

CONTRIBUȚII LA DEZVOLTAREA INSTRUMENTARULUI ANALITIC AL RAPORTĂRII DE SUSTENABILITATE

CZU: 005:334.7

DOI: <https://doi.org/10.52673/18570461.23.4-71.09>Doctor în științe economice, conferențiar universitar **Silvia ZAHARCO**E-mail: silvia.zaharco@usm.mdORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0988-9152>Doctor în științe economice, conferențiar universitar **Maria COJOCARU**E-mail: maria.cojocaru@usm.mdORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0357-5689>

Universitatea de Stat din Moldova

CONTRIBUTIONS TO THE DEVELOPMENT OF THE ANALYTICAL TOOLS OF SUSTAINABILITY REPORTING

Summary. The purpose of this paper is to research the premises for the development of analytical tools for reporting sustainability activities at the microeconomic level. Based on the synthesis of specialized literature, the analysis of policy documents and analytical reports of international and European organizations, it was hypothesized that the current corporate reporting framework does not meet the informational needs of stakeholders. In order to identify the methodological issues regarding sustainability reporting, both the national practice in the field of monitoring and reporting of the National Bureau of Statistics of the Republic of Moldova regarding ODD2030 and the corporate practice were analyzed, being examined non-financial reporting documents of the Purcari S.A. group and of the State enterprise „State Administration of Roads”. Traditional research methods were applied in the research: monographic, analysis, synthesis, comparison. The carried-out research allowed the authors to systematize qualitative and quantitative performance indicators (KPI) for measuring and evaluating the entity's sustainable performance. It was concluded that at the national level, the system of indicators for monitoring progress in achieving the 2030 Agenda is developed, but at the microeconomic level, the necessary analytical and methodological framework is missing. In this context, the conducted research provides a theoretical framework for the relationship between the accounting information system and business sustainability. In addition, the study provides a methodological framework for the sustainability reporting procedure and the KPI system for sustainability performance assessment.

Keywords: sustainable development, key performance indicators, stakeholders, sustainability report, ecological system.

Rezumat. Scopul acestei lucrări constă în cercetarea premiselor dezvoltării instrumentarului analitic pentru raportarea activităților de sustenabilitate la nivel microeconomic. Pe baza sintezei literaturii de specialitate, analizei documentelor de politici și rapoartelor analitice ale organizațiilor internaționale și europene s-a emis ipoteza potrivit căreia cadrul actual de raportare corporativă nu răspunde necesităților informaționale ale părților interesate. În vederea identificării problemelor metodologice privind raportarea de sustenabilitate, a fost analizată practica națională în domeniul monitorizării și raportării a Biroului Național de Statistică al Republicii Moldova privind ODD 2030 și practica corporativă, prin prisma experienței grupului Purcari S.A. și a Întreprinderii de Stat „Administrația de Stat a Drumurilor”. În studiu au fost aplicate metode de cercetare tradiționale: monografică, analiza, sinteza, comparația. Analiza efectuată a permis autorilor să sistematizeze indicatorii calitativi și cantitativi de performanță (KPI) pentru măsurarea și evaluarea performanței sustenabile a entității. S-a dedus că la nivel național sistemul de indicatori pentru monitorizarea progresului în realizarea Agendei 2030 este elaborat, dar la nivel microeconomic lipsește cadrul analitic și metodologic necesar. În contextul dat, cercetarea realizată oferă un cadru teoretic pentru relația dintre sistemul de informații contabile și sustenabilitatea afacerilor. În plus, studiul oferă un cadru metodologic pentru procedura de elaborare a raportului de sustenabilitate și sistemul de KPI-uri pentru evaluarea performanței de sustenabilitate.

Cuvinte-cheie: dezvoltare durabilă, indicatori de performanță KPI, părți interesate, raport de sustenabilitate, sistem ecologic.

INTRODUCERE

Sistemul de raportare a întreprinderilor a suportat transformări radicale în ultimele două decenii. Inițial se considera că întreprinderile trebuie să dezvăluie informațiile despre capitalul său financiar, relevante pentru diferite categorii de părți interesate de luarea anumitor decizii financiare în baza indicatorilor creării de valoare. În același timp, atât mediul de afaceri, investitorii, cât și societatea, instituțiile guvernamentale conștientizează necesitatea indicatorilor ce reflectă nu doar contribuția capitalului financiar, ci și a altor forme de capital (natural, uman etc.), în special când capacitatea unei entități de a crea valoare pentru ea însăși depinde semnificativ de interacțiunile și relațiile cu mediul extern și cu alte forme de capital decât cel financiar.

