

Małgorzata Kutera

Uniwersytet Jagielloński w Krakowie

Beata Zyznarska-Dworczak

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Narracja w sprawozdawczości – jak ją weryfikować?

Streszczenie

Opracowanie przedstawia wnioski z analizy znaczenia i warunków weryfikacji informacji niefinansowych dotyczących osiągnięć jednostek gospodarczych w zakresie działań na rzecz zrównoważonego rozwoju. Stanowi próbę wskazania odpowiedzi na postawione pytania badawcze: co oznacza weryfikacja danych niefinansowych, jakie są zasadnicze kierunki rozwoju weryfikacji informacji niefinansowych obserwowane w praktyce jednostek gospodarczych XXI wieku na świecie, jaki jest obecny stan regulacji prawnych w kontekście weryfikacji tych danych oraz jakie problemy wynikają z ich stosowania w praktyce. Artykuł służy wskazaniu kluczowych czynników i dalszych perspektyw rozwoju audytu informacji niefinansowych. Cel artykułu przesądził o wyborze metod badawczych, które oparto na analizie krytycznej, porównawczej i opisowej. Podstawę metodyki badawczej artykułu stanowi analiza literatury przedmiotu z zakresu rachunkowości, a także analiza aktów prawnych oraz opracowań i raportów o charakterze praktycznym. Do sformułowania wniosków wykorzystano wnioskowanie dedukcyjne i indukcyjne, przeprowadzone metodą analizy oraz syntezy. W opracowaniu poddano analizie znaczenie niezależnej weryfikacji danych niefinansowych dotyczących osiągnięć jednostek gospodarczych w zakresie działań na rzecz zrównoważonego rozwoju. Przedstawiono obserwowane w praktyce zmiany w zakresie tego rodzaju audytu. Następnie omówiono podstawowe regulacje prawne dotyczące weryfikacji danych niefinansowych oraz kontrowersje związane z ich praktycznym stosowaniem. Różnorodność standardów i zbyt duży poziom ich uogólnienia powodują bowiem znaczne problemy związane zarówno z metodologią badania, jak i zakresem odpowiedzialności audytora. W tym

kontekście ważne wydaje się ich ujednoczenie i wprowadzenie konkretnych wskazówek weryfikacyjnych. Artykuł ma charakter praktyczno-teoretyczny. Wnioski z analizy tendencji zmian w praktyce weryfikacji informacji niefinansowej i dotychczasowych rozwiązań naukowych w tym obszarze wskazują na potrzebę standaryzacji kontroli danych niefinansowych. Badania mają charakter wstępny, wymagający pogłębionych badań empirycznych.

Słowa kluczowe: weryfikacja danych niefinansowych, audyt, rewizja, CSR, sprawozdawczość niefinansowa

Kody klasyfikacji JEL: M41, M42, M49

1. Wprowadzenie

Wobec systematycznego rozwoju sprawozdawczości niefinansowej rośnie potrzeba jej uwiarygodnienia. Stanowi ona wyzwanie dla praktyków, a także naukowców ze względu na konieczność standaryzacji zewnętrznej weryfikacji informacji niefinansowej, zarówno w jej zakresie podmiotowo-przedmiotowym i wyborze instytucji przeprowadzającej, jak i formie informowania o jej przeprowadzeniu. Obecna dobrowolność doprowadziła do dużej niejednorodności w tym zakresie i rozmycia odpowiedzialności.

Celem artykułu jest analiza znaczenia i warunków weryfikacji/atestacji informacji niefinansowych dotyczących osiągnięć jednostek gospodarczych w zakresie działań na rzecz zrównoważonego rozwoju oraz identyfikacja potencjalnych problemów z tym związanych. Stanowi on próbę wskazania odpowiedzi na postawione pytania badawcze: co oznacza weryfikacja danych niefinansowych, jakie są zasadnicze kierunki rozwoju weryfikacji tych danych obserwowane w praktyce jednostek gospodarczych XXI wieku na świecie, jaki jest obecny stan regulacji prawnych w kontekście weryfikacji danych niefinansowych oraz jakie problemy wynikają z ich stosowania w praktyce. Opracowanie służy wskazaniu kluczowych czynników i dalszych perspektyw rozwoju audytu informacji niefinansowych. Cel artykułu przesądził o wyborze metod badawczych, które oparto na analizie krytycznej, porównawczej i opisowej. Podstawę metodyki badawczej artykułu stanowi analiza literatury przedmiotu z zakresu rachunkowości, a także analiza aktów prawnych oraz opracowań i raportów o charakterze praktycznym. Do sformułowania wniosków wykorzystano wnioskowanie dedukcyjne i indukcyjne oraz metodę analizy i syntezy.

