

Anna Bartoszewicz

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

e-mail: anna.bartoszewicz@uwm.edu.pl

ORCID: 0000-0002-6872-780X

WEWNĘTRZNA ATESTACJA INFORMACJI NIEFINANSOWYCH – PODEJŚCIE MODELOWE

DOI: 10.15611/pn.2022.2.01

JEL Classification: M420

© 2022 Anna Bartoszewicz

This work is licensed under the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License. To view a copy of this license, visit <http://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/>

Cytuj jako: Bartoszewicz, A. (2022). Wewnętrzna atestacja informacji niefinansowych – podejście modelowe. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 66(2).

Streszczenie: Celem artykułu jest zaprezentowanie modelowego podejścia do realizacji usług audytu wewnętrznego w obszarze raportowania niefinansowego. Aby go osiągnąć, przeprowadzono analizę literatury oraz aktów prawnych w przedmiotowym zakresie. Wnioski sformułowano, opierając się na wnioskowaniu indukcyjnym i dedukcyjnym, przeprowadzonym metodą analizy i syntezy. Artykuł ukazuje modelowy schemat realizacji zadań audytowych w zakresie raportowania niefinansowego. Wskazano w nim przesłanki przyjęcia do planu audytu wewnętrznego zadania zapewniającego z zakresu raportowania niefinansowego oraz opisano przebieg realizacji zadania. Efektem prac audytowych w przedmiotowym obszarze jest wewnętrzny raport poświadczający, który stanowi zapewnienie kierownictwa o rzetelności, jakości i przejrzystości informacji zawartych w sprawozdaniu niefinansowym. Tekst jest głosem w dyskusji na temat potrzeby atestacji informacji niefinansowych oraz wskazaniem roli, jaką może odegrać audytor wewnętrzny w procesie raportowania niefinansowego.

Słowa kluczowe: atestacja, audyt wewnętrzny, raportowanie niefinansowe, audyt, zrównoważony rozwój.

1. Wstęp

W ostatnich latach raportowanie niefinansowe stało się zauważalnym trendem wykorzystywanym przez podmioty gospodarcze niemal na całym świecie. Dynamiczny rozwój tego zagadnienia można zaobserwować od kilku lat również w Polsce, co

przejawia się rosnącą liczbą dobrowolnie publikowanych raportów niefinansowych. Jest to wynik funkcjonującej od kilkudziesięciu lat koncepcji zrównoważonego rozwoju (*sustainable development*), która w ogólnym ujęciu oznacza równowagę pomiędzy rozwojem gospodarczym a ochroną środowiska. W szerszym znaczeniu zrównoważony rozwój jest pojęciem wielowymiarowym, obejmującym harmonizację działań jednostek na kilku płaszczyznach: ekologicznej (ochrona przyrody i krajobrazu), technicznej (nowe technologie, oszczędność surowców), ekonomicznej (podatki, subsydia i inne instrumenty ekonomiczne), społecznej (relacje międzyludzkie) oraz prawnej – w rozumieniu prawa ochrony środowiska (Pawłowski, 2008, s. 24).

W praktyce gospodarczej przedsiębiorstwa coraz częściej podążają za powyższymi założeniami i realizują przedsięwzięcia kompatybilne z koncepcją zrównoważonego rozwoju. Następnie ujawniają wyniki swoich dokonań w raportach niefinansowych¹, które kierują do szerokiego grona interesariuszy. Forma, zakres i treść raportów jest bardzo różna² i w dużej mierze wynika z braku jednolitej standaryzacji dotyczącej przedmiotowego zagadnienia. Zdarza się, że raporty są bardzo obszerne i szczegółowe, co negatywnie wpływa na ich przejrzystość (por. Adamczyk, 2019). Może to powodować dezinformację i negatywny odbiór treści publikowanych sprawozdań przez interesariuszy, z tego też względu niektóre przedsiębiorstwa poddają raport audytowi. W tym ujęciu polega on na weryfikacji i ocenie przez niezależny podmiot poświadczający informacji niefinansowych na podstawie przyjętych kryteriów, czego rezultatem jest wydana przez audytora opinia w zakresie rzetelności i wiarygodności informacji niefinansowych (por. Bartoszewicz, 2018, s. 308). Pomimo wielu zalet powyższej usługi, niewiele podmiotów decyduje się na jej zakup, na co z pewnością ma wpływ niszowość polskiego rynku audytorskiego w odniesieniu do sprawozdawczości niefinansowej³, a także brak obligatoryjności regulacji prawnych w tym obszarze. Takie ujęcie zagadnienia powoduje, iż zapotrzebowanie na powyższe usługi jest zgłaszane w Polsce niezwykle rzadko⁴. Wprawdzie część firm poddaje swoje raporty niefinansowe atestacji (poświadczeniu) przez biegłego rewii-

