

Dincolo de cifre: Evaluarea conformității raportării de sustenabilitate în industria energetică

Cristina Gîgă

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN BUCUREȘTI
Facultatea: Contabilitate și Informatică de Gestiune
Program masterat: Contabilitate, Audit și Informatică de Gestiune
Coordonator: Conf. univ. dr. Mirela Nichita

Rezumat: Scopul acestei cercetări este de a analiza conformitatea raportării de sustenabilitate în industria energetică. Motivația prezentării acestei teme constă în problemele actuale și de interes în legătură cu mediul care afectează într-o măsură considerabilă viața fiecăruia dintre noi. În ceea ce privește domeniul, alegerea acestuia a fost realizată pe baza impactului substanțial pe care îl are asupra biodiversității și comunităților. Având în vedere literatura de specialitate prezentată, studiul de caz se va realiza prin metoda indicelui de prezentare, mai exact urmărind respectarea de către eșantionul selectat a unor cerințe de prezentare din standarde de raportare de sustenabilitate precum GRI sau ESRS. Pe baza rezultatelor obținute, se poate observa o creștere a importanței acordate de către companii acestui tip de raportare, dar și a gradului de respectare a standardelor.

Cuvinte-cheie: raportarea de sustenabilitate, conformitate, GRI, indice de prezentare, ESRS

Introducere

Conceptul de sustenabilitate reprezintă o temă de actualitate, iar interesul aflat într-o continuă creștere față de acesta a influențat semnificativ raportarea. Dacă până de curând investitorii sau creditorii erau preponderent preocupați de situația financiară a entităților, această situație s-a schimbat, interesul fiind acum și asupra raportării de sustenabilitate. Acest tip de raportare a trecut printr-un proces de schimbare în ultimii ani, cel mai important pas fiind reprezentat de trecerea de la o raportare de sustenabilitate voluntară la una obligatorie.

Importanța înțelegerii conceptului și practicilor de sustenabilitate pentru un viitor mai bun și interesul actual pentru acest domeniu, împreună cu procesul de reglementare pentru acest tip de raportare, m-au determinat să aleg această temă și să analizez atitudinea entităților și respectarea de către acestea a cerințelor de raportare de-a lungul ultimilor ani. Totodată, la baza alegerii acestui subiect de cercetare, a stat și dorința de a analiza practicile de sustenabilitate și modelele de guvernare alese de entități pentru a își minimiza impactul. Industria energiei a fost aleasă pentru realizarea acestei cercetări deoarece este unul dintre sectoarele cu cel mai mare impact asupra mediului și societăților, raportarea de sustenabilitate reprezentând un instrument esențial pentru minimizarea impactului și pentru realizarea tranziției spre o economie sustenabilă.

În cadrul acestei lucrări se vor prezenta aspecte teoretice, în legătură cu sustenabilitatea și raportarea de acest fel, iar pe baza acestora se va analiza modul în care entitățile prezintă aspectele sustenabile și gradul de conformitate cu reglementările în vigoare.

1. Recenzia literaturii de specialitate

1.1. Definirea sustenabilității

Conceptul de sustenabilitate a devenit unul de interes în ultimii 25 de ani, fiind un concept global ce este utilizat pentru a aborda o serie de probleme cruciale de mediu și sociale cum ar fi biodiversitatea, schimbările climatice, distribuția și utilizarea resurselor neregenerabile, producția și utilizarea energiei, dar și probleme economice (Becker, 2011).

Sustenabilitatea este privită și definită drept o dezvoltare care are în vedere satisfacerea nevoilor prezentului fără compromiterea capacității generațiilor viitoare de a își satisface nevoile proprii, urmărind astfel să asigure echitatea între generații. Aceeași logică poate fi aplicată și în afaceri, managerii dorind ca organizația lor să fie cel puțin la fel de profitabilă ca și în trecut, și într-o situație ideală, profiturile să crească. Astfel, sustenabilitatea în afaceri poate fi privită ca fiind capacitatea entității de a răspunde nevoilor financiare pe termen scurt fără a compromite capacitatea de a își satisface nevoile viitoare (Bansal & DesJardine, 2014).

Fiind un subiect de interes global și intens dezbătut, termenul și conceptul de sustenabilitate are parte și de critici. Spre exemplu, termenul în sine se refera la ceva ce poate fi menținut în timp, dar în ultimii ani termenul a devenit utilizat pe scară largă pentru a se referi doar la practici ce sunt considerate mai ecologice decât altele (Heinberg & Lerch, 2010).

1.2. Raportarea de sustenabilitate: de la voluntară la obligatorie

În ultimul deceniu, un număr considerabil de întreprinderi au raportat în mod voluntar informații privind sustenabilitatea. Raportarea voluntară a condus la diverse avantaje competitive, dar firmele s-au confruntat și cu diverse provocări, precum abordarea aspectelor considerate relevante și garantarea acurateței informațiilor. Dificultățile reduc utilitatea și calitatea raportării voluntare și au motivat autoritățile responsabile de reglementare să introducă cerințe obligatorii pentru anumite categorii de întreprinderi (Gerwing et al., 2022).

