

TRAINING COURSE

Name of the training course:	Cadrul conceptual al raportării integrate, raportării de sustenabilitate
Type of programme:	Training course
Training course for:	☒ STUDENTS ☐ ACADEMIC AND NON-ACADEMIC STAFF
Course duration:	2 hours
Method of conducting the course:	☐ Offline Course Implementation (In-Person Training) ☐ Online Course Implementation ☒ COMBINED
Course venue (location):	Moldova State University
Country where the course is held:	Republic of Moldova
Key learning outcomes:	☒ YES ☐ NO
Acquired competences: (short description)	Definește și explică clar raportarea integrată și raportarea de sustenabilitate; identifică și diferențiază principalele cadre și standarde de raportare non-financiară la nivel internațional; explică conceptul de gândire integrată și modul în care aceasta se reflectă în modelul de afaceri al unei entități; cunoaște obligațiile raportărilor non-financiare conform cadrului legal internațional.
Competence assessment method:	☐ TEST ☒ SURVEY ☐ OTHER (short description)
Number of course participants:	30
Number of participants successfully completing the course:	30
Trainer(s): (first and last name)	Lușmanschi Galina, dr, conf.univ.

ANNOTATION OF THE TRAINING COURSE / ANOTAȚIE A CURSULUI DE INSTRUIRE

Unitatea de conținut „Cadrul conceptual al raportării integrate, raportării de sustenabilitate” are drept obiectiv înțelegerea evoluției conceptului de raportare integrată, raportare de sustenabilitate și dezvoltare durabilă în conformitate cu cadrul legal internațional de raportare. În cadrul unității de conținut se prezintă conceptul de raportare integrată ca o soluție la cerințele tot mai mari ale investitorilor care caută să obțină o înțelegere strategică a viziunii entității, prin reunirea informațiilor financiare și non-financiare și combinarea raportărilor interne și externe, lucru care se va traduce într-o mai mare eficiență, transparență și consecvență.

Participanții vor face cunoștință cu obligațiile raportărilor non-financiare conform cadrului legal internațional, precum și modificările regulamentului OMNIBUS ca o propunere menită să simplifice cerințele de reglementare pentru întreprinderile din UE. Prin discuții interactive, unitatea de curs dezvoltă competențele analitice și de gândire critică. Pe parcursul studierii unității de conținut, participanții vor dobândi următoarele competențe teoretice și aplicative:

- definirea și explicarea clară a raportării integrate și raportării de sustenabilitate;*
- identificarea și diferențierea principalele cadre și standarde de raportare non-financiară la nivel internațional;*
- explicarea conceptului de gândire integrată și modul în care aceasta se reflectă în modelul de afaceri al unei entități relaționând crearea de valoare pe termen lung cu cele șase capitale (financiar, industrial, intelectual, uman, social și de relații, natural);*
- cunoașterea obligațiilor raportărilor non-financiare conform cadrului legal internațional.*

Aceste competențe vizează transformarea cunoștințelor teoretice în abilități practice, esențiale pentru un specialist în contextul cerințelor actuale de guvernanță corporativă și transparență.

TRAINING COURSE CONTENT

CADRUL CONCEPTUAL AL RAPORTĂRII INTEGRATE, RAPORTĂRII DE SUSTENABILITATE

1. Contextul dezvoltării conceptului de raportare integrată. Noțiuni privind raportarea integrată, sustenabilitatea și dezvoltarea durabilă

Informațiile din situațiile financiare sunt insuficiente pentru a oferi o imagine în ansamblu asupra activității unei entități. Pentru a prezenta o imagine globală cu privire la o entitate, **raportările vor trebui să cuprindă atât situațiile financiare tradiționale, cât și o parte de informații cu caracter nefinanciar** care să includă date cu privire la:

- **dezvoltarea durabilă,**
- **impactul activității entității asupra mediului,**
- **responsabilitatea socială.**

Astfel, efectele crizei economice globale au pus în discuție fiabilitatea raportărilor financiare și au evidențiat necesitatea unui sistem de raportare mai cuprinzător, care să prezinte modul în care activitatea marilor entități influențează interesul public, mediul și societatea.

Prin **raportările integrate** se trece la o nouă etapă a raportărilor la nivelul entităților, avându-se în vedere că, pentru a furniza o imagine completă cu privire la activitatea desfășurată de o entitate, raportările vor *cuprinde atât partea tradițională financiară, cât și o parte nefinanciară* care să furnizeze informații cu privire la *sustenabilitate și dezvoltare durabilă, impactul activității asupra mediului, capitalul uman, responsabilitatea socială*.