¹ Raporty niefinansowe mają różne tytuły i należą do różnych rodzajów raportowania, np.: raporty zrównoważonego rozwoju, raporty odpowiedzialności społecznej, raporty społeczne i środowiskowe oraz raporty zintegrowane (Stolowy i Paugam, 2018).

² Badania przeprowadzone przez Bek-Gaik i Surowiec (2019) wskazują, iż w odniesieniu do niektórych ujawnień zamieszczanych w raportach w latach 2013-2017 zaszły pozytywne zmiany, jednak nadal ich poziom nie jest zadowalający.

³ Badania przeprowadzone przez Bartoszewicz i Rutkowską-Ziarko w 2020 roku wśród 1410 firm audytorskich w Polsce wskazują, iż jedynie 2,3% firm audytorskich wykonuje audyty raportów niefinansowych. Głównym czynnikiem ograniczającym jest małe zapotrzebowanie na tego rodzaju usługę (Bartoszewicz i Rutkowska-Ziarko, 2022).

⁴ Potwierdzają to wspomniane badania Bartoszewicz i Rutkowskiej-Ziarko z 2020 r. w zakresie audytów informacji niefinansowych (wyniki Bartoszewicz i Rutkowska-Ziarko, 2021, 2022). Jedną z głównych przyczyn braku realizacji audytów niefinansowych przez firmy audytorskie w Polsce jest brak zapotrzebowania na tego rodzaju usługi.

denta, jednak nie obejmuje ona (jak w przypadku audytu) oceny raportu pod kątem jakości i przejrzystości treści. W opinii autorki artykułu ze względu na wskazane ograniczenia zasadne jest włączenie w proces oceny informacji niefinansowych, tzw. usług (zadań) zapewniających realizowanych przez audytora wewnętrznego w ramach działalności audytowej. Ww. usługi obejmują obiektywną ocenę dowodów dokonywaną przez audytorów wewnętrznych w celu dostarczenia opinii lub wniosków na temat jednostki, operacji, funkcji, procesu, systemu lub innych zagadnień. Charakter zadania zapewniającego oraz jego zakres ustalane są przez audytora wewnętrznego (Międzynarodowe Standardy..., 2016). Na skutek przeprowadzonej w jednostce analizy ryzyka audytor wewnętrzny przyjmuje w planie audytu zadanie z zakresu weryfikacji i atestacji danych niefinansowych. Ponadto może on podjąć się świadczenia usług doradczych, które włączone w proces raportowania niefinansowego mogą pozytywnie wpłynąć na jakość publikowanych przez podmioty gospodarcze sprawozdań.

Powyższe spostrzeżenia były przyczynkiem do sformułowania następującego celu artykułu, jakim jest zaprezentowanie modelowego podejścia do realizacji usług audytu wewnętrznego w obszarze raportowania niefinansowego. W celu jego osiągnięcia przeprowadzono analizę literatury przedmiotu z zakresu raportowania niefinansowego ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień związanych z atestacją danych niefinansowych. W analizie uwzględniono również akty prawne odnoszące się do przedmiotowego obszaru. Wnioski sformułowano, opierając się na wnioskowaniu indukcyjnym i dedukcyjnym, przeprowadzonym metodą analizy i syntezy. Artykuł ukazuje modelowe rozwiązanie oparte na spostrzeżeniach autorki artykułu, będących wynikiem przeprowadzonych przez nią badań w obszarze audytu informacji niefinansowych.

Należy zauważyć, iż zagadnienia dotyczące roli i specyfiki pracy audytora wewnętrznego w obszarze raportowania niefinansowego były dotychczas poruszane przez niewielu autorów. Ponadto nie odniesiono się bezpośrednio do realizacji zadań audytowych w omawianym obszarze, co wskazuje na istniejącą lukę badawczą w tym zakresie. Artykuł jest głosem w dyskusji na temat potrzeby atestacji informacji niefinansowych oraz wskazaniem roli, jaką może odgrywać audytor wewnętrzny w procesie raportowania niefinansowego.

