

SECȚIUNEA I. TEORIA ȘI PRACTICA CONTABILITĂȚII: SITUAȚIA ACTUALĂ ȘI DIRECȚII DE MODERNIZARE

RAPORTAREA INTEGRATĂ – PERSPECTIVĂ PENTRU ENTITĂȚILE DIN REPUBLICA MOLDOVA

*Grigoroii Lilia, dr., conf. univ., ASEM
lilia@grigoroii.com*

*Dumitru Mădălina, dr. hab., prof. univ., ASE București
madalina.dumitru@ase.ro*

Rezumat: *Informațiile din situațiile financiare sunt insuficiente pentru a oferi o imagine de ansamblu asupra activității unei entități. Pentru a prezenta o imagine atotcuprinzătoare cu privire la o companie, 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. Principalul scop al acestui articol este de a prezenta conceptul de raportare integrată cu beneficiile și dezavantajele inerente, conceptele fundamentale, principiile directoare și elementele de conținut ca o perspectivă pentru entitățile din Republica Moldova.*

Abstract: *The information in the financial statements is not sufficient to provide an overview of the business entity situation. In order to present an overall picture about the entity activity, the reports must include both traditional financial statements and some Non-financial information, which may contain information on sustainable development, information about the entity's activities impact on the environment, and information on social responsibility. The main purpose of this article is to present the concept of integrated reporting, its advantages and disadvantages, its fundamental concepts, and its content items as a perspective for the Republic of Moldova entities.*

Cuvinte-cheie: *raportare integrată, principii, crearea de valoare, informații financiare și nefinanciare, dezvoltare sustenabilă.*

JEL: M40, M48

Raportarea financiară conform IFRS a câștigat deja popularitate în rândul utilizatorilor situațiilor financiare, IFRS-urile fiind în prezent cele mai folosite standarde de raportare financiară la nivel mondial. Acestea au obținut o amplă recunoaștere și în Republica Moldova. Cu toate acestea, investitorii și mulți alți utilizatori interesați cer tot mai multe metode noi de reprezentare a informațiilor pentru a evalua posibilitatea de a obține venituri din investiții în companii. Una dintre aceste noi metode a devenit la nivel mondial raportarea integrată. Ea poate fi adoptată și de entitățile economice din Republica Moldova.

Conceptul de raportare integrată ocupă, în ultimii ani, primele pagini ale celor mai importante publicații din domeniul contabilității, atât la nivel mondial, cât și regional. Criza financiară mondială a evidențiat necesitatea unor noi modele economice, care să protejeze afacerea, investitorii, angajații și publicul de riscurile inerente crizei. Ca urmare, efectele crizei economice, au pus în discuție fiabilitatea raportărilor financiare și au evidențiat necesitatea unui sistem de raportare atotcuprinzător, care să prezinte modul în care activitatea marilor companii influențează interesul public, mediul și societatea. În acest context, Parlamentul European a adoptat pe 15 aprilie 2014, o Directivă [1] care vizează amendarea Directivei 34/2013 (Noua Directivă Contabilă Europeană) și care impune tuturor entităților mari¹ cu peste 500 de salariați și altor entități de interes public să includă în raportul anual o declarație cu informații nefinanciare. În Republica

¹ În sensul reglementărilor europene, o entitate este considerată mare dacă (în plus față de numărul de salariați) a obținut o cifră de afaceri mai mare de 40 milioane de Euro sau un total al bilanțului mai mare de 20 milioane de Euro [2].

Moldova această declarație ar putea deveni o parte din raportul administratorilor. Această inițiativă a fost în concordanță cu alte evoluții care vizează schimbarea modelului de raportare al entităților. Ne referim la Cadrul internațional de raportare integrată (IIRF) emis de Consiliul internațional pentru raportare integrată (en. The International Integrated Reporting Council – IIRC) [3]. El creează bazele unui nou model de raportare ce va permite entităților să furnizeze o comunicare concisă despre cum creează valoare. Alte referențiale sunt îndrumările revizuite emise de Inițiativa de Raportare Globală (en. Global Reporting Initiative; până în prezent s-a ajuns la a patra generație de ghiduri – G4) [4] or inițiativele unora dintre guvernelor naționale ale țărilor din Uniunea Europeană pentru a crește gradul de transparență în domeniul responsabilității sociale (de exemplu, în Marea Britanie, Franța, Olanda, Suedia, Danemarca – [5]).

