



Evoluții la zi și perspective privind raportarea financiară în România.

**Exigențe calitative
pentru auditorii financiari**

Prof. univ. dr. Maria MANOLESCU,
e-mail: maria.manolescu@soter.ro
Dr. Georgeta PETRE,
e-mail: gpetre.expert25@gmail.com
Dr. Alexandra LAZĂR,
e-mail: lazaralexandra1971@gmail.com

Rezumat

Prin prezenta lucrare autorii și-au propus să pună în evidență elemente de actualitate și de un real interes pentru mediul economic, în general, și pentru profesia contabilă, în special, vizând în principal următoarele: dinamica evoluției reglementărilor privind raportarea financiară la nivel național, în corelare cu cerințele de ansamblu la nivel european și internațional; noutatea abordărilor privind raportarea financiară/raportarea corporativă și complexitatea acestora în contextul actualelor politici și strategii europene privind dezvoltarea durabilă, realizarea tranziției verzi și construirea unei economii în serviciul cetățenilor; analiza, pe conținut, a evoluțiilor conceptuale și de substanță ale recentelor reglementări europene, concretizate în Directiva (UE) 2022/2464 privind raportarea în materie de durabilitate de către anumite categorii de entități, în vederea înțelegerii și transunerii corespunzătoare a cerințelor acesteia în legislația internă și apoi în practică, de către: entitățile naționale, profesia contabilă în general și auditorii financiari, în special. Nu în ultimul rând, autorii și-au propus să identifice impactul acestor reglementări în schimbările ce trebuie avute în vedere în învățământul universitar, în programele de cercetare ce vor fi lansate în perioadele următoare, precum și în programele de pregătire continuă a unor categorii profesionale reprezentative, inclusiv ale profesiei contabile.

Cuvinte cheie: raportare financiară; standarde de raportare privind durabilitatea; misiuni de asigurare limitată; misiuni de asigurare rezonabilă.

Clasificare JEL: M41, M42, M48

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Manolescu, M., Petre, G., Lazăr, A. (2024), Evoluții la zi și perspective privind raportarea financiară în România. Exigențe calitative pentru auditorii financiari, *Audit Financiar*, vol. XXII, no. 1(173)/2024, pp. 99-115, DOI: 10.20869/AUDITF/2024/173/001

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2024/173/001>
Data primirii articolului: 28.07.2023
Data revizuirii: 4.10.2023
Data acceptării: 9.01.2024

Introducere

Așa cum este cunoscut, ansamblul evoluțiilor din ultimele decenii privind domeniul contabilității și profesiei contabile, la nivel global, a vizat, cu prioritate, creșterea încrederii utilizatorilor de informație contabilă în raportarea financiară.

În economiile moderne, care se confruntă cu un mediu concurențial acerb, raportarea financiară reprezintă suportul decizional de bază pentru toate categoriile de decizii care sunt asumate la nivel microeconomic și care pot privi aspecte referitoare la: fiabilitatea și performanța financiară; capacitatea de extindere a afacerilor; ajustarea strategiilor fiecărei entități în corelare cu obiectivele de dezvoltare asumate; implementarea unui control intern bazat pe informații veridice, care să contribuie la reducerea riscurilor generale și specifice ale entităților în cauză ș.a.

Particularitatea exigențelor privind raportarea financiară presupune, în primul rând, înțelegerea corectă a importanței calității informației furnizate prin raportările financiare și, totodată, a răspunderilor legale privind întocmirea, aprobarea și publicarea acestora. Interesul utilizatorilor de informație contabilă privind calitatea informațiilor furnizate de raportarea financiară trebuie să fie la fel de important. Cadrul General Conceptual al IASB precizează faptul că utilizatorii informațiilor financiare sunt răspunzători efectiv pentru studierea informațiilor financiare raportate cu o conștiinciozitate rezonabilă, și nu numai cu disponibilitatea de a le studia, iar în cazul fenomenelor economice deosebit de complexe, pot solicita ajutorul consilierilor pentru a le înțelege corespunzător¹.

Existența unei intercondiționări specifice între obiectivele celor două categorii de factori, respectiv furnizorii de informație contabilă și utilizatorii acesteia, ar trebui să asigure garanția că eventualele minusuri în procesul de elaborare a raportărilor financiare sunt depistate și corectate ca urmare a examinărilor calificate și a altor forme de asigurare a calității informației financiare, în așa fel încât, atunci când aceasta devine publică și ajunge efectiv la utilizatori, să răspundă întocmai cerințelor acestora.

Instituțiile europene cu atribuții în domeniul raportării contabile, în aplicarea Tratatului privind funcționarea UE

¹ pct. BC3.43 din Baza pentru concluzii la Cadrul General Conceptual

(TFUE) au adoptat, în timp, numeroase acte juridice privind domeniul contabilității și al raportării contabile, tocmai cu scopul exercitării competențelor UE în acest domeniu de activitate. Totodată, autoritățile naționale competente din țara noastră, în baza prevederilor Tratatului menționat mai sus, au asigurat procesul de transpunere în legislația internă a ansamblului cerințelor directivelor europene referitoare la contabilitate, raportarea contabilă și profesiile reglementate ale domeniului.

La rândul său, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) a dezvoltat exigențele privind raportarea financiară a companiilor, prin revizuirea prevederilor unor Standarde internaționale de contabilitate și introducerea a numeroase Standarde internaționale de raportare financiară noi (IFRS). Scopul declarat al acestor dezvoltări a urmărit, mai ales, asistența direcționată către responsabilii cu întocmirea raportărilor financiare, dar, în aceeași măsură, și asistarea utilizatorilor raportărilor financiare în interpretarea informațiilor cuprinse de acestea.

Federația Internațională a Contabililor (IFAC), prin Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) - organismul internațional de normalizare în domeniul auditului - a dezvoltat un set complet de standarde de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe (Manualul IAASB), astfel încât, prin examinări calificate ale informațiilor furnizate, să se asigure eliminarea/reducerea semnificativă a ansamblului riscurilor generale și specifice.

Camera Auditorilor Financiari din România, în calitate sa de organism profesional care organizează, coordonează și autorizează desfășurarea activității de audit financiar în țara noastră, sub supravegherea ASPAAS, promovează și susține racordarea acestei profesii la standardele și normele internaționale în vigoare, astfel încât serviciile furnizate de membrii acesteia, în interesul public, al comunității de afaceri și al economiei în ansamblul său, să răspundă cerințelor și exigențelor la zi.

Se poate afirma că, în ultimele decenii, reperatele exigențelor privind raportarea financiară – cu scop general și în alte scopuri – în țara noastră, s-au subordonat unor cerințe permanente de conformare la reglementările europene și internaționale tot mai complexe. Această creștere a gradului de complexitate a noilor cerințe impune – pentru toți factorii interesați – consolidarea interesului privind înțelegerea corectă a elementelor de

esență aduse de noile reglementări și, nu în ultimul rând, pentru abordarea integrată a ansamblului problematicii vizând raportarea financiară/raportarea corporativă privind durabilitatea, astfel încât pentru fiecare din palierele responsabile să fie identificate elementele reprezentative ce urmează a fi soluționate.

1. Cadrul legislativ și teoretic de referință privind domeniul cercetat

1.1. Cu privire la cadrul legislativ de referință

Pentru realizarea acestei secțiuni a lucrării am urmărit concentrarea, cu prioritate, pe pachetul reglementărilor și, totodată, al deciziilor politice la nivel național și european care au influențat major amploarea reformelor în domeniul contabilității și profesiilor reglementate ale acestuia.

Așa cum este cunoscut, dinamica și fondul reformelor în domeniul contabilității au putut să aibă o orientare declarată europeană după semnarea, la 1 februarie 1993, a Acordului de Asociere a României la Uniunea Europeană. Parafarea acestui act a orientat demersurile referitoare la procesul de reglementare privind domeniul contabilității și al profesiilor reglementate aferente, cu prioritate pe înțelegerea acestuia, în vederea preluării treptate în legislația internă a directivelor europene reprezentative ale domeniului: Directiva a IV-a nr. 78/666/CEE; Directiva a VII-a nr. 83/349/CEE și Directiva a VIII-a nr. 84/253/53/CEE.

