



UNIVERSITATEA BABEȘ-BOLYAI
BABEȘ-BOLYAI TUDOMÁNYEGYETEM
BABEȘ-BOLYAI UNIVERSITÄT
BABEȘ-BOLYAI UNIVERSITY
TRADITIO ET EXCELLENTIA



Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca

Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor

REZUMAT TEZĂ DE DOCTORAT

**Magnitudinea și impactul contabilității de mediu asupra
contabililor și părților interesate**

Coordonator

Prof. Dr. Habil. Adela DEACONU

Student Doctorand,

Radu MARIAN

2024

Cuprins

Abrevieri.....	6
Listă de tabele și figuri.....	10
Introducere.....	12
Metodologia cercetării.....	14
Capitolul 1. Delimitări conceptuale si legislative.....	16
1.1. Raportarea financiară și de mediu în contextual sustenabilității.....	17
1.1.1. Concepte generale (contabilitate-raportare financiară-divulgare)..	18
1.1.2. Concepte specifice (sustenabilitate-CSR-raportare de mediu)..	19
1.1.2.1. Contabilitate sustenabilă.....	21
1.1.2.2. Raportare social corporativă (CSR).....	22
1.1.2.3. Raportare de mediu.....	23
1.1.3. Delimitări privind raportarea de mediu.....	25
1.1.3.1. Conexiuni între raportarea de mediu, responsabilitate și părțile interesate.....	25
1.1.3.2. Impactul raportării de mediu asupra deciziei părților interesate.....	27
1.1.3.3. Alte noțiuni și concept relaționate cu raportarea de mediu.....	28
1.2. Reglementări contabile privind raportarea de mediu.....	30
1.2.1. Instrucțiunile GRI.....	30
1.2.2. Raportarea Triple Bottom Line.....	38
1.2.3. Externalitățile contabilității de mediu.....	39
1.2.4. Fundația de raportare a valorii.....	41
1.2.4.1. Raportare Integrată.....	42
1.2.4.2. Consiliul pentru standardele de contabilitate sustenabilă.....	43
1.2.5. Directiva UE 95/2014.....	44
1.2.6. CSRD (Directiva pentru raportarea corporativă sustenabilă) ...	46
1.2.7. Reglementarea IFRS pentru raportarea de mediu.....	47
1.3. Alte reglementări specifice.....	53
1.3.1. Certificarea ISO.....	54
1.3.2. Certificarea EMAS.....	58
1.4. Concluzii ale Capitolului 1.....	62

Capitolul 2. Divulgare de mediu. Evaluarea stării actuale pentru România.....68

2.1. Revizuirea literaturii de specialitate privind starea actuală a divulgărilor de mediu.....	68
2.1.1. Prezentare generală a gradului de divulgare a informațiilor de mediu.....	68
2.1.2. Prezentare generală a factorilor influenți ai divulgării informațiilor de mediu.....	104
2.1.2.1. Indicele pentru variabila dependentă.....	105
2.1.2.2. Variabile independente.....	107
2.2. Studiu privind amploarea și determinanții divulgării informațiilor de mediu ai companiilor românești.....	111
2.2.1. Obiectiv și metodologia cercetării.....	111
2.2.2. Selectarea eșantionului.....	116
2.2.3. Variabile.....	118
2.2.3.1. Variabilă dependentă.....	118
2.2.3.2. Variabile independente.....	120
2.2.4. Analiză empirică.....	123
2.2.5. Concluzii ale Capitolului 2.....	133

Capitolul 3. Raportarea de mediu și contabili. Studiu de caz al României.....141

3.1. Contribuitori la inițiativele de sustenabilitate și raportare de mediu...143	
3.1.1. Profesia contabilă și raportarea de mediu.....	143
3.1.2. Strategia de mediu.....	148
3.1.3. Contabilitatea managerială de mediu.....	150
3.2. Revizuirea literaturii de specialitate privind implicarea contabililor în sustenabilitate și raportare de mediu.....	151
3.3. Studiu de caz privind implementarea raportării de mediu și actorii implicați.....	156
3.3.1. Context și metodologie.....	156
3.3.2. Eșantion de interviu, instrument și aplicare.....	160
3.3.3. Analiza răspunsurilor.....	161
3.3.3.1. Percepții despre implementarea raportării de mediu.....	161
3.3.3.2. Percepții despre implicarea contabililor.....	174
3.3.3.3. Percepții despre asigurarea auditului.....	175
3.3.4. Discuții și concluzii ale studiului.....	176
3.4. Posibilă generalizare a studiului de caz și explicații suplimentare pentru absența comunicării datelor de mediu.....	178

Concluziile Tezei de Doctorat.....	180
Contribuțiile Tezei de Doctorat la literatura de specialitate.....	184

Referințe.....	186
-----------------------	------------

Anexă 1 Date colectate pentru variabila dependentă/rezultat.....	214
Anexă 2 Date colectate pentru factorul Cifra de afaceri.....	222
Anexă 3 Date colectate pentru factorul Total Active.....	232
Anexă 4 Date colectate pentru numărul de angajați.....	241
Anexă 5 Date colectate pentru variabilele independente/condiții Over500 și Over250.....	249
Anexă 6 Date colectate pentru alte variabile independente/condiții.....	257
Anexă 7 Instrumentul de interviu.....	265

Cuvinte cheie: CSRD, țară emergentă, contabilitate de mediu, divulgare de mediu, raportare de mediu, Directiva UE 95/2014, fsQCA, standarde GRI, sustenabilitate

Introducere

Responsabilitatea față de mediu a companiilor a fost în atenția mas-media și a părților interesate în ultimii ani. Performanța de mediu a companiilor a început să fie măsurată ca urmare a diverselor pericole de mediu care au apărut, cum ar fi degradarea biodiversității, emisiile de gaze cu efect de seră (GHG) sau schimbările climatice (Parker, 2005; Solovida și Latan, 2017). Performanța financiară nu mai este suficientă în prezent pentru măsurarea performanței companiilor, prin urmare contabilității și profesia contabilă au nevoie să țină cont de aceste aspecte în procesul de raportare. Companiile au început să elaboreze rapoarte de sustenabilitate/rapoarte de mediu/rapoarte anuale în care divulgă informații referitoare la diverse aspecte de mediu (reciclare de materiale, energie, poluarea apei și a aerului, biodiversitate, schimbări climatice, emisii de gaze cu efect de seră (GHG)).

Ca și o consecință a nivelului crescut de cerere despre informațiile de mediu, companiile au început să își îmbunătățească performanța de mediu și să divulge mai multe informații de mediu prin implementarea unei strategii de mediu și folosirea sistemelor contabilității manageriale de mediu (EMA) (Lisi, 2015; Solovida și Latan, 2017). Cu toate acestea, raportarea performanței de mediu rămâne voluntară în anumite țări, în timp ce pentru altele este un nivel scăzut de divulgare (țări emergente – e.g. România), prin urmare nu este clar dacă cele două practici pot îmbunătăți performanța de mediu a companiilor (Clarkson et al., 2008; He și Loftus, 2014).

Contabilitatea răspunde la “preocupări dacă sistemele economice (încorporate în sistemele de așteptări culturale) creează rezultate care subminează sistemele ecologice pe care se bazează prosperitatea umană (și a altor specii)” (Bebbington și Thomson, 2013, p.281).

