



Auditul informațiilor nefinanciare – provocări și oportunități

Prof. univ. dr. **Camelia-Daniela HAȚEGAN**,
East European Center for Research
in Economics and Business,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: camelia.hategan@e-uvt.ro

Rezumat

În ultimii ani companiile mari au trecut de la etapa voluntară la cea obligatorie a raportării informațiilor nefinanciare referitoare la aspectele de mediu, sociale și de guvernare. Astfel, pentru a crește gradul de încredere asupra acestor rapoarte auditorii pot efectua misiuni de asigurare care să contribuie la o mai bună imagine asupra companiilor. Scopul lucrării este reliefat pe două obiective, respectiv un obiectiv referitor la practicile unei misiuni de asigurare și cel de-al doilea obiectiv legat de identificarea cercetărilor existente pe tema asigurării rapoartelor de sustenabilitate, respectiv a informațiilor nefinanciare. Pentru primul obiectiv, pe baza ghidurilor și recomandărilor emise de organisme profesionale, au fost analizate provocările la care auditorii sunt nevoiți să răspundă în realizarea misiunilor lor. Metodologia utilizată pentru cel de-al doilea obiectiv a fost o analiza bibliometrică cu ajutorul programului informatic VOSviewer, a unui eșantion de 240 lucrări din publicații indexate în baza de date Web of Science – Clarivate Analytics, din ultimii 20 de ani. Rezultatele obținute au arătat că numărul lucrărilor publicate a avut o evoluție ascendentă în ultimii cinci ani, autorii provenind de pe toate continentele, dar cu precădere din țările cu influențe anglicane. Temele abordate de autori s-au conturat în jurul conceptelor de asigurare, rapoarte de sustenabilitate, guvernare și oportunități, în urma analizei bibliometrice rezultând o legătură strânsă între acestea. Concluzia de bază care se desprinde este că această temă rămâne un subiect de dezbatere ce mai trebuie explorat pentru a identifica toate provocările la care sunt supuși auditorii și care ar fi posibilele soluții de rezolvare, atât ca reglementare, cât și ca practici de audit.

Cuvinte cheie: informații nefinanciare; sustenabilitate; asigurare; rapoarte; Directiva; responsabilitate socială

Clasificare JEL: M41, M42, M48

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Hațegan, C.-D. (2022), Assurance on Non-Financial Information – Challenges and Opportunities, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 1(165)/2022, pp. 158-171, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/165/005

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/165/005>
Data primirii articolului: 15.08.2021
Data revizuirii: 8.09.2021
Data acceptării: 4.01.2022

Introducere

Raportarea informațiilor nefinanciare (INF) este o temă în continuă dezbateră și care este supusă unui proces de revizuire (Monciardini ș.a., 2020). Dacă până nu demult informațiile financiare (IF) erau considerate suficiente, în prezent acestea reprezintă doar o parte din imaginea unei companii (*Accountancy Europe*, 2019). Astfel, informațiile nefinanciare vin să le completeze pe cele financiare, conducând la o gândire și o raportare integrată (Di Vaio ș.a., 2020).

Din punct de vedere practic informațiile financiare sunt pregătite pentru raportare de către specialiștii din domeniul financiar-contabil, conform actelor normative care reglementează acest aspect, fie că sunt reglementări naționale sau internaționale. Raportarea informațiilor nefinanciare presupune cunoștințe din mai multe domenii, dar reglementarea raportării acestor aspecte este inclusă tot în actele normative care se referă la informațiile financiare. Prin urmare, rolul profesionistului contabil este major în pregătirea raportării atât a informațiilor financiare, cât și a celor nefinanciare. De asemenea, practicile utilizate în asigurarea informațiilor raportate au o importanță deosebită pentru credibilitatea raportărilor de sustenabilitate (Dando & Swift, 2003; Simnett, Vanstraelen, & Chua, 2009; Kolk & Perego, 2010; Braam & Peeters, 2018).

Raportările anuale ale companiilor sunt destinate informării investitorilor și a altor părți interesate (Hațegan ș.a., 2015). Astfel, dacă opinia asupra informațiilor financiare se exprimă prin rapoartele emise de auditorii financiari, atunci se pune problema și a modului de asigurare a veridicității informațiilor nefinanciare. Power (1996, 1999) a susținut că practicienii pot face ca domeniile noi să poată fi auditate prin crearea simultană a unui consens în jurul unei baze de cunoștințe stabile și legitime pentru practica de audit, precum și a unui mediu auditabil în care aceste cunoștințe să poată fi aplicate, cum este cazul informațiilor nefinanciare.

Prin urmare, scopul acestei lucrări este delimitat pe două obiective. Primul obiectiv constă în analiza și sintetizarea principalelor provocări pentru auditorii în evaluarea informațiilor nefinanciare, pe baza ghidurilor și recomandărilor organismelor profesionale cu scopul identificării oportunităților care apar în dezvoltarea profesiei contabile. Cel doilea obiectiv se referă la analiza bibliometrică a cercetărilor publicate pe tema asigurării raportărilor INF, pe baza unui eșantion de 240 lucrări publicate în perioada 2000-2021 în reviste indexate în baza de date Web of Science – Clarivate Analytics (WoS), cu ajutorul unui software VOSviewer.

Lucrarea conține o analiză a datelor disponibile privind asigurarea raportărilor INF de către companii, din perspectiva necesității misiunilor de asigurare a INF raportate de companii. Lucrarea poate fi o sursă bibliografică pentru cercetători în domeniul contabilității și auditului financiar, pentru reprezentanții conducerii companiilor pentru a înțelege necesitatea și importanța raportării informațiilor nefinanciare referitoare la aspectele de mediu, sociale și de guvernantă. De asemenea contribuie la cercetările existente prin sinteza informațiilor privind provocările și temele actuale de cercetare în domeniul studiat.

Lucrarea este organizată astfel: în secțiunea următoare este prezentat contextul teoretic, după care este detaliată metodologia de cercetare. În secțiunea a treia sunt prezentate rezultatele obținute împreună cu discuțiile generate de cercetarea efectuată. Secțiunea finală conține principalele concluzii, precum și limitele cercetării împreună cu posibile direcții viitoare de cercetare pentru dezvoltarea temei studiate.

1. Contextul teoretic

Informațiile nefinanciare se referă în principal la aspectele de mediu, sociale și de guvernantă, așa cum sunt reglementate în Directiva 2014/95/UE privind prezentarea de informații nefinanciare, (Directivă) aplicabilă companiilor cu sedii în țările Uniunii Europene. La nivel internațional există și alte reglementări asemănătoare, adaptate specificului legislației fiecărei țări.