În 2014, Uniunea Europeană a publicat Directiva 95/2014 (NFRD) prin care reglementează publicarea de informații nefinanciare. Astfel, toate statele membre ale Uniunii Europene trebuiau să pună în aplicare cerințele directivei în cadrul legislației naționale, solicitând entităților mari de „interes public” din UE să raporteze modul în care aspecte legate de sustenabilitate le afectează performanța și dezvoltarea, dar și impactul acestora asupra oamenilor și mediului (Dolmans et al., 2021; Doni et al., 2019; Gerwing et al., 2022).

În 2023 a intrat în vigoare o nouă Directivă Europeană în legătură cu raportarea de sustenabilitate (CSRD), ce înlocuiește directiva prezentată anterior. Scopul acesteia este de a standardiza acest tip de raportare prin extinderea domeniului său de aplicare. Astfel, raportarea de sustenabilitate devine obligatorie pentru toate întreprinderile mari din Uniunea Europeană, precum și pentru întreprinderi mijlocii și mici, cu excepția microîntreprinderilor. Totodată, se aplică și societăților comerciale neeuropene care îndeplinesc anumite condiții (Faqih & Kramer, 2024; Odoabașă & Marošević, 2023).

Realizând o comparație între cele două directive europene, prima diferență o reprezintă sfera de aplicare. Adoptarea directivei CSRD extinde cercul celor obligați să raporteze sustenabil de la 12.000 de companii la 50.000. Totodată, are loc extinderea conținutului rapoartelor de sustenabilitate și impunerea verificării acestora, mai exact obligativitatea auditului extern. Conform directivei anterioare, raportarea nu era standardizată, companiile putând alege orice ghid pentru raportare, iar raportarea se realiza online pe site-ul companiei. În noua directivă, raportarea devine standardizată conform Standardelor Europene de Raportare a Sustenabilității (ESRS), iar rapoartele trebuie publicate în format XHTML (Martinčević et al., 2024).

1.3. Dezvoltarea socială, de mediu și guvernanta

Cadrul de dezvoltare socială, de mediu și guvernanta, prescurtat ESG (eng. *environmental, social, and governance*) ajută la măsurarea sustenabilității și a impactului social pe care îl au activitățile derulate de entități. Prezentarea informațiilor ESG devine din ce în ce mai reglementată și esențială pentru părțile interesate, care sunt tot mai preocupate de impactul entităților asupra societăților și mediului (Li et al., 2021; Faccia et al., 2021).

Performanța de mediu dezvăluie modul în care entitatea utilizează resursele, acțiunile întreprinse de aceasta pentru a reduce consumul de apă, energie, materiale și emisii și, nu în ultimul rând, preocuparea pentru crearea de produse inovatoare ce sunt și ecologice. Aspecte importante de menționat în cadrul acestei raportări sunt și emisiile de carbon sau de gaze cu efect de seră, poluarea, energia regenerabilă și efectele schimbărilor climatice. Indicatorii de mediu sunt cei mai potriviți pentru o raportare de sustenabilitate riguroasă, deoarece se bazează pe măsurători obiective și fizice ale diferitor indicii (Kaplan & Ramanna, 2021; Mititean & Sârmaș, 2023; Pavalescu et al., 2023).

Factorii sociali fac referire la aspecte precum respectarea drepturilor omului sau crearea de condiții optime de muncă pentru angajați. Totodată, o misiune a entității ar trebui să fie reprezentată de dezvoltarea comunității în cadrul căreia aceasta activează, fără crearea unui disconfort pentru niciuna dintre părțile implicate. Așadar, performanța socială trebuie luată în considerare atât pe plan intern, mai exact în cazul angajaților, prin concepte precum diversitate sau incluziune, dar și pe plan extern, în relațiile cu comunitatea, consumatorii și lanțurile de aprovizionare (Becchetti et al., 2022; Bumbac, 2022; Krantz & Jonker, 2024).

Referitor la guvernanta, aceasta abordează structura și diversitatea consiliului de administrație și a comitetului de audit, prevenirea mitei și corupției, renumerația conducerii executive, contribuțiile politice sau programe de protecție a persoanelor ce semnalează acțiuni sau comportamente ilegale sau imorale. Acest tip de raportare este considerat cel mai abstract dintre cele trei componente ESG deoarece reprezintă un proces și nu un rezultat. O guvernanta este eficientă doar dacă duce la decizii mai benefice și la rezultate financiare, ecologice sau sociale mai bune (Kaplan & Ramanna, 2021; Radzi et al., 2023).

Raportarea ESG este criticată din cauza lipsei standardizării și implicit, a lipsei de comparabilitate a informațiilor. Criticii consideră că accentul este pus mai degrabă pe cantitatea decât pe calitatea informațiilor, iar guvernele au arătat un interes scăzut în reglementarea raportării ESG. Astfel, emitenții de rapoarte se confruntă cu multiple standarde de raportare, fapt ce conduce la prezentarea de informații necorespunzătoare (Sulkowski & Jebe, 2022).

1.4. Standarde de raportare de sustenabilitate

Companii din întreaga lume publică rapoarte de Responsabilitate Socială Corporativă (CSR) sau de Sustenabilitate, utilizând diverse standarde de raportare a sustenabilității sau propriile cadre de raportare dezvoltate pe baza celor deja existente (Jose, 2017). În continuare, vom prezenta standardele de raportare de sustenabilitate emise de Global Reporting Initiative (GRI) și ESRS.

