

Aspecte privind negocierea în contextul misiunilor de audit care au ca obiect informațiile nefinanciare

Prof. univ. dr. Ovidiu Constantin BUNGET,
Universitatea de Vest Timișoara, Facultatea de Științe
Economice și Administrarea Afacerilor,
e-mail: ovidiu.bunget@e-uvt.ro

Conf. univ. dr. Alin-Constantin DUMITRESCU,
Universitatea de Vest Timișoara, Facultatea de Științe
Economice și Administrarea Afacerilor,
e-mail: alin.dumitrescu@e-uvt.ro

Dr. Anca Diana SUMĂNARU,
Universitatea de Vest Timișoara, Facultatea de Științe
Economice și Administrarea Afacerilor,
e-mail: anca.sumanaru94@e-uvt.ro

Asist. cercetare drd. Cristian LUNGU,
Universitatea de Vest Timișoara, Facultatea de Științe
Economice și Administrarea Afacerilor,
e-mail: cristian.lungu00@e-uvt.ro

Rezumat

Cercetarea prezintă procesul de negociere auditor-client din perspectiva raportărilor nefinanciare, cu scopul de a identifica factorii care influențează negocierile în audit. Astfel, s-a recurs la analiza unor articole și publicații extrase din Web of Science (WOS) sau din alte baze de date internaționale. Acestea au fost selectate pe baza topicului de cercetare, și anume: negocierea auditor-client în cadrul misiunii de audit privind raportarea nefinanciară. În continuare, lucrarea analizează cele mai relevante publicații (din punct de vedere al citărilor și al clasamentului revistelor), începând cu anul 2000 și până în prezent, cu scopul de a identifica factorii care influențează procesul de negociere în auditarea informațiilor nefinanciare. În plus, studiul se prezintă sub forma unei cercetări calitative, prin care se realizează o sinteză a literaturii de specialitate în sfera negocierii auditor-client privind auditarea informațiilor nefinanciare.

Cuvinte cheie: negociere auditor-client; misiune de audit; raportare nefinanciară;

Clasificare JEL: M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Bunget, O. C., Dumitrescu, A.-C., Sumănanu, A.D., Lungu, C. (2024), Auditor-Client Negotiation in Non-Financial Reporting Assurance Missions, *Audit Financiar*, vol. XXII, no. 2(174)/2024, pp. 287-300, DOI: 10.20869/AUDITF/2024/174/008

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2024/174/008>
Data primirii articolului: 18.08.2023
Data revizuirii: 21.08.2023
Data acceptării: 19.03.2024

Introducere

Articolul surprinde atât perspectiva teoretică, cât și cea practică asupra procesului de negociere în cadrul misiunilor de asigurare care au ca obiect raportările nefinanciare. Mai precis, descriem principalele concepte cu privire la negociere, urmărind în special factorii care determină modul în care auditorii conduc negocierile. De asemenea, studiul are menirea de a consolida teoriile literaturii de specialitate și a aduce o contribuție substanțială în domeniul de cercetare, printr-o analiză calitativă a articolelor și publicațiilor extrase din WOS și alte baze de date, scopul fiind acela de a determina factorii care influențează negocierea dintre auditor și client în contextul raportărilor nefinanciare. Practic, analizăm procesul de negociere auditor-client în timpul misiunii de audit, pentru a determina factorii care influențează gradul de negociere. Atunci când apar diferențe de perspectivă între auditor și client negocierea devine modul prin care cele două părți tind să-și armonizeze obiectivele și așteptările.

Prin urmare, cercetarea noastră se concentrează pe prezentarea și analiza principalilor factori care modelează și definesc negocierea în auditul informațiilor nefinanciare, având în vedere interacțiunile dintre auditor și client, respectiv dificultățile care apar în desfășurarea misiunii de audit. O mai bună perspectivă asupra acestui context are un impact pozitiv direct și indirect pentru procesul de audit în sine, dar și pentru toate părțile implicate.

Metodologie

Metodologia de cercetare presupune 3 etape, după cum urmează:

- (1) *studiul calitativ*, caracterizat prin revizuirea literaturii de specialitate, respectiv analiza publicațiilor recente și relevante extrase din World of Science (WOS) sau alte baze de date recunoscute, care tratează subiecte privind negocierea dintre auditor și client, misiunile de asigurare, raportarea nefinanciară; această analiză are loc prin prisma factorilor care influențează negocierea auditor-client în contextul auditării informațiilor nefinanciare.
- (2) *selecția publicațiilor cele mai recente* (având anul de referință 2000) pe baza unor criterii specifice: numărul de citări și rankingul jurnalelor.
- (3) *identificarea factorilor* care influențează procesul de negociere în contextul raportării nefinanciare.

Literatura de specialitate în sfera negocierilor din cadrul auditului informațiilor nefinanciare

Această secțiune cuprinde literatura din domeniul negocierii dintre auditor și client, respectiv dinamica negocierii în contextul auditului informațiilor nefinanciare.

Spre deosebire de auditul informațiilor financiare tradiționale care se concentrează pe situațiile și tranzacțiile financiare ale unei companii, auditarea informațiilor nefinanciare examinează informații nefinanciare, cum ar fi performanța de mediu, socială și guvernanta (ESG), inițiative de responsabilitate socială corporativă (CSR), precum și alte aspecte de sustenabilitate sau practici aferente. În plus, o serie de cercetători din domeniu (Jackson et al., 2020; Szabó & Sørensen, 2015; Knebel, S., & Seele, P., 2015; Aureli et al., 2019) discută flexibilitatea standardelor pentru auditul raportărilor nefinanciare cu privire la adaptabilitatea și personalizarea procedurilor și criteriilor de audit utilizate pentru a evalua performanța nefinanciară sau practicile de sustenabilitate ale unei organizații. Astfel, auditorii pot determina cele mai relevante aspecte legate de sustenabilitate care justifică evidențierea acestora în raportul de audit cu ajutorul instrumentului de semnificație, evaluând importanța elementelor de mediu, responsabilitate socială sau de guvernanta corporativă asupra performanței și raportării generale a unei organizații (Juma'h, A.H., 2009; Cerbone, D., & Maroun, W., 2020; Baag, P.K., 2021).

Gibbins M.S. (2001) prezintă un model cuprinzător de negociere în audit prin trei tipuri de factori care influențează misiunile de asigurare a raportării nefinanciare: condițiile și constrângerile externe, capacitățile părților și contextul interpersonal. Un auditor cu experiență relevantă în domeniu are cunoștințele și aptitudinile necesare pentru a identifica orice probleme de neconformitate referitoare la raportarea nefinanciară. Pe de altă parte, chiar și atunci când auditorul solicită ajustările, este posibil să nu poată convinge clientul referitor la problemele identificate privind raportarea nefinanciară deoarece nu are cunoștințele sau experiența în negociere. Astfel, modelul lui Gibbins analizează factorii care influențează negocierea auditorilor cu clienții și ține cont de potențialele interacțiuni dintre caracteristicile părților, precum cunoștințele, experiența și abilitățile,

respectiv caracteristicile de mediu, cum ar fi riscul de implicare sau specificul standardelor ce reglementează raportarea nefinanciară, pe care le îmbină armonios cu caracteristicile relației dintre auditor și client pentru a explica performanța și rezultatele negocierii (Gibbins M.S., 2001). Totodată, un studiu relevant realizat de către Iyer (2004) a demonstrat faptul că activitatea de audit este influențată de patru factori și anume: mandatul auditorului, importanța și valoarea clientului așa cum sunt percepute de partener, serviciile care nu sunt legate direct de auditul furnizat și existența foștilor auditori.

