

Anna Bartoszewicz

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie
e-mail: anna.bartoszewicz@uwm.edu.pl

**ATESTACJA DANYCH NIEFINANSOWYCH
PRZEDSIĘBIORSTW SPOŁECZNIE
ODPOWIEDZIALNYCH W ŚWIETLE
STANDARYZACJI ISAE 3000**

**ASSURANCE SERVICE OF NON-FINANCIAL DATA
OF SOCIAL RESPONSIBILITY ENTERPRISES
IN THE LIGHT OF ISAE 3000 STANDARDIZATION**

DOI: 10.15611/pn.2018.522.22

Streszczenie: Rosnące zapotrzebowanie interesariuszy na określony rodzaj informacji zainicjowało trend wśród przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych do ujawniania w publikowanych raportach danych niefinansowych. Czynnikiem warunkującym ich przydatność jest wiarygodność prezentowanych informacji, stąd zasadne staje się poddanie ich usłudze atestacyjnej przez niezależny organ poświadczający. Takie działanie pozwala na identyfikację istotnych nieprawidłowości, weryfikację przydatności oraz ich uwierzytelnienie. W artykule przedstawiono modelowy przebieg usługi atestacyjnej z interpretacją poszczególnych jej etapów. Kontekst prowadzonych rozważań odniesiono do raportów CSR przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych, metodykę zaś i realizację usługi atestacyjnej opracowano zgodnie ze standardem ISAE 3000. Brak ścisłych wytycznych, dotyczących formy i zakresu prezentacji danych niefinansowych, implikuje pewne rozbieżności w praktyce atestacyjnej. Istotną trudność stanowi także forma prezentacji wydawanej przez atestatora opinii ze względu na szerokie grono jej odbiorców.

Słowa kluczowe: atestacja, CSR, raportowanie niefinansowe, społeczna odpowiedzialność biznesu, ISAE 3000.

Summary: The growing demand of stakeholders for a specific type of information has initiated a trend among socially responsible enterprises to disclose non-financial data in published reports. The factor that determines their usefulness is the reliability of the information presented, hence it is reasonable to subject their assurance service to an independent certifying body. This action allows identification of significant irregularities, verification of suitability and their authentication. The article presents a model course of the assurance service with the interpretation of its individual stages. The context of the considerations was related to CSR reports of socially responsible enterprises, while the methodology and implementation of the assurance service were developed in accordance with the ISAE 3000 standard. The lack of

strict guidelines regarding the form and scope of non-financial data presentation implies some discrepancies in the assurance service practice.

Keywords: assurance service, CSR, non-financial reporting, Corporate Social Responsibility, ISAE 3000.

1. Wstęp

W ostatnich latach w Polsce rosnące zapotrzebowanie interesariuszy na określony rodzaj informacji niefinansowych stało się impulsem dla wielu przedsiębiorstw do ujawniania w raportach rocznych kwestii społecznych, środowiskowych czy też ekonomicznych. I choć zasadność powyższych działań wydaje się oczywista, to wiarygodność publikowanych informacji można już poddać dyskusji. Istnieje bowiem pewna obawa, iż firmy, promując swoją działalność, mogą ujawniać tylko wybrane, najczęściej pozytywne jej aspekty. Tymczasem potrzebą interesariuszy jest uzyskanie prawdziwych i kompletnych informacji, dotyczących sfer istotnych z punktu widzenia użytkowników raportów. Kluczowe staje się zatem włączenie w proces raportowania niefinansowego określonych działań wykonywanych przez niezależną stronę trzecią, która poświadczyłaby wiarygodność ujętych w raporcie danych. Odpowiedzią na powyższe są usługi atestacyjne wykonywane przez niezależny organ poświadczający. Celem opracowania jest wskazanie zakresu i obszarów weryfikacji danych niefinansowych zawartych w raportach CSR oraz prezentacja etapów usługi atestacyjnej. Kontekst prowadzonych rozważań odniesiono do praktyki raportowania niefinansowego przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych. Opierając się na ramach Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych ISAE 3000, przedstawiono modelowy przebieg tego procesu. Metodami badawczymi przyjętymi w opracowaniu były studia piśmiennictwa w przedmiotowym zakresie, analiza aktów prawnych i standardu ISAE 3000 oraz wnioskowanie.