1.4.1. Inițiativa globală pentru raportare

Global Reporting Initiative este considerată instituția cu cea mai mare autoritate în contextul raportării de sustenabilitate. Conform unui sondaj realizat de către KPMG în 2020, două treimi din cele 5.200 de companii de top din 52 de țări utilizează GRI în raportarea lor. Acest lucru se poate datora și faptului că această instituție a fost prima care a publicat ghiduri privind raportarea de sustenabilitate în anul 2000 la nivel mondial (Yosifova & Petrova-Kirova, 2022).

Standardele GRI sunt un sistem modular de standarde interconectate ce permit entităților să raporteze public impactul activităților printr-un mod structurat și transparent

pentru părțile interesate și cuprind trei serii de standarde după cum urmează: universale, sectoriale și tematice.

Standardele universale (1, 2 și 3) sunt aplicabile tuturor organizațiilor, indiferent de sectorul de activitate și fiecare prezintă următoarele:

- **GRI 1 Foundation** are în vedere scopul standardelor și modul în care acestea trebuie utilizate. Totodată, sunt descrise cerințele ce trebuie îndeplinite de către organizații pentru a avea o raportare conformă cu standardele GRI, dar și principiile esențiale pentru raportarea de calitate;
- **GRI 2 General Disclosures** conține prezentări în legătură cu structura și practicile de raportare ale entităților, cu activitățile, guvernanta și implicarea părților interesate. Astfel, oferă o perspectivă asupra profilului și amploarea organizației și furnizează un context pentru înțelegerea impactului acesteia;
- **GRI 3 Material Topics** detaliază etapele prin care o organizație poate să determine subiectele cele mai relevante pentru impactul acesteia și descrie modul în care standardele sectoriale sunt utilizate în acest proces. De asemenea, se menționează procesul prin care organizația determină subiectele sale materiale, modul prin care sunt gestionate și lista cu acestea.

Standardele sectoriale cuprind informații suplimentare pentru anumite industrii, fiind prioritizate pentru început sectoarele cu cel mai mare impact precum: petrol și gaze, cărbune sau agricultură. Programul GRI de clasificare sectorială intenționează să elaboreze standarde pentru 40 de industrii. Dacă un standard sectorial este disponibil, entitățile sunt obligate să îl utilizeze când raportează în conformitate cu GRI.

În ceea ce privesc standardele tematice, există șapte standarde de raportare referitoare la mediu, precum energie, apa, biodiversitate sau deșeuri și sunt structurate în două segmente. Primul segment se referă la aspecte precum înțelegerea de către organizație a contextului sau la metodologiile de prioritizare a celor mai semnificative implicații pentru raportare. Cel de al doilea segment conține prezentări despre impactul organizației legat de subiecte.

Realizând o descriere a procesului de raportare, este important în primul rând să se identifice subiectele materiale prin intermediul unei evaluări a materialității, iar apoi să se stabilească care dintre aceste subiecte vor fi sau nu incluse în raport. Un aspect de menționat este faptul că standardele GRI au o opțiune de raportare de bază prin care solicită companiilor să prezinte un singur indicator de performanță pentru fiecare problemă materială.

Toate companiile, în procesul de raportare, încep cu standardele universale GRI. Apoi, dacă este cazul, urmează cerințele specifice sectorului de activitate și în cele din urmă criteriile opționale de raportare tematice. Totodată, rapoartele trebuie să includă un index de căutare, iar odată ce sunt finalizate, pot fi supuse unei asigurări și revizuirii de către o terță parte și puse la dispoziția publicului (Jaspreet & Balbinder, 2024; Molfetas, 2023).

1.4.2. Standardele europene de raportare privind dezvoltarea sustenabilă

Standardele europene de raportare privind dezvoltarea sustenabilă, prescurtate ESRS, se bazează pe consultanța tehnică oferită de European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) și vor fi impuse pentru companiile care sunt obligate prin Directiva de Contabilitate să raporteze anumite informații legate de sustenabilitate.

Prin cerința de a utiliza standarde comune, această directivă, așa cum a fost modificată în 2022 de Directiva Europeană privind Raportarea Corporativă în materie de Sustenabilitate, prescurtată CSRD, vizează ca toate companiile din Uniunea Europeană să raportează informații de sustenabilitate comparabile și de încredere și să se reducă costurile de raportare, evitând astfel utilizarea mai multor standarde voluntare.

În prima versiune, EFRAG a creat 12 standarde care pot aborda subiecte legate de sustenabilitate în cadrul tematicilor de mediu, condiții sociale și de guvernare. În plus, primele două standarde, ESRS 1 „Cerințe generale” și ESRS 2 „Prezentări de informații cu caracter general” sunt denumite standarde transversale, ceea ce înseamnă că acestea se aplică tuturor tematicilor. Totodată, ultima categorie este cea a standardelor sectoriale (Eklund & Vaaler, 2023; ESRS, 2023). În cadrul tematicii de mediu, au fost create momentan cinci standarde precum schimbări climatice, poluare sau economie circulară. În tematica socială, există patru standarde, ca de exemplu forța de muncă proprie sau comunitățile afectate, iar în ultima tematică, cea de guvernare se află un singur standard, respectiv comportamentul de afaceri. Dintre acestea, standardul „Schimbări climatice” este obligatoriu pentru toate entitățile incluse în domeniul de aplicare al Directivei CSRD. Mai mult decât atât, standardele tematice sociale sunt obligatorii, dar pentru entitățile cu mai mult de 250 de angajați (Eklund & Vaaler, 2023).

