

* * *

I. Directiva CSRD a fost publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (14 decembrie 2022) și a intrat în vigoare la 20 de zile de la publicare. Textul integral, este disponibil în limba română, [AICI](#).

II. Federația Europeană a Contabililor și Auditorilor pentru IMM-uri (EFAA) a organizat un eveniment exclusiv pentru membri, cu invitați cheie în privința viitoarelor rapoartări și standarde de sustenabilitate. Camera Auditorilor Financieri din România a fost prezentă la eveniment.



III. Ce ar (mai) trebui să știm despre rapoartările de sustenabilitate. Rolul crescut al auditorului în integritatea informației și în rapoartările ESG.

*

* * *

I. Directiva CSRD a fost publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (14 decembrie 2022). Textul integral, este disponibil în limba română, [AICI](#).

Numărul oficial al Directivei: Directiva (UE) 2022/2464 a Parlamentului European.

Numele oficial al Directivei: 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.

Nume informal (care poate fi folosit): Directiva CSRD în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea de către întreprinderi.

Textul în limba română (cu relevanță pentru SEE) este publicat între filele 15-79 din Jurnalul Oficial al Uniunii Europene și [este disponibil AICI](#).

Extrase despre asigurarea raportărilor privind durabilitatea:

(60) (...) Absența unei cerințe de asigurare în legătură cu raportarea privind durabilitatea, spre deosebire de cerința ca auditorul statutar să efectueze audituri statutare pe baza unei misiuni de asigurare rezonabilă, ar amenința credibilitatea informațiilor privind durabilitatea, neîndeplinind astfel nevoile utilizatorilor cărora le sunt destinate informațiile respective.

(...) Ar trebui avută în vedere o abordare progresivă de mărire a nivelului de asigurare necesar pentru informațiile privind durabilitatea, începând cu obligația impusă auditorului statutar sau firmei de audit de a exprima o opinie cu privire la conformitatea raportării privind durabilitatea cu cerințele Uniunii, **pe baza unei misiuni de asigurare limitată**. (...) Atunci când Comisia adoptă standarde de asigurare pentru **asigurarea rezonabilă** a raportării privind durabilitatea prin intermediul unor acte delegate cel mai târziu până la **1 Octombrie 2028**, auditorul statutar sau firma de audit ar trebui să aibă obligația de a exprima o opinie bazată pe o **misiune de asigurare rezonabilă** (*nu încă*).

(61) Auditorii statutari sau firmele de audit verifică deja dacă situațiile financiare și raportul administratorilor. Asigurarea privind durabilitatea de către auditorii statutari sau firmele de audit ar contribui la asigurarea conectivității dintre informațiile financiare și cele privind durabilitatea și a corelării acestora, ceea ce este deosebit de important pentru utilizatorii informațiilor privind durabilitatea.

(65) Normele privind autorizarea și recunoașterea auditorilor statutari și a firmelor de audit ar trebui să permită calificarea auditorilor statutari și pentru asigurarea raportării privind durabilitatea. Statele membre ar trebui să se asigure că auditorii statutari care doresc să se califice pentru asigurarea raportării privind durabilitatea dispun de nivelul necesar de cunoștințe teoretice cu privire la domeniile relevante pentru asigurarea raportării privind durabilitatea și de capacitatea de a aplica cunoștințele respective în practică.

Prin urmare, auditorii statutari ar trebui să urmeze o **pregătire practică de cel puțin 8 luni** în ceea ce privește asigurarea raportării anuale și consolidate privind durabilitatea sau alte servicii legate de durabilitate, ținând seama de experiența profesională anterioară. Cu toate acestea, auditorilor statutari care au fost deja autorizați sau recunoscuți într-un stat membru ar trebui să li se permită în continuare să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea.

(66) Ar trebui să se asigure corelarea cerințelor impuse auditorilor în ceea ce privește auditul statutar și asigurarea raportării privind durabilitatea efectuate de aceștia. Prin urmare, ar trebui să existe cel puțin o persoană desemnată care să fie implicată activ în desfășurarea asigurării raportării privind durabilitatea (denumită în continuare „partenerul-cheie în materie de durabilitate”)

Definiții din Directivă – extras:

- „aspecte de durabilitate” înseamnă factori de mediu, factori sociali și care privesc drepturile omului și factori de guvernanță, inclusiv factori de durabilitate;
- „resurse necorporale esențiale” înseamnă resurse fără substanță fizică de care depinde în mod fundamental modelul de afaceri al întreprinderii și care reprezintă o sursă de creare de valoare pentru întreprinderi;

Întreprinderile (...) includ în raportul administratorilor informațiile necesare pentru înțelegerea impactului întreprinderilor asupra aspectelor de durabilitate și informațiile necesare pentru înțelegerea modului în care aspectele de durabilitate afectează dezvoltarea, performanța și poziția întreprinderii (dubla materialitate).