Practica contabilității sociale și de mediu a voluat de-a lungul timpului. La începuturi, înainte de anul 1960, “conturile sociale” au fost examinate și explorate de către alte

discipline (Eugenio et al., 2010). După aceea, între anii 1960-1970, contabilitatea socială și de mediu a fost definită ca o arie de cercetare care s-a dezvoltat prin raportare socială corporativă (CSR) și care a explorat legăturile dintre contabilitate, organizații și societate (Parker, 2005). După aceea, Adams (2004) sugerează că în perioada anilor 1980 a fost o dominare a preocupărilor legate de muncă și o creștere a divulgărilor sociale, de mediu și etice. În final, în perioada anilor 1990, Gray (2002) evidențiază o dominare a problemelor de mediu asupra preocupărilor legate de muncă, iar divulgările nu sunt atât de concentrate pe probleme sociale, ci mai degrabă pe probleme de mediu.

Diverse studii au cerut studii ulterioare în domeniul contabilității de mediu (Alewine, 2010; Dagilene și Sutiene, 2019) intrucât contabilitatea pentru rapoartele durabile (include contabilitatea de mediu) este solicitată companiilor de către părțile interesate. Mai mult, alte studii cer o implicare mai mare a contabililor în procesul de raportare de mediu și în inițiativele de sustenabilitate (Egan și Tweedie, 2018).

Metodologia cercetării

Pentru dezvoltarea subiectului, am elaborat o cercetare atât cantitativă cât și calitativă. În fiecare capitol, ne-am propus să răspundem unui obiectiv de cercetare și întrebărilor de cercetare.

În primul capitol, am elaborat o revizuire de literatură extensivă de la concepte generale la concepte specifice relaționate cu contabilitatea, raportarea financiară și conexiunile cu raportarea de mediu. În plus, am avansat către alte concepte specifice relaționate cu raportarea de mediu (e.g. contabilitatea sustenabilă, CSR). Pentru a seta delimitările adecvate am luat în considerare pentru analiză cărți de specialitate, capitole de cărți și articole publicate în jurnale academice. După aceea, ne-am orientat către reglementări generale și specifice relaționate cu raportarea de mediu. Pentru a identifica reglementări trecute relaționate cu raportarea de mediu am consultat cărți de specialitate, capitole de cărți și articole publicate în jurnale academice, în timp ce pentru reglementările prezente, am luat în considerare preponderent surse online relaționate cu reglementările (site-ul companiilor de audit de tipul BIG4, legistori naționali și internaționali).

În cel de-al doilea capitol, am elaborat în prima parte o meta-analiză a divulgării informațiilor de mediu prin analizarea studiilor identificate în cărți de specialitate, capitole de cărți și articole publicate în jurnale academice. Clasificarea studiilor s-a făcut la nivel mondial pe regiuni, economii dezvoltate și emergente, și mai apoi pe un context emergent specific (România). După aceea, am analizat variabile dependente și independente ca și factori de influență ai divulgării informațiilor de mediu. Pentru variabilele dependente, am examinat diferite machete utilizate pentru construirea unui indice de divulgare, în timp ce pentru variabilele independente am analizat factori de influență. Ambele analize au fost elaborate pe studii publicate în articole de specialitate. Pe baza analizelor, în partea a doua a acestui capitol, am elaborat o analiză empirică a unui context European emergent (România). Am selectat ca și metodologie pentru această analiză, analiza de conținut pentru colectarea datelor și Analiza Comparativ

Calitativă (QCA) pentru analiză empirică. Analiza de conținut a fost aplicată pentru colectarea datelor din rapoartele de mediu, sustenabilitate, anuale sau ale administratorilor după caz. Datele au centralizate pentru rezultat (variabila dependentă) și condiții (variabile independente). Pe baza datelor colectate pentru rezultat și condiții, am aplicat pentru fiecare an din analiza noastră (2017-2020), următorii pași din QCA: calibrare (setări de valori între 0, 0.5 și 1 pentru rezultat și condiții), analiza condiției necesare (determinarea acelei condiții care îndeplinește criteriul condiției necesare și suficiente) și tabelul de algoritm fuzzy truth (identificarea celor mai bune condiții ce determină rezultatul).

În ce de-al treilea capitol, am elaborat în prima parte o revizuire de literatură a contribuțiilor profesiei contabile la sustenabilitate și raportare de mediu. Am elaborat această revizuire a literaturii de specialitate pentru a identifica metodologii și studii actuale pentru contexte dezvoltate și emergente. În a doua parte, am dezvoltat un studiu de caz privind implementarea raportării de mediu, implicarea contabililor în acest proces și asigurarea auditului pentru o companie românească din industria poluantă. Pentru a construi studiul de caz, am analizat în primul rând rapoartele de mediu, strategia pentru schimbări climatice și decarbonizare și declarațiile companiei privind sănătate, siguranță, securitate și mediu. După aceea, am elaborat un instrument de interviu ce constă în 12 întrebări despre implementarea raportării de mediu, implicarea contabililor în procesul de raportare de mediu și asigurarea auditului care a fost aplicat angajaților companiei. Interviuurile au durat între 13-30 de minute și răspunsurile au fost anonimizate prin software-ul MAXQDA24.

Capitolul 1. Delimitări conceptuale și legislative

În **Capitolul 1** al acestei teze de doctorat, am efectuat o analiză extinsă a literaturii de specialitate privind disciplina contabilității de mediu prin stabilirea delimitărilor de la concepte generale la concepte specifice în contabilitatea de mediu; analizând reglementările contabile trecute, prezente și viitoare și încheind prin cercetarea altor reglementări specifice de mediu (certificări de mediu). Analiza literaturii de specialitate elaborată stabilește delimitări ale disciplinei contabilității de mediu.

În prima parte este făcută o delimitare între concepte generale (e.g. contabilitate, raportare financiară, divulgare), unde contabilitatea este considerată a fi o măsură importantă pentru activitățile de afaceri (Çalışkan, 2014) și “un proces de identificare, măsurare și comunicare a informației economice pentru a permite judecăți și decizii în cunoștință de cauză de către utilizatorii informațiilor” (Sterling, 1967, p. 104). După aceea, deoarece contabilitatea de mediu face parte din contabilitatea durabilă împreună cu contabilitatea socială, ea se reduce la concepte specifice, cum ar fi contabilitatea sustenabilă. CSR și raportarea de mediu. După aceea, setează delimitări de la raportarea de mediu în legătură cu părțile interesate, impactul asupra deciziei părților interesate și evidențiază alte noțiuni și concepte relaționate cu contabilitatea de mediu.

În a doua parte, cercetarea se focusează pe legislația apărută în această disciplină. În cadrul cercetării efectuate, am identificat mai multe reglementări internaționale obligatorii și voluntare (standardele GRI, raportarea Triple Bottom Line, externalitățile contabilității de mediu, Value Reporting Foundation, Directiva UE 95/2014, CSRD și regelementările IFRS) și alte reglementări voluntare specifice (certificare ISO și certificarea EMAS) de unde am observat o abundență de reglementări care ridică preocupări în rândul companiilor cu privire la ce standard să urmeze. Deoarece există mai multe standarde, cu diverse obiective (Stolowy și Paugam, 2023), este dificil de stabilit o convergență între ele, deoarece există o diversitate de cerințe de raportare între legislatorii internaționali, cei mai influenți fiind EFRAG, ISSB și SEC. Mai mult, deoarece este o abundență de reglementări la nivel de stat și inițiative voluntare, este dificil ca o anumită inițiativă să fie atribuită actorilor statali (legislativi și executivi) sau non-statali (comunități epistemice, antreprenori instituționali, transportatori, autorități de reglementare și raportori) și pentru a se conforma cu specificitățile legilor mai dure sau mai flexibile (Larringa și Senn, 2021). Autorii evidențiază că diverse țări europene emergente au făcut reglementări privind raportarea non-financiară bazându-se pe mecanisme (ghidurile GRI și asigurarea durabilității) produse actori non-statali după transpunerea Directivei UE 95/2014 în reglementarea națională.

