CZU: 657.6:005.35 https://doi.org/10.59295/dnwe2025.54

APPLYING ISRS 4400(REVISED) AGREED-UPON PROCEDURES TO THE VERIFICATION OF ESG INDICATORS

Mileva-Valentina MĂNESCU-DRĂGOTOIU
University Centre Drobeta-Turnu Severin, Romania
manescu_valentina@yahoo.com
ORCID iD: 0009-0003-1096-4671

Purpose of the article: *The paper explores the use of Agreed-Upon Procedures (AUP),regulated by ISRS 4400 (Revised), as a mechanism for verifying ESG (environmental, social, governance) indicators under the CSRD Directive and ESRS standards. The study aims to highlight the relevance and practical applicability of AUP in strengthening the credibility of sustainability reporting, particularly when full assurance engagements are not required or feasible.*

Methodology: *combines analysis of the international and European regulatory framework with the mapping of ESRS indicators to potential AUP procedures and illustrative case studies on ESG data verification, including CO_2 emissions, workforce diversity, and supply-chain traceability. The conclusions show that AUP provides a flexible, cost-efficient solution for the selective verification of sustainability information, mitigating greenwashing risks and facilitating the gradual integration of companies – especially SMEs –into the new European reporting framework.*

Originality: *of the research lies in its proposed mapping model between ESRS indicators and applicable procedures, and in identifying innovation pathways through digitalization and the use of emerging technologies such as blockchain and artificial intelligence.*

Conclusions: *Agreed-Upon Procedures (AUP) represent a practical and flexible assurance mechanism that enhances the credibility of ESG disclosures under the CSRD and ESRS framework, supporting transparency, reducing greenwashing risks, and facilitating the gradual alignment of companies with European sustainability standards.*

Keywords: *agreed-upon procedures, ISRS 4400 (Revised), ESG indicators, sustainability reporting,CSRD Directive.*

JEL Classifications: M42, M14, Q56

INTRODUCERE

Creșterea importanței raportării de sustenabilitate în arhitectura informațională corporativă a determinat o reevaluare profundă a mecanismelor de asigurare și verificare a informațiilor non-financiare. Această problemă este accentuată în contextul implementării Directivei privind raportarea de sustenabilitate a întreprinderilor (CSRD) și al Standardelor Europene de Raportare de Sustenabilitate (ESRS), care extind semnificativ aria entităților obligate să raporteze informații ESG și sporesc gradul de detaliere și formalizare al dezvăluirilor.

Adoptarea Directivei privind raportarea durabilității de către întreprinderi (CSRD) a determinat o schimbare structurală în modul în care informațiile ESG sunt raportate și evaluate în Uniunea Europeană, fiind extinse semnificativ aria entităților obligate să raporteze informații de sustenabilitate și introducând cerințe sporite privind calitatea, comparabilitatea și verificabilitatea acestora (European Commission, 2022). Deși, Standardele Europene de Raportare de Sustenabilitate (ESRS) oferă un cadru standardizat pentru raportarea informațiilor de mediu, sociale și de guvernanță (European Commission, 2023), cercetările relevă că standardizarea raportării nu este suficientă în absența unor mecanisme credibile de verificare a informațiilor prezentate în rapoartele de sustenabilitate ale entităților raportatoare.

Deși CSRD prevede, în perspectivă, introducerea asigurării asupra informațiilor de sustenabilitate, o abordare strict uniformă, bazată exclusiv pe angajamente de tip ISSA 5000, poate genera dificultăți de implementare și riscuri de conformare formală, fără o creștere proporțională a calității informației. Mai mulți cerectători sesizează riscuri semnificative asociate calității informațiilor raportate privind impactul ESG, inclusiv estimări subiective, lipsa sistemelor informatice integrate (Manetti & Becatti, 2009). Aceste vulnerabilități sunt adesea corelate cu fenomenul de *greenwashing*, definit ca prezentarea selectivă sau distorsionată a performanței de

sustenabilitate în scop reputațional (Delmas & Burbano, 2011; Lublóy et al., 2025). Pentru a preveni acest fenomen, Parlamentul European a adoptat proiectul Directivei privind afirmațiile ecologice (Comisia Europeană, 2023a), care se preconizează că va intra in vigoare începând cu anul 2027. Contextul reglementării este justificat de constatarea UE conform căreia majoritatea afirmațiilor de mediu utilizate de companii sunt vagi, înșelătoare sau nefondate (Comisia Europeană, 2023a).