2. Forma i zakres raportowania danych niefinansowych w raportach CSR

Pojęcie społecznej odpowiedzialności biznesu CSR (*Corporate Social Responsibility*) zostało wprowadzone w Unii Europejskiej przez Komisję Europejską przepisami zielonej księgi. W odnowionej strategii UE na lata 2011-2014 określa się ją jako: „odpowiedzialność przedsiębiorstw za ich wpływ na społeczeństwo” [Komisja Europejska 2011; Komisja Europejska 2011, s. 7]. Koncepcja ta koncentruje się głównie na dialogu i interakcji między firmą i jej interesariuszami. Instrumentem powszechnie stosowanym w tym zakresie jest raportowanie CSR, por. [Matuszak, Różańska 2017, s. 1], które polega na ujmowaniu w raportach rocznych informacji innych niż finansowe, dotyczących podejmowanych działań w zakresie społecznym, środowiskowym czy ekonomicznym.

Przez lata wachlarz prezentowanych danych w CSR-ach znacznie ewoluował. Początkowo ujawniano informacje dotyczące głównie kwestii społecznych i środowiskowych, przybliżając się coraz bardziej do tematyki zrównoważonego rozwoju. Ze względu na brak ścisłych regulacji prawnych w zakresie prezentacji danych niefinansowych ich treść, zakres i forma były różne, co potwierdzają wyniki badań przeprowadzonych przez Centre for Strategy and Evaluation Services w Wielkiej Brytanii w 2011 roku [Framework contract for projects... 2011] na próbie 71 przedsiębiorstw z 8 państw członkowskich (w tym Polski). Wyniki badań wskazują, że w większości firmy sporządzały raporty zrównoważonego rozwoju lub raporty CSR, opierając się na wytycznych standardu GRI, a ich objętość mieściła się w przedziale od 25 do 100 stron (najdłuższe dotyczyły działalności największych firm). Zdecydowana większość raportów była podpisana przez prezesa firmy, a treść raportu umieszczono w Internecie, ponadto 2/3 badanych dodatkowo opublikowało raport w wersji papierowej. W odniesieniu do prezentowanych ujawnień pierwszeństwo miały tematy „środowiskowe”, następnie w kolejności: „praca i zatrudnienie”, „sprawy społeczne” i „odpowiedzialność za produkt”. Tylko w połowie raportów uwzględniono „wpływ ekonomiczny przedsiębiorstwa” oraz „prawa człowieka”. Ponadto rozbieżności występowały także w prezentowanych wskaźnikach, przy czym pod względem rodzajów znaczna większość stosowała wskaźniki związane z pracą oraz prawami człowieka.

Należy również podkreślić, iż do 2018 roku ujawnianie informacji niefinansowych było dobrowolną kwestią dla wszystkich polskich przedsiębiorstw, a decyzje w tej sprawie podejmowano na szczeblu wewnętrznym danego podmiotu. Zmiany zainicjowała polska transpozycja Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r.¹, na mocy której największe podmioty w Polsce mają od 2018 roku obowiązek ujawniania danych niefinansowych. Znowelizowana ustawa o rachunkowości [Ustawa z dnia 15 grudnia 2016] dopuszcza trzy formy raportowania danych niefinansowych. Pierwsza to oświadczenie w przedmiotowym zakresie, przedstawione jako wyodrębniona część w sprawozdaniu. Druga opcja (przewidziana Dyrektywą 2014/95/UE) to odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych, sporządzone wraz ze sprawozdaniem z działalności. Trzecia forma dopuszcza dowolność w kwestii raportowania niefinansowego, przewidując możliwość uwzględnienia wybranych przez jednostkę zasad własnych, krajowych, unijnych czy międzynarodowych z koniecznością ich wskazania przez podmiot raportujący. Nowe regulacje prawne pozwolą prawdopodobnie osiągnąć większą spójność sprawozdawczą, a także umożliwią porównanie jednostek pod kątem prezentowanych ujawnień.

Popularyzacja raportowania CSR skłoniła także środowisko naukowe do prowadzenia badań w zakresie ujawnień danych niefinansowych. Dowody empirycz-

¹ Przytoczona dyrektywa zamieniła poprzednią dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawnienia informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy.

