

Atestacja informacji niefinansowych: podstawy teoretyczne, standardy i praktyki spółek działających w Europie Zachodniej i Wschodniej¹

Assurance on non-financial reporting: theoretical underpinning, standards and practices of companies operating in Western and Eastern Europe

JOANNA KRASODOMSKA *, PAWEŁ ZIENIUK **

Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest przedstawienie problemu poświadczania wiarygodności informacji niefinansowych oraz identyfikacja praktyk spółek działających w Europie w tym zakresie.



Metodyka/podejście badawcze: W artykule przeprowadzono studia literaturowe oraz analizę danych dotyczących 935 spółek, których raporty zawierające informacje niefinansowe opracowane zgodnie z wytycznymi GRI są dostępne w bazie GRI Sustainability Disclosure Database. W szczególności ustalono liczbę spółek, które zdecydowały się poddać atestacji informacji niefinansowej w 2017 roku oraz ich wcześniejszą praktykę w tym zakresie (od 2005 r.), jak również ich strukturę według rodzaju podmiotu poświadczającego wiarygodność, standardu, zgodnie który przeprowadzono atestację, rodzaju zastosowanego podejścia oraz zakresu atestacji.

Wyniki: Blisko połowa badanych spółek poddawała informacje niefinansowe niezależnej zewnętrznej weryfikacji, w tym 34 spółki z Europy Wschodniej (30%) i 426 z Europy Zachodniej (52%). Usługi atestacyjne były świadczone głównie przez firmy audytorskie z tzw. wielkiej czwórki, przede wszystkim Deloitte oraz E&Y, z wykorzystaniem standardu ISAE 3000. Najczęściej stosowanym podejściem w zakresie poświadczania wiarygodności było ograniczone zaangażowanie.

Ograniczenia: Opisowy charakter badania wynikający głównie z charakteru pozyskanych danych oraz dużej dysproporcji między spółkami korzystającymi z usług atestacji w Europie Zachodniej i Wschodniej.

¹ Publikacja została sfinansowana ze środków programu subwencji przyznanej Uniwersytetowi Ekonomicznemu w Krakowie (Program Potencjał nr 27/FR/2020/POT).

* Dr hab. Joanna Krasodomska, prof. UEK, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Katedra Rachunkowości Finansowej, Instytut Finansów, Kolegium Ekonomii, Finansów i Prawa,  <https://orcid.org/0000-0001-8423-678X>,  joanna.krasodomska@uek.krakow.pl

** Dr Paweł Zieniuk, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Katedra Rachunkowości Finansowej, Instytut Finansów, Kolegium Ekonomii, Finansów i Prawa,  <https://orcid.org/0000-0002-2088-8583>,  zieniukp@uek.krakow.pl

Oryginalność/wartość: Artykuł poszerza wiedzę z zakresu rachunkowości, w szczególności dotyczącą raportowania niefinansowego. Wskazuje na konieczność podjęcia działań w kierunku szerszego wykorzystania atestacji informacji niefinansowych w Europie Wschodniej.
Słowa kluczowe: dyrektywa 2014/95/UE, atestacja, audytor, Europa, wielka czwórka.

Abstract

Objective: The paper presents the issue of non-financial information assurance and identifies the practices of companies operating in Europe in this regard.

Methodology/research approach: The research is based on a literature review and analysis of a sample of 935 companies whose non-financial reports, prepared according to the GRI guidelines, are available from the GRI *Sustainability Disclosure Database*. In particular, we analyze how many companies had their non-financial information verified in 2017 and their previous practice in this regard (since 2005), as well as their structure according to the assessor type, the assurance standard used, the engagement type, and the assurance scope.

Findings: Nearly half of the companies had their non-financial information independently and externally verified, including 34 Eastern European companies (30%) and 426 from Western Europe (52%). Most of the entities which provide assurance are so-called Big Four audit companies, mainly Deloitte and E&Y, which use the ISAE 3000 standard for this purpose. The most common engagement type is limited engagement.

Limitations: The study is descriptive, which results from the nature of the data collected and the large disparity between companies using assurance in Western and Eastern Europe.

Originality/value: The Article broadens accounting knowledge, in particular, on non-financial reporting. It indicates the need to take steps towards the wider use of non-financial information assurance in Eastern Europe.

Keywords: Directive 2014/95/EU, assurance, auditor, Europe, Big Four.

Wprowadzenie

W 2020 roku już po raz trzeci duże jednostki zainteresowania publicznego w Unii Europejskiej sporządziły oświadczenie (lub sprawozdanie)¹ na temat informacji niefinansowych. Zgodnie z dyrektywą 2014/95/UE zawiera ono informacje na temat ich modelu biznesowego, polityki (w tym wdrożonych procedur należytej staranności), wyników, ryzyka i zarządzania ryzykiem oraz kluczowych wskaźników efektywności związanych z ich działalnością (UE, 2014). Spółki mogą same zdecydować jaki standard – z około 100 dostępnych (EFRAG, 2020) – chcą wykorzystać jako podstawę raportowania, mają też swobodę w ustaleniu nie tylko miejsca, ale także zakresu i sposobu ujawniania informacji.

Zgodnie z dyrektywą 2014/95/UE informacje niefinansowe nie podlegają badaniu przez biegłego rewidenta. Biegły rewident lub firma audytorska muszą jednak sprawdzić, czy złożono oświadczenie (sprawozdanie) na temat informacji niefinansowych,

¹ Oświadczenie stanowi element sprawozdania z działalności, sprawozdane jest publikowane osobno (np. w wydawanym przez jednostkę raporcie społecznym).

jeżeli przedsiębiorstwo jest objęte zakresem stosowania dyrektywy. Mimo braku obowiązku weryfikacji informacji niefinansowych, podjęcie dobrowolnych działań w tym zakresie jest rekomendowane ze względu na korzyści, które z tym procesem się wiążą, zarówno dla podmiotów je ujawniających, jak i użytkowników publikowanych informacji. Przykładowo, Global Reporting Initiative (GRI)² zaleca niezależną atestację niefinansowych ujawnień, która zapewni o ich dokładności, kompletności i wiarygodności. Dzięki niej zaufanie, zarówno użytkowników, jak i kadry zarządzającej, do jakości niefinansowych informacji się zwiększy, a to z kolei spowoduje, że będą one przez nich w szerszym zakresie wykorzystywane w podejmowaniu decyzji (GRI, 2013).

Weryfikację informacji niefinansowych przez niezależnego biegłego rewidenta należy postrzegać jako usługę atestacyjną (*assurance*). Zgodnie z obowiązującą Ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (2017) usługi atestacyjne mają na celu uwiarygodnienie w wysokim lub umiarkowanym stopniu zagadnień obejmujących w szczególności: informacje finansowe i niefinansowe, systemy, procesy, a także aspekty zachowań lub postaw określonych podmiotów, na podstawie dowodów uzyskanych w trakcie przeprowadzania odpowiednich procedur, stanowiących podstawę wydawanej oceny zagadnień będących przedmiotem usługi, zamieszczonej w sprawozdaniu z jej wykonania. Usługi atestacyjne mogą dotyczyć różnych informacji finansowych i niefinansowych (Bielecki i in., 2019). W polskiej literaturze przedmiotu usługa poświadczenia wiarygodności raportów niefinansowych przez biegłego rewidenta określana jest jako atestacja informacji niefinansowych (Bartoszewicz, 2018).

Z uwagi na charakter informacji niefinansowych i sporządzanie ich zgodnie z różnymi standardami oraz coraz szersze wykorzystywanie ich przez inwestorów i innych interesariuszy, konieczna jest ocena ich wiarygodności. Niezależna zewnętrzna atestacja ma w tym przypadku kluczowe znaczenie. Mimo podejmowania tematu atestacji informacji niefinansowych przez kilku autorów (m.in. Bartoszewicz, 2018; Grabowska-Kaczmarczyk, 2020; Staszal, Zienuk, 2017; Wiśniewska, Chojnacka, 2016; Wójcik-Jurkiewicz, 2020; Zyznarska-Dworczak, 2016; Zyznarska-Dworczak, Fijałkowska, 2018), w polskiej literaturze brakuje aktualnego opracowania, które kompleksowo przedstawiałoby ten problem od strony teoretycznej i praktycznej, jak również opierałoby wnioski na wynikach analizy licznej międzynarodowej próby badawczej.

