

Raportarea de sustenabilitate și impactul asupra educației contabile

Prof. univ. dr. Robert-Aurelian ȘOVA^a, conf. univ. dr. Adriana Florina POPA^b

^{a, b} Academia de Studii Economice din București

Abstract

The accounting profession has transformed – from the activities of processing financial data, today’s professional accountants provide integrated services, becoming trusted advisors to entrepreneurs, assisting in strategic management decisions. All these transformations are also felt in the field of the financial-accounting education. As the body that manages the accounting profession in Romania, CECCAR reacted quickly by adapting its initial and continuing development programs to international standards, in order to respond as effectively as possible to the needs of developing the skills and competencies of professional accountants and aspiring ones to new realities.

Keywords: accounting profession, sustainability reporting, accounting education, professional accountant, competencies

Termeni-cheie: profesia contabilă, raportare de sustenabilitate, educație contabilă, profesionist contabil, competențe

Clasificare JEL: Q56, M49, A29, I29

To cite this article: Robert-Aurelian Șova, Adriana Florina Popa, *Raportarea de sustenabilitate și impactul asupra educației contabile*, *CECCAR Business Review*, N° 7/2024, pp. 1-5, <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2024.07.01>

În contextul dinamic actual ne confruntăm cu o cerere crescută de informații în aria sustenabilității, la care organismele internaționale în domeniu au reacționat rapid pentru a oferi informațiile și instrumentele necesare implicării profesioniștilor contabili în furnizarea de servicii noi.

Un prim exemplu în acest sens este reacția IASB (International Accounting Standards Board – Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate) care a condus la elaborarea de standarde referitoare la raportarea de sustenabilitate:

- IFRS S1 *Dispoziții generale pentru prezentarea informațiilor financiare cu privire la sustenabilitate (General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information)* și
- IFRS S2 *Prezentări de informații legate de climă (Climate-related Disclosures)*.

În același timp, IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board – Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare) a elaborat un standard privind asigurarea în materie de sustenabilitate, ISSA 5000 *Dispoziții generale pentru misiunile de asigurare în materie de sustenabilitate (General Requirements for Sustainability Assurance Engagements)*, care se aplică informațiilor despre sustenabilitate raportate și pregătite în mai multe cadre de referință.

O reacție a avut și IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants – Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili) prin standardele de etică pentru asigurarea sustenabilității (International

Ethics Standards for Sustainability Assurance) propuse, care includ standardele internaționale de independență IESSA (International Independence Standards) și alte revizuri ale Codului legat de asigurarea și raportarea sustenabilității (Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting).

La nivel european, ca parte a Pactului Verde, Comisia Europeană a adoptat o nouă directivă de raportare corporativă de durabilitate (CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive), care modifică directiva anterioară de raportare nefinanciară (NFRD – Non-Financial Reporting Directive). Traducerea cuvântului *sustainability* în reglementările naționale este *durabilitate*. Cu toate acestea, în articolul nostru vom folosi predominant termenul *sustenabilitate*.

În paralel, au fost adoptate Standardele Europene de Raportare de Sustenabilitate (ESRS – European Sustainability Reporting Standards) pentru a fi utilizate de către toate companiile care fac obiectul Directivei CSRD. Aceasta marchează un alt pas înainte în tranziția către o economie durabilă a UE. **Standardele acoperă întreaga gamă de probleme de mediu, sociale și de guvernare, inclusiv schimbările climatice, biodiversitatea și drepturile omului.** Ele oferă investitorilor informații pentru a înțelege impactul asupra durabilității firmelor în care investesc și țin seama de discuțiile cu ISSB (International Sustainability Standards Board – Consiliul pentru Standarde Internaționale de Sustenabilitate) și GRI (Global Reporting Initiative) pentru a asigura un grad foarte ridicat de interoperabilitate între standardele UE și cele globale și pentru a preveni raportarea dublă inutilă de către companii.

În acest context de creștere susținută a cantității de informații de specialitate și de accelerare a cerințelor de implicare în domeniu, este important să se stabilească ce competențe este necesar să dețină profesioniștii contabili pentru a putea oferi servicii de calitate în domeniul raportării de sustenabilitate și al celor conexe de asigurare.

