



Provocări și oportunități în implementarea directivei UE de raportare corporativă de sustenabilitate

Prof.univ.dr. Habil. Ovidiu Constantin BUNGET,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: ovidiu.bunget@e-uvt.ro

Conf.univ. dr. Alin-Constantin DUMITRESCU,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: alin.dumitrescu@e-uvt.ro

Lect. univ. dr. Oana BOGDAN,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: oana.bogdan@e-uvt.ro

Asist. de cercet. dr. Valentin BURCĂ,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: valentin.burca@e-uvt.ro

Rezumat

Dezvoltarea companiilor într-un mod sustenabil reprezintă un deziderat atât al managementului companiilor, cât și al reglementatorilor care fac eforturi susținute în vederea elaborării și standardizării raportărilor nefinanciare. În contextul în care noua Directivă Europeană ce privește sustenabilitatea impune companiilor să raporteze în conformitate cu standardele obligatorii de raportare sustenabilă ale UE, fiind necesară inclusiv o asigurare externă a raportării de sustenabilitate, cercetarea de față își propune să analizeze percepția profesioniștilor practicieni, membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România (C.A.F.R.) cu privire la provocările și oportunitățile implementării Directivei Europene de Raportare Corporativă de Sustenabilitate. Obiectivul principal este reprezentat de identificarea principalelor direcții de preocupare privind eforturile de pregătire a auditorilor în desfășurarea misiunilor de asigurare aferente situațiilor nefinanciare, având în vedere noua Directivă europeană privind raportarea nefinanciară și, respectiv, dezvoltările adiacente realizate de IASB și EFRAG în sfera standardizării raportărilor nefinanciare. Cercetarea de față propune o analiză a asocierilor dintre principalele elemente definitorii pentru capacitățile auditorului (factor tehnologic, factor uman, procese de audit) și, respectiv, elementele definitorii ale profilului auditorului conturat sub incidența cadrului legislativ, a mecanismelor de monitorizare și control guvernamental sau a caracteristicilor mediului economic, care influențează opinia de audit. Principalele rezultate obținute subliniază faptul că auditorii nu sunt încă pregătiți pentru a furniza servicii de asigurare în legătură cu rapoartele de sustenabilitate, atât din perspectiva definirii și implementării unor procese robuste de audit, cât și din perspectiva gradului scăzut de adecvare a sistemelor de audit utilizate sau din perspectiva curențelor privind cunoștințele și competențele factorului uman.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Bunget, O. C., Dumitrescu, A.-C., Bogdan, O., Burcă, V. (2024), Challenges and Opportunities in the Implementation of the EU Directive on Corporate Sustainability Reporting, *Audit Financiar*, vol. XXII, no. 1(173)/2024, pp. 116-126, DOI: 10.20869/AUDITF/2024/173/002

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2024/173/002>
Data primirii articolului: 29.08.2023
Data revizuirii: 10.10.2023
Data acceptării: 13.01.2024

Astfel că această realitate confirmă o stare de fapt care trebuie să preocupe organismele profesionale și, totodată, organismele guvernamentale în ceea ce privește gradul de implicare în activități de formare a auditorilor și, respectiv, de promovare a unor ghiduri profesionale.

Cuvinte cheie: sustenabilitate; raportare sustenabilă; misiuni de asigurare;

Clasificare JEL: M21, M40, M41, M42

1. Introducere

Raportarea de sustenabilitate, sau „nefinanciară”, tinde să prindă tot mai multă importanță, fiind considerată un avantaj competitiv, deoarece se poate realiza și voluntar, ca exemplu de bună practică și poziționare, fiind obligatorie doar pentru anumite companii, prin care entitățile prezintă atât publicului, cât și celor interesați măsurile întreprinse în direcția protejării mediului, implicare socială, respectarea drepturilor omului și combaterea corupției și a dării de mită (Directiva 2014/95/UE, art. 1, alin.1).

În contextul implementării noii Directive ce privește raportarea nefinanciară (CSRD), începând cu data de 1 ianuarie 2024 companiile ce sunt obligate să întocmească rapoarte de sustenabilitate trebuie să prezinte mai multe informații, inclusiv aspecte ce privesc modelele de afaceri și legătura dintre declarațiile financiare și cele nefinanciare. Legat de acest aspect, noua Directivă impune companiilor asigurarea raportării nefinanciare, cu implicații asupra activității desfășurate atât de auditorii interni prin intermediul comitetelor de audit, cât și de auditorii financiari care trebuie să ofere o asigurare cu privire la informațiile privind sustenabilitatea raportate de către companii.

În acest context, cercetarea de față își propune să identifice percepția auditorilor financiari cu privire la provocările și oportunitățile generate de obligativitatea asigurării rapoartelor de sustenabilitate în contextul implementării noii Directive Europene ce privește sustenabilitatea de la 1 ianuarie 2024. Ne propunem astfel să realizăm o analiză a asocierilor dintre principalele elemente definitorii pentru capacitățile auditorului (factor tehnologic, factor uman, procese de audit) și, respectiv, elementele definitorii ale profilului auditorului conturat sub incidența cadrului legislativ, a mecanismelor de monitorizare și control guvernamental sau a

caracteristicilor mediului economic, care influențează opinia de audit. În vederea atingerii obiectivelor cercetării, ne-am propus să interogăm profesioniștii reuniți în cadrul organismului profesional al auditorilor financiari din România, pentru a aprecia percepția acestora.