Noțiunea de „*integrare*” provine din punct de vedere etimologic din cuvintele latinești *integro*, *integrare*, respectiv *integratio-integrationis*, utilizate cu sensul de a renova, a restabili, a întregi, a completa; altfel spus *a pune la un loc mai multe părți într-un tot unitar*, elementele constitutive devenind părți integrante. Termenul de integrare este pentru prima dată definit în prima ediție a The Oxford English Dictionary prin combinarea părților într-un întreg.

Raportarea integrată este un proces în urma căruia rezultă o comunicare periodică, un raport integrat care urmărește valoarea creată de entitate de-a lungul timpului. La baza acestei raportări integrate stă o viziune cuprinzătoare asupra strategiei și performanței entității, atât din punct de vedere financiar, cât și într-un plan mai larg, cum ar fi activele necorporale, raportarea socială și de mediu, raportarea riscurilor. Un raport integrat este o comunicare concisă asupra modului în care strategia entității, guvernanta ei corporativă, performanța ei și perspectivele duc la crearea de valoare pe termen scurt, mediu și lung.

Raportul integrat este o combinație de informații, care în prezent sunt dispersate în diferite domenii:

- situații financiare;
- raportul conducerii;
- raportul privind guvernarea corporativă și remunerarea;
- raportul de sustenabilitate.

Deci, reprezintă un tot unitar și este de o importanță deosebită deoarece, în primul rând, redă relația dintre domeniile menționate și explică modul în care acestea afectează capacitatea entității de a stabili și menține durabil plusvaloarea.

Noțiunea de raportare integrată a apărut în cercetările științifice de specialitate de câteva decenii. În 1995, cercetătorii (Eccles și Mavrinac) au prezentat rezultatele cercetărilor sale care confirmă interesul pieței pentru informațiile non-financiare (Eccles și Mavrinac, 1995), iar cărțile publicate ulterior au fost furnizate dovezi suplimentare cu privire la necesitatea suplimentării raportării tradiționale cu informații despre aspectele non-financiare, împreună cu indicațiile privind modul în care raportarea corporativă ar putea fi îmbunătățită.

Conform *Cadrului general de raportare integrată și Consiliului Internațional pentru Raportare Integrată* „**Raportul integrat este o comunicare concisă despre modul în care strategia, guvernarea, rezultatele și perspectivele unei organizații, în contextul mediului său extern, conduce la crearea de valoare pe termen scurt, mediu și lung**”.

După savantul Brișcaru, A., **Raportarea integrată presupune descrierea holică a unei organizații despre strategiile adoptate, riscuri și oportunități, obiective viitoare, precum și descrierea integrată a performanței pe două axe principale, cea a performanței financiare, adresată în special investitorilor, și a doua legată de performanța nefinanciară care reprezintă un subiect de interes pentru toate categoriile de stakeholderi.** [Brișcaru, A., Globalizarea etică. Responsabilitate socială corporativă, Institutul European, Iași, 2012, p. 175]

Din punct de vedere al raportării integrate, **sustenabilitatea** înseamnă capacitatea unei entități de a crea valoare în timp.

Conceptul de creare a valorii în timp rezultă din efectele asupra celor șase tipuri de capitaluri definite (capitalul financiar, uman, intelectual, natural, social și productiv) ca urmare a modelului de afaceri utilizat de către o entitate. Mai mult decât atât, raportarea integrată prin implementarea conceptului de gândire integrată în cadrul unei entități pune în evidență sustenabilitatea afacerii.

În sensul *Cadrului general de raportare integrată*, capitalurile sunt clasificate în felul următor:

Capitalul financiar – grupul de fonduri care este:

- disponibilul unei entități pentru a fi utilizat în producția de bunuri sau în prestarea de servicii,
- obținut prin finanțare, de exemplu, prin datorii, capitaluri proprii sau subvenții, ori generat prin operațiuni sau investiții.

Capitalul fabricat – obiectele fizice fabricate (diferite de obiectele fizice naturale) disponibile unei entități pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau în prestarea de servicii, inclusiv:

- clădiri,
- echipamente,
- infrastructură (cum ar fi drumuri, porturi, poduri și stații de tratare a deșeurilor sau de epurare a apei).

Capitalul fabricat este adesea creat de alte entități, dar include activele fabricate de entitatea raportoare spre a fi vândute sau situația în care acestea sunt păstrate pentru propriul uz.

Capitalul intelectual – elemente intangibile organizaționale, bazate pe cunoștințe, inclusiv:

- proprietatea intelectuală, cum ar fi brevete, drepturi de autor, programe informatice, drepturi și licențe,
- „capitalul organizațional”, cum ar fi cunoștințe, sisteme, proceduri și protocoale tacite.