Capitolul 2. Divulgare de mediu. Evaluarea stării actuale pentru România.

În **Capitolul 2** al acestei teze de doctorat, am investigat divulgarea de mediu ale companiilor românești pentru perioada 2017-2020 pe durata promulgării Directivei UE 95/2014. Pentru a realiza acest obiectiv, am realizat în prima parte o revizuire a literaturii de specialitate pe divulgări de mediu pentru țări non-europene și europene contexte dezvoltate și emergente, particularizând ulterior și pe un context emergent particular (România).

Africa rămâne o arie de cercetare puțin cercetată unde studiile se focusează mai mult pe cercetare cantitativă decât calitativă. Doar în Africa de Sud există o legislație obligatorie pentru divulgarea informației de mediu, prin urmare doar companiile listate au o legislație obligatorie pentru divulgare. Cu toate acestea, companiile din industria poluantă din Africa divulgă în mod voluntar informații de mediu în rapoartele lor din cauza presiunii publice. Sunt diverse probleme de mediu cum ar fi defrișările, biodiversitatea, moartea animalelor pe cale de dispariție, degradarea mediului, poluare, revărsări de apă și alte aspecte sociale cauzate de inacțiuni și acțiuni ai diferitelor părți interesate (oameni, guverne, corporații), pe care cercetarea întreprinsă le ajută să fie mai vizibile și să se găsească soluții politice. Ca și o direcție viitoare de studiu, pentru țări mai dezvoltate (e.g. Africa de Sud) ar fi interesat de analizat dacă legislația pentru companii listate poate fi adaptată la legislația europeană și să stimuleze companiile să divulge mai multe informații de mediu. Pentru țări sub-dezvoltate, cercetătorii pot considera Obiectivele de Dezvoltare Durabilă (SDGs) și implicarea lor la nivel global și local pentru dezvoltarea cercetării contabilității de mediu.

În contextul asiatic, divulgarea de mediu a fost mai explorată de cercetători decât în cazul Africii. China, Malaysia, Singapore și Japonia au implementat în legislația națională diverse progrese relaționate cu legislația de mediu. Divulgarea informațiilor de mediu au venit ca o cerință de la guvernele și bursele de valori locale. Chiar dacă au existat presiuni de la

instituții, în continuare este un nivel scăzut de divulgare de mediu în rapoarte în contextul chinezesc. Direcții viitoare de cercetare în contextul asiatic ar putea continua analizarea țărilor asiatice dezvoltate și emergente, pentru a evidenția asemănări și deosebiri în practicile divulgării de mediu. Așa cum a fost menționat mai sus, implicarea guvernelor și burselor de valori locale în procesul divulgării de mediu, o altă direcție de cercetare viitoare s-ar putea focusa pe implicarea diferitelor părți interesate (auditori, manageri, contabili) în calitatea procesului de divulgare de mediu.

Pentru regiunea MENA, în zona Levant, sunt țări unde există legislație de mediu (Iordan), țări unde nu există (Syria și Lebanon) și țări unde nu există, dar este sprijin pentru corporații din partea zonei academice pentru acest tip de practici (Palestina). Per total, se poate observa ca Iordan (o țară mai dezvoltată) a început să capteze atenția cercetătorilor mai mult decât Palestina, Lebanon și Siria (țări emergente). Zona GCC a fost mai studiată de către cercetători decât regiunea Levant, de asemenea țările din această zonă sunt împărțite în dezvoltate (Kuwait, Arabia Saudită, Emiratele Arabe Unite) și emergente (Bahrain, Oman, Qatar, Irak). Principalele studii se concentrează pe întreaga regiune, decât pe țări individuale. Sunt legislații de mediu la nivel național pentru țările dezvoltate (Kuwait, Arabia Saudită, Emiratele Arabe Unite), în timp ce pentru țările emergente nu există un set de standarde pentru legislația de mediu. Ultima categorie, țările arabe din Africa de Nord sunt caracterizate ca fiind sărace în resurse. Sunt foarte puține studii despre divulgarea de mediu comparativ cu alte regiuni. Sectorul care este cel mai analizat de cercetători este cel de petrol și gaze. Informațiile de mediu puse la dispoziție de companii în rapoarte sunt voluntare, prin urmare nu există o legislație obligatorie pentru niciuna din țările din regiune. În acest context, la fel ca și pentru alte țări africane subdezvoltate, o viitoare arie de cercetare ar putea lua în considerare implicarea SDG la nivel global și local în dezvoltarea cercetării contabilității de mediu.

Pentru contextul Americii de Nord, Canada și Statele Unite ale Americii sunt principalele țări în care cercetătorii și-au concentrat studiile despre divulgarea de mediu. Pentru această regiune, am identificat diferite studii cu diverse metodologii și o varietate mare de subiecte. Cu toate acestea, cercetătorii au evidențiat mai multe studii pe teoria legitimității, studii viitoare pot cerceta și alte teorii, nelimitându-se doar la contabilitate. Ambele țări au legislații și agenții către care companiile trebuie să se conformeze, chiar dacă nu există o convergență între cele două țări în ceea ce privește legislația. Mai mult, ce ne-a atras atenția când am analizat studiile efectuate pentru această regiune, din ce am cercetat până acum, este excluderea unei alte economii mari (Mexic) din cercetarea pentru divulgare de mediu. Ca și studii viitoare, cercetarea ar putea investiga prin comparație divulgarea de mediu prin comparație la toate țările dezvoltate ale Americii de Nord (Canada, Statele unite ale Americii și Mexic). O altă direcție de cercetare viitoare ar putea merge mai departe și analiza contexte subdezvoltate (Insulele Caraibiene și Groenlanda).

Pentru contextul Pacificului, cercetătorii și-au focusat studiile mai mult pe Australia și Noua Zeelandă. Companiile din această regiune tind să divulge informații de mediu pe baza expunerii politice și listării la bursa de valori. Din ceea ce am cercetat până acum, nu există o legislație obligatorie pentru aceste țări. Studii viitoare ar putea investiga diferite direcții de cercetare specifice de mediu (creșterea nivelului mării, acidificarea oceanelor, criza

climatică). Pentru alte insule din jurul zonei Pacificului, studiile sunt rare și nu am putut identifica studii mai vizibile internațional, prin urmare viitoare studii ar putea investiga această direcție de cercetare specifică de mediu sau să analizeze divulgarea de informații de mediu.

Pentru contextul Americii de Sud, studiile despre divulgarea de mediu sunt foarte rare din ce am cercetat până acum, prin urmare este dificil să tragem niște concluzii despre ceea ce s-a cercetat până în prezent și care sunt direcțiile viitoare de cercetare. Cu toate acestea, printre cele două studii identificate, putem argumenta că este o piață emergentă pentru divulgarea de mediu, unde companiile divulgă acest tip de informație voluntar. Studii viitoare ar putea investiga teme specifice de mediu sau divulgări de informații de mediu pentru companii dintr-o anumită țară sau prin comparație cu alte țări.

