



### **Beata Zyznarska-Dworczak**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
Wydział Zarządzania  
Katedra Rachunkowości  
b.zyznarska-dworczak@ue.poznan.pl

## **ROZWÓJ SPRAWOZDAWCZOŚCI NIEFINANSOWEJ A MOŻLIWOŚCI JEJ ZEWNĘTRZNEJ WERYFIKACJI**

**Streszczenie:** Opracowanie stanowi analizę tendencji zmian w sprawozdawczości niefinansowej w aspekcie możliwości poddania jej zewnętrznej weryfikacji. Przedstawione wnioski z analizy zmian oczekiwań informacyjnych interesariuszy jednostki, a także z analizy podążających za nimi zmian regulacji prawnych dotyczących obowiązków sprawozdawczych ukazały rosnące znaczenie informacji niefinansowej wraz z jednoczesną potrzebą jej uwierzytelniania. Wnioskowanie dedukcyjne umożliwiło sformułowanie kierunków zmian w weryfikowaniu publikowanej przez jednostkę informacji niefinansowej z perspektywy dalszego rozwoju sprawozdawczości niefinansowej.

**Słowa kluczowe:** audyt zewnętrzny, audyt zintegrowany, informacja niefinansowa, sprawozdawczość finansowa i niefinansowa.

### **Wprowadzenie**

Rachunkowość to nauka społeczna, a jednocześnie praktyka pomiaru rzeczywistości i jej prezentacji. Podlega naturalnym przeobrażeniom pod wpływem przemian gospodarczych, społecznych i środowiskowych. Obecnie obserwowany trend rozwoju sprawozdawczości niefinansowej, wynikający głównie z rosnących oczekiwań informacyjnych interesariuszy w zakresie prezentacji wyników realizacji założeń polityki odpowiedzialności społecznej, rodzi w szczególności potrzebę podjęcia zewnętrznej weryfikacji prezentowanej informacji niefinansowej.

Artykuł stanowi próbę udowodnienia tezy, iż wraz z rozwojem sprawozdawczości niefinansowej niezbędna jest zewnętrzna weryfikacja ujawnień niefinansowych. Celem głównym opracowania jest prezentacja wniosków z analizy

tendencji rozwoju sprawozdawczości niefinansowej w aspekcie możliwości poddania jej zewnętrznej weryfikacji. Cel rozważań praktyczno-teoretycznych przesądził o doborze metod badawczych, które oparto na analizie krytycznej, opisowej i porównawczej, a także – przy formułowaniu wniosków końcowych – na metodach dedukcji i syntezy.

## 1. Tendencje rozwoju sprawozdawczości niefinansowej

W literaturze przedmiotu prezentowane są różne podejścia do definiowania terminu „informacja niefinansowa” [por. Krasodomska, 2014, s. 15-28; Gazdar, 2007, s. 2]. W celu przeprowadzenia w opracowaniu założonej analizy przyjęto, iż termin „finansowy” oznacza pieniężny, rozliczeniowy, skarbowy, czyli związany jest z danymi mierzalnymi. *In contrast* „informacja niefinansowa” w raportowaniu osiągnięć współczesnej jednostki odpowiedzialnej społecznie to dane, w tym fakty, opisy, materiały, opinie o charakterze niepieniężnym<sup>1</sup>, opisujące zasadniczo model biznesowy jednostki i tworzące go zmienne, jak polityka jednostki w zakresie środowiska, społeczeństwa, pracowników, praw człowieka i korupcji.

Informacja niefinansowa stanowiła niegdyś dopełnienie w raporcie osiągnięć do prezentowanej informacji finansowej. Obecnie obserwowany dynamiczny rozwój<sup>2</sup> uczynił ją jednym z kluczowych narzędzi strategii komunikowania się z różnymi grupami interesariuszy jednostki. Wraz z informacją finansową służy prezentacji realizacji działań jednostki na rzecz zrównoważonego rozwoju, wyznaczonych w przyjętej strategii odpowiedzialności społecznej. Rosnące znaczenie raportowania społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw (*Corporate Social Responsibility* – CSR) przyczyniło się tym samym do wyodrębnienia sprawozdawczości niefinansowej. Charakterystykę sprawozdawczości niefinansowej przedstawiono na tle cech sprawozdawczości finansowej w tabeli 1.