2. Praktyka audytowania danych niefinansowych

Audyt informacji niefinansowych jest na początkowym etapie rozwoju zarówno w badaniach naukowych, jak i stosowaniu praktycznym. Jednak coraz więcej podejmuje się badań teoretycznych i utylitarnych, służących analizie obserwowanego trendu zmian. Według

badan KPMG obecnie około 93% największych organizacji na świecie (G250) ujawnia informacje na temat zrównoważonego rozwoju w formie raportu CSR (*Corporate Social Responsibility*), raportu zrównoważonego rozwoju lub sprawozdania zintegrowanego, podczas gdy w 1999 r. robiło to ok. 35% organizacji [KPMG, 2017]. Rosnące znaczenie sprawozdawczości niefinansowej przekłada się na obserwowane od kilku dekad dobrowolne angażowanie niezależnej strony trzeciej w celu weryfikacji/atestacji prezentowanych danych dotyczących społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Na systematyczny wzrost audytu raportów CSR wskazują wyniki badań przeprowadzonych przez KPMG [2017] wśród 250 największych przedsiębiorstw (G250): z 30% w 2005 r. do 67% w 2017 r. Analizę trendu poddawania zewnętrznej weryfikacji danych niefinansowych potwierdziło także wielu innych badaczy, m.in.: D.L. Owen, T.A. Swift, C. Humphrey, M. Bowerman [2000], R.M. Al-Hamadeen [2007], G. Manetti i L. Becatti [2009], R. Simnett, A. Vanstraelen i W.F. Chua [2009], CSES [2011], R.G. Eccles, M.P. Krzus, L.A. Watson [2012], J. Wiśniewska [2015], A. Zorio, M.A. García-Benau, L. Sierra [2013].

Na szczególną uwagę zasługują badania przeprowadzone przez Centre for Strategy and Evaluation Services (CSES) w 2011 r., obejmujące analizę raportów 71 przedsiębiorstw z 8 krajów, w tym Niemiec, Dani, Hiszpanii, Francji i Włoch. Ukazały one, iż celem niezależnej weryfikacji raportów społecznych była zwykle weryfikacja nie danych, lecz procesów wykorzystywanych do gromadzenia informacji i wskaźników przedstawionych w raporcie oraz poświadczenie, że są one zgodne z wybranymi normami lub kryteriami. Według autorów badania proces weryfikacji obejmował najczęściej ocenę systemów, procedur i mechanizmów kontroli w miejscu przetwarzania danych, wywiady z pracownikami odpowiedzialnymi za gromadzenie i analizowanie danych oraz pracownikami różnych działów zaangażowanych w przygotowanie raportów CSR [CSES, 2011]. Badanie CSES wykazało także silną zależność między wielkością podmiotu a weryfikacją prezentowanych danych – prawie połowa dużych jednostek poddała niezależnej weryfikacji dane niefinansowe, podczas gdy małe jednostki – prawie wcale. Potwierdziło ono również, iż obserwowany trend rozwoju sprawozdawczości niefinansowej nie koreluje z liczbą raportów poddanych zewnętrznej weryfikacji. W niektórych krajach, jak Włochy, Wielka Brytania, Holandia, Szwecja czy RPA, wraz ze zwiększeniem raportowania CSR odnotowano nawet spadek zewnętrznej weryfikacji prezentowanych danych.

Powiązania zmian w sprawozdawczości z zewnętrzną weryfikacją prezentowanych danych nie obserwuje się również w Polsce, na co wskazują wyniki badań przeprowadzonych przez J. Krasodomską [2014]. Badania te, prezentujące perspektywę analityków finansowych w zakresie ich oczekiwań wobec zewnętrznej atestacji danych niefinansowych, wykazały, iż mimo deklarowanego przez większość ankietowanych niskiego zaufania do wiarygodności danych niefinansowych, nie widzą oni potrzeby poddawania ich niezależnemu audytowi. Na pozytywny trend rozwoju weryfikowania sprawozdawczości narracyjnej wskazuje jednak J. Wiśniewska [2015], badająca zakres weryfikacji raportowania społecznej odpowiedzialności biznesu w polskich spółkach. Jej badania wskazały, iż w 2013 r. zewnętrznej kontroli

podlegało 47% raportów, a rok później – już 61,3%. Zewnętrzną atestację przeprowadzały różne podmioty, w tym Global Reporting Initiative (GRI), firmy doradczo-audytorskie, jak Deloitte, KPMG i PWC, a także inne firmy doradcze, jak Fundacja dla AGH czy Bureau Veritas Polska. Konsultingowy charakter podmiotów wskazuje na to, iż w większości przypadków zewnętrzna atestacja danych niefinansowych miała charakter badania zgodności treści raportów z regulacjami, a nie prawdopodobieństwa ich wystąpienia.