În acest context, se conturează necesitatea unor **mecanisme complementare și proporționale de verificare,** capabile să susțină tranziția către asigurarea deplină a raportării de sustenabilitate. **Procedurile convenite (Agreed-Upon Procedures – AUP),** reglementate de ISRS 4400 (revizuit), oferă un astfel de mecanism, permițând verificarea selectivă a indicatorilor ESG, prin raportarea unor constatări factuale, fără exprimarea unei concluzii de asigurare. Această caracteristică face ca procedurile convenite să fie deosebit de relevante în fazele inițiale de implementare a CSRD sau în situațiile în care utilizatorii informației solicită verificări punctuale asupra indicatorilor ESRS cu materialitate ridicată.

Misiunile de asigurare poate contribui la creșterea credibilității raportării ESG și la reducerea asimetriilor informaționale, însă efectele nu sunt uniforme și depind de nivelul asigurării, de furnizor și de domeniul acoperit (Hazaea et al., 2021; Velte, 2025). Misiunile de asigurare trebuie sa fie realizate de un practician independent, care va exprima o concluzie de asigurare asupra informațiilor raportate. Directiva privind diligența necesară impune întreprinderilor mari obligații de identificare, prevenire și remediere a impacturilor negative asupra drepturilor omului și mediului de-a lungul lanțului de activitate, stabilește un regim de sancțiuni și răspundere civilă pentru nerespectare, solicită alinierea modelului de afaceri la Acordul de la Paris și se aplică atât companiilor din UE cu peste 500 de angajați și o cifră de afaceri globală de peste 150 milioane euro, cât și anumitor întreprinderi din afara UE care generează venituri echivalente pe piața europeană (Parlamentul European & Consiliul UE, 2024).

Pornind de la această complementaritate, prin această cercetare ne-am props să analizăm rolul procedurilor convenite conform ISRS 4400 (revizuit) în ecosistemul verificării ESG dominat de emergența ISAE 5000 și ISAE 3000 (revizuit). Obiectivul cercetării este de a evalua în ce măsură procedurile convenite și misiunile de asigurare pot contribui la consolidarea credibilității raportării de sustenabilitate, în special în contextul aplicării CSRD și ESRS în UE începând cu anul 2025.

SINTEZA LITERATURII

În vederea identificării cerințelor de verificabilitate ale indicatorilor ESG și delimitării caracteristicilor procedurilor convenite în raport cu angajamentele de asigurare a fost realizată o **analiză documentară** a cadrului normativ relevant, incluzând CSRD, ESRS și ISRS 4400 (revizuit), ISAE 3000 ș.a.

În literatura de specialitate, asigurarea informațiilor de sustenabilitate este analizată preponderent prin prisma angajamentelor de asigurare, în special cele realizate în conformitate cu ISAE 3000 (revizuit). Potrivit IFAC, acest standard este „un standard umbrelă", menit să permită dezvoltarea și aplicarea unor standarde specifice suplimentare, precum ISAE 3410 – *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră*. IAASB a publicat recent ***îndrumări fără caracter normativ*** referitoare la aplicarea ISAE 3000 (revizuit) în misiunile de asigurare aferente raportărilor privind sustenabilitatea și altor forme de raportare externă extinsă (EER). Aceste „Îndrumări privind EER" au ca scop sprijinirea practicienilor în aplicarea standardului în misiuni de raportare integrată, de sustenabilitate și în alte tipuri de raportări externe extinse. Este foarte important ca raportul misiunii să conțină o declarație explicită conform căreia misiunea a fost desfășurată „în conformitate cu ISAE 3000", evitând expresii precum "în raport cu" sau "în baza" ISAE 3000 (revizuit), (IFAC, 2022).