Contextul European are cel mai mare număr de studii pe regiuni; am încercat să selectăm studiile pe care le-am considerat cele mai relevante pentru anumite țări mai dezvoltate. Un aspect important pentru țările Europene a fost implementarea Directivei Europene 95/2014, care a făcut obligatorie divulgarea informațiilor de mediu în rapoarte pentru companiile cu mai mult de 500 de angajați, prin urmare toate țările Europene au convers către această directivă.

În contextul țărilor dezvoltate, am identificat studii la nivelul companiilor când încă Directiva Europeană 95/2014 nu a intrat în vigoare. Studiile au evidențiat un nivel scăzut de divulgări de mediu, companii care nu sunt pregătite să divulge informații de mediu negative sau contabili care au suficiente cunoștințe pentru acest tip de raportare. Ce ne-a mai atras atenția este perioada timpurie de când am găsit studii despre divulgări de mediu. În țările dezvoltate, divulgările de mediu sunt o practică curentă pentru companii, pentru care se fac studii de mai mult de 30 de ani. Prin urmare, direcțiile viitoare de cercetare s-ar putea focusa pe sistemele de management de mediu ale companiilor sau cum pot adapta companiile divulgările de mediu în cazul unui incident de mediu.

În contextul țărilor emergente, am identificat lipsa legislației naționale cu privire la divulgările de mediu. Nu sunt foarte multe studii efectuate ca și în cazul țărilor dezvoltate și doar după o anumită perioadă, cercetătorii au început să își îndrepte atenția și către aceste țări. Cu toate acestea, există o varietate de metodologii folosite de cercetători pentru a analiza aceste contexte. Studii viitoare pot analiza divulgări de mediu în contexte emergente prin evidențierea particularităților de divulgare sau influențe ale lipsei de divulgare pentru companii.

Ca și un context emergent particular, România este o fostă țară comunistă (Albu et al., 2021) fara precedente în practica divulgărilor de mediu, unde contabilii consideră ca fiind relevant doar aspectele financiare și până la apariția Directivei UE 95/2014, nu a existat o legislație obligatorie pentru companii pe partea de divulgări a informațiilor de mediu. Făcând parte din grupul țărilor europene emergente, România se conformează Directivei UE 95/2014, care a fost transpusă prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice OMFP 1938/2016.

În a doua parte este prezentat un studiu empiric pentru un context emergent (România), pentru perioada 2017-2020 (după punerea în aplicare a Directivei UE 95/2014), despre divulgările de mediu ale companiilor listate la Bursa de Valori București (BVB) și a celor care raportează în conformitate cu standardele GRI. Majoritatea studiilor au folosit modele regresionale pentru determinarea nivelului de divulgare a informațiilor de mediu și corelarea cu alte variabile (Clarkson et al., 2008; Monteiro și Aibar-Guzman, 2010a; van de Burgwal și Oliveira Vieira, 2014). În această cercetare, am considerat metodologia fsQCA care analizează seturi de date care sunt prea largi pentru analiza încrucișată de cazuri și prea mici pentru analiza regresii liniare (Ragin, 1987). În plus, cum se bazează pe analiza configurațiilor, divulgarea de mediu poate fi asimetrică și poate urma și căi complexe (Ragin, 2009; Schneider și Wageman, 2012). De asemenea, pentru eșantioane mai mici cum este al nostru, metodologia QCA este recomandată (Ragin, 2000).

Analiza rezultatelor a dezvăluit că pentru companiile care raportează urmând standardele GRI divulgă mai multe informații de mediu decât cele care sunt listate la bursă. Prin urmare, companiile care dețin mai multe resurse financiare vor divulga mai multă informație, ceea ce confirmă cercetările efectuate de Qiu et al. (2016). O altă explicație ar fi presiunea publică pe care o au companiile din sectoare sensibile la mediu de a divulga mai multă informație, în timp ce alte companii au presiunea din legislația obligatorie (Directiva UE 95/2014) de a divulga acest tip de informație. Cu toate acestea, sunt companii cu mai puțin de 500 de angajați pentru care divulgarea informațiilor de mediu rămâne voluntară și pentru acestea nivelul de divulgare a informațiilor de mediu rămâne scăzut sau divulgă doar informații generale, din moment ce nu au stimulente pentru a divulga acest tip de informație.

Mai mult, rezultatele ne arată un nivel mai crescut de divulgare a informațiilor de mediu pentru companii din următoarele sectoare: Energetic și Industrial din moment ce ele sunt cele mai interesate ținând cont că fac parte din sectorul poluant.

Chapter 3. Raportarea de Mediu și Contabilii. Studiu de caz pe România.

În **Capitolul 3** al acestei teze de doctorat, am investigat procesul de implementare a raportării de mediu și implicarea contabililor pentru o companie românească. În prima parte, am făcut o revizuire a literaturii de specialitate în privința profesiei contabile și conexiunii cu raportarea de mediu, strategie de mediu și contabilitate managerială de mediu, respectiv evidențierea precedentelor studii relaționate cu implicarea contabililor în sustenabilitate și raportare de mediu atât pentru contexte dezvoltate cât și emergente. Pe baza studiilor identificate despre implicarea contabililor în sustenabilitate și raportare de mediu, am observat o lipsă de implicare a profesioniștilor contabili, un interes scăzut al managerilor și o lipsă a unei legislații obligatorii care au determinat un decalaj în raportarea de mediu (Jaggi și Zhao, 1996). După aceea, în țările în curs de dezvoltare, există o absență a raportării de mediu și a contabilității manageriale de mediu deoarece există o lipsă de competență și de reglementări voluntare (Lodhia, 2003). Chiar și în țări dezvoltate, contabilii nu sunt interesați să fie implicați și să elaboreze scheme interpretative, subsisteme sau arhetipuri de proiectare pentru raportarea de mediu dacă nu văd scopul elaborării lor (Monteiro și Aibar-Guzman, 2010a).

Alții consideră persoanele care nu sunt contabili mai capabili în găsirea soluțiilor contabile utile pentru luarea deciziilor privind provocările de mediu (Egan, 2018).

Pe de altă parte, literatura de specialitate a analizat contribuțiile pe care contabilii le aduc raportării de mediu și sustenabilității prin dezvoltarea de standarde la nivel național și sectorial, stabilind conexiuni între valorile financiare și non-financiare ale unei corporațiilor, raportând interacțiuni și rezultate ale activităților corporațiilor relaționate cu omenirea și planeta pentru a face sustenabilitatea corporativă trasabilă și gestionabilă și să aibă un rol în educarea și informațiilor părților afiliate (Çalışkan, 2014). Alte studii menționează despre dorința de implicarea a contabililor în procesul raportării de mediu, dar au nevoie de o intervenție clară a autorităților instituționale și de reglementare și o influență internațională (Kuasirikun, 2005; Islam și Dellaportas, 2011), fără a menționa dacă își doresc implicarea în elaborarea standardelor.

Contabilii sunt de asemenea percepuți în interiorul companiilor ca având un rol intermediar între directorii generali și directorii de sustenabilitate (Schaltegger și Zvezdov, 2015). Angajamentul contabililor în raportarea de mediu depinde de asemenea și de angajamentul în activități economico-organizaționale și angajamentul cu noi sarcini și profesioniști (Egan și Tweedie, 2018), la fel ca și instruire în raportarea de mediu pentru a putea performa (Egan, 2018; Egan și Tweedie, 2018; Krasodomska et al., 2020). Cu toate acestea, există diverse constrângeri și adaptări între obișnuința profesională, capitalul și domeniul organizațional al contabililor și strategiile de angajare a contabililor conectați la acești factori (Egan și Tweedie, 2018) la fel ca și atitudinile reticente sau dornice ale contabililor față de raportarea de mediu (Krasodomska et al., 2020).

