

Rolul experților contabili în asigurarea conformității cu reglementările privind raportarea corporativă de sustenabilitate în Uniunea Europeană

Conf. univ. dr. Liviu Marian MATAČ^a, lect. univ. dr. Florentina PANTAZI^b,
drd. Paul-Tiberius COMAN^c, drd. Maria BOLBOCEANU^d

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

Abstract

The Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) requires companies to integrate sustainability reporting with financial data, emphasizing the role of accountants. Accountants must ensure accurate and comprehensive financial statements, reflecting both financial and non-financial impacts. They need to stay updated with legislative changes and collaborate across departments to aggregate relevant data. Accountants will identify the financial impact of sustainability factors and prepare ESG metrics, critical for securing European funding. They will also help companies assess climate risks and ensure compliance with sustainability standards, positioning sustainability at the core of decision-making processes.

Keywords: sustainability, reporting, expert accountant, stakeholders

Termeni-cheie: sustenabilitate, raportare, expert contabil, părți interesate

Clasificare JEL: Q56, Q58, Q59, M41, M49

To cite this article: Liviu Marian Matic, Florentina Pantazi, Paul-Tiberius Coman, Maria Bolboceanu, *Rolul experților contabili în asigurarea conformității cu reglementările privind raportarea corporativă de sustenabilitate în Uniunea Europeană*, *CECCAR Business Review*, N° 10/2024, pp. 2-6, <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2024.10.01>

➔ Raportarea corporativă de sustenabilitate în Uniunea Europeană

Impactul social și de mediu generat de activitatea economică a întreprinderilor a avut întotdeauna o atenție sporită din partea autorităților europene. Ca urmare a eforturilor Grupului Consultativ European pentru Raportarea Financiară (EFRAG), vechea directivă privind raportarea nefinanciară (*Non-Financial Reporting Directive* – NFRD) se concretizează într-o nouă directivă referitoare la raportarea de către întreprinderi privind durabilitatea.

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 este abreviată în mod oficial CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*). Domeniul de aplicare al acesteia este extins asupra mai multor societăți ce operează pe piața europeană reglementată, indiferent dacă sunt europene sau non-europene. Companiile vizate au început deja perioada de raportare cu 1 ianuarie 2024, aceasta urmând să fie realizată în 2025 pentru anul fiscal în curs. Directiva se aplică inclusiv filialelor companiilor din afara UE.

Printre informațiile raportate se regăesc date despre modelul de afacere, strategie, lanțuri de aprovizionare și corelația dintre declarațiile financiare și cele de sustenabilitate. În activitatea întreprinderilor se va avea în vedere o creștere considerabilă a importanței rolului pe care îl au responsabilii financiari și consultanții pentru afacerile care operează în Spațiul Economic European.

Potrivit CSRD, IMM-urile au ca termen de conformare cu cerințele de raportare data de 1 ianuarie 2026. Totuși, este enunțată și o clauză de *opt-out* care le permite acestora să amâne aplicarea directivei până în 2028.

Criteriile conform cărora o entitate economică este considerată întreprindere mare, deci în afara încadrării ca IMM, sunt cel puțin două dintre următoarele: cifra de afaceri să fie de peste 40 de milioane euro (valoare netă), totalul activelor să depășească 20 de milioane euro și să existe cel puțin 250 de angajați în medie pe parcursul exercițiului financiar.

Directiva se va aplica inclusiv instituțiilor din sectorul public, întrucât și acestea pot atinge indicatorii respectivi.

Companiile de asigurare și de credit se vor conforma CSRD indiferent de forma lor juridică sau de indicatori. Cele trei momente semnificative de aplicare a directivei sunt:

- 1 ianuarie 2024 pentru companiile cu peste 500 de angajați, care sunt incluse deja în mecanismul raportării nefinanciare;

- 1 ianuarie 2025 pentru întreprinderile mari;

- 1 ianuarie 2026 pentru IMM-uri, cu posibilitatea de optare pentru excludere până la 1 ianuarie 2028.

Pentru a se conforma directivei, companiile vor trebui să colecteze volume mari de date și să folosească instrumente de *business intelligence* pentru a putea agrega și corela informațiile financiare cu cele nefinanciare.