Astfel, având în vedere percepția auditorilor financiari membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), cercetarea noastră vizează două obiective fundamentale:

- **OB1:** relevarea principalelor direcții de preocupare ce privesc eforturile de pregătire a auditorilor în desfășurarea misiunilor de asigurare legate de situațiile financiare;
- **OB2:** identificarea factorilor determinanți ai opiniei de audit prin intermediul unei analize a asocierilor dintre principalele elemente definitorii capacităților auditorului (factor tehnologic, factor uman, procese de audit) și, respectiv, elementele definitorii ale profilului auditorului conturat sub incidența cadrului legislativ, a mecanismelor de monitorizare și control guvernamental sau a caracteristicilor mediului economic;

Studiul propus este structurat în cinci secțiuni. Astfel, dacă prima secțiune, cea de față, reliefează aspectele preliminare ale demersului științific întreprins, respectiv contextul studiului de caz, cea de-a doua secțiune își găsește corespondentul în analiza literaturii de specialitate. Următoarele două secțiuni prezintă metodologia de cercetare, respectiv rezultatele obținute și o discuție asupra acestora. În final, cea de-a cincea secțiune trasează concluziile finale ale cercetării întreprinse.

2 Analiza literaturii de specialitate

Rapoartele nefinanciare ale unei companii oferă informații relevante privind impactul acesteia asupra economiei, mediului și societății, precum și modul în care activitatea este gestionată cu scopul, pe de o parte, de a consolida performanțele financiare și, pe de altă parte, de a asigura dezvoltarea durabilă pe termen lung, fiind totodată pentru investitori un instrument de monitorizare și control al performanței (Gellidon & Soenarno, 2022). Raportarea corporativă de sustenabilitate îmbunătățește reputația corporativă, conduce la creșterea încrederii clienților și a altor părți interesate, îmbunătățește guvernanta și gradul de atractivitate pentru investitori (Directiva 2014/95/UE).

Raportarea sustenabilității intră în responsabilitatea managementului companiei și poate fi realizată în conformitate cu diverse standarde. De exemplu, standardele GRI ale Global Reporting Initiative sau Cadrul Integrat de Raportare al IFRS oferă îndrumări cu privire la procesul de raportare, însă nu există un format standardizat, fiind astfel o lipsă de consens cu privire la modul de prezentare (Manetti & Becatti, 2009; O'Dwyer & Owen, 2005).

Parlamentul European prin intermediul Directivei Europene 2014/95/UE, începând cu anul 2018, a impus companiilor de interes public întocmirea rapoartelor de sustenabilitate care să prezinte cel puțin informații referitoare la aspectele economice, de mediu, personal și drepturile omului. Din anul 2019, sfera de cuprindere a inclus și organizațiile cu peste 500 de angajați, iar în prezent ne aflăm în contextul unei noi schimbări ce va produce efecte începând cu anul 2024 prin intermediul unei noi Directive UE ce privește sustenabilitatea, în care sfera de cuprindere este extinsă considerabil, pentru a se aplica unui număr mai mare de societăți europene și non-europene listate care operează pe piețele reglementate ale UE.

De asemenea, noua directivă produce modificări și în sfera auditului, astfel încât atât comitetele de audit, cât și cabinetele de audit vor avea responsabilități sporite. Rolul profesiei de audit este astfel reconsiderat, noile standarde fiind emise cu scopul de a crește calitatea și transparența în raportare și de a veni în sprijinul investitorilor (Grosu et al., 2020). Directiva 2014/95/UE nu prevedea ca informațiile nefinanciare să fie auditate, dar solicită statelor membre ale Uniunii Europene să se asigure că auditorul statutar verifică prezența informațiilor cerute (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2020). În conformitate cu noua Directivă Europeană, pe de o parte, comitetele de audit pe lângă monitorizarea procesului de raportare a sustenabilității și efectuarea de recomandări cu scopul de a asigura integritatea informațiilor furnizate de companie vor trebui: a) să monitorizeze eficacitatea sistemelor interne de control al calității și de gestionare a riscurilor și a funcțiilor de audit intern ale companiei; b) să monitorizeze misiunea de asigurare a raportării anuale și consolidate privind sustenabilitatea; c) să informeze organismele administrative sau de supraveghere ale societății cu privire la rezultatul asigurării rapoartelor de sustenabilitate; d) să examineze și să monitorizeze independența auditorilor statutari sau a firmelor de audit (EY, 2022).

Pe de altă parte, cabinetele de audit vor trebui să certifice rapoartele nefinanciare și să ofere o asigurare cu privire la informațiile privind sustenabilitatea raportate, crescând astfel gradul de credibilitate (Farooq & De Villiers, 2017). Obiectivul ISAE 3000, cel mai des folosit standard de către firmele de audit în asigurarea rapoartelor, este să ofere auditorului un cadru general de referință, dar lipsa de specificații pentru asigurare a rapoartelor de sustenabilitate este considerată o slăbiciune (Manetti & Becatti, 2009) ce îngreunează aplicarea prevederilor noii Directive de sustenabilitate. Standardele emise pun accent pe definirea unor concepte, principii sau proceduri puternic orientate spre procedurile similare angajamentelor de audit statutar (Farooq & Villiers, 2017), însă auditorul statutar al societății, un alt auditor (în funcție de opțiunea statului membru) sau un furnizor independent de servicii de audit (la alegerea statului membru) trebuie să ofere o asigurare limitată cu privire la informațiile privind sustenabilitatea raportate de către o societate în contextul CSR.

Toate informațiile ce privesc sustenabilitatea, conform noilor reglementări, trebuie să aplice o perspectivă prospectivă și retrospectivă a activității întreprinse și să aibă în vedere orizonturi pe termen scurt, mediu și lung pentru asigurarea unei dezvoltări sustenabile și să ia în considerare întregul lanț valoric al companiei. Conținând și o asigurare externă, efectuată de către un auditor independent, informațiile emise în mediul public sunt astfel mult mai credibile pentru cei interesați.

