

**SESSION: SUSTAINABILITY REPORTING: CHALLENGES AND
PERSPECTIVES/ SECȚIUNEA: RAPORTAREA PRIVIND
DURABILITATEA: PROVOCĂRI ȘI PERSPECTIVE**

CZU: 657.37:502.131.1(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2026.24>

**RAPORTAREA PRIVIND DURABILITATEA CONFORM ESRS: PROVOCĂRI PENTRU
PROFESIONIȘTII CONTABILI**

**ESG SUSTAINABILITY REPORTING: CHALLENGES FOR ACCOUNTING
PROFESSIONALS**

ȚUGULSCHI Iuliana

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

E-mail: tugulschi.i@ase.md

ORCID: 0000-0001-8544-7327

CUȘMĂUNSA Rodica

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

E-mail: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md

ORCID: 0000-0003-0444-9799

CURAGĂU Natalia

Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova

E-mail: curagau.natalia.zaharia@ase.md

ORCID: 0000-0002-1953-0330

Abstract. This article analyses the transition from traditional financial reporting to sustainability reporting under CSRD and ESRS. It highlights the main differences between financial and ESG reporting, focusing on double materiality, non-financial disclosures, data collection and assurance. Special attention is given to the challenges faced by accounting professionals in the Republic of Moldova in the context of alignment with EU requirements. The article concludes that sustainability reporting will significantly transform the role of accountants and require new professional competencies.

Keywords: sustainability reporting; ESRS; CSRD; double materiality; ESG disclosures; accounting professionals; Republic of Moldova.

Jel Classification : M40, M41

Introducere

Actualmente tendințele în domeniul raportării nefinanciare se concentrează tot mai mult pe preocupările legate de impactul economic al activității de întreprinzător asupra mediului, societății în ansamblu, cât și guvernantei corporative (ESG). În acest context, este de menționat faptul că Directiva europeană privind raportarea de sustenabilitate corporativă (CSRD) și Standardele Europene de Raportare privind Sustenabilitatea (ESRS) stipulează cerințe noi privind dezvăluirile care extind

volumul informațiilor prezentate de către entități în afara indicatorilor financiari prevăzuți de situațiile financiare complete.

Cerințele date derivă din revizuirea cadrului european privind raportarea nefinanciară inițiat prin Directiva 2014/95/UE și consolidat ulterior prin Directiva (UE) 2022/2464 care a modificat Directiva 2013/34/UE și a introdus cerințe extinse privind raportarea de durabilitate, inclusiv prin aplicarea Standardelor Europene de Raportare privind Durabilitatea ESRS [3], [4], [5], [7]. În acest context, relatăm că Directiva (UE) 2022/2464 reprezintă actul central al CSRD, iar Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 stabilește primul set de ESRS, inclusiv ESRS 1, ESRS 2, ESRS E1–E5, ESRS S1–S4 și ESRS G1.

În esență, CSRD a modificat abordarea tradițională a raportării corporative, dat fiind faptul că nu se limitează doar la completarea situațiilor financiare cu informații generale privind mediul sau personalul, dar instituie un cadru extins de raportare privind durabilitatea. Directiva urmărește creșterea comparabilității, relevanței și fiabilității informațiilor prezentate de întreprinderi, astfel încât investitorii, creditorii, angajații, autoritățile publice și alte părți interesate să poată evalua atât riscurile și oportunitățile de durabilitate care afectează entitatea, cât și impactul acesteia asupra mediului și societății. Această schimbare este destul de importantă și pentru Republica Moldova, deoarece alinierea la acquis-ul comunitar nu presupune doar modificarea pe ansamblu a legislației în domeniul contabilității, dar și instituirea unor mecanisme interne prin care entitățile să poată identifica, colecta, valida și raporta datele de durabilitate într-o manieră comparabilă cu practicile europene [5], [7]. De asemenea, Directiva CSRD a modificat Directiva 2013/34/UE și a introdus cerințe extinse privind raportarea de durabilitate, iar Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 a stabilit primul set de ESRS aplicabile în UE.