Celem artykułu jest przedstawienie problemu poświadczenia wiarygodności informacji niefinansowych oraz identyfikacja praktyk spółek działających w Europie w tym zakresie. Dla jego realizacji przeprowadzono studia literaturowe oraz poddano analizie praktyki 935 spółek, których raporty zawierające informacje niefinansowe opracowane zgodnie z wytycznymi GRI są dostępne w bazie GRI Sustainability Disclosure Database. Zgodnie z wynikami badań połowa z nich

² Global Reporting Initiative (GRI) to organizacja, której wytyczne raportowania niefinansowego są stosowane przez najwięcej przedsiębiorstw na świecie. Są one również rekomendowane przez KE jako jedno z możliwych ram raportowania informacji zgodnie z dyrektywą.

(460) poddawała informacje niefinansowe niezależnej zewnętrznej weryfikacji, przy czym były to w przeważającej większości spółki działające na terenie Europy Zachodniej. Usługi atestacyjne były świadczone głównie przez firmy audytorskie z tzw. wielkiej czwórki, z wykorzystaniem standardu ISAE 3000. Atestacja kończyła się w większości przypadków wydaniem opinii wyrażającej ograniczoną pewność.

Artykuł wnosi wkład w literaturę z zakresu rachunkowości, w szczególności poświęconą raportowaniu niefinansowemu. Praktyka w zakresie poświadczania wiarygodności informacji niefinansowych, zdaniem autorów, w najbliższych latach istotnie wzrośnie w wyniku działań regulacyjnych i/lub decyzji samych raportujących spółek, stąd przydatne jest wskazanie aktualnego dorobku teorii i praktyki w tym zakresie.

W dalszej części artykułu zaprezentowano teoretyczne podstawy atestacji informacji niefinansowych oraz wyniki studiów literaturowych na ten temat, dwa najważniejsze standardy, według których jest przeprowadzana: ISAE 3000 oraz AA1000AS, jak również wyniki badań dotyczących praktyki europejskich spółek w zakresie dobrowolnej zewnętrznej weryfikacji informacji niefinansowych.

1. Teoretyczne podstawy atestacji informacji niefinansowych

Prób wytłumaczenia przesłanek, jakimi kierują się przedsiębiorstwa podejmując decyzję o tym, aby informacje niefinansowe poddać atestacji, można szukać w teoriach interesariuszy, instytucjonalnej, sygnalizowania i legitymizacji (Simoni i in., 2020).

Zgodnie z teorią interesariuszy, atestacja informacji niefinansowych sprzyja efektywnej komunikacji przedsiębiorstwa z podmiotami zewnętrznymi. Według tej teorii przedsiębiorstwa odpowiadają za swoje działania nie tylko przed dostarcicielami kapitału (akcjonariuszami), ale innymi podmiotami, na które wpływają, prowadząc działalność, i które także wpływają na podejmowane przez nich działania (Freeman, 1984). Ujawnianie informacji niefinansowych oraz ich atestacja stanowią element dialogu pomiędzy przedsiębiorstwem i jego interesariuszami (Simoni i in., 2020). Zgodnie z wynikami badań, zaangażowanie interesariuszy w działania przedsiębiorstwa wpływa na proces tworzenia i prezentowania informacji niefinansowych (Zarzycka i in., 2021; Krasodomska, Zarzycka, 2020). Ich niezależna zewnętrzna atestacja sprzyja zaś budowaniu zaufania do dokonywanych ujawnień i ich szerszemu wykorzystaniu jako podstawy podejmowanych decyzji.

Według teorii instytucjonalnej atestacja informacji niefinansowych wynika z zewnętrznych nacisków wywieranych na przedsiębiorstwo, których źródłem mogą być specyficzne uwarunkowania regulacyjne, krajowe lub branżowe, czy też przyjęte standardy i praktyki postępowania (Powell, DiMaggio, 1991; Dumitru i in., 2017). Zgodnie z teorią instytucjonalną przedsiębiorstwa działające pod wpływem podobnych czynników upodabniają się do siebie. Stąd atestacja informacji

niefinansowych jest postrzegana jako wynik ekonomicznych, społecznych i politycznych wpływów wynikających z lokalizacji prowadzonej działalności (Simoni i in., 2020).

Kolejna teoria, sygnalizacji, zakłada, że dobrowolne ujawnienia niefinansowe stanowią sygnał wysyłany przez przedsiębiorstwo do podmiotów znajdujących się w jego otoczeniu, wskazując jak przyjęte wartości, osiągnięte cele i wyniki działalności odpowiadają na stawiane mu społeczne i środowiskowe wyzwania. Zgodnie z tym założeniem, przedsiębiorstwa, które dobrze radzą sobie w tych obszarach będą bardziej skłonne ujawniać więcej informacji na ten temat i będą również chętniej korzystać z ich zewnętrznej atestacji. Stąd pozytywny związek wysokiej jakości ujawnień niefinansowych i decyzji o ich z dobrowolnej atestacji (Simoni i in., 2020). Jest on obserwowany również dlatego, że korzyści związane z komunikowaniem ponadprzeciętnych wyników w sferze niefinansowej w przypadku takich przedsiębiorstw będą przewyższać koszty atestacji (Braam, Peeters, 2018). Również przedsiębiorstwa, w których mechanizmy ładu korporacyjnego funkcjonują efektywnie, bardziej zainteresują się wykorzystaniem zewnętrznej atestacji. Będzie to bowiem równoznaczne z wysłaniem sygnału wzbudzającego większe zaufanie do spółki, informującego o tym, że problemy społeczne i środowiskowe są dla niej ważne i są uwzględniane w procesach zarządczych i nadzorczych (Simoni i in., 2020).

Ostatnią teorią, która może być wykorzystana dla wytłumaczenia przesłanek dobrowolnej atestacji informacji niefinansowych przez spółki, jest teoria legitymizacji. Atestacja zwiększa zaufanie interesariuszy do dokonywanych ujawnień, wpływa pozytywnie na wizerunek przedsiębiorstwa i zapewnia mu przyzwolenie na działanie. Nawet te przedsiębiorstwa, których osiągnięcia w obszarach środowiskowych i społecznych są przeciętne, a związane z nimi ujawnienia niskiej jakości, mogą być zainteresowane ich atestacją ze względów strategicznych i konieczności zarządzania ryzykiem. Niezależna zewnętrzna weryfikacja dokonywanych ujawnień może być bowiem dla nich sposobem zdobycia zaufania, nawet pomimo wątpliwych społecznie i środowiskowo działań, i szansą na podtrzymanie społecznego przyzwolenia na dalsze działanie (Simoni i in., 2020).

2. Przegląd literatury poświęconej atestacji informacji niefinansowych

Wzrost liczby przedsiębiorstw ujawniających informacje niefinansowe i rosnące przekonanie o tym, że są one wykorzystywane przez interesariuszy, spowodowało, że coraz częściej zaczęły pojawiać się postulaty ich atestacji. Według B. O'Dwyera i D.L. Owena (2005), pierwsze przypadki dobrowolnego angażowania przez przedsiębiorstwa niezależnych zewnętrznych podmiotów w celu weryfikacji ujawnień zawartych w raportach społecznych miały miejsce w latach 1997–1998. Od tej pory rynek tych usług istotnie wzrósł (O'Dwyer i in., 2011). Przykładowo, w 2005 roku tylko 30% raportów społecznych 250 największych spółek na świecie było poddanych zewnętrznej weryfikacji. W 2017 roku było to 67% (KPMG, 2017).

Dla większości przedsiębiorstw decyzja o poddaniu informacji niefinansowych zewnętrznej weryfikacji jest dobrowolna i zależy od różnych czynników (Farooq, De Villiers, 2017). Istotne znaczenie ma kraj, w którym przedsiębiorstwo działa i związane z tym prawne uwarunkowania. Spółki działające w krajach, w których system prawny oparty jest na prawie zwyczajowym (*common law*), są bardziej ukierunkowane na akcjonariuszy, a te, które funkcjonują w krajach, w których system prawny wykształcił się na prawie rzymskim (*code law*) – na interesariuszy. Przedsiębiorstwa należące do pierwszej grupy uważają akcjonariuszy za najważniejszych interesariuszy, a inne grupy oraz ich potrzeby informacyjne znajdują się na dalszym planie. Nie ujawniają one więc szerokiego zakresu informacji niefinansowych. Przykładem mogą być Stany Zjednoczone, gdzie spółki nie są tak zaawansowane w raportowaniu niefinansowym jak firmy europejskie (Holder-Webb i in., 2009). Natomiast spółki działające w krajach, w których prawodawstwo oparte jest na prawie rzymskim, dostrzegają konieczność zarządzania potrzebami licznych i zróżnicowanych grup interesariuszy w zakresie niefinansowego raportowania i odpowiadania na te potrzeby. Z tego powodu ujawniają one więcej informacji niefinansowych i chętniej podejmują decyzję o ich zewnętrznej weryfikacji (Simnett i in., 2009; Kolk, Perego, 2010). Podobnie przedsiębiorstwa, które działają w krajach, w których prawa akcjonariuszy są chronione w stosunkowo niewielkim stopniu przez przepisy prawa, chętniej poddają informacje niefinansowe badaniu, ponieważ w ten sposób starają się dodać im wiarygodności i zwiększyć zaufanie interesariuszy (Kolk, Perego, 2010; Perego, Kolk, 2012; Perego, 2009). Zgodnie z wynikami badań D.N. Herdy i in. (2014), inwestorzy w tych krajach są skłonni ponieść dodatkowe koszty związane z badaniem niefinansowych raportów. Jednakże w literaturze można też spotkać sprzeczne wnioski. Przykładowo, R. Simnett i in. (2009) stwierdzili, że spółki działające w krajach, w których regulacje prawne w dużym stopniu chronią prawa akcjonariuszy, chętniej poddają informacje niefinansowe badaniu.