2. Raportowanie i ocena informacji niefinansowych w świetle regulacji prawnych, standaryzacji i spostrzeżeń innych autorów

W praktyce audytorskiej ocena informacji niefinansowych jest obszarem wieloaspektowym, który może przybierać różne formy i poziomy zapewnienia wiarygodności. W literaturze ocena ta opisywana jest różnymi określeniami: *external assurance of sustainability reporting*, *the review of non-financial reports*, *CSR audit*, *sustainability assurance* (por. Kutera i Zyznarska-Dworczak, 2018). Dlatego też

punktem wyjścia do prowadzonych rozważań jest zdefiniowanie i rozróżnienie takich elementów, jak: weryfikacja, atestacja oraz audyt informacji niefinansowych, które realizowane są w ramach oceny raportów.

Weryfikację informacji niefinansowych należy rozumieć jako sprawdzanie ich kompletności i sposobu ujęcia w raporcie. Są to działania, w ramach których podmiot poświadczający ocenia i formułuje wnioski na temat ujawnianych przez organizację raportującą informacji dotyczących jej wyników oraz stanowiących podstawę systemów, danych i procesów w odniesieniu do właściwych kryteriów i norm. Takie działanie ma na celu podniesienie wiarygodności ujawnianych informacji z punktu widzenia ich użytkowników (Standard AA100AS, za Krasodomska, Zieniuk 2021). Z kolei atestacja (usługi atestacyjne) ma 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 tych usług zamieszczonej w sprawozdaniu z jej wykonania (Ustawa o biegłych rewidentach..., 2017). Atestacja jest przeprowadzana według dowolnie wybranego standardu, dlatego poziom i forma zapewnienia może być różna. Wskazania badaczy sugerują, iż do najczęściej stosowanych wytycznych w zakresie weryfikacji danych niefinansowych należą: Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3000 (ISAE 3000) wydany przez IAASB w 2003 r. oraz AccountAbility Assurance Standards (AA1000 AS) wydany przez AccountAbility również w roku 2003 (por. Bartoszewicz i Rutkowska-Ziarko, 2021). Atestacja danych niefinansowych ma na celu potwierdzenie prawdziwości twierdzeń ujętych w raporcie. Obejmuje ona zarówno usługi zaświadczające, w których inna strona niż biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów, jak i usługi bezpośrednie, w których biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów (PIBR, 2019).

Najszerszym pojęciem jest audyt informacji niefinansowych, który łączy ze sobą dwa powyższe elementy. Jego celem w ogólnym ujęciu jest sprawdzenie kompletności zawartych w sprawozdaniu niefinansowym informacji oraz potwierdzenie, że są one zgodne ze standardami, które dana jednostka przyjęła w swojej sprawozdawczości, poświadczają one również wiarygodność danych (Bartoszewicz i Rutkowska-Ziarko, 2021).

Usługi audytu informacji niefinansowych świadczone są zwykle przez firmy audytorskie, zatrudniające biegłych rewidentów (por. Asif, Searcy, dos Santos i Ken-Sah, 2013; Sierra, Zorio i Garcia-Benau, 2013; Wiśniewska i Chojnacka, 2016), co wynika ze zbieżności metodologicznej przedmiotowej usługi z badaniem sprawozdań finansowych. Niemniej jednak, jak zauważa A. Sonnerfeldt, organizacje raportujące często kierują się swobodą w wyborze dostawców usług, uwzględniając korporacyjne strategie raportowania, dojrzałość systemów informatycznych i wartości

zarządcze (Sonnerfeldt, 2011). Powyższe spostrzeżenie potwierdza, iż audyt informacji niefinansowych może być wykonywany również przez audytorów wewnętrznych, którzy w ramach realizacji prac audytowych przyjmą do planu audytu zadania zapewniające, odnoszące się do poszczególnych wątków poruszanych przez doktrynę zrównoważonego rozwoju. Zadanie z zakresu raportowania niefinansowego jest jednym z takich przykładów. Szerokie odniesienie do przedmiotowego tematu można znaleźć w raporcie Europejskiej Konfederacji Instytutów Audytorów Wewnętrznych, gdzie wskazano na audyt wewnętrzny jako trzecią linię obrony i jeden z kamieni węgielnych ładu organizacyjnego. Podkreślono, jak ważne jest wsparcie organizacji przez audytora wewnętrznego, który dostarcza niezależnego zapewnienia Radzie i najwyższemu kierownictwu, iż ryzyko zostało efektywnie ograniczone, a właściwe kontrole zostały wdrożone (EKIIA 2016).