ne można znaleźć między innymi w pracach takich badaczy, jak [De Bakker i in. 2005; Golob, Bartlett 2007; Bouten i in. 2011; Michelin i in. 2015]. W Polsce natomiast tematykę raportowania społecznej odpowiedzialności poruszali w ostatnich latach między innymi autorzy takich prac, jak [Michalak 2010; Sikacz 2014; Walińska 2015; Galimska 2015; Hąbek, Wolniak 2013; 2015; Krasodomska 2015; Wiśniewska, Chojnacka 2016; 2017; Matuszczak, Różańska 2017; Dyduch, Krasodomska 2017; Fijałkowska, Zysnarska-Dworczak, Garszta 2018]. Z punktu widzenia kontekstu prowadzonych rozważań szczególnie istotne są spostrzeżenia badaczy, które wskazują na coraz większy brak kompletności i malejącej wiarygodności zgłaszanych informacji, a także obaw dotyczących ogólnych praktyk sprawozdawczych (przykładowo [Michelin i in. 2015]) i jakości prezentowanych danych [Hąbek, Wolniak 2015]. Pomimo, że badania KPMG [2013; 2015] wskazują, iż firmy coraz częściej angażują się w ujawnianie informacji związanych z ich wpływem na środowisko i społeczeństwo, to jednak nie milkną słowa krytyki, iż dane umieszczane w CSR-ach są niekompletne i brak im wiarygodności [Adams 2004; Bansal, Hunter 2003; Gray 2010]. Z kolei potencjalną korzyść dla inwestorów i interesariuszy finansowych z informacji prezentowanych w CSR podali w wątpliwość m.in. Dhaliwal i in. [2012; 2014]. Takie spostrzeżenia podkreślają konieczność weryfikacji danych niefinansowych i zasadność poddania ich usłudze atestacyjnej.

3. Praktyka potwierdzania wiarygodności ujawnień niefinansowych

Pomiar wiarygodności danych niefinansowych oraz ich ocena na podstawie przyjętych kryteriów nazywana jest usługą atestacyjną, która wykonywana jest przez niezależny organ poświadczający, dzięki czemu istnieje możliwość potwierdzenia rzetelności i wiarygodności informacji zawartych w raporcie. Na tej podstawie formułowane są wnioski i wystawiana jest opinia, co pozwala zwiększyć stopień zaufania interesariuszy do danego podmiotu.

Badanie atestacyjne przeprowadzane jest na podstawie wybranego standardu, przykładowo: AA1000AS, SA8000 czy też ISAE 3000. Ten ostatni stanowi wytyczne do weryfikacji poprawności prezentowanych informacji dotyczących społecznej odpowiedzialności oraz informacji niefinansowych w raportach rocznych spółek publicznych. Weryfikacja danych zawartych w raportach CSR ma za zadanie, z jednej strony, sprawdzić zgodność ze standardem i poprawny proces przygotowania raportu, natomiast z drugiej strony – zgodność raportowanych wskaźników z wybranym procesem raportowania [Ćwik 2013, s. 62]. Rodzi się jednak pytanie, kto powinien przeprowadzać usługę atestacyjną? Część finansową badają tradycyjnie biegli rewidenci, przy czym tylko nieliczne firmy audytorskie oferują atestację części pozafinansowej raportów [Szczepankiewicz 2014, s. 279]. Ze względu na szeroki wachlarz ujawnień, co wynika z istoty społecznej odpowiedzialności biznesu, i jej wielopłaszczyznowy charakter [Lam, Khare 2010, s. 3] trudnym zadaniem jest uwiarygodnie-

nie danych. Weryfikacją raportów CSR najczęściej zajmują się firmy certyfikacyjne, doradcze i audytorskie oraz indywidualni eksperci i konsultanci [KIBR 2014, za Wiśniewska, Chojnacka 2016]. Brak jest natomiast ścisłych uregulowań dotyczących osób/instytucji, które mogą zajmować się weryfikacją danych pozafinansowych. Jak zauważa B. Zysnarska-Dworczak, rozwój sprawozdawczości niefinansowej oraz zwiększenie zakresu prezentowanych informacji nie koresponduje ze zwiększeniem zakresu ich weryfikacji zewnętrznej. Wyniki analizy raportów zrównoważonego rozwoju za lata 2001-2010 z 15 krajów wskazały na zwiększenie ich liczby, co nie korelowało niestety z liczbą raportów poddanych zewnętrznej weryfikacji. Ponadto w niektórych krajach, jak Włochy czy Szwecja, wraz ze zwiększeniem raportowania odnotowano spadek zewnętrznej weryfikacji raportów [Zysnarska-Dworczak 2016, s. 221-222]. Podobny trend ujawnia się w Polsce. Badanie KPMG z 2013 roku dowodzi, że mniej niż połowa respondentów zdecydowała się na weryfikację danych niefinansowych przez organ zewnętrzny i były to jedynie największe firmy, zaś tylko 1/5 badanych miała wewnętrzny organ nadzoru (zob. także wyniki badań spółek giełdowych [Kostrzewa 2014]).

Analiza raportów spółek² przeprowadzona przez J. Wiśniewską w 2015 roku wskazała, iż weryfikacji danych niefinansowych dokonywały trzy grupy jednostek: Global Reporting Initiative (GRI), firmy doradczo-audytorskie (Deloitte, PWC) oraz inne firmy doradcze (Fundacja dla AGH, Bureau Veritas Polska). Z innego badania przeprowadzonego przez J. Wiśniewską i E. Chojnacką wynika, iż na weryfikację raportów najczęściej decydują się jednostki z udziałem kapitału zagranicznego, wybierając do atestacji firmę audytorską³. Wyniki badania wskazują także, iż największy odsetek danych CSR poddanych zewnętrznej weryfikacji wystąpił w sektorze bankowym, sektorze finansowym i ubezpieczeniach.