În a doua parte, am elaborat un studiu de caz pe o companie românească dintr-o industrie sensibilă la mediu. Numele companiei a fost etichetat ca „GasEnergy” pentru a păstra anonimitatea. Compania selectată face parte din industria energetică, e listată la BVB și raportarea este verificată de către o companie BIG4. Începând cu implementarea Directivei UE 95/2014 în 2017, compania a început să divulge informații de mediu ca informații non-financiare în raportul administratorilor. După aceea, în 2020, GasEnergy a început să implementeze rapoartele de sustenabilitate unde fiecare departament și-au ales câte un angajat pentru a fi parte din procesul de raportare și mai departe să trimită informațiile către departamentul de raportare. Pentru partea financiară, am evidențiat poziția ocupată în industrie în funcție de cifra de afaceri, total active și numărul de angajați și numărul acționarilor. Pentru partea non-financiară, am evidențiat diferitele strategii relaționate de aspecte de mediu cum ar fi decarbonizarea și schimbările climatice, la fel ca și integrarea sistemelor de management și Taxonomia UE. Următorul pas a fost construirea unui eșantion și instrument de interviu cu 12 întrebări despre implementarea raportării de mediu, implicarea contabililor și asigurarea auditului care a fost aplicat angajaților companiei. Întrebările au fost puse la 10 angajați din diferite departamente.

Pentru elaborarea rapoartelor de mediu, am confirmat că diferite departamente de la consiliul director până la departamentele de raportare, comunicare, contabilitate, finanțe, strategie bugetară, mediu, finanțe-buget și planificare financiară sunt implicate. Din punctul nostru de

vedere, echipa cea mai potrivită să se ocupe de aceste rapotări, ținând cont și de resursele companiei, ar trebui să fie compusă din departamentele de contabilitate, marketing, juridic și achiziții, în lipsa departamentelor de mediu și raportare. În acest studiu de caz, putem evidenția prezența atât a departamentului de mediu, cât și a celui de raportare. Departamentul de mediu colectează date și transmite informațiile departamentului de strategie, care este considerat departamentul responsabil și care face raportarea finală după aprobarea consiliului director.

În ceea ce privește rezistența la schimbare și mecanismele implementate pentru tranziția către implementarea raportării de mediu, răspunsurile evidențiază managementul de impresie pe care companiile tind să îl facă în fața persoanelor externe pentru a-și păstra imaginea, ceea ce vine în concordanță cu (Cho et al., 2012a) și care în același timp încearcă să își construiască o reputație de față (Cho et al., 2015b) pentru a nu scoate în evidență problemele interne în fața persoanelor externe companiei. Tindem să fim de acord că implementarea raportărilor de mediu a fost o sarcină de serviciu implementată ca o cerință legislativă și că a fost sesiuni și întâlniri în echipe de lucru; cu toate acestea, considerăm că au fost angajați care nu au fost de acord cu aceste schimbări și au fost reticenți să implementeze raportarea de mediu.

În literatura de specialitate, am identificat diferite studii despre implicarea contabililor în raportarea de mediu. În acest studiu, ne-am dorit să evidențiem că preparatorii raportării de mediu ar trebui să fie muncă de echipă ce implică diferite departamente. În acest caz particular, elaborarea rapoartelor este făcută de departamentul de strategie care colectează date de la departamentele de contabilitate, mediu, buget și strategie, economic, buget și planificare financiară și unifică toate informațiile într-un singur raport. În acest caz, departamentul de contabilitate nu a fost așa de implicat la momentul divulgării informațiilor de mediu în raportul administratorilor, dar au început să fie mai implicați odată cu implementarea raportului de mediu. Implicarea contabililor a constat în alocarea de date pe centre de cost pentru recunoaștere, calcularea cifrei de afaceri, executarea de analize factoriale și de taxonomie pentru a măsura cât de „verde” este o companie. Din punctul de vedere al departamentului de contabilitate, implicarea în procesul raportării de mediu este considerat o sarcină de serviciu și sunt implicați pe baza cererilor venite și a colaborării cu alte departamente. Pe baza răspunsurilor primite, munca ce stă la bază poate reflecta realitatea, implicarea managementului de impresie (Cho et al., 2012a) sau utilizarea reputației de față din ipocrizia organizată pentru a demonstra responsabilitatea în fața părților interesate (Cho et al., 2015b).

Raportarea de mediu este importantă pentru companiile listate la BVB și pentru cele care raportează în concordanță cu standardele GRI, deoarece sunt considerate o modalitate de a crea o imagine mai bună în fața părților interesate. Părțile interesate în acest tip de raportare pot varia de la companii din domeniul financiar, bănci, acționari, organizații la care compania este afiliată, potențiali investitori, ONG-uri, comunități sau instituții publice. Întrucât fiecare au diferite și diverse pretenții, compania-subiect divulgă informațiile pe care le consideră relevante pentru ei pe site-ul companiei, în mass-media și pe site-ul BVB și pentru cereri mai specifice prin email. În final, se setează concluzii și o posibilă generalizare a absenței comunicării a aspectelor de mediu din rapoarte.

Concluzii finale

Scopul prezentei teze de doctorat a fost să cerceteze statusul contabilității de mediu în România pe timpul aplicării Directivei Europene 95/2014. Am considerat relevantă această cercetare deoarece divulgarea informațiilor nefinanciare (incluzând cele de mediu) a devenit obligatorie pentru o anumită categorie de companii. Mai mult, România este considerată o țară emergentă, unde companiile și contabilii sunt implicați în divulgarea informațiilor financiare, în timp ce informațiile nefinanciare sunt considerate un aspect voluntar. În acest capitol, ne propunem să sintetizăm concluziile generale ale tezei de doctorat, limitele cercetării și direcții viitoare de studiu. În final, sunt sintetizate contribuțiile pe care teza de doctorat le aduce la literatura de specialitate.

Pentru o mai bună înțelegere a practicii contabilității de mediu, am folosit preponderent termenii de divulgare de mediu în Capitolul 2 și raportare de mediu în Capitolul 3.

Capitolul 1 sintetizează o revizuire amplă de literatură a disciplinei contabilitate de mediu prin setarea de delimitări de la concepte generale la concepte specifice asupra contabilității de mediu; analizarea reglementărilor contabile trecute, prezente și viitoare și încheind prin cercetarea altor reglementări specifice de mediu (certificările de mediu). Revizuirea literaturii elaborată în acest mod setează delimitări în ceea ce privește disciplina contabilității de mediu. În primul rând, se face o delimitare privind conceptele generale (e.g. contabilitate, raportare financiară, divulgare), unde contabilitatea este considerată o importantă unitate de măsură a activității de afaceri (Çalışkan, 2014). După aceea, contabilitatea de mediu este considerată parte a contabilității sustenabile împreună cu contabilitatea socială, această teză de doctorat setând delimitări conceptuale specifice (e.g. contabilitate sustenabilă, CSR, raportare de mediu). Mai mult, cercetarea în zona reglementărilor care au apărut în această disciplină și care sunt într-un proces continuu de schimbare începând cu anul 2021 ridică preocuparea în privința standardului care ar trebui aplicat. Din moment ce sunt mai multe standarde cu orientări diferite (Stolowy și Paugam, 2023), o delimitare mai clară între ele este dovedit ca fiind necesară.