➔ **Conformarea voluntară, primele raportări de sustenabilitate și migrarea spre abordarea de dublă materialitate**

Pionierii în privința adoptării directivei sunt membrii We Mean Business Coalition, care s-au conformat în mod voluntar. Directiva UE permite conformarea voluntară, stare de fapt ce ne ajută să analizăm rapoartele generate de primii raportori. Raportarea potrivit CSRD este încă o noutate pentru majoritatea companiilor, iar primele rezultate nu sunt perfecte, dar folosesc ca titlu de exemplu pentru celelalte entități din piață. Putem spune că însăși decizia de conformare voluntară este o strategie de responsabilitate socială, pentru că servește drept exemplu pentru alte companii și dovedește că interesul pentru responsabilitatea socială este o realitate, că multe entități au inclus deja câteva elemente în strategia de management și că directiva este doar o reglementare a unei practici deja existente sau o definire de concepte și bune practici.

Unul dintre aspectele reglementate este dubla materialitate. Aceasta este fundamentul raportării de sustenabilitate întrucât presupune evaluarea efectelor activității economice și deciziilor de management ale unei întreprinderi asupra planetei și a oamenilor. Oferirea de informații despre relația companiilor cu mediul și despre performanța financiară este scopul de bază al raportării. Sustenabilitatea se extinde dincolo de considerațiile ecologice sau sociale deoarece cuprinde întreaga funcționare a unei organizații și modul în care aceasta poate afecta mediul înconjurător, dar și invers, referitor la modul în care problemele de sustenabilitate pot afecta bunăstarea financiară. Diverse companii își promovează amprenta ESG (factori de mediu, sociali și de guvernare – *environmental, social, and governance*) la nivelul întregii strategii de marketing.

În raportul voluntar al Autonom din 2023 pentru anul 2022 observăm teme ce fac referire la performanța economică, implicarea în comunitate, calitatea educației, guvernarea corporativă și conformitate, managementul resurselor, condițiile de muncă, diversitate, egalitate și drepturile umane, deșeuri și materialele periculoase, emisiile cu efect de seră, sănătate și siguranță, etica în afaceri, managementul lanțului de aprovizionare, satisfacția

clienților și starea de bine sau dezvoltarea angajaților. Fiecare tematică poate avea o relevanță mai mare sau mai mică pentru afacerea care realizează raportarea, dar aceasta trebuie corelată cu impactul asupra mediului și societății. Relevanța pentru business este calculată în funcție de potențialul impact asupra capitalului financiar al fiecărui subiect material din perspectiva atât a riscurilor, cât și a oportunităților. Evidențiem încă o dată necesitatea colaborării cu departamentul financiar pentru fiecare temă materială inclusă în raportare.

➔ Implementarea CSRD în legislația românească

În primii ani, adoptarea CSRD nu va produce un impact semnificativ asupra întreprinderilor locale, întrucât există deja implementată practica raportărilor nefinanciare. Dezbaterile la nivel guvernamental alături de mediul privat și de ONG-uri sunt absolut necesare deoarece se impune crearea unui cadru legislativ armonizat.

În luna ianuarie 2024, Ministerul Finanțelor a emis Ordinul nr. 85/2024 pentru reglementarea aspectelor referitoare la raportarea privind durabilitatea pentru a transpune parțial directiva UE în legislația românească. Deși este vorba despre o inițiere preliminară în alinierea la CSRD, aspectele menționate fac referire la reglementările contabile și la incidența asupra companiilor și grupurilor de companii.

Pentru exercițiul financiar din 2023 se vor avea în vedere prevederile Metodologiei pentru raportarea durabilității din Codul român al sustenabilității în cazul conformării voluntare, potrivit art. 492³ din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare. Metodologia conține un set de linii directoare pentru a trasa temele de raportare cu privire la sustenabilitate și o listă de definiții sau principii (de exemplu, principiul materialității, care se aplică la nivelul întregului raport).