3. Metodologia și organizarea cercetării

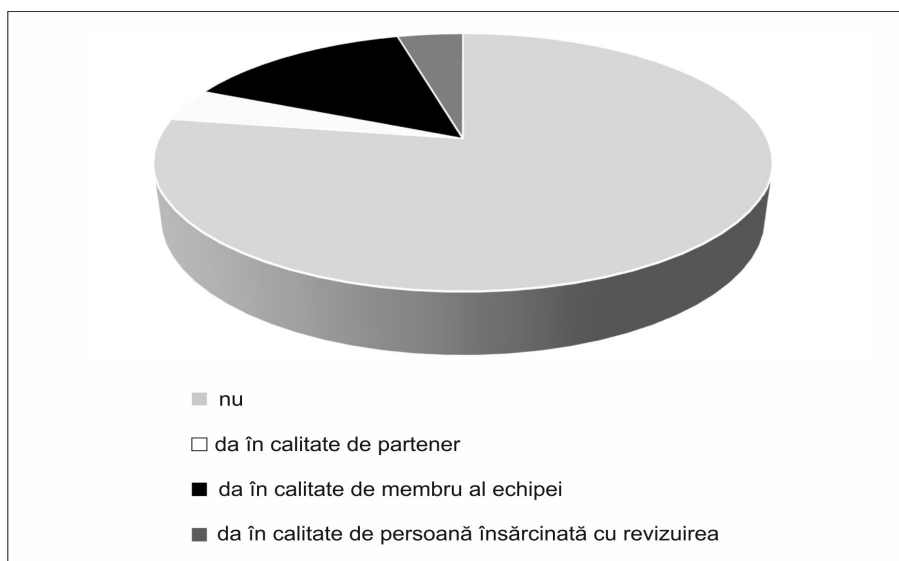
3.1. Eșantionul analizat

Noua Directivă Europeană de raportare corporativă de sustenabilitate (CSRD), a cărei arie de aplicabilitate a intrat în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2024, prevede obligativitatea unei asigurări externe a raportării de sustenabilitate, iar, în acest context, prin studiul de caz întreprins dorim să reliefăm principalele direcții de preocupare privind eforturile de pregătire a auditorilor în asigurarea situațiilor nefinanciare. În acest sens s-a procedat la transmiterea unui chestionar către membrii Camerei Auditorilor Financiari din România (C.A.F.R.) cu scopul de a identifica și evalua percepția acestora privind provocările și oportunitățile implementării Directivei UE de raportare corporativă de sustenabilitate.

Chestionarul distribuit conține un număr total de 24 întrebări, de tip alegere, utilizându-se scala Likert în redarea răspunsurilor posibile (1- în foarte mică măsură, 2 - în mică măsură, 3 - mediu/neutru, 4 - în mare măsură, 5 - în foarte mare măsură). Aceste întrebări sunt utile pentru o analiză orientată spre

elemente esențiale care să reliefeze atât gradul de cunoaștere al respondenților în aplicarea Standardelor de Sustenabilitate, cât și importanța comitetelor de audit și ale controalelor interne în aspectele ce privesc sustenabilitatea.

Figura nr. 1. Structura eșantionului în funcție de misiunile de asigurare efectuate



Sursa: proiecție autori

În decurs de două luni, respectiv iunie și iulie ale anului 2023, au dat curs invitației de a completa acest chestionar un număr de 49 de persoane. Compoziția eșantionului, reprezentată în Figura nr. 1, relevă că marea majoritate a respondenților sunt auditori ce nu au efectuat până în prezent misiuni de asigurare în domeniul sustenabilității, respectiv un număr de 38 de auditori, ceea ce reprezintă o proporție de 77,6%. Remarcăm faptul că dintre cele 49 de răspunsuri valide, 7 - respectiv 14,3 % - reprezintă răspunsuri din partea unor auditori care au efectuat misiuni de asigurare în calitate de membri în echipa de audit. Două răspunsuri provin de la auditori ce au efectuat misiuni de asigurare în calitate de partener și tot două răspunsuri provin de la auditori care au efectuat misiuni în calitate de persoane însărcinate cu revizuirea.

3.2. Analiza fiabilității scalei utilizate

Cele 24 de întrebări considerate în analiză sunt împărțite în patru grupe, care vizează:

- Gradul de cunoaștere al auditorului în aplicarea Standardelor de sustenabilitate și al SDG (Sustainable Development Goals)
- Misiunile de asigurare efectuate și opinia/concluzia de audit acordată;
- Măsura în care comitetul de audit și controalele interne oferă suport în conturarea raportului de sustenabilitate;
- Existența unui cadru de lucru robust ce privește elaborarea, verificarea și publicarea rapoartelor de sustenabilitate, precum și a unui cadru ce privește comunicarea cu auditorul financiar.

4. Rezultate și discuții

Studiul propus are ca principal obiectiv de cercetare relevarea principalelor direcții de îngrijorare privind eforturile de pregătire a auditorilor în asigurarea situațiilor nefinanciare, având în vedere noua directivă europeană privind raportarea nefinanciară și, respectiv, dezvoltările adiacente realizate de IASB și, respectiv, EFRAG în sfera standardizării raportărilor nefinanciare. Cercetarea de față propune o analiză a asocierilor dintre principalele elemente definitorii ale capacităților auditorului (factor tehnologic, factor uman, procese de audit) și, respectiv, elementele definitorii ale profilului auditorului, conturat sub incidența cadrului legislativ, a mecanismelor de monitorizare și control guvernamental sau a caracteristicilor mediului economic, care influențează opinia de audit.