Limitele de cercetare în cazul Capitolului 1 sunt relaționate cu schimbările continue de legislație care au loc în domeniul contabilității de mediu. Abundența de reglementări la nivel de stat și inițiativele voluntare care au început să apară începând cu anul 2021 denotă o lipsă de convergență între ele.

Direcțiile viitoare de cercetare ar putea investiga diferențele sau convergența dintre standarde. Pentru Dezvoltarea Standardelor de Sector aprobate de GSSB pentru o mai mare consistență și claritate în raportare, ar putea fi elaborate analize care să evidențieze divulgarea informațiilor de mediu înainte și după implementarea standardelor.

Capitolul 2 analizează factorii și nivelul de divulgare de mediu pentru companii românești pentru perioada 2017-2020 în timpul punerii în aplicare a Directivei Europene 95/2014. Acest capitol este compus din două părți. În prima parte, este dezvoltată o meta-analiză cuprinzând studii de divulgări de mediu clasificate pe regiuni, economii dezvoltate și emergente și finalizând la un context european emergent specific (România). Studiul aduce plusvaloare

studiilor anterioare elaborate pe regiuni (Al-Hamadeen, 2021; Chavez și Romi, 2021; Denedo și Egbon, 2021; Gomez-Villegas, 2021; Johansen, 2021; Leung, 2021; Scobie et al., 2021), respectiv pe regiuni și țări (Fifka, 2011) prin focusarea pe metodologii, eșantioane și industrii considerate anterior în studiile despre divulgări de mediu. Partea a doua este o analiză empirică în care cercetăm cum diferiți factori, individual sau în combinație, influențează divulgările de mediu. Eșantionul considerat pentru analiză este compus din companii listate la BVB și companii care raportează urmând standardele GRI. Pe baza diferitelor machete pe care le-am examinat, am ales să construim propria machetă pentru elemente de mediu ca o combinație a altor machete pe care le-am examinat (Ienciu, 2009; Szadzieska et al., 2018) și am ținut cont și de Directiva Europeană 95/2014 și de GRI (2016). Pentru variabilele independente, am considerat cinci factori în cadrul analizei noastre. Pentru analiza empirică, am decis să explorăm aplicarea Analizei Calitativ Comparative fuzzy-set (fsQCA), care prezintă rezultate diferite față de metodele statistice tradiționale (regresie lineară-multiplă, OLS, date de panel). Astfel, perspective diferite ne demonstrează că diverse condiții, în unele cazuri opuse, pot determina un rezultat, respectiv divulgarea de informații de mediu de către companiile românești.

Rezultatele ne demonstrează pentru companiilor românești din următoarele sectoare divulgă mai multe aspecte de mediu: Energetic și Industrial, care sunt mai interesați de divulgări datorită apartenenței la sectorul poluant.

O limitare a acestui studiu sunt puținele informații pe care companiile românești le oferă în rapoartele anuale și de sustenabilitate. Sunt puține companii care sunt listate la BVB și care elaborează rapoarte urmând standardele GRI. Informațiile oferite în rapoartele anuale nu conțin multă informație în unele cazuri, în timp ce pentru altele este menționat doar indicatorul și certificatul fără a oferi informații de mediu mai specifice în termeni monetari sau cantitativi. Mai mult, sunt companii care menționează doar că sunt conforme cu mediul și postează data și numărul certificatului de mediu.

Ca și direcții viitoare de cercetare, pe baza noii directive CSRD (2021), ar putea fi elaborate studii comparative înainte și după implementarea directivei pentru a investiga aspecte de mediu (Materiale, Energie, Apă, Biodiversitate, Emisii, Efluenți și Deșeuri, Conformitatea cu Mediul, Schimbări Climatice) sau studii longitudinale pe companii pentru a reflecta efecte și îmbunătățiri aduse de această directivă în divulgarea informațiilor de mediu oferite de companiile românești. Mai mult, prin elaborarea reglementărilor specifice fiecărui sector de către GSSB (Capitolul 1), studii viitoare pot evidenția similarități, diferențe și creștere în divulgările de mediu pentru companii din diverse sectoare pentru o anumită perioadă de timp, mergând mai departe pe sectoare specifice.

Capitolul 3 investighează implementarea raportării de mediu și implicarea contabililor la nivel de companie. În prima parte, am elaborat o revizuire de literatură pe contribuții la sustenabilitate și la inițiative de raportare de mediu ale profesiei contabile, strategie de mediu și contabilitate managerială de mediu. Mai mult, am analizat studii ce investighează implicarea contabililor în sustenabilitate și raportare de mediu. În partea a doua, am construit un studiu de caz la nivel de companie pentru o companie românească dintr-un sector poluant.

În acest studiu de caz, am aplicat un ghid de interviu de doisprezece întrebări despre implementarea raportării de mediu, implicarea contabililor și asigurarea auditului.

Prin această cercetare, am încercat să contribuim la literatura de specialitate pe raportare de mediu pe contextul românesc (emergent) prin construirea unui studiu de caz și organizarea de interviuri într-o companie din sectorul energetic, care este considerat un sector poluant. Aceasta contribuie la literatura de specialitate pe acest context particular emergent (Ienciu, 2009; Jindrichovka și Purcărea, 2011; Dumitru et al., 2017; Albu et al., 2021). Studiul nostru se diferențiază prin focusarea doar pe raportare de mediu, fără raportare socială și considerând perspective companiei și a angajaților în raportarea de mediu.

Ca și limitare, studiul a analizat o singură companie din industria poluantă pe baza rapoartelor oferite și schimbării în divulgarea informațiilor de mediu din raportul administratorilor în rapoarte de mediu. O altă limitare este numărul scăzut de contabili care au acceptat să răspundă la interviu din diverse motive. Pe de altă parte, directorul departamentului contabil la momentul interviului era angajat doar de 3 luni în cadrul companiei și nu a putut să răspundă la anumite întrebări. O altă limitare ar fi reticența companiilor de stat de a discuta mai în detaliu informațiile pe care le oferă și faptul că o parte din ele nu sunt deschise la analize mai amănunțite (interviuri, anchete) decât minimul de informații oferite în rapoartele ce sunt făcute publice.

Studii viitoare pot analiza prin comparație companii listate la BVB sau companii ce raportează urmând standardele GRI și oferă mai multe informații în privința implicării contabililor în procesul raportării de mediu și echipele adecvate care se ocupă de aceste raportări. În plus, începând cu implementarea CSRD în anul 2024, studii viitoare pot de asemenea să analizeze prin comparație asigurarea auditului pentru companii. În cele din urmă, o cercetare viitoare poate investiga o comparație între o companie românească și o companie dintr-un alt context european emergent.

Contribuțiile Tezei de Doctorat

Dezbaterea academică în domeniul contabilității de mediu a fost prezentă începând cu anii 1990 în literatura de specialitate; diferiți autori au investigat-o împreună sau separat de contabilitatea socială. În prezent, țările emergente sunt mai expuse provocărilor contabilității de mediu cum ar fi pierderea biodiversității, schimbările climatice sau poluarea apei. Având în vedere acest lucru, acest capitol își propune să evidențieze contribuția prezentei teze de doctorat la dezbaterea academică în ceea ce privește contabilitatea și raportarea de mediu.