Înainte de începerea procesului de transpunere în legislația internă a cerințelor directivelor europene menționate mai sus, a fost parcursă o primă perioadă de reforme ale domeniului contabilității, în acord cu legislația internă, care a concretizat trecerea economiei românești la funcționarea pe principiile economiei concurențiale, de piață. Astfel, Legea societăților comerciale nr. 31/1990 și Legea contabilității nr. 82/1991, împreună cu reglementările de punere în aplicare a acesteia, au marcat începutul preluării conceptelor și principiilor decisive pentru tot parcursul ulterior, urmat de reformele în domeniul contabilității și profesiei contabile.

Amplora reformelor privind domeniul contabilității a generat și interesul pentru semnarea de către Ministerul Finanțelor din România, în luna ianuarie a anului 1990, a primei convenții de colaborare cu Ministerul Finanțelor și profesia contabilă din Franța. Această colaborare a venit cât se poate de firesc, dacă avem în vedere faptul că, în

urmă cu două decenii, respectiv în anul 1970, Ministerul Finanțelor din România - prin Direcția Normării, Metodologiei și Îndrumării Contabile - a realizat prima reformă importantă a contabilității din țara noastră, în urma unei colaborări excepționale realizate cu Ministerul Finanțelor, Consiliul Național al Contabilității și Banca Centrală a Franței - la decizia reputatului ministru al finanțelor de atunci - Aurel Vijoli.

În cadrul reformei respective considerăm necesar să aducem în atenție următoarele: înlocuirea vechilor planuri de conturi provenite, prin traducere, din fosta Uniune Sovietică – aplicate după trecerea la economia centralizată - cu planuri de conturi și instrucțiuni de aplicare a acestora pentru fiecare ramură de activitate; elaborarea și implementarea regulilor privind inventarierea periodică a patrimoniului și, nu în ultimul rând, reglementarea de fond a contabilității întreprinderilor și stabilirea formularisticii specifice raportării contabile.

În contextul menționat, colaborarea profesională realizată cu profesia franceză după anul 1990 a pornit cu identificarea elementelor care nu se regăseau în contabilitatea noastră, după cei aproximativ cincizeci de ani de economie centralizată.

Procesul de negociere a aderării țării noastre la Uniunea Europeană, început în luna februarie 2000, a stabilit că domeniul contabilității și auditului financiar se situează la un înalt nivel de conformare cu directivele europene și, ca urmare a evoluțiilor constatate în procesul de evaluare, la data de 28 noiembrie 2001, negocierile pentru acest capitol au fost închise.

Semnarea Tratatului de Aderare a țării noastre la Uniunea Europeană, începând cu 1 ianuarie 2007, a constituit un nou prilej de evaluare și de constatare a înaltului grad de conformare a reglementărilor naționale cu cele europene, care în toată această perioadă de timp au suferit numeroase modificări și dezvoltări care au fost transpuse corespunzător în legislația internă.

Creșterea interesului pentru calitatea informațiilor furnizate de raportarea financiară, pentru transparența și comparabilitatea acestora, privind anumite categorii de entități, a marcat lansarea la finele anului 1999 a „Planului de Continuare a Dezvoltării Sistemului Românesc de Contabilitate”. În baza acestuia au fost puse bazele procesului de implementare graduală, pentru anumite categorii de entități, a Standardelor Internaționale de Contabilitate și de creare a profesiei de audit financiar.

Apreciem necesar să aducem în atenție, în cadrul cercetării noastre, faptul că toate reformele majore privind

domeniul contabilității și profesiile reglementate ale acestui domeniu au fost precedate de Strategii bine asumate, de Planuri de acțiune punctuale, cu responsabilități și termene clar stabilite. Acestea au fost monitorizate îndeaproape, de cele mai multe ori, la nivel guvernamental. În acest context, complexitatea prevederilor Directivei 2022/2464/UE, care privesc un număr mare de instituții guvernamentale și neguvernamentale, profesii, companii și organe de administrare și supraveghere a acestora, considerăm că impune un set de acțiuni punctuale bine înțelese, clar organizate și bine implementate.

Experiența de până acum arată faptul că procesul de organizare, de mediatizare corectă și completă a obiectivelor urmărite prin implementarea unor directive complexe, așa cum este Directiva 2022/2464/UE, precum și existența unor nuclee cu atribuții de monitorizare – creează, în primul rând, premisele înțelegerii corecte a fondului acestor elemente de noutate, mai ales de către mediul de afaceri și de către organele de administrare și supraveghere ale entităților cărora li se cer competențe și răspunderi sporite. Efectul firesc al înțelegerii se regăsește în crearea climatului de acceptare a elementelor de noutate, de căutare a soluțiilor și, în final, de generare a acțiunilor concrete pentru atingerea obiectivelor proiectate și asumate în deplină cunoaștere a efectelor acestora.

1.2. Cu privire la literatura de specialitate

În cercetarea literaturii de specialitate ne-am axat, cu prioritate, pe lucrările de cercetare reprezentative ale profesiei contabile, publicate în perioada 2015-2023 în Revista „Audit Financiar”. Scopul urmărit a vizat evaluarea măsurii în care profesia contabilă autohtonă a fost implicată în procesul de cercetare a implicațiilor pe care schimbările legislative, la nivel european și național, privind sustenabilitatea/dezvoltarea durabilă, le-au adus în practicile de raportare nefinanciară ale unor categorii de entități. Totodată, am urmărit modul în care au fost puse în evidență provocările și oportunitățile pentru activitatea de audit financiar și, nu în ultimul rând, impactul acestor schimbări pentru unele domenii cheie ale economiei naționale.

În acest cadru dorim să punem în evidență preocupările permanente ale Revistei „Audit Financiar” de a promova, prin paginile acesteia, cercetări bine documentate privind ansamblul provocărilor și oportunităților, pentru profesia contabilă și pentru mediul economic, generate de procesul

de integrare a obiectivelor dezvoltării durabile/sustenabile, în toate domeniile vieții economice și sociale.

Aprecierile noastre au în vedere, pe de o parte, particularitățile raportării nefinanciare care, până în prezent, s-a bazat pe un nivel minimal de reglementare, precum și faptul că unele dintre companii nu au avut în cultura organizațională modele de afaceri care să pună în valoare factorii de mediu, sociali și de guvernanta, astfel încât cerințele de documentare, cercetare și informare corespunzătoare a mediilor interesate sunt cât se poate de reale.

Experiența în domeniul reglementării contabile ne-a consolidat convingerea că cercetările bine documentate și concluziile fundamentate ale acestora, publicate către cei interesați, au un rol major în sprijinirea procesului de implementare a unor reforme complexe ale domeniului. Este un avantaj recunoscut al cercetării, în sensul nelimitării orizontului de acțiune al acesteia, ceea ce îi permite să pătrundă în detaliile fenomenelor economice și sociale, detalii care, de regulă, actului de reglementare al unui domeniu nu îi sunt permise. Acesta este și motivul pentru care Directiva 2022/2464 (UE) implică major contribuția la implementarea acesteia a tuturor sectoarelor de activitate ale economiei și mai ales domeniul învățământului și cercetării-dezvoltării.

Considerăm necesar să aducem în atenție unele concluzii ale cercetărilor publicate în paginile Revistei „Audit Financiar” și, totodată, să susținem, cu toată convingerea, necesitatea sprijinirii continuării și consolidării cercetării în domeniul contabilității și profesiilor reglementate ale acestuia.

România se află într-un proces continuu de dezvoltare a practicilor de raportare nefinanciară. Cu ajutorul „Ghidului privind Raportarea Informațiilor Nefinanciare”, elaborat de Comisia Europeană pentru înțelegerea principiilor, România poate fi un potențial raportor care să participe cu celelalte țări din UE la conștientizarea importanței și menținerea comunicării informației nefinanciare pentru părțile interesate (Marinescu, 2020).