3. Definiowanie audytu informacji niefinansowych

Rozwój sprawozdawczości przedsiębiorstw związanej z CSR, w której kategorii niefinansowe są główną formą komunikowania informacji, wymusza wręcz dalsze prace rozwojowe o charakterze utylitarno-standaryzującym, w celu zapewnienia stosownej jakości przeprowadzania atestacji tych informacji. Obecnie zauważalny wzrost znaczenia weryfikacji danych niefinansowych wynika z nowych przepisów unijnych, w tym w szczególności Dyrektywy 2014/95/UE, zmieniającej Dyrektywę 2013/34/UE [Dz. Urz. UE z L 330 z 15.11.2014, dalej Dyrektywa]. Wprowadza ona dodatkowe wymogi dotyczące ujawniania informacji niefinansowych przez duże jednostki zainteresowania publicznego, zatrudniające powyżej 500 pracowników. Obowiązek ten dotyczy ok. 6 tysięcy dużych jednostek i grup w całej Unii Europejskiej [FEE, 2015]. Jednostki te są zobligowane do ujawniania informacji co najmniej na temat kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji i łapownictwu. Zapisy Dyrektywy wskazują, że zadaniem biegłego rewidenta jest sprawdzenie, czy jednostka zgodnie z wymaganiami prawnymi ujawniła informacje niefinansowe w sprawozdaniu z działalności lub w odrębnym sprawozdaniu. Państwa członkowskie mogą również wymagać „weryfikacji” informacji niefinansowych przez „niezależny podmiot świadczący usługi poświadczające” (art. 19 (a), par. 5 i 6 Dyrektywy). W dalszej części artykułu przedstawiono wymogi prawne dotyczące realizacji tych zadań, warto jednak poprzedzić tę analizę oceną definiowania kategorii „atestacja”/„weryfikacja” danych niefinansowych, ze względu na brak obowiązującej powszechnie jednolitej definicji i znaczenia audytu informacji niefinansowych.

Charakter i zakres weryfikowania danych niefinansowych może być zatem dowolny, czego efektem są różne formy i poziomy zapewnienia ich wiarygodności. Co więcej, w literaturze przedmiotu na określenie samego procesu weryfikowania tych danych używa się różnych nazw: *external assurance of sustainability reporting*, *the review of non-financial reports*, *CSR audit*, *sustainability assurance*, a według GRI zamiennie: *assurance*, *external assurance*, *verification* i *certification* [GRI, 2013]. Ujednolicając, można powołać się na definicje „weryfikacji” prezentowane w stosowanych globalnie normach regulujących poświadczanie kwestii zrównoważonego rozwoju. Są one następujące:

- 1) *AccountAbility Assurance Standards (AA1000 AS)*, w połączeniu z *AccountAbility Principles Standard (AA1000 APS)* [AccountAbility, 2008a; 2008b],

- 2) Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych MSUA 3000 „Usługi atestacyjne inne niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych” [MSUA 3000],
- 3) Standardy Global Reporting Initiative (GRI).

Norma AA1000 APS to standard opracowany przez organizację brytyjską i należący do serii standardów dotyczących zarządzania procesem współpracy z interesariuszami. Definiuje on „weryfikację – poświadczanie” (*assurance*) jako metody i procesy stosowane przez organizację poświadczającą podczas oceny informacji ujawnianych przez organizację raportującą. Poświadczanie zakłada również prezentację wyników działań weryfikujących w oświadczeniu organizacji poświadczającej. Jednocześnie norma ta definiuje „działania weryfikujące” (*assurance engagement*) jako działania, dzięki którym organizacja poświadczająca ocenia i formułuje wnioski na temat swoich wyników oraz informuje o systemach, danych i procesach objętych właściwymi kryteriami i normami. Celem tych działań jest podnoszenie wiarygodności ujawnianych informacji w oczach osób i organizacji, do których informacje te były kierowane.

Norma AA1000 AS wyróżnia dwa rodzaje działań atestacyjnych. W ramach działań typu 1 organizacja poświadczająca ocenia charakter i stopień zgodności działań organizacji ze wszystkimi trzema zasadami wynikającymi z normy AA1000 Zasady Odpowiedzialności, mianowicie z zasadą włączania, istotności i odpowiadania. Natomiast w ramach działań typu 2 organizacja dodatkowo ocenia także rzetelność wyszczególnionych danych dotyczących wyników w zakresie zrównoważonego rozwoju [AccountAbility, 2008b]. Działania typu 1 i typu 2 różnią się zatem pod względem nakładu pracy, procedur, dowodów niezbędnych w celu uzasadnienia wniosków lub opinii na temat sprawozdania, a także poziomu zapewnienia.

Dwa podejścia do weryfikowania danych prezentuje również Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3000, wyodrębniając „usługę dającą wystarczającą pewność” oraz „usługę dającą umiarkowaną pewność”. Celem usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność jest obniżenie poziomu ryzyka tej usługi do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu w okolicznościach towarzyszących wykonywaniu usługi. Stanowi to podstawę do wyrażenia przez weryfikatora wniosku w formie pozytywnej, czyli przez afirmację. Natomiast celem usługi atestacyjnej dającej umiarkowaną pewność jest obniżenie ryzyka usługi do poziomu możliwego do zaakceptowania, w okolicznościach towarzyszących wykonywaniu danej usługi, ale wyższego niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność. Stanowi to podstawę do wyrażenia przez weryfikatora wniosku w formie zaprzeczenia, czyli przez negację, wymagającą znacznie mniejszego zaangażowania weryfikatora niż przy wniosku przez afirmację.

