

# **RAPORTAREA FINANCIARĂ VERSUS RAPORTAREA VOLUNTARĂ. O ANALIZĂ A CADRULUI DE RAPORTARE ÎN ȚĂRILE UE FINANCIAL REPORTING VS. VOLUNTARY REPORTING. AN ANALYSIS OF THE LEGAL FRAMEWORK IN THE UE**

**GROSU Veronica, dr., prof. univ.**  
**Universitatea Ștefan cel Mare, România**  
*veronicag@seap.usv.ro*

**TANASĂ (BRÎNZARU) Simona-Maria, drd., Școala Doctorală,**  
**Universitatea Ștefan cel Mare, România,**  
*brinzarusimona@gmail.com*

**TIMOFTE (COCA) Cristina, drd., Școala Doctorală,**  
**Universitatea Ștefan cel Mare, România,**  
*cristinat.coca@gmail.com*

**Abstract.** *This paper presents the accounting normalization process as captured in a European and international context, with emphasis on Romania's legal accounting framework, in relation to national and transnational regulations on financial reporting and on voluntary reporting.*

**Key words:** *accounting normalization process, financial reporting, and voluntary reporting.*

**Introducere.** În ceea ce privește raportarea financiară și cea voluntară, studierea cadrului legal actual de reglementare contabilă la nivelul țărilor din Uniunea Europeană evidențiază două direcții de dezvoltare a normalizării contabile, respectiv una care se aliniază contextului internațional și una aplicabilă la nivel regional, respectiv european.

Astfel, instrumente deosebit de importante pentru procesul de armonizare contabilă la nivel regional și internațional sunt în prezent Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi [1], Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari [2], și Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, care reglementează modul de aplicare a acestor standarde [3].

Implementarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară în Uniunea Europeană în 2005, a avut consecințe considerabile asupra formei și conținutului situațiilor financiare ale companiilor obligate să le aplice. Însă, deși s-a trecut la utilizarea aceluiași standarde contabile de către toate companiile europene ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, practica contabilă națională și diferențele culturale au condus la aplicarea uneori neunitară a acestora [4].

Alte aspecte posibile care conduc la formularea paradigmei conform căreia standardele nu pot încorpora specificitatea practicilor contabile naționale sunt și denaturarea conținutului acestora sau neînțelegerea anumitor prevederi cauzată de traducerea nespecializată a acestora, educația specialiștilor contabili care aplică respectivele standarde, care poate conduce la interpretări diferite precum și subiectivismul în ceea ce privește luarea anumitor decizii sau divulgarea anumitor

informații.

Pe de altă parte, există numeroase avantaje ale standardizării precum creșterea comparabilității informațiilor contabile, asigurarea colaborării comerciale transnaționale mai facile, o transparență mai ridicată, creșterea credibilității și calității informațiilor furnizate de sistemul contabil etc.

**Raportarea financiară și raportarea voluntară în context european.** Raportarea financiară reprezintă etapa finală a procesului contabil prin intermediul căruia sunt prezentate informații privind poziția și performanța financiară, variațiile capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie ale unei entități, unei game cât mai variate de utilizatori.

Raportarea voluntară din partea unei entități presupune includerea în raportul financiar sau în al tip de raport, informații non-financiare legate de mediul înconjurător și de partea socială a unei activități economice. Raportarea voluntară se regăsește sub mai multe forme, precum: rapoartele de responsabilitate socială, bilanț social, bilanț de mediu, raport de sustenabilitate sau prin includerea unei serii de informații non-financiare în cadrul rapoartelor anuale sau printr-o declarație non-financiară. La nivel internațional, există mai multe referențiale privind raportarea voluntară, precum: *Versiunea G4 Sustainability Reporting Guidelines*, GRI (2013); *The International IR Framework*, IIRC; *Reporting guidelines for UK Business*; ISO 26000 – *Ghid privind responsabilitatea socială* (2010), etc.

Contabilitatea financiară tradițională și raportarea financiară nu asigură în mod corespunzător informații pentru măsurarea impactului social și de mediu asupra activității unei entități, drept urmare este necesară o raportare mai amănunțită. Entitățile economice trebuie să informeze propriile riscuri și oportunități create de schimbările sociale și de mediu, iar raportarea acestora trebuie să cuprindă impactul legislației și al reglementărilor, standardelor și acordurilor internaționale și naționale [5].

Raportarea financiară tradițională are tendința de a avantaja unele categorii de utilizatori implicați în luarea unor decizii de natură financiară și acest lucru conduce la ignorarea unor utilizatori afectați de impactul entității asupra mediului înconjurător, asupra comunității locale precum clienți, salariați, societatea în general, etc. dar raportarea financiară poate fi completată prin prezentarea, în mod voluntar, a unor informații financiare și non-financiare legate de mediu, de condițiile de muncă, de sănătatea și siguranța angajaților, etc. în cadrul notelor explicative[6].