Konieczność rozszerzenia listy podmiotów wykonujących usługi w zakresie poświadczania wiarygodności informacji zawartych w raportach niefinansowych, ma swoje uzasadnienie, bowiem z roku na rok liczba publikowanych sprawozdań niefinansowych jest coraz większa (por. KPMG, 2017; O'Dwyer, Owen i Unerman, 2011). Ponadto na skutek wprowadzenia przepisów⁵ Dyrektywy unijnej 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. największe podmioty w Polsce od 2018 roku zostały zobligowane do ujawniania informacji niefinansowych⁶. Jednak duża liczba pozostałych jednostek w dalszym ciągu publikuje raporty dobrowolnie. Ponadto nowym wymogiem jest konieczność sprawdzenia przez firmę audytorską, czy podmiot raportujący złożył oświadczenie na temat informacji niefinansowych. Przepis ten jednak ma odniesienie tylko do jednostek objętych obowiązkiem raportowania. Takie ujęcie przepisów powoduje, iż pełne badanie informacji niefinansowych jest dla firm wyborem, nie zaś koniecznością, a decyzję w tym zakresie podejmuje kierownictwo jednostki.

Pomimo iż obszar raportowania niefinansowego i jego atestacji jest analizowany naukowo od kilkunastu lat, to większość spostrzeżeń w tym zakresie ma odniesienie do poświadczania informacji zawartych w raportach niefinansowych przez zewnętrznych usługodawców. W ostatnich latach do powyższego obszaru odnieśli się przykładowo: Krasodomska, Simnett i Street (2021); Krasodomska i Zieniuk (2021); Bartoszewicz i Rutkowska-Ziarko (2021, 2022); Sonnerfeldt i Pontoppidan (2020); Kaspina

⁵ Przepisy w zakresie raportowania rozszerzonych informacji niefinansowych zostały transponowane poprzez: Ustawę z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2017 r., poz. 61) oraz Ustawę z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2017 r., poz. 1089).

⁶ Znowelizowana ustawa o rachunkowości (ustawa z dnia 15 grudnia 2016) wskazała trzy możliwe formy raportowania w tym zakresie. Pierwszą stanowi oświadczenie przedstawione jako wyodrębniona część w sprawozdaniu na temat informacji niefinansowych. Druga forma to odrębne sprawozdanie w tym obszarze, sporządzone wraz ze sprawozdaniem z działalności. Trzecia opcja dopuszcza dowolność w kwestii raportowania niefinansowego, przewidując możliwość uwzględnienia wybranych przez jednostkę zasad własnych, krajowych, unijnych czy międzynarodowych z koniecznością ich wskazania przez podmiot raportujący.

i Samoilova (2020); Grabowska-Kaczmarczyk (2020); Wójcik-Jurkiewicz (2020); Dal Maso i inni (2020); Kutera i Zyznarska-Dworczak (2018); Bartoszewicz (2018). Z kolei wątek roli audytu wewnętrznego w raportowaniu niefinansowym był dotychczas poruszany przez niewielu autorów, przykładowo takich jak: Aureli, Del Baldo, Lombardi i Nappo (2020); Sonnerfeldt i Pontoppidan (2020), Śnieżek, Krasodomska i Szadziwska (2018) czy Petelczyk (2017). O. Petelczyk wskazuje, iż audytor dzięki swojej niezależności przekazuje kierownictwu jednostki informacje odnośnie do poziomu ryzyka i zapewnia o efektywności wybranych przez organizację rozwiązań w obszarze raportowania niefinansowego. Jego rola w tym zakresie może polegać m.in. na szkoleniu z przepisów dyrektywy czy też na zaleceniach, które identyfikowałyby lukę w jej wdrożeniu (por. Petelczyk, 2017, s. 22). Jak zauważają Śnieżek i in. (2018), audytorzy wewnętrzni mogą przyczynić się do zwiększenia istotności ujawnień i lepszej oceny ryzyka na potrzeby zintegrowanego raportowania. Z kolei A. Sonnerfeldt i C. Pontoppidan podkreślają, iż wiele firm wciąż rozwija swoje systemy i procesy informacyjne, dlatego też usługi świadczone przez audyt wewnętrzny mogą zwiększyć wartość przedsiębiorstw raportujących (Sonnerfeldt i Pontoppidan, 2020). Aureli i in. (2020) wskazują natomiast kluczową rolę, jaką w wyznaczaniu kierunku zmian w raportowaniu zaadresowanym do interesariuszy odgrywa audyt wewnętrzny. Autorzy ukazują schemat działania audytorów wewnętrznych w kontekście włoskim, gdzie zapewnienie informacji niefinansowych jest obowiązkowe, stąd odgrywają oni kluczową rolę w poprawie wiarygodności tego rodzaju informacji wewnątrz organizacji. Działania audytora wewnętrznego są realizowane poprzez wdrożenie nowych wewnętrznych procedur dotyczących zrównoważonego rozwoju, ochrony środowiska i informacji społecznych w odpowiedzi na przepisy dyrektywy UE (Aureli i in., 2020).