Totodată, standardele ESRS adoptă o perspectivă de dublă materialitate. Mai exact, acestea obligă companiile să raporteze atât despre impactul lor asupra oamenilor și mediului, cât și despre modul în care problemele sociale și de mediu creează riscuri și oportunități financiare pentru companie (Comisia Europeană, 2023).

Cadrele ESG prezentate sunt încă segmentate și complexe, fiecare având și cerințe unice și adesea existând și suprapuneri între acestea. Realizând o comparație între standardele ESRS și GRI, un prim aspect ce diferă este locația specificată pentru publicarea informațiilor, ESRS desemnând raportul de management ca locație, în timp ce GRI vizează raportul anual sau un raport separat de sustenabilitate. Totodată, diferă și abordarea materialității, ESRS aplicând principiul dublei materialități, în timp ce GRI o definește ca un impact social. Nu în ultimul rând, ESRS, spre deosebire de GRI sau orice alt standard de raportare de sustenabilitate, sunt obligatorii pentru un set de companii.

2. Metodologia cercetării

Se va realiza o cercetare prin care se va analiza modul în care este întocmită raportarea de sustenabilitate și gradul de conformitate cu cerințele menționate de standardele GRI și ESRS în cazul unor entități din domeniul energiei. Această cercetare se va realiza prin parcurgerea următoarelor etape:

- **Organizarea datelor:** structurarea informațiilor pe baza cărora se va realiza cercetarea prin menționarea surselor, a perioadei analizate și prin prezentarea entităților supuse studiului;
- **Analiza modului de prezentare a informațiilor non-financiare:** în cadrul acestei etape, se va examina modalitatea prin care este publicată informația sustenabilă și standardele globale utilizate;
- **Analiza gradului de conformitate:** pe baza unui număr de 14 cerințe de prezentare a informațiilor legate de mediu, sociale și de guvernare și a unui indice se va analiza conformitatea cu standardele de raportare GRI și ESRS;
- **Cerințele de prezentare:** această etapă este reprezentată de analiza mai detaliată a trei dintre cerințele de prezentare și de realizarea de comparații atât între firme, dar și în longitudinal;
- **Auditul rapoartelor de sustenabilitate:** în cadrul acestei ultime etape, se va observa dacă informația non-financiară este supusă unui audit, firma care se ocupă și opinia de audit obținută.

Cea de a doua etapă, unde se va analiza raportarea de sustenabilitate cuprinde următoarele etape:

- Raportul de sustenabilitate: se va analiza modul de publicare, mai exact dacă informația sustenabilă este prezentată într-un raport distinct sau împreună cu raportul financiar;
- Standardul/ele utilizate: pe baza raportului se va identifica standardul sau standardele de raportare de sustenabilitate ce au fost utilizate;

Detaliind cea de a treia etapă, indicele gradului de conformitate a informațiilor măsoară cantitatea de date publicată în rapoarte anuale de către companii. Acestea primesc scorul de 1 dacă elementul a fost prezentat, respectiv de 0 în caz contrar. Apoi, numărul total de elemente divulgate de către societate se împarte la numărul total de elemente ce a fost supus analizei. Matematic, indicele se prezintă în felul următor:

$$TI = \frac{TD}{M} = \frac{\sum_1^m di}{\sum_1^{n=14} di}$$

Unde: TI = indicele de prezentare; TD = punctaj total de prezentare ; M = scorul maxim de divulgare pentru fiecare societate; di = elementul de informare i, respectiv cerința de prezentare; m = numărul real de elemente de informare prezentate; n = numărul de elemente care se preconizează a fi divulgate (Agyei-Mensah, 2012).

Punctajul obținut aferent fiecărei companii va fi prezentat în mărime procentuală, prin înmulțirea acestuia cu 100.

Indicele de prezentare a informației sustenabile cuprinde următoarele cerințe:

- Mediu:
 - ✓ Consumul de energie: energie total consumată și procentul de energie regenerabilă;
 - ✓ Emisii de gaze cu efect de seră: scopul 1 – emisii directe de gaze cu efect de seră; scopul 2 – emisii indirecte de gaze cu efect de seră generate de energie; scopul 3 – alte emisii indirecte de gaze cu efect de seră;
 - ✓ Consumul de apă: apa totală extrasă și consumată;
 - ✓ Calitatea aerului: emisii de aer pentru diferite tipuri de poluanți precum SOx sau NOx;
 - ✓ Biodiversitate: activități de prevenire și remediere ale organizației în legătură cu impacturile sale asupra biodiversității.
- Social:
 - ✓ Diversitatea și egalitatea de șanse: procentul atât al persoanelor din structurile de guvernare, cât și al angajaților, în funcție de gen, grupă de vârstă sau naționalitate;
 - ✓ Programe de educație și formare a angajaților: tipul programelor implementate sau numărul mediu de ore de formare efectuate de angajați;
 - ✓ Sănătate și siguranță: numărul sau procentul de incidente sau decese pentru angajați și lucrători;
 - ✓ Acoperirea negocierilor colective: procentul din totalul angajaților companiilor care fac obiectul unor contracte colective de muncă;
 - ✓ Comunitățile locale: evaluări ale impactului asupra comunităților locale sau programe de dezvoltare ale acestora.