Podejście najogólniejsze wobec atestowania danych niefinansowych reprezentuje stanowisko GRI, które określa weryfikację danych niefinansowych jako nadrzędny termin, obejmujący szeroki zakres podejść do zewnętrznej oceny procesów i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju [GRI, 2013]. Podejście to wyróżnia bardzo duża dowolność w przeprowadzaniu weryfikacji. Jednorodności należy upatrywać w celu przeprowadzenia weryfikacji służącej zwiększeniu wiarygodności publicznego ujawniania informacji

[AccountAbility, 2008b] oraz podwyższaniu poziomu zaufania dla użytkowników weryfikowanych danych [MSUA 3000].

Niezależnie od zakresu usługi atestacyjnej czy stosowanej regulacji, dokładna analiza i kontrola stanowią kluczowe elementy metodologii weryfikowania danych niefinansowych [FEE, 2015].

4. Regulacje prawne a możliwości weryfikacji informacji niefinansowych

Zakres regulacji prawnych stosowanych w audycie danych niefinansowych w dużym stopniu wiąże się z charakterem działalności weryfikatora oraz z zakresem i charakterem (obligatoryjnym czy dobrowolnym) ujawnianych przez jednostkę danych. Jak pokazują badania prezentowane na początku niniejszego artykułu, audyt jest wykonywany przez różne podmioty. Generalnie można je podzielić na trzy grupy: biegli rewidenci, różne jednostki doradcze oraz organizacje ustanawiające standardy raportowania niefinansowego (głównie GRI). Największy i jednocześnie najbardziej restrykcyjny zakres przepisów prawnych dotyczy wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Zasady świadczenia usług w kontekście potwierdzania danych niefinansowych przez tę grupę zawodową zostały zawarte we wspomnianym już MSUA 3000. Jego stosowanie jest więc obligatoryjne w każdym przypadku weryfikacji danych niefinansowych wykonywanych przez biegłych rewidentów. Oczywiście mogą oni również posiłkować się innymi wytycznymi z tego zakresu, ale priorytetem jest zgodność ze wszystkimi zasadami ujętymi w MSUA 3000. Z kolei standardem używanym przez różne podmioty audytujące jest *AccountAbility Assurance Standard AA1000 AS*. Obie regulacje są polecane przez GRI jako wiodące przy audycie danych niefinansowych. Możliwe jest łączenie obu standardów, przy czym szczególnie zaleca się korzystanie z metodologii weryfikacji zawartej w MSUA 3000, również przez podmioty nienależące do grupy biegłych rewidentów. Wstępne analizy w zakresie popularności stosowania powyższych standardów jednoznacznie wskazują na wiodącą pozycję MSUA 3000 [Manetti, Becatti, 2009; Gürtürk, Rüdiger, 2016].

Ogólne porównanie obu wytycznych pokazuje, że więcej informacji przydatnych w audycie danych niefinansowych zostało zawarte w MSUA 3000, aczkolwiek do podstawowej wersji standardu AA1000 AS opracowano szczegółowe wytyczne [AccountAbility, 2008c], które, rozpatrywane łącznie, pokrywają większość problemów omówionych w standardach biegłych rewidentów. Główne obszary związane z weryfikacją danych niefinansowych przedstawione w obu powyższych regulacjach dotyczą:

- określenia poziomu pewności przyjętego przy danym zleceniu,
- zasad tworzenia interdyscyplinarnych grup ekspertów uczestniczących w audycie,
- planowania audytu, w tym identyfikacji i szacowania poziomu ryzyka,
- sporządzania raportu końcowego z wykonanej usługi.

W tym kontekście szczególne znaczenie ma prawidłowe ustalenie poziomu poświadczenia przyjętego przez weryfikatora. Jak już wspomniano, obie regulacje przewidują dwie możliwości. Zgodnie z MSUA 3000 audytor może osiągnąć „umiarkowaną pewność” lub „wystarczającą pewność” przy realizacji zlecenia. Kluczem do wyboru odpowiedniego poziomu jest szacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia. Z umiarkowaną pewnością mamy do czynienia wówczas, gdy audytor jest w stanie jedynie zidentyfikować obszary, dla których prawdopodobne jest powstanie istotnego zniekształcenia. Natomiast przy wystarczającej pewności ma on jeszcze dodatkowo możliwość oszacowania poziomu tego ryzyka. Analizy raportów prezentujących wyniki audytów wyraźnie wskazują, że zdecydowanie częściej używany jest umiarkowany poziom pewności [Manetti, Becatti, 2009]. Z kolei standard AA1000 AS mówi o wysokim oraz umiarkowanym poziomie zapewnienia. Wysoki poziom poświadczenia występuje wówczas, gdy „ryzyko, iż wnioski audytora będą błędne jest bardzo małe, ale nie zerowe”. Przy umiarkowanym poziomie ryzyko błędnych wniosków weryfikatora jest „ograniczone, ale nie jest bardzo małe ani zerowe” [AccountAbility, 2008b].