Revizuirea extensivă a literaturii de specialitate dezvoltată în **Capitolul 1** al acestei teze de doctorat include o perioadă lungă de timp și evidențiază tendințe trecute, curente și viitoare în contabilitatea de mediu și contribuie la literatura de specialitate pe contabilitate de mediu prin orientare spre delimitări pe concepte generale și specifice. În plus, începând cu anul 2021 reglementările au trecut printr-un proces de schimbare care au ajutat utilizatorii să elaboreze mai bine rapoartele de mediu, acest studiu a încercat să aibă o analiză curentă a reglementărilor voluntare și obligatorii pentru a confirma standarde și instrucțiuni generale și specifice (în principal la nivel European) pe care companiile le iau în considerare pentru

divulgarea informațiilor de mediu. Prin urmare, prin delimitarea pe concepte generale și specifice și prin actualizări curente pe reglementări, prezenta revizuirea de literatură de specialitate contribuie la literatură prin setarea tendințelor trecute, prezente și viitoare în cadrul disciplinei.

Meta-analiza dezvoltată în **Capitolul 2**, contribuie la alte studii similare elaborate în acest domeniu, prin orientare doar pe studii despre divulgarea de mediu la nivel mondial pentru a asimila metodologii, eșantioane și industrii utilizate. În plus, studiul nostru contribuie prin prezentarea de studii nu numai pe regiuni și țări la nivel mondial, ci și pe clasificări ca țări dezvoltate și emergente, precum și reglementări specifice la nivel de țară, respectiv mondial. În final, analizează pentru un context specific emergent (România) principalele studii elaborate în acest domeniu.

Din punctul de vedere al metodologiei folosite pentru analiza empirică, studiul prezent îmbogățește literatura de specialitate pe divulgări de mediu fiind unul dintre puținele de studii ce abordează metoda teoretică a mulțimilor. Adoptarea Analizei Comparativ Calitative reprezintă o contribuție semnificativă la studiile de contabilitate. În acest caz, investighează cum diferite caracteristici cum ar fi raportarea în conformitate cu standardele GRI, listarea la bursa de valori, mărimea companiei, asigurarea auditului sau apartenența la un sector poluant poate contribui la apariția unui rezultat, respectiv divulgarea informațiilor de mediu. Prin adoptarea Analizei Comparativ Calitative fuzzy-set, contribuția empirică a acestei teze de doctorat este una majoră, întrucât îl ajută pe cercetător să analizeze diferite aspecte care pot determina divulgarea informațiilor de mediu. Cealaltă versiune empirică a acestei metodologii, Analiza Comparativ Calitative crisp-set, ajută cercetătorii să analizeze doar caracteristicile opuse fără o condiție dată.

Ca și o contribuție a acestei teze de doctorat, Analiza Comparativ Calitative este o metodologie provenind din alte domenii cum ar fi sociologia sau marketing-ul, care aduce o perspectivă diferită de a înțelege divulgarea informațiilor de mediu. Pe baza teoriilor economice care stau la baza acestui studiu, teoria legitimității și teoria părților interesate, am demonstrat că organizațiile divulgă informații de mediu pentru a oferi o imagine mai bună pentru părțile interesate și a se legitima în societate.

Mai mult, prin considerarea metodologiei de studiu de caz în **Capitolul 3**, această cercetare contribuie la studiile calitative elaborate în acest domeniu în context românesc (Ienciu, 2009; Jindrichovka și Purcărea, 2011; Dumitru et al., 2017; Albu et al., 2021), fiind unul dintre puținele studii orientate la nivel de companie, ce ia în considerare perspectivele companiei și ale angajaților. O altă contribuție a cercetării este legată de temele considerate în cadrul interviului: implementarea raportării de mediu, implicarea contabililor și asigurarea auditului, fiind unul dintre puținele studii care iau în considerare aceste aspecte pentru abordarea prin studiu de caz.

În final, teza de doctorat în asambu contribuie la literatura de specialitate prin evidențierea unui context particular emergent al contabilității de mediu în termeni cantitativi și calitativi, cât și sub forma unei analize interne și externe.

Referințe

- Adams, C. (2004), “The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 17 No. 5, pp. 731-757.
- Al-Hamadeen, R. (2021), “Environmental accounting and reporting: Evidence from MENA region”, in: Bebbington, J., Larrinaga, C., O’Dwyer, B. and Thomson, I. (Eds.) “Routledge Handbook of Environmental Accounting”, Routledge: Taylor and Francis Group, London and New York, pp. 300-314.
- Albu, N., Albu, C.N., Apostol, O. and Cho, C.H. (2021), “The past is never dead: the role of imprints in shaling social and environmental reporting in a post-communist context”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 34 No. 5, pp. 1109-1136.
- Alewine, H. (2010), “A model for conducting experimental environmental accounting research”, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 1 No. 2, pp. 256-291.
- Archel, P. and Lizarraga, F. (2001), “Algunos determinantes de la informacion medioambiental divulgada por las empresas espanolas cotizadas”, *Revista de Contabilidad*, Vol. 4 No. 7, pp. 139-153.
- Bebbington, J. and Thomson, I. (2013), “Sustainable development, management and accounting: boundary crossing”, *Management Accounting Research*, Vol. 24 No. 4, pp. 277-283.
- Çalışkan, A.Ö. (2014). “How accounting and accountants may contribute in sustainability?”, *Social Responsibility Journal*, Vol. 10 No. 2 pp. 246-267.
- Chavez, S.L. and Romi, A.M. (2021), “The North American environmental accounting research landscape”, in: Bebbington, J., Larrinaga, C., O’Dwyer, B. and Thomson, I. (Eds.) “Routledge Handbook of Environmental Accounting”, Routledge: Taylor and Francis Group, London and New York, pp. 315-327.
- Cho, C.H., Michelon, G. and Patten, D.M. (2012a), “Impression Management in Sustainability Reports: An Empirical Investigation of the Use of Graphs”, *Accounting and the Public Interest*, Vol. 12, pp. 16-37.
- Cho, C.H., Laine, M., Roberts, R.W. and Rodrigue, M. (2015b), “Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 40, pp. 78-94.
- Clarkson, P.M., Li, Y., Richardson, G.D. and Vaşvari, F.P. (2008), “Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33 No. 4, pp. 303-327.
- Cormier, D. and Magnan, M. (2003), “Environmental reporting management: a continental European perspective”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22 No. 1, pp. 43-62.
- Cormier, D., Magnan, M. and Van Velthoven, B. (2005), “Environmental Disclosure Quality in Large German Companies: Economic Incentives, Public Pressures or Institutional Conditions?”, *European Accounting Review*, Vol. 14 No. 1, pp. 3-39.
- Dagiliene, L. and Sutiene, K. (2019), “Corporate sustainability accounting information systems: a contingency-based approach”, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 10 No. 2, pp. 260-289.

Denedo, M. and Egbon, O. (2021), "Africa, from the past to the present", in: Bebbington, J., Larrinaga, C., O'Dwyer, B. and Thomson, I. (Eds.) "Routledge Handbook of Environmental Accounting", Routledge: Taylor and Francis Group, London and New York, pp. 265-275.

Dumitru, V.F., Ionescu, I., Calu, A. and Oancea, M. (2011), "An investigation regarding the disclosure of corporate social responsibility information for listed companies from Romania", *Amfiteatru Economic*, Vol. 29 No. 13, pp. 146-161.

Dumitru, M., Dyduch, J., Gușe, R.G. and Krasodomska, J. (2017), "Corporate reporting practices in Poland and Romania-an ex-ante study for non-financial reporting European Directive", *Accounting in Europe*, Vol. 14 No. 3, pp. 279-304.

Egan, M. (2018), "Utilising Accounting and Accountants in the Management of Water Efficiency", *Australian Accounting Review*, Vol. 28 No. 3, pp. 356-373.