Raportarea voluntară presupune, pe de altă parte, identificarea și implicarea tuturor categoriilor de stakeholderi ținând cont de interesele și așteptările lor în raport cu o companie, pe când raportarea financiară are tendința de a se adresa mai mult stakeholderilor ce au o implicație financiară, precum manageri, investitori, acționari. Raportarea voluntară creează prin informațiile furnizate o imagine cât mai clară, mai completă și transparentă asupra activității unei entități și a impactului acesteia asupra mediului și asupra dimensiunii sociale față de raportarea financiară care prezintă unele informații de mediu sau sociale incomplete.

Raportarea financiară tradițională nu a fost construită pentru a reflecta impactul social și de mediu al activității economice al unei organizații, punându-se accent pe maximizarea performanței economice în defavoarea performanței sociale și de mediu, pierzând teren în fața altor tipuri de rapoarte, precum raportul de sustenabilitate sau raportul integrat deoarece cele din urmă oferă o imagine mult mai completă și transparență asupra activității unei entități și reprezintă, totodată, o dorință a utilizatorilor informațiilor.

**Cadrul de raportare în țările din U.E.** La nivelul Uniunii Europene, raportarea financiară este reglementată prin Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi care este transpusă în legislația națională a fiecărei țări membre U.E.

Până la emiterea și transpunerea prevederilor Directivei 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014, în lipsa unei obligații legale, raportarea nefinanciară a reprezentat la nivelul UE mai degrabă un proces de proiectare externă a acțiunilor companiei, de creștere a vizibilității acesteia, devenind un vehicul de promovare și comunicare cu mediul extern, contribuind astfel la asigurarea transparenței informaționale.

Potrivit prevederilor Directivei 2014/95/UE din anul 2014 se introduce un caracter de obligativitate a raportării sociale. Astfel prin modificările aduse Directivei europene 2013/34/UE, întreprinderile din statele membre au obligația de a redacta o Declarație nefinanciară. Aici sunt incluse întreprinderile mari care la data bilanțului depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar și întreprinderile-mamă ale unui grup care la data bilanțului, pe baza consolidării, depășesc același criteriu menționat. Această declarație trebuie să conțină, în măsura în care acestea sunt necesare pentru înțelegerea dezvoltării, performanței și poziției întreprinderii și a impactului activității sale, informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului și combaterea corupției și a dării de mită, inclusiv politicile adoptate în acest sens și rezultatele obținute. Această prevedere se aplică pentru întreprinderile care îndeplinesc criteriul stabilit pentru exercițiul financiar de la 1 ianuarie 2017 sau în cursul anului calendaristic 2017 [7]. Se așteaptă ca peste 6000 de companii europene mari să aibă, din 2017, obligația legală de a asigura raportarea informațiilor nefinanciare [8].

În Franța, Noua Reglementare Economică (2002) prevede obligativitatea raportării în cazul entităților cotate la bursă a impactului societăților asupra mediului. În Germania nu există o reglementare specifică prin care să se impună măcar obligativitatea rapoartelor de mediu. Există, totuși un ghid privind raportările de mediu care stabilește un minim de informații ce trebuie cuprinse în raportările anuale. În Suedia, companiile care operează cu certificate de emisie sunt obligate să raporteze autorităților performanțele de mediu. Mai mult, din 1999, diferite grupuri de entități trebuie să prezinte performanțele de mediu în cadrul situațiilor financiare anuale, similar și în Olanda [9].

În Marea Britanie, în anul 2005, s-a prevăzut în legea Societăților publicarea informații de mediu, sociale și de interes pentru comunitate, legea fiind aplicată și societăților necotate la Bursă [10].

**Cadrul contabil legal de reglementare la nivel național în context european.** În România, cadrul contabil actual este reglementat de Legea contabilității nr. 82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit prevederilor căreia, întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale se efectuează de către operatorii economici care aplică următoarele reglementări:

**a) Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare [11].**

Reglementările contabile prevăd conținutul și formatul situațiilor financiare anuale în funcție

de mărimea entității, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale individuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare sau verificare, potrivit legii, și publicare a situațiilor financiare anuale, planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile.

În contextul reglementărilor contabile, pentru scopuri de raportare contabilă, sunt introduse trei categorii de entități, respectiv: microentități; entități mici; entități mijlocii și mari. Categoriile menționate au obligații diferite și în ceea ce privește cerințele de auditare.

Pentru a răspunde obiectivelor cuprinse în directiva comunitară 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului, reglementările contabile cuprind prevederi care rezultă din transpunerea directivei, dar și unele prevederi distincte, determinate fie de necesitatea precizării unui tratament contabil explicit pentru anumite operațiuni, fie de necesitatea asigurării unui tratament comparabil cu cel prevăzut de Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în situațiile în care directiva nu cuprinde referințe la acel tratament.

În ceea ce privește raportarea voluntară, prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1938/2016 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile, se transpune în legislația română prevederi din Directiva nr. 95/2014 privind obligația unor categorii de entități de a declara informații nefinanciare sau informații diversificate.

Modificările vizează entitățile de interes public care la data bilanțului, depășesc un număr de 500 salariați și se va aplica de la 1 ianuarie 2017, așa cum am menționat anterior. Declarația nefinanciară poate fi întocmită și ca raport distinct al entității disjunct de Raportul administratorului.

