

## Raportarea nefinanciară și raportarea pentru management în contextul crizei generate de coronavirus

Prof. univ. dr. Daniela Artemisa CALU, conf. univ. dr. Mirela NICHITA

Academia de Studii Economice din București

### Abstract

*The modern world and all the economies worldwide are closely interlocked. The effects of any event occurring in any part of the world can impact the entire world. Considering all the negative effects on the economies, the coronavirus crisis should be regarded as an opportunity for development and improvement of the non-financial reporting. Furthermore, at European level, the pandemic can provide unique opportunities for promoting the 2030 Agenda for sustainable development and intensifying the international cooperation.*

**Key terms:** COVID-19, non-financial reporting, economic indicators, environmental indicators, social indicators, reporting for management

**Termeni-cheie:** COVID-19, raportare nefinanciară, indicatori economici, indicatori de mediu, indicatori sociali, raportare pentru management

**Clasificare JEL:** H12, M40

**To cite this article:** Daniela Artemisa Calu, Mirela Nichita, *Raportarea nefinanciară și raportarea pentru management în contextul crizei generate de coronavirus*, *CECCAR Business Review*, N° 6/2020, pp. 13-20, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.06.02>

### ➔ Contextul (macro)economic

Criza actuală ilustrează valoarea pe care sistemele sanitare solide o adaugă celorlalte obiective. Lipsa sănătății populației reprezintă un risc pentru educație, participarea politică și dezvoltarea economică și, prin extensie, un risc pentru calitatea vieții oamenilor. În timp ce sănătatea poate să nu fie totul, nu avem nimic fără ea (Marschall și Reiners, 2020).

Raportarea nefinanciară în condițiile pandemiei de coronavirus poate fi un catalizator pentru o raportare transparentă orientată spre sustenabilitate. Comisia Europeană include în conceptul de raportare nefinanciară aspecte cu privire la:

- protejarea mediului înconjurător;
- responsabilitatea socială și tratamentul angajaților;
- respectarea drepturilor omului;
- anticorupție;
- diversitatea în consiliile de administrație ale entităților.

Analiza macroeconomică ar putea reprezenta un reper pentru restructurarea fundamentală a unei afaceri, iar profesionistul contabil trebuie să fie pregătit pentru a oferi cele mai potrivite alternative. Studiile macroeconomice

(Beck, 2020) iau în considerare două scenarii în ceea ce privește revenirea economică: forma V (engl., *V-shape*) – colaps și revenire imediată, și forma U (engl., *U-shape*) – colaps, recesiune și revenire. Ambele modele statistice trebuie luate în calculul scenariilor privind reorganizarea afacerilor pentru asigurarea continuității activității, cu minimizarea impactului provocat de pandemia de coronavirus.

În acest sens, profesionistul contabil ar putea lua în considerare câteva opțiuni de restructurare:

- identificarea posibilităților de încheiere a unor parteneriate de tip public-privat, dacă entitățile activează în industrii strategice;
- identificarea posibilităților de încheiere a unor aranjamente comune cu alte companii;
- identificarea posibilităților de achiziție a altor entități sau de realizare a unor investiții în alte entități;
- identificarea posibilităților de fuzionare cu alte societăți, în vederea menținerii pe piață.

Indiferent dacă o entitate se află sau nu în ipostaza reorganizării, la nivelul său se poate constata că circumstanțele se schimbă în această perioadă de criză. Pentru a preîntâmpina eventualele inconveniente legate de imaginea companiei sau de luarea unor decizii eronate, managementul acesteia ar trebui:

- să ia în considerare publicarea în timp util a acelor informații nefinanciare care ar fi putut suferi modificări în contextul pandemiei de coronavirus;
- să solicite informații actuale și/sau prospective despre modificarea structurii cheltuielilor entității, în vederea exercitării procesului decizional.

## 1. Raportarea nefinanciară

În prezent, raportarea nefinanciară este voluntară, neexistând un referențial unanim acceptat. Unul dintre organismele profesionale care au publicat ghiduri privind informațiile ce ar trebui prezentate în rapoartele nefinanciare este Global Reporting Initiative (GRI), care recomandă publicarea, alături de alte aspecte nefinanciare, a unui set de indicatori organizați pe trei categorii: *indicatori economici, sociali și de mediu*. Deși o entitate care decide publicarea de informații nefinanciare în cadrul unor rapoarte, cu diverse denumiri, are posibilitatea de a alege forma de prezentare și conținutul informațiilor publicate, standardele GRI pot reprezenta un reper important pentru această decizie.