Raportarea reprezintă un subiect de interes, în primul rând pentru că un model de afaceri inovativ poate să contribuie la dezvoltarea durabilă și sustenabilă a companiei, iar în al doilea rând pentru că poate să constituie un avantaj competitiv, într-o lume a afacerilor în care există o competiție acerbă (Bunget ș.a., 2023).

Faptul că cercetările efectuate au pus în evidență un proces de consolidare a implementării de către unele entități, în principal cele ale căror valori mobiliare sunt

tranzacționate la BVB, a unor standarde globale privind rapoartele de dezvoltare durabilă, a unor coduri de bune practici și a unor sisteme de management consacrate (al mediului, al sănătății și securității la locul de muncă, anticorupție etc.) reflectă conștientizarea importanței comunicării unor informații nefinanciare relevante pentru cei interesați.

Raportarea informațiilor non-financiare referitoare la dezvoltarea sustenabilă de către societățile cotate la BVB în perioada 2015-2019 a condus la creșterea relevanței în ceea ce privește influența exercitată asupra valorii capitalului (Nechita, 2021).

Misiunea de asigurare a informațiilor nefinanciare este diferită de auditul informațiilor financiare. Astfel, auditorii emit raportul sau declarația de asigurare în baza altor standarde, ceea ce poate crea dificultăți în aplicarea acestora. Dificultățile pot fi create de modul în care au fost raportările întocmite, dar și de practicile pe care trebuie să le realizeze auditorii în desfășurarea misiunii (Hațegan, 2022).

Introducerea Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă (ODD) în universități, indiferent de specializare (afaceri, inginerie, sociologie, psihologie, medicină etc.) reprezintă un pas important în educația universitară și poate ajuta studenții să înțeleagă mai bine provocările cu care se confruntă organizațiile și societatea (Dumitrașcu, 2023).

Concluziile cercetărilor efectuate în ultimii ani reflectă cât se poate de explicit faptul că dezvoltarea economică și socială înregistrată în ultimele decenii la nivel global aduce alături de informațiile financiare tot mai multe cerințe privind informațiile nefinanciare și implicit pentru asigurarea unei viziuni integrate cu privire la raportarea financiară/raportarea corporativă privind durabilitatea.

2. Metodologia de cercetare

Cercetarea întreprinsă în vederea elaborării prezentei lucrări a urmărit două obiective majore și anume:

- pe de o parte, punerea în evidență a dinamicii evoluției cerințelor din domeniul contabilității și raportării financiare, în corelare cu obiectivele politice ale perioadelor parcurse de țara noastră în ultimele decenii, potrivit strategiilor naționale asumate;
- în al doilea rând, observarea cu obiectivitate a unor aspecte - la zi - cu privire la calitatea informației furnizate prin raportarea financiară către utilizatori, în vederea identificării unor potențiale elemente

generatoare de dificultăți, respectiv a cauzelor acestora și, nu în ultimul rând, evaluarea pregătirii generale pentru trecerea la raportarea corporativă privind durabilitatea.

Baza de cercetare a fost reprezentată, în primul rând, de raportările financiare cu caracter public, inclusiv rapoartele administratorilor și rapoartele de audit privind un număr reprezentativ de entități, dintre care cea mai mare parte se încadrează în criteriile de mărime care impun întocmirea „Declarației nefinanciare”. Totodată, am lansat către directorii financiari ai unui număr important de companii reprezentative, un chestionar cuprinzând 15 întrebări. Prin acesta am urmărit să cunoaștem percepția profesioniștilor contabili din entități cu privire la cadrul legal care reglementează raportarea financiară, precum și identificarea unor eventuale dificultăți ale procesului de raportare financiară, cu care acestea se confruntă. Având în vedere experiența practică a profesioniștilor din entități, am urmărit, de asemenea, identificarea unor propuneri punctuale, cu impact direct în creșterea calității raportărilor financiare, care să poată fi valorificate de autoritățile cu atribuții în domeniul reglementării contabile și auditului financiar. Un set de întrebări a vizat și modul în care entitățile respective sunt pregătite pentru noile provocări generate de adoptarea noului concept de „raportare corporativă privind durabilitatea”.

Răspunsurile la cercetarea lansată, deși nu au fost la nivelul așteptat, ne-au oferit o bază suficientă de analiză pentru a ajunge la concluzii fundamentate. Pentru a evita orice risc de eroare am completat cercetarea noastră cu analiza unui volum corespunzător de informații furnizate prin raportările financiare ale entităților în cauză.

3. Provocări la zi generate de trecerea de la informația nefinanciară la informația privind durabilitatea

Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (art. 11) prevede faptul că „Cerințele de protecție a mediului sunt integrate în definirea și punerea în aplicare a politicilor și acțiunilor Uniunii, în special în vederea dezvoltării durabile”.

Problematica privind dezvoltarea durabilă a făcut, în timp, obiectul unui număr important de reglementări europene prin care s-a acordat atenția necesară, pe de o parte,

politicilor și strategiilor europene (Finanțarea creșterii durabile, „Pactul verde european”, Strategia pentru finanțarea tranziției către o economie durabilă), dar și publicării informațiilor privind durabilitatea de către anumite categorii de entități.

Directiva (UE) 2022/2464 din decembrie 2022, care are termen de transpunere în legislația internă - 6 iulie 2024, a adus modificări Directivei contabile 2013/34/UE, referitor la prevederile acesteia cu privire la publicarea de informații nefinanciare, introduse prin Directiva 2014/95/UE.

Așa cum este cunoscut, Directiva 2014/95/UE a intrat în vigoare în anul 2016, s-a aplicat pentru prima oară în anul 2018, pentru exercițiul financiar al anului 2017. În ceea ce privește operatorii economici, aceasta a fost transpusă în legislația națională prin OMFP nr. 1.938/2016 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 680/2 septembrie 2016.

Prin acest ordin a fost instituită cerința privind „Declarația nefinanciară”, inclusă, de regulă, în Raportul administratorilor, pentru entitățile de interes public care la data bilanțului se încadrau în criteriile cerute de directivă. Totodată, a fost prevăzută obligația auditorului statutar sau a firmei de audit de a verifica dacă s-a furnizat declarația nefinanciară.

La circa doi ani după intrarea în vigoare a reglementărilor europene menționate, Comisia Europeană s-a angajat prin documentul „Pactul verde european” să revizuiască major prevederile reglementărilor anterioare, ca urmare a îngrijorărilor exprimate cu privire la consecințele din ce în ce mai vizibile ale schimbărilor climatice și ale efectelor acestora asupra vieții pe planeta Pământ. Aceste preocupări au fost stimulate de contextul crizei provocate de pandemia Covid 19 și s-au concretizat în recenta Directivă (UE) 2022/2464 privind raportarea în materie de durabilitate de către întreprinderi².

O schimbare majoră adusă de Directiva (UE) 2022/2464 constă, în primul rând, în înlocuirea termenului „informație nefinanciară” cu cel de „informații privind durabilitatea”. Explicația dată este cât se poate de logică, prin faptul că informațiile în cauză au o relevanță financiară certă și, nu

în ultimul rând, faptul că beneficiile unei mai bune raportări privind durabilitatea pot viza o arie largă de utilizatori de informație.

Creșterea importantă a cererii de informații privind durabilitatea este apreciată ca fiind determinată de conștientizarea tot mai mare de către investitori a naturii schimbătoare a riscurilor financiare legate de climă, a riscurilor privind aspectele de sănătate și sociale și, nu în ultimul rând, înțelegerea perturbărilor cauzate de oameni asupra ecosistemelor, cu consecințe și în apariția unor dezechilibre majore și în răspândirea unor boli. În acest context, este invocată în directivă necesitatea unei baze coerente de raportare privind durabilitatea, sub forma unor standarde de raportare și, totodată, practici de audit eficiente, pentru a asigura fiabilitatea datelor și pentru a evita dezinformarea ecologică și dubla contabilizare.