Rozważając kwestie dotyczące roli audytora wewnętrznego w procesie oceny raportowania niefinansowego, należy również zwrócić uwagę na możliwość jego współpracy z biegłym rewidentem. E.J. Szczepankiewicz wymienia cztery modele takiej kooperacji i wskazuje, iż dzielenie się wiedzą i doświadczeniami zawodowymi wpływa pozytywnie na wzrost efektywności prac obu stron (Szczepankiewicz, 2017, s. 171). W aspekcie oceny informacji niefinansowych współpraca audytu wewnętrznego z biegłym rewidentem mogłaby przyczynić się do podniesienia poziomu prac weryfikacyjno-kontrolnych w obszarze oceny ryzyka i kontroli wewnętrznej, a także wymiany doświadczeń w odniesieniu do stosowanej metodologii, ułatwiającej sprawdzenie powiązania danych finansowych z informacjami niefinansowymi.

3. Realizacja audytu wewnętrznego w obszarze raportowania niefinansowego

W ramach realizacji prac audytowych audytor wewnętrzny przeprowadza w jednostce usługi (zadania) zapewniające, których celem jest ocena danego procesu lub

zjawiska. Ich tematyka w omawianym zakresie odnosi się do poszczególnych wątków poruszanych w ramach koncepcji zrównoważonego rozwoju. Przyjęcie do planu audytu zadań z ww. obszaru powinno opierać się na wynikach przeprowadzonej analizy ryzyka. Może być ona wykonana metodą szacunkową, matematyczną lub mieszaną⁷. Przykładowo metoda szacunkowa polega na powołaniu grupy ekspertów (np. kierowników poszczególnych wydziałów jednostki/pracowników działu audytu lub kontroli), którzy oceniają wskazane przez audytora zadania pod kątem poziomu ryzyka. Zadania najwyżej ocenione zostają włączone do planu audytu⁸, stąd też w przypadku gdy zadanie dotyczące raportowania niefinansowego otrzyma liczbę punktów od ekspertów wskazującą na wysoki poziom ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, jest ono przyjmowane do planu audytu na dany rok audytowy i realizowane zgodnie z terminem ujętym w harmonogramie audytu⁹.

W celu ukazania koncepcji wykonania audytu wewnętrznego w przedmiotowym zakresie założono, iż audytor przyjął do realizacji zadanie zapewniające: „Rzetelność, jakość i przejrzystość raportu niefinansowego jednostki X za 2020 r.”

W założeniu zadanie to powinno polegać na weryfikacji treści ujętych w raporcie niefinansowym, ich ocenie pod kątem przyjętych kryteriów oraz atestacji (poświadczeniu) wiarygodności zawartych w nim treści oraz danych. W efekcie audytor ma dokonać obiektywnej oceny badanego raportu i wydać rekomendacje w tym zakresie. Doprecyzowanie obszarów, które zostaną poddane analizie, i ustalenie kryteriów, pod kątem których zostanie przeprowadzona ocena, opiera się na osądzie zawodowym audytora wewnętrznego, który kieruje się celem zadania. Ocena powinna obejmować m.in. zgodność z krajowymi i międzynarodowymi standardami raportowania niefinansowego, istotność ujętych w raporcie treści z uwzględnieniem potrzeb i oczekiwań interesariuszy, wiarygodność informacji zawartych w sprawozdaniu niefinansowym oraz spójność informacji niefinansowych z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

Zgodnie z definicją audytu wewnętrznego uwzględnioną w Międzynarodowych Standardach Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (2016) działalność audytora „(..) polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób oce-

⁷ Oceny poziomu ryzyka można również dokonać metodą matematyczną z wykorzystaniem reguł matematycznych, opierając się na przyjętym algorytmie, lub też metodą mieszaną, w której audytor ustala hierarchię obszarów procesów audytu na podstawie wartości ryzyk ważonych wyliczonych dla poszczególnych obszarów i procesów (por. Kiziukiewicz, 2013, s. 120 i 125).