În contextul prezentului studiu am analiza lucrări care vizează problematica serviciilor conexe, dedidacte în special aplicării procedurilor convenite (Agreed-Upon Procedures – AUP), reglementate de ISRS 4400 (revizuit), care reprezintă un cadru în care procedurile sunt stabilite de comun acord între părți, iar practicianul raportează exclusiv constatări factuale, fără a exprima o opinie sau o

concluzie de asigurare (IFAC, 2020). Caracterul flexibil al procedurilor convenite este considerat un avantaj major în situațiile în care utilizatorii informațiilor solicită verificări punctuale, focalizate pe indicatori specifici sau pe anumite fluxuri de date (KPMG, 2021).

Cercetări recente (Lublóy et al., 2025) sugerează că procedurile convenite poate funcționa ca un mecanism complementar sau tranzitoriu către auditarea rapoartelor de sustenabilitate. Ghidurile (îndrumările) emise de IAASB privind aplicarea ISAE 3000 (revizuit) la raportarea extinsă evidențiază probleme comune ambelor tipuri de misiuni, precum adecvarea criteriilor, trasabilitatea datelor și documentarea raționamentelor profesionale (IAASB, 2021). Studii mai recente au ca obiect al cercetării analiza relației dintre verificare și reducerea greenwashing-ului. Revizuirile sistematice indică faptul că verificările selective, bine calibrate pe arii cu risc ridicat (de exemplu, emisii de gaze cu efect de seră, date sociale sau lanțuri de aprovizionare), pot avea un impact semnificativ asupra disciplinei raportării, chiar și în absența unei asigurări globale (Lyon & Montgomery, 2015; Lublóy et al., 2025). Din această perspectivă, procedurile convenite sunt considerate un instrument practic pentru întărirea credibilității informațiilor ESG în etapele inițiale ale implementării CSRD.

În paralel, tot mai mulți cercetători explorează rolul tehnologiilor emergente în realziarea misiunilor de asigurare. Studiile despre blockchain subliniază potențialul acestuia pentru creșterea trasabilității și integrității datelor în lanțurile de aprovizionare, dar atrag atenția asupra limitărilor legate de guvernanță și calitatea datelor introduse în sistem (Mulligan et al., 2024; Dasaklis et al., 2022). De asemenea, cercetările recente privind utilizarea inteligenței artificiale în audit și verificare ESG evidențiază oportunități de eficientizare a procedurilor, concomitent cu necesitatea unui control riguros al metodologiilor utilizate (Alotaibi, 2025). În ansamblu, opiniile și studiile realizate converg spre ideea că, în noul cadru european de raportare, verificarea informațiilor ESG trebuie să fie adaptivă și proporțională.

Cu toate că procedurile convenite, reglementate de ISRS 4400 (revizuit), apar ca o soluție relevantă pentru verificarea selectivă a indicatorilor ESRS, contribuind la reducerea riscurilor de greenwashing și facilitând integrarea treptată a entităților în arhitectura CSRD, Consiliul Internațional pentru Standarde de Audit și Asigurare (IAASB) a publicat la finele anului 2024 **Standardul Internațional de Asigurare a Sustenabilității (ISSA) 5000 – Cerințe generale pentru misiunile de asigurare a sustenabilității. ISSA 5000** este un standard internațional bazat pe principii, aplicabil tuturor temelor și cadrelor de raportare privind sustenabilitatea, destinat atât contabililor profesioniști, cât și altor practicieni în asigurare. Aplicat împreună cu standardele de etică și independență emise de IESBA, acesta oferă o abordare globală unitară pentru creșterea credibilității și transparenței informațiilor de sustenabilitate. Standardul va fi aplicat pentru perioadele care încep la sau după 15 decembrie 2026.

Pe baza revizuirii literaturii se anticipează că rezultatele empirice vor confirma rolul procedurilor convenite (AUP) ca mecanism relevant de verificare selectivă a informațiilor ESG raportare, în special în contextul implementării graduale a CSRD și ESRS, fiind formulate următoarele ipoteze:

H1: Aplicarea procedurilor convenite (AUP) pentru indicatori ESG este asociată pozitiv cu percepția utilizatorilor asupra credibilității raportării de sustenabilitate.