Należy zaznaczyć, że przytoczone powyżej akty prawne wyznaczają tylko ogólne ramy postępowania audytora przy realizacji zlecenia. Nie dają jednak żadnych konkretnych wytycznych w zakresie stosowanych technik weryfikacyjnych. W tym kontekście najbardziej przydatne są standardy GRI, które wskazują szczegółowe metody przeliczania i prezentacji danych niefinansowych w poszczególnych obszarach raportów. Mogą one również wyznaczać główną ścieżkę audytu.

Uzupełniając podejście do weryfikowania danych niefinansowych, warto jeszcze jednoznacznie odnieść się do obowiązku weryfikacji tych danych podczas badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów. Duże podmioty mogą ujawniać dane niefinansowe w następujący sposób (art. 49b, ust. 1 i ust. 9 ustawy o rachunkowości):

- jako dodatkowe oświadczenie zawarte w sprawozdaniu z działalności,
- w postaci odrębnego sprawozdania na temat informacji niefinansowych, będącego elementem niezależnym od sprawozdania z działalności.

Obecnie, podczas rewizji finansowej biegli rewidentzi podejmują pewne czynności weryfikacyjne, ale tylko w odniesieniu do sprawozdania z działalności. Jeśli więc podmiot wybiera ten drugi sposób ujawniania danych niefinansowych, audytor nie ma żadnego obowiązku kontrolowania tego dokumentu. Z kolei omawiając obowiązki biegłego rewidenta w kontekście sprawozdania z działalności, należy zaznaczyć, że jego weryfikacja jest również mocno ograniczona. Zgodnie z Międzynarodowym Standardem Badania (MSB) 720 *Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe*, opinia biegłego rewidenta nie obejmuje sprawozdania z działalności i na audytorze nie spoczywa żadna szczególna odpowiedzialność w tym zakresie. Biegły jednak zapoznaje się ze sprawozdaniem z działalności i wskazuje, czy zostało ono sporządzone zgodnie z przepisami prawa i czy jest zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym. Jeśli w tym kontekście zostaną zidentyfikowane jakieś istotne zniekształcenia, audytor ma obowiązek je ujawnić.

Dokładna analiza brzmienia najnowszej wersji „Sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta z badania rocznego sprawozdania finansowego” (dawniej: opinii) wyraźnie wskazuje, że z tego obowiązku wyłączono zupełnie część sprawozdania z działalności, która zawiera oświadczenie o danych niefinansowych¹. W końcowej części swojego sprawozdania biegły musi jedynie zawrzeć wyraźne stwierdzenie, czy badana jednostka sporządziła odrębne sprawozdanie na temat danych niefinansowych lub też czy zamieściła takie oświadczenie w sprawozdaniu z działalności. Chodzi tylko o potwierdzenie faktu sporządzenia, bez żadnego obowiązku weryfikacji (nawet w odniesieniu do kompletności tych danych). Podsumowując, podczas badania rocznego sprawozdania finansowego biegły ma wyłącznie obowiązek zweryfikowania, czy podmiot ujawnił dane niefinansowe. Nie analizuje jednak w żadnym zakresie ich kompletności ani wiarygodności.

5. Problemy związane z weryfikacją danych niefinansowych

Analiza wspomnianych powyżej przepisów prawnych dotyczących audytu informacji niefinansowych w powiązaniu z praktyką stosowaną w tym obszarze wskazuje na wiele potencjalnych problemów. Jednym z nich jest fakt, że regulacje prawne są dość ogólne i nie zawierają żadnych szczegółowych wytycznych, choćby z zakresu metodologii badania. W tym kontekście znacznie różnią się one od przepisów odnoszących się do weryfikacji sprawozdań finansowych, które zdecydowanie skuteczniej wspomagają prace biegłych rewidentów. Audyt danych niefinansowych jest stosunkowo nowym obszarem i na tym poziomie najważniejsze są metody weryfikacji wypracowane samodzielnie przez kontrolerów. Póki co, doświadczenie audytora odgrywa więc wiodącą rolę. Mając jednak na uwadze dynamiczny rozwój tej dziedziny, niezbędne są dalsze prace nad bardziej szczegółowymi wytycznymi dla audytorów.

