



Raportowanie niefinansowe: budowanie zaufania z audytem wewnętrznym





Wzmacnianie ładu poprzez audyt wewnętrzny

SPIIS TREŚCI

1	Streszczenie	4
2	Cele przewodnika i kontekst	5
3	Zrównoważony rozwój: źródła i europejska definicja koncepcji	8
4	Trzy linie obrony i trzy wymiary zrównoważonego rozwoju	9
5	Zintegrowane zarządzanie, zintegrowane raportowanie oraz zintegrowanie zapewnienie	12
6	Rola audytu wewnętrznego we wdrażaniu dyrektyw europejskich	14
7	Podsumowanie	17
8	O ECIA	17
9	O Instytucie IIA Polska	17



Europejska Konfederacja Instytutów Audytorów Wewnętrznych (ECIIA) ¹ jest profesjonalnym przedstawicielem 36 krajowych instytutów audytorów wewnętrznych obejmującym obszar Europy i basenu Morza Śródziemnego. Misją ECIIA jest prezentowanie spójnego stanowiska dotyczącego profesji audytu wewnętrznego w Europie.

29 września 2014 r. Rada Europejska przyjęła Dyrektywę Niefinansowego Raportowania², a Komisja Europejska przygotowuje wytyczne dotyczące metodologii takiego raportowania. Nowe wymagania wzmacniają w niektórych państwach prawo krajowe³ oraz profesjonalne praktyki.

Korzyści z tej reformy w postaci zwiększonej przejrzystości, zaufania i długoterminowej wydajności zależą od jakości raportowania.

Istnieje potrzeba zdefiniowania rozliczności i wypracowania jasnych mechanizm zapewnienia nadzoru w odniesieniu do raportowania w celu zwiększenia przejrzystości i lepszego ładu organizacyjnego.

Audyt wewnętrzny, jako trzecia linia obrony jest jednym z kamieni węgielnych ładu organizacyjnego. Zależnie od dojrzałości procesu raportowania niefinansowego, audyt wewnętrzny może dostarczać zapewnienia oraz funkcji doradczych. Dokument ten opisuje różnorodne role jakie audytorzy wewnętrzni mogą odgrywać oraz rekomenduje zintegrowane podejście poprzez koordynowanie różnych dostawców usług zapewniających wewnętrznych jak i zewnętrznych.



¹ ang. The European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA)

² Dyrektywa 2014/95/EU Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniająca dyrektywę 2013/34/EU w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy.

³ W Polsce powodują one konieczność dostosowania ustawy o rachunkowości oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim.

**06/02/2013**

W swoich rezolucjach z dnia 6 lutego 2013 r. zatytułowanych „Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw: rozliczalne, przejrzyste i odpowiedzialne zachowanie przedsiębiorstw a trwały wzrost”⁴ oraz „Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw: dbanie o interesy obywateli a droga do trwałego ożywienia gospodarczego sprzyjającego włączeniu społecznemu”⁵ Parlament Europejski podkreślił znaczenie ujawniania przez przedsiębiorstwa informacji na temat zrównoważonego rozwoju, takich jak informacje dotyczące czynników społecznych i środowiskowych, z myślą o określeniu zagrożeń dla zrównoważonego rozwoju oraz zwiększeniu zaufania inwestorów i konsumentów. Ujawnianie informacji niefinansowych ma podstawowe znaczenie dla zarządzania przemianą w kierunku zrównoważonej gospodarki światowej poprzez połączenie długoterminowej rentowności ze sprawiedliwością społeczną i ochroną środowiska.

29/09/2014

29 września 2014 r. Komisja Europejska przyjęła Dyrektywę Niefinansowego Raportowania celem wzrostu przejrzystości i wydajności przedsiębiorstw UE w odniesieniu do kwestii środowiskowych i społecznych, a tym samym przyczyniając się efektywnie do długoterminowego wzrostu gospodarczego i zatrudnienia.

Poprawka zaproponowana przez Komisję Europejską do istniejących rozwiązań prawnych w zakresie księgowości (Dyrektywa 2013/34/C) poprawi przejrzystość niektórych dużych przedsiębiorstw oraz kwestii środowiskowych i społecznych głównie w krajach, gdzie takie raportowanie nie funkcjonuje. Przedsiębiorstwa będą musiały ujawnić informacje w zakresie stosowanych polityk, ryzyka i wyników w odniesieniu do środowiska, kwestii społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, działań antykorupcyjnych i łapówkarskich, jak również zachowania zasady różnorodności wśród członków Rady.⁶

Na poziomie organizacji, ujawnienie tych informacji spowoduje lepszy system kontroli oraz zarządzanie. Przedsiębiorstwa z biegiem czasu dostrzegą zalety takich rozwiązań, takie jak lepsza wydajność, niższe koszty finansowania i zredukowany wpływ zakłóceń biznesowych. Jednocześnie doświadczą lepszych relacji z klientami i udziałowcami. Inwestorzy i kredytodawcy będą czerpać korzyści z lepiej poinformowanych, kompletnych i efektywnych podstaw do podejmowania decyzji inwestycyjnych.