La nivel național conceptul de raportare integrată este unul de noutate, un element de inovație în domeniul contabilității și al științelor economice, atât în mediul academic, cât și în mediul de afaceri. Lipsesc cercetări, studii empirice și lucrări publicate în domeniu. Totuși, angajamentele Republicii Moldova ce decurg din Acordul de asociere UE-RM ne obligă să analizăm și să expertizăm atât sistemele existente, cât și noile evoluții relevante în domeniu. Pentru statele candidate la admiterea în Uniunea Europeană, inclusiv Moldova, convergența și armonizarea cadrului normativ constituie un obiectiv ce trebuie îndeplinit pentru a putea face față cu succes cerințelor pieței comunitare.

Sunt entități autohtone, în special cele multinaționale, care publică pe lângă informațiile financiare și informații non-financiare, dar fără corelații între aceste informații. Viziunea raportării integrate este, însă, de a le conecta, de a arăta care este legătura dintre strategia companiei și partea de cercetare și dezvoltare, cum este influențată politica riscurilor de problemele de mediu, cum e condusă strategia comercială de către principiile drepturilor omului etc. Deci, scopul nostru este să cercetăm esența, utilitatea și avantajele cadrului de raportare integrată pentru a îmbunătăți comunicarea entității cu mediul extern. Scandalurile și evenimentele frauduloase de la cele trei bănci din Republica Moldova (Banca de Economii, Banca Sociala și Uni Bank), soldate cu falimentul acestora și mii de clienți falși reprezintă doar un exemplu care evidențiază necesitatea unei abordări integrate asupra activității entităților, care să arate cât mai transparent parcursul de la obiectivele afacerii la deciziile managementului. Practicile existente indică faptul că din perspectiva investitorilor, dar și a clienților rezultatele financiare anuale, sau chiar și semi anuale, nu mai sunt suficiente pentru a oferi o imagine relevantă de ansamblu asupra unei afaceri. Este momentul de a pune la dispoziție investitorilor și clienților rapoarte de dezvoltare durabilă, prin care entitatea să-și demonstreze mai bine viziunea pe termen lung, dar și responsabilitatea socială. Este o provocare, dar totodată și o deschidere către toate departamentele entității, nu numai către cel financiar-contabil, întrucât raportarea integrată este o combinație a mai multor componente ale unei entități, cu scopul de a gestiona modul în care se aduce valoare entității și părților interesate pe termen scurt, mediu și lung și, apoi, modul în care se comunică în exterior despre procesul de creare de valoare. Este un instrument eficient pentru o mai bună înțelegere a modelului propriu de afaceri al entității și a factorilor care creează valoare.

Deci, prin această lucrare, ne-am propus înțelegerea reală a raportării integrate, și anume:

- ce este aceasta;
- cine elaborează raportul integrat și cui se adresează;
- care sunt conceptele fundamentale, principiile directe și elementele de conținut.

O mai bună înțelegere și apreciere a complexităților, dificultăților și punctelor sensibile ale raportării integrate va face posibilă dezvoltarea acestei practici de către universitari și practicieni într-un mod ce va contribui și susține un viitor economic, social și de mediu sustenabil. Contabilii ar trebui să lucreze cu conducerea entităților lor pentru a spori înțelegerea legăturii dintre factorii financiari și nefinanciari care influențează performanța și valoarea entității. Raportarea integrată va necesita o competență a contabililor profesioniști de a prezenta clar legătura dintre performanța financiară și utilizarea în cadrul entității a resurselor disponibile și a relațiilor semnificative, precum și impactul acestor elemente asupra procesului de creare a unei valori sustenabile.

