

Katarzyna Piotrowska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: katarzyna.piotrowska@ue.wroc.pl

FALSZOWANIE INFORMACJI NIEFINANSOWYCH W SPRAWOZDANIU ZINTEGROWANYM

FALSIFICATION OF NON-FINANCIAL INFORMATION IN THE INTEGRATED REPORT

DOI: 10.15611/pn.2018.503.33

JEL Classification: K2, M41

Streszczenie: Ocena działalności gospodarczej na tle konkurencyjnego rynku jest możliwa dzięki analizie nie tylko informacji finansowych, ale i niefinansowych. Źródłem informacji finansowych jest sprawozdanie finansowe, a jego jakość gwarantowana jest przepisami prawa bilansowego. Z kolei źródłem informacji niefinansowych jest sprawozdanie zintegrowane, w odniesieniu do którego nie wypracowano jednolitych rozwiązań w zakresie uwiarygodniania ujawnianych informacji. Celem artykułu jest więc próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób potwierdzać jakość informacji niefinansowych w sprawozdaniu zintegrowanym, jednocześnie ograniczając możliwość ich fałszowania? W artykule wykorzystano krytyczną analizę literatury przedmiotu, obserwację praktyki gospodarczej (weryfikacja zintegrowanych raportów trzech podmiotów gospodarczych: Grupa Orlen SA, Grupa Lotos SA i Grupa Azoty SA) oraz wnioski wynikające z prowadzonych badań w zakresie jakości informacji w sprawozdaniach zintegrowanych publikowane we wcześniejszych opracowaniach autorki. Wyniki analizy wskazują, że podmioty gospodarcze sporządzające sprawozdania zintegrowane poddają je ocenie niezależnych ekspertów w zakresie potwierdzenia poprawności ujawnianych informacji niefinansowych i ich zgodności z wytycznymi opracowanymi dla raportowania zintegrowanego. Nie jest to jednak działanie powszechne w polskiej praktyce gospodarczej.

Słowa kluczowe: informacje niefinansowe, sprawozdawczość zintegrowana, fałszowanie informacji niefinansowych.

Summary: Evaluation of economic activity against a competitive market is possible thanks to the analysis of financial and non-financial information. The source of financial information is the financial statement and the non-financial information is an integrated report. The purpose of the article is to try to answer the question of how to ensure the quality of non-financial information in the integrated report while limiting the possibility of falsifying it. The article uses critical analysis of subject literature and observation of business practice (analysis of auditors' reports on integrated reports on non-financial information). The results of the analysis indicate that the business entities preparing integrated reports subject them to independent experts to confirm the correctness of disclosed non-financial information and their compliance with the guidelines developed for integrated reporting. However, this is not a common practice in Polish economic.

Keywords: non-financial information, integrated reporting, falsification of non-financial information.

1. Wstęp

Rola informacji niefinansowych w ocenie aktywności podmiotu gospodarczego w różnych obszarach prowadzonej przez niego działalności ciągle wzrasta. Ma to szczególne znaczenie w aspekcie niektórych jej segmentów, których ocena przez pryzmat tylko informacji finansowych nie jest wystarczająca, np. działalność w zakresie ochrony środowiska i kapitału intelektualnego, działalność innowacyjna czy też przyjęty model biznesu. Wspomaganie procesu decyzyjnego jedynie informacjami finansowymi nie jest więc wystarczające. Wynika to zarówno z potrzeb i oczekiwań interesariuszy z otoczenia podmiotu, jak i zmieniających się w tym zakresie standardów. Między innymi dotyczy to ewolucji sprawozdawczości finansowej w kierunku rozszerzania zakresu ujawnień o charakterze niefinansowym w informacji dodatkowej i sprawozdaniu zarządu oraz rozwoju sprawozdawczości zintegrowanej. Jakość informacji finansowych oznacza ich użyteczność i możliwość wykorzystania w procesie decyzyjnym, co jest gwarantowane przepisami prawa bilansowego, zasadami etyki rachunkowości i badaniem niezależnego audytora zewnętrznego. Efektem tego jest ograniczanie możliwości fałszowania sprawozdań finansowych. Pojawiają się pytania i wątpliwości, czy informacje niefinansowe przygotowywane są zgodnie z tymi samymi regułami, czy istnieje możliwość ich fałszowania, w jaki sposób ograniczać to fałszowanie, jakie do te pory, na gruncie teorii i praktyki rachunkowości, wypracowano rozwiązania w tym zakresie?