- Guvernanță:
 - ✓ Prevenirea și detectarea corupției și mitei: proceduri anticorupție și mită;
 - ✓ Încălcări ale codului de conduită sau ale principiilor entității: incidente raportate în perioada analizată;
 - ✓ Gestionarea relațiilor cu furnizorii: informații despre gestionarea relațiilor entității cu furnizorii;
 - ✓ Exercitarea influenței politice și activitățile de lobby: informații cu privire la activitățile și angajamentele legate de exercitarea influenței politice ale entității (GRI Standards, 2016; ESRS, 2023, Krivačić, 2017).

3. Rezultate

3.1. Organizarea datelor

Cercetarea se va realiza în perioada 2019-2023, iar eșantionul analizat îl reprezintă primele zece entități din domeniul energiei ce activează în Europa. Pentru colectarea datelor, au fost analizate rapoartele companiilor prezentate în Tabelul 1.

Tabel 1. Sursa datelor

Compania	Sursa datelor
Royal Dutch Shell PLC	Raportul de sustenabilitate 2019-2023
The British Petroleum Company PLC (BP)	Raportul de sustenabilitate 2019-2023
Engie	Raport Integrat 2019-2023
EDF (Électricité de France)	Documentul de înregistrare universală 2019-2023
E-on	Raport de sustenabilitate 2019-2021; Raport Integrat 2022-2023;
Vestas	Raportul de sustenabilitate 2019-2023
TotalEnergies	Documentul de înregistrare universală 2019-2021; Raport de sustenabilitate 2022-2023;
Enel	Raportul de sustenabilitate 2019-2023
Iberdrola	Raportul de sustenabilitate 2019-2023
National Grid	Raportul anual 2019-2020; Raportul de afacere responsabilă 2021-2023

3.2. Analiza modului de prezentare a informațiilor non-financiare

Pe baza tabelului realizat în cadrul subcapitolului anterior, se va analiza modul în care entitățile aleg să își prezinte datele referitoare la sustenabilitate. Așadar, se poate observa că în cadrul a șase dintre aceste organizații, a fost publicat în fiecare an analizat un raport separat cu informația non-financiară, denumit de către cinci dintre acestea „Raport de sustenabilitate” și de una „Raport Integrat”. O singură entitate alege să publice, în fiecare an supus analizei, datele referitoare la dezvoltarea durabilă într-un raport anual denumit „Documentul de înregistrare universală”, împreună cu informația financiară. În cadrul a trei dintre companii, nu avem o raportare similară pe toți anii analizați. Două dintre acestea, publică în primii ani informația sustenabilă într-un raport comun cu informația financiară, iar apoi au prezentat rapoarte de sustenabilitate distincte. Nu în cele din urmă, o singură entitate a prezentat în primii ani analizați separat cele două tipuri de informații, iar în ultimul an le-a prezentat împreună.

Analizând aceste aspecte, observăm că raportarea de sustenabilitate nu este una uniformă, entitățile denumind și publicând rapoartele diferit. Din analiza realizată, se observă că termenul preferat este „Raport de sustenabilitate” și totodată, tendința companiilor de a prezenta separat informația non-financiară.

Un alt aspect ce este analizat este reprezentat de cadrele de raportare utilizate de către companii ca bază pentru raportarea de sustenabilitate (Tabel 2).

Tabel 2. Standardele utilizate

Compania	Standardele utilizate
Royal Dutch Shell PLC	GRI, TCFD
The British Petroleum Company PLC (BP)	GRI, TCFD, SASB
Engie	TCFD
EDF (Électricité de France)	GRI, SASB
E-on	GRI, SASB, TCFD
Vestas	SASB, TCFD
TotalEnergies	GRI, SASB
Enel	GRI, ESRS, SASB, TCFD
Iberdrola	GRI, SASB, TCFD
National Grid	GRI, TCFD

Pe baza tabelului realizat, se poate observa că standardele GRI și TCFD sunt cele mai utilizate, fiind folosite de opt companii din cele zece. Sunt urmate de standardele SASB care sunt menționate de către jumătate dintre entitățile analizate. Nu în ultimul rând, având în vedere că începând cu anul 2024 entitățile trebuie să raporteze conform ESRS, una dintre companii, menționează deja conformitatea cu acestea. Totodată, alte patru entități, mai exact Shell, E.on, Vestas și Iberdrola precizează în rapoartele din anul 2023 faptul că au realizat progrese în vederea raportării conform ESRS.