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 [6] prin combinarea părților într-un întreg. După Macmillan English Dictionary [7], termenul de integrare poate avea la ora actuală trei semnificații. Cea mai apropiată semnificație de contextul discutat se rezumă la „procesul de combinare cu alte elemente într-o unitate mai largă sau într-un sistem unic”. Termenul de integrare este preluat în domeniul științelor economice din matematică și definițiile date integrării în sens general diferă de la un autor la altul. Deși conceptul de integrare dobândește în fiecare caz o semnificație particulară, definițiile converg spre asocierea ideii de integrare cu cea de uniune, de formare a unui întreg etc.

Ce este raportarea integrată? 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 [8].

Raportul integrat este o combinație de informații, care în prezent sunt dispersate în diferite domenii: rapoartele 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 organizației de a stabili și menține durabil plusvaloarea.

Prima versiune a IIRF, emisă de către IIRC în 2013, nu a stabilit cerințe stricte referitor la componența 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 (fig. 1), 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 acesteia la dezvoltarea socială în regiune.

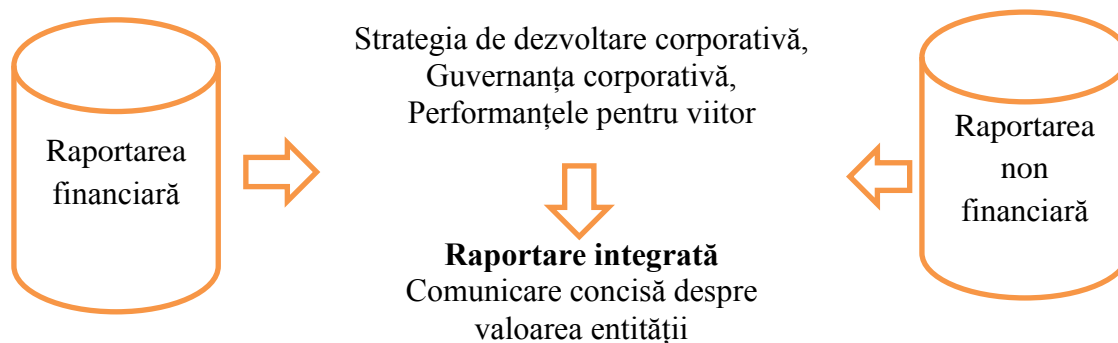


Fig.1. Structura conceptuală a raportării integrate

Am remarca faptul că printre obiectivele principale ale raportării integrate unul este de a pune la dispoziția tuturor părților interesate nu doar imaginea „statică” a performanței companiei la data de raportare, dar, și de a oferi informații prognozate cu privire la performanțele planificate ale entității în viitor (cel puțin, pentru perioada următoare de raportare). Prin urmare, situațiile financiare tradiționale ale entității sunt recunoscute ca parte componentă ale raportării integrate – care trebuie să fie completată cu indicatori de demonstrare a capacității de dezvoltare sustenabilă a entității (fig. 1).

Cine elaborează raportul integrat și cui se adresează

Care este scopul unui raport integrat? Acesta poate fi definit ca instrument utilizat pentru furnizarea de informații cu privire la resursele și relațiile folosite, controlate și influențate de entitate denumite din perspectiva IIRF „capitaluri”. De asemenea, prin raportul dat se încearcă să se explice modul în care interacționează capitalurile entității cu mediul extern având ca scop crearea de valoare pe termen lung, mediu sau scurt.

În general, raportul integrat conține date ce nu pot fi furnizate de un singur departament. De aceea, la elaborarea sa participă profesioniști de la mai multe departamente. De exemplu, pot lucra împreună angajați ai departamentului de contabilitate, departamentului de managementul calității, departamentului de cercetare, departamentului de resurse umane etc.

Spre deosebire de raportarea financiară tradițională, raportul integrat se adresează unei game largi de utilizatori. Deși IIRF stabilește furnizorii de capital financiar ca utilizatori principali ai rapoartelor integrate, el menționează și alte părți interesate: angajați, clienți, furnizori, parteneri de afaceri, comunități locale, guverne, organisme de reglementare și politice [2].

Fiecare categorie de utilizator al informațiilor publicate în rapoartele integrate poate căuta lucruri diferite. De exemplu, furnizorii de capital financiar sunt interesați de relațiile cu angajații, etică, implicarea în cadrul comunității, calitatea activității și acțiunile legate de protecția mediului [9].