Należy jednak wyraźnie zaznaczyć, że kluczową sprawą w tym obszarze będzie z pewnością generalne ujednoczenie regulacji prawnych dotyczących prezentacji danych niefinansowych. Jak wspomniano wcześniej, obecnie jest kilka źródeł takich regulacji. Jeśli jednak raportowanie danych niefinansowych dalej będzie się tak rozwijało, pojawi się konieczność ujednoczenia tych wytycznych i być może powstanie jeden zestaw standardów obowiązujących w skali globalnej. Taki proces dotyczył przecież międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej i wynika z naturalnej potrzeby porównywania danych między poszczególnymi podmiotami. Procesy globalizacyjne wymuszają więc taki trend również w ramach sprawozdawczości niefinansowej, która także jest ściśle powiązana z perspektywą obecnych

¹ W „Sprawozdaniu” uchwalono następujące zapisy odnoszące się do tej problematyki: „Naszym obowiązkiem było, w związku z przeprowadzonym badaniem sprawozdania finansowego, zapoznanie się z treścią sprawozdania z działalności, za wyjątkiem treści rozdziału/punktu »Oświadczenie na temat informacji niefinansowych«, i wskazanie czy zostało ono sporządzone zgodnie z przepisami oraz czy jest zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym”. „Nie wykonaliśmy żadnych prac atestacyjnych dotyczących oświadczenia (odrębnego sprawozdania) na temat informacji niefinansowych i nie wyrażamy jakiegokolwiek zapewnienia na jego temat”.

i potencjalnych inwestorów przedsiębiorstw. Na dzień dzisiejszy wydaje się, że najbardziej popularne i jednocześnie najkonkretniejsze są uregulowania GRI. Niewykluczone więc, iż to właśnie ich rola będzie się wzmacniać w kontekście tego typu sprawozdawczości. Z kolei przyjęcie jakiegoś międzynarodowego zestawu standardów prezentowania danych niefinansowych zrodzi potrzebę wypracowania ogólnych, ujednoczonych standardów ich weryfikacji. Taka perspektywa zależy jednak w dużym stopniu od tego, jaką rolę sprawozdawczość niefinansowa będzie odgrywała w przyszłości i czy jej pozycja będzie faktycznie aż tak znacząca.

Kolejnym elementem powodującym problemy w zakresie audytu danych niefinansowych jest sama zawartość raportów. Łączą one w sobie dane ilościowe, kwotowe oraz jakościowe, odnoszące się do bardzo wielu zróżnicowanych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstw. Weryfikacja tych danych wymaga więc specjalistycznej wiedzy z różnych dziedzin. Może okazać się, że audytorzy świetnie badający dane finansowe zupełnie nie radzą sobie z kontrolowaniem informacji jakościowych. Stąd też we wszystkich standardach znajdują się przepisy dotyczące zasad współpracy między audytorem a specjalistą z danego obszaru. Zakres tej współpracy również nie jest ściśle określony, co wskazuje na kolejne potencjalne problemy. Szczególnie brakuje tutaj jasnych wytycznych co do roli oraz zakresu odpowiedzialności zewnętrznych ekspertów. Przepisy dotyczące badania danych finansowych wyraźnie wskazują, że pełną odpowiedzialność ponosi sam audytor, również w przypadku korzystania z usług eksperckich. Jeśli akceptuje on wyniki pracy innego specjalisty oznacza to, że się z nimi zgadza i składając swój podpis pod raportem z audytu, przyjmuje za nie odpowiedzialność. Taki model jest również zawarty w MSUA 3000. Mając jednak na uwadze tak obszerny zakres różnych danych prezentowanych w sprawozdaniach niefinansowych, postulowane są rozwiązania oparte na wspólnej odpowiedzialności audytora i eksperta, bądź na odpowiedzialności rozłącznej (każdy w odniesieniu do swojej części weryfikowanych danych).

Specyfika danych prezentowanych w raportach CSR w zasadniczy sposób wpływa też na problemy związane z metodologią badania. Do najważniejszych spraw należy tu zaliczyć sposób ustalania istotności, pomiar ryzyka oraz wyznaczenie stopnia zapewnienia. Jak wspomniano wcześniej, zgodnie z MSUA 3000 kluczem do wyboru odpowiedniego poziomu poświadczenia danych niefinansowych przez audytora jest oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia. Koncepcja wyliczania i uwzględniania tego ryzyka jest od lat stosowana z powodzeniem w badaniach sprawozdań finansowych. Wyliczenie poziomu istotności w pełni opiera się jednak na danych pieniężnych; jest on wyrażony w postaci konkretnej kwoty. W praktyce powstaje realny problem z wdrożeniem tego podejścia przy weryfikacji informacji niefinansowych, gdyż ich specyfiką jest zdecydowana przewaga danych jakościowych. Wiąże się to również z szacowaniem ryzyka i określaniem poziomu poświadczenia.