Conform modelului creării de valoare al Cadrului general internațional de raportare integrată IR (*International Integrated Reporting Framework*), organizațiile desfășoară activități folosind resurse și relații considerate elemente de capital. Capitalurile, prin prisma Cadrului IR „...reprezintă stocuri de valoare care sunt augmentate, reduse sau transformate prin intermediul activităților și ieșirilor organizației” [1, p. 6], fiind delimitate în șase categorii: 1) financiar; 2) fabricat; 3) intelectual; 4) uman; 5) social și de relații; 6) natural.

Problemele și provocările dezvoltării durabile sunt direct legate de volumul capitalurilor care acoperă nevoile economice, de mediu și sociale specifice. Una dintre constrângerile majore ale PIB-ului este reprezentarea limitată a capitalului natural, întrucât contribuția și importanța naturii în crearea și asigurarea bunăstării umane este ignorată în deciziile de afaceri. Drept urmare, are loc degradarea ecosistemelor și utilizarea irațională a resurselor naturale.

Societatea e este dependentă de ecosisteme și de serviciile pe care le oferă acestea. Cel mai recent raport al UE privind starea mediului definește capitalul natural drept „cea mai fundamentală dintre formele capitalului [...] deoarece oferă condițiile de bază ale existenței umane” [2]. Astfel, capitalul natural poate fi considerat o componentă față de care societatea are o „responsabilitate deosebită”. Acesta fiind fragil, acțiunile umane au și avut deja un impact negativ asupra lui. Totuși, în urma unui management adecvat, ecosistemele sunt capabile să ofere un flux durabil de servicii ecosistemice în viitorul apropiat.

Vulnerabilitatea ecosistemelor care susțin bunăstarea umană este confirmată de diferite studii, inclusiv de cele mai recente rapoarte ale Comisiei Economice a ONU pentru Europa [3; 4; 5]. Acest lucru i-a determinat pe economiștii și ecologiștii să considere eco-

sistemele Pământului drept formă a „capitalului natural” care furnizează fluxuri de servicii ecosistemice în beneficiul oamenilor și care trebuie bine gestionate pentru a genera fluxuri durabile de resurse și servicii în viitor. Starea ecosistemului reflectă toate interconexiunile elementelor individuale ale mediului natural, constituie punctul de pornire pentru o nouă înțelegere a capitalului natural. Astfel, conservarea, stabilitatea și diversitatea ecosistemelor au devenit cele mai importante caracteristici ale doctrinei capitalului natural.

Evaluarea obiectivă contribuției capitalului natural la crearea de valoare presupune restructurarea conceptuală a relațiilor în sistemul economie-mediu. În primul rând, aceasta se referă la implementarea rezultatelor progresului tehnico-științific, care trebuie să țină cont de așa factori precum disponibilitatea resurselor naturale, vulnerabilitatea mediului, necesitatea menținerii sustenabilității mediului și a capacității de mediu. În al doilea rând, se referă la elaborarea obiectivelor strategice pentru dezvoltarea țării, care să țină cont de schimbările climatice, problemele migrației și disponibilitatea tehnologiilor informaționale [6, p. 204].

Diferite organizații internaționale acordă o atenție tot mai mare problemelor dezvoltării durabile, printre acestea numărându-se Comisia Mondială pentru Mediu și Dezvoltare (WCED), Banca Mondială (World Bank), Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), Comisia Europeană (European Commission), Direcția pentru Obiectivele de Dezvoltare Sustenabilă (DSDG) din cadrul Departamentului pentru Afaceri Economice și Sociale al Organizației Națiunilor Unite (UNDESA) etc. [7]. Implementarea prevederilor conceptului de dezvoltare durabilă este deosebit de importantă pentru Republica Moldova care, conform datelor organizațiilor internaționale, ocupă locul 84 în clasamentul țărilor după Indicele de performanță ecologică, cu scorul 42,7 în anul 2022 (în descreștere cu 4,8 puncte față de perioada precedentă – 2020), fapt ce arată că Moldova se aliază statelor cu o situație ecologică medie. Acest indice măsoară performanțele unei țări în domeniul ecologiei și managementului resurselor naturale pe baza unor indicatori care reflectă diverse aspecte ale stării mediului natural și viabilitatea sistemelor sale ecologice, conservarea biodiversității, combaterea schimbărilor climatice, starea sănătății publice, precum și practicarea activității economice și a gradului de impact al acesteia asupra mediului, eficacitatea politicii de stat în sfera respectivă [8]. Pentru a monitoriza implementarea Agendei 2030 [9] și a Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă (ODD) ale ONU, Republica Moldova a adoptat un sistem din 241 de indicatori [10]. Biroul Național

de Statistică al Republicii Moldova are misiunea de a sistematiza datele și de a monitoriza realizarea indicatorilor ODD 2030 [11].