### ■ Indicatorii economici

În cadrul standardelor emise de GRI (2019) pentru raportarea nefinanciară este recomandată publicarea de informații ce vizează următoarele aspecte economice: performanța economică, prezența pieței, impactul economic indirect, practicile de aprovizionare, măsurile anticorupție, comportamentul anticompetitiv, respectiv impozitele. Pentru fiecare aspect economic sunt sugerați o serie de indicatori care ar trebui prezentați la nivel descriptiv și/sau utilizând diverse informații cantitative. Dintre aceștia am selectat doar o serie de indicatori cărora, în contextul pandemiei de coronavirus, ar fi de preferat să li se acorde o atenție sporită (indiferent de denumirea utilizată sau de forma de prezentare), deoarece sunt în măsură să influențeze deciziile de (dez)investire ale investitorilor actuali și potențiali:

- obligațiile stabilite în cadrul planului de beneficii din planul de asistență financiară primită de la guvern;
- ponderea plăților către furnizorii locali în totalul plăților către furnizori;
- politicile și procedurile anticorupție;
- acțiunile legale întreprinse pentru evitarea comportamentului anticoncurențial și a practicilor de monopol;
- impozitele plătite la nivelul fiecărei țări.

## ■ Indicatorii de mediu

Pentru partea specifică privind raportarea de mediu, atât reglementările GRI, cât și majoritatea entităților care publică informații nefinanciare au acordat în ultimii ani o atenție deosebită, având în vedere că investitorii sunt sensibili la astfel de informații. Luând în considerare rezultatele preliminare ale unui studiu recent (Wu *et al.*, 2020) potrivit căruia s-a constatat că „o creștere de doar un gram cu particule fine pe metru cub de aer a fost asociată cu o majorare cu 15% a ratei de deces din cauza COVID-19”, probabilitatea ca în viitor investitorii să devină din ce în ce mai interesați de modul în care o firmă cotateă ține cont de aspectele legate de protecția mediului este ridicată.

În acest sens, pot fi raportate diverse aspecte referitoare la mediu, dintre care, potrivit ghidurilor emise de GRI (2019), cele mai importante sunt următoarele: materialele, energia, apa, biodiversitatea, emisiile, deversările și deșeurile, produsele și serviciile, conformitatea cu reglementările în domeniul mediului, transportul, cheltuielile privind protecția mediului, evaluarea furnizorilor în raport cu respectarea mediului, mecanismele de soluționare a sesizărilor privind mediul.

În special, este recomandat să se ia în considerare publicarea de informații ce vizează:

- ponderea materialelor utilizate care provin dintr-un proces de reciclare în totalul materialelor;
- produsele recuperate și materialele de ambalare a acestora;
- cantitatea de energie consumată în cadrul organizației;
- cantitatea de energie consumată în afara organizației;
- reducerea necesarului de energie pentru obținerea produselor și furnizarea serviciilor;
- gestionarea impactului generat de evacuarea (deversarea) apei;
- consumul de apă;
- impactul semnificativ al activităților, produselor și serviciilor asupra biodiversității;
- cantitatea de gaze cu efect de seră emise în mod direct (Obiectivul I);
- cantitatea de (alte) gaze cu efect de seră emise în mod indirect (Obiectivul II) și intensitatea emisiilor

de gaze cu efect de seră;

- reducerea emisiilor de gaze cu efect de seră;
- emisiile ce au ca efect distrugerea stratului de ozon;
- cantitatea de emisii de NOX, SOX, precum și a altor substanțe ce afectează calitatea aerului;
- volumul de apă deversat, detaliat în funcție de locul deversării și de calitatea acesteia;
- cantitatea de deșeuri, detaliată în funcție de tip și de metoda de eliminare;
- volumul scurgerilor semnificative și numărul acestora;
- cantitatea de deșeuri periculoase;
- întinderile de apă afectate de deversări de apă și/sau scurgeri;
- nerespectarea legilor și reglementărilor în domeniul mediului;
- ponderea noilor furnizori care au fost verificați utilizând criteriul mediu;
- impactul negativ asupra mediului, actual și potențial, ce poate surveni în rețeaua de aprovizionare.