Standarde de raportare privind durabilitatea. Extras. (Capitolul 6a din Directivă, paginile 50-54)

Articolul 3 (pagina 63) prezintă modificările aduse Directivei 2006/43/CE, în privința, inclusiv terminologiei.

2. Articolul 2 se modifică după cum urmează:

(a) punctele 2-6 se înlocuiesc cu următorul text:

2. «auditor statutar» înseamnă o persoană fizică autorizată în conformitate cu prezenta directivă de către autoritățile competente ale unui stat membru să efectueze audituri statutare și, după caz, asigurarea raportării privind durabilitatea;
3. «firmă de audit» înseamnă o persoană juridică sau orice altă entitate, indiferent de forma sa juridică, care este autorizată în conformitate cu prezenta directivă de către autoritățile competente ale unui stat membru să efectueze audituri statutare și, după caz, asigurarea raportării privind durabilitatea;
4. «entitate de audit dintr-o țară terță» înseamnă o entitate, indiferent de forma sa juridică, care efectuează audituri ale situațiilor financiare anuale sau consolidate sau, după caz, asigurarea raportării privind durabilitatea a unei societăți înregistrate într-o țară terță, alta decât o entitate înregistrată ca firmă de audit în orice stat membru ca urmare a autorizării în conformitate cu articolul 3;
5. «auditor dintr-o țară terță» înseamnă o persoană fizică care efectuează audituri ale situațiilor financiare anuale sau consolidate sau, după caz, asigurarea raportării privind durabilitatea a unei societăți înregistrate într-o țară terță, alta decât o persoană care este înregistrată ca auditor statutar în orice stat membru ca urmare a autorizării în conformitate cu articolele 3 și 4;
6. «auditor al grupului» înseamnă auditorul (auditorii) statutar(i) sau firma (firmele) de audit care efectuează auditul statutar al conturilor consolidate sau, după caz, asigurarea raportării consolidate privind durabilitatea;

„1 6a. «partener(i)-cheie în materie de durabilitate» înseamnă:

- (a) auditorul (auditorii) statutar(i) desemnat (desemnați) de o firmă de audit pentru o anumită misiune de asigurare referitoare la raportarea privind durabilitatea ca fiind principalul (principalii) responsabil(i) de efectuarea asigurării raportării privind durabilitatea în numele firmei de audit; sau
- (b) în cazul asigurării raportării consolidate privind durabilitatea, cel puțin auditorul (auditorii) statutar(i) desemnat (desemnați) de o firmă de audit ca fiind principalul (principalii) responsabil(i) pentru efectuarea asigurării raportării privind durabilitatea la nivelul grupului și auditorul (auditorii) statutar(i) desemnat (desemnați) ca fiind principalul (principalii) responsabil(i) la nivelul filialelor importante; sau
- (c) auditorul (auditorii) statutar(i) care semnează raportul de asigurare referitor la raportarea privind durabilitatea menționat la articolul 28a;”;

(c) se adaugă următoarele puncte:

„21. «raportare privind durabilitatea» înseamnă raportarea privind durabilitatea astfel cum este definită la articolul 2 punctul 18 din Directiva 2013/34/UE;

22. «asigurarea raportării privind durabilitatea» înseamnă îndeplinirea procedurilor care au drept rezultat opinia exprimată de auditorul statutar sau de firma de audit în conformitate cu articolul 34 alineatul (1) al doilea paragraf litera (aa) și cu articolul 34 alineatul (2) din Directiva 2013/34/UE;

Examenul de competență profesională

(1) Examenul de competență profesională menționat la articolul 6 garantează nivelul necesar de cunoștințe teoretice în domeniile relevante pentru auditul statutar și capacitatea de a pune astfel de cunoștințe în practică. Cel puțin o parte a examenului respectiv se desfășoară în scris.