Atestacji danych można dokonać, opierając się na różnych standardach, przy czym za jeden z najpopularniejszych można uznać omawiany w niniejszym opracowaniu ISAE 3000. Przykładowo na podstawie tego standardu przeprowadziła atestację danych niefinansowych firma PwC jako niezależny organ poświadczający, weryfikując Zintegrowany raport roczny Grupy Kapitałowej LOTOS za 2015 rok⁴, czy też firma Deloitte, wykonując niezależną usługę atestacyjną i weryfikując Raport odpowiedzialnego biznesu za 2016 rok Banku Zachodniego WBK SA⁵.

² Raporty zgłoszone w 2013 i 2014 roku do konkursu „Raporty Społeczne”, organizowanego przez Forum Odpowiedzialnego Biznesu oraz firmy doradcze PWC i SGS.

³ Badane podmioty należały do indeksu Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie RESPECT lub były to firmy, które wystąpiły w rankingu „Gazety Prawnej” za 2014 rok jako społecznie odpowiedzialne.

⁴ Szerzej http://odpowiedzialny.lotos.pl/246/nasza_odpowiedzialnosc/raportowanie/weryfikacja (dostęp: 06.04.2018).

⁵ Szerzej file:///E:/opinie/Potwierdzenie%20audytu%20_%20Raport%20Odpowiedzialnego%20Biznesu%202016%20_%20Bank%20Zachodni%20WBK.htm (dostęp: 06.05.2018).

Jak wskazuje A. Kamela-Sowińska [2014, s. 61], tworzenie i audyt raportów społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw powoduje konieczność stałego podnoszenia kwalifikacji zawodu księgowych i audytorów, co wymusza intelektualizację zawodu. Regulator wymaga jedynie potwierdzenia, że spółka upublicznia dane pozafinansowe, zatem rezygnacja z szerszego audytu oznacza większe ryzyko po stronie zarządów i rad nadzorczych, które za jakość i rzetelność tych danych odpowiadają [Sowińska 2017]. Taki stan rzeczy wynika z treści nowej Ustawy z dnia 11 maja 2017 o biegłych rewidentach, która przewiduje, iż podmioty będą same podejmować decyzje, czy zlecić dodatkowo weryfikację opracowanych informacji niefinansowych. Wszystkie dodatkowe usługi weryfikacyjne, które biegły rewident przeprowadzi wobec informacji niefinansowych nie są wymagane ustawowo⁶.

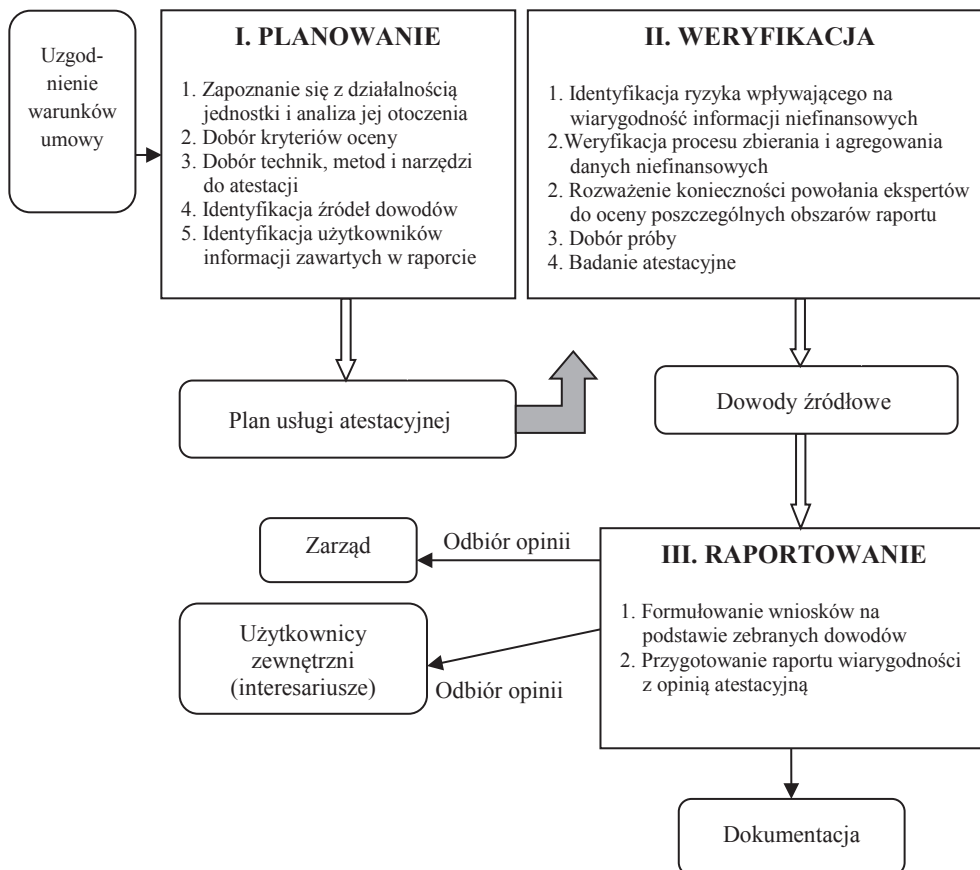
4. Metodyka i etapy atestacji danych niefinansowych opartych na standardzie ISAE 3000