## ■ Indicatorii sociali

Pandemia de coronavirus a condus la cele mai mari modificări din punctul de vedere al comportamentului economic și social, multe activități ale entităților fiind reorganizate în mod radical. Pentru o bună desfășurare a oricărei activități economice, atenția acordată de companii angajaților este esențială. În timp ce „criza din 1929 a făcut publicul conștient cu privire la lipsa de informație contabilă” (Naciri, 1986), criza provocată de pandemia de coronavirus ar putea genera nevoia de a publica informații relevante privind aspectele sociale, aceste informații putând fi unul dintre elementele care asigură „confortul psihic” al investitorilor în momentul în care decid să (dez)investească.

Entitățile utilizează diverse modele pentru raportarea socială, unul dintre ele fiind ghidul de standarde GRI (2019), în cadrul căruia este sugerată prezentarea de informații privind următoarele aspecte: condițiile existente la locul de muncă, drepturile omului, societatea, respectiv responsabilitatea organizației privind produsele furnizate. În contextul economico-social actual, prezentarea cel puțin a unor informații minimaliste, care tratează aspecte sensibile, s-ar putea transforma într-un avantaj competitiv.

În acest sens, am realizat o selecție a câtorva indicatori nefinanțari ce ar putea fi de interes pentru investitori în noul context economico-social:

- angajații noi și migrarea angajaților;
- perioadele minime de preaviz în cazul modificării condițiilor de derulare a activității;
- serviciile de medicină a muncii;
- instruirea salariaților cu privire la menținerea sănătății și securității la locul de muncă;
- promovarea sănătății angajaților;
- prevenirea și atenuarea impactului relațiilor de afaceri asupra securității și sănătății la locul de muncă;
- accidente la locul de muncă;
- bolile profesionale;
- programele pentru îmbunătățirea abilităților angajaților și cele privind asistența în perioada de tranziție;
- incidentele privind discriminarea și acțiunile de remediere a acestor situații;
- tranzacțiile și furnizorii pentru care există un risc în ceea ce privește libertatea de asociere și negocierile colective;
- tranzacțiile și furnizorii pentru care există un risc în ceea ce privește munca forțată sau obligatorie;
- instruirea personalului care asigură securitatea cu privire la politicile și procedurile legate de drepturile omului;
- instruirea angajaților cu privire la politicile și procedurile referitoare la drepturile omului;
- furnizorii noi care au fost analizați utilizând criterii sociale;
- existența unui impact social negativ în lanțul de aprovizionare și acțiunile întreprinse pentru remediere;
- evaluarea impactului categoriilor de produse și servicii oferite asupra sănătății și siguranței clienților;
- cerințele existente referitoare la informarea clienților prin etichetarea produselor și serviciilor;
- plângerile întemeiate cu privire la încălcarea confidențialității și pierderea de date referitoare la clienți;
- nerespectarea legilor și reglementărilor existente în domeniul social și în cel economic.

## 2. Raportarea pentru management

Indiferent de evoluția în plan economico-financiar și de referențialul contabil utilizat de o entitate economică, echipa managerială are nevoie de informații specifice în vederea exercitării procesului decizional. Formatul în care sunt prezentate informațiile solicitate de management este diferit de la caz la caz sau chiar de la o perioadă la alta în cadrul aceleiași entități. În contextul reorganizării activității economice ce are drept cauză pandemia de coronavirus, în ceea ce privește informațiile specifice contabilității manageriale pot surveni o serie de schimbări generate de:

- *aparitia/modificarea unor cheltuieli neîncorporabile care conduce la modificări ale calculului costului de producție.* În acest sens, entitatea economică se poate confrunta cu modificarea costului de producție generată de includerea în acesta a unor valori mai mici ale cheltuielilor fixe ca urmare a scăderii gradului de utilizare a capacității de producție (spre exemplu, cheltuieli cu amortizarea/chiria utilajelor), cu impact negativ asupra profitului societății;

