

- I. **Transpunerea Directivei CSRD în România:** în 3 decembrie 2024 a fost publicată **Ordonanța de Urgență 137/2024** pentru modificarea și completarea Legii 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale, de modificare a OUG 75/1999 privind activitatea de audit financiar pentru transpunerea și implementarea Directivei CSRD.
- II. **Pregătirea pentru raportările de sustenabilitate conform Directivei CSRD. Abordarea asigurărilor de sustenabilitate.**
- III. **EFRAG a publicat standardul voluntar de raportare privind durabilitatea (VSME) pentru IMM-urile nelistate**

*

* * *

- I. **În 3 decembrie 2024 a fost publicată Ordonanța de Urgență 137/2024 pentru modificarea și completarea Legii 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale, de modificare a OUG 75/1999 privind activitatea de audit financiar – Ordonanța pentru transpunerea și implementarea Directivei CSRD.**

Ordonanța de urgență a fost publicată în [Monitorul Oficial nr. 1215/3 decembrie 2024](#).

Modificarea Legii 162/2017 și a celorlalte prevederi legale este realizată pentru a include reglementarea asigurării raportării anuale și consolidate privind durabilitatea:

„(1) Prezentul titlu reglementează auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, întocmite potrivit legii contabilității și reglementărilor contabile aplicabile, precum și asigurarea raportării anuale și consolidate privind durabilitatea.”

- Ordonanța aduce și mai multe actualizări în definirea entităților de interes public (Art. 2, alin. 12):

Entități de interes public înseamnă:

- a) societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată;
- b) instituțiile de credit;
- c) societățile de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare;
- d) entitățile desemnate drept entități de interes public prin legislația națională

În privința definiției **firmei de audit**, Ordonanța include actualizarea definiției pentru a include asigurarea raportării privind durabilitatea:

„firma de audit este persoana juridică sau orice altă entitate, indiferent de forma juridică a acesteia, care este autorizată în conformitate cu prevederile prezentei legi de către ASPAAS să efectueze audit financiar și, după caz, asigurarea raportării privind durabilitatea”.

- Ordonanța definește „partenerul cheie în materie de durabilitate” (Art.2, pct. 17, indice 1):

Partener-cheie în materie de durabilitate înseamnă:

- a) auditorul financiar desemnat de o firmă de audit pentru o anumită misiune de asigurare referitoare la raportarea privind durabilitatea ca fiind principalul responsabil de efectuarea asigurării raportării privind durabilitatea în numele firmei de audit; sau
- b) în cazul asigurării raportării consolidate privind durabilitatea, auditorul financiar care este desemnat de o firmă de audit ca fiind responsabilul principal pentru efectuarea asigurării raportării privind durabilitatea la nivelul grupului și auditorul financiar desemnat ca fiind responsabilul principal la nivelul filialelor importante sau altor structuri secundare semnificative; sau
- c) auditorul financiar care semnează raportul de asigurare referitor la raportarea privind durabilitatea menționat la art. 34 indice 1.

Ordonanța prevede (Art. 29, alin. 1, indice 1):

„În cazul efectuării asigurării raportării privind durabilitatea de către o firmă de audit, aceasta desemnează cel puțin un partener-cheie în materie de durabilitate, care poate fi partenerul-cheie de audit sau unul dintre partenerii-cheie de audit. Firma de audit pune la dispoziția partenerului sau partenerilor-cheie în materie de durabilitate resurse suficiente și personal care are competența și capacitățile necesare pentru a-și îndeplini îndatoririle în mod adecvat.”

Asigurarea raportării privind durabilitatea înseamnă:

„îndeplinirea procedurilor care au drept rezultat opinia exprimată de auditorul financiar sau firma de audit, în conformitate cu reglementările legale în domeniu”

Raportul de asigurare referitor la raportarea privind durabilitatea este reglementat de Art.34 indice 1:

(1) Auditorul financiar sau firma de audit trebuie să prezinte rezultatele asigurării raportării privind durabilitatea într-un raport de asigurare. Raportul respectiv se elaborează în conformitate cu cerințele standardelor de asigurare adoptate de Comisia Europeană, în temeiul art. 26a alin. (3) din Directiva 2006/43/CE, sau, după caz, de ASPAAS, conform art. 321 alin. (3) din lege.