<sup>1</sup> Autorka niniejszego opracowania ma świadomość różnic w znaczeniu słów: informacja, informacje, dane, ujawnienia informacyjne (por. Słownik języka polskiego), to jednak ze względu na potoczne zamiennie ich używanie w praktyce do przeprowadzenia podjętej w opracowaniu analizy autorka przyjęła uproszczenie w formie zamiennego stosowania tych terminów (szerzej na temat różnic w znaczeniu analizowanych słów piszą na przykład Grabowski, Zajac [2009, s. 99-116].

<sup>2</sup> W literaturze przedmiotu wiele publikacji traktuje na temat rozwoju raportowania osiągnięć w formie sprawozdawczości niefinansowej na przykład [The KPMG Survey...], [Integrated Reporting...], [Raportowanie danych pozafinansowych, s. 17], Marcinkowska [2004], Krasodomska [2014, 2010]; Macuda i in. [2015, s. 145-15].

**Tabela 1.** Charakterystyka sprawozdawczości finansowej i niefinansowej

Cecha	Sprawozdawczość finansowa	Sprawozdawczość niefinansowa
Czas i sposób funkcjonowania	Od ponad 500 lat, samodzielnie	Od ponad 20 lat, w powiązaniu ze sprawozdawczością finansową
Stopień sformalizowania i standaryzacji	Wysoki; Regulacje prawne	Niski; Wymogi rynkowe
Charakter informacji	Informacja zestandaryzowana	Informacja zindywidualizowana
Adresaci	Głównie inwestorzy	Różni interesariusze
Cel prezentacji	Sytuacja majątkowa i finansowa oraz wynik finansowy	Prezentacja dotychczasowego i przyszłego potencjału ekonomiczno-społeczno-środowiskowego
Dominujący charakter informacji	Retrospektywny	Prospektywny
Weryfikacja	Obligatoryjna dla określonych prawem jednostek, zastrzeżona dla biegłego rewidenta	Tylko częściowo obligatoryjna – dla określonych prawem jednostek; Fakultatywna o różnym stopniu uwierzytelniania

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Krasodomska [2014, s. 25].

Różnice między sprawozdawczością finansową a sprawozdawczością niefinansową dotyczą okresu i sposobu stosowania, stopnia standaryzacji i sformalizowania, adresatów, celów, a także formy i zakresu uwierzytelniania. Oba obszary mają charakter komplementarny. Ponadto ich rozwój zależy głównie od dalszego rozwoju raportowania osiągnięć. Obecnie wyróżnia się trzy jego formy [Zyznarska-Dworczak, 2015b, s. 252-253]:

- prezentacja rocznego raportu w formie kilku niepowiązanych raportów obejmujących tradycyjne sprawozdanie finansowe oraz sprawozdania efektów społecznej działalności jednostki dostosowanych do różnych standardów raportowania społecznego i środowiskowego,
- uzupełnienie sprawozdania finansowego o rozszerzony zakres sprawozdania z działalności,
- raportowanie zintegrowane łączące informację finansową z informacją niefinansową na temat zagadnień środowiskowych, społecznych oraz dotyczących ładu korporacyjnego.

Każda z form raportowania osiągnięć jednostki wskazuje na trend rozszerzania zakresu publikowania informacji niefinansowej celem zaspokajania potrzeb informacyjnych interesariuszy jednostki w zakresie realizacji celów ekonomicznych, społecznych, środowiskowych. Trend ten wskazuje tym samym na potrzebę zapewnienia wiarygodności prezentowanej informacji niefinansowej<sup>3</sup>, w tym m.in. poprzez jej zewnętrzną weryfikację.

<sup>3</sup> Szerzej o czynnikach determinujących wiarygodność prezentowanych w raporcie danych pisze na przykład J. Krasodomska [2014, s. 264-267], B. Zyznarska-Dworczak [2015a; 2015b].

## 2. Tendencje w publikowaniu informacji niefinansowej i jej weryfikacji

Wskazany rozwój sprawozdawczości nasuwa pytanie o jakość i wiarygodność prezentowanych informacji. Badania wskazują, iż zwiększenie zakresu prezentowanej informacji nie koresponduje ze zwiększeniem zakresu jej weryfikacji zewnętrznej. Tendencje zmian w sprawozdawczości niefinansowej na przykładzie raportowania osiągnięć na rzecz zrównoważonego rozwoju w latach 2001 i 2010 w wybranych krajach przedstawia tabela 2.