Istotnym czynnikiem mającym zdecydowanie pozytywny wpływ na podjęcie decyzji o atestacji informacji niefinansowych jest wielkość przedsiębiorstwa oraz branża, w jakiej działa. Wyniki badań wskazują, że przedsiębiorstwa większe (Branco i in., 2014; Fernandez-Feijoo i in., 2015; Casey, Grenier, 2015; Sierra i in., 2013; Simnett i in., 2009; Zorio i in., 2013) oraz działające w branżach szkodliwych dla środowiska (Cho i in., 2014; Zorio i in., 2013) chętniej podejmują decyzje o poddaniu niefinansowych ujawnień atestacji. Częściej na nią decydują się też te z nich, które mają status spółki publicznej (Branco i in., 2014; Zorio i in., 2013).

Podmioty świadczące usługę atestacyjną mogą należeć do dwóch grup. Pierwsza z nich to firmy audytorskie zatrudniające osoby zawodowo związane z rachunkowością (wielka czwórka i inne), druga skupia wszystkie pozostałe podmioty. Firmy audytorskie, inaczej niż na rynku usług audytorskich w zakresie sporządzania i weryfikacji sprawozdań finansowych, gdzie nie mają konkurencji, w odniesieniu do audytu informacji niefinansowych muszą konkurować z innymi przedsiębiorstwami oferującymi te usługi, takimi jak globalne firmy certyfikacyjne, mniejsze lokalne firmy konsultingowe, panele interesariuszy, NGO, instytucje akademickie, indywidualni audytorzy, eksperci i opiniodawcy (CorporateRegister.com, 2008; Perego, Kolk, 2012; Zadek i in., 2004). Mimo konkurencji pozycja firm audytorskich

na rynku wydaje się wzmacniać. Badają one większość dużych spółek (KPMG, 2013; Junior i in., 2014) i są częściej zatrudniani w krajach europejskich. Pozostałe firmy (nienależące do audytorskich) dominują w krajach takich jak: Australia, Chiny, Tajwan, USA i Indie. Niewielki odsetek (2%) przedsiębiorstw poddaje ujawnienia niefinansowe badaniu równocześnie przez dwie firmy należące do obu wymienionych grup (tzw. podejście mieszane) (Farooq, De Villers, 2017). Według K. Hodge'a i in. (2009), postrzeganie wiarygodności raportów niefinansowych, a zarazem zaufanie do ujawnianych w nich informacji, są wyższe, jeżeli są one weryfikowane przez specjalistów z zakresu rachunkowości, niż gdy usługę tę świadczą pozostałe podmioty.

Podsumowując warto podkreślić, że kompleksową ilościową i jakościową analizę 121 artykułów poświęconych atestacji informacji niefinansowych opublikowanych w latach 2009–2020 przeprowadzili E. Venter i L. van Eck (2021). Oprócz wyżej wymienionych zagadnień zwrócili oni także uwagę m.in. na problem wpływu wyników finansowych (zysowność, dźwignia finansowa), mechanizmów ładu korporacyjnego czy zakresu ujawnień niefinansowych na podjęcie decyzji o ich atestacji, jak również na konsekwencje podjęcia takiej decyzji dla raportującego przedsiębiorstwa (takie jak m.in. wpływ na jakość dokonywanych ujawnień, wyniki finansowe, wartość rynkową spółki czy koszt kapitału).

3. Standardy atestacji informacji niefinansowych: ISAE 3000 oraz AA1000AS

Dwa najczęściej stosowane standardy stosowane w procesie weryfikacji informacji niefinansowych to AA1000AS (wydany przez AccountAbility w 2003 r.) i ISAE 3000 (wydany przez IAASB w 2003 r.) (Mauroun, 2018).

Zgodnie ze zmienionym ISAE 3000 „Usługi atestacyjne inne niż badanie lub przeglądy historycznych informacji finansowych”³, proces badania informacji niefinansowych obejmuje trzy główne etapy: planowanie, weryfikację i raportowanie (Bartoszewicz, 2018). Etap planowania wymaga zapoznania się z działalnością jednostki i użytkownikami prezentowanych przez nią informacji, ustalenia kryteriów oceny, doboru technik, metod i narzędzi atestacji. Etap weryfikacji obejmuje identyfikację i ocenę ryzyka wpływającego na wiarygodność informacji niefinansowych, proces ich zbierania i agregowania, dobór próby i badania atestacyjne. Podmiot świadczący usługę może na tym etapie rozważyć konieczność skorzystania z opinii ekspertów. Trzeci etap, raportowanie, to okres w którym zebrane przez audytora dowody są podstawą do sformułowania wniosków i ujęcia ich w pisemnym raporcie wiarygodności, skierowanym do zarządu i interesariuszy, zawierającym opinię atestacyjną. Istnieją dwa rodzaje podejścia w zakresie poświadczania

³ W Polsce odpowiada mu *Krajowy Standard Usług Atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3000* w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionego) usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, Załącznik do uchwały Nr 1153/28/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 4 lipca 2017 r. (PIBR, 2017).

wiarygodności. Ostateczny wniosek audytora może wyrażać „ograniczoną pewność” (*limited assurance engagement*) lub „wystarczającą pewność” (*reasonable assurance engagement*). W pierwszym przypadku ma miejsce redukcja ryzyka zaangażowania się audytora do akceptowalnego w danych okolicznościach poziomu, chociaż jest to ryzyko większe niż w drugim przypadku. Konkluzja jest zazwyczaj sformułowana w sposób negatywny i zawiera opinię, że nie zidentyfikowano żadnej kwestii pozwalającej stwierdzić, że dane informacje zostały istotnie zniekształcone. Konkluzja w formie wystarczającej pewności oznacza, że ryzyko badania jest na akceptowalnym, niskim poziomie w danych okolicznościach. Jest ona zazwyczaj formułowana w sposób pozytywny i zawiera opinię na temat oceny kwestii według wcześniej zdefiniowanych kryteriów (ICAEW, 2020). ISAE 3000 pozwala na elastyczność w odniesieniu do zakresu usługi atestacyjnej, co oznacza, że może ona objąć tylko określone sekcje raportu niefinansowego (tzw. częściowa atestacja) (Farooq, DeVillers, 2018)⁴.

Drugi z wymienionych, Standard AA1000AS, należy do serii standardów dotyczących zarządzania relacjami z interesariuszami wydanych przez AccountAbility. Oprócz niego seria obejmuje jeszcze dwa standardy: Standard AA1000 Zasady Odpowiedzialności (AA1000 Accountability Principles), który zawiera trzy podstawowe zasady związane z zarządzaniem relacjami z interesariuszami, tj. włączania, istotności i odpowiadania, oraz standard AA1000 Zaangażowanie Interesariuszy (AA1000 Stakeholder Engagement Standard), który stanowi, w jaki sposób można przeprowadzić proces angażowania interesariuszy, w tym w formie dialogu (AccountAbility, 2020; CSR Info, 2011).

Standard AA1000AS zawiera wytyczne umożliwiające sprawdzenie, w jakim stopniu jednostka wdrożyła wytyczne zawarte w pozostałych standardach w swojej sprawozdawczości oraz ustalenie wiarygodności opisowych informacji niefinansowych i wskaźników. Pozwala tym samym na identyfikację ewentualnych braków i niejasności oraz zwiększa zaufanie do raportowanych informacji (CSR Info, 2011; Wiśniewska, Chojnacka, 2016). Podobnie jak w przypadku ISAE 3000, atestacja wykonana zgodnie z AA1000AS obejmuje ocenę ryzyka i wykonanie określonych procedur prowadzących do wydania opinii na temat informacji niefinansowych. Opinia może wyrażać wysokie lub umiarkowane zapewnienie o zgodności z przyjętymi kryteriami. W odróżnieniu od ISAE 3000, AA1000AS zawiera dwa typy działań weryfikujących. Typ 1 – Zasady Odpowiedzialności polega na tym, że podmiot atestujący ocenia charakter i stopień zgodności działań jednostki ze wszystkimi trzema zasadami standardu AA1000 Zasady Odpowiedzialności (AccountAbility, 2008, s. 12). W ramach Typu 2 oprócz powyższej oceny, dokonywana jest także ocena wiarygodności informacji na temat osiągnięć w zakresie zrównoważonego rozwoju ujawnianych przez jednostkę. (AccountAbility 2008, s. 13). AA1000AS wymaga przeprowadzenia usługi atestacyjnej w odniesieniu do całego raportu (pełnego zakresu ujawnianych informacji) (Farooq, DeVillers, 2018) (tab. 1).