**b) Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2844/2016 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cu modificările și completările ulterioare [12].**

Reglementările contabile prevăd faptul că situațiile financiare anuale individuale, respectiv situațiile financiare anuale consolidate ale societăților ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, sau ale entităților care au optat potrivit legii pentru aplicarea ordinului, au componentele prevăzute de IAS 1.

Potrivit prevederilor stipulate la pct. 39, alin (1) din cuprinsul Capitolului 7, Informații nefinanciare și informații privind diversitatea din ordinul menționat, entitățile care, la data bilanțului, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului financiar includ în raportul administratorilor o declarație nefinanciară care conține, în măsura în care acestea sunt necesare pentru înțelegerea dezvoltării, performanței și poziției entității și a impactului activității sale, informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului și combaterea corupției și a dării de mită.

**Concluzii.** Așadar, se poate observa că tendința la nivel european și internațional este de a crește complexitatea, volumul, comparabilitatea și transparența informațiilor financiar-contabile și non-financiare raportate de entități. În acest moment comunicarea companiilor cu stakeholderii nu se realizează doar pe baza raportelor financiare, ci, se pune accent pe rapoartele de mediu, rapoartele de responsabilitate socială sau sustenabilitate și rapoartele integrate care oferă atât informații financiare cât și sociale, de mediu, de personal, etc prezentate sub formă descriptivă care ajută la o mai bună

înțelegere din partea unei game mai vaste de utilizatori.

În multe dintre țările lumii s-au adoptat diverse reglementări, standarde sau ghiduri privind aplicarea responsabilității sociale atât europene, cât și internaționale, care au condus la obligativitatea entităților de a raporta informații financiare și non-financiare legate de dimensiunea socială și cea de mediu. De asemenea, remarcăm că obligativitatea raportării a fost introdusă, cu precădere, în aspectele legate de mediul înconjurător.

Totuși se observă o dispersie a aplicării reglementărilor care vizează normalizarea în domeniul raportării financiar-contabile și a celei voluntare, ca o consecință firească a specificității culturii naționale și a celei ce vizează mediul organizațional privat.

### Referințe bibliografice:

1. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi [1] - Publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din data de 29 iunie 2013. Disponibil la adresa:  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=ro>
2. Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 - Publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 330 din data de 15 noiembrie 2014. Disponibilă la adresa:  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=RO>
3. Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate. Disponibil la adresa:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002R1606:20080410:RO:PDF>
4. KPMG & von Keitz, I. (2006) The application of IFRS: choices in practice, London: KPMG. Disponibil la adresa:  
[http://www.kpmg.com.br/ifrs/publicacoes/Accounting\\_guidance/The\\_Application\\_of\\_IFRS/The\\_Application\\_of\\_IFRS\\_Choices\\_in\\_Practice.pdf](http://www.kpmg.com.br/ifrs/publicacoes/Accounting_guidance/The_Application_of_IFRS/The_Application_of_IFRS_Choices_in_Practice.pdf)
5. LUNGU, C., CIMPOERU, V., CARAIANI, CH. *Riscurile sociale și de mediu: de la raportarea responsabilității corporative la strategii moderne de afaceri*. În: revista Audit Financiar, nr.1/2011, p. 25.
6. IENCIU, I.-A. *Relevanța Informațiilor de mediu prin prisma standardelor și reglementărilor contabile*. În: revista Audit Financiar, 6/2012, pp. 41-42. Disponibil la adresa:  
<http://revista.caf.ro/ArticolRO?CodArticol=9188>.
7. Directiva 2014/95/UE a Parlamentului european și a Consiliului din 22 octombrie 2014, Disponibilă la adresa:  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=RO;>
8. BUNEA, Ș., *Mizele divulgării de informații nefinanciare și informații privind diversitatea. De la divulgare voluntară la obligație legală*. În: revista „Contabilitate, expertiză și auditul afacerilor”, iunie 2015, p. 16.
9. IENCIU, I., POPA, I., E., IENCIU, N. *Aspecte privind responsabilitatea socială a entităților din România din perspectiva raportărilor de mediu*, În: revista Audit financiar, 6/2013, p. 31. Apostol, C., *Reflectarea politicilor de mediu în situațiile financiare anuale*, Lucrări științifice-Vol. 51. Disponibil la adresa:  
[http://www.revagrois.ro/PDF/2008\\_3\\_359.pdf](http://www.revagrois.ro/PDF/2008_3_359.pdf), p. 361
10. Reglementările transpun parțial prevederile următoarelor directive:- Directiva 2013/34/UE, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de

abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din data de 29 iunie 2013;- Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 330 din data de 15 noiembrie 2014. Disponibil la adresa:

[https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP\\_1802\\_2014.pdf](https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_1802_2014.pdf)

11. Ordinul transpune parțial prevederile următoarelor directive: - Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din data de 29 iunie 2013; - Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE. Disponibil la: [https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP\\_2844\\_2016.pdf](https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_2844_2016.pdf)