Republica Moldova în calitate de stat candidat în contextul aderării la Uniunea Europeană (UE) se confruntă cu diverse provocări privind alinierea cadrului normativ contabil național la acquis-ul comunitar și, totodată, informarea profesioniștilor contabili privind cerințele legate de raportarea de sustenabilitate. Astfel, profesioniștii contabili în procesul de tranziție la noile cerințe vor trebui să se axeze pe dezvoltarea unui șir de informații pornind de la constituirea și verificarea situațiilor financiare, cât și colectarea, monitorizarea și prezentarea datelor ESG în cadrul raportării corporative. În plan național, importanța raportării privind durabilitatea este confirmată și de poziția Ministerului Finanțelor, care tratează acest domeniu ca parte a parcursului de integrare europeană al Republicii Moldova și ca instrument de modernizare a guvernantei, transparenței și responsabilității corporative [16]. Potrivit Ministerului Finanțelor, raportarea privind durabilitatea este legată de obiectivele UE privind combaterea schimbărilor climatice, reducerea emisiilor de gaze și orientarea investițiilor către activități de întreprinzător sustenabile și transparente.

Obiectivul acestui articol constă în identificarea principalelor provocări cu care se vor confrunta profesioniștii contabili din Republica Moldova în contextul implementării raportării privind durabilitatea conform CSRD/ESRS, precum și de a evidenția direcțiile de dezvoltare a competențelor profesionale necesare pentru colectarea, verificarea și prezentarea informațiilor ESG.

Conținut de bază

În Republica Moldova, cadrul normativ actual conține deja elemente ale raportării nefinanciare, însă acesta are un caracter mult mai restrâns decât cerințele introduse la nivelul Uniunii Europene prin CSRD și ESRS.

În conformitate cu prevederile art. 23 alin. (5)–(7) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, anumite entități de interes public sunt obligate să includă în raportul conducerii o declarație nefinanciară [1]. Totodată, art. 28 alin. (3) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271/2017 prevede obligații suplimentare ale auditorului privind coerența raportului conducerii cu situațiile financiare și conformitatea acestuia cu prevederile legislației în vigoare [2].

Astfel, tranziția spre raportarea privind durabilitatea în țara noastră deține un cadru național deja existent, dar care urmează a fi extins, standardizat și ajustat la cerințele CSRD/ESRS. În acest context, Ministerul Finanțelor a subliniat că această tranziție reprezintă nu doar o conformare tehnică, dar o

oportunitate de modernizare a guvernanței, de creștere a transparenței și responsabilității în sectorul atât public, cât și privat.

Un aspect care necesită atenție în examinarea cadrului european îl reprezintă dinamica recentă a calendarului de aplicare. Deși Directiva CSRD a stabilit inițial un calendar etapizat de aplicare, Directiva (UE) 2025/794 a modificat datele de aplicare pentru anumite categorii de entități în contextul inițiativelor de simplificare și reducere a sarcinilor administrative [6]. Pentru Republica Moldova această evoluție prezintă o importanță practică, deoarece transpunerea cerințelor europene trebuie realizată într-o manieră proporțională, etapizată și adaptată capacității entităților autohtone de a colecta, verifica și raporta date ESG.

Totodată deși obligațiile de raportare conform CSRD/ESRS vizează în principal entitățile mari și entitățile de interes public, impactul raportării privind durabilitatea se va extinde indirect și asupra întreprinderilor mici și mijlocii (IMM). IMM-urile pot fi solicitate să furnizeze date ESG de către bănci, investitori, clienți mari sau parteneri din lanțul valoric. În acest context, standardul voluntar VSME, elaborat de EFRAG pentru microîntreprinderile și întreprinderile mici și mijlocii poate reprezenta un instrument util pentru pregătirea treptată a IMM-urilor din Republica Moldova [11].

Comisia Europeană recomandă ca întreprinderile mari și instituțiile financiare care solicită informații privind durabilitatea de la IMM-uri să își bazeze cererile, pe cât posibil, pe VSME pentru a reduce povara administrativă și pentru a standardiza fluxul de informații ESG [13]. EFRAG precizează că VSME este destinat IMM-urilor necotate și are în special un caracter voluntar, iar Comisia Europeană îl prezintă ca instrument de reducere a sarcinii de raportare pentru IMM-uri [12].