⁴ Warto zauważyć, że w roku 2020 IAASB wydał wytyczne wspierające audytorów w atestacji tzw. rozszerzonej zewnętrznej sprawozdawczości, obejmującej swoim zakresem również informacje niefinansowe (IAASB, 2020).

Tabela 1. Porównanie ISEA 3000 i AA 1000AS

Wyszczególnienie	ISAE 3000	AA 1000 AS
Organizacja opracowująca standard	International Auditing and Assurance Board (IAASB)	AccountAbility
Data pierwszego wydania	2003	2003
Obowiązująca wersja	Z roku 2015	Z roku 2008
Definicja usługi atestacyjnej	Usługi atestacyjne obejmują zarówno usługi zaświadczające, podczas których inna strona niż biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem kryteriów, oraz usługi bezpośrednie, podczas których biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem kryteriów (MSUA, s. 4)	Działania weryfikujące to takie działania, w ramach których organizacja poświadczająca ocenia i formułuje wnioski na temat ujawnianych przez organizację raportującą informacji dotyczących jej wyników oraz stanowiących ich podstawę systemów, danych i procesów w odniesieniu do właściwych kryteriów i norm w celu podniesienia wiarygodności ujawnianych informacji w oczach osób i organizacji, do których informacje te były kierowane (AA1000AS, s. 30)
Ostatnia aktualizacja	Grudzień 2013 (mająca zastosowanie do raportów atestacyjnych za okres rozpoczynający się w grudniu 2015 lub później)	Sierpień 2020 (mająca zastosowanie do raportów atestacyjnych za okres rozpoczynający się w styczniu 2021 lub później)
Charakter	Wykorzystanie koncepcji, zasad i procedur dotyczących audytu finansowego dla atestacji informacji niefinansowych	Wykorzystanie dla atestacji informacji z zakresu zrównoważonego rozwoju
Główne założenie	Zapewnienie o tym, że informacja niefinansowa jest wolna od istotnych błędów	Dostarczenie informacji o tym, w jakim zakresie ujawnienia z zakresu zrównoważonego rozwoju są zgodne ze standardem AA 1000 <i>Zasady Odpowiedzialności</i> oraz o ocenie ich wiarygodności
Zakres atestacji	Określony, możliwe ograniczenie do części dokonywanych ujawnień	Ustalany z podmiotem raportującym, powinien objąć wszystkie niefinansowe ujawnienia
Możliwe opinie	<ul style="list-style-type: none"> • ograniczona pewność (wyższe ryzyko) • wystarczająca pewność (niższe ryzyko) 	<ul style="list-style-type: none"> • umiarkowany poziom (wyższe ryzyko) • wysoki poziom (niższe ryzyko)
Główni adresaci	Specjaliści z zakresu rachunkowości	Wszystkie podmioty świadczące usługi atestacyjne

ciąg dalszy tab. 1

Wyszczególnienie	ISAE 3000	AA 1000 AS
Informacje poddawane badaniu	Rozszerzona Sprawozdawczość Zewnętrzna (Extended External Reporting) obejmująca informacje niefinansowe, CSR, ESG oraz raportowanie zintegrowane	Raporty społeczne, zrównoważonego rozwoju

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Maroun (2017); Junior i in. (2014); PIBR (2017); AccountAbility (2008); Krasodomska i in. (2021); Venter, van Eck (2021).

Warto dodać, że poza ISAE 3000 i AA1000AS przedsiębiorstwa mogą i wykorzystują dla weryfikacji swoich niefinansowych ujawnień ocenę dokonaną przez interesariuszy lub innych zewnętrznych ekspertów, aby w ten sposób zwiększyć ich jakość i wiarygodność (Junior i in., 2014; GRI, 2016; Maroun, 2017, 2020). Można też spotkać podejście, które łączy niezależną weryfikację z oceną wewnętrznego audytora, ekspertów CSR czy organów nadzorujących działalność przedsiębiorstwa. Można jednak kwestionować, czy spełnia ono definicję atestacji, ponieważ nie zawsze kończy się wyrażeniem formalnej opinii o niefinansowych ujawnieniach wydanej na podstawie przeprowadzonych testów i poddanie ich kontroli przez niezależnego eksperta, który posiada odpowiednie umiejętności i dochowuje należytej uwagi i staranności w prowadzonych działaniach (Junior i in. 2014; Maroun, 2017, 2020).

W stosowaniu omówionych wyżej standardów można zauważyć pewną prawidłowość. Profesjonalne firmy audytorskie wykorzystują częściej ISAE 3000, podczas gdy inne firmy świadczące usługi atestacyjne – AA1000AS (Deegan i in., 2006; Junior i in., 2014; Mock i in., 2007; Perego, 2009, Simnett, 2012). Dotychczas przeprowadzone badania pozwalają także stwierdzić, że ograniczona/umiarkowana pewność jest wyrażana przez podmioty atestujące częściej niż wystarczająca/wysoka pewność. W szczególności skłaniają się ku niej duże firmy audytorskie (Mock i in., 2013).

4. Praktyka europejskich spółek w zakresie dobrowolnej zewnętrznej weryfikacji informacji niefinansowych

4.1. Motywacja, cel i metoda badań

Jak wynika z powyższych rozważań, wiele czynników ma wpływ na podjęcie przez spółkę decyzji o poddaniu informacji niefinansowych niezależnej zewnętrznej atestacji. Może ona przebiegać z wykorzystaniem różnych standardów, a usługi atestacyjne mogą być świadczone przez różne podmioty. Jednocześnie brak jest aktualnych badań, które pozwoliłyby stwierdzić, jakie różnice w atestacji informacji

niefinansowych występują w krajach Europy Zachodniej i Wschodniej. Według danych dla regionów dostępnych za rok 2017 w GRI Sustainability Disclosure Database Europa z 2192 opublikowanymi raportami zajmuje drugie miejsce po Azji (2964 raportów)⁵. Pozostałe regiony nie przekraczają liczby 1000 raportów (GRI, 2020)⁶. Jednocześnie, występują duże różnice w raportowaniu informacji niefinansowych między Europą Wschodnią i Zachodnią (KPMG, 2017). Można się spodziewać, że fakt ten znajdzie odzwierciedlenie również w podejściu do ich atestacji.

Celem przeprowadzonych badań było ustalenie praktyk, jakie stosują przedsiębiorstwa działające w Europie w zakresie poddawania informacji niefinansowych niezależnej zewnętrznej atestacji. W szczególności poddano analizie: (1) liczbę spółek, które zdecydowały się poddać atestacji informacje niefinansowe w roku 2017 roku oraz ich wcześniejszą praktykę w tym zakresie (od roku 2005); (2) rodzaj podmiotu świadczącego usługi atestacji informacji niefinansowych; (2) standard badania, według którego przeprowadzono usługi atestacyjne (ISAE 3000, AA1000AS), (3) rodzaje podejścia w zakresie poświadczenia wiarygodności (dające ograniczoną/umiarkowaną pewność lub wystarczającą/wysoką pewność) oraz (4) zakres usług atestacyjnej (całość ujawnień lub wybrane fragmenty).

W badaniu poddano analizie empirycznej dane archiwalne zawarte w bazie GRI Sustainability Disclosure Database, a także na stronach internetowych poszczególnych spółek. Zebrane dane zagregowano, wykorzystując arkusze kalkulacyjne, a wnioski przeprowadzone zostało metodą indukcyjno-dedukcyjną. W opracowaniu zaprezentowano rezultaty badań zarówno w formie graficznej, jak i opisowej.

4.2. Charakterystyka próby badawczej

Badaniem objęto 935 spółek, prowadzących działalność w Europie, których raporty zawierające informacje niefinansowe opracowane zgodnie z wytycznymi GRI są dostępne w bazie GRI Sustainability Disclosure Database. Próbę ustalono opierając się na danych zawartych w bazie dla roku 2017, gdyż jest to ostatni rok, kiedy jest możliwe. Spółki objęte badaniem sporządziły raporty zgodnie ze standardami GRI-STANDARDS oraz ich wcześniejszą wersją GRI-G4.