- *necesitatea recalculării unor indicatori* (punctul de echilibru, intervalul de siguranță etc.) ca urmare a diferitelor schimbări. De exemplu, scăderea prețurilor de vânzare pe piață sau majorarea costurilor variabile cauzată de dificultățile de aprovizionare ori de restricțiile privind transportul va duce la creșterea volumului de produse care trebuie vândute pentru a acoperi costurile. Cererea estimată, în măsura în care este în scădere, va duce la reducerea intervalului de siguranță, majorând riscurile la care se expune entitatea;

- *necesitatea efectuării de analize suplimentare* care să stea la baza unor decizii de afaceri importante în acest context, cum ar fi:

- utilizarea alternativă a capacității de producție deja existente;
- decizia de a produce sau de a cumpăra anumite componente ale unor produse finite în cazul în care are loc modificarea liniilor de producție;
- decizia de a vinde/presta servicii sau nu în cazul plafonării anumitor prețuri/tarife;
- decizia de a accepta comenzi suplimentare.

Cu titlu de exemplu, fabricile de textile, care se confruntă în acest moment cu scăderea accentuată a cererii, au decis să folosească capacitatea de producție (echipamente, dar și resurse umane) într-o utilizare alternativă pentru a obține măști de protecție. O parte din marile companii producătoare de mașini au decis, din aceleași motive, să producă în perioada crizei nu mașini, ci echipamente medicale de protecție.

Uneori, decizia de a vinde la un preț mai mic decât costul complet, cu respectarea legislației incidente, poate micșora pierderile societății, și nu să le sporească. De exemplu, vânzarea stocurilor deja existente la un preț mai mic decât prețurile cerute înainte de criză și chiar decât costurile de producție, în lipsa unei alternative viabile (acesta poate fi cazul produselor care expiră și nu pot fi păstrate o perioadă suficient de lungă în stoc până la trecerea anticipată a crizei), îi poate oferi societății lichiditățile care în această perioadă sunt esențiale. Vânzarea în pierdere, cu respectarea legislației incidente, comparată cu pierderea întregii valori a stocurilor plus costurile necesare depozitării, securității și altele legate de păstrarea lor, conduce la un rezultat mai bun decât în cazul menționat. Este posibil ca decizia de a accepta comenzi la prețuri poate de neconceput înaintea crizei să avantajeze societatea dacă se analizează costurile și beneficiile acesteia comparativ cu alternativa, care poate fi neutilizarea capacității de producție și trimiterea oamenilor în șomaj. Deciziile enumerate anterior trebuie luate analizând riguros alternativele existente și costurile și beneficiile acestora, nu numai pe termen scurt, ci și pe termen lung. Spre exemplu, acceptarea unor comenzi care acoperă salariile variabile ale angajaților, dar care nu acoperă integral costurile fixe îi poate permite societății să își păstreze angajații inclusiv pe perioada crizei, ceea ce pe termen mediu și lung duce la fidelizarea acestora și la reducerea costurilor asociate resurselor umane (cum ar fi cele generate de recrutare);

- *necesitatea modificării unor proiecții bugetare*, ținând cont de tipurile de cheltuieli variabile și/sau fixe existente în cadrul entității;

- *necesitatea identificării costurilor care pot fi reduse în contextul actual.*

Din punctul de vedere al modificării nevoilor informaționale la nivelul unei entități, impactul pandemiei de coronavirus este diferit, în funcție de obiectul de activitate al acesteia și de deciziile de restructurare/închidere a (unei părți a) activității economice.

#### ■ Domeniul HoReCa

Entitățile din domeniul HoReCa au fost afectate destul de serios, confruntându-se cu închiderea activității (total sau parțial) ori cu schimbarea modului de derulare a acesteia sau fiind nevoite să ia în considerare decizia de a fuziona în viitor cu alte companii.

În cazul în care societățile din domeniul hotelier primesc subvenții de la stat pentru cazarea și masa persoanelor aflate în carantină, echipa managerială are nevoie de realizarea unor analize de tip cost – volum – profit

(recalcularea punctului de echilibru, a intervalului de siguranță etc.) pentru a putea optima, pe cât posibil, din punct de vedere financiar activitatea desfășurată.

În cazul restaurantelor/cafenelelor, este posibilă necesitatea modificării temporare a modului de vânzare a produselor: livrarea la domiciliul clientului în detrimentul servirii în cadrul locației respective. Această schimbare economică poate genera modificarea contractelor de muncă (spre exemplu, plata personalului se va face diferențiat: o sumă fixă plus o sumă variabilă în funcție de numărul de livrări efectuate, în locul plății doar a unei sume fixe lunare), aspect ce conduce la reclasificarea cheltuielilor cu personalul (din fixe în variabile) și implicit la modificarea algoritmului de calcul al indicatorilor decizionali.