Dyrektywa daje przedsiębiorstwom możliwość wyboru sposobu ujawnienia istotnych informacji w zależności od tego, który będzie najbardziej odpowiedni, tj. albo w raporcie rocznym albo w odrębnym raporcie. Ujawniając informacje niefinansowe przedsiębiorstwa mogą zastosować międzynarodowe, europejskie albo krajowe wytyczne, które uznają za najbardziej odpowiednie (np. UN Global Compact⁷, ISO 26000⁸, GSC⁹ czy GRI¹⁰).

Obecnie formuła stosuj lub wyjaśnij (comply or explain) ma zastosowanie do raportowania przez przedsiębiorstwa, które zostały objęte dyrektywą.

⁴ ang. Corporate Social Responsibility: accountable, transparent and responsible business behavior and sustainable growth (zgodnie z tłumaczeniem: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2013-0049+0+DOC+XML+V0//PL>)

⁵ ang. Corporate Social Responsibility: promoting society's interests and a route to sustainable and inclusive recovery (zgodnie z tłumaczeniem: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0023+0+DOC+XML+V0//PL>)

⁶ Zgodnie z definicją Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego Rada to Najwyższy organ zarządzający, do obowiązków którego należy kierowanie działaniami i kierownictwem organizacji i/lub nadzór nad nimi. Zazwyczaj w skład rady wchodzi niezależna grupa dyrektorów (np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, zarządzająca lub powiernicza). Jeśli taka grupa nie istnieje, „radą” może być kierujący organizacją. Za „radę” można uznać komitet audytu, któremu organ zarządzający przekazał określone obowiązki.

⁷ UN Global Compact jest największą na świecie inicjatywą ONZ na rzecz społecznej odpowiedzialności biznesu i wspierania zrównoważonego rozwoju. Od momentu inauguracji w 2000 roku przez Sekretarza Generalnego ONZ Kofi Annana, do Inicjatywy przystąpiło już ponad 12 000 członków ze 145 krajów.

⁸ ISO 26000 jest Normą Międzynarodową zawierającą wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności, czyli odpowiedzialności organizacji za wpływ podejmowanych decyzji i działań na społeczeństwo i środowisko, zapewnianej poprzez przejrzyste i etyczne postępowanie.

⁹ GSC (ang. The German Sustainability Code) to standard dotyczący transparentności w zrównoważonym, efektywnym rozwoju organizacji. Tworzy on cel dla możliwości oceny poprzez zastosowanie skali porównawczej dla społecznej odpowiedzialności biznesu.

¹⁰ GRI (ang. Global Reporting Initiative) Wytyczne do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju – stanowią międzynarodowy wzorec raportowania odpowiedzialnego biznesu i zrównoważonego rozwoju dla przedsiębiorstw.

Do 2016 roku

Komisja Europejska postawiła sobie cel, aby do 2016 roku przygotować niewiążące wytyczne dla metodologii raportowania niefinansowych informacji.

2016 rok

Kraje członkowskie mają czas na wdrożenie przepisów dyrektywy do 6 grudnia 2016 r. Po raz pierwszy powinna mieć zastosowanie od 1 stycznia 2017 r.

2018 rok

W 2018 Komisja planuje wydanie raportu z przeglądu z ewentualnymi przyszłymi propozycjami legislacyjnymi.

Lata 2011-2014

Nowe ramy COSO¹¹ zawierają również koncepcję dotyczącą zintegrowanego raportowania w dotychczasowe miejsce raportowania wyłącznie wymiaru finansowego.

Celem takiego działania jest umożliwienie dokonania pełnego przeglądu wydajności przedsiębiorstwa oraz tworzonej przez nie wartości, a nie tylko informacji finansowych, jak to miało miejsce w poprzednim dokumencie „Odnowiona strategia UE na lata 2011-2014 dotycząca społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw”.

07/2018 rok

Równie ważne jest, iż Komisja testuje możliwość nałożenia na duże jednostki obowiązku sporządzania sprawozdania rocznego w podziale na kraje, dla poszczególnych państw członkowskich i państw trzecich, w których prowadzą one działalność, zawierającego co najmniej informacje na temat wypracowanych zysków, podatków zapłaconych od zysków oraz otrzymanych dotacji publicznych. Wnioski w odniesieniu do nowego wymagania mają obowiązywać od lipca 2018 roku.

Nowe wymagania wzmacniają w niektórych państwach istniejące prawo krajowe i profesjonalne praktyki. Te inicjatywy mają na celu zapewnienie większej przejrzystości u przedsiębiorstw oraz dostarczenie większej ilości informacji, jednak nie powinny powodować nadmiernego obciążenia administracyjnego.