Capitalul uman – competențele, aptitudinile și experiența oamenilor, precum și motivațiile acestora pentru a inova, inclusiv:

- alinierea și susținerea lor față de cadrul general de guvernare al unei entități, abordarea privind gestionarea riscurilor și valorile etice,
- capacitatea de a înțelege, dezvolta și implementa strategia unei entități,
- loialitățile și motivațiile pentru îmbunătățirea proceselor, bunurilor și serviciilor, inclusiv capacitatea lor de a conduce, a gestiona și a colabora.

Capitalul social și de relații – instituțiile și relațiile din și dintre comunități, grupuri de părți interesate și alte rețele, precum și capacitatea de a împărtăși informații în vederea creșterii bunăstării individuale și colective.

Capitalul social și de relații include:

- norme, valori și comportamente comune,
- relațiile cu principalele părți interesate și încrederea și disponibilitatea de implicare pe care o entitate le-a stabilit și urmărește să le consolideze și să le protejeze în raport cu părțile interesate externe,
- elementele intangibile asociate brandului și reputației dezvoltate de o entitate,
- contractul social al unei entități de a-și desfășura activitatea.

Capitalul natural – toate resursele de mediu regenerabile și neregenerabile și procesele care furnizează bunuri sau servicii care susțin prosperitatea anterioară, curentă ori viitoare a unei entități. Acesta include:

- aerul, apa, pământul, mineralele și pădurile,
- biodiversitatea și sănătatea ecosistemelor

Sustenabilitatea afacerii vizează crearea unui echilibru adecvat între îmbunătățirea continuă pe termen scurt și lung atât a performanței financiare, cât și a performanței nefinanciare.

Termenul de „raportare privind sustenabilitatea” înlocuiește termeni precum „raportare non-financiară” și „raportare de mediu, socială și economică” (ESG).

Raportarea integrată are rolul de a asigura conectivitatea raportului financiar și cel de sustenabilitate, evidențiind relația de interdependență dintre performanța financiară și nefinanciară, conceptul de creare a valorii pe termen lung, efectele asupra capitalurilor utilizate, precum și modelul de afaceri care include obligatoriu o strategie de sustenabilitate.

Raportarea cu privire la sustenabilitate reprezintă practica de măsurare și de comunicare a performanței organizaționale în vederea atingerii obiectivului de dezvoltare durabilă, această practică acoperind totodată răspunderea pentru această performanță în fața părților interesate interne și externe. Aceasta presupune raportarea cu privire la modul în care o entitate ține seama de aspectele legate de sustenabilitate în cadrul operațiunilor sale, de impactul său asupra mediului și de impactul său social și economic.

Dezvoltarea durabilă este definită ca „o dezvoltare care satisface nevoile prezente fără a compromite posibilitatea generațiilor viitoare de a răspunde propriilor nevoi”.

Dezvoltarea durabilă este înțeleasă ca o abordare cuprinzătoare care leagă cei trei piloni: sustenabilitatea mediului, sustenabilitatea socială și sustenabilitatea economică. Integrarea acestor piloni nu înseamnă neapărat că se fac compromisuri între mediu și dezvoltarea economică, ci, mai degrabă, că dezvoltarea durabilă poate să creeze locuri de muncă și poate genera o creștere economică.

Dezvoltarea durabilă promovează conceptul de conciliere între progresul economic și social fără a pune în pericol echilibrul natural al planetei, aducând în prim plan un nou set de valori care va ghida viitorul model de progres economic și social, valori ce vizează mai ales omul și nevoile sale prezente și viitoare, mediul natural – protejarea și conservarea acestuia, precum și atenuarea deteriorării actuale a ecosistemelor.

La nivelul entităților, raportarea integrată reprezintă soluția la cerințele tot mai mari ale investitorilor care caută să obțină o înțelegere strategică a viziunii entității, prin reunirea informațiilor financiare și non-financiare și combinarea raportărilor interne și externe, lucru care se va traduce într-o mai mare eficiență, transparență și consecvență.

2. Cadrul legal al raportării integrate. Obligația raportărilor de sustenabilitate

Raportarea integrată face parte dintr-un sistem de raportare corporativă în plină evoluție. Acest sistem este facilitat de Cadre generale și Standarde cuprinzătoare, care tratează evaluarea și prezentarea informațiilor în legătură cu toate capitalurile, precum și de reglementări corespunzătoare și de o asigurare eficace.