#### ■ Domeniul producției

Entitățile din acest domeniu de activitate se pot afla în situația de a decide modificarea liniilor de producție sau de a achiziționa/încheia contracte de leasing pentru linii noi de producție (aspecte ce antrenează creșterea cheltuielilor fixe) în vederea fabricării de materiale sanitare (măști, combinezoane, biocide etc.) sau echipamente tehnologice (ventilatoare etc.) pentru care există o nevoie aflată în continuă creștere.

În situația în care firma își propune să își modifice liniile de producție pentru a obține un nou produs, este posibil să se ridice problema optimizării costurilor pentru anumite componente. Spre exemplu, în cazul deciziei de a produce ventilatoare medicale, se poate ridica problema producerii sau achiziționării unor componente (de exemplu, pompele necesare). O astfel de decizie ține de mai mulți factori, precum disponibilitatea produselor pe piață, locația furnizorului, rapiditatea achiziției acestora, dar necesită și o analiză a tuturor cheltuielilor fixe și variabile antrenate de producerea sau achiziția acelor pompe. În cazul analizei de acest tip, este important să se determine cantitatea de la care decizia respectivă ar trebui schimbată (este mai eficient să produci sau să achiziționezi acea componentă). În egală măsură, în analiza ambelor situații este necesar să nu se ignore cheltuielile fixe remanente (de exemplu, cheltuielile cu amortizarea unei componente a liniei de producție care nu mai este folosită în cadrul utilizării alternative a capacității de producție).

#### ■ Domeniul transporturilor

Entitățile care derulau activități economice în domeniul transportului se pot afla în situația de a-și modifica tipul de servicii prestate (de exemplu, firmele de taximetrie se pot reorienta spre livrarea de bunuri alimentare și/sau nealimentare către diverși clienți), ceea ce ar putea conduce la practicarea unui tarif fix pentru fiecare livrare, în locul unui tarif variabil în funcție de kilometri, aspect ce face necesare recalcularea unor indicatori utili în procesul de luare a deciziilor și implicit modificarea modului în care se face proiecția bugetară.

#### ■ Domeniul comerțului

Entitățile din acest domeniu se pot afla în situația de a-și schimba parțial sau total profilul de activitate. Spre exemplu, societățile care vindeau diverse utilaje (agricole, industriale) se pot reorienta către închirierea acestora. În absența posibilității expunerii într-un spațiu permanent sau a participării la diverse expoziții temporare, aceste companii vor fi nevoite să angajeze noi tipuri de cheltuieli în vederea mutării activității de promovare în spațiul online.

Astfel, pot apărea diverse cheltuieli fixe noi: cu personalul nou-angajat pentru activități IT, cu amortizarea laptopurilor utilizate în acest sens. În plus, pot apărea cheltuieli variabile sau semivariabile în locul unor cheltuieli fixe, spre exemplu, cu personalul din domeniul vânzărilor. Toate aceste schimbări conduc la necesitatea recalculării indicatorilor decizionali și modificării proiecțiilor bugetare.

## ■ Domeniul serviciilor

Entitățile din acest domeniu s-ar putea afla în situația de a-și reloca activitatea (muncă la domiciliu), aspect ce ar putea conduce la creșterea cheltuielilor fixe generate de achiziția unor laptopuri pentru angajați, plata unor licențe pentru diverse softuri, cheltuieli ce vor trebui luate în considerare în vederea recalculării unor indicatori și a stabilirii valorii tarifelor optime pentru serviciile prestate.

Indiferent de provocările cu care se confruntă un domeniu de activitate ca urmare a pandemiei de coronavirus, principiile determinării diverselor categorii de costuri rămân aceleași, dar trebuie luate în considerare și analizate, în funcție de comportamentul lor (fixe sau variabile), noile categorii de cheltuieli. Astfel, este necesar ca acestea să fie analizate îndeosebi din următoarele perspective: (i) a includerii lor în calculul costului de producție/costului serviciului respectiv, cu efecte asupra valorilor raportate în contabilitatea financiară, și (ii) a comportamentului lor în vederea revizuirii unor informații utile pentru management în procesul decizional.