La momentul actual tratamentul contabil denotă necesitatea revederii modului în care entitățile își dezvăluie performanța sa părților interesate. Astfel, dacă raportarea financiară tradițională se axează pe Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) sau IFRS, în funcție de caz potrivit Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2019 [1] cu accentul pe reflectarea fidelă a informațiilor economice cu caracter preponderent istoric, atunci noile Standarde Europene de Raportare privind Sustenabilitatea (ESRS) pun accentul pe o dimensiune prospectivă și multidimensională.

În contextul celor enunțate, pot fi menționate următoarele aspecte cheie:

1. conceptul de semnificație (materialitate) - în cadrul SNC/IFRS, informația contabilă este considerată semnificativă dacă lipsa acesteia ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare. În contrapondere, raportarea de sustenabilitate conform ESRS se bazează pe principiul dublei semnificații (materialități):

a) *semnificația/materialitatea financiară (outside-in)* - identifică modul în care factorii ESG afectează dezvoltarea, performanța și poziția financiară a unei entități;

b) *semnificația/materialitatea de impact (inside-out)*: - indică impactul pozitiv sau negativ al activității entității asupra mediului și societății în ansamblu.

Aplicarea dublei semnificații presupune că entitatea nu se poate limita doar la indicatorii care influențează performanța financiară, rezultatul exercițiului sau poziția financiară. În logica ESRS, o raportare de durabilitate poate fi semnificativă chiar dacă efectul său financiar nu este imediat cuantificabil, dar activitatea entității generează sau poate genera impacturi relevante asupra mediului, angajaților, comunităților, consumatorilor ori guvernanței corporative. Astfel, analiza materialității devine implică nu doar contabilitatea financiară, dar și managementul riscurilor, resursele umane, procesul de achiziție, producție, relația cu furnizorii și comunicarea cu părțile interesate. Pentru profesioniștii contabili aceasta presupune o extindere a raționamentului profesional de la verificarea documentelor justificative și a valorilor monetare spre evaluarea coerenței procesului de identificare a impacturilor, riscurilor și oportunităților de durabilitate [7], [10].

2. extinderea și natura informațiilor – datele contabilității financiare dețin un caracter istoric, fiind orientate spre înregistrarea faptelor economice ce au avut loc în scopul determinării rezultatului financiar și a obligațiilor fiscale. Totodată, raportarea ESRS modifică totalmente această abordare prin solicitarea diferitor dezvăluiri, cum ar fi:

- domenii de bază - planuri concrete pentru reducerea emisiilor de gaze în mediu sau îmbunătățirea condițiilor de muncă;

▪ strategii pe termen lung - reziliența modelului de afaceri în fața riscurilor climatice și sociale pentru ca informațiile de durabilitate să fie utile acestea trebuie să fie relevante, echilibrate, inteligibile, comparabile și coerente. Aceste principii au fost promovate încă prin Comunicarea Comisiei Europene 2017/C 215/01 care oferă recomandări privind raportarea informațiilor nefinanciare și constituie un reper important pentru înțelegerea evoluției de la NFRD la CSRD [8]. În același timp, trebuie subliniat că raportarea privind durabilitatea nu poate fi tratată ca o simplă anexă descriptivă la situațiile financiare. În logica CSRD și ESRS, informațiile de durabilitate trebuie să fie integrate în raportarea corporativă generală și să permită utilizatorilor să înțeleagă modul în care modelul de afaceri, strategia, politicile interne și riscurile entității sunt influențate de aspectele de mediu, sociale și de guvernare. Astfel, accentul se deplasează de la prezentarea formală a unor informații generale către explicarea relației dintre performanța financiară, impactul asupra mediului, responsabilitatea socială și conduita profesională a entității [5], [7].

Această abordare este importantă pentru profesioniștii contabili, deoarece multe informații solicitate de ESRS nu sunt generate direct de contabilitatea financiară. Spre exemplu, datele privind emisiile de gaze, consumul de energie, politicile de retenție a personalului, diversitatea, securitatea în muncă, relațiile cu furnizorii sau conduita profesională trebuie colectate din sisteme și departamente diferite. În lipsa unor proceduri interne clare aceste informații pot fi incomplete, necomparabile sau complicat de verificat. Ca rezultat, contabilul nu va mai avea doar rolul de a prelucra documente primare, întocmi registre contabile și prezenta situații financiare, dar va participa la organizarea fluxului informațional necesar raportării de durabilitate.