W artykule przedstawiono problem zewnętrznej weryfikacji informacji niefinansowych zawartych w raportach zintegrowanych. Dodatkowo wskazano, że uzyskanie wystarczającej pewności co do prawidłowości ujawnianych informacji niefinansowych jest barierą ograniczającą możliwość ich fałszowania. Na potrzeby badań wykorzystano krytyczną analizę literatury przedmiotu i regulacji prawa bilansowego oraz obserwację praktyki gospodarczej (analiza opinii i raportów z weryfikacji informacji niefinansowych prezentowanych w sprawozdaniach zintegrowanych trzech spółek notowanych na giełdzie: Grupa Orlen SA, Grupa Lotos SA i Grupa Azoty SA. Artykuł stanowi kontynuację badań nad jakością informacji dotyczących działalności innowacyjnej, których źródłem jest sprawozdanie zintegrowane¹.

2. Informacje niefinansowe w ocenie działalności gospodarczej

Wzrost znaczenia informacji niefinansowych w ocenie działalności gospodarczej podmiotu, wynikający głównie z potrzeb decyzyjnych interesariuszy z jego otoczenia², obserwowany jest od lat. Ich wykorzystanie umożliwia dokonanie oceny obsza-

¹ Wyniki badań dotyczące problematyki jakości informacji w sprawozdaniach zintegrowanych stanowiły treść wcześniejszych publikacje autorki: [Piotrowska 2015, 2016, 2017].

² Badania w zakresie potrzeb raportowania pozafinansowego na próbie 400 polskich inwestorów indywidualnych przeprowadziła [Dziawgo 2016].

rów szczególnych, takich jak: wdrażanie i jakość strategii, wiarygodność zarządu, innowacyjność, umiejętność przyciągania utalentowanych ludzi, udział w rynku, jakość głównych procesów, przywództwo w badaniach i rozwoju, przybierając formę: opisów, narracji, faktów, opinii, których nie można wyrazić w mierniku pieniężnym albo innych miernikach niż pieniądź [Gernon, Meek 2001, za Krasodomska 2014, s. 182]. Obszarów, które odwzorowane za pomocą jedynie wartości kwantyfikowanych, nie są kompletne i ograniczają możliwość poprawnej oceny ich efektywności.

Problematyka dotycząca zakresu ujawniania i sposobu prezentacji informacji niefinansowych (dotychczas dodatkowych i dobrowolnych) wymagała więc uregulowania, między innymi, poprzez opracowanie przez Międzynarodową Radę ds. Sprawozdawczości Zintegrowanej ram raportowania zintegrowanego (*IIRC – International Integrated Reporting Council*). Zapoczątkowało to zmiany w przepisach unijnych. W 2014 r. w efekcie działań Parlamentu Europejskiego i Rady pojawiła się dyrektywa 2013/34/UE wskazująca na sposób i zakres ujawniania informacji niefinansowych³ oraz dyrektywa 2014/95/UE nakazująca krajom unijnym ustanowienie minimalnych wymogów prawnych odnośnie do zakresu informacji poddawanych do publicznej wiadomości celem zwiększenia spójności i porównywalności informacji niefinansowych z finansowymi. Wysoki stopień powiązania i integralność informacyjna są więc istotne w zapewnieniu wiarygodności i użyteczności informacjom niefinansowym. Na mocy wprowadzonych w 2017 r. przepisów polskiego prawa bilansowego zobligowano podmioty gospodarcze do rozszerzenia ujawnień niefinansowych, przy zachowaniu staranności w sposobie ich prezentacji, zwiększając również źródła tych ujawnień. Mianowicie, wskazane przez ustawodawcę podmioty zobligowano do wyodrębniania informacji niefinansowych nadając im formę osobnego oświadczenie, bądź raportu, zawierającego [Ustawa o rachunkowości, art. 49b]:

- zwięzły opis modelu biznesowego,
- kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością podmiotu,
- opis polityk stosowanych przez podmiot w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji, a także opis rezultatów stosowania tych polityk,
- opis procedur należytej staranności, jeżeli podmiot je stosuje,
- opis stosowanych rodzajów ryzyka związanych z działalnością podmiotu, mogących wywierać niekorzystny wpływ, w tym ryzyka związane z produktami, relacjami z otoczeniem zewnętrznym, w tym z kontrahentami, a także opis zarządzania tymi rodzajami ryzyka;

³ W dyrektywie określono zakres informacji niefinansowych, mianowicie: opis modelu biznesowego, opis stosowanych polityk i wynik ich zastosowania, główne ryzyka identyfikowane w podmiocie, kluczowe niefinansowe wskaźniki wyników związanych z prowadzoną działalnością [Dyrektywa 2013/34/UE, art. 19a], co też zostało odzwierciedlone przez ustawodawcę w polskich regulacjach w zakresie rachunkowości [Ustawa o rachunkowości, art. 49 i 49b].