(2) Raportul de asigurare prevăzut la alin. (1) se întocmește în scris și trebuie să cuprindă:

a) identificarea entității a cărei raportare anuală individuală sau consolidată privind durabilitatea face obiectul misiunii de asigurare, prin denumire, sediul social și codul unic de identificare; precizarea raportării anuale individuale sau consolidate, indicarea datei și a perioadei la care se referă, precum și identificarea cadrului de raportare privind durabilitatea aplicat la pregătirea acesteia;

b) descrierea ariei de aplicare a asigurării raportării privind durabilitatea care identifică, cel puțin, standardele de asigurare în conformitate cu care a fost efectuată asigurarea raportării privind durabilitatea;

c) opinia exprimată de auditorul financiar sau firma de audit, în conformitate cu reglementările legale în domeniu.

(3) În cazul în care asigurarea raportării privind durabilitatea a fost efectuată de mai mulți auditori financiari sau de mai multe firme de audit, aceștia convin asupra rezultatelor asigurării raportării privind durabilitatea și prezintă un raport comun și o opinie comună. În caz de dezacord, fiecare auditor financiar sau firmă de audit își prezintă opinia într-un paragraf separat al raportului de asigurare referitor la raportarea privind durabilitatea și precizează motivul dezacordului.

(4) Raportul de asigurare referitor la raportarea privind durabilitatea se semnează și se datează de către auditorul financiar care a efectuat asigurarea raportării privind durabilitatea. În cazul în care asigurarea raportării privind durabilitatea este efectuată de o firmă de audit, raportul este semnat cel puțin de auditorul financiar care a efectuat asigurarea raportării privind durabilitatea în numele

firmei de audit. În cazul în care mai mulți auditori financiari sau mai multe firme de audit au executat în comun misiunea de asigurare, raportul de asigurare referitor la raportarea privind durabilitatea se semnează de către toți auditorii financiari sau cel puțin de către auditorii financiari care efectuează asigurarea privind durabilitatea în numele fiecărei firme de audit.

(5) În împrejurări excepționale, prin reglementări emise de ASPAAS, aprobate prin ordin al președintelui, se stabilesc condițiile în care semnătura/semnăturile prevăzută/prevăzute la alin. (4) să nu fie divulgată/divulgate publicului, în cazul în care această divulgare ar putea duce la o amenințare iminentă și semnificativă la adresa securității unei persoane.

(6) În cazul în care același auditor financiar sau firmă de audit efectuează auditul statutar al situațiilor financiare anuale și asigurarea raportării privind durabilitatea, raportul de asigurare referitor la raportarea privind durabilitatea poate fi inclus într-o secțiune separată a raportului de audit.

(7) Raportul de asigurare referitor la raportarea consolidată privind durabilitatea trebuie să respecte cerințele prevăzute la alin. (1)—(6).

Standardele de asigurare pentru raportarea privind durabilitatea:

Sunt reglementate la Art. 32 indice 1:

(1) Auditorii financiari și firmele de audit trebuie să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea în conformitate cu standardele de asigurare adoptate de Comisia Europeană în temeiul art. 26a alin. (3) din Directiva 2006/43/CE.

(2) Standardele de asigurare menționate la alin. (1) se traduc în limba română și se publică prin grija ASPAAS.

(3) ASPAAS poate decide aplicarea unui standard de asigurare, a unor proceduri sau cerințe naționale, atât timp cât Comisia Europeană nu adoptă un standard de asigurare care se referă la aceeași chestiune.

(4) ASPAAS comunică Comisiei Europene standardele, procedurile sau cerințele de asigurare aplicate potrivit alin. (3), cu cel puțin trei luni înainte de intrarea lor în vigoare.

Autorizarea pentru efectuarea asigurării raportării privind durabilitatea (auditori financiari, teste de cunoștințe, stagiați, etc):

Condițiile de autorizare sunt prevăzute la Art. 8 -12, modificate prin Ordonanța de Urgență (punctele 10-17 din Ordonanță).