ECIIA uważa, że połączenie informacji finansowych, środowiskowych, społecznych oraz pozostałych jest wyczerpującym i spójnym sposobem w drodze ku przyszłości¹².

W tym kontekście audyt wewnętrzny odgrywa istotną rolę. Działania audytu wewnętrznego wykraczają poza Raportowanie Finansowe i powiązane z nim kontrole. Dostarcza on zapewnienia w odniesieniu do informacji niefinansowych, jak i systemów, polityk i kontroli wspierających ich wytwarzanie, jak również w obszarach zrównoważonych działań i raportowania oraz niefinansowej komunikacji.

¹¹ Kontrola Wewnętrzna – Zintegrowana Struktura Ramowa – COSO I (ang. COSO Internal Control – Integrated Framework Jersey City, NJ: Amerykańskiego Instytutu Biegłych Rewidentów, Maj 2013). Dostępna na stronie coso.org

¹² Cytat z Internal Audit Value Proposition, IIA Francja-Holandia-Norwegia-Hispania-Wielka Brytania i Irlandia, marzec 2015 roku

Przedmiotowy dokument ECIIA wyjaśnia różne role, jakie audyt wewnętrzny może odgrywać w implementacji nowych wymagań oraz jaką może to przynieść wartość dodaną dla organizacji i wspierać Radę w wypełnianiu nowych obowiązków.

Audyt wewnętrzny znajduje się w unikalnym położeniu uchwycenia całej organizacji z „lotu ptaka”. Dostarcza on niezależnego zapewnienia co do skuteczności i efektywności kontroli, zarządzania ryzykiem i procesów zarządzania. Audyt wewnętrzny posiada szeroki zasięg działania i elementem dostarczanego przez audyt zapewnienia jest racjonalne potwierdzenie, iż wszystkie elementy biznesowej działalności są zrównoważone i posiadają trwałe podstawy osiągania wyników. Dodatkowo mając przegląd w poprzek silosowej struktury może oprzeć się na wynikach pracy wykonanej przez pierwszą i drugą linię obrony, tam gdzie uzna to za zasadne.



Koncepcja znajduje swoje źródła w pojęciu zrównoważonego rozwoju, które może być zdefiniowane jako zdolność do spełniania potrzeb obecnych pokoleń bez narażania możliwości spełnienia potrzeb przyszłych pokoleń. Innymi słowy, zrównoważony rozwój ma na celu dostarczanie każdemu lepszej jakości życia. Dotyczy to zarówno obecnych jak i przyszłych pokoleń. Oferuje wizję rozwoju integrującego krótkoterminowe jak i długoterminowe cele, lokalne jak i globalne działania, oraz dotyczy kwestii społecznych, ekonomicznych i środowiskowych, jako nieodłączny i współzależny składnik rozwoju człowieka.

W przekazie Komisji Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów zatytułowanym „Odnowiona strategia UE na lata 2011-14 dotycząca społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw”, Komisja Europejska przedstawiła nową definicję społecznej odpowiedzialności biznesu, jako: odpowiedzialność przedsiębiorstw za ich wpływ na społeczeństwo”.

W celu wypełnienia swojej społecznej odpowiedzialności biznesu, przedsiębiorstwa powinny posiadać proces integrujący prawa człowieka, społeczne, środowiskowe, etyczne i konsumenckie interesy w operacjach biznesowych i strategii w ścisłym powiązaniu z udziałowcami mając na względzie:

- Maksymalizację tworzenia wspólnej wartości dla właścicieli/udziałowców, pozostałych udziałowców i ogółu społeczeństwa,
- Identyfikację, zapobieganie i łagodzenie ewentualnego niekorzystnego wpływu z działalności.

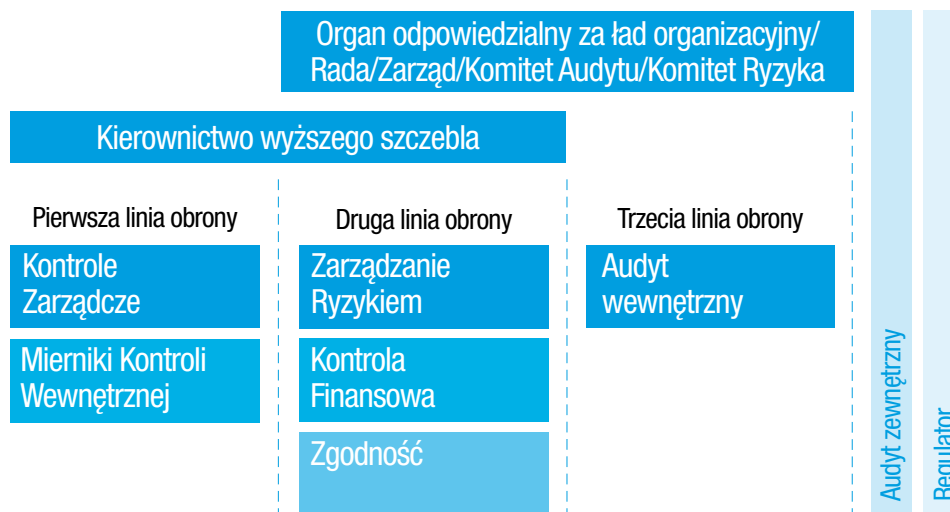
Niektóre europejskie państwa wprowadziły ujawnienie zrównoważonego raportowania zanim zatwierdzono Dyrektywę Europejską np. Wielka Brytania, Francja, Hiszpania, Szwecja, Dania i Norwegia.