Przedstawione informacje są niezbędne do oceny rozwoju, wyników i sytuacji podmiotu, oraz wpływu na jego działalność finansową, w powiązaniu z wartościami wykazanymi w rocznym sprawozdaniu finansowym, w odniesieniu do konkretnych kwot, których opisy te dotyczą. Brak stosowania powyższych polityk powinien być uzasadniony, a informacja w tym zakresie ujawniona.

O ile prowadzenie badań nad zakresem i rodzajem informacji niefinansowych nie wydaje się trudne, to próba ich analizy i oceny pod względem cech jakościowych⁴ nie jest już taka łatwa. Informacje niefinansowe odgrywają istotną rolę w ocenie aktywności podmiotu gospodarczego, pod warunkiem, że są wiarygodne. Oznacza to, że informacje niefinansowe powinny być analizowane jednocześnie z informacjami finansowymi, zgodnie z przyjętymi do ich prezentacji wytycznymi, umożliwiającymi zweryfikowanie ich pod względem wiarygodności przez niezależnego audytora. Tak więc rachunkowość i jej regulacje mogą odgrywać decydującą rolę jako gwaranta ich wiarygodności, co też uzasadniają prowadzone na gruncie teorii i praktyki rachunkowości badania⁵.

Przy czym w przypadku istnienia powiązania pomiędzy wartościami wykazanymi w rocznym sprawozdaniu finansowym a informacjami zawartymi w sprawozdaniu z działalności podmiotu, sprawozdanie z działalności podmiotu powinno zawierać odniesienia do kwot wykazanych w sprawozdaniu finansowym, a także dodatkowe wyjaśnienia tych kwot. Oznacza to przestrzeganie doktryny starannego działania i opracowanie w tym zakresie odpowiednich procedur [Ustawa o rachunkowości, art. 49b]. Przejrzystość i spójność informacji wpływa na podwyższenie ich jakości, przyczyniając się do zwiększenia ich przydatności w procesie decyzyjnym.

Należy zgodzić się z opinią Zyznarskiej-Dworczak, że obecne ramy teoretyczne nie zapewniają standaryzacji gwarantującej dostęp do wiarygodnej i weryfikowalnej informacji niefinansowej. Stworzenie ogólnych teoretycznych ram integrowania informacji finansowej i niefinansowej z systemem rachunkowości, służących zagwarantowaniu wiarygodnej i uczciwej prezentacji informacji [Zyznarska-Dworczak 2016, s. 313] w sprawozdawczości zintegrowanej, pozwalającej na jej wewnętrzną i zewnętrzną weryfikację, ograniczy możliwość ich falszowania. Uzasadnia to potrzebę kontynuowania badań w zakresie raportowania niefinansowego, np. nad modelem informacyjnym obejmującym ujawnienia niefinansowe, usankcjonowanego przepisami prawa (standardy raportowania zintegrowanego, zmiany w ustawie o rachunkowości).

⁴ Badania w zakresie cech jakościowych informacji niefinansowych prowadzili: [Gad 2013; Masztalerz 2016; Kawacki 2016 i in.].

⁵ Liczne badania na gruncie polskiej nauki: w zakresie sprawozdawczości zintegrowanej [Krasodomska 2014, 2015; Samelak 2013; Szczepankiewicz 2013, 2014; Piotrowska 2016; Dyczkowska 2015; Bek-Gaik, Rymkiewicz 2015, 2016; Garstecki 2015] i in., w zakresie informacji niefinansowych [Krasodomska 2014; Dziawgo 2016; Fijałkowska 2016; Zyznarska-Dworczak 2016; Błażyńska 2014] i in.