Ordonanța mai prevede (Art. IV-V):

Art. IV. — Până la data de 31 decembrie 2025, persoanele care efectuează inspecții pentru asigurarea calității referitoare la asigurarea raportării privind durabilitatea sunt exceptate de la obligația deținerii experienței relevante în raportarea privind durabilitatea și în asigurarea raportării privind durabilitatea sau în alte servicii legate de durabilitate.

Art. V. — (1) Auditorii financiari autorizați în România sau în alt stat membru, înainte de data de 1 ianuarie 2024, nu sunt supuși cerințelor specifice referitoare la asigurarea raportării privind durabilitatea, prevăzute la art. 8 alin. (21), art. 9 alin. (3), art. 11 alin. (11) și la art. 13 alin. (31).

(2) Persoanele fizice, precum și auditorii financiari din alt stat membru aflați la data de 1 ianuarie 2024 în procesul de autorizare prevăzut la art. 7—13 nu sunt supuși cerințelor prevăzute la art. 8 alin. (2 indice 1), art. 9 alin. (3), art. 11 alin. (1 indice 1) și la art. 13 alin. (3 indice 1), cu condiția ca acestea/aceștia să încheie procesul respectiv până la data de 1 ianuarie 2026.

(3) Auditorii financiari autorizați înainte de data de 1 ianuarie 2026, care doresc să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea, trebuie să dețină cunoștințele necesare în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea și asigurarea raportării privind durabilitatea, dobândite prin intermediul programelor de formare continuă organizate de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar sau delegate conform legii, inclusiv în domeniile prevăzute la art. 9 alin. (3) din Legea nr. 162/2017, cu modificările ulterioare, inclusiv cu modificările și completările aduse prin prezenta ordonanță de urgență.

[Întreaga Ordonanță este disponibilă AICI.](#)

*

* * *

II. Pregătirea pentru raportările de sustenabilitate conform Directivei CSRD. Abordarea asigurărilor de sustenabilitate.

Directiva CSRD impune companiilor care au obligații de raportare să le realizeze conform Standardelor Europene de Raportare Sustenabilitate (ESRS). Potrivit Directivei CSRD, aceste rapoarte vor face obiectul asigurărilor de sustenabilitate, realizate de auditori. Primele rapoarte de durabilitate conform Directivei (și asigurările de sustenabilitate) vor fi publicate în 2025, pe baza datelor din 2024.

Standardele profesionale de asigurare, precum Standardul internațional privind asigurarea sustenabilității (ISSA 5000) și orientările CEAOB conturează principiile pentru misiunile de asigurare a raportării privind durabilitatea. Comisia Europeană va adopta un standard UE de asigurare limitată pentru a defini așteptările practicienilor care efectuează angajamente de asigurare limitată în UE, pe baza recomandărilor tehnice ale CEAOB, inclusiv completări și posibile excepții de la ISSA 5000.

Accountancy Europe a realizat o serie de trei documente în care prezintă câteva aspecte cheie în ceea ce privește abordarea asigurătorului de sustenabilitate față de evaluarea dublei materialități, a informațiilor privind lanțul valoric și a planurilor de tranziție, pentru a contribui la implementarea Directivei CSRD.

În ceea ce privește:

- * dubla materialitate, materialul Accountancy Europe [este disponibil aici](#);
- * abordarea asigurării limitate față de informațiile privind lanțul valoric, materialul Accountancy Europe [este disponibil aici](#);
- * abordarea asigurării limitate față de planurile de tranziție, materialul Accountancy Europe [este disponibil aici](#).

I.1. Abordarea asigurării limitate față de evaluarea dublei materialități

CSRD și ESRS impun ca declarațiile privind durabilitatea să includă informații legate de impactul material, riscurile și oportunitățile identificate prin intermediul unui proces de evaluare a dublei materialități. În conformitate cu principiul dublei materialități, un aspect legat de durabilitate poate fi material din perspectiva impactului, din perspectiva financiară sau din ambele.