Legislația europeană nu prevede un model standard de raportare, rapoartele pot varia în structură și conținut. Informațiile prezentate în rapoartele nefinanciare sunt relevante atunci când permit înțelegerea impactului pe care îl au activitățile companiei asupra mediului și asupra societății, dar și modul în care sunt afectate performanța, poziția și dezvoltarea companiei.

Practicile de durabilitate ale companiilor variază în funcție de mărimea acestora, de nivelul de maturitate al afacerii, de complexitatea proceselor de afaceri, de planificarea strategică, de structura organizațională și de interesele părților.

Presiunea crescândă din partea investitorilor și conștientizarea liderilor corporativi au condus la dezvoltarea unui număr de cadre de raportare care încearcă să surprindă relația dintre performanța nefinanciară și financiară, a căror sinteză este prezentată în **Tabelul nr. 1**.

Tabelul nr. 1. Cadre de raportare a informațiilor nefinanciare

Abreviere	Tip emitent/ denumire	Denumire originală
GRI	Organizație independentă GRI	Global Reporting Initiative
IIRC	Organizație non-profit Value Reporting Foundation	International Integrated Reporting Council
SASB	Organizație non-profit Value Reporting Foundation	Sustainability Accounting Standards Board
SDG	Organizația Națiunilor Unite (ONU)	United Nation – Sustainable Development Goals
TCFD	Organizație independentă TCFD	Task Force on Climate-Related Financial Disclosures
UNGC	ONU	United Nation – Global Compact
CDSB	Consortiul de organizații non-profit CDSB	Climate Disclosure Standards Board
CDP	Organizație non-profit CDP	Disclosure Insight Action

Sursa: Prelucrare proprie

Din literatura de specialitate (Zaman ș.a., 2021) a rezultat că cel mai întâlnit cadru de raportare a fost GRI, dar în ultimii ani se înregistrează o creștere a raportărilor corelate și cu standardele SDG (IFAC, 2021).

Conform Directivei, companiile cu peste 500 de angajați trebuie să prezinte modelul de afaceri, politicile și procesele implementate în ceea ce privește aspectele de mediu și sociale. Informațiile pot fi prezentate ca o declarație nefinanciară componentă a raportului anual sau în raportul de sustenabilitate, ca raport distinct. Companiile pot opta și pentru realizarea unui raport integrat în baza cadrului de raportare IIRC. Sinteza modalităților de raportare este prezentată în Tabelul nr. 2.

Tabelul nr. 2. Modalitatea de raportare

Modalitate	Reglementare aplicabilă
Raport de sustenabilitate	Directiva
Raport anual	Directiva
Raport integrat	IIRC

Sursa: Prelucrare proprie

Conform studiului realizat de IFAC (2021), a rezultat că cea mai întâlnită modalitate de raportare a informațiilor s-a materializat în rapoarte de sustenabilitate.

Asigurarea asupra raportărilor nefinanciare presupune alegerea standardelor aplicabile acesteia. Astfel, IAASB a considerat că cel mai potrivit este standardul 3000 *Alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, sens în care a elaborat materiale cu scopul de oferi îndrumări practice neautoritare destinate să

asiste practicienii în efectuarea de misiuni de asigurare pentru asigurarea raportării externe extinse (IAASB, 2021).

Auditul de certificare, realizat de alți specialiști decât auditorii financiari pe baza altor standarde, a fost studiat de Boiral & Gendron (2011). Scopul cercetării s-a referit la măsura în care auditul de certificare poate contribui la realizarea responsabilității organizaționale pentru dezvoltarea durabilă. În lucrare s-au realizat analize critice ale practicilor de audit financiar și de standardizare (ISO), ajungându-se la concluzia că funcția de audit trebuie privită dintr-un punct de vedere interdisciplinar.

2. Metodologie

Pentru realizarea primului obiectiv metodologia de cercetare se bazează pe analiza și sintetizarea informațiilor referitoare la provocările unei misiuni de asigurare a raportării INF. Pentru cel de-al doilea obiectiv se utilizează analiza bibliometrică, pentru a identifica tendințele și abordările din domeniul misiunilor de asigurare a raportărilor INF, precum și autorii care au avut un impact în domeniul analizat. La prelucrarea datelor a fost utilizat software-ul VOSviewer pentru a identifica relațiile dintre cuvintele cheie utilizate în literatură, precum și între autori și citările lucrărilor acestora. Analiza bibliometrică s-a bazat pe datele descărcate din Web of Science (WoS) – Clarivate Analytics la data de 31 iulie 2021, pentru perioada 2000–2021.

Pentru identificarea lucrărilor care au abordat tematica misiunilor de asigurare a raportărilor INF s-au luat în considerare grupurile care conțineau în topic cuvintele cheie “assurance” sau “audit”, alături de unul din următoarele cuvinte: “non-financial”, “sustainability”,

“corporate social responsibility”, “CSR”, “integrated report”, “integrated reporting”, “environmental”, “greenhouse gas”, “carbon”.

Baza de date a evidențiat un număr de 240 lucrări din toate tipurile de documente. Lista a fost salvată ca fișier .txt și a fost furnizat un fișier tezaur pentru a combina termenii aproape identici. Acest fișier a fost procesat ulterior prin intermediul software-ului VOSviewer, oferind analize de cuvinte cheie și citări bazate pe autori individuali și pe dispersia pe țări a lucrărilor, realizată după afilierea acestora.

3. Rezultate

3.1. Provocări în misiunea de asigurare a INF

Pentru a răspunde la primul obiectiv au fost identificate ghidurile și recomandările publicate de organisme profesionale, respectiv IFAC, IAASB, IIRC, Accountancy Europe și alte organisme și companii de consultanță.

Astfel, IAASB (2021) din cadrul IFAC a realizat materialele menționate anterior cu scopul de promova aplicarea consecventă și de înaltă calitate a standardului în angajamentele de asigurarea raportării externe extinse pentru creșterea calității raportării, consolidarea încrederii în rapoartele de asigurare rezultate și creșterea credibilității rapoartelor, astfel încât utilizatorii să se poată baza pe aceste informații. Din aceste materiale rezultă că pentru stabilirea credibilității și a încrederii trebuie să existe un cadru solid adaptat nevoilor utilizatorilor, o guvernare puternică, informații mai detaliate și consecvente și servicii profesionale de asigurare. De asemenea, sunt incluse exemple ilustrative pentru realizarea misiunilor de asigurare, care conțin aspecte privind cadrele de raportare, industria în care compania își desfășoară activitatea, tipul asigurării, limitate sau rezonabile, precum și modalitatea de exercitare a raționamentului profesional.