Itemii privind factorii opiniei de audit incluși în chestionarul transmis auditorilor care au calitatea de membri ai CAFR sunt validați din punct de vedere statistic prin valoarea de 0.958 a coeficientului Cronbach's Alpha. Totodată, itemii privind percepția auditorilor privind capacitățile de auditare a raportărilor corporative de sustenabilitate sunt validați statistic, având în vedere valoarea de 0.962 a coeficientului Cronbach's Alpha.

4.1. Factorii determinanți ai opiniei de audit

În *Tabelul nr. 1* prezentăm principalele statistici descriptive ale răspunsurilor primite de la auditorii care au dat curs invitației noastre de a completa chestionarul privind principalele tendințe și provocări cu care auditorii se confruntă în eforturile de aliniere la noile cerințe care decurg din noua directivă de raportare nefinanciară, care pune un accent sporit pe aspectele de sustenabilitate ale modelelor de afaceri auditate.

Tabelul nr. 1. Statistici descriptive

Variabile	Mean	Mode	St.dev.	Min.	Max.	Percentiles		
						25	50	75
Experiență audit ESG	0.347	0	0.751	0	3	0	0	0
Proces audit ESG	2.878	3	0.992	1	5	2	3	4
Resursă umană audit ESG	2.939	3	1.069	1	5	2	3	4
Sisteme audit ESG	2.776	3	1.006	1	5	2	3	3
Independență auditor	3.878	4	1.073	1	5	3	4	5
Segregare servicii audit	3.122	3	1.166	1	5	2	3	4
Expertiză profesională	3.592	4	1.171	1	5	3	4	4
Responsabilitate auditor	3.367	3	1.131	1	5	3	3	4
Negociere auditor-client	3.041	3	1.117	1	5	3	3	4
Cunoștințe industrie	3.531	4	1.138	1	5	3	4	4
Conformitate standarde etică	3.796	4	1.080	1	5	3	4	5
Calitate standarde audit	3.837	4	1.087	1	5	3	4	5
Calitate standarde raportare	3.755	4	1.090	1	5	3	4	5
Practici industrie	3.837	4	1.067	1	5	3	4	5
Complexitate model afaceri	3.633	4	1.220	1	5	3	4	5
Obligativitate	3.306	3	1.262	1	5	3	3	4
Managementul riscurilor	3.694	4	1.045	1	5	3	4	4
Guvernanță corporativă	3.776	4	1.123	1	5	3	4	5
Grad pregătire auditor	2.816	3	0.972	1	5	2	3	3

Sursă: calcule autori

Aceste rezultate ne oferă câteva informații concludente cu privire la obiectivul de cercetare. Având în vedere faptul că acest proiect de cercetare este încă în curs de derulare, în decursul a două luni, respectiv iunie și iulie, am obținut un număr de 49 de răspunsuri valide.

Dintre auditorii care au dat curs invitației noastre de a completa chestionarul transmis prin platforma google forms, doar 11 au confirmat experiența în sfera asigurării rapoartelor corporative de sustenabilitate. Astfel că media de 0,347 privind percepția auditorilor

asupra gradului de implicare în astfel de misiuni de asigurare sugerează faptul că profesia de audit este la început de drum în direcția furnizării acestui tip de servicii companiilor.

Rezultatele confirmă totodată faptul că auditorii nu sunt încă pregătiți pentru a furniza servicii de asigurare în legătură cu rapoartele de sustenabilitate, atât din perspectiva definirii și implementării unor procese robuste de audit (2,878), cât și din perspectiva gradului scăzut de adecvare a sistemelor de audit utilizate (2,776) sau din perspectiva curențelor privind cunoștințele și competențele factorului uman (2,939). Astfel că această realitate confirmă o stare de fapt care trebuie să preocupe organismele profesionale și, totodată, organismele guvernamentale în ce privește gradul de implicare în activități de formare a auditorilor și, respectiv, de promovare a unor ghiduri profesionale.

Cu toate acestea, percepția auditorilor chestionați privind independența auditorului, gradul de segregare a serviciilor de audit statutar de serviciile conexe de asigurare în legătură cu rapoartele de sustenabilitate, ori gradul de specializare a auditorului în industria clientului auditat sugerează o abordare rezervată. Astfel că auditorii consideră că opinia aferentă misiunilor de asigurare privind rapoartele de sustenabilitate nu este semnificativ influențată de aceste considerente, având în vedere media relativ redusă a itemilor privind independența auditorului (3,878), segregarea serviciilor de audit (3,122) sau expertiza profesională (3,592). Totuși, trebuie să remarcăm că auditorii pun accent pe nevoia de independență în raport cu clientul de audit, care nu se rezumă doar la opțiunea clientului pentru un auditor, ci în special la poziția auditorului selectat cu privire la evaluarea în prealabil a existenței vreunei situații de conflict de interese.

De remarcat totuși faptul că auditorii au exprimat o opinie relativ rezervată, inclusiv când s-a ridicat problema măsurii în care nivelul asumat de responsabilitate a auditorului (3,367) sau activitățile de negociere cu clienții cu privire la reconcilierea privind neconformitățile identificate sunt publicate în raportul de audit (3,041).