H2: Utilizarea AUP pentru indicatori ESG cu risc ridicat (de exemplu, emisii de CO_2 sau date din lanțul de aprovizionare) este asociată cu o percepție mai scăzută a riscului de greenwashing comparativ cu absența verificării sau cu verificări informale.

În primul rând, se așteaptă identificarea unei **asocieri pozitive între utilizarea AUP și percepția asupra credibilității raportării de sustenabilitate.** Respondenții care indică existența unor proceduri convenite aplicate asupra indicatorilor ESG critici sunt susceptibili să evalueze raportările ca fiind mai fiabile și mai transparente comparativ cu situațiile în care verificarea este absentă sau informală. În al doilea rând, se anticipează că **AUP aplicate asupra indicatorilor ESG cu risc ridicat,** precum emisiile de gaze cu efect de seră sau trasabilitatea lanțului de aprovizionare, vor fi asociate cu o **percepție mai redusă a riscului de greenwashing.**

MATERIALE ȘI METODE

Cercetarea realizată se bazează pe îmbinarea metodelor de analiza calitativă și cantitativă, comparația în scopul evaluării aplicabilității procedurilor convenite (Agreed-Upon Procedures – AUP), reglementate de ISRS 4400 (revizuit), în verificarea indicatorilor ESG raportați conform CSRD și ESRS.

Pentru testarea acestor ipoteze s-a realizat o analiză cantitativă a datelor accumulate cu ajutorul chestionarului adresat utilizatorilor informațiilor ESG (auditori, consultanți ESG, responsabili de raportare de sustenabilitate, investitori, analiști). Variabilelor identificate și cercetate sunt:

- gradul de utilizare a procedurilor convenite pentru verificarea indicatorilor ESG;
- percepția asupra credibilității raportării de sustenabilitate;
- percepția riscului de greenwashing.

Răspunsurile au fost măsurate preponderent prin scale Likert cu cinci trepte (1 – dezacord total; 5 – acord total. Analiza datelor s-a realizat cu metode statistice descriptive si inferențiale.

REZULTATELE ANALIZEI EMPIRICE

Analiza cantitativă se bazează pe un eșantion de **38 de respondenți,** utilizatori ai informațiilor ESG, incluzând auditori, consultanți ESG, responsabili de raportare de sustenabilitate și analiști. Majoritatea respondenților au declarat un nivel mediu sau ridicat de experiență în raportarea ESG, ceea ce conferă relevanță profesională răspunsurilor obținute. Distribuția pe roluri și caracteristici organizaționale confirmă diversitatea eșantionului, adecvată obiectivelor exploratorii ale studiului.

Gradul de utilizare a procedurilor convenite pentru verificarea indicatorilor ESG este prezentat în Tabelul 1. Rezultatele indică o utilizare moderată spre ridicată a AUP, cu o medie a scorului compozit de 3,77 (deviație standard = 0,69). Se observă că respondenții asociază în mod special AUP cu situațiile caracterizate de incertitudine metodologică și cu indicatorii ESG cuantificabili, susținând rolul acesteia ca mecanism tranzitoriu în procesul de verificare. Scorul compozit obținut al percepției asupra credibilității raportării ESG (cod D) este 3,96, indicând un nivel relativ ridicat de încredere, condiționat însă de existența verificării externe. Rezultatele sugerează că **asigurarea externă este percepută ca determinant principal al credibilității**, în timp ce AUP este evaluată pozitiv, dar la un nivel inferior asigurării formale.

Tabelul 1. Utilizarea procedurilor convenite (AUP) în verificarea indicatorilor ESG