În acest context, apare necesitatea trecerii de la indicatorii tradiționali ai activității economice, precum productivitatea, profitul, rentabilitatea, fluxul de numerar, care reflectă satisfacerea obiectivelor entității în sine și ale proprietarilor acesteia, la gestionarea factorilor care să formeze încrederea în entitate pe termen lung din partea tuturor părților interesate [12, p. 9]. Problema științifică identificată constă în lipsa unui sistem de indicatori pentru dezvăluirea informațiilor privind impactul activităților desfășurate asupra mediului. Scopul cercetării constă în dezvoltarea instrumentarului analitic pentru raportarea sustenabilă.

MATERIALE ȘI METODE

În vederea evidențierii particularităților raportării dezvoltării sustenabile s-a procedat la sinteza literaturii de specialitate, analiza documentelor de politici și a rapoartelor analitice privind cadrul actual de raportare corporativă pentru a determina dacă acestea răspund necesităților informaționale actuale ale diferitelor categorii de părți interesate și prin prisma realizării Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă. Cercetarea se bazează pe analiza calitativă a conținutului și etapelor de elaborare a unui raport de sustenabilitate. Studiul aduce un șir de contribuții teoretice și practice. În primul rând, oferă un cadru teoretic pentru relația dintre sistemul de informații contabile și sustenabilitatea afacerilor. În al doilea rând, studiul oferă un cadru practic pentru procedura de elaborare a raportului de sustenabilitate și sistemului de KPI-uri pentru evaluarea performanței de sustenabilitate. În vederea identificării problemelor privind raportarea de sustenabilitate a fost analizată practica națională de monitorizare și raportare a Biroului Național de Statistică al Republicii Moldova privind realizarea Agendei 2030 și practica corporativă, fiind analizate documente de raportare nefinanciară ale grupului Purcari S.A. și ale întreprinderii de Stat „Administrația de Stat a Drumurilor”. În cercetare au fost aplicate metode de cercetare tradiționale: monografică, analiza, sinteza, comparația, metoda logică.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Sistemul actual de raportare al companiilor nu reflectă toate tipurile de capital antrenate în crearea de valoare nici pe termen scurt, nici pe termen mediu sau lung. Noul cadru care se promovează de către multe organizații internaționale, inclusiv de Fundația IFRS,

IFAC, ACCA rezidă în raportarea de sustenabilitate. Contabilitatea este sistemul informațional ce asigură înregistrarea și sistematizarea informațiilor privind valorificarea diferitelor forme de capital în scopul creării de valoare pentru entități [13, pp. 53-55].

Una dintre funcțiile importante ale contabilității, cea de informare, se realizează prin raportarea indicatorilor care reflectă rezultatele și activitățile desfășurate. Respectiv, contabilitatea este instrumentul ce poate informa părțile interesate despre realizarea obiectivelor de dezvoltare durabilă, guvernanta, strategia, performanța și perspectivele entităților [14, pp. 3-7]. Acest lucru se realizează prin implementarea de către mediul de afaceri a rapoartelor de sustenabilitate.

Procesul de reglementare legislativă și de standardizare a raportării sustenabile se dezvoltă activ. Directiva UE de raportare nefinanciară 2014/95/UE din 22.10.2014 subliniază necesitatea generării informațiilor cu privire la factorii de dezvoltare durabilă și riscurile aferente în vederea creșterii încrederii părților interesate [15]. Este important de subliniat faptul că până în decembrie 2017, toate statele membre ale UE au încorporat prevederile directivei date în legislația lor națională, cu dreptul de a o interpreta în conformitate cu specificul local. În consecință, în întreaga lume crește constant numărul entităților care generează și prezintă rapoarte de sustenabilitate utilizatorilor interesați.

Raportarea de sustenabilitate este în proces de dezvoltare și în Republica Moldova. Entitățile autohtone care pledează pentru aplicarea reglementărilor europene pot implementa raportarea nefinanciară, ceea ce le va permite ralierea la cerințele internaționale. Indicatorii non-financieri sunt reflectați de regulă în rapoartele conducerii sau în Declarațiile nefinanciare. Grupul de companii Purcari, de exemplu, publică anual Declarații nefinanciare ale conducerii care conțin informații despre guvernanta corporativă, sistemul de management de mediu și social, activitățile de sustenabilitate și managementul deșeurilor, activitățile sociale și politica anticorupție [16]. Toate aceste informații constituie elemente de raportare de sustenabilitate. La întreprinderile de stat, precum Î.S. „Administrația de Stat a Drumurilor”, rapoartele conducerii conțin paragraful *Indicatori non-financieri de performanță*, însă acestea nu reflectă informații privind activitățile realizate sub formă de indicatori [17, pp. 19-20].