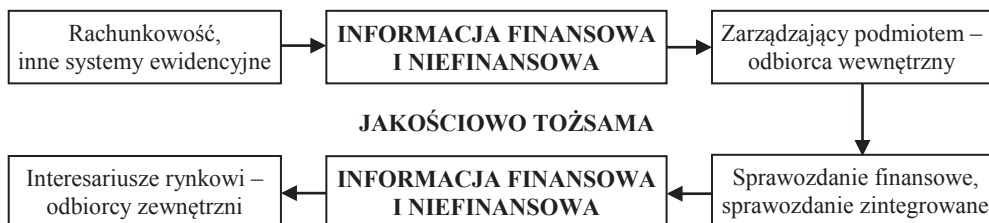
3. Falszowanie informacji niefinansowych

Falszowanie sprawozdań finansowych to celowe, świadome dokonywanie manipulacji służących zniekształceniu obrazu rzeczywistości gospodarczej w pożądanym przez dokonującego tych działań kierunku. Polega na stosowaniu nieodpowiednich metod pomiaru, pomijaniu w ewidencji zdarzeń i niewłaściwej ich prezentacji. Istotą falszowania jest takie przedstawienie sytuacji gospodarczej jednostki, aby odbiorca informacji wytworzył sobie obraz inny niż stan faktyczny [Wąsowski 2010, s. 12-15]. Celem dokonywanych manipulacji jest przekazanie błędnych informacji, które niewłaściwie interpretowane przez użytkownika zewnętrznego powodują jego stratę. Jest on wówczas świadomie wprowadzany w błąd, podejmuje ostatecznie inne decyzji niż te, które podjąłby w oparciu o informację wiarygodną. Charakterystyczne dla falszowania sprawozdań jest [Wąsowski 2010, s. 12-13]:

- istnienie celu falszowania, sama czynność nie może wynikać z błędu czy zaniedbania,
- zmanipulowana informacja jest istotna dla jej użytkownika i wywołuje u niego szkodę, jednocześnie dostarczając korzyści sprawcy,
- sprawca jest świadomy fałszywego sposobu przedstawiania faktów przez kłamstwo, zatajanie prawdy lub manipulowanie nią,
- działania w zakresie falszowania podejmowane są w tajemnicy.

Informacja sprawozdawcza powinna być przydatna w procesie decyzyjnym i możliwa do wykorzystania przez jej użytkowników. Skoro przedstawienie kondycji finansowej podmiotu gospodarczego i efektów prowadzonej przez niego działalności odbywa się przy użyciu informacji finansowych i niefinansowych, to problem z falszowaniem informacji dotyczy również tych drugich. Cel i zakres falszowania jest taki sam. Odpowiedzialność w tym zakresie została przypisana kierownikowi podmiotu gospodarczego. Zarządzający został zobligowany do sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z regulacjami prawa bilansowego i sprawozdania zintegrowanego zgodnie z założeniami IIRC (*The International Framework Integrated Reporting*) do zobrazowania efektywności działalności gospodarczej, przy wykorzystaniu informacji finansowych i niefinansowych. Etapy przygotowania sprawozdania finansowego i sprawozdania zintegrowanego dla interesariuszy z otoczenia podmiotu zostały przedstawione na rysunku 1.

Informacje trafiające do zarządzającego i te, które dostarcza on odbiorcom zewnętrznym, powinny być jakościowo tożsame (forma prezentacji może być inna). Pojawia się wątpliwość, czy informacje, które docierają bezpośrednio z rachunkowości i innych systemów ewidencyjnych do kierownika podmiotu, nie są modyfikowane na etapie przygotowania sprawozdania finansowego i sprawozdania zintegrowanego. Wydaje się zasadne stwierdzenie, że powinny one stanowić przedmiot weryfikacji przeprowadzonej przez uprawniony i niezależny podmiot zewnętrzny,



Rys. 1. Etapy przygotowania informacji finansowych i niefinansowych dla interesariuszy zewnętrznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Piotrowska 2014].

potwierdzającej ich poprawność⁶. Weryfikacja ta stanowiłaby swego rodzaju gwarancję ich wiarygodności. Istnieje jednak niebezpieczeństwo, że kierownik podmiotu, dla uzyskania większych korzyści, zafalszuje informacje sprawozdawcze, szczególnie informacje niefinansowe. Wówczas nie będzie można „postawić znaku równości” między informacjami odczytanymi z rachunkowości i innych systemów ewidencyjnych a tymi ujawnianymi w sprawozdaniu finansowym i sprawozdaniu zintegrowanym. Świadome i celowe działania w tym zakresie należy uznać za fałszowanie, zgodnie z przywoływanymi definicjami.