Charakterystykę spółek znajdujących się w próbie badawczej przedstawiono w tabeli 2. 115 z nich prowadziło działalność w Europie Wschodniej, a 820 w Europie Zachodniej. 263 badane spółki to duże korporacje międzynarodowe (*multinational companies* – MNCs), a aż 672 to jednostki duże (*large entities*). 552 spółki to podmioty notowane na giełdzie.

⁵ <https://database.globalreporting.org>

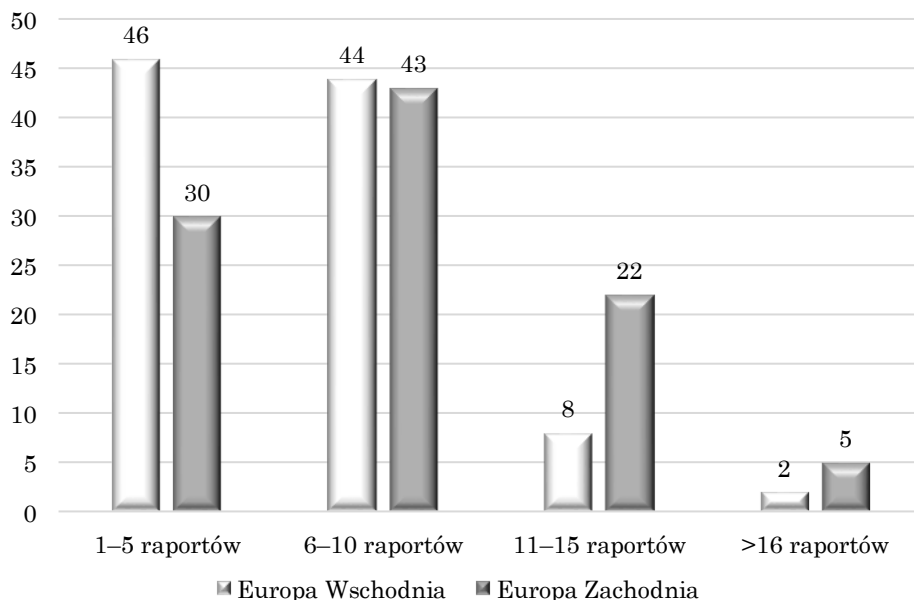
⁶ Liczba raportów dla pozostałych regionów jest następująca: Ameryka Łacińska i Karaiby (902), Ameryka Północna (644), Afryka (449), Australia i Oceania (167) (GRI, 2020).

Tabela 2. Charakterystyka i struktura próby badawczej

Wyszczególnienie	Europa Wschodnia	%	Europa Zachodnia	%	Razem	%
Liczba spółek	115	12	820	88	935	100
w tym:						
Korporacje międzynarodowe	26	23	237	29	263	28
Duże przedsiębiorstwa	89	77	583	71	672	72
w tym:						
Spółki publiczne	60	52	492	60	552	59
Spółki niepubliczne	55	48	328	40	383	41

Źródło: opracowanie własne.

Spółki objęte badaniem miały zróżnicowane doświadczenie w raportowaniu niefinansowym. Największa grupa spółek (408 jednostek, tj. ok. 50% próby badawczej) w latach 2005–2017 sporządziła 6–10 raportów niefinansowych. Spółki, które sporządziły więcej niż 10 raportów niefinansowych, zdecydowanie częściej prowadziły działalność w krajach Europy Zachodniej, co potwierdza istotne zróżnicowanie w praktykowaniu raportowania niefinansowego pomiędzy dwoma badanymi regionami (rys. 1).

Rysunek 1. Struktura badanych spółek według doświadczenia w raportowaniu niefinansowym (dane w %)

Źródło: opracowanie własne.

4.3. Wyniki badań

Poddawanie informacji niefinansowych atestacji

Jak wskazują wyniki badań, 460 spółek z 935 (49% próby badawczej) poddało niefinansowe ujawnienia niezależnej atestacji. Zgodnie z oczekiwaniami, liczba spółek korzystających z niezależnej atestacji informacji niefinansowych jest wyższa w Europie Zachodniej niż w Europie Wschodniej. Różnica jest jednak zaskakująco duża – 34 (30%) podmioty działające na terenie Europy Wschodniej zdecydowały się na atestację informacji niefinansowych w porównaniu z 426 spółkami z Europy Zachodniej (52%). Dane dla obu grup badanych spółek przedstawiono w tabeli 3.

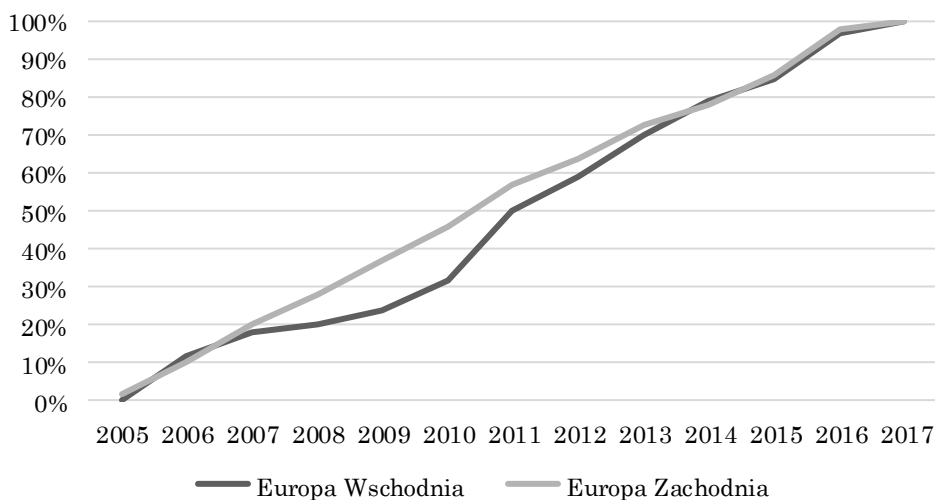
Tabela 3. Udział spółek korzystających z niezależnej atestacji informacji niefinansowych w próbie badawczej

Wyszczególnienie	Europa Wschodnia	%	Europa Zachodnia	%
Atestacja informacji niefinansowych	34	30	426	52
Brak atestacji informacji niefinansowych	81	70	394	48

Źródło: opracowanie własne.

Dla 460 spółek próby badawczej, których raporty niefinansowe za rok 2017 zostały poddane niezależnej atestacji, zebrane zostały także informacje o dotychczasowych doświadczeniach w korzystaniu z usług atestacyjnych (rys. 2).

Rysunek 2. Udział spółek, które poddawały informacje niefinansowe atestacji w liczbie spółek ogółem w latach 2005–2017 w próbie badawczej



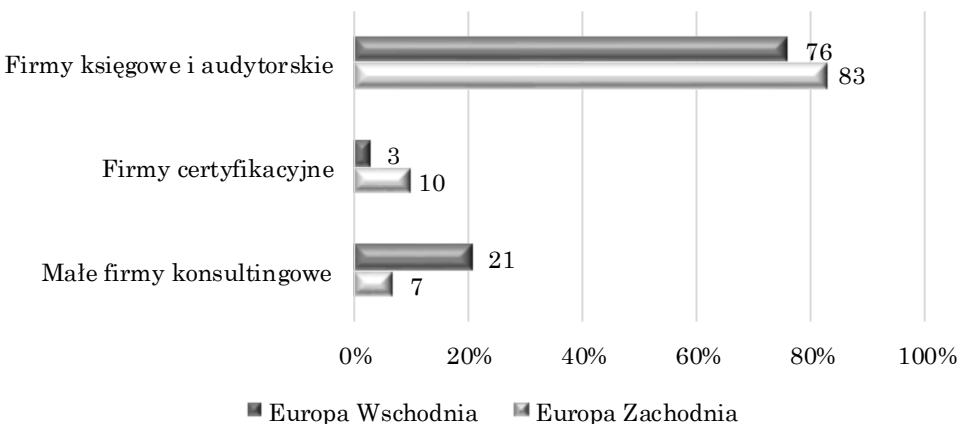
Źródło: opracowanie własne.