Valori mai ridicate se regăsesc în cazul percepției auditorilor privind rolul cadrului formal de desfășurare al misiunilor de asigurare privind rapoartele de sustenabilitate. Aceștia consideră importantă calitatea

standardelor de audit (3,837), calitatea standardelor de raportare sustenabilă (3,755), respectiv existența unor bune practici la nivel de sector în sfera auditării rapoartelor de sustenabilitate (3,837). Totuși, standarde precum ISAE 3000, cel mai des folosit de către firmele de audit, sunt exprimate în termeni foarte generali, punând accent mai curând pe definirea unor concepte, principii sau proceduri puternic orientate spre procedurile similare angajamentelor de audit statutar (Faaroq & Villiers, 2017). Aceeași stare de fapt poate fi reclamată și în ce privește cele două directive europene care adresează problematica rapoartelor nefinanciare (NFRD, CSRD), inclusiv a celor de sustenabilitate.

În această direcție este binevenită activitatea EFRAG, care a întreprins pe parcursul a doi ani de zile eforturi susținute de a redacta o serie de standarde de raportare sustenabilă, având ca moment final publicarea acestora în data de 16 noiembrie 2022. Prin aceste standarde pliate pe specificul dimensiunilor de sustenabilitate (**mediu** - ESRS E1 *Schimbările climatice*, ESRS E2 *Poluarea*, ESRS E3 *Resursele de apă și cele marine*, ESRS E4 *Biodiversitate și ecosisteme*, ESRS E5 *Resursele utilizate și economia circulară*; **social** - ESRS S1 *Forța de muncă*, ESRS S2 *Angajați în lanțul valorii*, ESRS S3 *Comunități afectate*, ESRS S4 *Consumatori și utilizatori*, **guvernanta** - ESRS G1 *Conduită în afaceri*) și, respectiv, un cadru conceptual (ESRS 1 *Cerințe generale*, ESRS 2 *Rapoarte generale*), comunitatea europeană dorește să contureze o viziune comună privind raportarea sustenabilă, menită să ofere o mai bună monitorizare a gradului de realizare a obiectivelor SDG de dezvoltare durabilă.

Totodată, remarcăm un fenomen vizibil de proliferare a cadrelor de raportare sustenabilă, care a angrenat în eforturile de uniformizare a practicii de raportare sustenabilă, inclusiv instituții la nivel internațional, cum este cazul ISSB care a publicat standardele de raportare sustenabilă IFRS S1 *Cerințe generale privind raportarea sustenabilă – informații financiare asociate* și, respectiv, IFRS S2 *Rapoarte privind schimbările climatice*.

Cu toate acestea, principala problemă semnalată în practica de raportare este dată de multitudinea de astfel de cadre de raportare de sustenabilitate (Tsagas & Villiers, 2020), care induce un nivel scăzut de înțelegere conceptuală (Paridhi & Arora, 2023), în

pofida eforturilor de convergență, care sunt de cele mai multe ori dictate de considerente politice și jocuri de influență (Afolabi et al., 2022). La acestea se adaugă costurile de implementare a proceselor și instrumentelor de raportare de sustenabilitate la nivelul companiilor, care nu sunt deloc neglijabile, și o percepție a managerilor care atestă un nivel scăzut de beneficii așteptate prin deschiderea unor canale de comunicare pe aspecte de sustenabilitate (Jain & Tripathi, 2022), ceea ce îngreunează evoluția gradului de extindere a cerințelor de raportare sustenabilă.

Toate acestea conduc la o acutizare a problemelor cu care auditorii sau firmele de consultanță care oferă servicii de asigurare privind rapoartele de sustenabilitate se confruntă. Multitudinea cadrelor de raportare și, respectiv, modalitatea superficială de adresare a principalelor controverse în această arie de raportare, alături de abordarea mai curând principală adoptată în standardele de auditare a acestor rapoarte, generează elemente controversate adiționale (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2020). Un exemplu elocvent în acest sens este cel al deciziei privind aria de auditare, ce aspecte de sustenabilitate sunt verificate în cadrul angajamentului de asigurare a rapoartelor de sustenabilitate, întrucât managementul companiilor își poate creiona un nivel sporit de încredere din partea piețelor, prin rezumarea asigurării rapoartelor de sustenabilitate la aspecte pe care compania nu le-a neglijat pe parcursul perioadei auditate (Baier et al., 2022). În aceste circumstanțe se ridică problema nivelului acceptat de subiectivism al auditorului și măsura în care acesta respectă standardele de etică profesională, care se dovedesc, de asemenea, importante în desfășurarea activității profesionale (3,796).

Misiunea auditorilor devine cu atât mai ingrată cu cât aducem în discuție și alți factori determinanți ai opiniei de audit, respectiv cadrul instituțional de monitorizare și control (3,306), sau factori asociați companiilor auditate, cum este cazul gradului de complexitate al modelului de afaceri (3,633), nivelul de maturitate al modelului integrat de management al riscurilor (3,694) sau caracterul robust și flexibil al mecanismelor și structurilor de guvernare corporativă (3,776). Aceste elemente sunt percepute de către auditori ca fiind importante în decizia de conturare a unei opinii de

audit, cu atât mai mult cu cât practica de raportare sustenabilă relevă un nivel scăzut de integrare a angajamentului companiilor de a atinge obiectivele SDG la nivelul sistemelor de raportare și management al companiei (inclusiv la nivelul elementelor de guvernare corporativă sau al celor de management al riscurilor și implementare și evaluare a controalelor interne privind dimensiunile ESG), conducând la o orientare eronată a rapoartelor de sustenabilitate, bazată pe analize de materialitate care omit sau evaluează inadecvat riscuri materiale privind obiectivele SDG (Ferrero et al., 2023). Totodată, atât timp cât nu există un cadru instituțional adecvat care să răspundă la principalele provocări în ce privește conformitatea practicii de raportare cu cerințele statelor de monitorizare a atingerii obiectivelor SDG, rapoartele de sustenabilitate devin simple elemente de raportare corporativă fără fond (redactate în scop strict de conformare cu legislația în vigoare), îndepărtându-se de principalul lor scop (Rosati & Faria, 2019; Galeazzo et al., 2023).