Conceptele fundamentale, principiile directoare și elementele de conținut ale IIRF

Conceptele fundamentale ale raportării integrate conform IIRF [3] sunt: crearea de valoare pentru organizație și pentru alții, capitalurile și procesul de creare de valoare.

În conformitate cu IIRF prin capitaluri se înțelege valoarea stocată a entității, care crește, scade sau se transformă ca urmare a activității entității și a rezultatelor acestei activități, dispersând următoarele tipuri de capital: financiar, industrial, intelectual, uman, social relațional, precum și natural. Rapoartele anuale pot arăta modificări ale procentelor de valoare adăugată alocate diferitelor tipuri de capital [10], [11]. Valoarea adăugată este un concept important legat de raportarea integrată, deoarece prin caracterul său ea arată modul în care sunt remunerate diferite părți interesate, reflectând capacitatea entității de a satisface necesitățile grupurilor variate. De exemplu, în Situația valorii adăugate (en. Value Added Statement) sunt incluse dividendele acordate investitorilor, dobânzile acordate creditorilor, sumelor plătite angajaților etc.

Principiile directoare ale raportării integrate sunt:

- A. Concentrarea strategică și orientarea spre viitor;
- B. Conectivitatea informației;
- C. Relațiile cu părțile interesate;
- D. Pragul de semnificație;
- E. Concizia;
- F. Fiabilitatea și completitudinea;
- G. Consistența și comparabilitatea.

În conformitate cu IIRF raportul integrat include *opt elemente de conținut* (fig. 2) care sunt fundamental corelate între ele. Acestea sunt formulate ca întrebări la care raportul trebuie să răspundă și să scoată în evidență corelația dintre ele.

- A. *Privire de ansamblu a organizației și mediul extern:* Ce face entitatea și care sunt circumstanțele în care își desfășoară activitatea? Care este misiunea și viziunea sa, etica, valorile și cultura, proprietarii și structurile operative, principalele activități, piețe, produse, servicii?

- B. *Guvernare*: Cum sprijină guvernarea entității capacitatea sa de a crea valoare pe termen scurt, mediu și lung?
- C. *Model de afaceri*: Care este modelul de afaceri al entității?
- D. *Riscuri și oportunități*: Care sunt riscurile și oportunitățile specifice ce afectează capacitatea entității de a crea valoare pe termen scurt, mediu și lung, precum și modul în care se ocupă entitatea de acestea?
- E. *Strategie și alocarea resurselor*: Unde vrea entitatea să ajungă și cum intenționează să ajungă acolo?
- F. *Performanță*: În ce măsură entitatea a atins obiectivele strategice pentru perioada raportată și care sunt acelea? Care sunt rezultatele în ceea ce privește efectele asupra capitalurilor?
- G. *Perspective*: Ce provocări și incertitudini poate întâlni entitatea în implementarea strategiei sale, și care sunt implicațiile potențiale pentru modelul său de afaceri și performanțele viitoare?
- H. *Baza de prezentare*: Cum a determinat entitatea aspectele pe care urmează să le includă în raportul integrat și cum sunt acestea cuantificate sau evaluate?