În această ordine de idei, pentru facilitarea procesului de implementare a raportării nefinanciare este necesar de identificat nevoile de raportare ale entității și ale părților interesate; de analizat costurile aferente

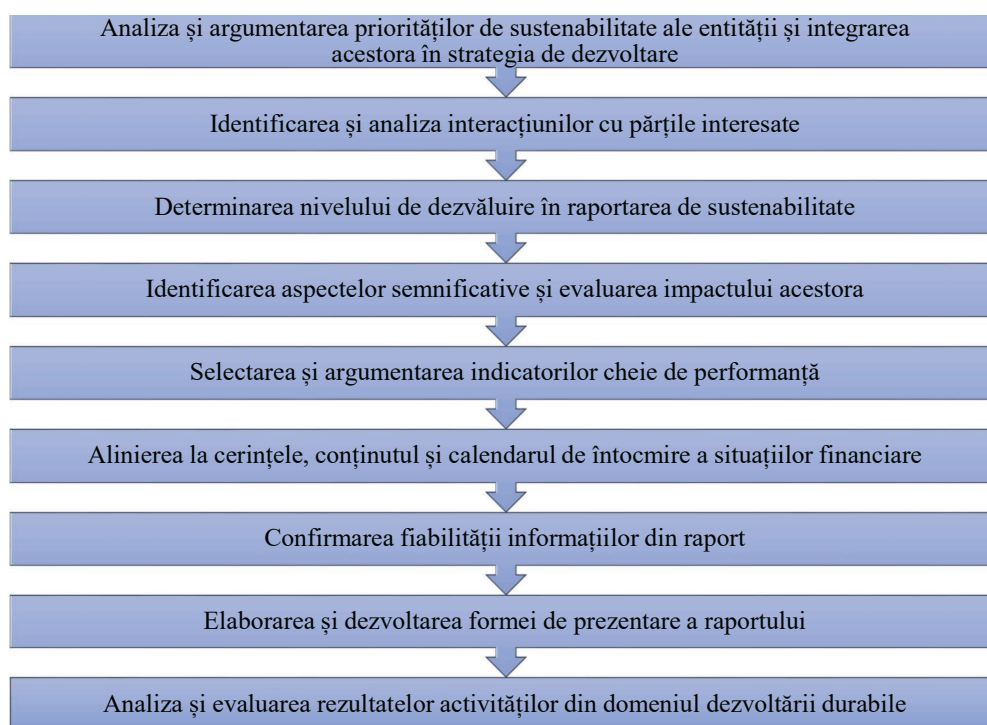


Figura 1. Procedura de elaborare a raportului de sustenabilitate în cadrul entității [19, p. 44].

elaborării rapoartelor; de inclus în raport informațiile ce prezintă o importanță semnificativă pentru părțile interesate și contribuie la creșterea transparenței entității; de studiat metodele existente în practica internațională privind raportarea nefinanciară și de selectat cele mai optime dintre acestea; de stabilit formatul raportării etc. [18, p. 78].

Entitățile naționale trebuie să stăpânească principiile, metodele și tehnicile de pregătire a rapoartelor de sustenabilitate. Pentru entitățile aflate în proces de colectare a informațiilor și de determinare a sarcinilor sale prioritare, se recomandă un set de proceduri pentru pregătirea și implementarea raportării care să reflecte în mod cuprinzător obiectivele și eforturile în domeniul dezvoltării durabile (figura 1).

Analiza și argumentarea priorităților de sustenabilitate ale entității și integrarea acestora în strategia de dezvoltare are ca obiectiv oferirea unei imagini clare despre performanța entității și a modului în care strategia de afaceri integrează sustenabilitatea. Această componentă este foarte importantă deoarece reflectă viziunea și strategia de ansamblu ale entității pe termen scurt, mediu și lung, ținând cont de factorii economici, de mediu și sociali și de consecințele acestora; prioritățile strategice și principalele activități, precum și să identifice persoanele responsabile de implementarea inițiativelor în domeniul dezvoltării durabile [20, pp. 14-15].

Strategia de sustenabilitate a entității trebuie să cuprindă următoarele informații [21]:

- sarcinile principale în domeniul dezvoltării durabile, cu indicarea perioadei de implementare a acestora, descrierea proceselor de afaceri pentru rezolvarea sarcinilor respective și modificările corespunzătoare; progresele înregistrate în abordarea problemelor în cauză și rezultatele obținute;

- evenimente cheie, realizări și provocări în perioada de raportare; impactul tendințelor, riscurilor și oportunităților de dezvoltare durabilă asupra rezultatelor financiare (performanțelor financiare) ale entității;

- configurarea unui program de monitorizare și evaluare a indicatorilor de performanță a entității care decurg din factorii dezvoltării durabile (economici, sociali, de mediu); descrierea mecanismelor de gestionare a acestor riscuri și oportunități, informarea despre modul în care entitatea integrează riscurile date în sistemul general de management al riscurilor.

Dezvăluirea acestor informații oferă utilizatorilor interesați o imagine clară despre riscuri și probleme, împreună cu istoricul de succes al entității și oportunitățile viitoare.