Tabelul nr. 3. Provocări identificate în misiunile de asigurare a INF

Aspecte urmărite	Provocări
1. Nivelul de maturitate al raportării	<ul style="list-style-type: none"> • Sisteme de control mai reduse • Lipsa informațiilor cu efect negativ • Definiri diferite ale unor concept față de principiile contabile • Disponibilitate redusă a clientului în relația cu auditorul
2. Scopul misiunii de asigurare	<ul style="list-style-type: none"> • Înțelegerea domeniului de aplicare și a responsabilităților • Evaluarea întinderii misiunii în funcție de modalitatea de raportare
3. Evaluarea misiunii	<ul style="list-style-type: none"> • Incertitudine asupra informațiilor viitoare, precum strategii și estimări • Apariția unor probleme care nu depind de companie (de ex. aprovizionarea cu materii prime) • Raportare formală, fără a evidenția legătura cu performanța companiei • Impactul tehnologiei
4. Evaluarea cadrului de raportare	<ul style="list-style-type: none"> • Coerența și comparabilitatea rapoartelor • Incertitudini asupra criteriilor proprii dezvoltate de companii • Informații incomplete asupra criteriilor de raportare
5. Evaluarea pragului de semnificație	<ul style="list-style-type: none"> • Definirea destinatarilor raportării informațiilor nefinanciare • Inexistența unui model comun pentru stabilirea pragului • Imposibilitatea stabilirii unui singur prag de semnificație • Definiția denaturărilor INF diferită față de IF
6. Forma raportului de asigurare	<ul style="list-style-type: none"> • Înțelegerea rapoartelor de asigurare a INF • Aplicarea standardelor prin includerea mai multor informații față de auditul IF

Sursa: Prelucrare proprie, pe baza datelor publicate de Accountancy Europe, 2018

De asemenea, Accountancy Europe (2018) a realizat un studiu adresat experților, care au fost investigați cu privire la necesitățile privind asigurarea informațiilor nefinanciare. Din studiul efectuat a rezultat că standardele utilizate au fost standardele internaționale

privind misiunile de asigurare (respectiv cele codificate cu 3000, 3400, 3402 și 3410) elaborate de IAASB (2018). Pe baza acestui document au fost sintetizate în **Tabelul nr. 3** provocările identificate de respondenții studiului menționat.

Din corelarea aspectelor prezentate se deduce că misiunea auditorilor de asigurare a INF este mult mai dificilă decât asigurarea IF, datorată multitudinii cadrelor de raportare posibile, modalității de raportare, precum și specificului companiei. Prin urmare, provocările identificate în studiul realizat de Accountancy Europe (2018) sunt pe deplin justificate, ceea ce conduce la necesitatea perfecționării auditorilor prin acumularea de cunoștințe noi și prin atragerea de specialiști pe alte domenii. Posibile răspunsuri la provocările prezentate pot fi grupate pe două direcții principale. O primă direcție se referă la îmbunătățirea reglementărilor privind obligația raportării și conținutul rapoartelor privind INF (European Reporting LAB, 2021), ceea ce se va materializa prin revizuirea Directivei mai ales în ceea ce privește comparabilitatea informațiilor, precum și introducerea cerinței de asigurare a informațiilor raportate (Comisia Europeană, 2021). O a doua direcție constă în aplicarea de către auditori a standardelor în misiunile de asigurare, prin emiterea de către IAASB de ghiduri, proceduri, exemplificări, așa cum s-a început deja prin publicarea ghidului privind auditarea rapoartelor externe extinse (IFAC, IIRC, 2021). Aceste măsuri care sunt în derulare trebuie să fie continuate de altele de acest gen pentru a conduce la o mai mare acuratețe a raportării INF și a asigurării veridicității acestora.

Sonnerfeldt și Pontoppidan (2020) au discutat provocările practicilor de asigurare în contextul unor reglementări din ce în ce mai complexe, dar și fragmentat. Concluzia cercetării a fost că, actualmente, conceptul și standardele

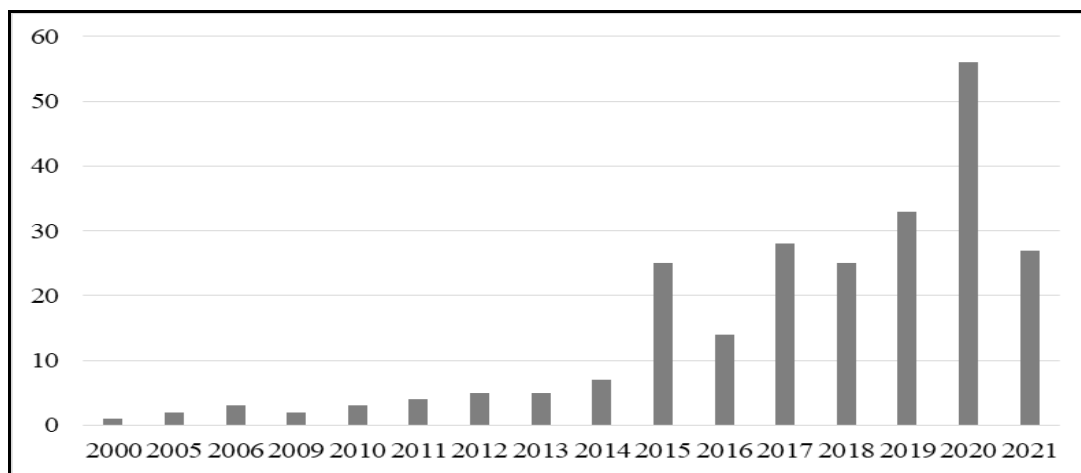
de asigurare sunt încă „în curs de elaborare”, iar definițiile și problemele rămân ambigue. De asemenea, au subliniat importanța pentru autoritățile de reglementare, companiile și diferitele părți interesate ale acestora de a recunoaște valoarea și limitele asigurării, care este un mod pentru companii de a îmbunătăți raportarea, dar nu un scop în sine. Constatările lor s-au referit la faptul că raportările publicate de companii au fost doar narațiuni decuplate de realitățile organizaționale; astfel companiile ar trebui să regândească prima dată scopul raportării lor, după care să recurgă la asigurarea raportării.

Din studiul realizat de IFAC (2021) a rezultat că la unele companii rapoartele nu au fost asigurate de auditori financiari, informațiile nefinanciare fiind certificate de alți specialiști decât auditorii financiari, care au aplicat diferite standarde cum ar fi AA1000 *Assurance Standards*, ISO 14064-3 *Gaze cu efect de seră* sau alte standarde. Toate acestea arată complexitatea domeniului raportărilor nefinanciare și diversitatea acestuia.

3.2. Rezultatele analizei bibliometrice

În **perioada analizată** 2000 -2021 au fost identificate 240 lucrări care s-au încadrat în criteriile de selecție. Din **Figura nr. 1** rezultă că prima lucrare a fost publicată în anul 2000, urmată de lucrări publicate sporadic în diferiți ani. Începând cu anul 2009 au fost publicate lucrări în fiecare an, cu o tendință crescătoare, dar numai începând cu anul 2015 numărul lucrărilor este în creștere semnificativă, ajungând la 56 de lucrări în anul 2020.