Świadomość zrównoważonego rozwoju musi mieć początek na poziomie Rady. Kwestie takie, jak np. zmiana klimatu i prawa człowieka mają potencjalnie duży negatywny wpływ, ale zawierają też istotne szanse. Zrównoważony rozwój musi być uwzględniony w strategii biznesowej, jako dodatkowa powłoka ponad kwestiami operacyjnymi.

Ponadto Rada i kierownictwo muszą zdefiniować informacje podawane do wiadomości publicznej i ugruntować role i odpowiedzialność dla nadzoru nad działaniami zrównoważonego rozwoju, włączając raportowanie i definicję modelu zapewniającego.

ECIIA promuje model trzech linii obrony, aby rozróżnić role każdej funkcji w procesie raportowania.

Model Trzech Linii Obrony



Pierwsza linia obrony to zarządzanie operacyjne z pełną własnością, odpowiedzialnością i rozliczalnością za niefinansowe raportowanie.

Druga linia obrony zawiera kontrolę finansową, zarządzanie ryzykiem, zgodność, jak również podobne funkcje, które ułatwiają i monitorują wdrażanie efektywnego procesu niefinansowego raportowania przez kierownictwo operacyjne. Dodatkowo wspiera jednostki operacyjne w raportowaniu odpowiednich informacji zarówno na wyższy jak i niższy poziom organizacji.

Trzecia linia obrony to funkcja audytu wewnętrznego, która dostarcza niezależnego zapewnienia do Rady i najwyższego kierownictwa. Odnośnie procesu niefinansowego raportowania i ujawnienia, audyt wewnętrzny może zapewnić, że ryzyko zostało efektywnie ograniczone, a właściwe kontrole zostały wdrożone.

Istnieje potrzeba powołania ciała nadzorczego, które przejąłoby odpowiedzialność w przedsiębiorstwie za prace nad niefinansowym raportowaniem. ECIIA zaleca współpracę audytu wewnętrznego z tym ciałem. Jest to możliwe poprzez niezależne zapewnienie.

Proces raportowania przechodzi przez różne poziomy organizacji zanim dotrze do Rady.

Mimo, że audyt zewnętrzny wydaje raport dotyczący sprawozdań finansowych, jego rola w kwestii informacji o niefinansowym raportowaniu nie jest już tak jednoznaczna. Faktycznie, może on odgrywać różne role zależnie od szczegółów kontraktu z przedsiębiorstwem i wymagań prawa krajowego. Obecnie Dyrektywa nie stawia wymagań odnoszących się do wymogów wobec roli audytu zewnętrznego w odniesieniu do niefinansowej informacji.

Rada powinna być zaangażowana w definiowanie kluczowych elementów procesu, takich jak:

- poziom zapewnienia wymagany przy raportowaniu,
- poziom jakościowy dla niefinansowej informacji,
- typ komunikowanej informacji (np. informacja strategiczna),
- zastosowana struktura do zbierania informacji (we współpracy z drugą i trzecią linią obrony).

Ten nowy sposób raportowania zawiera trzy główne obszary: ekonomiczny, społeczny i informację środowiskową. Poniżej przedstawiamy rolę każdej linii obrony w zbieraniu i przygotowaniu informacji.

	Ekonomiczna	Środowiskowa	Społeczna
Pierwsza linia	Odpowiada za zbieranie danych, wdrażanie działań antykorupcyjnych, procedury łapówkowe. Monitoruje procesy i podejmuje działania naprawcze, gdy jest to wymagane.	Odpowiada za zbieranie danych dotyczących kwestii środowiskowych. Definiuje KPI ¹³ . Monitoruje procesy i podejmuje działania naprawcze, gdy jest to wymagane.	Odpowiada za zbieranie informacji społecznej. Monitoruje procesy i podejmuje działania naprawcze, gdy jest to wymagane.
Druga linia	Funkcja zgodności rozwija procesy do gromadzenia danych. Definiuje proces i format raportowania. Kontroluje proces i wspiera pierwszą linię.	HSE ¹⁴ definiuje proces zbierania odpowiednich danych. Definiuje format i proces raportowania. Kontroluje proces i wspiera pierwszą linię.	HR określa proces zbierania danych. Definiuje format i proces raportowania. Kontroluje proces i wspiera pierwszą linię.
Trzecia linia	Dostarcza zapewnienia efektywności organizacji w ocenie i zarządzaniu tymi ryzykami oraz odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej, włączając sposób w jaki działa pierwsza i druga linia.	Dostarcza zapewnienia efektywności organizacji w ocenie i zarządzaniu tymi ryzykami oraz odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej, włączając sposób w jaki działa pierwsza i druga linia.	Dostarcza zapewnienia efektywności organizacji w ocenie i zarządzaniu tymi ryzykami oraz odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej, włączając sposób w jaki działa pierwsza i druga linia.