Identificarea și analiza interacțiunilor cu părțile interesate reprezintă elementele cheie pentru sustenabilitatea pe termen lung a oricărei entități, deoarece activitatea acesteia presupune participarea unei game largi de părți interesate. Părțile interesate sunt orice grup sau individ care poate influența sau care poate fi afectat de activitățile entității. Nu există o componentă unică a părților interesate pentru toate entitățile, ba

chiar și pentru o entitate aceasta se poate schimba în timp. Schimbările din mediul de afaceri pot duce la apariția de noi grupuri de părți interesate, precum și la o schimbare a prioritizării acestora [22, p. 20].

Pentru identificarea grupurilor cheie de părți interesate și elaborarea în acest temei a unui raport de sustenabilitate, pot fi utilizate definiții și criterii recomandate de standardul internațional AA1000SES "Stakeholder Engagement Standard". Criteriile date fac posibilă identificarea celor mai semnificative părți interesate în activitatea entității în ceea ce privește atât gradul de influență a acestora asupra entității, cât și impactul direct al entității asupra părților interesate. Activitatea entității, la rândul său, ar trebui precedată de analiza părților interesate, evaluarea influenței acestora, identificarea cerințelor și așteptărilor [23, pp. 19-24].

Pe baza analizei efectuate, se dezvăluie informațiile aferente interacțiunii entității cu fiecare grup de utilizatori. În plus, este binevenit ca părțile interesate să se informeze în privința măsurilor luate și rezultatelor obținute în urma propunerilor primite de la acestea.

Determinarea nivelului de dezvăluire în raportarea de sustenabilitate urmează imediat după identificarea părților interesate și necesităților lor informaționale. Entitatea trebuie să decidă cu privire la alegerea principiilor specifice de pregătire a raportării de sustenabilitate și a conținutului acesteia. Majoritatea recomandărilor de raportare non-financiară sunt destul de flexibile. Astfel, standardele globale pentru raportarea sustenabilității (*GRI Standards*) oferă entităților posibilitatea să dezvăluie în mod public impactul de mediu și contribuția entității (pozitivă sau negativă) la atingerea obiectivelor stabilite de dezvoltarea durabilă. Există două modalități de dezvăluire: 1) opțiunea de bază (*Core Option*), atunci când informațiile sunt dezvăluite pe un anumit număr de subiecte cu prioritate ridicată pe baza cerințelor solicitate de părțile interesate; 2) opțiunea comprehensivă (*Comprehensive Option*), care presupune dezvăluirea tuturor subiectelor [24].

În vederea identificării aspectelor semnificative și evaluării impactului acestora în cadrul entității raportoare este necesar să se analizeze mai întâi de toate domeniile de activitate ale entității, precum și impactul asupra mediului ambiant, a angajaților, a comunității etc. Subiectele selectate trebuie evaluate sub aspectul relevanței lor pentru strategia entității și activitățile sale, pe de o parte, și cerințelor părților interesate, pe de altă parte, pentru a corela obiectivele financiare ale entității cu cele ale părților interesate [25].

După ce au fost stabilite aspectele prioritare, entitatea ar trebui să ofere explicații pentru a justifica

alegerea, și anume să indice de ce subiectul este considerat prioritar, să descrie politica de management și modul în care entitatea gestionează aceste aspecte prioritare și impacturile asociate lor. La următoarea etapă, entitatea va dezvolta un sistem de indicatori de performanță (KPI – *Key Performance Indicator*) care să corespundă fiecăruia dintre aspectele identificate. Sistemul respectiv cuprinde două grupuri de indicatori: cantitativi și calitativi. Indicatorii cantitativi ai dezvoltării durabile, la rândul lor, pot fi financiar și non-financiar. Indicatorii calitativi sunt utilizați pentru a evalua gradul de realizare a unui anumit rezultat, precum și pentru a analiza riscurile non-financiare, inclusiv de reglementare, operaționale, sociale, de mediu etc. (figura 2).

Un aspect important este racordarea la cerințele, conținutul și calendarul de întocmire a situațiilor financiare. În procesul de elaborare a unui raport de sustenabilitate este important să se asigure complementaritatea abordărilor privind dezvăluirea informațiilor și să se reflecte relația dintre datele financiare și indicatorii de dezvoltare durabilă. Ambele tipuri de rapoarte ale entității – financiar și non-financiar – nu trebuie să se dubleze reciproc, ci să fie complementare. Situațiile financiare și rapoartele de sustenabilitate conțin informații interdependente. Este extrem de important ca aceste informații să nu fie contradictorii. Totodată, publicarea raportului de sustenabilitate și a raportului financiar trebuie să aibă loc relativ în același timp, pentru a permite utilizatorilor să le citească împreună ca și pachet complet de informații [27, pp. 25-26].