Cod item	Descriere	Media	Dev. std.
Utilizarea procedurilor convenite (AUP) în verificarea indicatorilor ESG			
C1	AUP este utilizată frecvent pentru verificarea indicatorilor ESG	3,47	0,94
C2	AUP este preferată când criteriile ESG sunt neclare	4,05	0,81
C3	AUP este utilizată ca etapă preliminară înainte de asigurare	3,92	0,88
C4	AUP este utilizată mai ales pentru indicatori cuantificabili	4,18	0,73
C5	AUP este utilizată pentru indicatori sociali/guvernanță	3,21	1,02
Percepția asupra credibilității raportării de durabilitate (ESG)			
D1	Raportările ESG sunt, în general, credibile	3,08	0,96
D2	Standardizarea (ESRS) crește credibilitatea	4,24	0,71
D3	Lipsa verificării externe reduce încrederea	4,39	0,64
D4	Asigurarea externă îmbunătățește calitatea raportării ESG	4,42	0,59
D5	AUP crește încrederea în datele ESG raportate	3,66	0,87
Percepția riscului de greenwashing			
E1	Greenwashing-ul este frecvent în raportarea ESG	4,29	0,68
E2	Afirmațiile ESG sunt adesea vagi sau selective	4,11	0,74
E3	Verificarea externă reduce greenwashing-ul	4,34	0,63
E4	Verificarea prin proceduri convenite reduce greenwashing-ul pe indicatori specifici	3,71	0,82
E5	Marketingul influențează ESG mai mult decât performanța reală	3,89	0,91

Sursă: *elaborat de autor.*

Nivelul perceput al riscului de greenwashing este ridicat, așa cum reiese din Tabelul 1 (Cod E), unde scorul compozit atinge valoarea de 4,07. Aceste rezultate confirmă existența unei **îngrijorări semnificative** privind practicile de greenwashing și evidențiază rolul mecanismelor de verificare în diminuarea acestui risc.

Pentru a explora relațiile dintre variabilele analizate, au fost calculați coeficienții de corelație Pearson:

- *Utilizarea procedurilor convenite – Credibilitate*: **r = 0,42**, $p < 0,01$
- *Utilizarea procedurilor convenite – Risc de greenwashing*: **r = –0,36,** $p < 0,05$

Rezultatele sugerează existența unor **asocieri semnificative din punct de vedere statistic**, indicând că utilizarea procedurilor convenite este corelată pozitiv cu credibilitatea percepută și negativ cu riscul de greenwashing.

În ansamblu, analiza empirică evidențiază rolul procedurilor convenite ca instrument complementar în verificarea raportării de durabilitate, percepția ridicată a riscului de greenwashing și importanța verificării externe pentru credibilitatea raportării.

Cercetarea evidențiază faptul că implementarea cadrului european de raportare a sustenabilității, fundamentat pe Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) și European Sustainability Reporting Standards (ESRS), impune o reconsiderare substanțială a mecanismelor utilizate pentru verificarea informațiilor din rapoartele de sustenabilitate. Rezultatele obținute din analiza empirică, realizată pe un eșantion de 38 de utilizatori ai informațiilor ESG, confirmă percepția conform căreia credibilitatea raportării de sustenabilitate este strâns legată de existența unor forme de verificare externă adecvate, în timp ce riscul de greenwashing este evaluat ca fiind ridicat în absența acestora.

Totodată, concluziile teoretice și empirice indică faptul că misiunile de asigurare nu pot fi aplicate în mod uniform tuturor entităților și tuturor indicatorilor ESG, în special în etapele inițiale de implementare a cerințelor CSRD/ESRS. În acest context, procedurile convenite (AUP), reglementate de ISRS 4400 (revizuit), se conturează ca un mecanism legitim și util pentru verificarea selectivă a indicatorilor ESRS.

Rezultatele empirice arată că AUP sunt percepute ca un instrument eficient pentru creșterea transparenței și pentru reducerea riscurilor de greenwashing pe arii specifice, fără a genera așteptări excesive privind nivelul de asigurare oferit. Astfel, AUP pot funcționa atât ca instrument de tranziție către forme mai avansate de verificare, cât și ca instrument complementar în cadrul unor arhitecturi de verificare diferențiate.

CONCLUZII

1. Articolul evidențiază faptul că implementarea cadrului european de raportare de sustenabilitate, fundamentat pe CSRD și ESRS, necesită o reconsiderare a modului în care sunt concepute și aplicate mecanismele de verificare a informațiilor ESG. Emergența **Standardului Internațional de Asigurare a Sustenabilității – ISAE/ISSA 5000** marchează o etapă importantă în consolidarea asigurării formale a raportării de sustenabilitate, oferind un cadru unitar și comparabil pentru angajamentele de asigurare. Totuși, **asigurarea conform ISAE 5000 nu poate fi considerată o soluție universală,** aplicabilă în mod uniform tuturor entităților și tuturor indicatorilor ESG, în special în etapele inițiale de implementare a CSRD.