ESRS nu stabilește modul în care trebuie conceput sau desfășurat procesul de evaluare a dublei materialități, deoarece acesta va varia în funcție de caracteristicile respective ale societăților. Conducerea societății care întocmește raportul este cea responsabilă pentru conceperea și punerea în aplicare a unui

proces adecvat de identificare a aspectelor semnificative legate de durabilitate. În conformitate cu ESRS, societățile trebuie să descrie metodologiile și ipotezele aplicate, precum și datele de intrare utilizate pentru procesul lor de evaluare a dublei semnificații.

ESMA a recomandat emitenților să consulte ghidurile relevante ale EFRAG, inclusiv [Ghidul de punere în aplicare privind evaluarea importanței materiale \(IG1\)](#), care poate fi util pentru societăți atunci când aplică ESRS. IG1 este un document neobligatoriu care sugerează un proces în patru etape pentru realizarea procesului de evaluare a dublei materialități.

Procesul de evaluare a dublei materialități este critic întrucât definește amploarea informațiilor privind durabilitatea care urmează să fie raportate. În consecință, practicienii îi acordă o atenție deosebită, deoarece și CSRD solicită în mod explicit practicienilor să exprime o opinie cu privire la declarația de sustenabilitate a societății, inclusiv cu privire la procesul de evaluare a dublei materialități. Procesul de evaluare este extrem de important încât existența sa trebuie confirmată înainte de acceptarea misiunii de asigurare.

La începutul misiunii de asigurare, practicienii discută cu conducerea societății și cu alte persoane care au fost implicate în procesul de evaluare a dublei materialități. Practicienii trebuie să evalueze acest proces, inclusiv dacă au fost implicate organismele de guvernare relevante. În plus, aceste discuții îi ajută pe practicieni să evalueze dacă informațiile raportate privind durabilitatea sunt în conformitate cu modul în care practicienii înțeleg modelul de afaceri, sectorul și mediul de operare al societății.

Pentru aspectele considerate materiale prin procesul de evaluare, practicienii, urmând o abordare bazată pe riscuri, vor aplica proceduri de asigurare pentru a evalua relevanța și fiabilitatea informațiilor raportate.

ESRS va servi drept set de criterii în funcție de care practicienii vor aplica proceduri asupra punctelor de date și informațiilor selectate. De exemplu, pentru politicile, acțiunile, măsurătorile și țintele raportate, practicianul evaluează dacă sunt îndeplinite cerințele minime de raportare stabilite în ESRS.

În ceea ce privește aspectele pe care societatea le-a considerat nemateriale și care nu au fost raportate, practicienii aplică raționamentul profesional și evaluează dacă concluzia societății este adecvată. Procedurile de asigurare relevante pot include:

- întrebări adresate persoanelor din cadrul societății sau ale părților interesate cu care societatea a intrat în contact;
- atunci când este posibil - compararea pragurilor de semnificație ale societății cu organizații similare ca mărime, domeniu de activitate și localizare.

De asemenea, practicienii obțin dovezi pentru a evalua dacă descrierea de către societate a procesului prin declarația privind durabilitatea este coerentă cu ceea ce s-a făcut în practică. Aceasta include analiza prezentării principalelor ipoteze și praguri de semnificație, astfel încât utilizatorii să înțeleagă atât procesul din cadrul companiei, cât și rezultatul acestui proces.

În primul an de raportare și asigurare, practicianul ar trebui, în mod normal, să petreacă mult mai mult timp înțelegând procesul de dublă evaluare a materialității al societății decât în anii următori. În anii următori, practicienii se vor concentra pe înțelegerea actualizării de către societate a evaluărilor anterioare, pe măsură ce procesul evoluează în funcție de impactul, riscurile și oportunitățile induse de schimbările din mediul operațional al societății.