Extinderea cerințelor privind furnizarea de „informații privind durabilitatea” și către alte categorii de entități este justificată în principal de preocupările firești legate de impactul activităților economice ale companiilor și, totodată, de necesitatea asumării de către acestea a unor răspunderi care să acopere întregul lanț valoric implicat de desfășurarea activităților lor specifice.

Deosebit de relevante sunt cerințele Directivei (UE) 2022/2464 în privința informațiilor referitoare la factorii de guvernanță ai companiilor. Astfel de informații ar trebui să vizeze rolul organelor de administrare, de conducere și de supraveghere a companiilor privind durabilitatea, cunoștințele de specialitate ale acestora, competențele necesare, modul cum se realizează accesul la astfel de cunoștințe de specialitate, existența sistemelor de control intern și de gestionare a riscurilor unei entități din punct de vedere al procesului de raportare privind durabilitatea.

Cerința vizând abordarea creșterii progresive a nivelului de asigurare necesar pentru informațiile privind durabilitatea începe cu obligația impusă auditorului statutar sau firmei de audit de a exprima o opinie cu privire la conformitatea raportării privind durabilitatea cu cerințele UE. În acest sens, sunt identificate concret în directiva menționată și acțiuni prioritare, dintre care prezentăm în acest cadru pe cele referitoare la activitatea de audit financiar:

- pregătirea trecerii progresive de la misiunile de asigurare limitată la misiunile de asigurare rezonabilă asupra rapoartelor privind durabilitatea;
- dezvoltarea programei privind accesul la profesia de auditor financiar cu cerințele pe care le implică

² Directiva (UE) 2022/2464 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 decembrie 2022 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 537/2014, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea de către întreprinderi.

calificarea auditorului financiar în privința misiunilor de asigurare asupra rapoartelor privind durabilitatea;

- dezvoltarea programelor de pregătire continuă pentru auditorii statuari în ce privește asigurarea raportării anuale și consolidate privind durabilitatea și alte servicii legate de durabilitate;
- clarificări referitoare la permiterea acreditării prestatorilor independenți de servicii de asigurare ș.a.

În țara noastră, ansamblul obiectivelor asumate privind dezvoltarea durabilă/sustenabilă au fost integrate în Strategia Națională pentru Dezvoltare Durabilă a României 2030 (SNDDR), adoptată prin HG nr. 877/9 nov. 2018, publicată în Monitorul Oficial nr.985/21 nov. 2018.

Instrumentul principal de coordonare a activităților de asigurare a funcționării structurilor de guvernanta pentru promovarea și implementarea efectivă a principiilor și a obiectivelor de dezvoltare durabilă este Planul Național de Acțiuni pentru implementarea SNDDR 2030, adoptat de Guvernul României în anul 2022.

Obiectivul central al acestuia urmărește gestionarea ansamblului proceselor specifice procesului de dezvoltare durabilă, prin implicarea părților interesate din toate sectoarele de activitate economică și social-politică, administrație publică, mediul economic și de afaceri, învățământ, cercetare-dezvoltare-inovare etc. De exemplu:

A. pentru învățământ - promovarea programelor de educație pentru dezvoltare durabilă, ceea ce presupune în primul rând:

- adaptarea curriculei universitare la cerințele promovării și implementării principiilor și obiectivelor dezvoltării durabile;
- dezvoltarea de programe educaționale de formare universitară și post universitară pentru dobândirea de cunoștințe și competențe în domeniul dezvoltării durabile (cursuri universitare, masterate, școală doctorală, programe post-doctorale și de instruire a adulților).
- cooperare interdisciplinară și schimb de cunoștințe între instituțiile de învățământ superior și cercetătorii din domeniile corelate dezvoltării durabile.

B. pentru cercetare-dezvoltare-inovare:

- asigurarea integrării în programele de finanțare a cercetării, dezvoltării și inovării a obiectivelor de cercetare vizând dezvoltarea durabilă în corelare cu prevederile SNCDD și a Planului de acțiune pentru implementarea acesteia;

- atragerea în mai mare măsură a mediului de afaceri autohton în activități de cercetare, dezvoltare și inovare, realizate în parteneriat (institute naționale de cercetare-dezvoltare, universități, mediul de afaceri). Scopul acestor parteneriate ar trebui să vizeze familiarizarea mediului economic cu provocările implicite ale dezvoltării durabile și, nu în ultimul rând, să faciliteze identificarea de noi oportunități de interes strategic privind perspectivele de dezvoltare ale entităților în cauză;
- mediatizarea în mai mare măsură a rezultatelor cercetărilor întreprinse, în parteneriat, mai ales la nivelul patronatelor de ramură, cu scopul consolidării înțelegerii importanței care trebuie acordată factorilor de mediu, sociali și de guvernanta.

C. pentru consolidarea guvernantei corporative a entităților de interes public - acțiuni concrete ale autorităților cu atribuții în domeniul monitorizării și evaluării performanțelor întreprinderilor publice vizând:

- consolidarea implementării principiilor de guvernanta corporativă în aceste unități, în vederea creșterii transparenței și îmbunătățirii calității informațiilor prezentate public, inclusiv pentru realizarea unei viziuni integrate cu privire la raportarea financiară/raportarea corporativă privind durabilitatea;
- asigurarea că organele de administrație, de conducere și supraveghere ale unităților de interes public dețin cunoștințele de specialitate și competențele necesare pentru a îndeplini funcțiile respective și pentru a realiza sisteme de control intern și de gestionare a riscurilor generale și specifice, inclusiv referitoare la realizarea obiectivelor privind dezvoltarea durabilă.

În concluzie, noile provocări - menționate mai sus - referitoare la raportările privind durabilitatea, precum și cerințele permanente privind calitatea informațiilor furnizate de raportările financiare, în opinia noastră, impun un ansamblu de acțiuni bine armonizate și atent monitorizate. Numărul important al responsabililor naționali cu atribuții specifice în acest domeniu impune asumarea disciplinei necesare în comunicare, cooperare și colaborare, atât pe parcursul stabilirii obiectivelor concrete, vizând fiecare domeniu în parte, cât și în realizarea acestora.

4. Raportarea privind durabilitatea – prezent și viitor

4.1. Cerințe actuale privind raportarea nefinanciară

Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari (Directiva 2014/95/UE) a introdus obligația întreprinderilor de a raporta informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului și combaterea corupției și a acordării de mită. În ceea ce privește subiectele respective, Directiva 2014/95/UE a impus întreprinderilor să prezinte informații în următoarele domenii de raportare: modelul de afaceri; politicile, inclusiv procesele de diligență necesară; rezultatele politicilor respective; riscurile și gestionarea riscurilor; indicatorii-cheie de performanță relevanți pentru activitatea întreprinderii.

În aplicarea Directivei, la 5 iulie 2017, Comisia a publicat o Comunicare intitulată „Ghid privind Raportarea Informațiilor Nefinanciare (Metodologia de Raportare a Informațiilor Nefinanciare)”, prevăzând orientări fără caracter obligatoriu pentru întreprinderile care intră în domeniul de aplicare al directivei respective.

Totuși, conform Raportului Comisiei din 21 aprilie 2021 privind clauzele de revizuire, prevăzute în Directivele 2013/34/UE, 2014/95/UE și 2013/50/UE și verificarea adecvării aferente a cadrului UE pentru raportarea publică de către întreprinderi au fost identificate probleme în ceea ce privește eficacitatea Directivei 2014/95/UE, sub următoarele aspecte:

- existența unor întreprinderi care nu prezintă informații semnificative cu privire la toate subiectele majore legate de durabilitate, inclusiv informații legate de climă, precum cele legate de toate emisiile de gaze cu efect de seră și factorii care afectează biodiversitatea;
- comparabilitatea și fiabilitatea informațiilor privind durabilitatea, în sensul caracterului limitat al acestora;
- existența multor întreprinderi de la care utilizatorii au nevoie de informații privind durabilitatea, dar care nu sunt obligate să raporteze astfel de informații;
- tendința de creștere a decalajului dintre nevoile de informații ale utilizatorilor și informațiile privind durabilitatea furnizate de întreprinderi, cu consecințe

asupra investitorilor, organizațiilor neguvernamentale, partenerilor sociali, comunităților afectate de activitățile întreprinderilor și altor părți interesate;

- creșterea numărului cererilor de informații adresate întreprinderilor referitoare la aspectele de durabilitate în încercarea de a se elimina decalajul existent între nevoia de informații a utilizatorilor și informațiile disponibile privind durabilitatea furnizate de întreprinderi;
- limitarea capacității părților interesate, inclusiv a actorilor societății civile, a sindicatelor și a reprezentanților lucrătorilor de a intra în dialog cu întreprinderile pe teme de durabilitate, determinate de lipsa informațiilor privind durabilitatea furnizate de întreprinderi etc.