(2) Pentru ca auditorul statutar să fie autorizat să efectueze, de asemenea, asigurarea raportării privind durabilitatea, examenul de competență profesională menționat la articolul 6 garantează nivelul necesar de cunoștințe teoretice în domeniile relevante pentru asigurarea raportării privind durabilitatea și capacitatea de a pune astfel de cunoștințe în practică. Cel puțin o parte a examenului respectiv se desfășoară în scris.”

5. La articolul 8, se adaugă următorul alineat:

„(3) Pentru ca auditorul statutar să fie autorizat să efectueze și asigurarea raportării privind durabilitatea, testul de cunoștințe teoretice menționat la alineatul (1) include, de asemenea, cel puțin următoarele domenii:

- (a) cerințele legale și standardele referitoare la întocmirea raportării anuale și consolidate privind durabilitatea;
- (b) analiza privind durabilitatea;
- (c) procesul de diligență în ceea ce privește aspectele de durabilitate;
- (d) cerințele legale și standardele de asigurare pentru raportarea privind durabilitatea menționate la articolul 26a.”

6. La articolul 10 alineatul (1), se adaugă următorul paragraf:

„Pentru ca auditorul statutar sau stagiarul să fie, de asemenea, autorizat să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea, cel puțin opt luni din pregătirea practică menționată la primul paragraf se desfășoară în domeniul asigurării raportării anuale și consolidate privind durabilitatea sau al altor servicii legate de durabilitate.”

Întregul text al [Directivei este disponibil AICI](#), cu referiri la:

- Onorarii pentru audituri și asigurare (pagina 68);
- Servicii interzise care nu sunt de audit, în cazurile în care auditorul statutar efectuează asigurarea raportării privind durabilitatea a unei entități de interes public (pagina 68);
- Raport de asigurare referitor la raportarea privind durabilitatea (pagina 71)

*

II. Federația Europeană a Contabililor și Auditorilor pentru IMM-uri (EFAA) a organizat un eveniment exclusiv pentru membrii, cu invitați cheie în privința viitoarelor raportări de sustenabilitate. Camera Auditorilor Financieri din România a fost prezentă la eveniment.

Pe 2 decembrie 2022, EFAA a realizat un eveniment de dezbatere a raportărilor privind durabilitatea, centrat pe pregătirea rapoartelor privind sustenabilitatea.

Evenimentul a avut invitați la nivel decizional în ceea ce privește responsabilii privind viitoarele standarde de raportare de sustenabilitate. Una dintre sesiuni a fost dedicată tranziției sustenabile a IMM-urilor europene și rolului auditorilor.

Sesiunea a fost deschisă de Abrial Gilbert-d'Halluin – Consilier politic al eurodeputatului Pascal Durand (Raportorul pentru Directiva CSRD).



CAFR a fost reprezentată de Ciprian Mihăilescu care a lansat în dezbatere modalitățile prin care IMM-urile pot fi protejate în ceea ce privește transferul costurilor privind raportările de durabilitate dinspre companiile mari, cu obligații de raportare, către partenerii lor, IMM-urile și de asemenea dacă o astfel de posibilitate nu poate conduce la concentrarea pieței – respectiv așa numitul efect „trickle-down” – *rostogolire*. Acest efect poate apărea atunci când IMM-urile, deși **nu intră direct** în obiectul Directivei CSRD ajung să pregătească propriile informații/rapoarte de sustenabilitate pentru a alimenta nevoia de informații a companiilor care **intră** sub sfera de aplicare a Directivei.

IMM-urile listate intră ulterior și într-un regim mai lax sub standardele de raportare CSRD, dar IMM-urile nelistate nu fac obiectul Directivei (pot face raportările voluntar), însă ar putea resimți efectul de „rostogolire” a

sarcinilor/costurilor, dinspre companiile mari sau clienții lor mari și care au obligații de raportare.

Răspunsul consilierului Politic Abrial Gilbert-d'Halluin a fost că standardele de raportare privind durabilitatea ar putea oferi o anumită protecție IMM-urilor – se stabilesc niște referințe pe care le pot invoca IMM-urile atunci când sunt împovărate de solicitări de informații din partea companiilor mari (cu care lucrează). De asemenea, oficialul a subliniat că povara costurilor suplimentare privind raportările este ținută spre companiile mari, iar costul verificărilor pe care ar putea să le ceară IMM-urile partenere ar trebui să fie suportat de companiile mari și nu reflectate în lanțul valoric al IMM-urilor respective.