Experiența în negociere îmbunătățește performanța negociatorului și, în consecință, rezultatele obținute (Trotman, 2005; Brown H. L., 2009). Mai exact, auditorii cu experiență pot dezvolta o gamă mai largă de alternative, în special cu clienții care prezintă un grad ridicat de risc, în comparație cu cei care dețin mai puțină experiență. Astfel, cunoștințele auditorilor sunt benefice în ceea ce privește calitatea raportării nefinanciare. În același context, Brown H.L. (2009) studiază efectul experienței de negociere asupra concesiilor către clienți. Rezultatele indică faptul că experiența scăzută de negociere duce la concesiile de privire la metoda aleasă de client atunci când există un grad ridicat de implicare, comparativ cu acei auditori care reușesc să reziste presiunii clienților. În mod similar, Sun (2015) a constatat o corelație între expertiza auditorului și atitudinea față de practicile de raportare nefinanciară ale clienților. De asemenea, Fisher (2015) și Felix Jr. (2005) susțin că experiența de negociere a auditorului influențează stilul de negociere al clienților, precum și rezultatul negocierilor în care au fost implicați auditorii. Se ajunge la optimizare doar atunci când părțile colaborează în procesul de negociere. Mai mult, literatura relevă faptul că experiența și cunoștințele din negocierile anterioare îmbunătățesc abilitățile de negociere (Brown H.L., 2009; Trotman, 2009). În acest context, Gibbins, M.S. (2001) susține faptul că negocierea auditor-client implică adesea mai multe etape. Prin urmare, auditorii dobândesc cunoștințe despre modul în care clienții negociază, ceea ce le permite să obțină un avantaj față de client. Calitatea auditului ar putea fi îmbunătățită prin implicarea mai multor auditori seniori în procesul de audit, cu un grad înalt de înțelegere și competență în ceea ce privește misiunea auditului raportării nefinanciare.

Dacă un auditor are experiență într-o anumită industrie, acest lucru îi va îmbunătăți performanța în audit (Moroney, 2007). Astfel, auditorii specializați în industrie au rezultate mai bune în evaluarea riscurilor inerente (Trotman, 2005) și evaluează mult mai bine riscul de audit (Iyer, 2004). De exemplu, Brown & Fanning (2016) arată că auditorii cu cunoștințe solide în domeniul în care activează clientul lor sunt mai puțin influențați de tacticile de persuasiune folosite de clienți și propun mai multe ajustări. Potrivit lui Ewing (2021), auditorii folosesc expertiza în industrie ca un avantaj pentru a câștiga mai mulți clienți. Efectele expertizei în industrie se referă la modul în care experiența firmei de audit influențează performanța și rezultatele negocierilor. Cu toate acestea, dacă firma de audit are o anumită poziție, aceasta poate deveni mai puțin obiectivă și independentă (Gangl, 2019). Acest lucru se explică prin faptul că auditorii doresc să-și păstreze clienții în industria în care sunt specializați.

Bame-Aldred (2007) sugerează că auditorii trebuie să fie instruiți să facă față erorilor și ajustărilor complexe, astfel încât să analizeze motivele din spatele acestora. Astfel, rolul și importanța muncii lor derivă din profesia de auditor, care trebuie să se caracterizeze prin integritate, onoare și transparență. Atunci când auditorii ajung să înțeleagă foarte bine nevoile clientului, ei obțin mai multe avantaje în procesul de negociere, inclusiv fluxul eficient de informații care are ca rezultat creșterea calității rapoartelor nefinanciare (Trotman, 2005).

Prin urmare, negocierea clientului cu auditorii depinde de diverși factori (de exemplu, înțelegerea industriei clientului, anii de experiență în audit sau experiență și instruire în negociere). Cea mai importantă este constatarea că experiența în negociere îmbunătățește performanța negocierii și, prin urmare, poate conduce la cele mai bune rezultate în negociere.

Scepticismul profesional va determina auditorii să refuze alternativele cu privire la raportarea nefinanciară propuse de clienți. Acest lucru generează conflicte între auditori și clienți cu privire la aspectele nefinanciare complexe, care pot implica negocieri auditor-client înainte de a conveni asupra alternativei adecvate de raportare. Brown (2009) studiază impactul scepticismului profesional și al stimulentele manageriale în procesul de negociere. Aceste rezultate susțin cercetările anterioare (Nelson, 2006;

Hartl, 2015), ceea ce înseamnă că scepticismul în profesia de audit devine un factor important pentru misiunile de audit non-financiar.

Relația auditor-client presupune de fapt o cooperare între client și auditor, în măsura în care clientul ar putea fi convins de opinia auditorului. În acest context, cercetătorii sugerează că această relație determină, de fapt, elementele negocierii, durata negocierii, precum și modul de negociere abordat, respectiv strategiile sau tacticile de negociere (Perreault, 2011). De asemenea, s-au făcut multe cercetări asupra modului în care presiunea clienților influențează procesul de negociere client-auditor (Nelson, 2006). Totodată, rezistența la presiunea clientului reprezintă o problemă majoră în contextul negocierilor auditor-client. Teoria negocierii sugerează că atunci când auditorul informează clientul cu privire la ajustarea necesară, lăsând la latitudinea clientului adoptarea acesteia, se creează un mediu de colaborare, care va îmbunătăți relația dintre negociatori și va perfecționa negocierile viitoare.

Riscul de angajament în negocierile auditor-client reprezintă o caracteristică proeminentă a mediului de audit (Shadish, 2002). Riscul la care se expune cel mai mult un auditor este de fapt posibila denigrare a practicii profesionale (Brown, H.L., 2009). Auditorii doresc să mențină acest risc cât mai scăzut posibil și cel mai eficient mod de a face acest lucru este refuzul de a ceda presiunilor din partea clienților. Auditorii devin din ce în ce mai conservatori atunci când aprobă raportările nefinanciare, având în vedere riscul de litigii sau de periclitate a reputației de auditor.

PCAOB (Consiliul de Supraveghere a Contabilității Companiilor Publice) precizează că menținerea pe termen lung a mandatului de audit poate fi o amenințare la adresa independenței auditorului și că impunerea rotației firmelor de audit ajută la rezolvarea acestei probleme. Cercetările întreprinse de Dopuch (2001) demonstrează faptul că impunerea rotației auditorului reduce cazurile în care auditorii acceptă propunerile clienților și scade calitatea auditului informațiilor nefinanciare, favorizând astfel managementul entității auditate. În contextul negocierii dintre auditor și client, Wang (2009) confirmă că probabilitatea ca auditorii să accepte propunerile clienților este mai mică dacă se impune această rotație a firmelor.

Standardele de audit care vizează auditarea informațiilor nefinanciare

Standardul internațional privind misiunile de audit (ISAE 3000 - „Misiuni de asigurare, altele decât audituri sau revizuirii ale informațiilor financiare istorice” conține informații utile despre cum se desfășoară misiunile de audit nefinanciar. Aceste subiecte pot include rapoarte de mediu, rapoarte de responsabilitate socială, controale interne sau alte informații nefinanciare. Standardul subliniază principiile generale pe care auditorii și practicienii în domeniul auditului ar trebui să le urmeze atunci când desfășoară astfel de misiuni, inclusiv planificarea, obținerea de probe și raportarea. De asemenea, se pune accent pe independența și scepticismul auditorului ca o caracteristică a auditului profesional, precum și pe utilizarea metodologiilor adecvate (ISAE 3000, revizuit, decembrie 2023).