Do realizacji celu opracowania oraz zaprezentowania modelowego przebiegu usługi atestacyjnej posłużono się Międzynarodowym Standardem Realizacji Usług Poświadczających ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements 3000), ustanowionym przez Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants, IFAC). Zaznacza się jednocześnie, iż prezentowany przebieg usługi atestacyjnej jest przykładem modelowym, opartym na ramach ww. standardu.

Zasadniczo przebieg atestacji można podzielić na 3 fazy: planowanie, weryfikację i raportowanie. Cały proces powinno poprzedzać zawarcie umowy pomiędzy właścicielem raportu a stroną wykonującą usługę atestacyjną. Zazwyczaj zapisy umowy określają rodzaj i zakres usługi oraz termin jej wykonania. Podział usługi atestacyjnej na fazy wraz z wyszczególnieniem poszczególnych etapów zilustrowano na rys. 1.

Zgodnie z przedstawionym podziałem pierwszą fazę usługi stanowi planowanie, a charakter i zakres działań planistycznych uzależniony jest między innymi od takich czynników, jak wielkość podmiotu, jego złożoność oraz wcześniejsze doświadczenia zawodowe audytora z tą jednostką. Wskazane jest zatem przeprowadzenie w pierwszej kolejności szczegółowej analizy działalności jednostki oraz otoczenia, w którym funkcjonuje, w celu poznania specyfiki jej działania oraz zrozumienia celów biznesowych. Kluczową kwestią jest również ustalenie indywidualnych kryteriów dobranych wewnątrz do specyfiki danego podmiotu, w którym wykonywana jest usługa atestacyjna. Zgodnie z międzynarodowymi wytycznymi usług zapewniających [International Framework... 2005] kryteria powinny być istotne, kompletne, wiarygodne, neutralne, a także zrozumiałe. Ponadto ważna jest ich dostępność dla użytkowników opinii w celu wskazania sposobu przeprowadzonej oceny.

⁶ Niektóre kraje członkowskie, takie jak np. Włochy, Holandia czy Bułgaria, wdrożyły obowiązek weryfikacji rozszerzonych informacji niefinansowych przez biegłego rewidenta.



Rys. 1. Etapy usługi atestacyjnej danych niefinansowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie standardu ISAE 3000.

Na etapie planowania zostaje również podjęta decyzja na temat metod, technik i narzędzi badawczych, które zostaną wykorzystane na etapie weryfikacyjnym. Poza analizą informacji zawartych w dokumentach źródłowych, takich jak: statut, strategia, plany działania czy procedury, specyfika badania implikuje konieczność wykorzystania metody wywiadu, przeprowadzanego z pracownikami poszczególnych działów. W kontekście prowadzonej atestacji jest ona cennym źródłem informacji. Dobór właściwych metod wpływa bowiem na pozyskanie odpowiednich dowodów, na których audytor opiera wnioski z badania. Zgodnie z punktem 33 ramowych zasad ISAE 3000 uzyskane dowody powinny być wystarczające (odpowiednie co do ilości) oraz adekwatne (odpowiednie co do jakości). Ostatnią kwestią na etapie planowania atestacji jest określenie odbiorców opinii atestacyjnej, która zwykle adresowana jest ogólnie do wszystkich użytkowników.