3.3. Analiza gradului de conformitate

Tabel 3. Gradul de conformitate

Companie/An	2023	2022	2021	2020	2019
Royal Dutch Shell PLC	93%	93%	93%	93%	71%
The British Petroleum Company PLC (BP)	79%	79%	79%	79%	79%
Engie	71%	71%	71%	71%	71%
EDF (Électricité de France)	86%	93%	86%	86%	86%
E-on	86%	86%	86%	86%	86%
Vestas	86%	86%	79%	71%	57%
TotalEnergies	93%	86%	86%	86%	71%
Enel	100%	100%	100%	100%	100%
Iberdrola	93%	93%	93%	86%	79%
National Grid	93%	86%	93%	64%	57%

În urma analizei celor 14 cerințe prezentate anterior, au fost obținuți următorii indici de prezentare a informației non-financiare. Un prim aspect observabil, este faptul că o singură companie, Enel, reușește să obțină un scor maxim în fiecare an supus analizei. Jumătate din numărul de firme au o consecvență de la un an la altul, având același indice în perioada analizată, iar în cadrul a patru firme se observă o îmbunătățire a scorului pe parcursul perioadei. Astfel, o singură companie, are un punctaj ce nu urmărește un trend crescător sau uniform.

Tabel 4. Punctajul cerințelor de prezentare

Cerința de prezentare	Punctajul obținut
Consumul de energie	21
Emisii de gaze cu efect de seră	48
Consumul de apă	27
Calitatea aerului	47
Biodiversitate	46
Diversitatea și egalitatea de șanse	45
Programe de educație și formare a angajaților	50
Sănătate și siguranță	50
Acoperirea negocierilor colective	26
Comunitățile locale	49
Prevenirea și detectarea corupției și mitei	50
Încălări ale codului de conduită sau ale principiilor entității	42
Gestionarea relațiilor cu furnizorii	50
Exercitarea influenței politice și activitățile de lobby	36

În continuare, au fost examinate cerințele de prezentare. Astfel, se poate observa că din 14 criterii, patru au fost prezentate de către toate companiile în fiecare an analizat, respectiv informațiile despre sănătate și siguranță, programe de educație și formare a angajaților, prevenirea și detectarea corupției și mitei și gestionarea relațiilor cu furnizorii. Cele mai mici punctaje au fost obținute de către cerințe precum consumul de energie și apă și acoperirea negocierilor colective. În cazul primelor două acest lucru s-a datorat faptului că au fost urmăriți doi indicatori, atât consumul, cât și procentul de energie regenerabilă și cantitatea de apă extrasă. Entitățile au prezentat una din cele două, dar nu a fost suficient pentru a obține punctajul. S-a observat un interes crescut al companiilor atât față de biodiversitate, cât și față de comunitățile locale, majoritatea prezentând impacturile asupra acestora și programele de dezvoltare.

3.4. Cerințele de prezentare

Având în vedere cerințele ce au fost folosite pentru calcularea indicelui de prezentare, în continuare, unele dintre acestea vor fi supuse unei analize mai amănunțite, pentru a observa evoluția lor în timp, dar și pentru a realiza o comparație între firme.

3.4.1. Diversitatea și egalitatea de șanse

Cerința de prezentare „Diversitatea și egalitatea de șanse” prezintă numărul sau procentajul persoanelor din structurile de guvernare și a angajaților, în funcție de criterii precum: gen, grupă de vârstă sau naționalitate. Se va analiza evoluția în timp, comparând primul an analizat cu ultimul, a numărului de femei angajate în cadrul fiecărei companii.

Din cele zece companii analizate, nouă prezintă procentul ocupat de femei din totalul forței de muncă. Cu excepția unei organizații, se poate observa faptul că, în general, ponderea evoluează de la o perioadă la alta. Cea mai mare creștere are în loc în cazul companiei National Grid, cu 11,8%. Totodată, majoritatea entităților au setat ținte pentru următorii ani pentru a egala raportul dintre bărbați și femei, atât în rândul angajaților, cât și în funcțiile de conducere.

Tabel 5. Procentul femeilor angajate

Companie	Numărul de femei angajate	
	2019	2023
Royal Dutch Shell PLC	31%	35%
The British Petroleum Company PLC (BP)	-	-
Engie	21,1%	26,1%
EDF (Électricité de France)	24,83%	26,3%
E-on	33%	32%
Vestas	13,9%	16,35%
TotalEnergies	35,1%	36,3%
Enel	20,98%	22,7%
Iberdrola	23,31%	24,68%
National Grid	24,3%	36,1%

3.4.2. Programe de educație și formare a angajaților

În cadrul acestei cerințe, companiile au prezentat programele de educație și de formare la care au luat parte angajații lor de-a lungul anului de raportare și după caz, numărul de ore sau zile de formare pentru fiecare angajat sau în cadrul întregii companii. Având în vedere că fiecare entitate contorizează timpul de formare în mod diferit, o analiză comparativă ar fi dificil de realizat. Dar, în continuare, se vor prezenta exemple de cursuri oferite de către companii angajaților lor. Analizând programele entităților se observă faptul că sunt de mai multe tipuri. În primul rând, sunt cele specifice industriei, cum ar fi formarea în scenariile de tranziție energetică, în electricitate sau în securitate nucleară. O altă categorie este destinată funcțiilor de conducere și avem cursuri de formare pentru poziții de lider sau formarea acestora cu privire la necesitatea respectării efective a orelor de lucru și a perioadelor de odihnă, iar nu în ultimul rând, există cursuri generale precum impactul climatic asupra lanțului de aprovizionare, formarea personalului în legătura cu drepturile omului și în domeniul securității cibernetice sau a confidențialității. Unul dintre cele mai întâlnite cursuri în cadrul companiilor analizate este cel împotriva mitei și corupției. Așadar, companiile pun accent pe formarea angajaților, oferind atât cursuri obligatorii, dar și opționale.