Jak dla innych procesów, zgodność pomiędzy różnymi liniami jest kluczowa do wdrożenia procesu raportowania, który jest skuteczny i efektywny. Rada musi rozważyć wdrożenie zintegrowanego zarządzania, raportowania oraz zapewnienia.

Wdrożenie nowej Dyrektywy wpłynie na organizacje na różne sposoby. Niektóre już wdrożyły raportowanie niefinansowe, inne natomiast jeszcze nie. Niektóre przedsiębiorstwa zdecydowały, aby jednak nie wdrażać nowych wymagań dotyczących raportowania i wskazać powody swojej niezgodności.

Zapewnienie dotyczące niefinansowego raportowania jest obszarem, który stale się rozwija. Audytorzy wewnętrzni są w dogodnym położeniu, aby dostarczać takiego zapewnienia. Posiadają doświadczenie w wykonywaniu zapewnienia zgodnie z profesjonalnymi standardami. Jednakże nadal, istnieją wyzwania praktyczne. Audytorzy wewnętrzni powinni zweryfikować swoje kompetencje, aby móc dostarczać zapewnienia w specyficznych obszarach.

Zarządzający audytem wewnętrznym powinien rozważyć zastosowanie ekspertów zewnętrznych, outsourcing określonych obszarów, jak również możliwość tworzenia multidyscyplinarnych zespołów.

¹³ ang. Key Performance Indicators – Kluczowe wskaźniki efektywności

¹⁴ ang. Health and Safety Executive – Zarządzający obszarem BHP

Audyt wewnętrzny może pełnić różne role w procesie wdrażania nowej Dyrektywy.

	Dojrzałość zrównoważonego rozwoju	Orientacja audytu wewnętrznego
Lider	Zrównoważony rozwój wbudowany w strategię dla stworzenia wartości.	Wkład do zintegrowanego zapewnienia w zakresie zrównoważonego rozwoju w postaci niezależnego przeglądu zapewniającego.
Dojrzały	Ryzyka zrównoważonego rozwoju są zarządzane oraz spełnione są wymogi regulacyjne.	Ocena ryzyka oraz plan audytu uwzględniają zrównoważony rozwój.
Naśladowca	Wymogi regulacyjne są spełnione.	Działania zrównoważonego rozwoju zawarte są w specyfice audytu wewnętrznego.

W zakresie pozostałych procesów, koordynacja pomiędzy poszczególnymi liniami jest kluczem do stworzenia efektywnego systemu raportowania. Rada powinna wykazać holistyczne myślenie i rozważyć wdrożenie zintegrowanego zarządzania, zintegrowanego raportowania oraz zintegrowanego zapewnienia, które opisano w następnym rozdziale.





Rozwój odbywa się nie tylko w kierunku raportowania niefinansowego, ale również w kierunku zintegrowanego zapewnienia. W celu uzyskania transparentności organizacje będą czerpały korzyści z reformy europejskiej, jeśli zastosują holistyczne myślenie: zintegrowane zarządzanie, zintegrowane raportowanie oraz zintegrowane zapewnienie.

Zapewnienie w ramach informacji pozafinansowej jest aspektem krytycznym dla zbudowania zaufania interesariuszy. Brak takiego zaufania do informacji zawartych w raportach pozafinansowych może stanowić barierę w wykorzystaniu tych informacji.

Zapewnienie to proces, który musi opierać się o wyczerpującą, rzetelną informację. Musi być wykonywany niezależnie od procesów podstawowych oraz powinien być udokumentowany w formie raportu. Międzynarodowa Rada Zintegrowanego Raportowania (IIRC)¹⁵ określa, iż „wiarygodność jest wzmacniana poprzez silne zaangażowanie interesariuszy oraz niezależny audyt zewnętrzny”.

Niemniej, posiadanie wystarczającej wiedzy na temat Elementów Zawartości może okazać się trudne dla zewnętrznych dostawców zapewnienia¹⁶. Takie zapewnienie będzie wymagać znaczącej zmiany zakresu, wiedzy, umiejętności eksperckich oraz kompetencji zewnętrznym dostawców zapewnienia.