**Tabela 2.** Zestawienie ilości raportów zrównoważonego rozwoju (RZR) ogółem i RZR z zaświadczeniem o zewnętrznej weryfikacji (RZRw) na świecie w latach 2001 i 2010

Dane	2001			2010			Zmiana 2010/2001	
	RZR	RZRw	Udział RZRw w ogółem (%)	RZR	RZRw	Udział RZRw w ogółem (%)	zmiana ilości ZRZ	zmiana udziału RZRw w ogółem
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(4)-(1) /(1)	(6)-(3) /(3)
Stany Zjednoczone	12	3	25	256	113	44	2033%	76%
Włochy	9	4	44	119	29	24	1222%	-45%
Wielka Brytania	58	30	52	566	66	12	876%	-77%
Japonia	29	3	10	223	32	14	669%	40%
Hiszpania	37	6	16	163	49	30	341%	88%
Australia	156	10	6	629	37	6	303%	0%
Francja	61	4	7	213	26	12	249%	71%
Kanada	46	14	30	159	39	25	246%	-17%
Szwecja	164	25	15	558	56	10	240%	-33%
Holandia	169	62	37	566	107	19	235%	-49%
Republika Południowej Afryki	26	16	62	74	20	25	185%	-60%
Dania	27	6	22	71	19	27	163%	23%
Finlandia	117	31	26	248	52	21	112%	-19%
Norwegia	35	8	23	52	12	23	49%	0%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Eccles i in. [2012, s. 162].

Zaprezentowane w tabeli 2 wyniki wskazują, iż we wszystkich objętych badaniem krajach zwiększyła się ilość raportów opisujących dokonania jednostek na rzecz zrównoważonego rozwoju. Trend zmian nie koreluje jednak z ilością raportów poddanych zewnętrznej weryfikacji. Współczynnik korelacji liniowej Pearsona między ilością raportów zrównoważonego rozwoju (RZR) ogółem i ilością RZR z zaświadczeniem o zewnętrznej weryfikacji (RZRw) latach 2001 i 2010 w krajach objętych badaniem, w wysokości 0,1959, wskazuje na bardzo

słabą zależność między wzrostem sprawozdawczości a zwiększeniem liczby jej zewnętrznej weryfikacji. Ponadto w niektórych krajach, jak Włochy, Wielka Brytania, Holandia, Szwecja czy RPA, wraz ze zwiększeniem raportowania na temat zrównoważonego rozwoju odnotowano spadek zewnętrznej weryfikacji prezentowanych danych. Powiązania zmian w sprawozdawczości z zewnętrzną weryfikacją prezentowanych danych nie obserwuje się również w Polsce, na co wskazują badania raportów spółek giełdowych<sup>4</sup>.

Wskazana relacja wynika m.in. z braku obowiązku poddania zewnętrznej weryfikacji publikowanych informacji. Obecnie obligatoryjnemu badaniu wiarygodności podlega bowiem tylko część raportowanych wyników w postaci sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności, i to tylko przez określone prawem jednostki [Ustawa o rachunkowości, art. 64, ust. 1]. Pozostałe raporty osiągnięć jednostek mogą zostać poddane zewnętrznej weryfikacji dobrowolnie.

Próba odpowiedzi legislacyjnej na wskazaną lukę w uwierzytelnianiu danych można upatrywać w działaniach Parlamentu Europejskiego, który wraz z Radą Unii Europejskiej wskazał sprawozdanie z działalności jako miejsce zamieszczania sprawozdania niefinansowego zawierającego informacje dotyczące „przynajmniej kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu” [Dyrektywa 2014/95/UE, zwana dalej Dyrektywą]. Dyrektywa odnosi się jednak jedynie do danych dużych spółek korporacyjnych<sup>5</sup>, i tylko na poziomie drugiego etapu rozwoju raportowania osiągnięć jednostki, wskazanego w części 1 niniejszego opracowania. W dalszym ciągu brak rozwiązań wobec weryfikowania raportów mniejszych jednostek, a także dla raportowania w formie niepowiązanych ze sobą raportów czy raportowania zintegrowanego.