➔ Rolul experților contabili în raportarea de sustenabilitate

Rolul profesioniștilor contabili crește și pe fondul necesității de a genera situații financiare corecte, complete și profesioniste, întrucât penalitățile nerespectării CSRD se vor raporta și la situația financiară a întreprinderii în cauză, pe lângă gravitatea și durata încălcării dispozițiilor. Contabilii vor trebui să rămână la curent și cu schimbările din legislația națională, deoarece cadrul legislativ va avea parte de mai multe modificări. Prioritizarea sustenabilității în rândul companiilor ar trebui să aibă consecințe în comportamentul acestora în relație cu mediul, cu oamenii și cu toate părțile interesate, deci să producă efecte financiare. Se consideră că ameliorarea problemelor de durabilitate scade riscurile financiare și crește oportunitățile de mediu. Nu doar departamentul financiar-contabil are un rol aparte. Toate departamentele din companii vor colabora în procesul de raportare pentru agregarea datelor relevante. Profesioniștii contabili vor fi nevoiți să identifice impactul financiar al factorilor de sustenabilitate și să își pregătească metricele ESG care să reflecte performanța de sustenabilitate a entității.

Accesarea de finanțări europene va depinde de scorul ESG acordat companiilor. Problemele de etică, litigiile de muncă sau alte aspecte sociale ori de mediu pot afecta credibilitatea și reputația unei firme ca urmare a impactului negativ produs de activitatea sa economică. Din acest motiv, scorul ESG dobândește o importanță sporită. Partajarea de informații complete și relevante despre modalitățile în care o companie alege să respecte mediul înconjurător reflectă angajamentul ei față de întreaga societate, nu doar față de clienții săi.

Consumatorii, la rândul lor, au un grad de conștientizare destul de ridicat privind implicațiile etice ale deciziilor lor de cumpărare. Numeroase studii evidențiază faptul că etica corporatistă percepută de clienți are un efect semnificativ asupra intenției de cumpărare, asupra încrederii față de un brand sau a atitudinii față de un retailer. Alte studii nu arată o legătură directă între intențiile comportamentale și etica percepută, dar cu siguranță încrederea și atitudinea consumatorilor pot fi afectate.

Elaborarea unui model de business (element al raportării de sustenabilitate) ține cont de consumatori la nivel central, urmând, apoi, și celelalte părți interesate. Contabilii au un rol critic în plasarea sustenabilității în centrul factorilor de decizie. Politicile guvernamentale, legislația, presiunea investitorilor și atitudinea consumatorilor față de brandurile responsabile social generează riscuri financiare pentru companiile de toate dimensiunile, care trebuie analizate atent de către auditorii certificați. Este crucial ca toate organizațiile să ia în considerare o evaluare a riscurilor climatice din perspective atât financiare, cât și nefinanciare. Așadar, contabilii și auditorii vor avea un rol central în integrarea tuturor aspectelor de mediu și sociale în raportarea tradițională, dar mai ales în depistarea și analizarea interdependențelor. Ședințele de board management se vor concentra din ce în ce mai mult pe considerații strategice, în detrimentul celor financiare și privind obținerea unui avantaj competitiv.

Alocarea bugetului pentru obiective strategice de mediu și oferirea de informații sunt activități care depind de experții contabili și care le asigură acestora locul meritat în centrul strategiilor de management. Importanța financiară a sustenabilității rezidă în evaluarea riscurilor multiple, ca, de exemplu, schimbarea voluntară a preferințelor de branduri de către consumatori în favoarea celor care pun preț pe ecosistem.

Este util să explorăm diferențierea între contabilitatea clasică și rolul de lider și avocat al sustenabilității pe care îl are un *Chief Financial Officer*. CFO-ul modern nu se mai limitează la supravegherea sănătății financiare a companiei. El trebuie să integreze principiile de sustenabilitate în strategiile financiare, să evalueze impactul pe termen lung al investițiilor ecologice și să dezvolte rapoarte de sustenabilitate care reflectă angajamentele și performanțele de mediu ale entității. Această tranziție de la contabilitatea tradițională la un rol proactiv în promovarea sustenabilității subliniază responsabilitatea CFO-ului de a asigura nu doar profitabilitatea, ci și contribuția pozitivă a companiei la protecția mediului.

În opinia ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) (2024), liderii din finanțe și contabilitate au următoarele sarcini:

- colaborează cu executivul pentru implementarea de acțiuni climatice;
- sprijină, prin obiective-cheie, tranziția spre activități cu zero emisii de carbon până în 2030;
- integrează riscurile climatice și sociale în strategia afacerii din perspectivă financiară;
- înglobează indicatorii-cheie de performanță privind ESG împreună cu considerațiile de risc în luarea deciziilor de la nivelurile strategice și operaționale;
- integrează raportarea financiară în cea nefinanciară;
- se asigură că procesele de realizare a conformității cu standardele europene au la bază un cadru robust;
- ajută la creșterea gradului de conștientizare printre angajați, în particular în echipa financiară, referitor la factorii ESG și considerentele climatice.