Toate aceste considerente relevate prin intermediul statisticilor descriptive sus menționate justifică nivelul relativ redus de pregătire pentru alinierea la cerințele noii directive europene CSRD, aplicabile începând cu anul 2024. Percepția auditorilor se dovedește a fi relativ redusă (2,816), motivele fiind variate. Printre cele mai importante semnalate prin acest studiu sunt cele referitoare la procesele de audit actuale, la sistemele informaționale utilizate și respectiv gradul de pregătire a personalului firmelor de audit, care au fost semnalate de auditori în cadrul acestui chestionar.

4.2. Diferențe notabile privind experiența practică

În **Tabelul nr. 2** ilustrăm rezultatele statistice obținute din verificarea diferențelor generate de experiența pe care auditorii chestionați au dobândit-o de-a lungul timpului în aria misiunilor de asigurare privind rapoartele de sustenabilitate. În baza acestor rezultate remarcăm faptul că nu există diferențe semnificative statistic determinate de experiența auditorului în participarea sa fie ca membru al echipei de audit, responsabil al angajamentului de audit, fie în calitate de partener însărcinat cu supervizarea angajamentului de audit.

Tabelul nr. 2. Rezultate statistice test diferențe (factor – experiență auditor în asigurări ESG)

Item	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	Mean Rank	
					fără experiență N = 38	cu experiență N=11
Proces audit	134.0	875.0	-1.906	0.057	23.03	31.82
Resursă umană	159.5	900.5	-1.248	0.212	23.7	29.5
Sisteme audit	125.0	866.0	-2.131	0.033	22.79	32.64
Independență audit	178.5	244.5	-0.773	0.440	25.8	22.23
Segregare servicii audit	189.5	930.5	-0.484	0.628	24.49	26.77
Expertiză audit	177.0	243.0	-0.802	0.423	25.84	22.09
Responsabilitate auditor	205.5	271.5	-0.088	0.930	25.09	24.68
Activități negociere	197.5	263.5	-0.292	0.770	25.3	23.95
Cunoștințe industrie	192.5	258.5	-0.412	0.680	25.43	23.5
Conformitate standarde etică	191.0	932.0	-0.452	0.651	24.53	26.64
Calitate standarde audit	187.5	253.5	-0.541	0.589	25.57	23.05
Calitate standarde raportare	204.0	270.0	-0.125	0.900	25.13	24.55
Practici industrie	154.0	220.0	-1.391	0.164	26.45	20
Complexitate	167.5	233.5	-1.03	0.303	26.09	21.23
Obligativitate	189.5	255.5	-0.482	0.630	25.51	23.23
Managementul riscurilor	149.0	215.0	-1.514	0.130	26.58	19.55
Governanță corporativă	162.0	228.0	-1.175	0.240	26.24	20.73

Sursă: calcule autori

Excepție este cazul răspunsurilor consemnate de auditori în cazul itemului care ridică problema gradului de adecvare a sistemelor informaționale utilizate în cadrul acestui tip de angajamente ($Z = -2.131$, $Sig. = 0.033$). Această îngrijorare este întemeiată, auditorii cu experiență remarcând un nivel mai ridicat de îngrijorare cu privire la capacitățile sistemelor informaționale actuale utilizate în cadrul angajamentelor de asigurare privind rapoartele de sustenabilitate ($32.64 > 22.79$). O diferență notabilă este remarcată și în cazul itemului care adresează aspectul privind designul și eficacitatea proceselor de audit actuale, urmate în cadrul acestui tip de angajamente de audit ($Z = -1.906$, $Sig. = 0.057$). Aceste excepții sunt confirmate inclusiv la nivelul literaturii de specialitate, semnalându-se faptul că o importanță sporită trebuie acordată atât mecanismelor și sistemelor de rapoarte de sustenabilitate, cât și unor aspecte esențiale adiacente, precum definiția și robustețea proceselor, a sistemelor informaționale și a competențelor companiilor (Tsagas & Villiers, 2020). Astfel că un design neadecvat al proceselor

de audit sau implementarea unor sisteme cu funcționalități limitate în sprijinirea activității de auditare a rapoartelor de sustenabilitate reprezintă elemente cheie care trebuie avute în vedere în confirmarea calității și a credibilității rapoartelor de sustenabilitate revizuite. Totodată, adoptarea tehnologiilor emergente din sfera de audit nu poate ignora nivelul de maturitate al proceselor care trebuie transpuse. Nu în ultimul rând este esențial ca implementarea diferitelor soluții de data analytics să ia în calcul limitările de funcționalitate care ar putea trunchia nu doar calitatea datelor analizate, ci inclusiv imaginea fidelă a proceselor implementate la nivelul companiilor auditate.

4.3. Aprecieri privind principalele asocieri identificate la nivelul percepției auditorilor

Ultimul pas al acestei analize constă în evaluarea corelațiilor identificate între diferitele aspecte încorporate în chestionarul diseminat în rândul auditorilor. În **Tabelul nr. 3** prezentăm rezultatul privind principalele funcții canonice de asociere determinate în baza datelor analizate. Dintre cele trei funcții de corelație identificate, observăm că doar

prima funcție este semnificativă din punct de vedere statistic ($F = 1.191$, $Sig. = 0.00$), motiv pentru care

analiza se va rezuma doar la analiza elementelor structurale ale acestei funcții canonice de corelație.