Practicianul trebuie să obțină dovezi suficiente și adecvate pentru a susține opinia de asigurare. În acest sens, practicienii pot solicita și revizui:

- documentația societății privind evaluarea contextului de afaceri și a lanțului valoric;
- metodologiile aplicate;
- analiza comparativă;
- părțile interesate (interne și externe) luate în considerare, natura angajamentului și rezultatele colectate;
- evaluarea materialității listei lungi de impacturi, riscuri și oportunități, pragurile utilizate pentru evaluarea materialității;
- implicarea conducerii și a consiliului de administrație în validarea informațiilor privind durabilitatea;
- politicile relevante ale societății în vigoare;
- documentația care susține rezultatul procesului

I.2. Abordarea asigurării limitate față de evaluarea lanțului valoric

În conformitate cu ESRS, o societate identifică și evaluează impactul material, riscurile și oportunitățile din lanțul său valoric pentru a determina informațiile

care trebuie incluse în declarația sa de durabilitate. Pe baza acestei identificări și evaluări, compania precizează în ce măsură declarația de durabilitate acoperă lanțul său valoric din amonte (*upstream*) și din aval (*downstream*).

Majoritatea obligațiilor de raportare și a punctelor de date din ESRS se concentrează doar pe operațiunile proprii ale unei societăți și nu solicită informații privind lanțul valoric. De exemplu, cerințele ESRS privind prezentarea de informații referitoare la parametri se aplică numai operațiunilor proprii ale societății, cu excepția prezentărilor de informații specifice unei entități, în cazul în care societatea stabilește că informațiile privind lanțul valoric sunt importante.

Societățile pot raporta informații privind lanțul valoric fie prin validarea datelor colectate de la actorii din lanțul valoric, fie prin utilizarea de estimări sau procente atunci când datele nu sunt disponibile.

În conformitate cu dispozițiile tranzitorii opționale din ESRS, societățile pot, în primii trei ani să limiteze informațiile privind lanțul valoric la cele disponibile la nivel intern pentru politici, acțiuni și obiective și să omită informațiile privind lanțul valoric pentru măsurători, cu excepția punctelor de date derivate din legislația UE.

Abordare asigurării limitate:

Managementul companiei este cel responsabil să pregătească și să prezinte informațiile din lanțul valoric, conform CSRD și ESRS. Cu alte cuvinte, informația trebuie să fie relevantă, completă, imparțială și corectă, indiferent de nivelul de asigurare externă.

Pentru informațiile legate de lanțul valoric privind aspecte gestionate chiar de societate, cum ar fi politicile, acțiunile și obiectivele care se adresează actorilor din lanțul valoric, activitatea de asigurare poate fi efectuată în mare parte la nivelul entității raportoare, unde sunt elaborate și stabilite politicile, acțiunile și obiectivele.

Pentru alte informații legate de lanțul valoric care urmează să fie prezentate, practicianul poate decide:

- să efectueze proceduri de asigurare privind controalele și alte proceduri referitoare la datele furnizate de societate;
- să efectueze lucrări analitice și/sau cercetări independente;
- să efectueze proceduri de asigurare direct la actorul lanțului valoric;

- să se bazeze pe activitatea unui alt furnizor de servicii de asigurare în cazul în care un actor din lanțul valoric emite un raport de durabilitate care face obiectul unei asigurări independente. Acest lucru se poate face numai luând în considerare independența și competența practicianului, precum și natura și amploarea procedurilor efectuate.

În cazul în care, după ce a depus eforturi rezonabile, o societate nu poate obține informațiile necesare privind lanțul valoric sau nu poate face estimări utilizând date medii sectoriale sau proxy-uri, societatea trebuie să facă public acest lucru.

În cazul în care practicianul consideră, în baza raționamentului său profesional, că omiterea unor astfel de informații este semnificativă pentru utilizatori, atunci poate exista o limitare a domeniului de aplicare.

În astfel de cazuri, incapacitatea de a obține suficiente dovezi adecvate ar putea impune practicianului să exprime o concluzie cu rezerve (dacă problema este semnificativă, dar nu generalizată) sau să renunțe la o concluzie (dacă problema este atât semnificativă, cât și generalizată). În anumite circumstanțe, un paragraf de evidențiere a aspectului ar putea fi suficient pe baza standardului sau a orientărilor aplicabile privind asigurarea limitată a sustenabilității, arată Accountancy Europe.

În cazul în care o societate optează pentru dispozițiile tranzitorii ale ESRS privind informațiile referitoare la lanțul valoric, nu va fi necesară o limitare a domeniului de aplicare.