Pentru Republica Moldova această schimbare prezintă un caracter gradual, dar inevitabil. Chiar dacă aplicarea obligatorie a cerințelor CSRD/ESRS va depinde de procesul de transpunere în legislația națională, entitățile autohtone pot fi afectate mai devreme prin relațiile cu instituțiile financiare, investitorii, partenerii comerciali sau întreprinderile mari din Uniunea Europeană. Din acest motiv, pregătirea profesională a contabililor și auditorilor trebuie să pornească înainte de intrarea în vigoare a noilor obligații. O abordare preventivă ar permite entităților să își evalueze din timp capacitatea de colectare a datelor ESG, să identifice lacunele din sistemele sale informaționale și să creeze proceduri interne de verificare și aprobare a informațiilor raportate [10], [14], [15].

De asemenea, importanța VSME pentru Republica Moldova trebuie analizată inclusiv din perspectiva structurii mediului de afaceri în care întreprinderile mici și mijlocii dețin o pondere semnificativă. Chiar dacă aceste entități nu intră, de regulă, direct în aria obligațiilor CSRD, ele pot deveni furnizori de informații pentru întreprinderile mari, instituțiile financiare sau partenerii externi. În acest context, VSME poate funcționa ca un instrument de pregătire graduală, deoarece permite colectarea unor informații esențiale privind mediul, forța de muncă, conduita profesională și politicile entității, fără a impune nivelul de complexitate specific ESRS aplicabile întreprinderilor mari.

Potrivit EFRAG, standardul voluntar VSME a fost elaborat pentru microîntreprinderile și întreprinderile mici și mijlocii necotate, iar Comisia Europeană încurajează întreprinderile mari și instituțiile financiare să își bazeze solicitările de informații de la IMM-uri pe acest standard în măsura posibilităților sale [11], [12], [13]. Astfel, EFRAG arată că VSME răspunde necesității de piață de a oferi IMM-urilor un instrument simplificat pentru solicitările tot mai frecvente de date privind durabilitatea din partea partenerilor de afaceri. Acest fapt confirmă că VSME a fost elaborat de EFRAG și recomandă utilizarea acestuia de către întreprinderile mari și instituțiile financiare atunci când solicită informații de durabilitate de la IMM-uri;

3. provocări pentru profesioniștii contabili și auditori - pentru contabilii și auditorii din Republica Moldova, aplicarea standardelor ESRS nu reprezintă în sine doar un tip nou de standarde, ci o transformare a rolului profesional pe următoarele direcții principale:

▪ *sistemul de control intern* – reiterăm că dacă pentru datele contabile există cerințe riguroase de colectare (facturi fiscale, extrase bancare, registre contabile etc.), atunci datele nefinanciare sunt adesea dispersate și necesită sisteme informatice ajustate la cerințele noi de monitorizare. O altă

provocare o constituie digitalizarea raportării corporative. În cadrul european, Regulamentul delegat (UE) 2019/815 privind formatul electronic unic de raportare ESEF semnifică trecerea spre raportări structurate, interoperabile și accesibile electronic [9]. În perspectivă, integrarea informațiilor de durabilitate în sisteme digitale de raportare va impune entităților din Republica Moldova ajustarea sistemelor informaționale și dezvoltarea unor controale interne capabile să asigure trasabilitatea datelor ESG.