⁸ Zadanie z zakresu raportowania niefinansowego może również zostać wskazane przez kierownika jednostki jako priorytetowe do realizacji. Przesłanką w tym zakresie może być związek z realizowanymi celami w danym podmiocie lub identyfikacja ryzyka w tym obszarze podczas procesu kontroli zarządczej.

⁹ Należy zaznaczyć, iż zgodnie z definicją i ideą audytu wewnętrznego zadania przyjęte do realizacji powinny być spójne z celami realizowanymi przez dany podmiot. Audytor powinien przyjąć w pierwszej kolejności do realizacji zadania, które bezpośrednio wiążą się z celami jednostki. Dlatego też włączenie zadań audytowych w obszar raportowania niefinansowego będzie miało zastosowanie w jednostkach, w których realizowane są cele spójne z doktryną zrównoważonego rozwoju.

nie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania”. Dlatego też podczas realizacji zadania audytowego w obszarze raportowania niefinansowego audytor musi uwzględnić powyższe procesy i zebrać informacje do wyrażenia opinii na temat ich funkcjonowania. Ocena powinna dotyczyć¹⁰:

- skuteczności identyfikacji oraz ochrony jednostki przed ryzykiem utraty wiarygodności i braku rzetelności informacji zawartych w raporcie niefinansowym,
- utrzymania skutecznych mechanizmów kontrolnych w obszarze raportowania niefinansowego,
- zaprojektowania i wdrożenia procesu raportowania niefinansowego i działań organizacji w zakresie realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju.

Analiza powyższych elementów pozwala na „(...) określanie możliwości polegania na pozostałych liniach obrony, takich jak kontrole (wewnętrzna i zarządcza) czy proces zarządzania ryzykiem” (EKIIA, 2017) w obszarze prawidłowości przebiegu w jednostce raportowania niefinansowego.

Rozpoczęcie realizacji danego zadania audytowego może zostać poprzedzone naradą otwierającą¹¹, której uczestnikami są: audytor wewnętrzny i audytowani (kierownik jednostki oraz w przypadku raportowania niefinansowego wybrani pracownicy merytoryczni, którzy przygotowują raport). Na naradzie otwierającej przedstawiany jest m.in. cel, tematyka i założenia organizacyjne audytu ze wskazaniem terminów, zakresu i planowanej metodyki realizacji zadania audytowego.

Kolejnym etapem po naradzie otwierającej co do zasady jest przegląd wstępny, który obejmuje zapoznanie się audytora wewnętrznego z działalnością jednostki z uwzględnieniem realizacji założeń koncepcji zrównoważonego rozwoju. W ramach prowadzonych prac ponownie identyfikuje on i ocenia ryzyko, uwzględniając tym razem istniejące mechanizmy kontrolne, które mają ochraniać jednostkę przed skutkami ryzyka. Na tym etapie audytor uzgadnia z audytowanym kryteria oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem. Następnym krokiem jest przygotowanie programu zadania audytowego (tab. 1)¹², który jest szczegółowym planem pracy, jaką będzie wykonywał audytor podczas realizacji zadania.

Należy podkreślić, iż program zadania audytowego musi być zaakceptowany przed rozpoczęciem prac audytowych. Ponadto audytor wewnętrzny może w trakcie realizacji zadania zapewniającemu dokonać zmian w jego realizacji, przy czym wszelkie korekty powinny być udokumentowane i zatwierdzone przez kierownika komórki audytu wewnętrznego.

¹⁰ Wynika to z Międzynarodowego Standardu Działania 2100 – Charakter Pracy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego.

¹¹ Narada otwierająca nie jest etapem obligatoryjnym. Jest to etap fakultatywny, który może przyjąć mniej formalny charakter w postaci omówienia przez audytora wewnętrznego z kierownikiem jednostki audytowanej kluczowych kwestii związanych z realizacją zadania audytowego.

¹² Wymóg przygotowania programu zadania audytowego wynika z Międzynarodowego Standardu Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego nr 2240.