W obu analizowanych grupach, udział spółek korzystających z usług atestacyjnych w liczbie spółek ogółem w kolejnych latach systematycznie wzrastał. W latach 2007–2014 widoczny jest szybszy wzrost udziału spółek poddających sprawozdania atestacji w ogóle badanych spółek w przypadku krajów z Europy Zachodniej, w porównaniu do Europy Wschodniej. Po roku 2014 zróżnicowanie to nie jest już widoczne, a udział spółek korzystających z atestacji rośnie podobnie w obu podgrupach. Prawdopodobnie jest to spowodowane opublikowaniem dyrektywy 2014/95/UE, która, choć nie wprowadziła obowiązku atestacji informacji niefinansowych, wywarła istotny wpływ na raportowanie niefinansowe w Europie, a zarazem na podejmowanie decyzji o ich atestacji. Należy jednak zaznaczyć, że na wykresie przedstawiono trend zmian w podejściu do atestacji jedynie tych spółek, które w 2017 roku poddały jej informacje niefinansowe (stąd wartość dla tego roku wynosi 100%). Pełna próba w przeprowadzonym badaniu empirycznym obejmowała 935 spółek. Oznacza to, że pozostałe 475 spółek (tj. 51% próby badawczej) nie korzystało z usług atestacyjnych.

Podmiot świadczący usługi atestacyjne

Usługa atestacji informacji niefinansowych była najczęściej świadczona przez firmy księgowe i audytorskie (82% badanej próby). Zdecydowanie mniejsza liczba tego typu badań była prowadzona przez małe firmy konsultingowe, firmy certyfikacyjne czy profesjonalnych indywidualnych ekspertów i konsultantów oraz małe firmy specjalizujące się w usługach finansowych z zakresu doradztwa inwestycyjnego i bankowości, oraz świadczące tzw. niszowe usługi finansowe. Wśród największych dostawców usług atestacyjnych wyróżnić należy firmy należące do tzw. wielkiej czwórki – PwC, Deloitte, Ernst & Young oraz KPMG. Jest to zgodne z wynikami badań (por. Junior i in., 2014). Zróżnicowanie dostawców usług atestacyjnych w badanych spółkach z podziałem na kraje Europy Zachodniej i Wschodniej zilustrowano na rysunku 3.

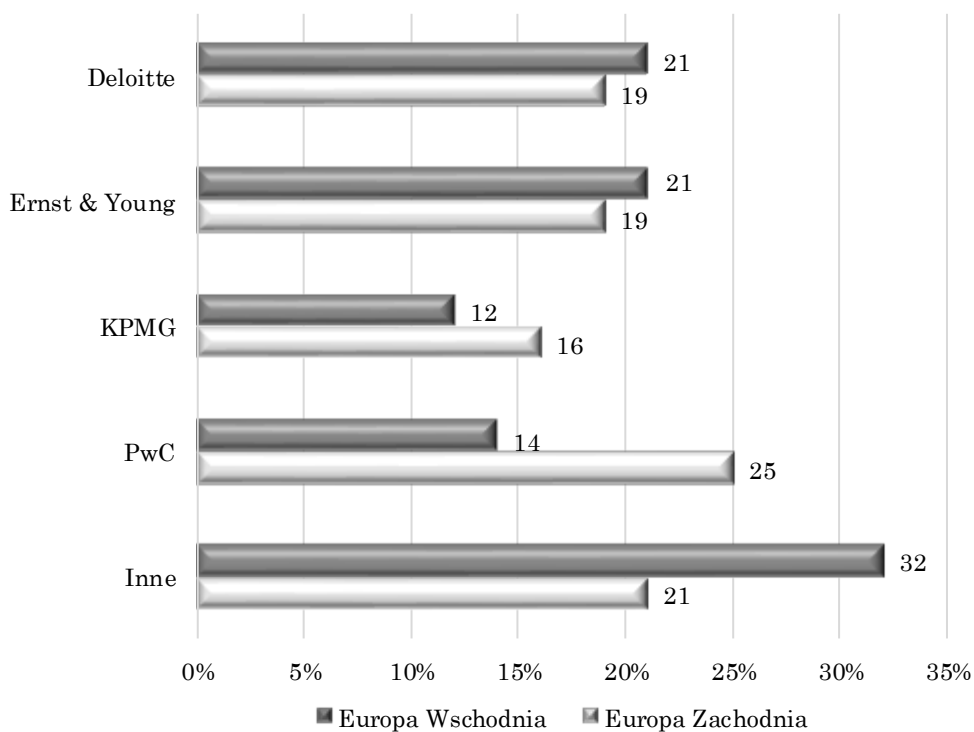
Rysunek 3. Udział spółek korzystających z usług poszczególnych grup podmiotów świadczących usługi atestacyjne w próbie badawczej



Źródło: opracowanie własne.

W próbie badawczej najwięcej badań informacji niefinansowych przeprowadziły spółki należące do Deloitte i Ernst & Young. Usługi tych firmy były popularne w obu regionach Europy, w przeciwieństwie do firmy PwC, która zdecydowanie bardziej jest popularna na terenie Europy Zachodniej niż Wschodniej (rys. 4).

Rysunek 4. Udział spółek korzystających z usług atestacyjnych świadczonych przez firmy audytorskie z tzw. wielkiej czwórki i inne w próbie badawczej

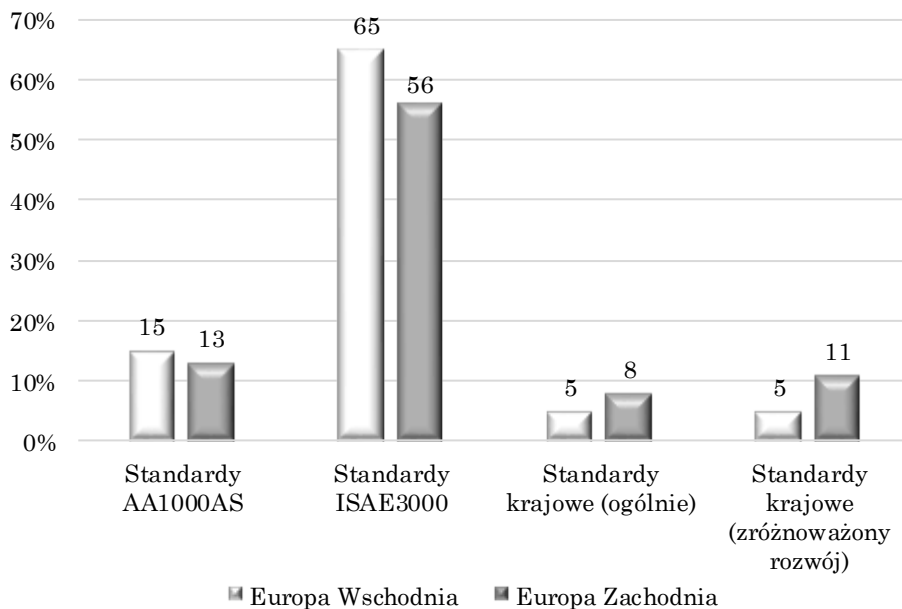


Źródło: opracowanie własne.

Stosowane standardy

Większość usług atestacyjnych została przeprowadzona z wykorzystaniem standardów ISAE 3000. Zakres stosowania standardu ISAE 3000 przy atestacji informacji niefinansowych w próbie badawczej może być zatem tłumaczony dużym udziałem profesjonalnych firm audytorskich, będących dostawcami tych usług. Ze standardu ISAE 3000 korzystało 261 (57%) spółek poddających informacje atestacji. Zróżnicowanie korzystania przez dostawców usług atestacyjnych z poszczególnych standardów zaprezentowano na rysunku 5.

Rysunek 5. Udział spółek korzystających z usług podmiotów atestujących informacje niefinansowe według standardu AA100AS, ISAE 3000 oraz standardów krajowych w próbie badawczej



Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzanie atestacji raportów niefinansowych z wykorzystaniem standardu ISAE 3000 jest charakterystyczne dla profesjonalnych firm audytorskich. Dla potwierdzenia tego stwierdzenia zagregowano wyniki badania, prezentując wykorzystywane standardy według podmiotu świadczącego usługę (tab. 4).

Tabela 4. Udział spółek korzystających z usług podmiotów atestujących informacje niefinansowe według standardu AA100AS, ISAE 3000 oraz standardów krajowych w próbie badawczej

Standard	Wielka czwórka	Inni dostawcy usług atestacyjnych
	udział w %	
AA1000AS	10	42
ISAE3000	68	40
Standardy narodowe (ogólnie)	9	8
Standardy narodowe (zrównoważony rozwój)	13	10

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki przedstawione w tabeli 4 wskazują, że w przypadku 68% badań prowadzonych przez duże spółki audytorskie, korzystano wyłącznie ze standardów ISAE 3000. Dla pozostałych dostawców usług atestacyjnych, udział ten był dużo niższy i wynosił ok. 40%. Potwierdza to wyniki badań przeprowadzonych dla innych prób (por. Deegan i in., 2006; Junior i in., 2014; Mock i in., 2007; Perego, 2009, Simnett, 2012).