Din perspectiva controlului intern, raportarea privind durabilitatea impune crearea unor proceduri documentate pentru identificarea surselor de date, stabilirea responsabililor, verificarea periodică a informațiilor și aprobarea indicatorilor raportați. Spre deosebire de informațiile contabile care sunt susținute prin documente primare, registre și proceduri deja reglementate, informațiile ESG pot proveni din surse operaționale diverse: consumuri de energie, emisii, evidențe privind personalul, relații cu furnizorii, reclamații ale consumatorilor sau politici de guvernare. Astfel, riscul de raportare eronată sau incompletă este mai ridicat dacă entitatea nu dispune de proceduri interne clare. În acest context, profesionistul contabil poate avea un rol de coordonare metodologică, contribuind la integrarea informațiilor de durabilitate în circuitul general de raportare corporativă și la corelarea acestora cu datele financiare;

- *asigurarea (auditarea)* - introducerea cerinței de asigurare a raportării de sustenabilitate prezumă că auditorul va trebui să evalueze nu doar datele (cifrele) contabile, dar și calitatea procesului de determinare a semnificației/materialității și corectitudinea indicatorilor ESG prezentați de către entitate în procesul dezvăluirii informațiilor. Astfel, asigurarea informațiilor privind durabilitatea va reprezenta o provocare distinctă pentru profesia de audit, deoarece auditorul nu va verifica doar informațiile financiare istorice, dar și indicatorii calitativi, cantitativi și proveniți din surse diferite. În acest context, ISSA 5000 publicat de IAASB în 2024 reprezintă un standard autonom pentru misiunile de asigurare asupra informațiilor privind durabilitatea, aplicabil indiferent de subiectul de durabilitate raportat și de cadrul de raportare utilizat [14], [15]. IAASB menționează că ISSA 5000 este un standard cuprinzător, de sine stătător, destinat oricăror misiuni de asigurare asupra informațiilor privind durabilitatea.

Aplicarea ISSA 5000 este relevantă deoarece informațiile de durabilitate au o natură diferită de cea a informațiilor financiare tradiționale. Acestea pot include indicatori cantitativi, descrieri calitative, obiective prospective, explicații privind politici interne, date provenite din ciclul valoric și informații care nu sunt întotdeauna generate de sistemul contabil. Din acest motiv, misiunile de asigurare asupra raportării de durabilitate necesită o abordare bazată pe riscuri, scepticism profesional și evaluarea adecvării criteriilor de raportare utilizate de entitate. ISSA 5000 prezintă avantajul deoarece este conceput ca standard autonom și aplicabil indiferent de cadrul de raportare utilizat și indiferent de categoria informațiilor de durabilitate supuse asigurării [14], [15]. Potrivit IAASB, ISSA 5000 este destinat consolidării încrederii investitorilor, autorităților de reglementare și altor părți interesate în informațiile de durabilitate, fiind aplicabil pentru diverse domenii de durabilitate și pentru informații pregătite conform mai multor cadre de raportare;

- *convergența dintre raportarea financiară și cea de sustenabilitate* – presupune că prin acest proces situațiile financiare se transformă dintr-un instrument de conformitate cu cerințele Legii nr. 287/2017 contabilității și raportării financiare, SNC/IFRS într-un tablou de bord strategic. Astfel, profesionistul contabil devine responsabil nu doar de integritatea datelor contabile, ci și de transparența informațiilor dezvăluite prin prisma ecosistemului global.

În contextul celor enunțate, pentru a reflecta complexitatea tranziției de la modelul de raportare tradițional la cel axat pe sustenabilitate, în tabelul 1 sunt sintetizate diferențele conceptuale dintre raportarea financiară (SNC/IFRS) și cea nefinanciară bazată pe sustenabilitate (ESRS). Această delimitare este esențială pentru profesioniștii contabili din Republica Moldova în procesul de aliniere a cadrului normativ național la acquis-ul comunitar și la cerințele europene privind raportarea de durabilitate [5], [7].

Tabelul 1. Diferențele dintre raportarea financiară (SNC/IFRS) și cea nefinanciară bazată pe sustenabilitate (ESRS)

Nr. ord.	Criteriu aplicabil	Raportarea financiară (SNC/IFRS)	Raportarea de sustenabilitate (ESRS)
1.	Conceptul semnificației	Semnificație/materialitate financiară cu accent pe impactul evenimentelor asupra cifrelor și poziției financiare (outside-in).	Dublă Materialitate care analizează atât impactul financiar, cât și impactul entității asupra mediului și oamenilor (inside-out).
2.	Extinderea datelor	Se bazează preponderent pe evenimente și tranzacții trecute – caracter istoric	Include planuri de acțiune, ținte viitoare și strategii pe termen lung având un caracter prospectiv
3.	Sursa informațiilor folosite	Informațiile contabile din sisteme informaționale tradiționale bazate pe cadrul legal și metodologii stabilite	Informațiile se folosesc din diferite surse: date valorice, resurse umane, emisii de gaze etc.
4.	Principalii utilizatori	Investitori, creditori, autorități fiscale etc.	O gamă largă de utilizatori, cum ar fi investitori, angajați, parteneri sociali, sindicate și societate civilă etc.