Pentru a asigura comparabilitatea informațiilor, precum și pentru a elimina dublarea acestora în ambele tipuri de raportare, entitatea va alege formularul și metoda de dezvăluire a informațiilor. Ar fi oportun să se arate că, datorită inițiativelor de sustenabilitate, entitatea a fost capabilă să identifice, să evalueze și să gestioneze riscurile prezentate în situațiile financiare anuale.

Cea mai importantă cerință pentru orice tip de raportare de către părțile interesate este fiabilitatea și validitatea informațiilor. Părțile interesate, în special investitorii, iau în considerare fiabilitatea informațiilor privind sustenabilitatea entităților atunci când determină valoarea de piață a acestora. Entitățile care prezintă riscuri mai mari pentru investitori reacționează mai puternic la creșterea fiabilității informațiilor privind sustenabilitatea. Beneficiile creșterii fiabilității informațiilor privind sustenabilitatea sunt mai mari în perioadele de incertitudine economică (de exemplu, în timpul recesiunilor economice) [28, p. 114].

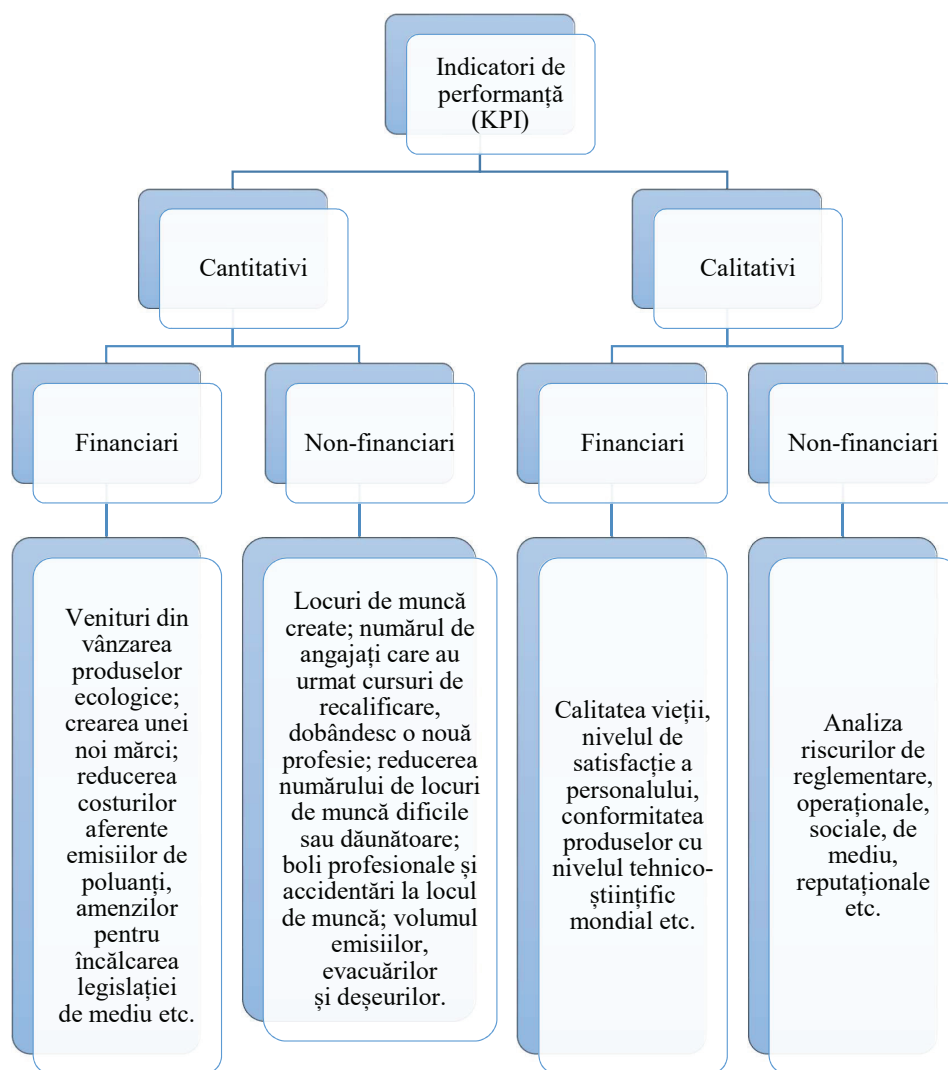


Figura 2. Indicatorii de performanță (KPI) pentru dezvăluirea aspectelor semnificative ale dezvoltării durabile.

Sursa: elaborată de autori în baza [26].