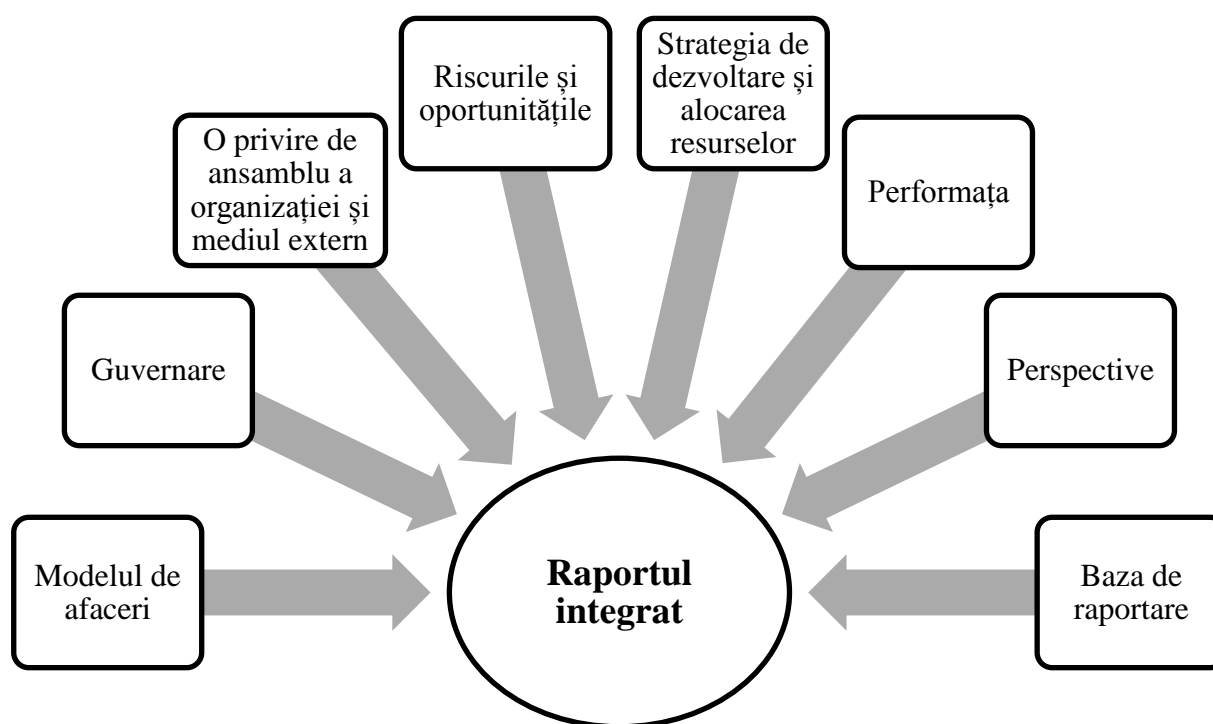


Fig. 2. Elementele fundamentale de conținut ale raportului integrat

Concluzii

Printre avantajele raportării integrate se regăsesc:

- avantajul competitiv pe care îl aduce imaginea de entitate sustenabilă, care raportează transparent și complet;
- capacitatea entității de a gestiona mai bine oportunitățile și riscurile;
- posibilitatea de a identifica exact factorii care conduc spre performanță și îmbunătățirea relațiilor cu proprietarii;
- semn al unei bune guvernări;
- îmbunătățirea procesului de luare a deciziilor și creșterea eficienței departamentelor financiare;
- raportul integrat prezintă și datele istorice, dar și prezente și viitoare ale entității, în mod strategic, conectat. Informația oferită este pe termen scurt, mediu și lung;

- informațiile financiare sunt conectate cu cele nefinanciare (ca de exemplu, cele referitoare la imobilizări necorporale, aspecte sociale, de mediu, strategie, guvernanta) în raportul integrat;
- raportul integrat este dedicat tuturor categoriilor de utilizatori;
- raportul integrat poate fi elaborat folosind noile tehnologii informatice și, astfel, poate fi postat pe un site. Acest fapt duce la scăderea costurilor. Utilizatorii pot folosi tehnologiile informatice pentru a accesa și citi raportul;
- impulsivitatea ulterioară spre adoptarea raportării în timp real, astfel spus furnizarea continuă a fluxurilor de informații ce ar conduce spre o mai bună înțelegere a performanțelor entității și posibilitatea reacționării mai rapide a proprietarilor.

Tranziția către raportarea integrată va necesita entităților efort și cheltuieli, precum și transformări considerabile în cadrul următoarelor procese:

- Regândirea activităților sale prin formarea unei gândiri integrate, fără de care este imposibil să se pregătească rapoarte de înaltă calitate (de exemplu, utile din punctul de vedere al părților interesate);
- Organizarea unei interacțiuni interne și creșterea motivației angajaților, ca parte a procesului de raportare;
- Revizuirea unui anumit număr de documente și a proceselor corporative;
- Elaborarea metodologiei privind întocmirea raportului integrat;
- Asigurarea funcționării unui sistem de colectare a informației.