Obecnie MSUA 3000 wskazuje, że audytor przy weryfikacji danych niefinansowych powinien na podstawie oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia wybrać pomiędzy „umiarkowaną” lub „wystarczającą” pewnością swojego poświadczenia. Przekłada się to bezpośrednio na ostateczną treść raportu z audytu. Biorąc jednak pod uwagę zróżnicowany charakter danych zawartych w raportach CSR, należy wyraźnie podkreślić, że kontroler może

uzyskiwać różny stopień poświadczenia w poszczególnych obszarach tego raportu. W niektórych częściach raportu, w których ujawniane są dane liczbowe, kwotowe lub jakościowe (stosunkowo łatwe do weryfikacji) można zastosować głębsze i bardziej wiarygodne procedury weryfikacji, co skutkuje wyższym poziomem zapewnienia z punktu widzenia audytora. Zupełnie inny jednak stopień poświadczenia będzie dotyczył kontroli efektywności systemu zarządzania czy kwestii związanych z planowanymi w przyszłości działaniami podmiotu.

6. Podsumowanie

Wobec rosnącego znaczenia publikowania danych niefinansowych przez podmioty gospodarcze, kwestia weryfikowania ich wiarygodności staje się kluczowa. Tymczasem analiza literatury przedmiotu, regulacji prawnych oraz aspektów praktycznych związanych z tym zagadnieniem wskazuje na pewne rozbieżności w definiowaniu, ustalaniu zakresu oraz metodologii audytu tych danych. Jako główną przyczynę takiego stanu należy wskazać brak ujednoczonych standardów odnoszących się zarówno do sporządzania sprawozdań niefinansowych, jak również ich kontroli. Należy przy tym zaznaczyć, że w zakresie weryfikacji audytorzy najczęściej stosują MSUA 3000, opracowany głównie dla biegłych rewidentów. Zawiera on jednak tylko ogólne wytyczne, bez uwzględnienia jakichkolwiek bardziej szczegółowych zasad z zakresu metodologii badania. Prowadzi to do wielu problemów związanych z praktycznym wykonywaniem takich usług. Do najważniejszych z nich można zaliczyć: sposób ustalania istotności, szacowanie ryzyka i wyznaczanie poziomu zapewnienia danych dla potrzeb sporządzenia raportu. Wątpliwości budzą również zasady i odpowiedzialność w przypadku współpracy audytora z zewnętrznym specjalistą. Dalsze prace regulacyjne w tym kontekście są więc niezbędne, aby weryfikacja danych niefinansowych miała rzeczywiście spełniać swoją funkcję. Opracowanie takich wytycznych nie będzie jednak łatwe ze względu na specyfikę raportów niefinansowych, które zawierają dane o charakterze ilościowym i jakościowym. Ta pierwsza grupa informacji jest stosunkowo łatwa do skontrolowania, gdyż narzędzia audytu finansowego są stosowane od lat. Prawdziwym jednak wyzwaniem będzie opracowanie zasad weryfikacji danych jakościowych, które są przecież kluczowym elementem raportów niefinansowych.

Bibliografia

Dokumenty prawne

1. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 roku, zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, Dz. Urz. UE, L 330 z 15.11.2014 r.

2. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn.: Dz.U. 2018, poz. 395
3. AccountAbility, 2008a, AA1000 Accountability Principles Standard 2008, London
4. AccountAbility, 2008b, AA1000 Assurance Standard 2008, London
5. AccountAbility, 2008c, Guidance for AA1000 AS (2008) Assurance Providers, London
6. Federation of European Accountants (FEE), 2015, *EU Directive on disclosure of non-financial and diversity information. The role of practitioners in providing assurance* (tłum. PIBR: Dyrektywa UE w sprawie ujawniania danych niefinansowych i informacji niefinansowych na temat różnorodności. Rola biegłych rewidentów w weryfikacji informacji niefinansowych, stanowisko FEE)
7. Komunikat Nr 44/2014 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 listopada 2014 r. w sprawie publikacji dokumentów IAASB
8. Komunikat Nr 20/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 14 sierpnia 2017 r. w sprawie sporządzania Sprawozdania z badania w związku z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym
9. Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 720, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe*, załącznik nr 1.33 do uchwały Nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej
10. Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000, *Usługi atestacyjne inne niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych*, załącznik nr 3 do Komunikatu Nr 44/2014 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 listopada 2014 r. w sprawie publikacji dokumentów IAASB

Wydawnictwa zwarte

1. Al-Hamadeen R.M., 2007, *Assurance of corporate stand-alone reporting: evidence from the UK* (Doctoral dissertation, University of St Andrews)
2. Eccles R.G., Krzus M.P., Watson L.A., 2012, *Integrated Reporting Requires Integrated Assurance*, [w:] J. Oringel (red.), *Effective Auditing for Corporates: Key Developments in Practice and Procedures*, Bloomsbury Information Limited, London
3. Zadek S., Raynard P., Forstater M., Oelschlaegel J., 2004, *The future of sustainability assurance*, ACCA Research Report No. 86, Certified Accountants Educational Trust, London