2. Complexitatea datelor ESG, nivelul inegal de maturitate al sistemelor interne și constrângerile de cost justifică utilizarea unor instrumente complementare. În acest context, **procedurile convenite (AUP),** reglementate de **ISRS 4400 (revizuit),** se conturează ca un mecanism legitim și util pentru **verificarea selectivă a indicatorilor ESRS,** contribuind la creșterea credibilității raportării și la reducerea riscurilor de greenwashing. Cercetarea demonstrează că AUP pot funcționa atât ca **instrument de tranziție** către asigurarea deplină a sustenabilității, cât și ca **instrument complementar** în cadrul unor arhitecturi de verificare mai complexe.

3. Un rezultat important al studiului este caracterul continuu al verificării ESG, adică trecerea de la verificări factuale selective la angajamente de asigurare cu nivel limitat sau rezonabil, în funcție de obiectivele utilizatorilor informației, materialitatea indicatorilor și capacitatea organizațională.

REFERINȚE

1. Alotaibi, E. M. (2025). *AI-enabled ESG compliance audit for stakeholders*. *Sustainability, 17*(3), 1–18.
2. Dasaklis, T. K., Casino, F., Patsakis, C., & Douligeris, C. (2022). *Blockchain-enabled supply chain traceability: A systematic literature review*. *Sustainability, 14*(4), 1–25.
3. Delmas, M. A., & Burbano, V. C. (2011). The drivers of greenwashing. *California Management Review, 54*(1), 64–87.
4. European Commission. (2022). *Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council on corporate sustainability reporting (CSRD).*
5. European Commission. (2023). *Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 establishing the European Sustainability Reporting Standards (ESRS).*
6. Hazaea, S. A., Zhu, J., Al-Matari, E. M., & Senan, N. A. M. (2021). Sustainability assurance practices: A systematic review. *Journal of Cleaner Production, 293*, 1–17.
7. IAASB. (2021). *Non-authoritative guidance on applying ISAE 3000 (Revised) to sustainability and other extended external reporting.*
8. IFAC. (2020). *International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised): Agreed-upon procedures engagements.*
9. IFAC. (2022). *Using ISAE 3000 in sustainability assurance engagements.* https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2022/05/IFAC-Using-ISAE-3000-in-sustainability-assurance-engagements-RO.pdf
10. KPMG. (2021). *ESG reporting and assurance catalogue.*
11. KPMG. (2025). *What the Green Claims Directive means for companies: An overview.* https://kpmg-law.de/en/what-the-green-claims-directive-means-for-companies-an-overview/
12. Lyon, T. P., & Montgomery, A. W. (2015). The Means and End of Greenwash. *Organization & Environment*, *28*(2), 223-249. https://doi.org/10.1177/1086026615575332
13. Lublóy, Á., Szijártó, N., & Tóth, G. (2025). Quantifying firm-level greenwashing: A systematic methodological literature review. *Journal of Cleaner Production, 420*, 1–15.
14. Manetti, G., & Becatti, L. (2009). Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics, 87*(1), 289–298. https://doi.org/10.1007/s10551-008-9809-x
15. Mulligan, C., Zhan, Y., & McDermott, T. (2024). Blockchain for sustainability: A systematic literature review. *Technological Forecasting and Social Change, 196*, 1–14.
16. Parlamentul European și Consiliul Uniunii Europene. (2024). *Directiva (UE) 2024/1760 din 13 iunie 2024 privind diligența necesară în materie de durabilitate a întreprinderilor. Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*, seria L, 5 iulie 2024.
17. Velte, P. (2025). Determinants of the selection of sustainability assurance providers and levels. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 38*(2), 1–28.
18. European Commission. (2023). *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on substantiation and communication of explicit environmental claims (Green Claims Directive).* Document 52023PC0166. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52023PC0166