* * *

III. Ce ar (mai) trebui să știm despre raportările de sustenabilitate. Rolul crescut al auditorului în integritatea informației și în raportările ESG.

Trei întrebări (încă) neadresate, dar cu răspunsuri critice:

1. Unde ar trebui să se afle supravegherea raportărilor de sustenabilitate?

Înainte ca raportările de sustenabilitate să fie obligatorii, eforturile de raportare ESG puteau fi supravegheate de comitetele de strategie sau de comitetele de guvernanță. Aceasta pentru că activitățile voluntare de raportare de sustenabilitate au forțat managementul companiilor să evalueze profitabilitatea alocării resurselor. Șefii companiilor trebuie să privească sustenabilitatea în contextul intrării/ieșirii de pe piață, al comunicării și al construirii brandului.

Prin introducerea obligativității raportărilor de sustenabilitate, Consiliul de administrație **poate** transfera supravegherea raportărilor de sustenabilitate către comitetele de audit. Acest lucru nu doar pentru că aceste comitete au o experiență mult mai mare în ceea ce privește obligațiile de conformare dar și pentru că datele de sustenabilitate vor avea legătură cu planificarea resurselor companiei (ERP – Enterprise Resource Planning) care de regulă stă în sfera de raportare a comitetelor de audit pentru că au legătură cu raportările obligatorii.

2. În ce zonă de management ar trebui să se afle responsabilitatea de zi cu zi a raportărilor de sustenabilitate?

Creșterea reputației companiei prin componenta de raportări voluntare de sustenabilitate au creat un rol important pentru zona de **Comunicare și Relații Publice**.

Raportările obligatorii de sustenabilitate, pe de altă parte, va crește rolul și importanța Departamentelor Juridic și de Conformitate. În aceste circumstanțe companiile ar putea mai degrabă să întâmpine dificultăți în ceea ce privește raportările dacă să sărbătorească raportările obligatorii. A formula doar dorințe și intenții privind scopurile ESG mai degrabă reprezintă un demers care nu poate fi încurajat, prudential, de către departamentele Juridic și cele de conformitate.

3. Ce va însemna, în practică, „dubla materialitate” în practică?

Directiva CSRD introduce abordarea dublei materialități: riscurile de sustenabilitate (inclusiv schimbările climatice) care afectează compania + impactul companiei asupra societății și mediului.

O asemenea abordare necesită proiecții dar care vor avea un grad înalt de incertitudine. Companiile trebuie totodată să rezolve chestiuni care se află în afara zonei lor de competență. Comentariile asupra modificărilor aduse de schimbarea furnizorilor sau condițiile de piață pot afecta propriile operațiuni și performanța financiară. Dar cum vor dezvolta companiile expertiza necesară de a evalua propriul impact asupra mediului?

De asemenea, din perspectiva financiară, există sau vor exista multe reglementări și ghiduri de practică pentru a determina materialitatea în contextul raportărilor financiare. În plus, efectele negative monetare pot fi măsurat prin referința la cursul acțiunilor sau a performanței față de un grup similar.

Până în prezent, în ceea ce privește sustenabilitatea, nu există un proces de învățare la nivelul întreprinderilor individuale.

În sumar:

1. Raportările de sustenabilitate devin gradual obligatorii pentru companiile aflate sub incidența Directivei CSRD odată ce aceasta a fost publicată. Noul cadru combină i) datele financiare; ii) informațiile financiare; iii) asigurarea datelor de sustenabilitate, **pentru prima dată**. Votul asupra Directivei CSRD a fost fără dubiu: 525 de membri au votat **pentru**, 60 au votat **împotriva**, 20 de eurodeputați s-au abținut. Măsura votului arată că la nivelul Uniunii Europene **nu există cale de întors** în privința raportărilor de sustenabilitate, obligatorii prin noua Directivă, care înlocuiește Directiva NFRD. Prin urmare:
 - a. Informațiile de sustenabilitate devin parte a procesului anual de raportare din cadrul companiilor;

- b. Sustenabilitatea va fi privită simultan cu informațiile financiare;
- c. Atât informațiile financiare cât și cele de sustenabilitate **vor fi auditate.**

Rolul auditorilor:

Comisarul McGuinness în anticiparea votului: „Pentru prima dată (...) punem raportările de sustenabilitate **pe picior egal** cu raportările financiare. (...) Avem nevoie de informații corecte și pe care ne putem baza pentru a ne asigura că investițiile se fac înspre un viitor sustenabil. Companiile au nevoie de aceste informații pentru a își planifica tranziția. Iar investitorii au nevoie de aceste informații pentru a le fi clar în ce investesc și pentru a combate procesul de „înverzire” a investițiilor (greenwashing).