Po zakończeniu fazy planowania audytor przechodzi do prac weryfikacyjnych, których celem jest zdobycie dowodów będących podstawą sformułowania opinii. Na tym etapie duży nacisk kładzie się na identyfikację i analizę ryzyka, które może prowadzić do wydania nieprawdziwej informacji w odniesieniu do wiarygodności danych niefinansowych zawartych w raporcie. Międzynarodowe Wytyczne Usług Zapewniających [International Framework... 2005, pkt 49] wskazują, iż ryzyko złożone jest z dwóch komponentów: ryzyka istotnego zniekształcenia informacji zawartych w raporcie oraz ryzyka detekcji. Pierwsze jest ryzykiem nieodłącznym, wyrażonym podatnością określonych informacji na zniekształcenie oraz ryzykiem kontroli związanym z sytuacją niewykrycia nieprawidłowości przez kontrolę wewnętrzną. Ryzyko detekcji natomiast wyraża obawy, iż istotna nieprawidłowość zostanie pominięta i nie zostanie wykryta przez atestatora. I chociaż nie wszystkie z powyższych elementów są jednakowo istotne w zapewnieniu wiarygodności, to zasadne jest ich uwzględnienie przy prowadzonych działaniach weryfikacyjnych.

W kolejnym etapie prowadzone są czynności związane z weryfikacją procesu zbierania, agregowania i raportowania danych niefinansowych, stąd rolą audytora jest sprawdzenie, czy jednostka ma jasno zdefiniowany proces wyboru istotnych obszarów do raportowania. Ocenie należy poddać także kontrole, które z założenia powinny zapewnić kompletność i prawidłowość danych umieszczanych w raportach [Hummel, Michalak 2016, s. 58-59]. W zależności od wyniku oceny procesu ich zbierania zostaje podjęta decyzja o zakresie i wielkości próby dokumentów, które zostaną poddane weryfikacji. Jej wielkość uzależniona jest m.in. od czynników ryzyka, zidentyfikowanych we wcześniejszym etapie, które mogą wpływać na rzetelność i wiarygodność raportowanych informacji.

Obszary uznane za ryzykowne wymagają przeprowadzenia głębszej analizy, z uwzględnieniem większej próbki dokumentów oraz wywiadów z pracownikami na różnych szczeblach jednostki prowadzonych w celu sprawdzenia spójności przekazywanych informacji [Hummel, Michalak 2016, s. 59]. Audytor na tym etapie musi także rozważyć konieczność powołania eksperta, jeśli sam nie ma specjalistycznej wiedzy i umiejętności w zakresie oceny dowodów. Standard ISAE 3000 nie reguluje szczegółowo kwestii związanych z tymi czynnościami, jednak wskazuje na konieczność uczestniczenia audytora w pracach wykonanych przez eksperta w celu zrozumienia wykonywanych działań i przejęcia odpowiedzialności za wnioski umieszczone w opinii atestacyjnej.

Zebrane przez audytora dowody są podstawą do sformułowania wniosków i ujęcia ich w pisemnym raporcie wiarygodności, skierowanym do zarządu i interesariuszy, zawierającym opinię atestacyjną. Ramy ISAE nie podają szczegółowego formatu raportu, jednak treść paragrafu 49 ww. wytycznych określa podstawowe elementy, które powinien on zawierać. Są to między innymi: tytuł i adresat raportu, identyfikacja i opis wszystkich przedmiotowych informacji, określenie kryteriów, na podstawie których dokonano oceny wiarygodności informacji, opis znaczących ograniczeń związanych z oceną w odniesieniu do kryteriów, stwierdzenie, iż usługa atestacyjna

została wykonana zgodnie z ISAE 3000, podsumowanie, ostateczny wniosek audytora wyrażający „ograniczoną pewność” lub „rozsądną (wystarczającą) pewność”, datę i miejsce sporządzenia raportu oraz nazwę firmy lub osoby przeprowadzającej usługę atestacyjną.

Wszystkie fakty zebrane podczas wykonywania usługi atestacyjnej, które są istotne przy dostarczaniu dowodów, muszą zostać udokumentowane. Nie ma natomiast obowiązku dokumentowania wszystkich kwestii, które pojawiły się w czasie atestacji, a decyzja w tej sprawie pozostawiona jest audytorowi. Dokumentacja jest również punktem odniesienia do użycia stwierdzenia, iż zlecenie zostało wykonane „zgodnie ze standardem ISAE 3000”.