Zapewnienie to nie konkretny wynik czy raport – to proces. Główne aspekty zapewnienia zawierają:

- mierzalne i zaakceptowane ramy oraz zestaw kontroli,
- podejście bazujące na ryzyku,
- istnienie wyczerpującej, wiarygodnej, zgodnej i użytecznej informacji,
- niezależną ocenę procesów bazowych przeprowadzoną przez kompetentne i obiektywne jednostki bazujące na rozpoznawalnych standardach,
- dokumentację w postaci raportu lub spisanych wniosków.

Dlatego też zaleca się koordynację działań wewnętrznych (audyt wewnętrzny, zarządzanie ryzykiem etc.) i zewnętrznych dostawców zapewnienia w procesie walidacji. Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) wydało poradnik w celu wyjaśnienia sposobu organizacji takiej koordynacji oraz wprowadziło pojęcie mapowania zapewnienia¹⁷.

Koordynacja działań poszczególnych uczestników ułatwi dostarczenie danego zapewnienia, a także ułatwi komunikację z Radą.

IIRC definiuje raportowanie zintegrowane w następujący sposób: „Raportowanie zintegrowane to zwięzła komunikacja dotycząca, w jaki sposób strategia, zarządzanie, wydajność oraz horyzont rozwoju organizacji jest ujmowany w kontekście środowiska zewnętrznego, prowadzi do tworzenia wartości w perspektywie krótko, średnio oraz długoterminowej. To proces bazujący na holistycznym myśleniu, które skutkuje cyklicznym raportem organizacji na temat tworzenia wartości w czasie.”

Aby raportowanie zintegrowane było odbierane jako wiarygodny instrument do oceny zrównoważonego rozwoju, organizacje powinny dostarczać skoordynowanego zapewnienia w zakresie raportowanych informacji.

¹⁵ IIRC (ang. The International Integrated Reporting Council) – to globalna koalicja regulatorów, inwestorów, przedsiębiorstw, twórców standardów, księgowych oraz organizacji pozarządowych, którzy wspólnie promują opinię, że tworzenie wartości powinno być następnym krokiem na drodze rozwoju raportowania korporacyjnego. Więcej informacji na: www.theiirc.org

¹⁶ Fragment: „The International Integrated Reporting Framework” IIRC, dostępne na: www.theiirc.org

¹⁷ Poradnik zawodowy 2050-2: Mapy obszarów objętych zapewnieniem. Poradniki są częścią Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (IPPF) – Poradniki zawodowe dostarczające wskazówek audytorom wewnętrznym. Zostały ogłoszone przez IIA (Instytut Audytorów Wewnętrznych). Więcej informacji na: www.iaa.org.pl oraz www.theiaa.org

The Global Reporting Initiative (GRI) opublikował wytyczne raportowania, które miałyby pełnić rolę standardów dot. raportowania organizacji w zakresie ekonomicznym, środowiskowym oraz społecznym. Wytyczne zostały tak opracowane, aby mogły zostać zastosowane przez organizacje różnych rozmiarów, pochodzące z różnych sektorów oraz lokalizacji. Wytyczne nie zawierają jednak koncepcji raportowania zintegrowanego.

Istota dostarczenia zapewnienia w zakresie wspomnianych raportów została dostrzeżona przez GRI, która zaleca stosowanie zewnętrznego zapewnienia. Jednakże nie wymaga od audytorów zewnętrznych raportu, który potwierdzałby zgodność informacji zawartych w raportach z wytycznymi GRI.

GRI uznaje, że organizacje będą posiadać system kontroli wewnętrznej, który poprzez funkcję audytu wewnętrznego może dokonać przeglądu raportów w zakresie ich integralności i wiarygodności.

Budowa zapewnienia zintegrowanego



Zapewnienie zintegrowane odnosi się do koordynacji zewnętrznych i wewnętrznych dostawców zapewnienia w celu otrzymania optymalnego poziomu zapewnienia w zakresie poniesionych nakładów vs. użyteczność (rozumiana jako spełnienie wymogów rynkowych oraz regulacyjnych).

Wiele instytucji będzie współpracowało w celu opracowania standardów i dostarczenia wytycznych. Wynikiem tej współpracy będzie harmonizacja postrzegania ryzyka pomiędzy dostawcami. Rada będzie zobowiązana określić wymagany poziom zapewnienia i oprócz raportowania zintegrowanego otrzyma jeszcze zapewnienie skoordynowane.

Audyt wewnętrzny może odegrać w tym procesie istotną rolę, zgodnie z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (IPPF)¹⁸ 2050: Koordynowanie: „W celu zapewnienia odpowiedniego zakresu audytu i minimalizacji powielania wysiłków, zarządzający audytem wewnętrznym powinien wymieniać informacje i koordynować działania zarówno z wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi wykonawcami usług zapewniających i doradczych.”