4.2. Directiva CSRD și contextul emiterii acesteia

Plecând de la problemele exemplificate la pct. 1, în Comunicarea sa din 11 decembrie 2019, intitulată Pactul Verde European („Pactul Verde”), Comisia Europeană și-a luat angajamentul de a revizui dispozițiile privind raportarea de informații nefinanciare din Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013, privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului.

Parlamentul European a salutat respectivul angajament și a exprimat necesitatea instituirii unui cadru cuprinzător la nivelul Uniunii privind raportarea nefinanciară, care să conțină standarde obligatorii de raportare nefinanciară la nivelul Uniunii. Parlamentul European a solicitat extinderea domeniului de aplicare al cerințelor de raportare pentru a include categorii suplimentare de întreprinderi, precum și introducerea unei cerințe de audit.

În acest context a fost adoptată Directiva (UE) 2022/2464 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 decembrie 2022 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 537/2014, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea de către întreprinderi (Directiva CSRD), publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 322 din data de 16 decembrie 2022.

Potrivit Directivei menționate, toate întreprinderile mari ar trebui să fie supuse aceluiași cerințe de raportare publică a informațiilor privind durabilitatea.

Participanții la piața financiară au nevoie, de asemenea, de informații din partea întreprinderilor mari ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din Uniune.

Având în vedere relevanța din ce în ce mai mare a riscurilor legate de durabilitate și ținând seama de faptul că întreprinderile mici și mijlocii ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din Uniune reprezintă o proporție semnificativă din totalul întreprinderilor ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din Uniune, pentru a se asigura protecția investitorilor, s-a considerat oportună obligarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu excepția microîntreprinderilor, ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din Uniune, să publice informații cu privire la aspectele de durabilitate.

Cerința prevăzută în noua directivă, în sarcina întreprinderilor din țările terțe ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din Uniune, de a publica informații privind aspectele de durabilitate urmărește să răspundă nevoilor participanților la piețele financiare de a obține informații de la astfel de întreprinderi pentru a le permite să înțeleagă riscurile și impactul investițiilor lor.

În plus, întreprinderile din țări terțe care desfășoară o activitate semnificativă pe teritoriul Uniunii ar trebui să aibă obligația de a furniza informații privind durabilitatea, în special cu privire la impactul lor asupra aspectelor sociale și de mediu, pentru a se garanta că întreprinderile din țări terțe sunt trase la răspundere pentru impactul lor asupra oamenilor și a mediului și că există condiții de concurență echitabile pentru întreprinderile care își desfășoară activitatea pe piața internă.

4.3. Cerințe viitoare și perspective

4.3.1. Din punct de vedere al CE

Comisia a inițiat demersul CSRD și tot CE urmează să prezinte Parlamentului European și Consiliului un raport privind punerea în aplicare a noii directive, constând în evaluarea realizării obiectivelor directivei și a punerii în aplicare a cerințelor de raportare.

În contextul analizei respective, un aspect important îl reprezintă nivelul de concentrare a pieței de asigurare a durabilității.

Analiza urmează să țină seama de regimurile naționale aplicabile prestatorilor independenți de servicii de asigurare și stabilește dacă și în ce măsură aceste regimuri naționale contribuie la deschiderea pieței asigurărilor.

Comisia urmează să analizeze, de asemenea, posibile măsuri juridice pentru a asigura o diversificare suficientă a pieței de asigurare a durabilității și o calitate adecvată a raportării privind durabilitatea.

Raportul în cauză este însoțit, dacă este cazul, de propuneri legislative.

4.3.2. Din punct de vedere al României

În România, competența transpunerii prevederilor CSRD este partajată după cum urmează:

- între Ministerul Finanțelor, Banca Națională a României și Autoritatea de Supraveghere Financiară – pentru prevederile referitoare la directiva contabilă;
- între Ministerul Finanțelor și Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar – pentru prevederile referitoare la audit.

Un aspect importat în contextul transpunerii prevederilor Directivei îl reprezintă data de la care urmează a se aplica prevederile acesteia.

Astfel, potrivit art. 7³ din Directivă, art. 4 – referitor la Modificarea Regulamentului (UE) nr. 537/2014⁴ – se aplică de la 1 ianuarie 2024 exercițiilor financiare care încep la 1 ianuarie 2024 sau după această dată.

Conform art. 5⁵ alin. (1) din aceeași Directivă, Statele membre asigură intrarea în vigoare a actelor cu putere de lege și a actelor administrative necesare pentru a se conforma articolelor 1-3 din Directivă până la 6 iulie 2024. Concret, cele trei articole invocate se referă la următoarele aspecte:

- art. 1 - Modificarea Directivei 2013/34/UE;

³ Intrarea în vigoare și aplicarea

⁴ Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei

⁵ Transpunere

- art. 2 - Modificarea Directivei 2004/109/CE⁶;
- art. 3 - Modificarea Directivei 2006/43/CE⁷.

Merită subliniat și faptul că obiectul Directivei 2006/43/CE se extinde în sensul că aceasta stabilește norme privind auditul statutar al conturilor anuale și al conturilor consolidate și asigurarea raportării anuale și consolidate privind durabilitatea.

În mod corespunzător, definițiile pentru «auditor statutar» și «firmă de audit» sunt completate, astfel încât acestea să acopere, de asemenea, asigurarea raportării privind durabilitatea.

Multe dintre prevederile aplicabile în ceea ce privește auditul statutar al situațiilor financiare se aplică *mutatis mutandis* asigurării raportării privind durabilitatea.

Auditorul (auditorii) statutar(i) sau firma (firmele) de audit prezintă rezultatele asigurării raportării privind durabilitatea într-un raport de asigurare referitor la raportarea privind durabilitatea. Raportul respectiv se întocmește în conformitate cu cerințele standardelor de asigurare adoptate de Comisie prin intermediul actelor delegate.

În cazul în care asigurarea raportării privind durabilitatea a fost efectuată de mai mulți auditori statutari sau de mai multe firme de audit, auditorul (auditorii) statutar(i) sau firma (firmele) de audit convin asupra rezultatelor asigurării raportării privind durabilitatea și prezintă un raport comun și o opinie comună. În caz de dezacord, fiecare auditor statutar sau firmă de audit își prezintă opinia într-un paragraf separat al raportului de asigurare referitor la raportarea privind durabilitatea și precizează motivul dezacordului.

Statele membre se asigură că membrii organelor de administrație, de conducere și de supraveghere ale unei întreprinderi, care acționează în limitele competențelor conferite de dreptul intern, au

⁶ Directiva 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 15 decembrie 2004 privind armonizarea obligațiilor de transparență în ceea ce privește informația referitoare la emitenții ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și de modificare a Directivei 2001/34/CE

⁷ Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului

responsabilitatea colectivă de a veghea ca următoarele documente să fie întocmite și publicate în conformitate cu cerințele prezentei directive și, dacă este cazul, în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate adoptate în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1606/2002, cu Regulamentul delegat (UE) 2019/815, cu standardele de raportare privind durabilitatea menționate la articolul 29b⁸ sau articolul 29c⁹ și cu cerințele articolului 29d¹⁰:

- situațiile financiare anuale, raportul administratorilor și declarația privind guvernarea corporativă, în cazurile în care sunt prezentate separat; și
- situațiile financiare consolidate, rapoartele consolidate ale administratorilor și declarația consolidată privind guvernarea corporativă, în cazurile în care sunt prezentate separat.