Figura nr. 1. Evoluția pe ani a numărului de lucrări



Sursa: Prelucrare proprie

Din punct de vedere al **tipului de document**, aproape 90% din lucrări reprezintă articole publicate în jurnalele unor edituri, 10% din lucrări au fost publicate în volumele conferințelor, 1% în capitole de carte.

Din **Tabelul nr. 4** rezultă că **domeniile de cercetare** ale lucrărilor publicate de autori au fost diverse, începând de

la domeniul de bază *Afaceri și economie*, cu o pondere de peste 80%, urmat de domeniul *Științe ale mediului Ecologie*, precum și alte subdomenii din cadrul *Științelor tehnice și Științelor sociale*. De asemenea, unele reviste au fost indexate pe mai multe domenii, ceea ce conduce la imposibilitatea totalizării numărului de lucrări după acest criteriu.

Tabelul nr. 4. Top domenii de cercetare

Domenii	Lucrări	Pondere
Afaceri, Economie	198	82,50
Științe ale mediului Ecologie	51	21,25
Științe tehnice – alte domenii	26	10,83
Științe sociale – alte domenii	21	8,75
Inginerie	11	4,58
Informatică	7	2,91
Administrație publică	7	2,91
Alte 23 domenii	29	12,09

Sursa: Prelucrare proprie

Din prelucrarea datelor a rezultat distribuția lucrărilor pe **țări** după afilierea autorilor, fiind identificate 53 de țări. În **Tabelul nr. 5** sunt prezentate țările din care provin autorii care au publicat un număr minim de 10 lucrări, în ordine descrescătoare. Se poate observa că primele două țări dețin o treime din acest total, respectiv: Australia (17,08%) și Spania (16,25%), urmate de SUA (15,83%) și Africa de Sud (10%).

Tabelul nr. 5. Repartizarea pe țări a autorilor

Țări/ Regiuni	Lucrări	Pondere
Australia	41	17,08
Spania	39	16,25
SUA	38	15,83
Africa de Sud	24	10,00
Anglia	20	8,33
Germania	19	7,91
China	17	7,08
Olanda	17	7,08
Italia	16	6,67
Franța	11	4,58
Noua Zeelandă	10	4,44

Sursa: Prelucrare proprie

Analiza după **cuvinte cheie** reprezintă modul în care cele mai comune cuvinte cheie au apărut împreună în lucrările

studiate. Software-ul VOSviewer a evidențiat 982 de cuvinte cheie. Din numărul total de cuvinte selectate, au fost luate în analiză cele care au avut cel puțin 5 apariții, rezultând un portofoliu de 87 de cuvinte, din care au fost eliminate 31 cuvinte, respectiv cele irelevante și cele care au fost înlocuite cu expresii similare (de exemplu CSR reporting sau unirea termenilor exprimați la singular sau plural). Astfel au rămas în analiză în final 56 de cuvinte, grupate în trei clustere, cu un minim de 10 cuvinte pe cluster, având o setare făcută în software-ul bibliometric pentru rezoluția unu.

În **Tabelul nr. 6** sunt prezentate elementele fiecărui cluster care au interacționat între ele. Clusterul A este cel principal, care se referă la *asigurare* (assurance), care a realizat conexiuni cu alte două clustere, respectiv clusterul B, cu element cheie *raportare de sustenabilitate* (sustainability reporting), și clusterul C reliefat prin cuvintele cheie *declarații* (statements) și *audit*.

Tabelul nr. 6 arată că în clusterul A au fost grupate cuvintele cu cele mai multe apariții, pornind de la cuvântul cheie central *asigurare* cu 139 apariții, alături de alte cuvinte ca *dezvăluiri* (104), *raport de sustenabilitate* (104), *performanță* (80), cuvinte care confirmă că subiectul de cercetare ales este într-un trend crescător. Un al doilea grup rezultat din analiză (cluster B) a fost cel al *responsabilității sociale corporatiste* (90 apariții), care conține și elemente derivate din legătura sa cu asigurarea acestora, respectiv *impact*, *percepție* și *independentă*.

Grupul de cuvinte cu legături mai reduse (cluster C) se referă la *governanță* (54 apariții), *raportare integrată* (19)

corelate cu alți termeni ce țin de companie (management, audit intern, câștiguri, proprietar).

Tabelul nr. 6. Conținutul clusterelor					
Cluster A	Nr.	Cluster B	Nr.	Cluster C	Nr.
asigurare	139	responsabilitate (CSR)	90	governanță	54
dezvăluire	104	impact	72	raportare integrată	19
raport de sustenabilitate	104	legitimătate	28	management	18
performanță	80	informații	26	perspective	14
determinanți	57	companii	19	combinat	13
calitate	52	percepții	17	cadru	7
declarații	49	cerere	8	audit intern	7
servicii	39	independență	8	câștiguri	6
credibilitate	32	dezvoltare sustenabilă	8	oportunități	6
piață	20	valoare	8	proprietar	5
cost	19				
părți interesate	17				
audit	16				
răspundere	14				
relevanță	12				
expertiză	11				
auditori	10				
construire	10				

Sursa: Prelucrare proprie

Analiza a fost continuată cu identificarea celor mai **citați autori** care au publicat articole despre asigurarea INF care au fost indexate în baza de date WoS. Din totalul de 484 autori identificați, criteriul de selecție a fost ca un autor să fi acumulat minim 100 de citări. Astfel,

VOSviewer a evidențiat 37 de autori care îndeplineau aceste condiții. Din prelucrarea datelor, s-a constatat că nu există relații strânse între autori în ceea ce privește co-autoratul și citările. **Tabelul nr. 7** prezintă topul autorilor cu peste 200 citări.

Tabelul nr. 7. Top autori cu minim 100 citări		
Autori	Documente	Citări
Simnett, Roger	7	869
Chua, Wai Fong	1	501
Vanstraelen, Ann	1	501
Perego, Paolo	4	481
Kolk, Ans	2	466
O'Dwyer, Brendan	3	419
Garcia-Benau, Maria A.	4	301
Owen, David	1	263
Unerman, Jeffrey	1	263
Zorio, Ana	4	259
Martinez-Ferrero, Jennifer	11	249
Garcia-Sanchez, Isabel-Maria	8	216

Sursa: Prelucrare proprie

Analiza a arătat că autorii cei mai citați au fost după cum urmează: Simnett – cu 869 citări din 7 documente, urmat de Chua și Vanstraelen – cu 501 citări dintr-un singur document. De fapt autorii menționați au fost coautori ai unei lucrări care a acumulat 501 citări. Clasamentul este continuat de trei autori cu peste 400 de citări acumulate, respectiv Perego (481), Kolk (466) și O'Dwyer (419). Autorul cu cele mai multe lucrări incluse în eșantion a fost Martinez-Ferrero, respectiv cu 11 lucrări.