Contabilii vor include în raportare metrice financiare referitoare la ESG. Este posibil ca unele dintre acestea să fie deja calculate în mod curent în procedurile uzuale din cadrul unora dintre companii. Enumerăm câteva exemple de metrice:

- costurile legate de mediu: cheltuielile cu gestionarea deșeurilor, cu emisiile de carbon și consumul de energie;
- veniturile din produse și servicii sustenabile: veniturile generate de produsele ecologice și de serviciile de eficiență energetică;
- cheltuielile cu capitalul uman: cheltuielile cu trainingul și dezvoltarea angajaților, diversitatea și incluziunea;
- costurile litigiilor privind ESG: cheltuielile asociate cu procesele judiciare legate de încălcări ale reglementărilor de mediu sau sociale;

- intensitatea de carbon: emisiile de gaze cu efect de seră pe unitate de produs sau serviciu;
- rata de retenție a angajaților: măsoară capacitatea companiei de a-și păstra angajații;
- diversitatea în consiliul de administrație: proporția de femei și de reprezentanți ai minorităților în consiliul de administrație.

➔ Concluzie

Pe fondul necesității de a genera situații financiare corecte, complete și profesioniste, rolul profesioniștilor contabili crește semnificativ. Aceștia sunt răspunzători de plasarea sustenabilității în centrul factorilor de decizie. Așadar, profesioniștii contabili vor avea un rol central în integrarea tuturor aspectelor de mediu și sociale în raportarea tradițională, dar mai ales în depistarea și analizarea interdependențelor, concentrându-se din ce în ce mai mult pe considerații strategice, în detrimentul celor financiare și privind obținerea de avantaje competitive.

Bibliografie

1. De Cristofaro, T., Gulluscio, C. (2023), *In Search of Double Materiality in Non-Financial Reports: First Empirical Evidence*, Sustainability, vol. 15, nr. 2, <https://doi.org/10.3390/su15020924>.
2. Jagd, J.T. (2024), *Early Adopters CSRD Reporting – A Practice Report by We Mean Business Coalition*, https://www.researchgate.net/publication/381656452_Early_Adopters_CSRD_reporting_-_a_practice_report_by_We_Mean_Business_Coalition.
3. Limbu, Y.B., Wolf, M., Lunsford, D. (2012), *Perceived Ethics of Online Retailers and Consumer Behavioural Intentions: The Mediating Roles of Trust and Attitude*, Journal of Research in Interactive Marketing, vol. 6, nr. 2, pp. 133-154, <https://doi.org/10.1108/17505931211265435>.
4. ACCA (2024), *Climate Action and the Accountancy Profession: Building a Sustainable Future*, https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Climate_action_the_accountancy_profession/PI-CLIMATE-ACTION%20v3.pdf.
5. Autonom (2022), *Raport de sustenabilitate 2022*, <https://sr2022.autonom.ro/3/6/index.html>.
6. CECCAR (2024), *Secretar de stat: Companiile din România nu vor fi afectate de raportarea corporativă de sustenabilitate – CSRD*, CECCAR Business Magazine, <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/secretar-de-stat-companiile-din-romania-nu-vor-fi-afectate-de-raportarea-corporativa-de-sustenabilitate-csrd-s20046/>.
7. European Commission (2024), *Corporate Sustainability Reporting*, https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en.
8. Global Reporting Initiative (2024), *The Global Leader for Impact Reporting*, <https://www.globalreporting.org/>.
9. SASB (2023), *SASB Standards*, <https://sasb.ifrs.org/standards/download/>.
10. 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, publicată în Jurnalul Oficial nr. L 182/29.06.2013.
11. Hotărârea Guvernului nr. 1.117/2023 privind aprobarea Metodologiei pentru raportarea durabilității – Codul român al sustenabilității, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.052 bis/21.11.2023, cu modificările ulterioare.
12. Ordinul ministrului finanțelor nr. 85/2024 pentru reglementarea aspectelor referitoare la raportarea privind durabilitatea, publicat în Monitorul Oficial nr. 75/26.01.2024.
13. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.