Potrivit Directivei CSRD, Comisia adoptă acte delegate pentru a prevedea standarde de raportare privind durabilitatea. Respectivul standarde de raportare privind durabilitatea precizează informațiile pe care trebuie să le raporteze întreprinderile și, după caz, structura care trebuie folosită pentru a prezenta informațiile respective.

Era prevăzut ca informațiile de raportat să fie cunoscute până la 30 iunie 2023.

În aceste condiții, fiecare dintre autoritățile naționale cu atribuții în transpunerea CSRD urmează a proceda la analiza prevederilor acesteia, în scopul asigurării unei implementări corespunzătoare.

5. Raportarea financiară/ raportarea corporativă privind durabilitatea și exigențele implicite pentru profesia contabilă

5.1. Principalele cerințe urmărite

Cercetarea lansată a avut în vedere câteva cerințe bine stabilite, care au urmărit în principal:

⁸ Standarde de raportare privind durabilitatea

⁹ Standarde de raportare privind durabilitatea pentru întreprinderile mici și mijlocii

¹⁰ Formatul de raportare electronic unic

- cunoașterea modului în care entitățile care se încadrează în cerințele prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.938/2016 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile au respectat orientările privind raportarea nonfinanciară;
- evaluarea - la zi - a cerințelor privind creșterea gradului de convergență a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014, și cu alte prevederi ale IFRS (fără a contraveni, însă, directivelor europene). Așa cum este cunoscut, după aderarea țării noastre la Uniunea Europeană, reglementările contabile conforme cu directivele europene au parcurs un proces permanent de conformare cu unele prevederi ale Standardelor Internaționale de Contabilitate, proces deosebit de bine primit de către profesia contabilă;
- identificarea unor situații concrete în care entitățile care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, au întâmpinat greutăți sau limitări în aplicarea acestor reglementări și a cauzelor acestora.

Evaluarea nivelului de conformare la cerințele privind raportarea nonfinanciară s-a bazat în principal pe analiza raportărilor publice efectuate de unitățile în cauză. Dintre rezultatele identificate putem menționa următoarele:

- progrese importante efectuate, în ultimii ani, de unele entități - în principal cele ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate la Bursa de Valori București - în privința implementării unor sisteme de management al mediului (ISO 14001:2015); management al energiei (ISO 50001:2011); management al sănătății și securității la locul de muncă (ISO 45001:2018); management anticorupție (ISO 37001:2016); Coduri de bune practici și unele Standarde globale privind rapoartele de dezvoltare durabilă;
- unele limite în preluarea conceptului MSG (mediu, social, guvernantă) și cerința de monitorizare a acestui proces pentru o categorie de unități reprezentative, unele de interes public.

5.2. Raportarea financiară și exigențele implicite pentru profesia contabilă și pentru auditorii financiari

5.2.1. Fundamentarea deciziei de lansare a cercetării menite să identifice cerințele la zi de consolidare a calității raportării financiare

Raportările contabile pe care le fac entitățile au devenit tot mai complexe și nu se mai limitează strict la informații cuprinse în bilanț/situația poziției financiare, în contul de profit și pierdere/situația rezultatului global sau în celelalte componente ale situațiilor financiare anuale.

O mare atenție se acordă prezentării altor informații care vizează activitatea entității, acestea având rolul de a ajuta utilizatorii să înțeleagă informațiile cuprinse în situațiile financiare.

Pentru a satisface nevoia de informație a utilizatorilor de informații, reglementările contabile au fost modificate și completate corespunzător de către normalizatorii contabili.

Între factorii care determină perfecționarea legislației în domeniul contabilității menționăm legislația comunitară (directive europene și regulamente europene), precum și utilizatorii de informații. Legislația comunitară a impulsionat dezvoltarea reglementărilor contabile atât sub aspectul conformității acestora cu directivele europene, cât și al cerințelor de prezentare a unor informații, cum ar fi, de exemplu, raportarea plăților efectuate către guverne și prezentarea informațiilor nefinanciare, care trebuie efectuate de anumite categorii de entități. Utilizatorii de informații din raportările contabile pot fi entități organizate (investitori, asociații, fundații, sindicate, comunități locale), dar și persoane fizice.

Un alt factor care a condus la perfecționarea legislației în domeniul contabil l-a constituit mediul de afaceri, tranzacțiile efectuate de operatorii economici fiind tot mai diverse și complexe.

În procesul de raportare financiară sunt implicate două componente, una fiind cadrul legal de raportare, cealaltă fiind reprezentată de practică, prin profesioniștii contabili și alți specialiști cu competențe în ceea ce privește prezentarea informațiilor. În prezent, cea mai mare parte a operatorilor economici aplică *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Un număr mai restrâns de operatori economici, dar importanți în ceea ce privește ponderea lor în indicatorii la nivel național, aplică *Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2.844/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste reglementări se aplică de către entitățile ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată și de către companiile naționale și societățile naționale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și de către regiile autonome prevăzute de *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară de către unele entități cu capital de stat*.

5.2.2. Prezentarea principalelor obiective ale cercetării și a răspunsurilor profesiei contabile

Plecând de la rolul profesioniștilor contabili în procesul de raportare financiară, am lansat un chestionar adresat conducătorilor compartimentelor financiar-contabile din entități reprezentative (denumiți în continuare „profesioniști contabili”), care a vizat activitatea acestora. Întrebările adresate s-au referit la reglementările contabile aplicate de aceștia, la relația contabilitate-fiscalitate, relația entitate-auditor, precum și la aspecte privind implicarea persoanelor responsabile în stabilirea obiectivelor de dezvoltare durabilă.

Considerăm că răspunsurile primite pot reprezenta o bază pentru a formula unele concluzii.

Este de apreciat faptul că respondenții au argumentat punctele de vedere și au formulat unele propuneri.

Întrebările adresate și răspunsurile primite au vizat mai multe aspecte care sunt prezentate în continuare.

I. Măsura în care reglementările contabile aplicabile răspund necesităților de contabilizare a operațiunilor economico-financiare

a) Profesioniștii contabili au fost întrebați „*dacă apreciază că există prevederi în reglementările aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014 care să permită evidențierea operațiunilor efectuate de entitățile care au activități complexe și necesități de raportare interne și externe*”.

La această întrebare, 38,1% au răspuns că reglementările contabile satisfac „în mare măsură”, în timp ce 47,6%

dintre profesioniști au răspuns că reglementările contabile permit contabilizarea operațiunilor astfel încât să nu existe riscuri fiscale.

Au fost și profesioniști care au apreciat că există domenii unde reglementările contabile ar putea fi îmbunătățite, fără a preciza care sunt acestea.

b) Având în vedere că în România se aplică reglementările contabile aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 și reglementările contabile aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2.844/2016, precum și faptul că există diferențe de tratament contabil între cele două reglementări contabile pentru unele operațiuni, profesioniștii contabili au fost întrebați „*dacă preluarea unor tratamente contabile din Standardele Internaționale de Raportare Financiară în reglementările contabile aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 (fără a contraveni prevederilor directivelor europene) ar fi utilă entităților în procesul de raportare contabilă*”.

La această întrebare, 76,2% dintre răspunsuri au fost afirmative, 14,3% au răspuns negativ și 9,5% au răspuns că nu pot aprecia.

c) Pornind de la faptul că în prezent pot aplica IFRS doar entitățile prevăzute expres de acte normative, profesioniștii contabili au fost întrebați „*în ce măsură consideră că extinderea ariei de aplicare a IFRS pentru anumite categorii de entități ar veni în sprijinul entităților și al utilizatorilor de informații*”.

La această întrebare, 66,7% dintre profesioniștii contabili au răspuns afirmativ, 28,6% au răspuns negativ, iar 4,7% au răspuns că nu pot aprecia cu privire la acest aspect.

d) Reglementările contabile conforme cu IFRS, aprobate prin OMFP 2.844/2016, prevăd că acestea se aplică împreună cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, precum și cu alte prevederi legale aplicabile (art. 2 din OMFP nr. 2.844/2016).