Artykuły prasowe i okolicznościowe

1. Bauer R.A., Fenn D.H., 1973, *What is corporate social audit?*, „Harvard Business Review”, January-February
2. Cohen J.R., Simnett R., 2015, *CSR and Assurance Services: A Research Agenda*, „Auditing: A Journal of Practice & Theory”, vol. 34, no. 1
3. Gürtürk A., Rüdiger H., 2016, *An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information?*, „Journal of Cleaner Production”, no. 136
4. Kolk A., Perego P., 2008, *Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation*, „Business Strategy and the Environment”, no. 19

5. Krasodomska J., 2014, *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Seria Specjalna, Monografie”, nr 232
6. Manetti G., Becatti L., 2009, *Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence*, „Journal of Business Ethics”, vol. 87
7. O'Dwyer B., 2011, *The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service*, „Contemporary Accounting Research”, vol. 28(4), doi:10.1111/j.1911-3846.2011.01108.x
8. O'Dwyer B., Owen D., 2005, *Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation*, „The British Accounting Review”, vol. 37, issue 2
9. O'Dwyer B., Owen D., Uneman J., 2011, *Seeking Legitimacy for New Assurance Forms: The Case of Assurance on Sustainability Reporting*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 36, Issue 1, January
10. Owen D.L., Swift T.A., Humphrey C., Bowerman M., 2000, *The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions?*, „European Accounting Review”, vol. 9(1)
11. Perego P., 2009, *Causes and consequences of choosing different assurance providers: An international study of sustainability reporting*, „International Journal of Management”, vol. 26(3)
12. Simnett R., Vanstraelen A., Chua W.F., 2009, *Assurance on sustainability reports: An international comparison*, „The Accounting Review”, vol. 84(3)
13. Srivastava R.P., Rao S.S., Mock T.J., 2013, *Planning and Evaluation of Assurance Services for Sustainability Reporting: An Evidential Reasoning Approach*, „Journal of information systems” vol. 27, no. 2
14. Wiśniewska J., 2015, *Weryfikacja danych pozafinansowych w raportach CSR polskich spółek*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 396, „Finanse i rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju – odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa”, t. 2
15. Zorio A., García-Benau M.A., Sierra L., 2013, *Sustainability development and the quality of assurance reports: empirical evidence*, „Business strategy and the environment”, vol. 22(7)
16. Zyznarska-Dworczak B., 2017, *Determinants for the development of non-financial reporting and its external verification in the light of accounting theory and practice*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 5, no. 6, doi: 10.18559/SOEP.2017.6.8

Materiały internetowe

1. Centre for Strategy and Evaluation Services (CSES), 2011, *Disclosure of non-financial information by Companies – Final report*, Framework Contract for projects relating to Evaluation and Impact Assessment activities of Directorate General for Internal Market and Services, Centre for Strategy and Evaluation Services, December 2011, United Kingdom, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/non-financial-reporting/com_2013_207-study_en.pdf, dostęp 26.09.2017
2. Ernst & Young Accountants LLP (EY), 2015, *Roadmap to robust non-financial information. The why, what and how of NFI data management, reporting and assurance*, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-roadmap-to-robust-non-financial-information/\\$FILE/EY-roadmap-to-robust-non-financial-information.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-roadmap-to-robust-non-financial-information/$FILE/EY-roadmap-to-robust-non-financial-information.pdf), dostęp 16.08.2017
3. Global Reporting Initiative (GRI), 2013, *The external assurance of sustainability reporting*, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-Assurance.pdf>, dostęp 15.10.2017

4. KPMG, 2017, *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting*, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/campaigns/2017/10/survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.html>, dostęp 30.09.2017

Narration in Reporting – How to Verify It?

Summary

The study presents the conclusions from the analysis of significance and conditions of verification of non-financial information of business entities in the area of activities in favour of sustainable development. It attempts to answer a research question: what does the verification of non-financial data mean, what are the major directions of development of verification of non-financial information observed in the practice of business entities in the world 21st century, what is the present state of legal regulations in the context of verification of these data and what problems result from their application in practice. The article serves the purpose of indication of key factors and further prospects of non-financial information auditing. The aim of the study determined the selection of research methods based on critical, comparative and descriptive analysis. The accounting literature analysis is the basic research method applied in the article; but also, the analysis of legal acts as well as practical studies and reports. The formulation of conclusions is based on deductive and inductive concluding with the use of methods of analysis and synthesis. The study analyses the significance of independent verification of non-financial data with regard to the achievements of business entities acting in favour of sustainable development. It presents changes in this kind of audit observed in practice. Next, it describes basic legal regulations on the verification of non-financial data and the controversies connected with their practical application. The diversity of standards and their excessive level of generalisation give rise to considerable problems related to the research methodology as well as the responsibility of auditors. In this context, it seems important to make them uniform and to introduce explicit verification guidelines. The article is practical and theoretical in character. The conclusions from the analyses of trends in the changes in the practice of non-financial information verification and the scientific solutions in this area developed so-far indicate the need for standardisation of non-financial data control. The research is preliminary, requiring in-depth empirical research.

Key words: non-financial data verification, audit, inspection, CSR, non-financial reporting