Pentru a asigura un raport de sustenabilitate la timp și de înaltă calitate, entitatea trebuie să identifice persoanele responsabile pentru întocmirea unui raport privind dezvoltarea durabilă și subordonarea acestora față de conducerea superioară, precum și să organizeze procesele de colectare, stocare și analiză a informațiilor. Lucrările privind pregătirea și îmbunătățirea raportului de sustenabilitate ar trebui să fie efectuate în mod continuu, deoarece mediul extern este în permanentă schimbare, ca și sarcinile interne ale entității. Entitățile pot folosi o varietate de moduri de promovare a raportului: expedierea directă către parteneri și alte părți interesate, postarea pe propriul site web, postare pe site-urile web ale organizațiilor profesionale, participarea la evaluări, întâlniri și discuții cu părțile interesate, postarea comunicatelor de presă pe rețelele sociale etc. [29, p. 14].

Analiza și evaluarea rezultatelor activităților din domeniul dezvoltării durabile reprezintă ultima etapă

de elaborare a raportului de sustenabilitate care trebuie să reflecte rezultatele analizei progresului realizat în domeniul dezvoltării durabile în baza obiectivelor stabilite, indicând problemele apărute în soluționarea acestora. Rezultatele analizei activității entității în domeniul dezvoltării durabile pot fi utilizate pentru a îmbunătăți managementul strategic, deoarece permit evaluarea eficacității măsurilor luate, identificarea riscurilor și oportunităților, inclusiv aspectelor care anterior nu au fost considerate prioritare [30, pp. 14-15].

Este important să se acorde atenție faptului că rezultatele analizei nu ar trebui să se limiteze doar la prezentarea dinamicii anumitor indicatori care, desigur, este importantă în sine. Este necesar să fie reflectat și impactul rezultatelor obținute asupra eficienței economico-financiare a entității, inclusiv indicatorii de profit, rentabilitate și, eventual, valoarea acțiunilor, care reflectă cerințele acționarilor, precum și satisfacerea cerințelor altor părți implicate.

CONCLUZII

În ultimele decenii, contabilitatea, ca disciplină științifică, trece printr-o etapă de revizuire a rolului său și a doctrinei capitalului în contextul dezvoltării durabile, fapt dovedit de un număr semnificativ de studii consacrate contabilității sustenabile, paradigmelor și conceptelor acesteia.

Posibilitatea unei dezvoltări durabile echilibrate a entității este determinată nu numai de performanța financiară, dar și de responsabilitatea față de mediu, societate. Acest fapt presupune elaborarea unei strategii de dezvoltare durabilă și a unui sistem de management eficient care să răspundă necesităților tuturor părților interesate.

Datele raportării financiare răspund în prezent din ce în ce mai puțin nevoilor utilizatorilor. În plus, acestea depind de principiile contabile care răspund în mare parte intereselor unui anumit grup de utilizatori, în primul rând investitorilor. Informațiile prezentate în rapoartele financiare se bazează pe evaluarea doar a unor anumite forme de capital, care nu permite generarea de informații despre o serie de aspecte importante ale activității entității – riscurile organizațional, reputațional, informațional și uman, responsabilitatea socială, protecția mediului. Aceste probleme pot fi soluționate prin implementarea unui sistem de indicatori calitativi și cantitativi de performanță (KPI) de sustenabilitate pentru a evalua contribuția tuturor formelor de capital la crearea de valoare.

În opinia noastră, dezavantajul raportării sustenabile la etapa actuală rezidă în caracterul fragmentat și prezentarea incompletă și neuniformă a informațiilor, ceea ce face imposibilă compararea acestora. De asemenea, în aceste rapoarte predomină formatul descriptiv al informațiilor.

În consecință, impactul modificării cerințelor privind modul de prezentare și raportare a informațiilor contabile se va materializa în decizii mai responsabile în condiții de instabilitate economică, de mediu economic dinamic și de un mediu informațional mai transparent. Toate aceste aspecte vor permite evaluarea performanței non-financiare, cunoscută sub denumirea de performanță sustenabilă a entității.

BIBLIOGRAFIE

1. Cadrul General Internațional „IR”. CECCAR, 2021. 58 p.
2. Accounting for natural capital - recognising the contribution of nature to human welfare and well-being. European Commission, 2019, [online] <https://ec.europa.eu/newsroom/env/items/661981/en> (consultat: 03.07.2023).

3. Adapt Now: A Global Call for Leadership on Climate Resilience. Global Center on Adaptation, Rotterdam, the Netherlands, 2019. 90 p.

4. IPCC, 2022: Climate Change 2022: Impacts, Adaptation, and Vulnerability. Contribution of Working Group II to the Sixth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change. Cambridge University Press, Cambridge, UK and New York, NY, USA, 3-33, doi: 10.1017/9781009325844.001

5. Millan A., Limketkai B., Guarnaschelli S. Financing the Transformation of Food Systems Under a Changing Climate. CGIAR Research Program on Climate Change, Agriculture and Food Security (CCAFS), Wageningen, the Netherlands, 2019. 36 p.