În 2010, Comitetul Internațional de Raportare Integrată (IIRC) emitea primul document-cadru pentru raportările integrate. De atunci, organizația a funcționat ca și un catalizator pentru practicarea raportării integrate. Astfel, IIRC a **inițiat un program pilot destinat corporațiilor care doresc să adopte raportarea integrată.** Această inițiativă a câștigat interesul a peste 100 de organizații din întreaga lume, care au decis să aplice pentru acest program.

Inițiativele de integrare a informațiilor de tip extra-financiar în raportul anual publicat de companii a întâmpinat diferite ecouri în domeniul academic, literatura de specialitate cuprinzând multe studii care sugerează importanța subiectului.

Progresul înregistrat de IIRC în domeniul raportărilor integrate a fost susținut, încă de la bun început, de profesia contabilă și organizațiile internaționale:

- FASB - Consiliul pentru Standardele de Contabilitate Financiară,
- IASB - Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate,
- SASB - Consiliul pentru Standarde de Contabilitate în domeniul Sustenabilității,
- IFAC - Federația Internațională a Contabililor,
- GRI - Inițiativa de Raportare Globală,
- CE - Comisia Europeană, standardele sociale de audit,
- ICAEW - Institutul Expertilor Contabili din Anglia și Țara Galilor,

- ACCA - Asociația Experților Contabililor Autorizați,
- companii de audit Big4- Price Waterhouse Cooper, Ernst & Young, KPMG, Deloitte, precum și alte organizații contabile.

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) menționează această nouă tendință de raportare într-un document publicat în iulie 2013.

Prima versiune a ***Cadrului internațional de raportare integrată*** (IIRF), ***emisă de către IIRC*** (***Consiliul internațional pentru raportare integrată (International Integrated Reporting Council)***) **în 2013, nu a stabilit cerințe stricte referitor la componenta și conținutul rapoartelor integrate**. Pe parcurs, datorită practicilor în elaborarea rapoartelor integrate ale companiilor internaționale dezvoltate pe parcursul mai multor ani, precum și implicarea și susținerea activă în elaborarea unui cadru metodologic a organizațiilor internaționale (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate – IASB, Federația Internațională a Contabililor – IFAC; Organizația Internațională de Standardizare – ISO etc.), în prezent putem definitiva unele abordări generale structurale și de conținut ale raportării integrate, precum:

- situații financiare ale entităților, completate cu indicatorii de performanță financiară, demonstrând capacitatea entității de dezvoltare sustenabilă (cel puțin în următoarea perioadă de raportare);
- rapoarte cu privire la impactul activității entității asupra mediului, inclusiv programe de acțiuni privind protecția mediului;
- rapoarte privind responsabilitatea socială a entității, inclusiv programe de acțiuni privind participarea acestora la dezvoltarea socială în regiune.

Astfel, ***Cadrul general internațional de raportare integrată*** (IIRF) elaborat de Consiliul Internațional de Raportare Integrată (IIRC), ediția revizuită și publicată în **ianuarie 2021** înlocuiește Cadrul general internațional de raportare integrată din decembrie 2013. Această ultimă versiune se aplică pentru perioadele de raportare care încep la 1 ianuarie 2022.

În același timp, Parlamentul European a adoptat pe 15 aprilie 2014 ***Directiva 2014/95*** care modifică ***Directiva 34/2013*** (Noua Directivă Contabilă Europeană) și care impune tuturor entităților mari cu peste 500 de salariați și altor entități de interes public să includă în raportul anual o declarație cu informații nefinanciare. În Republica Moldova această declarație ar putea deveni o parte din raportul conducerii. Această inițiativă a fost în concordanță cu alte evoluții care vizează schimbarea modelului de raportare al entităților.

În Comunicarea sa din 11 decembrie 2019 intitulată Pactul verde european, Comisia Europeană și-a luat angajamentul de a revizui dispozițiile privind raportarea de informații nefinanciare din Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului. Pactul verde reprezintă noua strategie de creștere a Uniunii. Scopul său este transformarea Uniunii într-o economie modernă, eficientă din punctul de vedere al utilizării resurselor și competitivă, fără emisii nete de gaze cu efect de seră (GES) până în 2050. Pactul urmărește, de asemenea, să protejeze, să conserve și să consolideze capitalul natural al Uniunii, precum și să protejeze sănătatea și bunăstarea cetățenilor Uniunii împotriva riscurilor legate de mediu și a impactului aferent. Pactul verde își propune să decupleze creșterea economică de utilizarea resurselor și să asigure faptul că toate regiunile și toți cetățenii Uniunii participă la o tranziție justă din punct de vedere social către un sistem economic durabil, astfel încât nicio persoană și niciun loc să nu fie lăsate în urmă. Pactul va contribui la obiectivul de a construi o economie în serviciul cetățenilor, consolidând economia socială de piață a Uniunii și contribuind la asigurarea

faptului că aceasta este pregătită pentru viitor și că oferă stabilitate, locuri de muncă, creștere economică și investiții durabile.