Autoritățile de reglementare și standardele susțin că auditorii ar trebui să revizuiască calitatea rapoartelor nefinanciare din perspectiva comitetului de audit (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2020). În plus, conform legii Sarbanes-Oxley (Sarbanes-Oxley Act, 2002) acest comitet devine un reper important din punct de vedere al informațiilor financiare și nefinanciare. Comitetul de audit are un rol semnificativ în supravegherea procesului de audit și a controlului intern. Deși nu este implicat direct în procesul de negociere, comitetul de audit este considerat un aliat important pentru auditor în procesul de negociere deoarece oferă suport direct în negociere. Trebuie remarcat faptul că puterea de negociere devine un factor determinant în negocierile auditor-client (Gibbins, M. S., 2001). În plus, puterea de negociere a auditorului este influențată de capacitatea auditorului de a-și impune punctul de vedere în fața clientului său. În general, rolul comitetului de audit în medierea conflictelor dintre conducere și auditor este important pentru calitatea informațiilor nefinanciare. În consecință, impactul comitetului de audit asupra negocierilor auditor-client depinde considerabil de puterea de decizie a comitetului.

Potrivit Krasodomska și colab. (2021), Adams (2004), Adams și Evans (2004), Moneva, Archel și Correa (2006), cele mai relevante referințe ale standardelor de asigurare a raportării nefinanciare sunt AA1000AS și ISAE 3000 (redactate în 2008, emise în 2015). O comparație între cele două standarde internaționale

menționate relevă faptul că ISAE 3000 este mult mai avansat decât AA1000AS, fiind pus la dispoziție spre consultare în mod gratuit, având însă caracter obligatoriu și vizând toate tipurile de auditori ca furnizori de servicii de audit, fiind flexibil ca standard în adoptarea criteriilor de conformitate, oferind totodată un grad de asigurare limitat și angajament rezonabil, respectiv contribuind la menținerea unor standarde înalte pentru

controlul calității. Dimpotrivă, AA1000AS nu are o definiție formală, prezintă niveluri de asigurare ridicate sau moderate, ia în considerare doar principiile responsabilității, în schimb asigură calitatea raportării informațiilor nefinanciare, necesită o licență pentru o utilizare/ accesare pe o perioadă mai lungă de timp, are caracter voluntar și presupune plata unor redevențe (Tabelul nr. 1).

Tabelul nr. 1. Analiza comparativă a standardelor privind auditul raportării nefinanciare		
	ISAE 3000- 2015	AA1000AS- 2008
Data publicării	decembrie 2013 (aplicabilitate începând cu 2015)	2008 (republicare în formă actualizată 2020)
Regim (taxă/gratuit)	gratuit	redevențe
Norme de aplicare (obligatoriu/ voluntar)	caracter obligatoriu	caracter voluntar
Utilizatori vizați	auditorii, membrii ai organismelor de control intern și control al calității	auditorii licențiați în auditarea informațiilor din sfera sustenabilității
Criterii	orice criteriu aplicabil din cadrul angajamentului de audit	principiile răspunderii calitatea raportării informațiilor privind sustenabilitatea
Riscuri și niveluri de asigurare	rezonabil (risc scăzut) sau limitat (risc ridicat)	grad ridicat (risc scăzut) sau moderat (risc ridicat) de asigurare
Controlul calității	membri ai organismelor de control intern și control al calității	fără cerințe specifice

Sursa: prelucrare după Krasodomska et al., 2021: pag. 113

Inițiativele specifice de reglementare pentru raportarea nefinanciară au influențat și tendințele privind auditul și nivelul de asigurare. Pe plan european, din punct de vedere legislativ se remarcă Directiva 2014/95/UE, care prevede modul de raportare asupra modelelor de afaceri, respectiv a performanței nefinanciare prin KPI-uri (Indicatori Cheie de Performanță) sau alte informații nefinanciare relevante, furnizând grile de raportare și oferind ghiduri companiilor pentru a aplica aceste norme (majoritatea având un caracter de divulgare-conformitate voluntară), precum IR (Raportare Integrată), GRI (Inițiative de Raportare Globală), SASB (Comitetul pentru Standarde de Raportare Sustenabilă), FEA (Federația Contabililor Europeni), CE (Comisia Europeană), UNGC (Pactul Global al Națiunilor Unite), Codul de Sustenabilitate al Consiliului German pentru Dezvoltare Sustenabilă, Ghidul emis de către Consiliul de Raportare Financiară al Marii Britanii privind emiterea unui raport strategic (Krasodomska et al., 2021).

Conform Garg et al. (2020), se remarcă utilizarea cercetării empirice, a analizei datelor și a feedback-ului oferit de părțile interesate în procesul continuu de

dezvoltare și revizuire a standardelor corporative de raportare și audit, precum și stabilirea conținutului pentru standarde de către diferite organisme, cum ar fi AASB (Comitetul pentru Standarde de Contabilitate din Australia) și AUASB (Comitetul pentru Auditare și Standarde de Audit).

Directiva privind raportarea durabilității corporative (CSRD) a fost propusă ca parte a eforturilor Comisiei Europene (CE) de a actualiza și extinde directiva privind raportarea nefinanciară (NFRD). CSRD își propune să îmbunătățească cerințele de raportare a sustenabilității pentru companiile care desfășoară activități economice în Uniunea Europeană (UE) și se așteaptă să aducă schimbări semnificative pentru practicile de governanță corporativă (Primec & Belak, 2022).

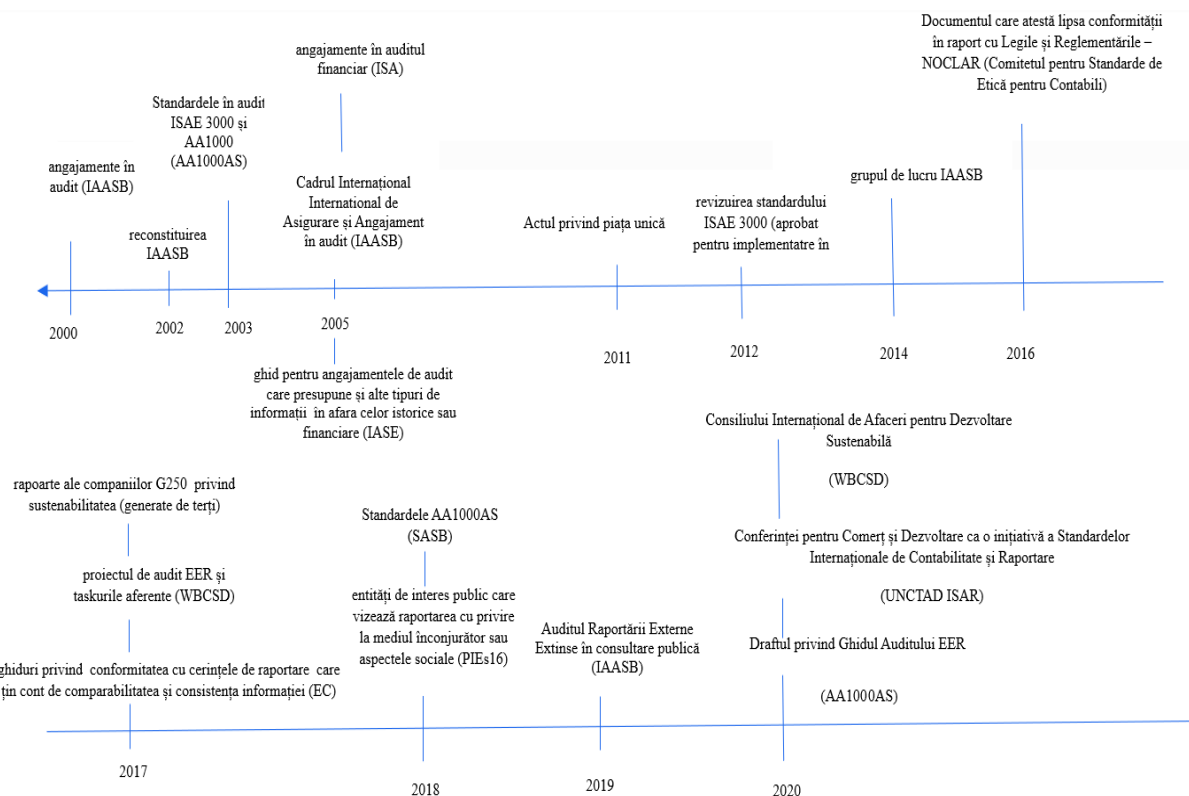
Figura nr. 1 subliniază parcursul auditului nefinanciar în ceea ce privește standardizarea. O etapă incipientă a fost elaborarea IAASB în anul 2000 a angajamentului de asigurare. Trei ani mai târziu sunt emise Standardele de Asigurare ISAE 3000 și AA1000, în timp ce anul 2005 este marcat de o serie de evenimente importante, și anume:

- (1) stabilirea unor niveluri de asigurare rezonabile de către ISA,
- (2) niveluri de asigurare rezonabilă versus limitată prin intermediul Cadrului Internațional de Conformitate privind Auditul, emis de către IAASB;
- (3) explicații privind misiunile de asigurare privind informațiile nefinanciare, emise de către ISAE. Anul 2011 a fost marcat de publicarea Actului Pieței Unice, iar în 2012 a avut loc revizuirea ISAE 3000, cu implementare ulterioară în 2015, în timp ce 2014 a debutat cu dezvoltarea unui grup de lucru de către IAASB. În 2016, Consiliul pentru Standarde de Etică în Contabilitate a finalizat legile și reglementările pentru neconformitate sub forma unui document oficial (NOCLAR), iar anul 2017 s-a remarcat prin trei evenimente internaționale:
 - (1) ghidurile CE privind cerințele de raportare nefinanciară,

- (2) redactarea proiectului de audit de Raportare Externă Extinsă (EER) și dezvoltarea grupului de lucru, ca o acțiune venită din partea Consiliului Mondial de Afaceri pentru Dezvoltare Durabilă (WBCSD),
- (3) emiterea rapoartelor de sustenabilitate ale companiilor G250 auditate de terți.

În 2018, SASB și-a lansat standardele AA1000AS, iar în 2019 IAASB a inițiat Auditul pentru Raportare Externă sub forma unui Document de Consultare. În cele din urmă, 2020 a fost un an reprezentativ pentru raportarea auditului nefinanciar prin munca și efortul dezvoltat din partea WBCSD, precum și prin organizarea Conferinței pentru Comerț și Dezvoltare, ca o inițiativă a Standardelor Internaționale de Contabilitate și Raportare (UNCTAD ISAR) și a Națiunilor Unite, și nu în ultimul rând, Proiectul de Ghid privind asigurarea EER (AA1000AS).

Figura nr. 1. Parcursul auditului nefinanciar – de la etape incipiente până la standardizare



Sursa: prelucrare după Farooq and de Villiers, 2017; Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2020; Krasodomska et al., 2021; Garcia et al., 2018

Rezultatele cercetării

Această secțiune a lucrării prezintă studiul nostru calitativ asupra publicațiilor relevante selectate pe perioada 2000-2023, în funcție de numărul de citări și clasamentul revistelor.

În plus, părțile interesate cer mai multă transparență și responsabilitate din partea companiilor în ceea ce privește performanța nefinanciară. Această tendință creează oportunități pentru firmele de audit de a-și extinde ofertele de servicii, astfel încât să includă și auditarea informațiilor nefinanciare (Bartoszewicz & Rutkowska, 2021).

Literatura privind asigurarea nefinanciară identifică o serie de elemente care pot fi utilizate ca listă de verificare pentru auditul informațiilor nefinanciare, și anume:

- conținutul informațiilor (Garcia și colab., 2018);
- respectarea reglementărilor și standardelor, a cadrelor legale și de reglementare, a metodologiilor și standardelor de asigurare (Garcia și colab., 2018; Eugénio și colab., 2022; McCracken și colab., 2008; Kulset, 2013; Ștefănescu și colab., 2020; Anderson, et al., 2012; Fiandrino & Tonelli, 2021; Trucco et al., 2022; Hațegan et al., 2021; Rennie et al., 2014; Ștefănescu, 2021)
- analiza specifică industriei (Anderson et al., 2012; Garcia et al., 2018; Hatfield et al., 2007);
- matrici și ținte de performanță, (KPI) indicatori cheie de performanță (Garcia et al., 2018; Tsagas & Villiers, 2020);
- implicarea părților interesate (Garcia și colab., 2018; Tsagas & Villiers, 2020; Hațegan și colab., 2021; Ștefănescu, 2021) inclusiv impactul asupra investitorilor (Ștefănescu și colab., 2020);
- comparabilitate (Garcia și colab., 2018; Ștefănescu și colab., 2020);
- evaluarea materialității (Tsagas & Villiers, 2020; Ștefănescu et al., 2020; Ștefănescu, 2021);
- raportare clară și concisă, informații contextuale, comunicare, calitatea raportării și partajarea informațiilor (Tsagas și Villiers, 2020; McCracken și colab., 2008; Ștefănescu și colab., 2020; (Rennie și colab., 2014; Eugénio și colab., 2022);
- concentrare pe impact și rezultate (Tsagas & Villiers, 2020);
- raportare integrată (Tsagas & Villiers, 2020; Ștefănescu et al., 2020; Ștefănescu, 2021);
- colaborarea cu alți profesioniști (Eugénio et al., 2022);
- independența și obiectivitatea auditorului, încrederea și scepticismul profesional, raționamentul profesional și luarea deciziilor (McCracken et al., 2008; Kulset, 2013);
- discuții în stadiul incipient al auditului, soluționarea conflictului prin negociere auditor-client, dinamica puterii și strategiilor de negociere, tactica de negociere a auditorilor, puterea de negociere, experiența auditorilor și a clienților (McCracken și colab., 2008; Kulset, 2013; Agrawal și colab., 2020, Hatfield și colab., 2007; Azmi și Voon, 2016; Rennie și colab., 2014);
- dimensiunea și complexitatea firmei auditate (Hatfield et al., 2007);
- integritatea și transparența managementului, influența caracteristicilor clienților, provocări privind atitudinea managementului (Hatfield et al., 2007; Awadallah, 2018; Rennie et al., 2014);
- istoricul auditurilor anterioare precum și relația auditor-client din cadrul acestor audituri (Hatfield et al., 2007; Agrawal et al., 2020);
- expertiza personalului firmei auditate în raportarea nefinanciară (Hatfield et al., 2007; Eugénio et al., 2022);
- performanța nefinanciară și profilul de risc (Hatfield et al., 2007; Cam, 2015; Eugénio et al., 2022);
- mai puține resurse și proceduri simplificate (Hatfield et al., 2007);
- riscul de afaceri al companiei auditate versus riscul de audit/riscul de afaceri pentru auditor (Sahnoun & Zarai, 2009; Cam, 2015);
- efecte asupra rezultatului negocierilor: control sporit, rezistență la constatările auditului, abordare de audit privind ajustările, încrederea în conducerea entității auditate, scepticismul profesional, presiunea pentru a ajunge la un acord comun (Sahnoun & Zarai, 2009; Rennie et al., 2014);
- practici de guvernare corporativă (Hatfield et al., 2007; Anderson et al., 2012);
- calitatea auditului (Hatfield et al., 2007; Awadallah, 2018);
- domeniul de aplicare și procedurile de audit (Hatfield et al., 2007);