4.4. Rodzaje podejść w zakresie poświadczania wiarygodności

Rezultaty badania wskazują także na dużo szerszy zakres korzystania przez spółki poddające raporty niefinansowe atestacji z usług poświadczających dających ograniczoną pewność, w stosunku do usług dających wystarczającą pewność. Akceptowanie wyższego poziomu ryzyka przy usługach dających ograniczoną pewność powoduje, że zwykle są one tańsze. Jednak zarówno spółki korzystające z atestacji, jak i dostawcy usług atestacyjnych nie ujawniają opłat za przeprowadzone badania. W tabeli 5 zaprezentowano udział poszczególnych podejść w zakresie poświadczania wiarygodności mających miejsce w przypadku badanych spółek. Atestacja dająca ograniczoną pewność dominuje zarówno na rynku usług w Europie Zachodniej, jak i Wschodniej. Co ciekawe, żadna spółka działająca na terenie Europy Wschodniej nie zdecydowała się na wystarczające poświadczenie wiarygodności. W całej próbie badawczej usługi tego typu wybrano w 359 przypadkach, co daje ok. 78% wśród spółek korzystających z niezależnej atestacji. Należy jednak zaznaczyć, że 63 spółki (ok. 14%), nie podały informacji o rodzaju usługi atestacyjnej.

Tabela 5. Udział spółek korzystających z danego rodzaju usługi atestacyjnej w próbie badawczej

Rodzaj usługi atestacyjnej	Europa Wschodnia	%	Europa Zachodnia	%	Razem	%
Wystarczająca pewność	0	0	29	7	29	6
Mieszane	0	0	9	2	9	2
Ograniczona pewność	27	80	332	78	359	78
Brak wskazania	7	20	56	13	63	14

Źródło: opracowanie własne.

Zakres informacji podawanych atestacji

Jedynie 197 badanych spółek zdecydowało się na objęcie usługą atestacyjną całego raportu niefinansowego. Spółki te stanowią 43% badanych spółek, które korzystały z tego typu usług. W większości przypadków, tj. w 242 spółkach, atestacją objęto jedynie wybrane sekcje raportu niefinansowego, natomiast 21 spółek nie ujawniło informacji o zakresie informacji objętych atestacją

Tabela 6. Udział spółek korzystających z danego zakresu atestacji informacji niefinansowych w próbie badawczej

Zakres atestacji informacji niefinansowych	Europa Wschodnia	%	Europa Zachodnia	%	Razem	%
Cały raport	11	32	186	44	197	43
Wybrane sekcje	19	56	223	52	242	53
Nie sprecyzowano	4	12	17	4	21	4

Źródło: opracowanie własne.

Firmy audytorskie na ogół wykonywały usługę poświadczającą w odniesieniu do całości ujawnień. Zróżnicowanie zakresu atestacji raportów niefinansowych w spółkach Europy Zachodniej i Wschodniej przedstawiono w tabeli 6.

Podsumowanie

Raportowanie informacji niefinansowych w Europie w ostatnich latach rozwija się pod wpływem inicjatyw podejmowanych przez UE. Szczególne znaczenie ma ich porównywalność i wiarygodność, które warunkują powstanie zaufania do nich ze strony interesariuszy, w tym inwestorów, oraz ich wykorzystywanie w procesach decyzyjnych. O tym, że atestacja informacji niefinansowych jest istotnym zagadnieniem świadczy nie tylko rosnąca liczba badań na ten temat (Venter, van Eck, 2021), ale także zainteresowanie ze strony praktyków – organizacji grupujących osoby zawodowo związane z rachunkowością i audytem (ACCA, Accountancy Europe, wielka czwórka) organizacje wydające standardy raportowania (GRI, IIRC), regulatorów rynku (IOSCO), pozostałe (CERES, EIOPA, Governance & Accountability (GA) Institute, UNCTAD ISAR, WBCSD), (Krasodomska i in., 2021).

Z rezultatów badań przedstawionych w niniejszym artykule wynika, że skala korzystania z niezależnych usług atestacji informacji niefinansowych jest wyższa w krajach Europy Zachodniej niż Wschodniej. Najczęstszymi dostawcami usług atestacyjnych są firmy księgowe i audytorskie. Zakres informacji niefinansowych poddawanych atestacji jest zróżnicowany, a większość spółek decyduje się na objęcie atestacją jedynie wybranych sekcji raportów niefinansowych. Zdecydowana większość usług atestacyjnych przeprowadzana jest z wykorzystaniem standardów ISAE 3000, co związane jest z zaangażowaniem do wykonywania tych usług profesjonalnych księgowych i audytorów. Należy także podkreślić znaczącą przewagę podejścia dającego ograniczoną pewność nad wystarczającym poświadczaniem wiarygodności pozwalającym zmniejszyć ryzyko zaangażowania się audytora do akceptowalnie niskiego poziomu w danych okolicznościach.

Przedstawione w artykule badania dostarczają nowej wiedzy na temat teoretycznych podstaw atestacji informacji niefinansowych oraz praktyki z tego zakresu w Europie. Wskazują także na istotne różnice w tym zakresie występujące pomiędzy

jej wschodnią i zachodnią częścią. Dalszy rozwój i postępująca regulacja raportowania niefinansowego powinna sprzyjać zmniejszeniu tych dysproporcji. Edukacja kadr zarządzających i podmiotów przeprowadzających atestację, jak również interesariuszy w zakresie znaczenia informacji społecznych i środowiskowych będzie miała w tym procesie istotne znaczenie.

Istotnym ograniczeniem przedstawionych badań jest mała liczebność spółek z Europy Wschodniej, które poddają dobrowolnie informacje niefinansowe atestacji, oraz opisowy charakter uzyskanych wyników. Mogą one służyć jako punkt wyjścia do dalszych badań nad tym zjawiskiem, którego popularność, zdaniem autorów w następnych latach istotnie wzrośnie. Stanie się tak z uwagi na dalszy rozwój i regulację raportowania niefinansowego, czego dowodem są nie tylko działania podejmowane przez UE związane z możliwością opracowania europejskich standardów raportowania niefinansowego, ale także niedawna deklaracja Fundacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) dotycząca powołania rady opracowującej standardy sprawozdawczości niefinansowej (Sustainability Standard Board – SSB) analogicznej do Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opracowującej MSSF (IFRS Foundation, 2020). Wzrost zaawansowania spółek w raportowaniu niefinansowym i lepsza jakość dokonywanych ujawnień będą sprzyjać ich szerszej atestacji. Wydaje się także, że księgowi są tą grupą zawodową, która będzie miała w tym procesie szczególnie udział.

Literatura

- Bartoszewicz A. (2018), *Atestacja danych niefinansowych przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych w świetle standaryzacji ISAE3000*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 522, s. 305–316.
- Bielecki Ł., Głębocka M., Pfaff J. (2019), *Atestacja wartości szacunkowych w rewizji finansowej*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Braam G., Peeters R. (2018), *Corporate sustainability performance and assurance on sustainability reports: diffusion of accounting practices in the realm of sustainable development*, „Corporate Social Responsibility and Environmental Management”, 25 (2), s. 164–181.
- Branco M.C., Delgado C., Gomes S.F., Pereira Eugeno T. (2014), *Factors influencing the assurance of sustainability reports in the context of the economic crisis in Portugal*, „Managerial Auditing Journal”, 29 (3), s. 237–252.
- Casey R.J., Grenier J.H. (2015), *Understanding and contributing to the enigma of corporate social responsibility (CSR) assurance in the United States*, „Auditing: A Journal of Practice & Theory”, 34 (1), s. 97–130.
- Cho C.H., Michelon G., Patten D.M. Roberts, R.W. (2014), *CSR report assurance in the USA: an empirical investigation of determinants and effects*, „Sustainability Accounting, Management and Policy Journal”, 5 (2), s. 130–148.
- Deegan C., Cooper B.J., Shelly M. (2006), *An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence*, „Managerial Auditing Journal”, 21 (4), s. 329–371.
- DiMaggio P., Powell W. (1983), *The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*, „American Sociological Review”, 48 (2), s. 147–160.