Sursa: elaborat de autori în baza Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 [1], Directivei 2013/34/UE [3], Directivei 2014/95/UE [4], Directivei (UE) 2022/2464 [5] și a Regulamentului delegat (UE) 2023/2772 [7].

În baza datelor prezentate în tabelul 1 se relevă o extindere a responsabilității profesioniștilor contabili de la funcția de conformitate cu cadrul normativ în domeniu către una de management strategic al informațiilor financiare și nefinanciare. Astfel, în timp ce raportarea financiară pune accent pe documentare strictă și conformă legislației în vigoare, evaluare și reflectare în contabilitate conform prevederilor SNC/IFRS, atunci ESRS extinde acest perimetru prin prisma impactului social.

Din perspectiva dublei semnificații (materialități), un element care în contabilitatea tradițională este tratat strict ca o cheltuială a perioadei curente sau un beneficiu economic (cum ar fi spre exemplu, cheltuielile salariale), în contextul ESRS acesta poate fi analizat ca indicator al politicii de retenție și motivare a capitalului uman. Astfel, provocarea majoră pentru profesioniștii în domeniu (contabilii și auditorii) din Republica Moldova rezidă în capacitatea de a colecta și monitoriza date ESG care, deși nu sunt relevante în dezvoltarea acestora în situațiile financiare complete, devin obligatorii în cadrul raportării corporative de sustenabilitate. Ca rezultat, această convergență necesită o ajustare profundă a politicilor contabile și a competențelor profesionale, care va parcurge o arie mult mai amplă decât verificarea datelor contabile la validarea sustenabilității activității de întreprinzător.

Presiunea asupra entităților privind colectarea și prezentarea informațiilor ESG va fi amplificată și de sectorul financiar. Relatăm că în Republica Moldova, Banca Națională a evidențiat dezvoltarea agendei finanțelor durabile și consolidarea capacităților privind *Taxonomia Verde*, ceea ce indică faptul că instituțiile financiare vor avea un rol tot mai important în solicitarea și utilizarea informațiilor de durabilitate [17]. Astfel, profesioniștii contabili trebuie să fie pregătiți nu doar pentru cerințele de raportare impuse de legislație, dar și pentru cerințele informaționale ce pot parveni din partea băncilor, investitorilor și partenerilor comerciali. În acest context, BNM a anunțat în anul 2025 activități de consolidare a capacităților privind Taxonomia finanțelor durabile în parteneriat cu IFC. Această evoluție demonstrează că raportarea privind durabilitatea nu va rămâne un subiect strict contabil, ci va influența accesul entităților la finanțare, relația cu băncile și evaluarea riscurilor de creditare. În practică, instituțiile financiare pot solicita informații privind consumul de resurse, impactul asupra mediului, eficiența energetică, politicile sociale sau guvernanta entității, pentru a evalua dacă activitatea economică se încadrează în criterii de finanțare durabilă. În aceste condiții, profesioniștii contabili trebuie să fie pregătiți să contribuie la structurarea și verificarea acestor date, chiar dacă ele nu sunt reflectate integral în situațiile financiare.

Pentru Republica Moldova, legătura dintre raportarea de durabilitate și finanțele durabile poate deveni un factor important de competitivitate, mai ales pentru entitățile care intenționează să atragă finanțări externe sau să dezvolte relații comerciale cu parteneri din Uniunea Europeană [16], [17].