Astfel a fost adoptată **Directiva (UE) 2022/2464 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 decembrie 2022** de modificare a Regulamentului (UE) nr. 537/2014, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Directivei 2013/34/UE **în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea de către întreprinderi (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD)**

Standardele Europene de Raportare de Sustenabilitate (ESRS), urmează să fie aplicate de către toate entitățile care au obligația raportărilor de sustenabilitate, conform Directivei CSRD, începând cu anul 2025.

Primele raportări conform Directivei se vor face, gradual, din 2024, după cum urmează:

- Primele raportări în anul 2025, pentru situațiile financiare din anul 2024, în cazul companiilor mari, listate, băncilor și asigurătorilor, dacă au mai mult de 500 de angajați – respectiv companiile care aveau obligații de raportare și conform Directivei anterioare (NFRD), înlocuită de Directiva CSRD;
- Primele raportări în 2026, pentru anul financiar 2025, pentru celelalte companii mari, inclusiv companiile mari non-EU, dar listate;
- Primele raportări în 2027, pentru anul financiar 2026, în cazul IMM-urilor listate, inclusiv cele non-EU. Totuși, IMM-urile au posibilitatea să amâne cu 2 ani raportările de sustenabilitate, până în 2029, pentru anul financiar 2028.

Noile Standarde introduc un nou concept al dublei materialități, cu alte cuvinte entitățile care au obligații de raportare trebuie să evalueze, să cuantifice și să prezinte informații atât în ceea ce privește impactul activității lor asupra mediului înconjurător și societății în ansamblu (responsabilitate socială, tratament al angajaților, guvernare corporativă) dar și despre modul în care problemele sociale sau de mediu pot crea riscuri financiare dar și oportunități pentru entitățile raportoare.

Amânarea aplicării raportării privind durabilitatea cu doi ani. La **26 februarie 2025**, Comisia Europeană a introdus pachetul **OMNIBUS** al UE, o **propunere menită să simplifice cerințele de reglementare** pentru întreprinderile din UE.

Comisia UE a avut în vedere consolidarea *Directivei privind raportarea referitoare la sustenabilitatea corporativă (CSRD)*, a *Directivei privind diligența* necesară pentru asigurarea durabilității corporative (CSDDD) și a taxonomiei UE într-un singur regulament **OMNIBUS**.

În **aprilie 2025**, Parlamentul a votat pentru **amânarea aplicării** raportării privind durabilitatea **cu doi ani** pentru al doilea și al treilea val de companii.

La fel ca în cazul normelor de raportare privind sustenabilitatea, în **aprilie 2025** Parlamentul a votat pentru amânarea aplicării *normelor de diligență*. Întreprinderile mari, primele care ar trebui să înceapă să aplice normele, vor avea la dispoziție un an suplimentar pentru a se conforma.

Modificările OMNIBUS:

1) Modificarea pragului de angajați pentru raportarea CSRD.

Până acum, companiile cu peste 250 de angajați trebuiau să respecte normele Directivei CSRD. Dar, în temeiul actualizării OMNIBUS, acest număr a crescut la 1 000 de angajați.

Pentru întreprinderile mijlocii, aceasta este o schimbare destul de semnificativă. Multe companii care se pregăteau pentru conformitatea cu cerințele de raportare ar putea constata acum că nu mai sunt obligate prin lege să o facă.

Acestea nu înseamnă că părțile interesate, cum ar fi investitorii, furnizorii sau chiar clienții, nu vor aștepta în continuare rapoarte privind durabilitatea. De fapt, renunțarea totală ar putea să nu fie cea mai inteligentă mișcare în ceea ce privește reputația și încrederea.

2) „Oprirea ceasului” pentru termenele de raportare.

Pentru a soluționa dificultățile cu care se confruntă întreprinderile în ceea ce privește raportarea, Comisia Europeană a propus o inițiativă temporară de „**oprire a ceasului**” pentru termenele de raportare.

Întreprinderile din valul 2, care trebuiau inițial să prezinte primul raport pentru anul fiscal 2025, vor avea acum timp până în anul fiscal 2027 pentru a face acest lucru.

În final, OMNIBUS schimbă regulile jocului în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea (sustenabilitatea), în special pentru întreprinderile mijlocii, însă deși sunt scutite din punct de vedere legal, cele care iau în serios sustenabilitatea vor continua probabil să raporteze în mod voluntar, deoarece este vorba de mai mult decât simpla respectare a normelor.