- încredere sporită, perspectivă echilibrată, părtinire redusă, capacitatea de a gestiona conflictele, imparțialitate în luarea deciziilor, evitarea influenței nejustificate, asertivitate, cooperare, construirea încrederii în relația cu clienții, oferirea de sfaturi și îndrumări profesionale (Svanberg et al., 2019; Awadallah, 2018);
- comunicare eficientă (Azmi & Voon, 2016);
- rezistența la recomandările auditorului, strategiile de concesiune și efectele acestora în timp, concesiile timpurii, concesiile tardive, concesiile echilibrate (Azmi & Voon, 2016).

Tabelul nr. 2. Factorii care influențează negocierea în procesul de audit nefinanciar

Factori	Categoria/grupul de factori în cadrul auditului nefinanciar	Tipul factorului (intern/extern) în cadrul auditului nefinanciar
conformitatea cu regulamente și standarde, cadre legale și de reglementare, metodologii și standarde privind auditul, conținutul informațiilor prezentate; raportarea integrată	publicarea voluntară versus obligatorie a informațiilor și flexibilitatea standardelor	extern
analize specifice industriei; măsurători și praguri de performanță; indicatori cheie de performanță (KPIs); comparabilitate; performanța nefinanciară și profilul de risc	caracteristica sectorială sau specificul industriei	extern
angajamentul cu privire la părțile interesate, impactul asupra investitorilor; focus pe impact și rezultate; colaborare cu profesioniști	rezultatele procesului de audit	extern
verificarea materialității; raportarea clară și concisă; contextul în care e prezentată informația; comunicarea, calitatea raportului, furnizarea informației	pragul de semnificație	intern
independența și obiectivitatea auditorului, încrederea și scepticismul profesional, raționamentul profesional, procesul de luare a deciziilor, riscul în afaceri al companiei auditate versus riscul de audit	calitățile auditorului în cadrul procesului de negociere (expertiză, abilități și competențe)	intern
categoria firmei auditate și gradul de complexitate, transparența și integritatea managementului, influența caracteristicilor clientului, provocări din partea managementului entității auditate, expertiza personalului firmei auditate cu privire la raportarea nefinanciară, riscul de afaceri pentru auditor, practici de guvernare corporativă	calitățile clientului în cadrul procesului de negociere	intern
discuții incipiente între auditor și client, rezolvarea conflictelor prin negociere, dinamica puterii în strategiile de negociere, tactici de negociere, puterea în negociere, experiența în auditarea clientului, istoricul auditurilor anterioare și al relațiilor dintre auditori și clienți, mai puține resurse și proceduri simplificate, efecte asupra rezultatelor negocierii: clientul se opune rezultatelor auditului, ajustărilor solicitate, se acordă prea mult credit conducerii entității, scepticism profesional ridicat din partea auditorului, presiune pentru a se ajunge la un acord comun; calitatea auditului, scopul și procedurile privind auditul; grad ridicat de încredere, perspectivă echilibrată, reducerea părtinirilor, gestionarea conflictelor, decizii imparțiale, evitarea influențelor, asertivitate, cooperare, redobândirea încrederii în client, ghidare profesionistă, comunicare eficientă; atitudinea față de recomandările auditorului; strategii privind concesiile	caracteristicile intrinseci ale procesului de negociere a auditului nefinanciar, care descriu în același timp aspecte legate de relația auditor-client	intern

Sursa: proiecția autorilor

Tabelul nr. 2 prezintă o sinteză a factorilor principali care influențează negocierea în procesele de audit nefinanciar, grupați în următoarele categorii:

- (1) publicarea voluntară versus obligatorie a informațiilor și flexibilitatea standardelor
- (2) caracteristica sectorială sau specificul industriei
- (3) rezultatele procesului de audit
- (4) pragul de semnificație
- (5) calitățile auditorului în cadrul procesului de negociere (expertiză, abilități și competențe)
- (6) calitățile clientului în cadrul procesului de negociere
- (7) caracteristicile intrinseci ale procesului de negociere a auditului nefinanciar, care descriu în același timp aspecte legate de relația auditor-client.

De asemenea, distingem între factorii interni versus cei externi, sau cei care sunt în interiorul aspectelor relației audit-client (caracteristicile auditorului și clientului, interacțiunile dintre client și auditor, pragul de semnificație în auditul informațiilor nefinanciare) și condițiile/influențele externe din mediul macroeconomic (părți interesate în raportarea corporativă, standarde, condiții specifice industriei și repere). Toate acestea sunt menite să evidențieze impactul factorilor enumerați asupra procesului de negociere, întrucât, de exemplu, unele calități pozitive atât din partea clientului, cât și din partea auditorului vor spori premisele negocierii auditor-client în contextul misiunilor de asigurare ce au ca obiect informațiile nefinanciare. În plus, flexibilitatea standardelor împreună cu definirea materialității în auditul informațiilor nefinanciare ajută procesul de negociere dintre auditor și client.

Prin implementarea acestor pași, companiile își pot eficientiza inițiativele de raportare nefinanciară și se pot asigura că informațiile raportate sunt relevante, transparente și susțin obiectivele de sustenabilitate în mod eficient. Această abordare ajută la evitarea supraîncărcării cu informații, contribuie la implicarea părților interesate și se concentrează pe problemele cheie care conduc la schimbări semnificative către un viitor mai durabil (Tsagas & Villiers, 2020).

Sonnerfeldt & Pontoppidan (2020) analizează misiunile de audit în ceea ce privește raportarea nefinanciară, discutând standardele internaționale, liniile directoare, cadrele și alte forme de sustenabilitate, cum ar fi responsabilitatea socială corporativă. Auditul informațiilor

nefinanciare devine astfel procesul de evaluare a strategiilor de raportare corporativă, definirea valorilor de management și verificarea maturității sistemelor informaționale (Sonnerfeldt, 2011), precum și măsurarea impactului asupra mediului prin raportări ESG (de mediu, sociale, de guvernanta). Cu toate acestea, provocările în raportările nefinanciare sunt marcate de diversitatea practicii de raportare corporativă, numărul consistent de directive și standarde privind sustenabilitatea și raportarea responsabilității sociale corporative, diferențele în reglementările naționale și lipsa de conformitate etc. (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2020). Provocări suplimentare includ: domeniul de aplicare al asigurării raportării nefinanciare, criteriile utilizate (generale versus specifice), asigurarea privind planificarea companiei, controlul intern, aspectele de guvernanta, informațiile anticipate, precum și raționamentul sau scepticismul auditorului, competențele acestuia, forma finală a raportului de audit nefinanciar și, nu în ultimul rând, perspectiva investitorului, împreună cu capacitatea de a comunica valoarea adăugată sau de a asigura calitatea informațiilor nefinanciare publicate (Krasodomska et al., 2021). Cu toate acestea, se remarcă faptul că standardul cel mai relevant în ceea ce privește practicile de audit nefinanciar (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2020) este ISAE 3000, care militează pentru niveluri de asigurare în ceea ce privește raportarea nefinanciară, precum și evaluarea semnificației și riscului privind aspectele financiare ale rapoartelor corporative. În plus, marea diversitate a standardelor și conformitatea cu cerințele acestora generează raportări multiple privind informațiile nefinanciare în practică (Krasodomska et al., 2021). Spre exemplu, compania Vornado Realty Trust utilizează două cadre diferite pentru raportare: standardele SASB și GRI. Potrivit lui Anderson și colab. (2012) există diverși factori care au influențat creșterea sau schimbările în departamentele de audit intern din cadrul organizațiilor cu privire la implementarea Actului Sarbanes-Oxley (SOX) din 2002, și anume: cerințele de conformitate, practicile de guvernanta corporativă, riscul versus performanța financiară și non-financiară precum și dimensiunea și complexitatea organizației, externalizarea versus auditul intern, mediul industrial și de reglementare, impactul tehnologiei, inițiativele voluntare.