5. Zakończenie

Zmiana modeli biznesu oraz fala nowoczesnych regulacji prawnych z tym związanych zainicjowały trend wśród przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych do raportowania informacji niefinansowych. Audytor zewnętrzny (biegły rewident) odgrywa w atestacji rolę recenzenta danych zawartych w raportach, wydanie zaś przez niego opinii atestacyjnej pozwala na ich uwierzytelnienie. Dzięki takim zabiegom możliwy jest wzrost zaufania inwestorów do danej firmy, jak również może to stanowić ważny czynnik biznesowy i ułatwiać przewagę konkurencyjną. Ze względu jednak na dobrovolność raportowania niefinansowego dla znacznej większości firm i brak ścisłych wytycznych co do zakresu i formy prezentacji danych istnieje trudność przeprowadzenia testowania (weryfikacji) informacji niefinansowych. Większość spółek sporządza raporty, opierając się na standardach GRI, obejmujących ramowe kwestie zrównoważonego rozwoju oraz International Integrated Reporting Framework. Część podmiotów uwzględnia także wymagania wynikające z normy ISO 26000. Istotną trudność stanowi także sama forma prezentacji opinii usługi atestacyjnej, gdyż jej odbiorcą jest szerokie grono interesariuszy, spośród których każdy może mieć nieco inne oczekiwania względem jej zakresu. Niepokojący jest także fakt, iż pomimo nowych regulacji prawnych, odnoszących się do obowiązku raportowania danych niefinansowych dla największych przedsiębiorstw w Polsce, przepisy nie obligują do poddania ich pełnej atestacji przez niezależny organ poświadczający, co powoduje, iż w dalszym ciągu jest to wybór, a nie konieczność. Autorka wyraża nadzieję, iż pomimo braku powyższego obowiązku przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialne będą angażować niezależną stronę poświadczającą do zapewnienia wiarygodności prezentowanych w raportach danych niefinansowych.

Literatura

- Adams C.A., 2004, *The ethical, social and environmental reporting – performance portrayal gap*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 17(5), s. 731-757.
- Bansal P., Hunter T., 2003, *Strategic explanations for the early adoption of ISO 14001*, Journal of Business Ethics, 46, s. 289-299.
- Bouten L., Everaert P., Van Liedekerke L., De Moor L., Christiaens J., 2011, *Corporate social responsibility reporting: A comprehensive picture?*, Accounting Forum 35, s. 187-204.
- Chojnacka E., Wiśniewska J., 2017, *Reporting CSR Data – the benefits and barriers to involvement in the idea of corporate social responsibility*, Journal of Positive Management, vol. 8 no. 1, s. 3-16.
- Ćwik N., 2013, *Proces raportowania krok po kroku*, [w:] N. Ćwik (red.), *Wspólna odpowiedzialność. Rola Raportowania Społecznego*, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Warszawa, s. 59-63, <http://odpowiedzialnybiznes.pl> (dostęp: 10.03.2018).
- De Bakker F.G.A., Groenewegen P., Den Hond F., 2005, *A bibliometric analysis of 30 years of research and theory on corporate social responsibility and corporate social performance*, Business and Society Review, 44, s. 283-317.
- Dhaliwal D.S., Li O. Z., Tsang A., Yang Y.G., 2014, *Corporate social responsibility disclosure and the cost of equity capital: The roles of stakeholder orientation and financial transparency*, Journal of Accounting and Public Policy, vol. 33, Issue 4, s. 328-355.
- Dhaliwal D.S., Radhakrishnan S., Tsang A., Yang Y.G., 2012, *Nonfinancial disclosure and analyst forecast accuracy: International evidence on corporate social responsibility disclosure*, The Accounting Review, 87(3), s. 723-759.
- Dyduch J., Krasodomska J., 2017, *Determinants of corporate social responsibility disclosure: an empirical study of Polish listed companies*, Sustainability, 9(11), 1934.
- Dyrektywa 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r.
- Dyrektywa 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r.
- Fijałkowska J., Zysnarska-Dworczak B., Garszka P., 2018, *Corporate social-environmental performance versus financial performance of banks in Central and Eastern European countries*, Sustainability, 10(3), 772.
- Framework contract for projects relating to Evaluation and Impact Assessment activities of Directorate General for Internal Market and Services Disclosure of non-financial information by Companies Final report, 2011, Centre for Strategy and Evaluation Services, Wielka Brytania.
- Galimska A., 2015, *Sprawozdawczość społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw wydobywających gaz łupkowy w Polsce i Stanach Zjednoczonych*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 3, no. 1, s. 18-35
- Golob U., Bartlett J., 2007, *Communicating about corporate social responsibility: A comparative study of CSR reporting in Australia and Slovenia*, Public Relations Review, 33, s. 1-9.
- Gray R., 2010, *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet*, Accounting, Organizations and Society, 35, s. 47-62.
- Hąbek P., Wolniak R., 2013, *Ewolucja w raportowaniu danych pozafinansowych przedsiębiorstw*, s. 290-299, <http://www.woiz.polsl.pl/znwoiz/projekt/H%B9bek%20TNOIK%202013.pdf> (dostęp: 12.03.2018).
- Hąbek P., Wolniak R., 2015, *Factors influencing the development of CSR reporting practices: Experts' versus preparers' points of view*, Engineering Economics, vol. 26, no. 5, s. 560-570.
- Hummel R., Michalak T., 2016, *Korzyści z weryfikacji danych niefinansowych*, [w:] *Raportowanie niefinansowe. Wartość dla spółek i inwestorów*, red. R. Sroka, Stowarzyszenie Emitentów Gieldowych GES oraz EY, Warszawa, s. 57-60.