Zaobserwowane tendencje i relacje dotyczące sprawozdawczości niefinansowej i jej zewnętrznej weryfikacji zagrażają jakości prezentowanych danych i – zdaniem autorki – wymagają podjęcia stanowczych działań (legislacyjnych, harmonizujących) ukierunkowanych na uwierzytelnianie prezentowanych interesariuszom danych.

---

<sup>4</sup> Badania przeprowadzone na podstawie próby 897 spółek notowanych na Polskiej Giełdzie Papierów Wartościowych prezentuje Kostrzewa [2014, s. 9-13].

<sup>5</sup> Zgodnie z art. 1 lit. a) Dyrektywy, przedmiotowy wymóg dotyczyć będzie jedynie spółek o średniej liczbie pracowników większej niż 500, których suma bilansowa przekracza 20 mln EUR lub których obrót netto przekracza 40 mln EUR.

### 3. Możliwości zewnętrznej weryfikacji prezentowanych danych niefinansowych

Zewnętrzna weryfikacja informacji niefinansowej wymaga standaryzacji, zarówno w jej podmiotowo-przedmiotowym zakresie, wyborze instytucji przeprowadzającej, jak i formie informowania o jej przeprowadzeniu. Obecna dobrowolność doprowadziła do dużej niejednorodności w tym zakresie i rozmycia odpowiedzialności. Obecnie stanowiska weryfikatorów na temat informacji niefinansowych mają bowiem charakter mniej lub bardziej wiążący.

Najniższy stopień uwierzytelniania prezentowanych danych to samozapewnienie jednostki w formie komunikatu „zaufaj mi” na podstawie deklaracji stosowania wybranych standardów odpowiedzialności społecznej. Każdy ze standardów, norm czy inicjatyw ich twórców, jak np. *Global Compact*, *OECD*, *AccountAbility*, *Global Reporting Initiative* (GRI) zakłada bowiem wiarygodność jako kluczową zasadę prezentacji danych. Organizacje te, aspirując do zapewniania najwyższej jakości raportów, zachęcają jednocześnie jednostki do poddania publikowanych danych zewnętrznej weryfikacji [np. GRI, por. *Raportowanie danych...*]. Przyjmuje ona jednak różne formy [por. O'Dwyer, Owen, 2005, s. 210].

Obecnie zewnętrznej weryfikacji danych niefinansowych może dokonywać považany w środowisku ekspert, zarówno biegły rewident, jak i inny niezależny ekspert. Może ocenić tylko kompletność informacji oraz ich zgodność z przyjętymi przez przedsiębiorstwo standardami [Zyznarska-Dworczak, 2015b, s. 256], odnosząc się lub nie do wierności i rzetelności prezentowanego obrazu sytuacji jednostki. Ponadto wydane oświadczenie weryfikatora może przyjąć formę negatywnego zapewnienia o nieznaledzeniu nieprawidłowości lub „pozytywnego” stwierdzenia prawidłowości we wszystkich istotnych aspektach<sup>6</sup> o znacząco wyższym stopniu uwierzytelniania prezentowanej informacji.

W związku z przedstawionym wzrostem znaczenia sprawozdawczości niefinansowej przy jednoczesnym braku jednolitych zasad jej weryfikowania, za niezbędne należy uznać [Eccles i in., 2012, s. 171]:

- opracowanie globalnego zestawu wiarygodnych standardów pomiaru i raportowania niefinansowych informacji, ze wsparciem legislacyjnym, tak jak stosuje się w przypadku standardów sprawozdawczości finansowej,
- rozwijanie metodologii zewnętrznego weryfikowania danych ukierunkowanej na pozytywne zapewnienie wiarygodności danych niefinansowych,

---

<sup>6</sup> Niewiele jest jednak opinii o charakterze „pozytywnego” stwierdzenia prawidłowości prezentowanych danych niefinansowych, a te które są, wydane zostały przez spółki audytorskie „Wielkiej Czwórki” [Eccles i in., 2015, s. 207].

- integracji standardów i metod weryfikowania informacji finansowych i niefinansowych, w sposób który zapewni wiarygodność „prawdziwego i rzetelnego obrazu zrównoważonego rozwoju jednostki”.