Relația dintre auditor și client influențează negocierea auditului nefinanciar prin interacțiunile dintre auditori și conducerea organizației client care determină desfășurarea procesului de audit și rezultatul negocierilor pentru informațiile nefinanciare (McCracken et al., 2008).

Caracteristicile clientului, precum și tactica de negociere în contextul misiunilor de asigurare sunt relevante pentru caracterul complet și acuratețea informațiilor prezentate, respectiv pentru fiabilitatea generală a raportării nefinanciare. Este important ca auditorii să ia în considerare toate acestea și să își ajusteze tactica de negociere în consecință, pentru a se asigura că informațiile nefinanciare sunt adevărate și corecte în ceea ce privește performanța cu caracter nefinanciar a firmei (Hatfield et al., 2007).

În timp ce dovezile de teren specifice negocierilor auditor-client pot fi limitate din cauza naturii confidențiale a acestor discuții, cercetările subliniază importanța raționamentului profesional, a dinamicii puterii, a strategiilor de negociere, a scepticismului profesional și a influenței caracteristicilor clientului și a mediului de reglementare. Acești factori modelează dinamica și rezultatele negocierii dintre auditor și client prin asigurarea privind calitatea și fiabilitatea raportării financiare (Kulset, 2013).

Este important de remarcat faptul că auditorii trebuie să mențină scepticismul profesional pe tot parcursul procesului de audit, indiferent de conversațiile din stadiul inițial sau de relațiile anterioare. Scepticismul profesional implică chestionarea și evaluarea critică a informațiilor și dovezilor furnizate de experții în management, indiferent de orice interacțiuni anterioare. Este de așteptat să se facă o evaluare a calificărilor și independenței experților în management, precum și evaluarea muncii experților. Încrederea în conducerea entității depinde de evaluarea competențelor auditorilor, de independența și de fiabilitatea muncii lor, mai degrabă decât de a se baza doar pe conversațiile din stadiul inițial sau pe relațiile anterioare (Agrawal et al., 2020).

Auditorii ar trebui să-și respecte responsabilitățile profesionale și obligațiile etice pe tot parcursul procesului de negociere, indiferent de riscurile implicate. Acest lucru devine posibil prin prioritizare și menținere a independenței, respectiv asigurare a fiabilității în raportarea nefinanciară. Obiectivitatea lor se referă la capacitatea auditorilor de a menține o mentalitate imparțială și independentă în timpul îndeplinirii sarcinilor lor de audit. Pe de altă parte, convingerile de auto-eficacitate în negocierea auditorului se referă la încrederea auditorilor în abilitățile lor de negociere și capacitatea de a obține rezultate favorabile în timpul procesului de negociere. Este important de remarcat faptul că, în timp ce convingerile de auto-eficacitate în negociere pot influența pozitiv obiectivitatea auditorului,

auditorii trebuie, de asemenea, să fie precauți cu privire la încrederea excesivă sau dependența excesivă de abilitățile lor de negociere. Ar fi bine ca aceștia să își evalueze continuu și să reflecte asupra obiectivității lor pe parcursul procesului de audit, luând în considerare standardele etice și profesionale relevante. Obiectivitatea auditorului ar trebui să aibă întotdeauna prioritate față de rezultatele negocierilor. Auditorii au responsabilitatea de a-și menține independența, de a exercita scepticismul profesional și de a-și îndeplini sarcinile în mod obiectiv pentru a asigura integritatea informațiilor nefinanciare (Svanberg et al., 2019).

Aplicarea modelului preocupărilor duale în negocierile auditor-client într-o economie emergentă implică luarea în considerare a interacțiunii dintre asertivitate și cooperare, două dimensiuni cheie ale comportamentului de negociere (Awadallah, 2018).

Krasodomska et al. (2021) stabilesc elementele de bază ale auditului informațiilor nefinanciare. Astfel, pragul de semnificație devine conectat la nevoile și așteptările părților interesate: strategii, guvernanta, model de afaceri, transparență în raportare sau alte informații nefinanciare relevante, cum ar fi emisiile de gaze cu efect de seră (GES), eficiența în consumul de energie sau apă etc.

Aplicarea modelului dublei preocupări impune auditorilor să găsească un echilibru adecvat între asertivitate și cooperare. Aceștia trebuie să susțină calitatea auditului și standardele profesionale, promovând în același timp un mediu de cooperare care facilitează comunicarea eficientă, construirea încrederii și colaborarea cu clienții. Este important de remarcat faptul că aplicarea specifică a modelului dublei preocupări în negocierile auditor-client poate varia în funcție de contextul cultural, legal și de reglementare al economiei emergente în cauză. Auditorii ar trebui să ia în considerare caracteristicile și provocările unice ale pieței specifice în care operează în timp ce aplică strategii de negociere care se aliniază cu standardele profesionale și principiile etice (Awadallah, 2018).

Negocierile dintre auditor și clientul său au un impact consistent asupra procesului de asigurare, deoarece implică discuții și acorduri între auditori și clienții acestora cu privire la diverse probleme de contabilitate și audit. Dinamica acestor negocieri poate fi influențată de mai mulți factori, inclusiv experiența de audit a clienților și strategiile de concesiune în timp (Azmi & Voon, 2016).

Nivelul experienței de audit a clienților le poate afecta puterea de negociere, eficiența comunicării și

disponibilitatea lor de a accepta recomandările auditorului. Strategiile de concesiune, cum ar fi concesiile timpurii sau tardive, pot influența dinamica și rezultatele negocierilor. Atât auditorii, cât și clienții ar trebui să urmărească negocieri corecte și constructive, respectând în același timp principiile etice și standardele profesionale (Azmi & Voon, 2016).

Rapoartele de asigurare sunt evaluări independente efectuate de auditori terți pentru a verifica și a oferi asigurare privind raportarea CSR. Rapoartele CSR sunt documente publicate de organizații având scopul de a comunica performanța și activitățile lor din categoria ESG părților interesate, inclusiv investitorilor, clienților, angajaților și publicului. Raportul de audit are rolul de a spori credibilitatea și fiabilitatea informațiilor prezentate în rapoartele CSR. Dacă o parte independentă examinează datele și procesele utilizate în generarea raportului, părțile interesate pot avea mai multă încredere în acuratețea și transparența informațiilor dezvăluite (Monjarret, 2018).