Tabela 1. Program zadania audytowego

„Rzetelność, jakość i przejrzystość raportu niefinansowego jednostki X za 2020 r.”

Temat zadania audytowego	„Rzetelność, jakość i przejrzystość raportu niefinansowego jednostki X za 2020 r.”
Łączna liczba przyznaczonych dni	30
Termin rozpoczęcia audytu	05.05.2021
Planowany czas trwania zadania	05.05.2021-05.06.2021
Planowany termin sporządzenia wstępnego sprawozdania z zadania audytowego	05.06.2021
Planowany termin przekazania sprawozdania końcowego z zadania audytowego	20.06.2021
Cel zadania	Zapewnienie kierownika jednostki o rzetelności, jakości i przejrzystości informacji zawartych w raporcie niefinansowym za 2020 r. Poświadczenie wiarygodności danych zawartych w raporcie niefinansowym. Przedstawienie opinii audytora w sprawie skuteczności działania kontroli, zarządzania ryzykiem i ładu organizacyjnego w obszarze objętym zadaniem audytowym.
Zakres przedmiotowy	Sprawozdanie niefinansowe za 2020 rok. Obszary: opis modelu biznesowego, niefinansowe wskaźniki efektywności, poszczególne obszary sprawozdania opisujące stosowane polityki i ich rezultaty w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałaniu korupcji, opis procedur należytej staranności, opis zarządzania ryzykiem.
Istotne ryzyka w badanym obszarze	<ul style="list-style-type: none"> • brak spójności informacji zawartych w raporcie z danymi finansowymi zamieszczonymi w sprawozdaniu finansowym za 2020 r., • niekompletność raportu, • informacje niezgodne z oczekiwaniami interesariuszy, niezgodność informacji zawartych w raporcie z przyjętymi standardami raportowania, • brak rzetelności raportu
Metodyka audytu	<p>1. Zapoznanie się z dokumentacją:</p> <ul style="list-style-type: none"> • analiza aktów prawnych (zewnętrznych i wewnętrznych) odnoszących się do procesu raportowania niefinansowego w jednostce raportującej, • zapoznanie się z dokumentacją źródłową, na podstawie której sporządzono przedmiotowy raport, • analiza treści raportu niefinansowego, • przegląd dokumentacji procesu zarządzania ryzykiem, • przegląd dokumentacji kontroli wewnętrznej (plan/wykonane kontrole), • analiza sprawozdania finansowego za 2020 r.

	<p>2. Rozmowy z wybranymi grupami pracowników:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kierownictwem jednostki/zarządem, wybranymi pracownikami merytorycznymi, • koordynatorem kontroli wewnętrznej i zarządczej, • koordynatorem procesu zarządzania ryzykiem w jednostce. <p>3. Ankieta skierowana do wybranej grupy interesariuszy, którzy są głównymi odbiorcami raportu niefinansowego.</p>
Kryteria oceny	<ul style="list-style-type: none"> • zgodność z krajowymi i międzynarodowymi standardami raportowania niefinansowego, • istotność informacji ujętych w sprawozdaniu niefinansowym z uwzględnieniem potrzeb i oczekiwań interesariuszy, • rzetelność informacji ujętych w sprawozdaniu podpartej odpowiednimi i wystarczającymi^a dowodami, • wiarygodność informacji zawartych w sprawozdaniu niefinansowym podparta odpowiednimi i wystarczającymi dowodami, • spójność informacji niefinansowych ujętych w raporcie z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym za 2020 r., • przejrzystość zawartych w raporcie treści.
Nazwiska audytorów wykonujących zadanie audytowe	Zadanie wykonuje audytor X
Koordynator zadania audytowego	J.w.
Uwagi	Brak

^a Wystarczalność występuje w rozumieniu liczby dowodów. Odpowiedniość odnosi się do jakości zebranych dowodów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Kiziukiewicz, 2013, s. 148-151; Międzynarodowe Standardy..., 2016).