¹⁸ Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (IPPF) – ramy koncepcyjne dostarczające wskazówek audytorom wewnętrznym. Zostały ogłoszone przez IIA (Instytut Audytorów Wewnętrznych). Więcej informacji na: www.iaa.org.pl oraz www.theiaa.org

6

Rola audytu wewnętrznego we wdrażaniu dyrektyw europejskich



W przedsiębiorstwach kładzie się duży nacisk na spełnienie dużej liczby złożonych standardów związanych z raportowaniem, co potęguje obawy związane z dokładnością raportowanej informacji. Audyt wewnętrzny może tutaj odegrać kluczową rolę poprzez dostarczenie Komitetowi Audytu oceny jakości procesu oraz kontroli stosowanych do tworzenia informacji.

Standard 2100: Planowanie Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (IPPF) ¹⁹ wymaga, aby audyt wewnętrzny stosując systematyczne i uporządkowane podejście dokonywał oceny i przyczyniał się do usprawniania procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli.



„Niezależnie od tego czy audytorzy wewnętrzni dostarczają zapewnienia, czy pełnią funkcję doradczą, ich globalna perspektywa może znacznie wpłynąć na szeroka gamę inicjatyw i działań organizacji.”

R. Chambers, Prezydent i Dyrektor Generalny IIA Global



„Audyt wewnętrzny jest wyjątkowo usytuowany w organizacji i ma za zadanie zapewnić wgląd i wspierać wdrażanie raportowania zintegrowanego. Audyt wewnętrzny:

- zna wdrażane procesy,
- może mieć wpływ na spójność komunikacji pomiarów w ramach wszystkich jednostek biznesowych,
- dostarcza zapewnienia w celu podniesienia wiarygodności pomiarów w raportach niefinansowych,
- oferuje wgląd w potencjalne ryzyka organizacji,

ma znaczący głos, dzięki któremu może wpływać na wprowadzanie usprawnień do raportowania niefinansowego, a także może wzmocnić komunikację z wewnętrznymi i zewnętrznymi interesariuszami.” ²⁰

Audyt wewnętrzny, będąc organizacyjnie niezależny i jednocześnie posiadając dogłębne zrozumienie biznesu i jego otoczenia, może odgrywać różne role w zależności od dojrzałości procesu raportowania oraz od strategii organizacji w odniesieniu do raportowania niefinansowego.

Przyszłościowy charakter raportowania zintegrowanego daje audytowi wewnętrznemu możliwość odegrania strategicznej roli w procesie oceny ryzyka przedsiębiorstwa w perspektywie krótko, średnio i długoterminowej, a także w uzyskaniu korzyści zrównoważonego rozwoju.

Dla organizacji, które są w trakcie procesu wdrażania nowego raportowania lub są w jego początkowej fazie, audyt wewnętrzny pełni raczej rolę doradczą. Audytorzy dokonują przeglądu programu zarządzania zmianą i dostarczają wskazówek, w jakim zakresie jest to prawdopodobne, że cele programu spełnią potrzeby sprawozdawcze organizacji.

¹⁹ Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (IPPF) – ramy koncepcyjne dostarczające wskazówek audytorom wewnętrznym. Zostały ogłoszone przez IIA (Instytut Audytorów Wewnętrznych). Więcej informacji na: www.iaa.org.pl oraz www.theiaa.org

²⁰ Cytat z Internal Audit Value Proposition, IIA Francja-Holandia-Norwegia-Hiszpania-Wielka Brytania i Irlandia, marzec 2015 roku

Rola ta mogłaby polegać m.in. na:

- wyjaśnianiu i szkoleniu w zakresie nowej dyrektywy i holistycznego myślenia,
- dostarczeniu zaleceń (analiza luki) do wdrożenia dyrektywy dla Rady lub kierownictwa wyższego szczebla,
- promowaniu koordynacji oraz korzyści skoordynowanego myślenia,
- ocenie projektu procesu oraz kontroli (druga linia obrony).

Dla organizacji, które już wdrożyły raportowanie niefinansowe, audyt wewnętrzny będzie pełnił funkcję zapewniającą, ale może również pełnić funkcję doradczą dla oceny ryzyka np. poprzez zapewnienie sesji w zakresie identyfikacji ryzyka.

Funkcja zapewniająca będzie zawierać m.in.:

- ocenę ryzyka w procesach związanych z raportowaniem niefinansowym,
- określanie możliwości polegania na pozostałych liniach obrony,
- ocenę procesu raportowania z uwzględnieniem kwestii kontroli wewnętrznej, ładu organizacyjnego oraz ryzyka,
- zapewnienie w zakresie skuteczności i efektywności procesów,
- formułowanie zaleceń w celu ograniczenia ryzyka niepoprawności danych, a także w celu ochrony oraz tworzenia wartości.

W organizacjach o jednostkach zależnych, ważne jest, aby zalecać zharmonizowane podejście i metodologię w celu konsolidacji informacji wspólnej.

Z uwagi na fakt, że dyrektywy będą implementowane do lokalnych porządków prawnych, mogą powstawać różne warianty wymagań w różnych krajach, co może powodować trudności dla organizacji międzynarodowych.