Există unele domenii de activitate pentru care autoritățile emit acte normative ale căror prevederi interferează cu unele prevederi din IFRS (de exemplu, în cazul entităților cu capital de stat).

În acest context, profesioniștii contabili au fost întrebați „*dacă au identificat situații în care legislația națională limitează sau nu permite aplicarea întocmai a IFRS*”.

La această întrebare respondenții au menționat următoarele situații:

- recunoașterea activelor de leasing, a producției și a serviciilor în curs;
- nedeductibilitatea unor cheltuieli în cazul aplicării IFRS, ca urmare a faptului că acestea sunt sume estimate sau pentru faptul că acestea nu sunt prevăzute explicit în Codul Fiscal;
- existența în legea contabilității a termenului de 150 de zile pentru întocmirea situațiilor financiare conforme cu IFRS, considerat a fi restrictiv, mai ales în cazul societăților/companiilor care au sucursale în teritoriu;
- raportarea către instituțiile statului în „format standardizat, nearmonizat cu IFRS”.

e) Aplicarea reglementărilor contabile conforme cu IFRS presupune exercitarea raționamentului profesional în baza prevederilor IFRS, a legislației și a altor surse de informare, așa cum prevede IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori”.

În prezent, entitățile care aplică reglementările contabile conforme cu IFRS au ca bază de documentare legislația emisă de autoritățile naționale, regulamentele europene, precum și unele manuale didactice utilizate de cadrele universitare în procesul de predare în relația cu studenții.

În ceea ce privește Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cea mai importantă sursă de documentare o reprezintă *Regulamentul 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului*, o formă consolidată a acestuia, cu toate modificările, fiind publicată pe site-ul Jurnalului Oficial al Uniunii Europene la adresa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX%3A02008R1126-20160101>.

Amintim că Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 cuprinde Standardele aprobate potrivit procedurii Uniunii Europene și îndrumări de aplicare a acestora.

La întrebarea „dacă entitățile beneficiază de o bază de documentare adecvată pentru aplicarea corespunzătoare a IFRS”, 52,4% dintre răspunsuri au fost afirmative, iar 38,1% negative. Totodată, 90,5% dintre profesioniști consideră necesară traducerea integrală a IFRS, nu doar a Părții A, a acestora, având în vedere importanța pentru

înțelegere și aplicare a exemplurilor și a explicațiilor aferente standardelor.

f) În practică, sunt multe entități care aplică IFRS pentru a întocmi un set de indicatori în scop de consolidare sau chiar situații financiare destinate unor utilizatori de informații, cum ar fi instituțiile finanțatoare, alți creditori sau acționari.

În condițiile în care aceste entități conduc contabilitatea potrivit reglementărilor contabile aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014, ele trebuie să procedeze la retratarea informațiilor pentru a obține informații conforme cu IFRS.

Profesioniștii contabili au fost întrebați „care sunt aspectele care impun o perioadă semnificativă de timp pentru operațiunea de consolidare contabilă atunci când în cadrul unui grup societatea-mamă aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară iar filiala aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene”.

În opinia acestora, este necesară alocarea de resurse pentru retratarea informațiilor din cauza diferențelor de tratament contabil (76,2%) și, în unele cazuri, din cauza datei diferite de raportare (25%). Totodată, profesioniștii contabili au apreciat că trebuie să aloce resurse datorită nivelului de detaliere a informațiilor raportate în situațiile financiare (47,6%) și a informațiilor prezentate în note (38,1%).

II. Relația contabilitate-fiscalitate

Este cunoscut faptul că entitățile, în special cele mici, acordă o atenție mai mare aspectelor de natură fiscală, subordonând uneori regulile din normele contabile celor fiscale.

Convergența dintre contabilitate și fiscalitate poate fi realizată în practică prin aprobarea unor politici contabile care să corespundă, într-o măsură mai mare sau mai mică, prevederilor din legislația fiscală (de exemplu, estimarea unor durate de utilizare economică a imobilizărilor corporale care se încadrează în duratele prevăzute în catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004).

Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014 cuprind reguli și principii, astfel că raționamentul profesional se realizează în limitele prevăzute de acestea.

În cazul aplicării IFRS, raționamentul profesional poate conduce la tratamente contabile pentru care nu există întotdeauna prevederi explicite în Codul Fiscal.

În acest context, profesioniștii contabili au fost întrebați dacă „consideră că pentru evitarea riscurilor fiscale, o reglementare mai amplă și cu reguli clar definite este preferată unei reglementări mai generale bazate pe principii contabile și raționament profesional”.

Cea mai mare parte a respondenților (81%) au precizat că preferă o reglementare contabilă cu reguli clare, explicite, în timp ce 14,3% preferă o reglementare contabilă bazată pe principii și raționament profesional.

Imobilizările corporale reprezintă o parte semnificativă a activelor entităților. Acestea alocă resurse importante pentru evidențierea lor, astfel că una dintre întrebări s-a referit la măsura în care „tratamentul contabil al imobilizărilor corporale se bazează pe prevederile din Codul fiscal”.

Și de această dată, respondenții au menționat în proporție de 81% că tratamentul contabil este armonizat cu legislația fiscală, evitându-se astfel ținerea unei evidențe contabile și a unei evidențe fiscale distincte.

III. Implicarea organelor de conducere din entități în procesul de raportare financiară

Având în vedere importanța informațiilor prezentate în situațiile financiare și în Raportul Administratorilor, precum și a responsabilităților ce revin organelor de conducere ale unor categorii de entități, cu privire la informațiile privind durabilitatea, întrebările adresate s-au referit la următoarele aspecte:

a) Dacă profesioniștii contabili „consideră că responsabilii însărcinați cu guvernanta corporativă în entitate au o viziune suficient de exigentă cu privire la importanța calității informațiilor furnizate prin raportările financiare”.

Răspunsurile primite conduc la concluzia că, în cele mai multe cazuri, responsabilii cu guvernanta acordă atenția cuvenită (85,7%), în timp ce 14,3% dintre respondenți afirmă că aceștia nu acordă atenția cuvenită acestui aspect.

b) Având în vedere obiectivele care vizează dezvoltarea durabilă și responsabilitățile care revin entităților în baza Directivei 2464/2022, întrebarea adresată s-a referit la „măsura în care, la nivelul entităților, există preocupări și o viziune conturată privind obiectivele de dezvoltare durabilă (sustenabilă)”.

Răspunsurile primite au pus în evidență faptul că la 90,5% dintre entități există suficiente preocupări și interes, în timp ce la 9,5% dintre acestea interesul este scăzut.

c) La întrebarea „care considerați că ar fi căile de acțiune pentru consolidarea procesului de adecvare a strategiilor interne ale fiecărei unități, în corelare cu obiectivele dezvoltării durabile (sustenabile)”, respondenții au indicat următoarele căi:

- directorii economici sa aibă un rol mai activ în consiliile de administrație;
- identificarea obiectivelor privind dezvoltarea durabilă specifice entității;
- includerea indicatorilor dezvoltării durabile specifici entității în strategia de dezvoltare a societății și instituirea unui sistem permanent de monitorizare a acestora;
- analiza aprofundată a strategiilor existente, planificarea obiectivelor de atins, implicarea personalului;
- susținerea guvernamentală pe diverse căi, inclusiv prin programe de promovare a SNDD a României și a Planului Național de Acțiune pentru implementarea acestora;
- o dezvoltare durabilă înseamnă certitudine pe o perioadă îndelungată, fiind indicați ca factori de influență care trebuie avuți în vedere: variațiile mari de prețuri, dispariția unor firme colaboratoare, războiul din vecinătate;
- comunicarea obiectivelor dezvoltării durabile către salariații societății și către partenerii de afaceri; implicarea persoanelor responsabile de activități specifice pentru realizarea raportărilor nefinanciare de sustenabilitate;
- dezvoltarea culturii organizaționale pentru consolidarea înțelegerii și responsabilizării și în direcția stabilirii și îndeplinirii indicatorilor privind mediul și domeniul social, nu numai în direcția stabilirii și realizării indicatorilor economici și financiari;
- informarea și pregătirea adecvată a managementului în privința importanței dezvoltării durabile;
- profesionalism și corectitudine în înregistrarea, interpretarea și transmiterea informațiilor contabile, în conformitate cu reglementările legale.