O ile badanie zgodności pod względem jakości informacji finansowych jest oczywiste, gdyż wynika z przepisów prawa bilansowego i dla spółek notowanych na giełdzie jest obowiązkowe, a treść opinii i raportu ujawniana publicznie, o tyle weryfikowanie informacji niefinansowych nie jest już powszechnie praktykowane. Wynika to z braku obowiązku określonego regulacjami prawa, a jedynie dobrowolnością w tym zakresie. W związku z tym pojawia się dylemat dotyczący kontroli i weryfikacji informacji niefinansowych. Zgodnie z zapisami dyrektywy zadaniem biegłych rewidentów i podmiotów audytorskich powinno być jedynie sprawdzenie, czy przedstawiono oświadczenia na temat informacji niefinansowych lub odrębne sprawozdanie. Jednakże kraje członkowskie same mają możliwość zdecydowania o konieczności takiego audytu [Fijałkowska 2016, s. 120]. Niemniej jednak jest to kolejny koszt dla podmiotu, a zgodnie z zasadami sprawozdawczości koszty przygotowania sprawozdania nie powinny być większe niż korzyści z tego wynikające. Dodatkowo pojawia się wątpliwość, czy audytorzy są do tego przygotowani i czy regulacje w tym zakresie są wystarczające. Na ile istnieją jednoznaczne przepisy umożliwiające wydanie obiektywnej i wiążącej podmiot oceny o jakości informacji niefinansowych i jaką praktykę w tym obszarze do tej pory wypracowano.

⁶ Poprawność informacji definiowana jako ich wolność od błędów rozumiana jako brak błędów w wyborze informacji i sposobie ich tworzenia oraz ich sprawdzalność, czyli weryfikacja wiernego odzwierciedlenia danego zagadnienia [KSR nr 9, pkt 4.9].

4. Informacje niefinansowe w ocenie audytu zewnętrznego

Spółki publiczne dla uwiarygodnienia prezentowanych w sprawozdaniu zintegrowanym informacji niefinansowych poddają je ocenie niezależnego uprawnionego podmiotu. W badanych spółkach był to zawsze inny podmiot niż badający sprawozdanie finansowe w ramach obowiązku wynikającego z przepisów prawa bilansowego [UoR, art. 64]. Doświadczenie polskich spółek publicznych w tym zakresie nie jest duże, gdyż niewiele grup kapitałowych sporządza sprawozdania zintegrowane, a jeszcze mniej poddaje je ocenie po względem wiarygodności informacji niefinansowych⁷. Badaniem objęto sprawozdania finansowe i sprawozdania zintegrowane spółek notowanych na polskiej giełdzie indeksem WIG30 (w analizie nie uwzględniono spółek z branży finansowej i ubezpieczeniowej). Zweryfikowano spółki pod względem rodzaju sporządzanych raportów, wybierając te, które przygotowują raport zintegrowany według założeń IIRC. Ostatecznej ocenie poddano tylko podmioty (Grupa Orlen SA, Grupa Lotos SA, Grupa Azoty SA), które badały swoje sprawozdania zintegrowane w części pozafinansowej w ramach usług poświadczających zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Usług Poświadczających ISAE 3000⁸. Spółki sporządzające sprawozdania zintegrowane, których informacje niefinansowe nie są badane w zakresie ich poprawności, poddano jedynie analizie pod względem rodzaju podmiotu badającego ich sprawozdania finansowe w ramach obowiązku ustawowego. Ostatecznie właściwej analizie poddano opinie i raporty z weryfikacji sprawozdań zintegrowanych w części dotyczącej informacji niefinansowych, wyniki i konkluzje przedstawiono w tabeli 1.

Celem badania było zweryfikowanie raportów i opinii niezależnych audytorów zewnętrznych oceniających informacje niefinansowe ujawniane w sprawozdaniach zintegrowanych spółek publicznych. Jak wynika z przeprowadzonych badań, w branży paliwowej tylko grupy Orlen i Lotos sporządzają sprawozdania zintegrowane i poddają je weryfikacji audytora, w części dotyczącej informacji niefinansowych (tab. 1, kol. 2 i 3). Z kolei PGNiG przygotowuje raport roczny, od 2011 rozszerzając

⁷ Jak wynika z badania, tylko 3 spośród 22 uwzględnionych w analizie spółek z WIG30 (Grupa Orlen SA, Grupa Lotos SA i Grupa Azoty SA) poddawało informacje niefinansowe weryfikacji i audytowi zewnętrznemu. Jednocześnie należy podkreślić, że z tych 22 spółek jedynie grupy kapitałowe: Orlen, Lotos, PGNiG, LW Bogdanka, KGHM Polska Miedź, Jastrzębska Spółka Węglowa i Grupa Azoty sporządzały sprawozdania zintegrowane i tylko ich raporty ostatecznie poddano szerszej analizie w podziale na branże. Wskazanie branż miało jedynie charakter formalny (porządkowy) i nie wpływało na ostateczną ocenę.