Tabelul nr. 3. Statistici privind funcțiile de corelație estimate

Function	Correlation	Eigenvalue	Wilks Statistic	F	Num D.F	Denom D.F.	Sig.
1	0.790	1.657	0.162	1.931	42	95.69	0.00
2	0.659	0.770	0.430	1.332	26	66.00	0.18
3	0.489	0.314	0.761	0.890	12	34.00	0.57

Sursă: calcule autori

În **Tabelul nr. 4** sumarizăm principalele elemente de structură ale funcției canonice de corelație identificată anterior. Prin această funcție de corelație reușim să identificăm corelația maximă dintre setul de itemi care abordează problema principalelor provocări ale auditorilor în eforturile de aliniere la cerințele noii directive europene

CSRD și, respectiv, setul de itemi care analizează principalii factori determinanți ai opiniei de audit. În acest fel vom reuși să înțelegem mai bine modul în care opinia de audit asupra rapoartelor de sustenabilitate este influențată de principalele minusuri pe care auditorii le semnalează în mod sistematic.

Tabelul nr. 4. Statistici privind corelațiile între itemii analizați

Item	Coeficienți corelație		Coeficienți structurali			
	Profil auditor	Factori determinanți opinie audit	Canonical loadings	Variation explained	Cross loading	Variation explained
Proces audit	-0.159	-	-0.797	68.31%	-0.630	42.60%
Resursă umană	-1.344		-0.964		-0.761	
Sisteme audit	0.608		-0.696		-0.549	
Independență audit	-	1.138	-0.355	30.52%	-0.281	19.03%
Segregare servicii audit		-0.156	-0.477		-0.377	
Expertiză audit		-1.113	-0.721		-0.569	
Responsabilitate auditor		-0.094	-0.614		-0.485	
Activități negociere		-0.132	-0.652		-0.515	
Cunoștințe industrie		0.743	-0.546		-0.431	
Conformitate standarde etică		-0.221	-0.491		-0.388	
Calitate standarde audit		-0.547	-0.413		-0.326	
Calitate standarde raportare		0.530	-0.340		-0.269	
Practici industrie		-0.523	-0.580		-0.458	
Complexitate		-0.122	-0.683		-0.540	
Obligativitate		-0.122	-0.667		-0.527	
Managementul riscurilor		0.775	-0.502		-0.396	
Governanță corporativă		-1.067	-0.521		-0.411	

Sursă: calcule autori

În baza răspunsurilor primite de la auditori, rezultatele atestă faptul că factorii determinanți ai opiniei de audit sunt mai puțin influențați de procesele de audit și, respectiv, sistemele informaționale suport utilizate în cadrul angajamentelor de auditare a rapoartelor de

sustenabilitate. Într-adevăr, tocmai acesta este și scopul scontat al unor sisteme informaționale funcționale, care să reflecte în mod fidel procesele de audit și să ofere sprijin real în luarea deciziilor de audit, mai ales în contextul unei

intensificări vizibile a eforturilor firmelor de audit de digitalizare a activității operative.

Cu toate acestea, calitatea resursei umane va continua să reprezinte o provocare reală în demersurile acestor firme de audit de a oferi servicii de asigurare a rapoartelor de sustenabilitate de calitate. Provocarea este cu atât mai importantă cu cât rezultatele obținute din analiza canonică ne confirmă faptul că factorul uman influențează semnificativ opinia de audit (-1,344), prin prisma asigurării independenței auditorului (1,138), a construcției unei echipe de audit cu experiență și expertiză în materie de auditare a rapoartelor de sustenabilitate (-1,113) sau a calității procesului de comunicare dintre echipa de audit și structurile de guvernare corporativă ale companiei (-1,067).

Aceste rezultate atestă o corelație pozitivă între calitatea resursei umane și, respectiv, mecanismele de guvernare corporativă, care fac referire nu doar la luarea deciziilor în cadrul companiei, ci și la procesul de comunicare dintre auditorii externi, auditorii interni sau responsabilii de controale interne proiectate cu scopul reducerii unor riscuri din sfera ESG.

Totodată, auditorii percep calitatea resursei umane din perspectiva nivelului de cunoștințe privind conceptele, redactarea și auditarea rapoartelor de sustenabilitate pe care echipele de audit le-au dobândit de-a lungul timpului.

Remarcăm totuși o asociere negativă între calitatea resursei umane a firmelor de audit și, respectiv, independența auditorului, ceea ce sugerează mai multe scenarii de analiză. Însă, toate aceste scenarii de analiză confirmă nu doar rolul angajamentului firmelor de audit de a oferi servicii de calitate, ci și rolul angajamentului individual al membrilor echipelor de audit la acest deziderat. În acest context, considerăm extrem de important ca firmele de audit să identifice soluții actuale de motivare corespunzătoare a factorului uman, mai ales în contextul numeroaselor modificări substanțiale apărute la nivelul pieței serviciilor de audit, care au condus la o sporire a complexității sarcinilor de audit, la o nevoie tot mai mare de competențe digitale și de data analytics.

Concluzii

Modificările propuse privind raportarea de sustenabilitate prin noua Directivă Europeană sunt ample și joacă un rol esențial pentru obiectivul declarat al Comisiei Europene de a direcționa investițiile către activități durabile în întreaga UE (KPMG, 2021), context în care atât

comitetele de audit, cât și cabinetele au responsabilități și roluri sporite.