Până la publicarea Directivei CSRD (care înlocuiește Directiva NFRD), doar companiile listate, bănci, companii de asigurare, așa numitele entități de interes public cu mai mult de 500 de angajați erau obligate să facă raportări conform Directivei NFRD (informații non-financiare), în timp ce Directiva CSRD extinde gradual la 50.000 numărul de companii care trebuie să facă aceste raportări (de la 11.000).

2. Informațiile de sustenabilitate trebuie să fie etichetate digital.

Companiile vor trebuie să raporteze informațiile de sustenabilitate într-o secțiune dedicată a raportului de management. Informațiile trebuie să fie etichetate digital (*digitally tagged*), ceea ce înseamnă că trebuie să fie oferită într-un format **unic** de raportare electronică, astfel încât să poată fi încărcate într-o platformă centrală a Uniunii Europene pentru informații financiare și non-financiare.

3. Directiva CSRD impune obligativitatea auditului pentru raportările de sustenabilitate

Există obligația companiilor ca datele de sustenabilitate să fie auditate. Într-o primă etapă, directiva CSRD obligă la o „asigurare limitată” a informațiilor de sustenabilitate din partea auditorului, cu scopul de a face tranziția spre „asigurare rezonabilă” pe termen lung.

Selectarea informațiilor cu efect asupra strategiei de sustenabilitate a companiilor și componentele raportărilor sunt în sarcina companiilor (auto-selecție a informațiilor care trebuie raportate potrivit viitoarelor standarde de raportare de sustenabilitate), ceea ce poate ridica întrebări de transparență. **De aceea este**

extrem de importantă funcția auditorului care va oferi o asigurare independentă a acestor informații.

Asigurarea ESG de către un auditor implică evaluarea proceselor, sistemelor și datelor și, în funcție de rezultate, apoi formularea unei opinii de asigurare limitată. Pentru a veni în întâmpinarea companiilor care vor avea obligația raportării (și a asigurării independente a informațiilor de sustenabilitate) auditorii pot contura deja evaluări privind „pregătirea pentru raportarea datelor”.

În România, raportările financiare sunt în prezent auditate de membri ai CAFR, care au rigoarea necesară și capacitatea de analiză pentru realizarea auditului financiar și îi conturează în candidați ideali pentru asigurările ESG:

- Au experiența necesară pentru a înțelege multiple procese de afaceri și pentru a evalua procedurile pentru colectarea, analiza, raportarea informațiilor, pentru a identifica lipsuri, a evalua riscuri și a formula opțiuni pentru a reduce riscurile.
- Au experiența necesară pentru a determina dacă un client se conformează cu standarde multiple (inclusiv viitoarele standarde de raportare de sustenabilitate);
- Camera Auditorilor Financiar din România se preocupă deja de informarea membrilor privind conturarea și dezvoltarea procesului de raportare a informațiilor de sustenabilitate. În esență, având în vedere și viitoarele standarde de sustenabilitate, auditorii CAFR vor trebui să își folosească experiența și expertiza dar asupra unui set diferit de date (de sustenabilitate).

4. Directiva CSRD se aplică gradual

Marile companii care aveau obligații de raportare și sub Directiva NFRD vor întocmi primul raport în 2025, pe baza informațiilor de sustenabilitate din anul financiar 2024. „Alte companii mari” vor trebui să facă raportări începând cu 2026, bazate pe informațiile din anul financiar 2025.

IMM-urile listate (care nu sunt micro-întreprinderi) vor trebui să raporteze începând cu 2027, pe baza datelor din anul financiar 2026, dar pot amâna cu 2 ani (2029) și vor beneficia de proceduri simplificate de raportare. Companiile care nu sunt înregistrate în Uniunea Europeană (dar care intră în sfera de aplicare a Directivei) vor face primele raportări în 2029, pe baza datelor din anul financiar 2028.