⁸ Więcej: broszura FEE (Federation of European Accountants) przedstawiająca stanowisko FEE dotyczące jakości i spójności informacji oraz roli biegłego rewidenta w weryfikacji informacji niefinansowych w zakresie spełnienia wymogów dyrektywy UE w sprawie ujawniania danych niefinansowych. Zadaniem biegłego rewidenta jest sprawdzenie, czy podmioty faktycznie ujawniają informacje niefinansowe, jak również zweryfikowanie ich w ramach usług atestacyjnych [www.pibr.org.pl] oraz opracowanie [Zieniuk, Staszal 2017] dotyczące metodologii prowadzenia oraz raport z wykonania usługi atestacyjnej.

Tabela 1. Rodzaj i zakres weryfikacji sprawozdań zintegrowanych wybranych spółek giełdowych (WIG30) przez audytorów zewnętrznych

Rodzaj i zakres weryfikacji	Grupa Orlen	Grupa Lotos	Grupa Azoty
Podstawa prawna ujawnień niefinansowych w sprawozdaniach zintegrowanych (okresy)	Założenia IIRC i GRI (G4) (2014-2015)	Założenia IIRC i GRI (G3, G4) (2012-2015)	Założenia IIRC i GRI (G4) (2013-2015)
Podmiot badający sprawozdanie zintegrowane (okresy)	Deloitte Advisory Sp. z o.o. (2014-2015)	PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. (2012-2015)	Deloitte Advisory Sp. z o.o. (2013-2015)
Rodzaj usługi	Niezależny raport poświadczający dotyczący części pozafinansowej raportu zintegrowanego zgodnie z ISAE 3000 (Międzynarodowe Standardy Usług Poświadczających)	Raport z niezależnych usług atestacyjnych innych niż badanie lub przegląd historycznych informacji finansowych (wybranych danych niefinansowych) zgodnie z ISAE 3000	Niezależny raport poświadczający dotyczący części pozafinansowej raportu zintegrowanego zgodnie z ISAE 3000 (Międzynarodowe Standardy Usług Poświadczających)
Zakres badania	Część pozafinansowa raportu zintegrowanego (zakres danych ilościowych i jakościowych)	Zintegrowany Raport Roczny w części Ekonomia, Środowisko, Społeczeństwo (...)	Część pozafinansowa raportu zintegrowanego (zakres danych ilościowych i jakościowych)
Cel badania	Uzyskanie umiarkowanej pewności, że raport nie zawiera istotnych nieprawidłowości	Wykonanie usługi dającej umiarkowaną pewność w zakresie poprawności wybranych danych pozafinansowych	Uzyskanie umiarkowanej pewności, że raport nie zawiera istotnych nieprawidłowości
Adresat badania	Zarząd PKN Orlen SA	Zarząd Grupy Lotos SA	Zarząd Grupy Azoty SA
Przedmiot badania	Identyfikacja zagrożeń, porównanie informacji finansowych i niefinansowych, weryfikacja pod kątem dokumentacji wewnętrznej, ocena stopnia aplikacji wytycznych GRI	Przeprowadzone procedury badawcze obejmowały: wywiady z członkami zarządu, wybrane dane pozafinansowe, weryfikacja próby dokumentów źródłowych	Identyfikacja zagrożeń, porównanie informacji finansowych i niefinansowych, weryfikacja pod kątem dokumentacji wewnętrznej, ocena stopnia aplikacji wytycznych GRI
Wynik badania	Potwierdzenie braku istotnych błędów	Stwierdzenia, że wybrane dane pozafinansowe są zgodne z GRI	Potwierdzenie braku istotnych błędów
Podmiot badający sprawozdanie finansowe (okresy)	KPMG Audyt Sp. z o.o. (2013-2016)	Ernst&Young Audyt Polska Sp. z o.o. Sp.k. (2011-2016)	KPMG Audyt Sp. z o.o. (2012-2016)

Źródło: opracowanie własne na podstawie opinii i raportów audytorów zewnętrznych wybranych spółek: Grupa Orlen SA, Grupa Lotos SA, Grupa Azoty SA.