Proponowana standaryzacja badania sprawozdawczości niefinansowej pomogłaby ujednoczyć praktykę, podwyższając jakość i wiarygodność wykonywanych usług weryfikujących. Standardy mogłyby być wzorowane na funkcjonujących standardach działania audytu wewnętrznego w zakresie raportowania finansowego i niefinansowego, zaproponowanych przez The Institute of Internal Auditors w postaci The International Professional Practices Framework [Integrated Auditing..., s. 1].

W ich konstruowaniu należałoby w szczególności uwzględnić kluczowy czynnik ograniczający weryfikację danych niefinansowych, a mianowicie ich naturalny charakter. Są to bowiem często dane szacunkowe, progresywne, opisowe, które w przeciwieństwie do danych finansowych nie wskazują prawdy absolutnej. Dane te nie są w stanie także samodzielnie odtworzyć pełnego obrazu potencjału ekonomiczno-społeczno-środowiskowego jednostki, a jedynie w powiązaniu z danymi finansowymi.

W związku z tym jedną z dróg wzmocnienia możliwości weryfikowania danych niefinansowych jest ich ocena w powiązaniu z danymi finansowymi. Ta forma oceny pozwoliłaby na pozytywne zapewnienie wiarygodności danych niefinansowych. Opracowanie metodologii zewnętrznego weryfikowania danych w tej formie wymagałoby przekształcenia rewizji finansowej w rewizję informacji finansowej i niefinansowej. Zadanie to związane jest w szczególności ze zmianą procedur badania zgodności i wiarygodności stosowanych wobec danych finansowych, niezbędną do właściwej interpretacji przedmiotu badania danych niefinansowych w zakresie ich istotności, kompletności, dokładności czy ujęcia<sup>7</sup>, gwarantujących użyteczność i porównywalność prezentowanych interesariuszom informacji.

Zmiany służą ostatecznie realizacji celu głównego rewizji zintegrowanej w postaci oceny ryzyka w kontekście zadeklarowanych przez przedsiębiorstwo założeń realizacji celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, rzutuujących na cały obraz funkcjonowania przedsiębiorstwa [Zyznarska-Dworczak, 2015b, s. 257]. Wskazany kierunek zmian zasad weryfikowania danych zintegrowanych mógłby istotnie wpłynąć na jakość realizowanych usług uwierzytelniania informacji niefinansowych.

---

<sup>7</sup> Na różnice w interpretacji znaczenia przedmiotu zewnętrznej weryfikacji danych niefinansowych wskazują badania dotyczące podejścia do zasad niezależnej weryfikacji przez spółki audytorskie (*accounting assurors*) i pozostałe podmioty (*non-accounting/consultant assurors*) [por. O'Dwyer, Owen, 2005, s. 205-229; Edgley i in. 2015, s. 1-15].

## Podsumowanie

Obecny rozwój sprawozdawczości niefinansowej jest na tyle silny, że czyni z niej ważny strategicznie element komunikowania się jednostki z jej interesariuszami. Jednocześnie zewnętrzna weryfikacja danych niefinansowych jest w dużej mierze dobrowolna i, jak wskazują badania, nie wykazuje korelacji z rozwojem sprawozdawczości niefinansowej. Tym samym uzasadnia tezę, że niezbędna jest zewnętrzna weryfikacja ujawnień niefinansowych w celu zapewnienia ich wiarygodności. Z kolei zapewnienie wiarygodności weryfikacji wymaga standaryzacji pomiaru i raportowania niefinansowych informacji, a także rozwoju metodologii ukierunkowanej na pozytywne zapewnienie wiarygodności danych niefinansowych z uwzględnieniem integracji metod weryfikowania informacji finansowych i niefinansowych.

## Literatura

- 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 – Tekst mający znaczenie dla EOG (Dz.U. L 330 z 15.11.2014).
- Eccles R.G., Krzus M.P., Ribot S. (2015), *The Integrated Reporting Movement: Meaning, Momentum, Motives, and Materiality*, Wiley, New Jersey.
- Eccles R.G., Krzus M.P., Watson L.A. (2012), *Integrated Reporting Requires Integrated Assurance* [w:] J. Oringel (red.), *Effective Auditing for Corporates: Key Developments in Practice and Procedures*, Bloomsbury Information Limited, London, s. 161-177.
- Edgley C., Jones M.J., Atkins J. (2015), *The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach*, „The British Accounting Review”, Vol. 47, Issue 1, s. 1-15.
- The External Assurance of Sustainability Reporting* (2013), GRI, [www 1].
- Gazdar K. (2007), *Reporting nonfinancials*, John Wiley & Sons, London.
- Grabowski M., Zając A. (2009), *Dane, informacje, wiedza – próba definicji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 798, s. 99-116.
- Integrated Auditing – Practice Guide* (2012), The Institute of Internal Auditors, July 2012, [www 2].
- IRR. Towards Integrated Reporting. Communicating Value in the 21st Century* (2011), IIRC, [www 3].
- Integrated Reporting – The Future of Corporate Reporting* (2012), PricewaterhouseCoopers AG [www 4].