3.4.3. Biodiversitate

Cerința de prezentare ce ține de mediu, denumită „Biodiversitate”, prezintă activitățile întreprinse de către entități atât pentru a remedia impacturile sale asupra biodiversității, cât și pentru protejarea acesteia. O parte din activități sunt influențate și de zonele unde companiile își desfășoară activitatea.

Printre primele măsuri prezentate sunt neexploatarea de resurse de petrol și gaze în siturile

naturale și mixte ale patrimoniului mondial și replantarea pădurilor pentru a obține o defrișare netă zero din noile activități. Spre exemplu, The British Petroleum Company PLC (BP) a realizat o restructurare a mai mult de 70 de hectare a unei păduri în Azerbaidjan. În cadrul companiei Iberdrola, planul legat de biodiversitate conține angajamente precum compensarea egală a impactului, mai exact cu același tip de habitat și specii afectate, aplicarea de soluții bazate pe conservarea naturii și implicarea lanțului de aprovizionare.

Așadar, companiile prezintă, cel puțin la nivel de raport, interesul pe care îl au față de zonele afectate de către activitatea operațională și încearcă prin diferite programe să reducă impactul negativ al acestei industrii.

3.5. Auditul rapoartelor de sustenabilitate

În cadrul acestui subcapitol, vom cerceta pentru ultimul an analizat, respectiv anul 2023, dacă informația sustenabilă este auditată, de către cine și nu în ultimul rând, opinia obținută.

Tabel 6. Auditul rapoartelor de sustenabilitate

Compania	Auditate sau nu	Auditorul	Opinie
Royal Dutch Shell PLC	Da	LRQA	Limitată
The British Petroleum Company PLC (BP)	Da	Deloitte	Limitată
Engie	Da	Deloitte și EY	Limitată și rezonabilă
EDF (Électricité de France)	Da	PwC	Rezonabilă
E-on	Da	KPMG	Limitată și rezonabilă
Vestas	Nu	-	-
TotalEnergies	Da	EY	Limitată
Enel	Da	KPMG	Limitată și rezonabilă
Iberdrola	Da	KPMG	Limitată
National Grid	Da	PwC	Limitată

Se poate observa faptul că o singură entitate, Vestas, nu are raportul de sustenabilitate auditat. În cadrul a opt companii se apelează la un auditor din Big Four, KPMG fiind cel mai des întâlnit, urmat în egală măsură de ceilalți, iar în cadrul unei companii opinia este emisă de doi auditori, Deloitte și EY. Nu în ultimul rând, cinci companii au obținut o opinie limitată, o singură companie o opinie rezonabilă, iar în cadru a trei dintre entități există atât informații sustenabile cu o opinie limitată, cât și o categorie auditată cu o opinie rezonabilă.

Concluzii

Prin prezentarea acestor aspecte atât teoretice, cât și practice s-a urmărit înțelegerea conceptului și raportării de sustenabilitate și realizarea unei analize a gradului de conformitate a entităților selectate cu standardele din domeniu. Prin prezentarea literaturii de specialitate, s-a realizat o trecere în revistă a evoluției noțiunii de sustenabilitate, de la o raportare voluntară la una obligatorie. Aspectele teoretice au fost puse în practică prin observarea respectării de către companii a 14 cerințe de prezentare din standardele ESRS și GRI.

Rezultatele obținute subliniază evoluția raportării de sustenabilitate, în primul rând prin creșterea gradului de conformitate în cadrul tuturor companiilor de la un an la altul. Companiile au devenit mai responsabile și preocupate în legătură cu acest tip de raportare și prin faptul că au început să își auditeze informația non-financiară. Totodată, prin politicile și activitățile prezentate în cadrul rapoartelor se observă un interes crescut asupra îmbunătățirii comunităților și a protejării mediului.

Chiar dacă domeniul a suferit multe reglementări în ultima perioadă, uniformizarea raportării de sustenabilitate pentru urmărirea reală a impacturilor entității, dar și pentru a realiza comparații între acestea, este încă într-un stadiu incipient. Deoarece companiile nu prezintă încă informația conform unui singur standard, este mai greu de urmărit și analizat informația non-financiară. Cu toate acestea, un pas important a fost realizat prin introducerea standardelor ESRS, care cel puțin la nivel european, vor standardiza în viitorul apropiat aceste rapoarte.