Ważną kwestią jest zapewnienie dla całości grupy i organizacji, dlatego też harmonizacja i koordynacja to kluczowe aspekty.

ECIIA zaleca wdrożenie podejścia myślenia holistycznego. Audyt wewnętrzny może odegrać w tym procesie istotną rolę.

Jako fundament dobrego zarządzania, audyt wewnętrzny może pomóc poprzez:

- ocenę ról i obowiązków w ramach różnych Komitetów (audytu, ryzyka, etc.),
- ujednolicenie ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem, funkcji kontroli, procesów i terminologii w organizacji,
- propagując zapewnienie oraz przejrzyste środowisko kontroli i ryzyka.

W zakresie zarządzania ryzykiem audyt wewnętrzny może pomóc poprzez:

- ocenę ról i obowiązków w ramach drugiej i trzeciej linii obrony,
- ujednolicanie ram ryzyka uwzględniając środowisko oraz taksonomię ryzyka, ujednolicanie skali ocen, koordynację raportowania oraz śledzenie nieprawidłowości.

W zakresie kontroli wewnętrznej audyt wewnętrzny może pomóc poprzez:

- zwiększanie przypisanej odpowiedzialności za kontrolę wewnętrzną oraz ryzyka w pierwszej linii obrony (organizacja),
- ograniczanie poziomu szczegółowości (koncentracja na głównych ryzykach i kluczowych kontrolach).

Podsumowanie

Audyty wewnętrzne mogą odgrywać różne role w procesie wdrażania nowej dyrektywy: doradczą, zapewniającą oraz doradczo-zapewniającą. Audyt może również wspierać organizacje we wdrożeniu zintegrowanego zapewnienia.

Ważne jest, aby role i obowiązki zostały jasno określone przez Radę, która jest ostatecznie odpowiedzialna za ład organizacyjny.



O ECIIA

Europejska Konfederacja Instytutów Audytorów Wewnętrznych (ECIIA) jest profesjonalnym przedstawicielstwem 36 narodowych instytutów audytu wewnętrznego na obszarze Europy i basenu Morza Śródziemnego. Misją ECIIA jest zgodny głos dla profesji audytu wewnętrznego w Europie poprzez współpracę z Unią Europejską, Parlamentem oraz Komisją Europejską, jak również każdą instytucją wpływu. ECIIA reprezentuje i rozwija profesję Audytu Wewnętrznego i dobrego Ładu Organizacyjnego w Europie. Podstawowym celem jest wspieranie rozwoju ładu organizacyjnego i audytu wewnętrznego poprzez dzielenie się wiedzą oraz stałe monitorowanie środowisk regulowanych.

www.eciia.eu



O Instytucie IIA Polska

IIA jest reprezentowany w Polsce przez Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska. IIA Polska jest stowarzyszeniem osób fizycznych, zarejestrowanym w Krajowym Rejestrze Sądowym 9 maja 2002 r. oraz uznanym przez światową organizację IIA w dniu 27 czerwca 2003 roku. Do Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska należy aktualnie ponad 1500 osób z całego kraju. Instytut nie prowadzi działalności gospodarczej i opiera się na aktywności społecznej członków i wolontariuszy realizujących cele Instytutu.

www.iaa.org.pl

Nadzór na projektem tłumaczenia:

Sebastian Burgemejster, CISA, CGAP, CCSA, CRMA, CSX

Tłumaczenie:

Katarzyna Karolak, Audytor Wewnętrzny
Monika Ostrowska, CIA

Kontrola jakości tłumaczenia:

Sebastian Burgemejster, CISA, CGAP, CCSA, CRMA, CSX
Olga Petelczyc, CGAP

Skład DTP:

Marcin Boguś



Podziękowania

Podziękowania dla osób, które przyczyniły się do powstania poniższej publikacji: Thijs Smit-ECIIA (Prezydent i Szef Audytu Wewnętrznego w SHV Holding), David Lyscom (Dyrektor ds. Polityk, IIA UK i Irlandia), Silvio de Girolamo (Szef Audytu Wewnętrznego w Autogrill), Mentés Albayrak (Koordynator Audytu w Anadolu Group), Pascale Vandenbussche (Sekretarz Generalny ECIIA)

Podziękowania również dla Rady ECIIA oraz dla członków ECIIA za przegląd i zaangażowanie.



ECIIA

European Confederation of Institutes of Internal Auditing
Koningsstraat 109-111 bus 5
1000 Brussels, Belgium

T: +32 (0)2 217 33 20

F: +32 (0)2 717 33 20

www.eciia.eu

IIA Polska

Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska
ul. Świętokrzyska 20 (pokój 508, V piętro).
00-002 Warszawa

T: +48 (22) 110 08 13

F: +48 (22) 247 83 78

www.iaa.org.pl