Desigur, în procesul raportării integrate pot fi evidențiate și dezavantaje, cum ar fi:

- pericolul furnizării unor informații cheie competiției sau a unor informații inexacte, care se pot dovedi a fi false;
- încurajarea adoptării unor viziuni pe termen scurt care ar putea conduce astfel la instabilitatea piețelor financiare.

Raportarea integrată necesită în primul rând instituționalizarea unei gândiri integrate, care provoacă schimbări în procesele interne ale entității [12]. Raportarea integrată reprezintă o direcție de dezvoltare și adaptare a informațiilor prezentate de entități la evoluția mediului de afaceri și la așteptările investitorilor, accentul fiind pus pe o abordare holistică și pe sustenabilitatea afacerii pe termen lung. Pentru Republica Moldova, ca societate, considerăm că raportarea integrată ar putea contribui pozitiv la dezvoltarea pieței de capital, ajutând investitorii să înțeleagă care sunt factorii care contribuie la consolidarea valorii entităților în timp, dincolo de capacitatea imediată de a genera profituri pe termen scurt. Pentru Republica Moldova, ca stat ce aspiră spre integrarea în Uniunea Europeană, dezvoltarea durabilă și sustenabilă, asigurată la rândul său și prin raportări integrate și sustenabile, este singura perspectivă rațională, având ca rezultat statornicirea unei noi paradigme de dezvoltare prin confluența factorilor economici, sociali și de mediu, menționată și în cadrul Strategiei Naționale de Dezvoltare Moldova 2020.

În concluzie am releva că nevoia de raportare integrată, la nivel mondial, este direct influențată atât de relevanța viitoare a raportărilor financiare, care în ultimul timp trezește reticență, cât și de cerințele organismelor de reglementare și ale utilizatorilor de informații. Dilemă prezintă reacția piețelor de capital și a organismelor guvernamentale față de această raportare. Totuși, există semnale din mai multe părți ale lumii că raportarea integrată este cerută (de exemplu, Africa de Sud, Brazilia, Singapore, Malaezia, Japonia) [13]. Cât privește situația raportărilor integrate pentru Republica Moldova, aceasta este una incipientă, ce necesită cercetări și studii în domeniu.

Bibliografie:

1. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bTA%2b20140415%2bTOC%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN>
2. IIRC, 2013. The International IR Framework, IIRC, London. Disponibil la: <http://www.theiirc.org/international-ir-framework/> [Accesat 24 Martie 2015].

3. EU (European Union) (2013). Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. Disponibil la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN> [Accesat 24 Martie 2015].
4. <https://www.globalreporting.org/reporting/g4/Pages/default.aspx>
5. Habek, P. și Wolniak, R. (2013). European Union regulatory requirements relating to sustainability reporting. The case of Sweden. *Scientific Journals*, 34(106), 40-47.
6. The Oxford English Dictionary aped Fritz Machlup, op. cit., p. 9 3.
7. Macmillan English. Dictionary for advanced learners, International student edition, 2002, p.746
8. International Integrated Reporting Council (2011). Towards integrated reporting. Communicating value in the 21st century. Retrieved at www.theiirc.org/the-integrated-reporting-discussion-paper/, accessed October 2012.
9. Epstein, M. J., Freedman, M., “Social disclosure and the individual investor”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1994, 7(4), pp. 94-109.
10. Froud, J., Haslam, C., Johal, S., Shaoul, J. și Williams, K., 1996. Stakeholder economy? From utility privatization to new labour, *Capital & Class*, 20(60), pp.119-134.
11. Shaoul, J., 1997. A critical financial analysis of the performance of privatized industries: the case of the water industry in England and Wales, *Critical Perspectives of Accounting*, 8(5), pp.479-505.
12. King, M. și Roberts, L., 2013. *Integrate: Doing Business in the 21st Century*. Cape Town: Juta.
13. International Integrated Reporting Council (2014): The <IR> Yearbook 2014. Disponibil la http://www.theiirc.org/yearbook2014/timeline-assets/timeline.html#vars!date=2011-09-22_10:06:30! [Accesat 24 Martie 2015].