Lucrarea de față subliniază importanța care trebuie acordată procesului de asigurare externă a rapoartelor ce privesc sustenabilitatea și a provocărilor și oportunităților care apar pentru auditorii financiari în implementarea noii Directive europene.

Demersul științific vizează, pe de o parte, analiza asocierilor dintre principalele elemente definitorii pentru capacitățile auditorului (factor tehnologic, factor uman, procese de audit) și, respectiv, elementele definitorii ale profilului auditorului conturat sub incidența cadrului legislativ, a mecanismelor de monitorizare și control guvernamental sau a caracteristicilor mediului economic, care influențează opinia de audit.

Rezultatele obținute reliefează faptul că auditorii nu sunt încă pregătiți pentru a furniza servicii de asigurare a rapoartelor de sustenabilitate atât din perspectiva definirii și implementării unor procese robuste de audit, cât și din perspectiva gradului scăzut de adecvare a sistemelor de audit utilizate sau din perspectiva curențelor privind cunoștințele și competențele factorului uman. Astfel că această realitate confirmă o stare de fapt care trebuie să ridice semne de întrebare în rândul organismelor profesionale și, totodată, a organismelor guvernamentale în ce privește gradul de implicare în activități de formare a auditorilor și, respectiv, promovare a unor ghiduri profesionale. Rezultatele, de asemenea, atestă faptul că factorii determinanți ai opiniei de audit exprimate în asigurarea rapoartelor nefinanciare sunt mai puțin influențați de procesele de audit și, respectiv, sistemele informaționale suport utilizate în cadrul angajamentelor de auditare a rapoartelor de sustenabilitate. Analiza canonică întreprinsă ne confirmă faptul că factorul uman influențează semnificativ opinia de audit din prisma asigurării independenței auditorului, a construcției unei echipe de audit cu experiență și expertiză în materie de auditare a rapoartelor de sustenabilitate sau a calității procesului de comunicare dintre echipa de audit și structurile de guvernare corporativă ale companiei.

Cu toate acestea studiul de față este limitat din perspectiva eșantionului de răspunsuri analizate. În acest context, apreciem faptul că viitoare cercetări vor putea efectua o analiză mai complexă, având la bază mai mulți respondenți implicați în misiuni de asigurare.

BIBLIOGRAFIE

1. Afolabi, H., Ram, R., Rimmel, G. (2022). Harmonization of Sustainability Reporting Regulation: Analysis of a Contested Arena, *Sustainability* 14, no. 9: 5517. <https://doi.org/10.3390/su14095517>
2. Baier, C., Goettsche, M., Hellmann, A., Schiemann, F. (2021). Too Good to Be True: Influencing Credibility Perceptions with Signaling Reference Explicitness and Assurance Depth, *Journal of Business Ethics*, online first. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04719-7>, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3792937>
3. EY, (2022), Noua directivă UE privind sustenabilitatea ("CSR") devine factor de schimbare, accesat pe: https://www.ey.com/ro_ro/news/2022/11/noua-directiva-ue-privind-sustenabilitatea-devine-factor-de-schi
4. Farooq, M. B., & De Villiers, C. (2017), The market for sustainability assurance services: A comprehensive review of the literature and future avenues for research. *Pacific Accounting Review*, 29(1), 79 – 106;
5. Ferrero-Ferrero, I., Muñoz-Torres, M.J., Rivera-Lirio, J.M., Escrig-Olmedo, E. and Fernández-Izquierdo, M.Á. (2023), SDG reporting: an analysis of corporate sustainability leaders, *Marketing Intelligence & Planning*, Vol. 41 No. 4, pp. 457-472. <https://doi.org/10.1108/MIP-07-2022-0332>
6. Galeazzo, A., Miandar, T. & Carraro, M.(2023), SDGs in corporate responsibility reporting: a longitudinal investigation of institutional determinants and financial performance. *Journal of Management and Governance*, <https://doi.org/10.1007/s10997-023-09671-y>
7. Gellidon, J. A. A., Soenarno, Y. N. (2022), Comparative Study of Sustainability Reporting on the Banking Industry in Several Countries, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 2(166)/2022, pp. 348-358, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/166/013
8. Grosu, M., Robu, I-B., Istrate, C. (2020), The Quality of Financial Audit Missions by Reporting the Key Audit Matters, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp. 182-195, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/157/005
9. Karishma J., Tripathi P.S. (2022) Challenges of Sustainability Reporting from Managerial Perspective: A Review and Future Agenda. *Metamorphosis: A Journal of Management Research*, vol. 21, issue 2, 140-151
10. KPMG, (2021). Propunerea Comisiei Europene de Directivă privind raportarea de sustenabilitate corporativă, accesat la: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ro/pdf/2021/Flyer-Corporate-sustainability-reporting_RO.pdf
11. Manetti, G., and Becatti, L. (2009), Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence, *Journal of Business Ethics*, Vol. 87, pp. 289-298
12. O'Dwyer, B., and Owen, D. L. (2005), Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical perspective, *The British Accounting Review*, Vol. 37, pp. 205-229.
13. Paridhi, & Arora, A. (2023). Sustainability reporting: Current state and challenges. *Business Strategy & Development*, 1–20. <https://doi.org/10.1002/bsd2.244>
14. Sonnerfeldt, A.L.L., Pontoppidan, C.A. (2020), The Challenges of Assurance on Non-financial Reporting, *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, vol. 10(2), p. 1-23, July, DOI: 10.1515/acl-2018-0050.
15. Tsagas, G. & Villiers, C. (2020). Why "Less is More" in Non-Financial Reporting Initiatives: Concrete Steps Towards Supporting Sustainability. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 10(2), <https://doi.org/10.1515/acl-2018-0045>