- Kostrzewa M. (2014), *Stan raportowania danych ESG na podstawie wyników III edycji projektu* [w:] R. Sroka (red.), *Raportowanie danych niefinansowych ESG a odpowiedzialne inwestowanie. Przewodnik dla spółek i inwestorów*, Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych, Warszawa.
- The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting* (2013), KPMG, December 2013, [www 5].
- Krasodomska J. (2010), *Informacje niefinansowe jako element rocznego raportu*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 816, s. 45-57.
- Krasodomska J. (2014), *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, nr 232.
- Macuda M., Matuszak Ł., Różańska E. (2015), *Ujawnienia o CSR na przykładzie spółek notowanych na GPW w Warszawie* [w:] M. Remlein (red.), *Rachunkowość Warta Poznania – teoria, praktyka, polityka rachunkowości*, SKwP, Poznań, s. 145-155.
- Marcinkowska M. (2004), *Roczny raport z działań i wyników przedsiębiorstwa*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- O'Dwyer B., Owen D. (2005), *Assurance Statement Practice in Environmental, Social and Sustainability Reporting: A Critical Evaluation*, „The British Accounting Review”, Vol. 37, Issue 2, s. 205-229.
- Raportowanie danych pozafinansowych* (2013), Ekspertyza przygotowana dla Ministerstwa Gospodarki, czerwiec 2013, [www 6].
- Samelak, J. (2013), *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Słownik języka polskiego* (1993), M. Szymczak (red.), Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity, Dz.U. z 2013 r., poz. 330, 613; z 2014 r. poz. 768, 1100 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. z 2009 r., nr 77, poz. 649; z 2010 r., nr 182, poz. 1228; z 2012 r., poz. 1166; z 2013 r., poz. 1036; z 2014 r., poz. 768.
- Wytyczne do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju – The GRI Sustainability Reporting Guidelines – Reporting Principles and Standard Disclosures G4* (2013), Global Reporting Initiative, Amsterdam [www 7].
- Zyznarska-Dworczak B. (2015a), *Wiarygodność raportowania zintegrowanego w świetle strategiczno-informacyjnego paradygmatu rachunkowości*, SOEP, vol. 3, nr 1, s. 191-204.
- Zyznarska-Dworczak B. (2015b), *Rewizja finansowa wobec zmian w raportowaniu osiągnięć przedsiębiorstw* [w:] M. Remlein (red.), *Rachunkowość Warta Poznania – teoria, praktyka, polityka rachunkowości*, SKwP, Poznań, s. 251-258.
- [www 1] <https://www.globalreporting.org> (dostęp: 22.08.2015).
- [www 2] <https://www.iaa.org.uk> (dostęp: 2.08.2015).

[www 3] [http:// www.theiirc.org](http://www.theiirc.org) (dostęp: 27.08.2015).

[www 4] <http://www.pwc.de> (dostęp: 25.08.2015).

[www 5] <http://www.kpmg.com> (dostęp: 21.07.2015).

[www 6] <http://www.mg.gov.pl/>(dostęp: 23.08.2015).

[www 7] <https://www.globalreporting.org> (dostęp 22.08.2015).

#### **THE DEVELOPMENT OF NON-FINANCIAL REPORTING AND THE POSSIBILITY OF ITS VERIFICATION**

**Summary:** The study analyzes the trends in non-financial reporting capabilities in terms of its external verification. The conclusions from the analysis of changes in of information expectations of stakeholders, as well as an analysis of changes in legislation relating to the reporting obligations showed the growing importance of non-financial information, and thus the need for its verification. The deductive reasoning allowed to formulate trends of the external audit changes from the perspective of further development of non-financial reporting.

**Keywords:** financial and non-financial audit, integrated audit, financial and non-financial reporting.