6. Zamula I.V., Travin V.V. Teoreticheskie osnovy postroyeniya sistem ucheta s tsel'yu obespecheniya ekonomicheskogo mekhanizma ustoychivogo razvitiya. In: Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare. Chișinău: ASEM, 2018, ed. 7-a, 204-211.

7. Nechita E. Analiza relației contabilitate – dezvoltare sustenabilă. Rolul contabilității și al profesiei contabile asupra dezvoltării sustenabile. In: Audit Financiar, 2019, Vol. XVII, No. 3(155), 520-536. <http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/155/XXX>

8. The Environmental Performance Index. Yale Center for Environmental Law and Policy, 2022, [online] <https://epi.yale.edu/epi-results/2022/component/epi> (consultat: 27.07.2023).

9. Adaptarea Agendei 2030 de dezvoltare durabilă la contextul Republicii Moldova. United Nations Moldova, 2017. 116 p.

10. Ghid privind naționalizarea obiectivelor de dezvoltare durabilă. United Nations Moldova, 2017. 23 p.

11. Hotărârea Guvernului nr. 953 din 28.12.2022 cu privire la aprobarea cadrului național de monitorizare a Agendei de Dezvoltare Durabilă 2030. Monitorul Oficial, nr. 42-44 din 14.02.2023.

12. Migliorelli M. What Do We Mean by Sustainable Finance? Assessing Existing Frameworks and Policy Risks. In: Sustainability, 2021, Vol. 13(2):975. <https://doi.org/10.3390/su13020975>

13. Golochalova I., Kozhokaru M., Masko L. Problemy predstavleniya informatsii o rezultatakh ESG – povedeniya v otchetnosti kompaniy dlya realizatsii tseley ustoychivogo razvitiya. Monografiya. Kishinau: Print-Caro, 2023. 193 p.

14. Report of the United Nations Conference on Environment and Development. Rio de Janeiro, 1992. 492 p.

15. Directive on Non-Financial Reporting 2014/95/EU. EUR-Lex, 2017. [online] [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)) (consultat: 02.08.2023).

16. Declarație nefinanciară. Purcari Wineries Public Company Limited, 2022, 20 p.

17. Raportul conducerii Întreprinderii de Stat „Administrația de Stat a Drumurilor” pentru anul 2021. Chișinău, 2022. 23 p.

18. Țugulschi I., Iachimovschi A. Raportarea non-financiară prin prisma reglementărilor europene. În: Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor, Chișinău: ASEM, 2018, ed. 6, 73-78.
19. Efimova O.V. Formirovanie otchetnosti ob ustoychivom razvitii: etapy i protsedury podgotovki. În: Uchet, Analiz, Audit. 2018, 5(3), 40-53. <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2018-5-3-40-53>
20. Danciu V. Întreprinderea sustenabilă. Noi provocări și strategii pentru îmbunătățirea sustenabilității corporative. În: Economie teoretică și aplicată, 2013, Vol. XX, no. 9(586), 4-24.
21. Cum să asiguri o strategie sustenabilă: Ghidul Afacerii, [online] https://ghidulafacerii.ebrd.md/storage/uploads/p_d_page_translations/elc132fa81cd5268d15438242851fd0f.pdf (consultat: 04.08.2023).
22. Raportarea cu privire la sustenabilitate: un bilanț la nivelul instituțiilor și al agențiilor UE. Curtea de Conturi Europeană, 2019, 61 p.
23. AA1000 Stakeholder Engagement Standard. AccountAbility, 2015. 40 p.
24. GRI Standards Index. AGG, [online] <https://www.agc.com/en/sustainability/gri/> (consultat: 06.08.2023).
25. Sustainability and The Role of The Management Accountant. UK: Chartered Institute of Management Accountants, 2011, Vol. 7(14). 14 p.
26. Twin A. Key Performance Indicator (KPI): Definition, Types, and Examples. Investopedia, 2023, [online] <https://www.investopedia.com/terms/k/kpi.asp> (consultat: 17.07.2023).
27. Ghid privind raportarea ESG. Bursa de Valori București & European Bank for Reconstruction and Development, 2022, 56 p.
28. Lackmann J., Ernstberger J., Stich M. Market Reactions to Increased Reliability of Sustainability Information. IJournal of Business Ethics, 2012, Vol. 107, no. 2, 111-128.
29. Management Accountants' Role in Sustainable Business Strategy: A Guide to Reducing a Carbon Footprint. USA: Institute of Management Accountants, 2022. 41 p.
30. Askani I., Ciccola R., Chiucchi M.S. A Structured Literature Review about the Role of Management Accountants in Sustainability Accounting and Reporting. In: Sustainability, 2021; 13(4):2357, <https://doi.org/10.3390/su13042357>.



Sergiu Galben. *Sâsâiace*, 2017, pânză, ulei, 70 × 70 cm.