Bibliografie

1. Agyei-Mensah, B. K. (2012) "The impact of adopting International Accounting Standards 1 (IAS 1) in Ghana: The extent of disclosures, and their relationship to corporate characteristics", *African Journal of Business Management*, vol. 6, no. 44: 10896-10905
2. Bansal, P. & DesJardine, M. R. (2014) "Business sustainability: It is about time.", *Strategic Organization*, vol 12, no. 1: 70-78. <https://doi.org/10.1177/1476127013520265>
3. Becchetti, L., Bobbio, E., Prizia, F. & Semplici, L. (2022) "Going deeper into the S of ESG: A relational approach to the definition of social responsibility.", *Sustainability*, vol. 14, no. 15: 9968
4. Becker, C. U. (2012). *Sustainability ethics and sustainability research*. Springer Netherlands. <https://doi.org/10.1007/978-94-007-2285-9>
5. Bumbac, D. (2022) "Integrarea factorilor ESG în activitatea instituțiilor de credit", In Conferința Integrare prin cercetare și inovare, Chișinău, Moldova, 10-11 noiembrie
6. Comisia Europeană (2023) "Business performance measurement – At the crossroads of strategy, decisionmaking, learning and information visualization". [Online]. Disponibil online la: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4043
7. Dolmans, M., Bourguignon, G., Assereto, C.C. & Dictus, T. (2021) "The corporate sustainability reporting directive: From "non-financial" to "sustainability" reporting", *Cleary Gottlieb Steen & Hamilton LLP*: 1-7
8. Doni, F., Martini, S.B., Corvino A. & Mazzoni, M. (2020) "Voluntary versus mandatory non-financial disclosure: EU Directive 95/2014 and sustainability reporting practices based on empirical evidence from Italy", *Meditari Accountancy Research*, vol. 28, no. 5: 781-802
9. Eklund, M. & Vaaler, J. A. (2023) "The Transition to CSRD and ESRS", *University of Agder*
10. Faccia, A., Manni, F. & Capitanio, F. (2021) "Mandatory ESG reporting and XBRL taxonomies combination: ESG ratings and income statement, a sustainable value-added disclosure.", *Sustainability*, vol. 13, no. 16: 8876
11. Faqih, A. & Kramer, R. (2024) "The Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD): An effective approach to implementation.", *Diponegoro Journal of Accounting*, vol. 13, no. 4
12. Gerwing, T., Kajüter, P. & Wirth, M. (2022) "The role of sustainable corporate governance in mandatory sustainability reporting quality", *Journal of Business Economics*, vol. 92, no.3: 517-555
13. GRI Standards (2016) "Consolidated set of GRI sustainability reporting standards". [Online]. Disponibil online la: <https://www.ekvilib.org/wp-content/uploads/2018/03/GRI-standards-2016.pdf>
14. Heinberg, R., & Lerch, D. S. (2010). *The post carbon reader: Managing the 21st century's sustainability crises*. Watershed Media.
15. Jaspreet, S. & Balbinder, D. (2024) "GRI standards for environmental sustainability—A brief review", In *Institute of Industrial and Systems Engineers (IISE) Conference Proceedings*
16. Jose, T. (2017) "Need for harmonisation of sustainability reporting standards", *Journal of Finance and Economics*, vol. 5, no. 6: 253-258
17. Kaplan, R. S. & Ramanna, K. (2021) *How to fix ESG reporting*, Boston: Harvard Business School
18. Krantz, T. & Jonker, A. (2024) "What is ESG reporting?". [Online]. Disponibil online la: <https://www.ibm.com/think/topics/esg-reporting>
19. Krivačić, D. (2017) "Sustainability reporting quality: The analysis of companies in Croatia", *Journal of Accounting and Management*, vol. 7, no. 1: 1-14
20. Li, T., Wang, K., Sueyoshi, T. & Wang, D. D. (2021) "ESG: Research progress and future prospects", *Sustainability*, vol. 13, no. 21: 11663
21. Martinčević, I., Primorac, D. & Dorić, B. (2024) "Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD): Obligations, Challenges and Requirements for Companies", *ENTRENOVA-ENTerprise REsearch INNOVation*, vol. 10, no.1: 317-327
22. Mititean, P. & Sărmaș, N. F. (2023) "Relația dintre raportarea sustenabilității și performanța companiilor. Evidențe din sectorul energetic european", *CECCAR Business Review*, vol. 6, no. 6: 1-11
23. Molfetas, M. (2023) "What are the GRI Standards?". [Online]. Disponibil online la: <https://www.sustain.life/blog/gri-standards>

24. Odoabașă, R. & Marošević, K. (2023) "Expected contributions of the European Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) to the sustainable development of the European union.", *EU and Comparative Law Issues and Challenges Series*, no. 7: 539-612
25. Pavelescu, C., Panuș, D. & Neagu, I. (2023) "Raportarea rezultatelor de mediu, social și guvernanta (ESG)", In Conferința "Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători", ediția a 7-a, Chișinău, Moldova, 9-10 March 2023
26. Radzi, M.S.H. & Ismail R.F. (2023) "An overview of environmental, social and governance (ESG) and company performance", *European Proceedings of Social and Behavioural Sciences*, 1111–1122
27. European Sustainability Reporting Standards (ESRS) (2023) Regulamentul Delegat (UE) 2023/2772 al Comisiei din 31 iulie 2023 de completare a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește standardele de raportare privind durabilitatea (ESRS)
28. Sulkowski, A. & Ruth, J. (2022) "Evolving ESG reporting governance, regime theory, and proactive law: Predictions and strategies", *American Business Law Journal*, vol. 59, no. 3: 449-503
29. Yosifova, D. & Petrova-Kirova, M. (2022) "The new EU corporate sustainability reporting framework in the context of GRI standards", In 89th International Scientific Conference on Economic and Social Development – Economical, Agricultural and Legal Frameworks of Sustainable Development – Novi Sad, 4-5 November