Deci, constatăm că tranziția către un model de raportare privind durabilitatea în Republica Moldova este marcat de un set complex de provocări, determinate atât de stadiul actual al cadrului normativ, cât și de cultura organizațională a entităților locale. În acest context, considerăm relevante următoarele direcții principale:

1. alinierea cadrului normativ și interoperabilitatea datelor – după cum s-a menționat mai sus Republica Moldova în calitatea sa de stat candidat la UE se află în plin proces de ajustare a legislației naționale la cerințele Directivei CSRD și ale standardelor ESRS. Ca rezultat o provocare majoră rezidă în:

- *integrarea acestora cu SNC* - entitățile trebuie să asigure o coerență între informațiile financiare raportate conform Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 și noile cerințe de dezvoltare non-financiară;

- *tratamentul fiscal față de raportarea ESG* - prezumă riscul unor discrepanțe între stimulentele fiscale (cum ar fi spre exemplu, facilitățile pentru angajați etc.) și modul în care aceste beneficii sunt prezentate ca investiții în capitalul uman conform pilonului social din ESRS.

2. colectarea și monitorizarea datelor – comparativ cu datele financiare bazate pe SNC/IFRS după caz, Planul general de conturi contabile, datele ESG sunt adesea fragmentate. Profesioniștii contabili se pot confrunta cu:

- *lipsa sistemelor informatizate conform cerințelor solicitate* - multe entități pot să nu dispună de mecanisme automate de monitorizare a indicatorilor de mediu sau sociali, ceea ce poate conduce la creșterea riscului de prezentare a informațiilor eronate sau insuficiente;

- *presiunea asupra IMM-urilor* - deși raportarea este obligatorie pentru entitățile mari conform cerințelor Legii nr. 287/2017 contabilității și raportării financiare acestea vor solicita date de la alți agenți economici mici sau mijlocii pentru a-și completa propriile raportări privind lanțul de aprovizionare, generând o reacție în lanț asupra mediului de afaceri.

3. evoluția competențelor și eticii profesionale - rolul contabilului expert se transformă din furnizor de informații financiare într-un garant al sustenabilității. Această schimbare implică necesitatea formării continue a contabililor prin dezvoltarea competențelor în interpretarea datelor (emisii de CO₂, consum de resurse) și sociale. Totodată, în exercitarea misiunilor de audit, auditorul va trebui să aplice un grad sporit de scepticism profesional pentru a se asigura că politicile de motivare a personalului și impactul economic și social sunt reflectate corect și transparent.

Astfel, provocările identificate nu trebuie analizate izolat, dar ca parte a unei transformări sistemice a raportării corporative. Raportarea financiară, raportarea privind durabilitatea, controlul intern, guvernanta corporativă, auditul și digitalizarea devin componente interdependente ale aceluiași proces informațional. Pentru profesioniștii contabili din Republica Moldova această transformare implică nu doar cunoașterea noilor reglementări europene, ci și capacitatea de a participa la proiectarea proceselor interne de colectare a datelor, la documentarea politicilor ESG, la comunicarea cu părțile interesate și la pregătirea informațiilor pentru verificare externă. În lipsa unei astfel de abordări integrate, raportarea privind durabilitatea riscă să devină un exercițiu formal, fără valoare decizională reală pentru investitori, creditorii, autorități și societate.

Concluzii

Implementarea raportării privind durabilitatea conform cerințelor CSRD/ESRS reprezintă pentru Republica Moldova nu doar o obligație care derivă din procesul de armonizare cu acquis-ul comunitar, dar și o schimbare de paradigmă în domeniul contabilității, auditului și guvernantei corporative. Constatăm că cadrul normativ național conține deja anumite cerințe privind declarația nefinanciară și raportul conducerii, însă acestea nu asigură încă nivelul de standardizare, comparabilitate, digitalizare și asigurare prevăzut de reglementările europene.

Pentru profesioniștii contabili, principala provocare o reprezintă trecerea de la rolul tradițional de furnizor al informațiilor financiare la rolul de coordonator al unui sistem integrat de raportare

corporativă, în care datele financiare, sociale, de mediu și de guvernare necesită a fi colectate, documentate, verificate și prezentate coerent. În acest proces, dubla semnificație devine conceptul de bază, dat fiind faptul că impune analiza simultană atât a impactului factorilor ESG asupra entității, cât și a impactului entității asupra mediului și societății.