Pentru a dezvolta cercetarea lucrările au fost centralizate pe publicații și editurile care le dețin. În **Tabelul nr. 8** sunt incluse revistele în care au fost publicate lucrările, ordonate descrescător după numărul acestora. Lucrările analizate au fost publicate în reviste de prestigiu, din care au fost selectate revistele în care au fost publicate cel puțin 3 lucrări pe tema studiată. De remarcat că un număr de 17 lucrări care au fost prezentate la conferințe apar înregistrate ca publicate în 2 publicații distincte, ceea ce a condus la imposibilitatea totalizării sumelor din tabel.

Tabelul nr. 8. Repartizarea lucrărilor pe publicații

Denumire	Număr lucrări	Pondere (%)
Auditing: A Journal of Practice & Theory	14	5,83
Journal of Business Ethics	14	5,83
Corporate Social Responsibility and Environmental Management	12	5,00
Accounting Auditing Accountability Journal	11	4,58
Business Strategy and the Environment	10	4,17
Sustainability Accounting Management and Policy Journal	8	3,33
European Accounting Review	6	2,50
International Journal of Auditing	6	2,50
Journal of Cleaner Production	6	2,50
Managerial Auditing Journal	6	2,50
Southern African Journal of Accountability and Auditing Research	6	2,50
Sustainability	6	2,50
Meditari Accountancy Research	5	2,08
Contemporary Accounting Research	4	1,67
Accounting Organizations and Society	3	1,25
Australian Accounting Review	3	1,25
British Accounting Review	3	1,25
International Journal of Disclosure and Governance	3	1,25
Journal of Accounting and Public Policy	3	1,25
Journal of International Financial Management Accounting	3	1,25
Social Responsibility Journal	3	1,25
13 reviste și volume ale conferințelor cu câte 2 articole	26	10,83
96 reviste și volume ale conferințelor cu câte un articol	96	40,03

Sursa: Prelucrare proprie

Din **Tabelul nr. 8** rezultă că revista cu cele mai multe articole publicate este Auditing: A Journal of Practice & Theory, indexată în categoria „Afaceri”, urmată de Journal of Business Ethics și de Corporate Social Responsibility and Environmental Management, care sunt reviste interdisciplinare indexate în mai multe categorii. De asemenea, se poate observa că aproape jumătate din numărul lucrărilor au fost

publicate ca articole singulare sau cel mult două articole într-o revistă, iar cealaltă jumătate din numărul lucrărilor a fost concentrată în cele 21 de reviste prezentate.

Revistele menționate în tabelul anterior sunt publicate de diverse edituri, a căror situație este prezentată în **Tabelul nr. 9**, în ordine descrescătoare după numărul de lucrări.

Tabelul nr. 9. Topul editurilor care au publicat lucrări

Edituri	Nr.	Pondere
Wiley	48	20,00
Emerald Group Publishing	46	19,17
Springer Nature	29	12,08
Elsevier	24	10,00
American Accounting Association	18	7,50
Taylor & Francis	13	5,42
MDPI	7	2,92
IEEE	7	2,92
South African Inst Government Auditors	6	2,50
Alte 5 edituri cu câte 2 articole	10	4,16
Alte 25 edituri cu câte un articol	32	13,33
Total	240	100.00

Sursa: Prelucrare proprie

Din **Tabelul nr. 9** rezultă că primele 3 edituri dețin mai mult de jumătate din totalul lucrărilor analizate. De remarcat că au fost publicate lucrări și în edituri ale asociațiilor profesionale ale contabililor, reprezentate în principal de „American Accounting Association”, care deține revista *Auditing: A Journal of Practice & Theory*,

fiind revista cu cele mai multe lucrări pe tema studiată, ceea ce arată o preocupare permanentă a profesioniștilor contabili.

Din numărul total s-au evidențiat 14 lucrări care au acumulat minim 100 de citări, a căror situație este prezentată în **Tabelul nr. 10**.

Tabelul nr. 10. Top articole cu minim 100 de citări

Titlu	Autori	Revista	Anul	Citări totale	Media anuală
Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison	Simnett, Roger; Vanstraelen, Ann; Chua, Wai Fong	Accounting Review	2009	501	38,54
Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation	Kolk, Ans; Perego, Paolo	Business Strategy and the Environment	2010	273	22,75
Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting	O'Dwyer, Brendan; Owen, David; Unerman, Jeffrey	Accounting Organizations and Society	2011	263	23,91
Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports	Perego, Paolo; Kolk, Ans	Journal of Business Ethics	2012	193	19,3
Impact of Assurance and Assurer's Professional Affiliation on Financial Analysts' Assessment of Credibility of Corporate Social Responsibility Information	Pflugrath, Gary; Roebuck, Peter; Simnett, Roger	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2011	171	15,55
CSR and Assurance Services: A Research Agenda	Cohen, Jeffrey R.; Simnett, Roger	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2015	154	22,00
The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service	O'Dwyer, Brendan	Contemporary Accounting Research	2011	142	12,91

Titlu	Autori	Revista	Anul	Citări totale	Media anuală
Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility	Hodge, Kristy; Subramaniam, Nava; Stewart, Jenny	Australian Accounting Review	2009	139	10,59
Understanding and Contributing to the Enigma of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in the United States	Casey, Ryan J.; Grenier, Jonathan H.	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2015	129	18,43
The Association between Sustainability Governance Characteristics and the Assurance of Corporate Sustainability Reports	Peters, Gary F.; Romi, Andrea M.	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2015	123	17,57
Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon	Junior Mori, Renzo, Best, Peter J.; Cotter, Julie	Journal of Business Ethics	2014	123	15,38
How Credible are Mining Corporations' Sustainability Reports? A Critical Analysis of External Assurance under the Requirements of the International Council on Mining and Metals	Fonseca, Alberto	Corporate Social Responsibility and Environmental Management	2010	112	9,33
Corporate social responsibility research in accounting	Huang, Xiaobei Beryl; Watson, Luke	Journal of Accounting Literature	2015	106	15,14
Sustainability Development and the Quality of Assurance Reports: Empirical Evidence	Zorio, Ana; Garcia-Benau, Maria A.; Sierra, Laura	Business Strategy and The Environment	2013	101	11,22

Sursa: Prelucrare proprie

Din **Tabelul nr. 10** rezultă că revista *Accounting Review* are un singur articol publicat, dar care a acumulat cele mai multe citări. Revista *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, clasată pe primul loc după numărul de citări, a contorizat 4 articole care au avut peste 100 de citări.

De remarcat că au acumulat citări consistente articolele scrise începând cu anul 2009 care s-au referit în principal la raportările nefinanciare efectuate voluntar de către companii.