Pentru a afla un răspuns la această întrebare, Panelul internațional de educație contabilă din cadrul IFAC (IPAE – International Panel on Accountancy Education), în care CECCAR este reprezentat ca membru, a lansat în prima parte a anului 2023 **Proiectul de raportare de sustenabilitate** (Sustainability Reporting Project). Demararea acestuia a avut la bază o atenție crescută acordată competenței profesionale și evoluției competenței tehnice, aptitudinilor și valorilor profesionale, eticii și atitudinilor, precum și experienței practice, necesare profesioniștilor contabili pentru a le permite să își îndeplinească rolul ca parte a raportării legate de sustenabilitate și/sau să ofere servicii de asigurare conexe.

Prin măsurile întreprinse în cadrul proiectului, s-a evaluat critic dacă:

- forma actuală a Standardelor Internaționale de Educație (IES – International Education Standards) elaborate de IFAC sprijină în mod eficient profesioniștii contabili în implementarea competență a standardelor de raportare a sustenabilității și în desfășurarea serviciilor de asigurare aferente;
- revizuirea IES este susținută de dovezile obținute; și dacă
- ar trebui elaborate și publicate alte materiale, cum ar fi îndrumări, bune practici în domeniu sau observații ale grupului.

În prima fază a acestui proiect, cea de obținere de informații, au fost folosite următoarele mijloace:

- **dialogul cu părțile interesate**, respectiv organisme de reglementare, autorități de reglementare, profesioniști implicați în raportare, auditori, investitori, organisme profesionale, mediul universitar, alți experți;
- **o revizuire a literaturii de specialitate**, cu concentrarea pe identificarea competențelor necesare, a strategiilor în domeniul educației și a provocărilor existente din perspectiva practicienilor, a firmelor de profil și a mediului universitar, ca părți ce manifestă interes în domeniul raportării de sustenabilitate;
- **un chestionar** tradus în patru limbi, trimis spre completare în 78 de țări și care a primit peste 300 de răspunsuri.

Utilizând informațiile obținute ca efect al acțiunilor de mai sus, s-a realizat o hartă a cadrului de competențe necesare. Rezultatele au fost analizate prin prisma întrebării *Ce este nou și ce nu s-a schimbat?*, iar proiectele au făcut referire la **patru zone de interes**:

- Perspicacitatea afacerii (*Business acumen*);
- Competența comportamentală (*Behavioral competence*);
- Competența tehnică (*Technical competence*);
- Comportamentul etic (*Ethical behavior*).

O concluzie rezultată în ceea ce privește competențele necesare este aceea potrivit căreia valorificarea celor existente și transferabile va fi esențială pentru profesioniștii contabili.

Referitor la **strategiile de aplicat**, au fost puse în evidență unele privind:

- integrarea sustenabilității;
- învățarea bazată pe proiecte și studii de caz;
- combinarea învățării formale și cu cea informală etc.

Principalele **provocări identificate** fac referire, fără a se limita la acestea, la situații precum:

- constrângerile generate de limitarea resurselor;
- constrângerile curriculare;
- lipsa de consens cu privire la ce și cum să se predea etc.

O concluzie a primelor acțiuni întreprinse în cadrul Proiectului de raportare de sustenabilitate este aceea conform căreia standardele de educație trebuie să se adapteze pentru a putea reflecta asupra a ceea ce este nou. Să nu uităm că Standardele Internaționale de Educație reprezintă linia de referință globală pentru educația contabilă, având rolul de a oferi încredere membrilor IFAC. Acestea însoțesc, în momente diferite, tot procesul de dezvoltare profesională, așa cum se poate observa și din centralizarea de mai jos.