## ⇒ Aprecieri prospective

Analizele de mai sus ne permit să enunțăm că abordarea multidimensională și viziunea de ansamblu, financiară și nefinanciară, asupra afacerii pot reprezenta pilonii (re)modelării acesteia pentru a permite reluarea activității. Rezistența și adaptabilitatea (flexibilitatea) au un rol decisiv în afaceri. Lipsa planificării și metodelor de management de tip *just in time* au contribuit la o deficiență (engl., *shortage*) de echipamente medicale și de securitate medicală la nivel global.

Această perioadă a demonstrat importanța adaptabilității: de a schimba linii de producție, de a reloca angajați, de a găsi metode de continuare a activității, de a accepta munca de acasă (telemunca) (IISD, 2020).

Ajutorul instituțional trebuie să fie durabil. Guvernele din întreaga lume participă la implementarea stimulentei economice și a pachetelor de sprijin pentru a menține economiile. În timp ce susținem aplicarea lor urgentă, trebuie să ne asigurăm că aceste măsuri deschid calea către o economie mai durabilă și nu ne blochează într-un viitor nesustenabil. Perioadele de șomaj ridicate și ratele dobânzilor scăzute sunt potrivite pentru o infrastructură ecologică (poluare redusă) și noi investiții, inclusiv cele necesare pentru susținerea tranziției la o economie sustenabilă (IISD, 2020).

## ⇒ În loc de concluzii

Situația de criză din prezent a dezvăluit capacitatea de a înfrunța efectele negative și de a găsi soluții inovative pentru continuarea activității, chiar dacă într-un alt ritm. Prin urmare, managerii și instituțiile guvernamentale trebuie să colaboreze pentru a reporni economiile, rolul profesioniștilor contabili în raportarea schimbărilor și ajustărilor intervenite în activitatea fiecărei entități fiind unul însemnat.

Provocările generate de pandemia de coronavirus și criza economică ce probabil va urma vor fi variate, în momentul de față neexistând o „schemă de tratament” adecvată care ar putea fi aplicată pentru evitarea sechelelor în plan economic și social. Rapoartele elaborate în cadrul entităților economice vor avea un dublu rol: cele publice, care vizează raportarea (ne)financiară, vor contribui la creșterea încrederii investitorilor ce tranzacționează acțiuni, iar cele confidențiale, destinate managementului, vor ajuta la luarea unor decizii pertinente.

Informații utile despre mediul economic în contextul pandemiei de coronavirus găsiți și în Centrul de resurse informaționale [www.covid-19.ceccar.ro](http://www.covid-19.ceccar.ro)!

## Bibliografie

1. Beck, T. (2020), *Finance in the Times of Coronavirus*, în R. Baldwin, B. Weder di Mauro (Eds.), *Economics in the Time of COVID-19*, Centre for Economic Policy Research, London, pp. 73-76.
2. Marschall, P., Reiners, W. (2020), *Catalyst for Global Sustainability. Coronavirus as an Opportunity for International Cooperation*, German Development Institute, disponibil la <https://www.die-gdi.de/en/the-current-column/article/coronavirus-as-an-opportunity-for-international-cooperation/>.
3. Naciri, A. (1986), *Une analyse comparative des systèmes de normalisation français et américain*, Revue Française de Comptabilité, Vol. 32, pp. 40-49.
4. Wu, X., Nethery, R.C., Sabath, M.B., Braun, D., Dominici, F. (2020), *A National Study on Long-Term Exposure to Air Pollution and COVID-19 Mortality in the United States*, Harvard University, disponibil la <https://projects.iq.harvard.edu/covid-pm/home>.
5. European Commission (2020), *Non-Financial Reporting. EU Rules Require Large Companies to Publish Regular Reports on the Social and Environmental Impacts of Their Activities*, disponibil la [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en).
6. Global Reporting Initiative (GRI) (2019), *GRI Standards*, disponibil la <https://www.globalreporting.org/standards>.
7. International Institute for Sustainable Development (IISD) (2020), *Three Ways the Coronavirus Is Shaping Sustainable Development*, disponibil la <https://www.iisd.org/blog/coronavirus-shaping-sustainable-development>.