Egan, M. and Tweedie, D. (2018), "A „green” accountant is difficult to find: Can accountants contribute to sustainability management initiatives?", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 31 No. 6, pp. 1749-1773.

Eugénio, T., Lourenço, I.C. and Morais, A.I. (2010), "Recent developments in social and environmental accounting research", *Social Responsibility Journal*, Vol. 6 No. 2, pp. 286-305.

European Commission (EC) (2014), "Directive 2014/95/EU of the European Parliament and the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as Regards Disclosure of Non-Financial and Diversity Information by Certain large Undertakings and Groups" [online], Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0095#> [retrieved 21.07.2021].

Fifka, M.S. (2011), "Corporate Responsibility Reporting and its Determinants in Comparative Perspective - a Review of the Empirical Literature and a Meta-analysis", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 22 No. 1, pp. 1-35.

Gomez-Villegas, M. (2021), "Towards an accounting of socio-environmental conflicts in South America", in: Bebbington, J., Larrinaga, C., O'Dwyer, B. and Thomson, I. (Eds.) "Routledge Handbook of Environmental Accounting", Routledge: Taylor and Francis Group, London and New York, pp. 339-349.

Gray, R. (2002), "The social accounting project and accounting organizations and society: privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27 No. 7, pp. 687-708.

GRI (2016), "Mapping G4 to the GRI standards", www.globalreporting.org/standards/media/1098/mapping-g4-to-the-gri-standards-disclosures-full-overview.pdf [retrieved 8.12.2022].

He, C. and Loftus, J. (2014), "Does environmental reporting reflect environmental performance? Evidence from China", *Pacific Accounting Review*, Vol. 26 No. 1-2, pp. 134-154.

Ienciu, I.A. (2009), "Implicațiile Problemelor de Mediu in Contabilitatea si Auditul Situațiilor Financiare", Risoprint, Cluj-Napoca.

Ienciu, I., Mătiș, D. and Cioară, N. (2010), "Status of research in the field of environmental accounting", *Review of Business Research*, Vol. 10 No.2, pp. 37-44.

Ienciu, A., Müller, V. and Mătiș, D. (2011), “Environmental reporting within the Romanian companies”, *International Journal of Energy and Environment*, Vol. 1 No. 5, pp. 123-131.

Islam, M. and Dellaportas, S. (2011), “Perceptions of corporate social and environmental accounting and reporting practices from accountants in Bangladesh”, *Social Responsibility Journal*, Vol. 7 No. 4, pp. 649-664.

Jaggi, B. and Zhao, R. (1996), “Environmental performance and reporting: Perceptions of managers and accounting professionals in Hong Kong”, *The International Journal of Accounting*, Vol. 31 No. 3, pp. 333-346.

Jindrichovska, I. and Purcărea, I. (2011), “CSR and Environmental Reporting in the Czech Republic and Romania: country comparison of rules and practices”, *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 10 No. 2, pp. 202-227.

Johansen, R.M. (2021), “Europe”, in: Bebbington, J., Larrinaga, C., O’Dwyer, B. and Thomson, I. (Eds.) “Routledge Handbook of Environmental Accounting”, Routledge: Taylor and Francis Group, London and New York, pp. 288-299.

Krasodomska, J., Michalak, J. and Swietla, K. (2020), “Directive 2014/95/EU: Accountants' understanding and attitudes towards mandatory non-financial disclosures in corporate reporting”, *Meditary Accountancy Research*, Vol. 28 No. 5, pp. 751-779.

Kuasirikun, N. (2005), “Attitudes to the development and implementation of social and environmental accounting in Thailand”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16 No. 8, pp. 1035–1057.

Larrinaga, C. and Senn, J. (2021), “Norm Development in Environmental Reporting”, in: Bebbington, J., Larrinaga, C., O’Dwyer, B. and Thomson, I. (Eds.) “Routledge Handbook of Environmental Accounting”, Routledge: Taylor and Francis Group, London and New York, pp. 137-147.

Leung, T.C.H. (2021), “Environmental accounting and reporting practices in Asian countries”, in: Bebbington, J., Larrinaga, C., O’Dwyer, B. and Thomson, I. (Eds.) “Routledge Handbook of Environmental Accounting”, Routledge: Taylor and Francis Group, London and New York, pp. 276-287.

Lisi, I.E. (2015), “Translating environmental motivations into performance: The role of environmental performance measurement systems”, *Management Accounting Research*, Vol. 29 No. 1, pp. 27-44.

Lodhia, S.K. (2003), “Accountants’ responses to the environmental agenda in a developing nation: an initial and exploratory study on Fiji”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 No. 7, pp. 715–737.

Marinescu, A.O. (2020), “Analysis on the compliance of sustainability reports of Romanian companies with GRI conceptual framework”, *Audit Financiar*, Vol. 18 No. 2, pp. 361–375.

Monteiro, S.M. and Aibar-Guzman, B. (2010a), “Determinants of Environmental Disclosure in the Annual Reports of Large Companies Operating in Portugal”, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol. 17, pp. 185-204.

Parker, L.D. (2005), “Social and environmental accountability research: a view from the commentary box”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18 No.6, pp. 842-861.

- Qiu, Y., Shaukat, A. and Tharyan, R. (2016), "Environmental and social disclosures: Link with corporate financial performance", *The British Accounting Review*, Vol. 48 No. 1, pp. 102-116.
- Ragin, C.C. (1987), "The comparative method: moving beyond qualitative and quantitative strategies", University of California Press: Berkeley
- Ragin, C.C. (2000), "Fuzzy-set Social Science", University of Chicago Press, Chicago.
- Ragin, C.C. (2009), "Measurement versus calibration: a set-theoretic approach", in *The Oxford Handbook of Political Methodology*.
- Rodrigue, M., Magnan, M. and Boulianne, E. (2013a), "Stakeholder's influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective", *Management Accounting Research*, Vol. 24 No. 4, pp. 301-316.
- Schaltegger, S. and Zvezdov, D. (2015), "Gatekeepers of sustainability information: exploring the roles of accountants", *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. 11 No. 3, pp. 333-361.
- Schneider, C.Q. and Wagemann, C. (2012), "Set-theoretic Methods for Social Sciences: A Guide to Qualitative Comparative Analysis", Cambridge University Press, Cambridge.
- Scobie, M., Sorola, M. and Finau, G. (2021), "The Pacific Region", in: Bebbington, J., Larrinaga, C., O'Dwyer, B. and Thomson, I. (Eds.) "Routledge Handbook of Environmental Accounting", Routledge: Taylor and Francis Group, London and York, pp. 328-338.
- Solovida, G.T. and Latan, H. (2017), "Linking environmental strategy to environmental performance: Mediation role of environmental management accounting", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 8 No. 5, pp. 595-619.
- Sterling, R.R. (1967), "A statement of Basic Accounting Theory: A Review Article", *Journal of Accounting Research*, Vol. 5 No. 1, pp. 95-112.
- Stolowy, H. and Paugam, L. (2023), "Sustainability reporting: Is convergence possible?", *Accounting in Europe*, Vol. 20 No. 2, pp. 139-165.
- Szadzieska, A., Spigarska, E. and Majerowska, E. (2018), "The disclosure of non-financial information by stock-exchange-listed companies in Poland, in the light of the changes introduced by the Directive 2014/95/EU", *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, Vol. 99 No. 155, p. 65-95.
- van de Burgwal, D. and Oliveira Vieira, R.J. (2014), "Environmental disclosure Determinants in Dutch Listed Companies", *Revista Contabilidade and Financas*, Vol. 25 No. 64, pp. 61-78.