Primul articol publicat în anul 2000, scris de Wallage a acumulat 63 de citări, fiind citat anual începând cu anul 2009. Obiectivul articolului a constatat în evidențierea experienței rezultate din verificarea rapoartelor de sustenabilitate, respectiv a raportului emis de compania Shell în anul 2000. La acel moment nu erau disponibile standardele pentru raportare, ceea ce a presupus aplicarea unor criterii noi necesare evaluării afirmațiilor managementului cu privire la sustenabilitate. Concluzia studiului era că verificarea rapoartelor de sustenabilitate este un serviciu de asigurare foarte dificil pentru auditorii financiari, ceea ce putea fi o provocare pentru cercetătorii

din mediul academic pentru dezvoltarea unor cercetări suplimentare. Putem spune că Wallage (2000) a deschis calea cercetărilor în acest domeniu cu o viziune pe termen lung.

Un an mai târziu, Gray (2001) a realizat o radiografie a 30 ani din perioada 1970-2000 privind contabilitatea, raportarea și auditul în domeniul social. Astfel, certificarea informațiilor se realiza prin auditul social efectuat de organisme independente, dar fără a fi angajate de obicei de organizația în cauză.

Articolele menționate anterior au abordat mai mult raportările nefinanciare voluntare deoarece în perioadele în care au fost realizate cercetările încă nu erau generalizate reglementările privind raportările obligatorii. Un subiect abordat a fost cel al comparațiilor și investigațiilor internaționale. Astfel, Simnett, Vanstraelen și Chua (2009) au analizat piața emergentă de asigurări voluntare a unui eșantion de rapoarte de sustenabilitate publicate între anii 2002-2004, rezultatele arătând că companiile care au dorit să își construiască reputația corporativă au apelat la servicii de asigurare a rapoartelor

de sustenabilitate, indiferent dacă furnizorul de asigurări este auditor sau alt specialist, auditorul fiind preferat de companiile din țările orientate către părțile interesate. Kolk și Perego (2010) au investigat factorii care influențează apelarea la servicii voluntare de asigurare a rapoartelor de sustenabilitate, pe un eșantion de companii incluse în indexul internațional Fortune Global 250 pentru anii 1999, 2002 și 2005. Rezultatele obținute au fost similare cu cele ale autorilor menționați anterior și anume faptul că acele companii care operează în țări care sunt mai orientate către părțile interesate și care au un regim mai slab de aplicare a guvernării sunt mai susceptibile de a solicita asigurarea raportărilor de sustenabilitate. Perego și Kolk (2012) au analizat rapoartele emise de companiile multinaționale, constatând că acestea au proiectat o imagine decuplată sau simbolică a responsabilității, subminând astfel credibilitatea practicilor de asigurare.

Un alt subiect abordat a fost cel al legitimității, astfel O'Dwyer ș.a. (2011) au analizat evoluția proceselor de legitimitate adoptate de practicienii în asigurarea sustenabilității din companiile de audit pornind de la structura și conținutul declarațiilor de asigurare, astfel încât utilizatorii să fie informați pe deplin asupra misiunii realizate.

De asemenea, au fost realizate analize de conținut ale rapoartelor de sustenabilitate pentru stabilirea credibilității acestora. Pflugrath, Roebuck și Simnett (2011) au ajuns la concluzia că credibilitatea unui raport de sustenabilitate este mai mare atunci când este asigurat și când asigurătorul este un profesionist contabil. Conform cercetării efectuate de Hodge ș.a. (2009), utilizatorii au avut mai multă încredere în rapoartele de sustenabilitate atunci când nivelul de asigurare oferit este rezonabil (adică ridicat, dar nu absolut) și când asigurarea a fost realizată de o firmă de contabilitate și audit.

O'Dwyer, (2011) a urmărit înțelegerea modului în care practicienii de asigurare au ajuns să construiască practici de asigurare a raportărilor de sustenabilitate și măsura în care aceste eforturi au făcut ca aceste rapoarte să fie auditabile, evidențind dificultățile inerente implicate în transferul direct de practici de audit tradiționale către noi domenii de asigurare caracterizate prin date calitative neclare.

Casey & Grenier (2015) au analizat piața serviciilor de asigurare a responsabilității sociale corporative (RSC) din Statele Unite, rezultatele obținute arătând că, în cazul companiilor din industria extrem de reglementată, supravegherea acestora poate acționa ca un substitut

pentru asigurarea RSC, așa încât cererea acestor servicii nu era foarte ridicată. Nivelul pieței serviciilor de asigurare a fost cercetat de Cohen și Simnett (2015), care au identificat caracteristicile acestei piețe care pot avea impact asupra deciziei de a apela la aceste servicii, precum și alegerea furnizorului de servicii pe baza cerințelor de competitivitate și calitate.

O altă temă cercetată a fost cea a mecanismelor de guvernare corporativă. Peters și Romi (2015) au investigat dacă mecanismele de guvernare corporativă orientate spre sustenabilitate au avut un impact asupra asigurării voluntare a rapoartelor de durabilitate corporativă. Astfel, companiile care aveau un director de sustenabilitate în cadrul echipei de management au apelat la serviciile de asigurare a rapoartelor de sustenabilitate, iar această legătură a crescut când directorul avea experiență în acest domeniu, fiind preferați ca prestatori de servicii firmele de audit financiar.

Tematica asigurării raportării INF a fost studiată intens în ultimii 5 ani, perioadă în care s-au generalizat în mai multe țări reglementările obligatorii, astfel că autorii au abordat aceleași subiecte precum cele prezentate anterior sau altele noi (García-Sánchez, 2021). Astfel, credibilitatea raportărilor a fost în continuare studiată de García-Sánchez (2020), Quick & Inwinkl (2020) și Zhou, Simnett & Bray (2020).

Provocările misiunilor și practicile de asigurare au fost studiate de Braam & Peeters (2018), Sonnerfeldt & Pontoppidan (2020) și Krasodomska, Simnett & Street (2021). Alte teme abordate s-au referit la calitatea misiunilor de asigurare care poate fi influențată de comitetele de audit (Zaman ș.a., 2021), dar și la analiza rapoartelor de asigurare pe cazul unei piețe financiare, cum ar fi Italia (Rossi & Tarquinio, 2017).

O revizuire sistematică a literaturii în domeniul asigurării raportărilor externe extinse a fost realizată de Venter & van Eck (2021), pe baza articolelor publicate între 2009 și 2020 în reviste relevante indexate în bazele de date Scopus, EBSCOhost și ProQuest. Articolele analizate au abordat diferite metodologii și instrumente de cercetare, cum sunt cele de arhivă, experimentale, interviuri, studii de caz, sondaje și analize de conținut. Rezultatele studiului au arătat o creștere rapidă a literaturii în perioada 2018-2020, temele principale abordate fiind factorii determinanți și consecințele asigurării.