Notă: aceste informații și proceduri sunt prezentate în documentele făcute de Accountancy Europe, privind abordarea asigurătorului de sustenabilitate, pentru:

- * dubla materialitate ([aici](#));
- * informațiile privind lanțul valoric ([aici](#));
- * planurile de tranziție ([aici](#)).

Important: Toate companiile care fac raportări de durabilitate, trebuie să obțină o asigurare limitată din partea unui practician în audit. Directiva include de asemenea o prevedere pentru trecerea la asigurare rezonabilă, pe termen lung. Potrivit [ICAEW](#), Comisia Europeană nu a adoptat încă standarde de asigurare, dar Directiva impune adoptarea acestora până la 1 Octombrie 2026 (pentru asigurare limitată) și până la 1 Octombrie 2028 (pentru asigurare rezonabilă). În

această perioadă tranzitorie, statele membre pot aplica standarde naționale de asigurare, proceduri și impune anumite cerințe.

*

* * *

III. EFRAG a publicat standardul voluntar de raportare privind durabilitatea (VSME) pentru IMM-urile nelistate.

VSME este conceput pentru întreprinderile care nu intră în domeniul de aplicare obligatoriu al Directivei privind raportarea privind durabilitatea întreprinderilor („CSRD”).

Activitatea EFRAG privind VSME se bazează pe [Pachetul de ajutor pentru IMM-uri al Comisiei Europene din septembrie 2023](#), care se referă la acest standard specific ca măsură de sprijinire a IMM-urilor în accesarea finanțării durabile (*"EFRAG va elabora un standard voluntar pentru IMM-urile necotate. IMM-urile pot utiliza acest standard pentru a standardiza informațiile privind durabilitatea pe care doresc să le raporteze, creând astfel oportunități mai bune de a obține finanțare ecologică și facilitând astfel tranziția către o economie durabilă"*).

Pe baza acceptării pieței, VSME a fost conceput pentru a furniza un set standardizat de informații care să înlocuiască actualele chestionare multiple și necoordonate și cererile de date ESG.

VSME este structurat sub forma unui modul de bază și a unui modul cuprinzător. Se așteaptă ca aceste două module să satisfacă o parte substanțială a cererilor primite în prezent de IMM-uri de la partenerii de afaceri (de exemplu, bănci, investitori și întreprinderi mari). VSME include informații pentru întreprinderi din toate sectoarele însă anumite cereri de date suplimentare nu pot fi excluse pentru a reflecta particularitățile anumitor sectoare.

Standardul voluntar de raportare privind durabilitatea [este disponibil aici](#).

Standardul este **facultativ**. Se aplică întreprinderilor ale căror acțiuni nu sunt admise la tranzacționare, pe o piață reglementată din Uniunea Europeană (așa numitele acțiuni necotate). Potrivit articolul 3 din Directiva 2013/34/UE, sunt definite trei categorii de întreprinderi mici și mijlocii în funcție de totalul bilanțului lor, de cifra de afaceri netă și de numărul mediu de angajați în cursul exercițiului financiar. O întreprindere este considerată micro, mică sau mijlocie

dacă nu depășește două dintre următoarele pragurile maxime pentru bilanț, cifră de afaceri netă, număr mediu de angajați.

Tip întreprindere	Bilanț total	Cifră de afaceri netă	Număr mediu de angajați
Micro	450.000 euro	900.000 euro	10
Mică	5 milioane euro	10 milioane euro	50
Mijlocie	25 milioane euro	50 milioane euro	250

Important: Aceste întreprinderi nu intră în domeniul de aplicare al Directivei CSRD, dar sunt încurajate să utilizeze standardul VSME. El acoperă aceleași aspecte de sustenabilitate ca și Standardele Europene de Raportare de Sustenabilitate (ESRS) pentru întreprinderile mari. Cu toate acestea, standardul este proporțional și, prin urmare, ia în considerare caracteristicile fundamentale ale microîntreprinderilor și ale întreprinderilor mici și mijlocii.

Standardul VSME nu este obligatoriu, spre deosebire de ESRS care se aplică pentru întreprinderilor mari. Mai multe detalii despre standardul VSME [sunt disponibile aici](#).

*

* * *