jego zakres o informację niefinansowe, w ramach którego tylko sprawozdanie finansowe jest badane przez PKF Consult Sp. z o.o. Sp.k. (2014-2016), wcześniej Deloitte (2011-2013). Z kolei w przemyśle surowcowym jedynie grupy LW Bogdanka i KGHM przygotowują sprawozdania zintegrowane, niemniej jednak w jego ramach nie weryfikują informacji pozafinansowych pod względem jakości. W Jastrzębskiej Spółce Węglowej sprawozdanie finansowe za lata 2011-2012 badała spółka PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., w latach 2014-2016 Deloitte. Sprawozdanie finansowe KGHM w latach 2012-2015 badał audytor z PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. (pwc), w 2016 r. nastąpiła zmiana podmiotu i badanie przeprowadziła spółka Deloitte Polska Sp. z o.o. Biorąc pod uwagę przemysł chemiczny, jedynie Grupa Azoty sporządza sprawozdanie zintegrowane, które w części niefinansowej badane jest przez audytora (tabela 1, kol. 4). Spółka Synthos Chemical Innovations od 2015 r. badana jest przez PricewaterhouseCoopers, nie sporządza jednak sprawozdania zintegrowanego. Pozostałe spółki weryfikowane w badaniu nie sporządzały sprawozdań zintegrowanych.

W dwóch przypadkach badanie przeprowadził ten sam podmiot (Deloitte), jedno badanie przygotowała inna spółka (pwc). Forma i treść raportów przygotowanych przez Deloitte są identyczne, co może oznaczać, że spółka wypracowała takie same procedury badania, a wyniki przedstawia według jednego wzoru. Można zaryzykować stwierdzenie, że badanie Deloitte jest bliższe praktykom pożądanym, gdyż w jego ramach weryfikowane są wszystkie informacje niefinansowe pod względem ich spójności i porównywalności oraz zgodności z wytycznymi GRI. Niemniej jednak, opinia z badania jest przygotowywana dla zarządu, a odpowiedzialność ograniczona do zawartej umowy z zarządem. Treść raportów co roku jest identyczna, w każdym przypadku. Pojawia się wątpliwość, czy gdyby wyniki badania skierowane były do interesariuszy zewnętrznych, czyli odpowiedzialność podmiotu badającego byłaby szersza, to procedury badania i jego wyniki byłyby takie same? Z kolei pwc wykazuje dużo większą ostrożność w ocenie jakości informacji niefinansowych, sprowadzając badanie do wybranych (wyodrębnionych w raporcie) obszarów, jednakże weryfikując je pod względem zgodności w wytycznymi GRI. Co roku podstawa i źródło jest modyfikowane, co oznacza, że raporty te różnią się na przestrzeni lat.

Podsumowując, należy stwierdzić, że praktyka gospodarcza polskich spółek notowanych na giełdzie oraz podmiotów weryfikujących i oceniających poprawność informacji niefinansowych wypracowała określony model postępowania w tym zakresie. Należy obserwować w kolejnych latach, czy te rozwiązania przyjmą się w dłuższej perspektywie czasu także w innych podmiotach oraz czy istniejące regulacje prawne będą zmieniane w tym zakresie.

5. Zakończenie

Wnioski wynikające z prowadzonych badań (analiza literatury przedmiotu i obserwacja praktyki gospodarczej: weryfikacja raportów z badania sprawozdań zintegrowanych w części dotyczącej informacji niefinansowych) stanowiące uzupełnienie roz-

ważań prowadzonych przez autorkę w zakresie jakości informacji finansowych i niefinansowych prezentowanych we wcześniejszych opracowaniach są następujące:

- W dzisiejszej rzeczywistości biznesowej ocena działalności prowadzonej przez podmioty gospodarcze odbywa się już nie tylko przez analizę informacji finansowych, ale i niefinansowych.
- Ocena jakości informacji niefinansowych jest trudna, najczęściej odbywa się poprzez badanie ich spójności i integralności z informacjami finansowymi.
- Falszowanie informacji niefinansowych jest łatwiejsze ze względu na brak obowiązku poddawania ich ścisłej kontroli, weryfikacji i ocenie pod względem ich jakości.
- Weryfikowanie informacji niefinansowych jest jednak możliwe, zalecane i przeprowadzane (również w polskich spółkach publicznych) przez podmioty zewnętrzne w ramach tzw. usług atestacyjnych.
- Jak wynika z przeprowadzonych badań, podmioty wypracowały procedury, metody i wzorce w tym zakresie.