Anterior au fost prezentate cele mai relevante lucrări, dar e posibil să existe și alte cercetări valoroase. Constatările generale ale autorilor au fost că auditorii prezintă dificultăți în realizarea misiunilor, ceea ce arată că este necesară o revizuire a reglementărilor privind raportările nefinanciare, iar companiile trebuie să fie mai responsabile în dezvăluirea informațiilor incluse în rapoartele publicate.

Din revizuirea literaturii am constatat că numărul lucrărilor care au revizuit sistematic literatura cercetărilor existente care să se refere la asigurarea raportărilor nefinanciare, precum și realizarea de analize bibliometrice a fost relativ redus, cele mai multe s-au axat pe tema raportărilor de sustenabilitate, exprimată prin diferite concepte. Di Vaio ș.a. (2020) în studiul realizat pe un eșantion de 60 de lucrări publicate în perioada 1990-2019 au identificat o legătură strânsă între conceptele *gândire integrată* și *raportări nefinanciare*. Erkens, Paugam, & Stollowy (2015) au realizat o analiză bibliometrică a articolelor publicate pe tema INF, în perioada 1973-2013 și au constatat că cercetările au atins un anumit grad de maturitate la începutul anilor 2000 și că subiectul cel mai frecvent studiat în cercetarea INF a fost *raportarea socială corporatistă*. Pasko ș.a. (2021) au efectuat o analiză bibliometrică privind lucrările publicate pe tema raportărilor de sustenabilitate în perioada 1981-2020 și au constatat că numărul acestora a crescut mai mult după anul 2009, după care se manifestă o maturitate a cercetărilor, deci cu cât cercetările sunt mai recente cu atât acestea sunt mai elaborate.

În comparație cu analizele bibliometrice anterioare, menționate în lucrare, originalitatea lucrării noastre este dată de asocierea conceptului de asigurare cu expresiile care se referă la raportarea informațiilor nefinanciare.

Concluzii

Misiunea de asigurare a informațiilor nefinanciare este diferită de auditul informațiilor financiare. Astfel, auditorii emit raportul sau declarația de asigurare în baza altor standarde, ceea ce poate crea dificultăți în aplicarea acestora. Dificultățile pot fi create de modul în care au fost raportările întocmite, dar și de practicile pe care trebuie să le realizeze auditorul în desfășurarea misiunii.

Scopul lucrării a fost de a evidenția care sunt principalele provocări ale auditorilor în realizarea misiunilor de asigurare a informațiilor nefinanciare și care au fost cercetările publicate pe acest subiect. De asemenea a fost realizată o analiză bibliometrică a legăturilor între conceptele cheie, autori, revistele în care au fost publicate

lucrările, precum și numărul de citări care asigură vizibilitatea rezultatelor cercetărilor.

Prin sintetizarea informațiilor din ghidurile și recomandările organismelor profesionale a rezultat că auditorii sunt puși în fața unor provocări majore, datorate pe de o parte inconsistenței, dar și diversității cadrelor de raportare și modului de conformare al companiilor la acestea (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2020, Krasodomska, Simnett & Street, 2021). Pe de altă parte sunt aspecte care țin de profesia de auditor, respectiv de aplicarea standardelor de audit, care încă nu prevăd practici unitare în realizarea misiunilor, lăsând o mai mare libertate raționamentului profesional al auditorilor. Dar această situație poate fi privită și ca o oportunitate în perfecționarea profesională a auditorilor pentru a oferi servicii de calitate (Venter & van Eck, 2021, Zaman ș.a., 2021).

Rezultatele analizei bibliometrice au arătat că interesul de cercetare pe tema studiată a avut un trend crescător în ultimii ani, datorat în mare parte reglementărilor obligatorii privind raportarea informațiilor nefinanciare, rezultate asemănătoare fiind obținute și de Venter & van Eck (2021). S-a confirmat existența unor legături strânse între conceptele studiate, respectiv asigurare, raportări de sustenabilitate, guvernanta.

Concluzia de bază care se desprinde este că cercetarea în domeniu a evoluat de la analiza raportărilor voluntare spre analiza raportărilor obligatorii. Din momentul introducerii obligativității raportărilor nefinanciare s-a evidențiat mai accentuat problema dificultății misiunii de asigurare a acestor informații, ceea ce a condus la multe dezbateri în cadrul organismelor profesionale pentru a identifica provocările la care trebuie să răspundă auditorii. Această temă rămâne un subiect de dezbatere care mai trebuie explorat pentru a identifica toate provocările la care sunt supuși auditorii și care ar fi posibilele soluții de rezolvare atât ca reglementare, cât și ca practici de audit (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2020; Krasodomska, Simnett & Street, 2021).

Rezultatele obținute pot fi utile profesioniștilor contabili pentru îmbunătățirea raportărilor nefinanciare, studiul realizat poate fi un ghid pentru auditori, în care sunt sintetizate principalele provocări identificate în realizarea misiunilor de asigurare. Managerii pot să identifice care ar fi punctele critice ale companiilor și să ia măsuri din timp, în acord cu constatările centralizate de Accountancy Europe (2018). Reglementatorii pot să identifice aspectele care ar trebui legiferate, astfel încât raportările companiilor să conducă la creșterea încrederii investitorilor.

Lucrarea aduce o contribuție la cunoașterea realității din domeniul raportărilor nefinanciare, fiind o sursă pentru cercetători în domeniul contabilității și auditului, prin informațiile referitoare la o sinteză a lucrărilor publicate pe această temă care poate fi dezvoltată în legătură cu alte domenii, cum ar fi cel al auditului financiar.

Analiza efectuată a avut unele limitări date de eșantionul de lucrări analizate, preluate dintr-o singură

bază de date (WoS), ceea ce a condus la limitarea identificării altor lucrări publicate, dar cercetarea poate fi continuată de o analiză bibliometrică viitoare a articolelor indexate în alte baze de date. Lucrarea este o premisă pentru cercetări cantitative, ce pot include în studiu variabile care să conducă la crearea unui model econometric privind factorii care influențează conținutul raportărilor nefinanciare.