- Dumitru M., Dyduch J., Gușe R.G., Krasodomska J. (2017), *Corporate Reporting Practices in Poland and Romania – An Ex-ante Study to the New Non-financial Reporting European Directive*, „Accounting in Europe”, 14 (3), s. 279–304.
- Farooq M.B., de Villiers Ch., (2017), *The market for sustainability assurance services: A comprehensive literature review and future avenues for research*, „Pacific Accounting Review”, 29 (1), s. 79–106.
- Farooq M.B., de Villiers Ch., (2018), *The shaping of sustainability assurance through the competition between accounting and non-accounting providers*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 32 (1), s. 307–336.
- Fernandez-Feijoo B., Romero S., Ruiz S. (2015). *Multilevel Approach to Sustainability Report Assurance Decisions*, „Australian Accounting Review”, 25 (4), s. 346–358.
- Freeman R.E. (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston.
- Grabowska-Kaczmarczyk E. (2020), *Wiarygodność sprawozdania finansowego, potwierdzona badaniem przez biegłego rewidenta, elementem polityki zrównoważonego rozwoju*, [w:] Chłapek K., Krajewska S., Zieniuk P. (red.), *Wyzwania rewizji finansowej*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Herda D.N., Taylor M.E., Winterbotham G. (2014), *The effect of country-level investor protection on the voluntary assurance of sustainability reports*, „Journal of International Financial Management & Accounting”, 25 (2), s. 209–236.
- Hodge K., Subramaniam N., Stewart J. (2009), *Assurance of sustainability reports: impact on report users' confidence and perceptions of information credibility*, „Australian Accounting Review”, 19 (3), s. 178–194.
- Holder-Webb L., Cohen J.L., Nath L., Wood D. (2009), *The supply of corporate social responsibility disclosures among U.S. firms*, „Journal of Business Ethics”, 84, s. 497–527.
- Junior R.M., Best P.J., Cotter J. (2014). *Sustainability reporting and assurance: A historical analysis on a world-wide phenomenon*, „Journal of Business Ethics”, 120 (1), s. 1–11.
- Kolk A., Perego P. (2010), *Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: an international investigation*, „Business Strategy and the Environment”, 19 (1), s. 182–198.
- Krasodomska J., Simnett R., Street D. (2021), *Extended External Reporting Assurance: Current Practices and Challenges*, „Journal of International Financial Management and Accounting”, 32 (1), s. 104–142.
- Krasodomska J., Zarzycka E. (2020), *Key performance indicators disclosure in the context of the EU directive: when does stakeholder pressure matter?*, „Meditari Accountancy Research”, 29 (7), s. 1–30, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2020-0876>.
- Kutera M., Zysnarska-Dworczak B. (2018), *Narracja w sprawozdawczości – jak ją weryfikować?*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, 160, s. 99–111.
- Manetti G., Becatti L. (2009), *Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence*, „Journal of Business Ethics”, 87(1), s. 289–298.
- Manetti G., Toccafondi S. (2012), *The Role of Stakeholders in Sustainability Reporting Assurance*, „Journal of Business Ethics”, 107(3), 363–377.
- Maroun W. (2017), *Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers*, „The British Accounting Review”, 49(3), 329–346.
- Maroun W. (2020), *A Conceptual Model for Understanding Corporate Social Responsibility Assurance Practice*, „Journal of Business Ethics”, 161, s. 187–209.
- Mock, T.J., Rao S.S., Srivastava R.P. (2013), *The development of worldwide Sustainability reporting assurance*, „Australian Accounting Review”, 23 (4), s. 280–294.
- Mock T.J., Strohm C.J., Swartz K.M. (2007), *An examination of worldwide assured Sustainability reporting*, „Australian Accounting Review”, 17 (1), s. 67–77.

- O'Dwyer B., Owen D.L. (2005), *Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation*, „British Accounting Review”, 37 (2), s. 205–229.
- O'Dwyer B., Owen D., Unerman J. (2011), *Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting*, „Accounting, Organizations and Society”, 36 (1), s. 31–52.
- Perego P. (2009), *Causes and consequences of choosing different assurance providers: an international study of study of sustainability reporting*, „International Journal of Management”, 26, s. 412–425.
- Perego P., Kolk A. (2012), *Multinationals' accountability on sustainability: the evolution of third-party assurance of sustainability reports*, „Journal of Business Ethics”, 110 (2), s. 173–190.
- Sierra L., Zorio A., Garcia-Benau M.A. (2013), *Sustainable development and assurance of corporate social responsibility reports published by Ibex-35 companies*, „Corporate Social Responsibility and Environmental Management”, 20 (6), s. 359–370.
- Simoni L., Bini L., Bellucci M. (2020), *Effects of social, environmental, and institutional factors on sustainability report assurance: evidence from European countries*, „Meditari Accountancy Research”, 28 (6), s. 1059–1087.
- Simnett R. (2012), *Assurance of sustainability reports: Revision of ISAE 3000 and associated research opportunities*, „Sustainability Accounting, Management and Policy Journal”, 3 (1), s. 89–98.
- Simnett R., Vanstraelen A., Chua W.F. (2009), *Assurance on sustainability reports: an international comparison*, „The Accounting Review”, 84 (3), s. 937–967.
- Staszal A., Zieniuk P. (2017), *Audyt informacji z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu*, [w:] Krasodomska J. (red.), *Społeczna odpowiedzialność biznesu w rachunkowości*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Venter E., van Eck L. (2021), *Research on extended external reporting assurance: Trends, themes and opportunities*, „Journal of International Financial Management and Accounting”, 32 (1), s. 63–103.
- Wiśniewska J., Chojnacka E. (2016), *Weryfikacja danych pozafinansowych przedsiębiorstw odpowiedzialnych społecznie – wyniki badania ankietowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 284, s. 97–107.
- Wójcik-Jurkiewicz M. (2020), *Weryfikacja raportów społecznej odpowiedzialności biznesu – przykłady spółek z Respect Index*, [w:] Chłapek K., Krajewska S., Zieniuk P. (red.), *Wyzwania rewizji finansowej*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Zadek S., Raynard P., Forstater M., Oelschlaegel J. (2004), *The Future of Sustainability Assurance*, ACCA Research Report No. 86, London.
- Zarzycka E., Krasodomska J., Dobija D. (2021), *Stakeholder Engagement in Corporate Social Practices and Non-Financial Disclosures: A Systematic Literature Review*, „Central European Management Journal”, 29 (1), s. 112–135.
- Zorio A., Garcia-Benau M.A., Sierra L. (2013), *Sustainable development and the quality of assurance reports: empirical evidence*, „Business Strategy and the Environment”, 22 (7), s. 484–500.
- Zyznarska-Dworczak B. (2016). *Weryfikacja danych pozafinansowych w raportowaniu osiągnięć jednostek odpowiedzialnych społecznie*. „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 80 (2), s. 525–532.
- Zyznarska-Dworczak B., Fijałkowska J. (2018), *Sustainability assurance in the light of the legitimacy theory*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, 19 (11, cz. 2), s. 395–408.

Źródła internetowe

- AccountAbility (2008), Standard AA1000 Weryfikacja 2008, <http://www.aa1000.pl/> (dostęp 10.11.2020).
- AccountAbility (2020), Standards https://www.csrinfo.org/wp-content/uploads/2016/06/Standard_aa1000as_pl.pdf (dostęp 10.11.2020).
- CorporateRegister.com Limited (2008), Assure view: the CSR assurance statement report, <http://www.corporateregister.com/pdf/AssureView.pdf> (dostęp 18.11.2020).
- CSR Info (2011), https://www.csrinfo.org/wp-content/uploads/2016/03/Standardy_AA1000_Przewodnik_CSRinfo_2011.pdf
- EFRAG (2020), *Progress report of the Project Task Force on preparatory work for the elaboration of possible EU non-financial reporting standards (PTF-NFRS). Status and preliminary high-level assesment points*, <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FPTF-NFRS%2520Progress%2520Report%2520Final.pdf> (dostęp 16.10.2020).
- GRI (2013), <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-Assurance.pdf> (dostęp 20.10.2020).
- ICAEW (2020), <https://www.icaew.com/archive/technical/audit-and-assurance/assurance/process/scoping/assurance-decision/limited-assurance-vs-reasonable-assurance> (dostęp 10.10.2020).
- IFRS Foundation (2020), *Consultation Paper on Sustainability Reporting*, <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/sustainability-reporting/consultation-paper-on-sustainability-reporting.pdf> (dostęp 10.12.2020).
- KPMG (2013), *The KPMG survey of corporate responsibility reporting*, available at: www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/corporate-responsibility/Documents/corporate-responsibility-reporting-survey-2013-exec-summary.pdf (dostęp 10.12.2020).
- KPMG (2017), *The road ahead. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf> (dostęp 4.10.2020).
- PIBR (2017) *Krajowy Standard Usług Atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3000 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionego) usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*, Załącznik do uchwały Nr 1153/28/2017Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 4 lipca 2017 r. https://www.pibr.org.pl/assets/file/2085,1153_MSUA_3000_zalacznik.pdf (dostęp 15.10.2020).
- UE (2014), Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, L 330/1 Dz. Urz. UE <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0095&qid=1555336915847&from=EN> (dostęp 16.10.2020).
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Dz.U. 2020, poz. 1415, <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20170001089/U/D20171089Lj.pdf> (dostęp 1.12.2020).