În cazul Republicii Moldova, aplicarea în perspectivă a cerințelor de durabilitate trebuie abordată etapizat și proporțional cu implicarea Ministerului Finanțelor, a mediului profesional contabil-auditorial, a instituțiilor de învățământ și a mediului de afaceri. O atenție distinctă trebuie acordată IMM-urilor, care chiar dacă nu vor intra imediat în sfera raportării obligatorii vor fi afectate indirect prin solicitările venite din partea entităților mari, instituțiilor financiare și a partenerilor externi. Ca rezultat, dezvoltarea competențelor profesionale, ajustarea sistemelor informaționale și utilizarea unor instrumente voluntare, cum ar fi standardul VSME pot contribui la pregătirea mediului economic pentru tranziția spre raportarea corporativă de durabilitate.

Bibliografie

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, cu modificările și completările ulterioare. Disponibil: <https://www.mf.gov.md/ro/content/legea-contabilit%C4%83%C8%9Bii-%C8%99i-raport%C4%83rrii-financiare-nr-287>;
2. Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, cu modificările și completările ulterioare. Disponibil: <https://www.mf.gov.md/ro/content/legea-privind-auditul-situa%C8%9Bilor-financiare-nr-271>;
3. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32013L0034>;
4. 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. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>;
5. Directiva (UE) 2022/2464 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 decembrie 2022 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 537/2014, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea de către întreprinderi — CSRD. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri=CELEX:32022L2464>;
6. Directiva (UE) 2025/794 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 aprilie 2025 de modificare a Directivelor (UE) 2022/2464 și (UE) 2024/1760 în ceea ce privește datele de la care statele membre trebuie să aplice anumite cerințe de raportare corporativă privind durabilitatea și de diligență necesară. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32025L0794>;
7. Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 al Comisiei din 31 iulie 2023 de completare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește standardele de raportare privind durabilitatea — primul set ESRS. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:02023R2772-20231222>;
8. Comunicarea Comisiei Europene — Ghid privind raportarea informațiilor nefinanciare: metodologia de raportare a informațiilor nefinanciare (2017/C 215/01). Disponibil: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01));
9. Regulamentul delegat (UE) 2019/815 al Comisiei din 17 decembrie 2018 de completare a Directivei 2004/109/CE în ceea ce privește standardele tehnice de reglementare privind specificarea unui format de raportare electronic unic — ESEF. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:02019R0815-20250101>;
10. EFRAG. European Sustainability Reporting Standards — ESRS. Disponibil: <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs>;
11. EFRAG. Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs — VSME Standard. Disponibil: <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/VSME%20Standard.pdf>;
12. EFRAG. SMEs and Sustainability Reporting. Disponibil: <https://www.efrag.org/en/smes-and-sustainability-reporting>;
13. European Commission. Recommendation on a voluntary sustainability reporting standard for small and medium-sized enterprises. Disponibil: https://finance.ec.europa.eu/publications/questions-and-answers-recommendation-voluntary-sustainability-reporting-standard-small-and-medium_en;

INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ACCOUNTING, ISCA 2026
April 3-4, 2026, Chisinau, Republic of Moldova, Collection of Scientific Articles

14. IAASB. International Standard on Sustainability Assurance 5000 — General Requirements for Sustainability Assurance Engagements, 2024. Disponibil: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance>;
15. IAASB. Understanding the International Standard on Sustainability Assurance 5000. Disponibil: <https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>;
16. Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova. Raportarea privind durabilitatea – prioritate în parcursul de integrare europeană al Republicii Moldova. Disponibil: <https://www.mf.gov.md/ro/content/raportarea-privind-durabilitatea-%E2%80%93-prioritate-%C3%AEn-parcursul-de-integrare-european%C4%83-al>;
17. Banca Națională a Moldovei. Republica Moldova avansează agenda finanțelor durabile prin consolidarea capacităților privind Taxonomia Verde. Disponibil: <https://www.bnm.md/ro/content/republica-moldova-avanseaza-agenda-finantelor-durabile-prin-consolidarea-capacitatilor>.