BIBLIOGRAFIE

- Accountancy Europe (2018). Responding to assurance needs on non-financial information <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Responding-to-assurance-needs-on-non-financial-information.pdf>
- Accountancy Europe (2019). Better business decisions with assurance on non-financial information by Olivier Boutellis-Taft and Mario Abela <https://www.accountancyeurope.eu/reporting-transparency/better-business-decisions-with-assurance-on-non-financial-information/>
- Boiral, O., & Gendron, Y. (2011). Sustainable development and certification practices: Lessons learned and prospects. *Business Strategy and the Environment*, 20(5), 331-347.
- Braam, G. J. M., & Peeters, R. (2018). Corporate sustainability performance and assurance on sustainability reports: Diffusion of accounting practices in the realm of sustainable development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(2), 164–181.
- Casey, R. J., & Grenier, J. H. (2015). Understanding and contributing to the enigma of corporate social responsibility (CSR) assurance in the United States. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 97-130.
- Comisia Europeană (2021). Propunere de Directivă a Parlamentului European și a Consiliului de modificare a Directivei 2013/34/UE, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Regulamentului (UE) nr. 537/2014 în ceea ce privește raportarea de către întreprinderi de informații privind durabilitatea, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0189&from=EN>
- Cohen, J.R. and Simnett, R., (2015). CSR and assurance services: A research agenda. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), pp.59-74.
- Dando, N., & Swift, T. (2003). Transparency and assurance: Minding the credibility gap. *Journal of Business Ethics*; 44, 195–200. <http://doi.org/10.1023/A:1023351816790>
- Di Vaio, A., Syriopoulos, T., Alvino, F. and Palladino, R. (2020), Integrated thinking and reporting towards sustainable business models: a concise bibliometric analysis, *Meditari Accountancy Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- Erkens, M., Paugam, L., & Stolowy, H. (2015). Non-financial information: State of the art and research perspectives based on a bibliometric study. *Comptabilite Controle Audit*, 21(3), 15-92.
- European Reporting LAB. (2021). Proposals for a relevant and dynamic EU sustainability reporting standard setting, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/210308-report-efrag-sustainability-reporting-standard-setting_en.pdf, [Accesat în 02 iulie 2021].
- Fonseca, A. (2010). How credible are mining corporations' sustainability reports? A critical analysis of external assurance under the requirements of the international council on mining and metals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 17(6), 355-370.
- García-Sánchez, I. M. (2021). Corporate social reporting and assurance: The state of the art. Información social corporativa y aseguramiento: el estado de la cuestión. *Revista De Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 24(2), 241-269.

15. García-Sánchez, I. M. (2020). Drivers of the CSR report assurance quality: Credibility and consistency for stakeholder engagement. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(6), 2530-2547.
16. Gray, R., 2001. Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt?. *Business ethics: A European review*, 10(1), 9-15.
17. Hategan, C.-D.; Grigorescu, I.I.; Nitu-Antonie, R.D.; Sirghi, N.; Iacobuta, A.-O. (2015). The Relevance of Communication through Independent Auditor's Report to the European Business Environment. Comparative Study of Romania and Spain. *Transformations in Business & Economics*, 14(2A), 378-392.
18. Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian accounting review*, 19(3), 178-194.
19. Huang, X.B., Watson, L. (2015). Corporate social responsibility research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 34, 1-16.
20. IAASB (2018), Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, vol II, <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/wp-content/uploads/2020/08/Manualul-ISA-VOI-II-RO.pdf>
21. IAASB, (2021), Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Guidance-Extended-External-Reporting.pdf>
22. IFAC, (2021), The State of Play in Sustainability Assurance, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Benchmarking-Global-Practice-Sustainability-Assurance.pdf>
23. IFAC, CECCAR (2021), Accelerarea evoluției asigurării raportării integrate în interesul public <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/03/IFAC-IIRC-Integrated-Reporting-Assurance-RO.pdf> (text original Accelerating Integrated Reporting Assurance in the Public Interest [https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-](https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/publications/accelerating-integrated-reporting-assurance-public-interest)
- future-ready-professionals/publications/ accelerating-integrated-reporting-assurance-public-interest)
24. Junior, R. M., Best, P. J., & Cotter, J. (2014). Sustainability reporting and assurance: A historical analysis on a world-wide phenomenon. *Journal of business ethics*, 120(1), 1-11.
25. Kolk, A., & Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19(3), 182-198.
26. Krasodomska, J., Simnett, R., & Street, D. L. (2021). Extended external reporting assurance: Current practices and challenges. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 32(1), 104-142.
27. Monciardini, D., Mähönen, J. T., & Tsagas, G. (2020). Rethinking non-financial reporting: A blueprint for structural regulatory changes. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 10(2).
28. O'Dwyer, B. (2011). The case of sustainability assurance: Constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230-1266.
29. O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31-52.
30. Parlamentul European și Consiliul (2014), Directiva 2014/95/UE din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=RO>
31. Pasko, O., Chen, F., Oriekhova, A., Brychko, A., & Shalyhina, I. (2021). Mapping the Literature on Sustainability Reporting: A Bibliometric Analysis Grounded in Scopus and Web of Science Core Collection. *European Journal of Sustainable Development*, 10(1), 303-303.
32. Perego, P., & Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of business ethics*, 110(2), 173-190.
33. Peters, G. F., & Romi, A. M. (2015). The association between sustainability governance characteristics and the assurance of corporate sustainability reports.

- Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 163–198.
34. Pflugrath, G., Roebuck, P., & Simnett, R. (2011). Impact of assurance and assurer's professional affiliation on financial analysts' assessment of credibility of corporate social responsibility information. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 239-254.
 35. Power, M. (1996). Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society* 21 (2-3): 289-315.
 36. Power, M. (1999). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford, UK: Oxford University Press.
 37. Quick, R., & Inwinkl, P. (2020). Assurance on CSR reports: impact on the credibility perceptions of non-financial information by bank directors. *Meditari Accountancy Research*, 28 (5), 833-862.
 38. Rossi, A., & Tarquinio, L. (2017). An analysis of sustainability report assurance statements: Evidence from Italian listed companies. *Managerial Auditing Journal*, 32(6), 578-602.
 39. Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937-967.
 40. Sonnerfeldt, A. L. L., & Pontoppidan, C. A. (2020). The Challenges of Assurance on Non-financial Reporting. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 10(2) <https://doi.org/10.1515/ael-2018-0050>.
 41. Venter, E. R., & van Eck, L. (2021). Research on extended external reporting assurance: Trends, themes, and opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 32(1), 63-103.
 42. Wallage, P. (2000). Assurance on sustainability reporting: An auditor's view. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(s-1), 53-65.
 43. Zaman, R., Farooq, M. B., Khalid, F., & Mahmood, Z. (2021). Examining the extent of and determinants for sustainability assurance quality: The role of audit committees. *Business Strategy and the Environment*. <https://doi.org/10.1002/bse.2777>
 44. Zhou, S., Simnett, R., & Bray, M. (2020). The journey to integrated report assurance: Different pathways to add credibility and trust to an integrated report. In *The Routledge Handbook of Integrated Reporting* (p. 355-372). Routledge.
 45. Zorio, A., García-Benau, M. A., & Sierra, L. (2013). Sustainability development and the quality of assurance reports: Empirical evidence. *Business Strategy and the Environment*, 22(7), 484-500.