Etape	Standardele Internaționale de Educație utilizate
Accesul la profesie	<ul style="list-style-type: none"> • IES 1 <i>Dispoziții privind accesul la programele de educație profesională contabilă</i>
Dezvoltarea profesională inițială (stagiu)	<ul style="list-style-type: none"> • IES 2 <i>Dezvoltarea profesională inițială – competențe tehnice</i> • IES 3 <i>Dezvoltarea profesională inițială – aptitudini profesionale</i> • IES 4 <i>Dezvoltarea profesională inițială – valori, etică și atitudini profesionale</i> • IES 5 <i>Dezvoltarea profesională inițială – experiența practică</i> • IES 6 <i>Dezvoltarea profesională inițială – evaluarea competenței profesionale</i>
Dezvoltarea profesională continuă	<ul style="list-style-type: none"> • IES 7 <i>Dezvoltarea profesională continuă</i> • IES 8 <i>Competența profesională pentru partenerii de misiune responsabili pentru auditurile situațiilor financiare</i>

De exemplu, IES 6 este unul dintre standardele care au intrat în procesul de revizuire în anul 2022 cu scopul de a fi modernizate, respectiv de a se alinia cu bunele practici actuale și pentru a clarifica diverse aspecte identificate prin aplicarea versiunii inițiale. Acest proces a inclus introducerea de noi principii care pun accentul pe integritate, autenticitate, echitate și incluziune. Schimbările aduse ajută organismele profesionale, universitățile și programele de formare în evaluarea gradului de pregătire a candidaților pentru rolul de profesionist contabil.

Ulterior, interesul s-a mutat în sfera nevoii de a adapta standardele de educație pentru a oferi o bază suficientă de învățare ce acoperă și raportarea de sustenabilitate și serviciile conexe. Panelul a decis ca revizuirea să se adreseze etapei de dezvoltare inițială, ca urmare a faptului că aceasta este menită generației viitoare de profesioniști.

Standardele selectate pentru revizuire au fost cele care conțin arii de competență și obiective de învățare aferente. Acestea sunt IES 2, IES 3 și IES 4, a căror denumire se regăsește în tabelul de mai sus. Motivul principal este că impactul standardelor de educație asupra dezvoltării profesionale a actualilor și viitorilor profesioniști contabili este legat de ariile de competență și obiectivele de învățare urmărite, care trebuie să fie relevante și actuale.

Prezentăm mai jos, ca exemplu, un extras din IES 2.

Aria de competență (nivelul cunoștințelor)	Obiective de învățare
(a) Contabilitate financiară și raportare financiară (intermediar)	<ul style="list-style-type: none"> (i) Aplicarea principiilor contabile în cazul tranzacțiilor și al altor evenimente (ii) Aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) sau a altor standarde relevante în cazul tranzacțiilor și al altor evenimente (iii) Evaluarea caracterului adecvat al politicilor contabile folosite pentru întocmirea situațiilor financiare (iv) Întocmirea situațiilor financiare, inclusiv a situațiilor financiare consolidate, în conformitate cu IFRS sau cu alte standarde relevante (v) Interpretarea situațiilor financiare și a prezentărilor de informații aferente (vi) Interpretarea rapoartelor care includ date nefinanciare, de exemplu, a rapoartelor de sustenabilitate și a celor integrate

Un obiectiv de învățare este:

(iv) Întocmirea situațiilor financiare, inclusiv a situațiilor financiare consolidate, în conformitate cu IFRS sau cu alte standarde relevante

În procesul de revizuire s-au analizat fiecare arie de competență și obiectiv de învățare, urmărindu-se o intervenție cât mai redusă asupra textului existent, cu accent pe actualizarea limbajului folosit și completarea acestuia atunci când s-a considerat că cel inițial nu este suficient. Forma rezultată a standardelor trebuie să aibă un caracter acoperitor pentru activitățile specifice profesioniștilor contabili și să nu fie părtinitoare. Prin modul de abordare în procesul de revizuire s-a evitat riscul de a transforma caracterul general al standardelor în unul particular dedicat sustenabilității.

Rezultatele obținute și concluziile trase sunt prezentate succint mai jos, grupate după anumite criterii.