Rezultatele cercetării noastre considerăm că sunt fundamentate, dacă avem în vedere structura entităților

respondente. Acestea sunt entități reprezentative ale economiei, multe dintre ele listate pe piața BVB, care efectuează raportări nonfinanciare și au înțelegerea corespunzătoare privind impactul acestor raportări în opțiunile investitorilor de a lua în considerare informațiile MSG (mediu, social, guvernanta) în deciziile de a investi. Pe această bază putem aprecia ca fiind fundamentate răspunsurile, în proporție covârșitoare, privind nivelul înalt al preocupărilor responsabililor însărcinați cu guvernanta și claritatea obiectivelor interne, la nivelul fiecărei entități, privind dezvoltarea durabilă.

Există și elemente ale cercetării noastre pentru care răspunsurile profesioniștilor contabili puteau fi mai sugestive. Ne referim la rezervele acestora în a formula propuneri concrete și utile privind unele îmbunătățiri necesar a fi aduse reglementărilor contabile aplicabile.

Ne exprimăm și în acest cadru convingerea că o bună colaborare între profesioniștii din contabilitate, fiscalitate și audit reprezintă cea mai bună cale de a realiza un sistem de raportare care să fie suficient de clar și accesibil atât entităților raportoare, cât și utilizatorilor de informații din situațiile financiare, fără a încălca cadrul juridic de referință al domeniului. În acest sens, cercetarea noastră poate reprezenta un punct de plecare pentru investigații mult mai ample, care să atragă specialiștii profesiei contabile și mediul academic de profil.

6. Concluzii

Cercetarea efectuată cu privire la raportarea financiară/raportarea corporativă privind durabilitatea în țara noastră pune în evidență următoarele aspecte:

- progresele înregistrate în ultimele decenii în procesul de asimilare și implementare a unui volum important de standarde internaționale și reglementări europene tot mai complexe privind raportarea financiară;
- necesitatea consolidării procesului de monitorizare a unor categorii de entități în vederea creșterii

transparenței și îmbunătățirii calității informațiilor cu caracter public;

- asumarea de către un număr tot mai reprezentativ de entități a unui nivel crescut al exigențelor privind raportarea nefinanciară, reflectată prin implementarea unor sisteme recunoscute de management privind: mediul; energia; sănătatea și securitatea la locul de muncă; guvernanta corporativă; adoptarea unor coduri de bune practici, precum și a unor standarde globale privind întocmirea rapoartelor de dezvoltare durabilă/sustenabilă;
- așteptările majore privind consolidarea procesului de raportare corporativă, generate de Standardele de Raportare privind Durabilitatea, ce urmează a fi promovate de Uniunea Europeană și, apoi, preluate corespunzător în legislația internă de către autoritățile competente;
- necesitatea organizării unui proces corespunzător de pregătire și punere în aplicare a ansamblului cerințelor Directivei 2022/2464/UE, cerințe care vizează o mare categorie de responsabili din entități guvernamentale și neguvernamentale, profesii reglementate, autoritățile de supraveghere a acestora și unități reprezentative ale economiei naționale.

În opinia noastră, există premisele necesare ca, prin autoritățile naționale de reglementare, să se asigure o preluare corespunzătoare în legislația internă a cerințelor de ansamblu ale Directivei 2022/2464/UE, iar prin autoritățile de supraveghere publică privind anumite categorii de entități și profesii să se asigure o monitorizare atentă a procesului de implementare.

Cu toate acestea, am constatat existența unor limite care privesc anumite categorii de entități, unele dintre acestea fiind de interes public și pentru care sunt necesare măsuri sporite de monitorizare în privința creșterii preocupărilor acestora pentru asumarea conceptului MSG (mediu, social, guvernanta) și trecerii progresive la implementare.

BIBLIOGRAFIE

Legislație

1. Directiva (UE) 2022/2464 a Parlamentului European și a Consiliului din 14.12.2022 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 537/2014, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește raportarea privind

durabilitatea de către întreprinderi (Directiva CSRD), publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 322 din data de 16.12.2022.

2. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17.05.2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de

- modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 157 din 9.06.2006, cu modificările și completările ulterioare.
3. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din 29.06. 2013.
 4. Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22.10.2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari (Directiva 2014/95/UE), publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 330 din data de 15.11.2014.
 5. Directiva a IV-a a Consiliului din 25.07.1978 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale (78/660/CEE), publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene seria L, nr. 222 din 14.08.1978.
 6. Directiva a VII-a a Consiliului din 13.06.1983 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile consolidate (83/349/CEE), publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene seria L, nr. 193 din 18.07.1983.
 7. Directiva a VIII-a a Consiliului din 10.04.1984 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din Tratatul CEE, privind autorizarea persoanelor care răspund de controlul legal al documentelor contabile (84/253/CEE), publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene seria L, nr. 126 din 12.05.1984.
 8. Hotărârea Guvernului nr. 2.170/2004 privind aprobarea Strategiei de țară pentru implementarea Planului de Acțiune pe țară în vederea îmbunătățirii raportărilor financiare în România și unele măsuri pentru organizarea Colegiului Consultativ al Contabilității, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1232 din 21.12.2004.
 9. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
 10. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 548 din 12.07.2017, cu modificările ulterioare.
 11. Legea societăților nr. 31/1990, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1066 din 17.11.2004, cu modificările și completările ulterioare.
 12. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.938/2016 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 680/2.11.2016.
 13. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor, contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară de către unele entități cu capital de stat.
 14. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 881 din 25 iunie 2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 424 din 26 iunie 2012, cu modificările ulterioare.
 15. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 598 din 22.08.2003, cu modificările și completările ulterioare.
 16. Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2.844/2016, cu modificările și completările ulterioare.
 17. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.
 18. Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19.07.2002 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 243 din 11.09.2002.

19. Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16.04.2014 privind cerințele specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 158 din 27.05.2014.
20. Regulamentul 1126/2008 al Comisiei din 3.11.2008 de adoptare a anumitor Standarde Internaționale de Contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului, cu modificările și completările ulterioare, accesibil la: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX%3A02008R1126-20160101>
21. Strategia Națională pentru Dezvoltare Durabilă a României-2030, adoptată prin H.G.nr.877/9 noiembrie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României nr.985/21.11.2018 și Planul Național de Acțiune pentru implementarea acesteia, aprobat de Guvernul României în anul 2022.
22. Tratatul de aderare a României și Bulgariei la Uniunea Europeană, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 157 din 21.06.2005.

Lucrări de cercetare

1. Bunget, O.C., Dumitrescu, A.C. ș.a. (2023), Sustenabilitatea modelelor de afaceri ale entităților listate la BVB, *Audit Financiar*, nr. 171, pp. 458-474.
2. Burlaud, A., Niculescu, M. (2015), Informația non-financiară, o perspectivă europeană, *Audit Financiar* nr.126, pp. 102-112.
3. Dima, S.M., Popa, A.S. și Farcane, N. (2015), Informațiile financiare și non-financiare între raportarea sustenabilă și raportarea integrată, *Audit Financiar*, nr. 122, pp. 21-33.
4. Dumitrașcu, L.M. (2023), Încorporarea obiectivelor de dezvoltare sustenabilă în universități, *Audit Financiar*, nr. 171, 3/2023, pp. 448-457.
5. Hațegan, C.D. (2022), Auditul informațiilor non-financiare-provocări și oportunități, *Audit Financiar*, nr.165, pp. 67-81.
6. Marinescu, A.O. (2020), Adoptarea practicilor de raportare non-financiară ale companiilor cotate la Bursa de Valori București, *Audit Financiar*, nr.157, pp. 100-110.
7. Nechita, E. (2021), Relevanța raportării nonfinanciare în determinarea valorii de piață a capitalului, *Audit Financiar*, nr. 162, pp. 223-239