Deși determinanții macroeconomici pot influența amploarea și ritmul armonizării raportării nefinanciare, aceștia sunt doar o parte din factorii care pot modela comportamentul de raportare al companiilor. Factorii culturali, juridici și organizaționali, precum și cerințele părților interesate și așteptările pieței reprezintă, de asemenea, elemente de influență în acest sens (Ștefănescu, 2014).

Evaluarea și practicarea raportării durabile a companiilor implică stabilirea nivelului de calitate, transparență și eficacitate a raportării cu privire la aspectele de mediu, sociale și de guvernare (ESG). Raportarea durabilă, adesea inclusă în Responsabilitatea Socială Corporativă (CSR) sau Rapoartele de Sustenabilitate, permite companiilor să comunice părților interesate performanța și inițiativele lor de sustenabilitate. Evaluarea raportării durabile a companiilor poate fi efectuată de părțile interesate, analiști, agenții de rating și cercetători independenți. Aceștia pot evalua calitatea, completitudinea și receptivitatea raportului la așteptările părților interesate. Companiile pot, de asemenea, să efectueze evaluări interne pentru a identifica domeniile de îmbunătățire și pentru a-și consolida practicile de raportare. În cele din urmă, raportarea durabilă solidă încurajează transparența, responsabilitatea și practicile de afaceri responsabile întăresc reputația acelei companii și contribuie la crearea de valoare (Oliinyk et al., 2022).

Concluzii

Această lucrare reprezintă un studiu calitativ, care presupune o analiză a articolelor și a altor publicații extrase din Web of Science (WOS) sau din alte baze de date de cercetare, selectate pe baza următoarelor subiectelor de cercetare: negociere auditor-client, misiune de asigurare și raportare non-financiară. În plus, include un studiu larg de revizuire a literaturii de specialitate asupra celor mai relevante publicații de cercetare începând cu anul 2000 până în prezent (din punct de vedere al citărilor și al clasamentului revistelor). Scopul a fost identificarea factorilor care influențează procesul de negociere a auditului nefinanciar.

Constatările cercetării noastre relevă aspecte generale referitoare la raportarea non-financiară/de sustenabilitate, concentrându-se pe relevanța procesului de audit în cadrul progresului raportării corporative. Am analizat literatura de negociere în contextul misiunilor de audit ce fac referire la informațiile nefinanciare, iar ulterior am sintetizat cele mai importante standarde din domeniu.

Studiul nostru calitativ reliefează principalele categorii de factori care influențează misiunea de audit a raportării nefinanciare, și anume: dezvăluirea informației nefinanciare, caracteristicile clientului, calitățile auditorului, flexibilitatea standardelor, materialitatea în audit sau pragul de semnificație, procesul de negociere, industria.

Prin urmare, independența, obiectivitatea, încrederea versus scepticismul, raționamentul profesional și capacitatea de luare a deciziilor, devin calități de bază pentru un auditor care se angajează în misiunea auditului de tip nefinanciar. Relația dintre auditor și client se construiește încă de la începutul misiunii de audit prin discuții preliminare. Pe parcurs, intervine procesul de negociere auditor-client ca o soluție pentru gestionarea conflictelor. Negocierea este puternic determinată de experiența clientului în audit, dimensiunea și complexitatea clientului firmei auditate, integritatea și transparența managementului, influența conducerii entității auditate, respectiv istoricul privind auditul și relația anterioară auditor-client, expertiza în raportarea non-financiară a personalului clientului.

De asemenea, auditul nefinanciar trebuie să se bazeze și pe performanța și riscul din domeniul nefinanciar, cum ar fi riscul de resurse și utilizarea unor proceduri simplificate, riscul de afaceri al auditorului versus riscul de audit / riscul de afaceri al auditorului.

Efectele asupra rezultatelor negocierii presupun controlul sporit, rezistența la constatările auditului, ajustările în audit, gradul de încredere în conducerea entității, scepticismul profesional, presiunile asupra auditorului, îmbunătățirea practicilor de guvernare corporativă, creșterea calității auditului, sfera și procedurile auditului și a gradului de încredere în procesul de audit, imparțialitate în luarea deciziilor, evitarea influenței nejustificate, asertivitatea,

cooperarea, construirea încrederii în relația cu clienții prin consiliere și îndrumări profesionale, comunicare eficientă, rezistență la recomandările auditorului, strategii de concesiune etc.

În concluzie, admitem importanța procesului de negociere pentru stabilirea misiunilor de audit nefinanciar, aceasta rezultând din relevanța atribuită de autori și cercetători din literatura de specialitate subiectului privind negocierea în audit în cadrul raportării nefinanciare.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

- Adams, C. A. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 731-757.
- Adams, C. A., & Evans, R. (2004). Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap. *Journal of corporate citizenship*, (14), 97-115.
- Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons*, 26(2), 167-191.
- Awadallah, E. (2018). Auditor-client negotiations: applying the dual concerns model in an emerging economy. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 10(3), 250-272.
- Bame-Aldred, C. W. (2007). A comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6), 497-511.
- Bartoszewicz, A., & Rutkowska-Ziarko, A. (2021). Practice of non-financial reports assurance services in the polish audit market - the range, limits and prospects for the future. *Risks*, 9(10), 176.
- Brown, H. L., & Johnstone, K. M. (2009). Resolving disputed financial reporting issues: Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 65-92.
- Brown, T. &. (2019). The joint effects of internal auditors' approach and persuasion tactics on managers' responses to internal audit advice. *The Accounting Review*, 94(4), 173-188
- Brown, T., & Fanning, K. (2019). The joint effects of internal auditors' approach and persuasion tactics on managers' responses to internal audit advice. *The Accounting Review*, 94(4), 173-188.
- Cam, H. (2015, May). Risk assessment by dynamic representation of vulnerability, exploitation, and impact. In *Cyber Sensing 2015* (Vol. 9458, pp. 71-79). SPIE.
- Cerbone, D., & Maroun, W. (2020). Materiality in an integrated reporting setting: Insights using an institutional logics framework. *The British Accounting Review*, 52(3), 100876.
- Che Azmi, A., Voon, Y.H. The Effect of Clients' Auditing Experience and Concession-Timing Strategies on Auditor-Client Negotiations. *Group DecisNegot* 25, 1049-1069 (2016). <https://doi.org/10.1007/s10726-016-9474-x>
- Dopuch, N. K. (2001). An experimental investigation of retention and rotation requirements. *Journal of Accounting Research*, 39(1), 93-117.
- Eugénio, T., Gomes, S., Branco, M. C., & Morais, A. I. (2022). Non-Financial Reporting and Assurance: A New Opportunity for Auditors? Evidence from Portugal. *Sustainability*, 14(20), 13469.
- Eugénio, T.; Gomes, S.; Branco, M.C.; Morais, A.I. (2022). Non-Financial Reporting and Assurance: A New Opportunity for Auditors? Evidence from Portugal. *Sustainability* 14, 13469. <https://doi.org/10.3390/su142013469>.
- Felix Jr., W. L. (2005). The influence of nonaudit service revenues and client pressure on external auditors' decisions to rely on internal audit. *Contemporary Accounting Research*, 22(1), 31-53., 22(1), 31-53.