Categorii	Răspunsuri
Dezvoltarea profesională	<p>Accentul este pus pe dezvoltarea inițială, motiv pentru care doar IES 2, IES 3 și IES 4 au intrat în procesul de revizuire.</p> <p>Dezvoltarea profesională continuă va beneficia doar de îndrumări și alte resurse, având un caracter individualizat.</p>
Modul de abordare	<p>S-a optat pentru o abordare integrată.</p> <p>S-a decis să se încorporeze ceea ce este nou în domeniile de competență și rezultatele învățării, și nu să se creeze un standard nou.</p>
Baza de referință	<p>Care este standardul de educație minim adecvat?</p> <p>Revizuirile propuse trebuie să fie în linie cu celelalte standarde ale IFAC și cu actualizările acestora.</p> <p>Revizuirea trebuie să asigure conformitatea cu toate standardele relevante în domeniu emise de organisme precum ISSB, IAASB, IESBA etc.</p>
Integrarea sustenabilității	<p>Integrarea sustenabilității s-a realizat în toate zonele de interes relevante:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Perspicacitatea afacerii; • Competența comportamentală; • Obținerea de date și informații specifice; • Raportare; • Asigurare. <p>Comportamentul etic este văzut ca fundament pentru toate activitățile profesionale.</p>

Centralizând cele mai importante rezultate generate pe zonele de interes menționate anterior, rezultă următorul tabel în care sunt surprinse principalele competențe identificate în partea de obținere a informațiilor:

Zone de interes	Abilități în încorporarea sustenabilității
Perspicacitatea afacerii (arie-cheie în procesul de obținere a informațiilor)	<ul style="list-style-type: none"> • Strategie și luarea deciziilor • Gândire sistemică • Luarea în considerare a alternativelor
Competența comportamentală	<ul style="list-style-type: none"> • Colaborare și comunicare • Echipe multidisciplinare • Concluzii informate • Curiozitate intelectuală și adaptabilitate
Obținerea de date și informații specifice	<ul style="list-style-type: none"> • Înțelegerea unor valori și obiective diferite • Obținerea de date și informații despre lanțurile valorice • Utilizarea metodei scenariilor
Raportare	<ul style="list-style-type: none"> • Cunoașterea și evaluarea politicilor de sustenabilitate • Pregătirea și interpretarea informațiilor și rapoartelor de sustenabilitate
Asigurare	<ul style="list-style-type: none"> • O nouă zonă de competență • Nivel de bază • Accent pus pe asigurarea sustenabilității
Etică	<ul style="list-style-type: none"> • Riscul comportamentului părtinitor • Etica în comunicare • Lucrul cu alte persoane și cu experți externi

Procesul de revizuire este unul de lungă durată și presupune mai multe etape, data estimată de lansare a noii forme fiind 1 iulie 2026. Odată standardele finalizate, trebuie continuată munca de integrare a noilor competențe și a obiectivelor de învățare actualizate în procesul de dezvoltare profesională. Este întotdeauna util să ne gândim la diferitele grupuri-țintă și la nevoile lor individuale de învățare, la ce este necesar pentru a le îmbunătăți competențele pentru lucrul eficient în echipe multidisciplinare. În vederea raportării de sustenabilitate, acestea includ profesioniștii implicați în raportare, furnizorii de servicii de asigurare, formatorii, viitorii contabili, alți experți și autoritățile de reglementare.

Educația contabilă și cei implicați în oferirea ei reprezintă o componentă critică. Se dezvoltă cursuri în acest nou domeniu și acest lucru presupune acces la cea mai bună instruire, la resurse și la practicile emergente. Prin urmare, avem nevoie de o abordare a educației prin implicarea mai multor părți interesate pentru a garanta alinierea ei la practicile emergente.

Instrumentele de raportare și asigurare a sustenabilității se vor dezvolta în timp și trebuie să ne asigurăm că sunt aproape de această evoluție, prin alinierea educației pe care o oferim la practicile emergente. Acesta este momentul în care trebuie să ne încredințăm, ca organism profesional, că avem capacitatea necesară pentru a răspunde cererii pieței, pentru a permite raportarea și asigurarea durabilității de înaltă calitate.

Referințe bibliografice

1. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/ifrs/ey-esrs.pdf
2. <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/12/HANDBOOK-OF-INTERNATIONAL-EDUCATION-PRONOUNCEMENTS-RO.pdf>
3. https://finance.ec.europa.eu/news/commission-adopts-european-sustainability-reporting-standards-2023-07-31_en
4. <https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>
5. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/education/publications/proposed-revisions-ies-6-initial-professional-development-assessment-professional-competence>