- International Framework for Assurance Engagements, Effective for assurance reports issued on or after January 1, 2005, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/b003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf> (dostęp: 10.03.2018).
- International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000), Assurance Engagements other than Audits or reviews of Historical Financial Information, International Federation of Accountants, IFAC, January 2005, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/b012-2010-iaasb-handbook-isae-3000.pdf> (dostęp: 10.03.2018).
- Kamela-Sowińska A., 2014, *Dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnianiu informacji niefinansowych – nowe wyzwanie dla rachunkowości*, Studia Oeconomica Posnaniensia vol. 2, no. 4 (265), Poznań, s. 61-72.
- KIBR, 2014, *CSR szansą na rozwój biegłych rewidentów*, <http://www.kibr.org.pl> (dostęp: 02.03.2018).
- Komisja Europejska, 2011, Zielona Księga, Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility; Commission of the European Communities: Bruksela, Belgia, http://europa.eu/rapid/press-release_DOC-01-9_en.pdf (dostęp: 04.04.2018).
- Komisja Europejska, 2011, Odnowiona strategia UE na lata 2011-2014 dotycząca społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, Bruksela, Belgia, <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2011/PL/1-2011-681-PL-F1-1.Pdf> (dostęp: 29.06.2018).
- Kostrzewa M., 2014, *Stan raportowania danych ESG na podstawie II edycji projektu* [w:] R. Sroka (red.), *Raportowanie danych niefinansowych ESG a odpowiedzialne inwestowanie. Przewodnik dla spółek i inwestorów*, Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych, Warszawa.
- KPMG, 2013, *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013*, <http://www.kpmg.com/au/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/corporate-responsibility-reporting-survey-2013.aspx> (20.03.2018).
- KPMG, 2015, Currents of change: The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015, <http://www.kpmg.com/cn/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015-o-201511.aspx> (18.03.2018).
- Krasodomska J., 2015, *CSR disclosures in the banking industry. Empirical evidence from Poland*, Social Responsibility Journal, vol. 11, no. 3, s. 406-423.
- Lam H., Khare A., 2010, *HR's crucial role for successful CSR*, Journal of International Business Ethics, vol. 3, nr 2, s. 3-15.
- Matuszak Ł., Różańska E., 2017, *CSR disclosure in Polish-listed companies in the light of directive 2014/95/EU requirements: empirical evidence*, Sustainability, 9(12), 2304.
- Michalak J., 2010, *Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i stopień ich zastosowania w Polsce. Perspektywy rozwoju na podstawie wyników badań empirycznych*, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, nr 2, s. 26-38.
- Michelon G., Pilonato S., Ricceri F., 2015, *CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis*, Critical Perspectives on Accounting, 33, s. 59-78.
- Sikacz H., 2014, *Raportowanie o ryzyku płynności w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa w wybranych grupach kapitałowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 65, s. 719-729.
- Sowińska E., 2017, *Co daje audyt raportów niefinansowych?*, Polska Izba Biegłych Rewidentów, <https://www.pibr.org.pl/pl/opinie/791,Co-daje-audyt-raportow-niefinansowych> (dostęp: 20.03.2018).
- Szczepankiewicz E., 2014, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z interesariuszami*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 329, *Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju. Gospodarka-Etyka-Środowisko*, (red.) Dziawgo D., Borys G., Wrocław, s. 271-281.
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Dz.U. 2017 r., poz. 1089.
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U., 2017, poz. 61.

- Walińska E.M., 2015, *Zintegrowany raport – początek końca sprawozdania finansowego?*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 82, nr 138, SKwP, Warszawa, s. 151-165.
- Wiśniewska J., 2015, *Weryfikacja danych pozafinansowych w raportach CSR polskich spółek*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 396, Wrocław, s. 159-168.
- Wiśniewska J., Chojnacka E., 2016, *Weryfikacja danych pozafinansowych przedsiębiorstw odpowiedzialnych społecznie-wyniki badania ankietowego*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 284, Katowice, s. 97-107.
- Zysnarska-Dworczak B., 2016, *Rozwój sprawozdawczości niefinansowej a możliwość jej zewnętrznej weryfikacji*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 285, s. 218-227.