Kontynuowanie badań powinno zmierzać w kierunku jakości informacji niefinansowych, ich spójności i porównywalności, opracowania standardów w zakresie możliwości weryfikacji informacji niefinansowych przez odpowiednie, wyspecjalizowane w tym zakresie podmioty celem potwierdzania ich wiarygodności, tym samym przydatności, oraz opracowania modelu informacyjnego obejmującego informacje niefinansowe.

Literatura

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE (PE-CONS 47/1/14 REV 1), Dz.Urz. UE L 330 z dnia 15.11.2014, Dz.Urz. UE L 207 z dnia 4.08.2015.
- Dziawgo D., 2016, *Znaczenie raportowania pozafinansowego w opinii indywidualnych inwestorów*, PN UE, nr 436.
- Fijałkowska J., 2016, *Raportowanie informacji niefinansowych zgodnie z nową Dyrektywą UE 2014/95/UE jako wyzwanie dla przedsiębiorstw*, PN UE, nr 436.
- Gad J., 2013, *Cechy jakościowe informacji zawartych w raporcie biznesowym w świetle potrzeb informacyjnych dawców biznesowych*, ZN USz. Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia, nr 62.
- Gernon H., Meek G.K., 2001, *Accounting. An International Perspective*, McGraw-Hill, Singapore.
- Kawacki M., 2016, *Cechy jakościowe informacji niefinansowych zawieranych w raportach rocznych*, [w:] Kamela-Sowińska A. (red.), *Współczesna rachunkowość – zagadnienia wybrane*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”, Komunikat nr 4 Ministra Finansów z dnia 30 kwietnia 2014 r., Dz.U. MF poz. 17 z dnia 15.05.2014.
- Krasodomska J., 2014, *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Masztalercz M., 2016, *Cechy jakościowe informacji narracyjnych w sprawozdawczości finansowej*, [w:] Kamela-Sowińska A. (red.), *Współczesna rachunkowość – zagadnienia wybrane*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.

- Piotrowska K., 2014, *Prace badawczo-rozwojowe a falszowanie sprawozdań finansowych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego, nr 236.
- Piotrowska K., 2015, *Ujawnianie i prezentowanie informacji i działalności innowacyjnej w sprawozdaniu zintegrowanym*, [w:] Krasodomska J., Świetla K. (red.), *Współczesne uwarunkowania sprawozdawczości i rewizji finansowej*, Fundacja UE w Krakowie, Kraków.
- Piotrowska K., 2016, *Wiarygodność sprawozdania zintegrowanego jako źródła informacji o działalności innowacyjnej*, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, vol. 4, no. 11.
- Piotrowska K., 2017, *Spójność informacji finansowych i niefinansowych w ocenie działalności badawczo-rozwojowej*, [w:] Grabiński K., Kędzior M. (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Wyzwania i szanse nauki i dydaktyki rachunkowości*, Fundacja UE w Krakowie, Kraków.
- Raporty i opinie z weryfikacji poprawności informacji niefinansowych ujawnianych wybranych spółek publicznych (WIG30).
- Sprawozdania finansowe i sprawozdania zintegrowane wybranych spółek publicznych (WIG30). *The International Framework Integrated Reporting*, IIRC, 2013, www.theiirc.org (dostęp: 14.04.2017).
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2017 r. poz. 61).
- Wąsowski W., 2010, *Kreatywna rachunkowość. Falszowanie sprawozdań finansowych*, Difin, Warszawa.
- www.pibr.org.pl/static/items/publishing/FEE-Dyrektywa-UE-w-sprawie-ujawniania-danych-niefinansowych-i-informacji-na-temat-roznorodnosci-Jak-zapewnic-wysoka-jakosc-i-spojnoscsprawozdawczosci.pdf.
- www.pibr.org.pl/static/items/publishing/FEE-Dyrektywa-UE-w-sprawie-ujawniania-danych-niefinansowych-i-informacji-na-temat-roznorodnosci-Rola-bieglych-rewidentow-w-weryfikacji-informacji-niefinansowych.pdf.
- Zieniuk P., Staszal A., 2017, *Audyty informacji z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu*, [w:] *Spoleczna odpowiedzialność biznesu w rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Zyznarska-Dworczak B., 2015, *Wiarygodność raportowania zintegrowanego w świetle strategiczno-informacyjnego paradygmatu rachunkowości*, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, vol. 3, no. 1.
- Zyznarska-Dworczak B., 2016, *Determinanty rozwoju sprawozdawczości niefinansowej w świetle pozytywnej i normatywnej teorii rachunkowości*, PN UE, nr 436.