17. Fiandrino, S.; Tonelli, A. (2021). A Text-Mining Analysis on the Review of the Non-Financial Reporting Directive: Bringing Value Creation for Stakeholders into Accounting. *Sustainability*, 13, 763. <https://doi.org/10.3390/su13020763>
18. Fisher, R. U. (2015). Das Harvard-Konzept: Die unschlagbare Methode für beste Verhandlungsergebnisse. *Campus Verlag*.
19. Garg, M., Peach, K., & Simnett, R. (2020). Evidence-informed Approach to Setting Standards: A Discussion on the Research Strategies of AASB and AUASB. *Australian Accounting Review*, 30(4), 243-248.
20. Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A. (2001). Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 535-563.
21. Gillet-Monjarret, C. (2022). Promoting sustainability assurance missions in the European Directive regulatory context. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 184-206.
22. Gillet-Monjarret, C. (2018), Assurance reports included in the CSR reports of French firms: a longitudinal study, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 9 No. 5, pp. 570-594. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2017-0098>
23. Hațegan, C.-D.; Pitorac, R.-I.; Milu, N.-D. (2021). Assessment of the Mandatory Non-Financial Reporting of Romanian Companies in the Circular Economy Context. *Int. J. Environ. Res. Public Health*, 18, 12899. <https://doi.org/10.3390/ijerph182412899>
24. Hatfield, R. C., Agoglia, C. P., & Sanchez, M. H. (2008). Client characteristics and the negotiation tactics of auditors: Implications for financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1183-1207.
25. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013). ISAE 3000 (Revised). Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information. Available online at https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf
26. Iyer, V. M. (2004). Clients' expectations on audit judgments: A note. *Behavioral Research in Accounting*, 16(1), 63-74.
27. Jackson, G., Bartosch, J., Avetisyan, E., Kinderman, D., & Knudsen, J. S. (2020). Mandatory non-financial disclosure and its influence on CSR: An international comparison. *Journal of Business Ethics*, 162, 323-342.
28. Jennings, J. M., & Cameron, J. (2013). Reflections on the effectiveness of four cycles of external quality audits in New Zealand universities. In *External Quality Audit* (pp. 53-65). Chandos Publishing.
29. Johnstone, K. M., Bedard, J. C., & Biggs, S. F. (2002). Aggressive client reporting: Factors affecting auditors' generation of financial reporting alternatives. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 47-65.
30. Juma'h, A. H. (2009). The implications of materiality concept on accounting practices and decision making. *Revista Empresarial Inter Metro/Inter Metro Business Journal*, 5(1), 22-37.
31. Knebel, S., & Seele, P. (2015). Quo vadis GRI? A (critical) assessment of GRI 3.1 A+ non-financial reports and implications for credibility and standardization. *Corporate Communications: An International Journal*, 20(2), 196-212.
32. 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.
33. Kulset, E. M. (2013). Auditor-client negotiations over accounting issues-field evidence. Doctoral Thesis. Available online at <https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/2978245/ThesisEllenKulset.pdf?sequence=1>
34. Legislation (CSRD) for the Future Corporate Governance Practices. *Sustainability* (2022), 14, 16648. <https://doi.org/10.3390/su142416648>
35. McCracken, S., Salterio, S. E., & Gibbins, M. (2008). Auditor-client management relationships and roles in negotiating financial reporting. *Accounting, organizations and society*, 33(4-5), 362-383.
36. Moneva, J. M., Archel, P., & Correa, C. (2006, June). GRI and the camouflaging of corporate

- unsustainability. In *Accounting forum* (Vol. 30, No. 2, pp. 121-137). No longer published by Elsevier.
37. Morina D., Rennie Lori S. Kopp W. Morley Lemon. (2014). Auditor- Client Disagreements and Independence: An Exploratory Field Study. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*. Published online: 13 Oct; 131-166.
 38. Moroney, R. (2007). Does industry expertise improve the efficiency of audit judgment?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 69-94.
 39. Mysaka, H., & Derun, I. (2022). GRI 400 as a Contemporary tool to Increase trust in Corporate Social Responsibility. *Calitatea*, 23(187), 256-270.
 40. Oliinyk, Y., Kucheriava, M., Semenyshena, N., Boiarova, O., & Hryshchenko, N. (2022). Companies' sustainable reporting: assessment and practice. *Independent Journal of Management & Production*, 13(3), s270-s290.
 41. Perreault, S. &. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor-client negotiations. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 534-547.
 42. Primec, A.; Belak, J. (2022) Sustainable CSR: Legal and Managerial Demands of the New EU. Legislation (CSRD) for the Future Corporate Governance Practices. *Sustainability*, 14(4), 1-28
 43. Doxey, M.M., Ewing, R. (2021). Modeling client knowledge sharing and withholding to reduce audit communication risk in external audits. *The Journal of Theoretical Accounting Research*, 16(2), 82-122.
 44. Sarbanes, P. (2002, July). Sarbanes-Oxley act of 2002. *The Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act*. Washington DC: US Congress (Vol. 55).
 45. Shadish, W. T. (2002). Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference. *Boston: Houghton Mifflin*.
 46. Sierra-Garcia, L., Garcia-Benau, M. A., & Bollas-Araya, H. M. (2018). Empirical analysis of non-financial reporting by Spanish companies. *Administrative Sciences*, 8(3), 29.
 47. Sonnerfeldt, A. (2011). The Development and Use of Standards by Non-state Actors: A Study of the Dynamics of Regulating Sustainability Assurance. *Doctoral Thesis, Lund University*
 48. Sonnerfeldt, Amanda Ling Li and Pontoppidan, Caroline Aggestam. (2020) The Challenges of Assurance on Non-financial Reporting. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, vol. 10, no. 2, pp. 20180050. <https://doi.org/10.1515/ael-2018-0050>
 49. Ștefănescu, C. A., Tiron-Tudor, A., & Moise, E. M. (2021). EU non-financial reporting research—insights, gaps, patterns and future agenda. *Journal of Business Economics and Management*, 22(1), 257-276.
 50. Ștefănescu, C.A. (2021), Transposition of Directive 2014/95/EU – Do macroeconomic determinants affect non-financial reporting harmonisation?, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 19 No. 5, pp. 861-884., <https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2020-0193>
 51. Sun, Y., Tan, H., & Zhang, J. (2015). Effect of Concession-Timing Strategies in Auditor-Client Negotiations: It Matters Who is Using Them. *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1489-1506.
 52. Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2019). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs. *Advances in accounting*, 44, 121-131.
 53. Szabó, D. G., & Sørensen, K. E. (2015). New EU directive on the disclosure of non-financial information (CSR). *European Company and Financial Law Review*, 12(3), 307-340.
 54. Trotman, K. T. (2005). Auditor negotiations: An examination of the efficacy of intervention methods. *The Accounting Review*, 80(1), 349-367.
 55. Trotman, K. T. (2009). An examination of the effects of auditor rank on pre-negotiation judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 191-203.
 56. Trucco, S., Demartini, M. C., McMeeking, K., & Beretta, V. (2022). Does voluntary non-financial reporting matter for the evaluation of audit risk after a crisis period? Perceptions from Italian auditors. *Meditari Accountancy Research*, 30(7), 280-309.

57. Tsagas, Georgina and Villiers, Charlotte Louise (2020). Why 'Less is More' in non-Financial Reporting Initiatives: Concrete Steps Towards Supporting Sustainability. Forthcoming issue of *Accounting Economics and Law Journal*, University of Oslo, Faculty of Law, Research Paper No. 2020-15, June 10, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3623889>
58. Van NieuwAmerongen, C. (Niels). M., Duits, H. B., Gordon, E.A., & Street, D. L. (2023). Proposed international standard on auditing financial statements of less complex entities: IAASB IAAER roundtables - Breakout 1 authority and groups. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 34, 5-35. <https://doi.org/10.1111/jifm.12162>
59. Wang, K. J. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 222-243