Opracowany program jest podstawą realizacji zadania zapewniającego. Kierując się przyjętymi kryteriami, audytor dokonuje weryfikacji i analizy raportu niefinansowego oraz prowadzi rozmowy w przedmiotowym zakresie z kierownictwem i pracownikami jednostki. Zgodnie z przyjętą metodyką (wskazaną w tab. 1) audytor przeprowadza ankietę, której respondentami są kluczowi odbiorcy badanego sprawozdania niefinansowego. Wstępne wnioski z audytu oraz niezależna i obiektywna opinia audytora wraz z zaleceniami¹³ jest przedstawiana na naradzie zamykającej, której uczestnikami są przedstawiciele obu stron. Przykładowe wnioski wskazujące na uchybienia w badanym raporcie mogą odnosić się do następujących kwestii:

- niewystarczające dowody potwierdzające rzetelność przedstawianych informacji,
- raport niekompletny, brak opisu stosowanych polityk w odniesieniu do zagadnień społecznych,

¹³ Wdrożenie zaleceń nie jest obligatoryjne, a decyzję w tej sprawie podejmuje audytowany. W przypadku odmowy ich wdrożenia ostateczną decyzję w tej sprawie podejmuje kierownik jednostki (por. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r.). W przypadku wdrożenia zaleceń audytor wewnętrzny przeprowadza w ustalonym z audytowanym terminie czynności sprawdzające.

- brak zgodności treści raportu z wymogami zawartymi w standardzie GRI.

Wszystkie spostrzeżenia audytora (jak również uwagi audytowanych w odniesieniu do realizowanego zadania) są ujmowane w sprawozdaniu z zadania audytowego, które można traktować jako wewnętrzny raport poświadczający (certyfikujący) informacje zawarte w sprawozdaniu niefinansowym. Jest to podstawa zapewniająca kierownictwo jednostki o rzetelności, jakości i przejrzystości treści badanego raportu. Głównym odbiorcą sprawozdania z zadania audytowego jest kierownik jednostki audytowanej, przy czym z punktu widzenia przyjętych przez audytora kryteriów wyniki audytu są również przydatne dla interesariuszy, którzy uzyskują potwierdzenie rzetelności, jakości i przejrzystości informacji zawartych w raporcie jednostki raportującej. Powyższe tworzy wartość dodaną w postaci zapewnienia o jakości sporządzonego raportu oraz zaleceń, które zaimplementowane w obszar raportowania niefinansowego podwyższą jego jakość i efektywność¹⁴, a także w postaci wzrostu zaufania interesariuszy do jednostki raportującej.

Poza realizacją zadań zapewniających w obszarze raportowania niefinansowego audytor może podjąć się świadczenia usług doradczych. Usługi te ze względu na swój charakter wykonywane są zwykle w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie zleceniodawcy (kierownika jednostki), a charakter i zakres zadania doradczego są przedmiotem umowy ze zleceniodawcą. Usługi doradcze zwykle angażują dwie strony – osobę oferującą doradztwo (audytora wewnętrznego) i osobę lub grupę osób (zleceniodawcę), które tej porady poszukują. Należy podkreślić, iż ze względu na cienką granicę, jaka dzieli doradztwo od czynności związanych z zarządzaniem jednostką, audytor wewnętrzny zobowiązany jest zachować obiektywizm podczas świadczenia usług o charakterze doradczym i nie przejmować obowiązków kierownictwa (por. Międzynarodowe Standardy..., 2016).

W odniesieniu do raportowania niefinansowego celem usług doradczych jest przysporzenie wartości dodanej w powyższym zakresie. Tego rodzaju usługi mogą przyjąć formę doradztwa, konsultacji czy też szkolenia (por. Standardy praktyki zawodowej..., 2016), co z punktu widzenia złożoności procesu raportowania jest jak najbardziej uzasadnione. Rola audytora w tym zakresie powinna w głównej mierze skupiać się na wskazaniu dobrych praktyk sprawozdawczych, pomocy w rozwiązywaniu problemów związanych z ujęciem w sprawozdaniu określonych ujawnień, identyfikacji potrzeb informacyjnych interesariuszy, jak również wsparciu realizacji procesów zarządzania ryzykiem i kontrolnych w celu ochrony jednostki przed skutkami wystąpienia ryzyka.

¹⁴ Audytorzy wewnętrzni muszą dokumentować wystarczające, wiarygodne, przydatne i dotyczące zadania informacje, stanowiące podstawę wyników i wniosków. Dokumentacja audytowa stanowi własność jednostki audytowanej (Por. Międzynarodowe Standardy..., 2016).

4. Zakończenie i rekomendacje

Realizacja wewnętrznego poświadczenia informacji niefinansowych wykonywana przez audytorów wewnętrznych ma swoje uzasadnienie z punktu widzenia zarówno kosztów usługi atestacyjnej, jak i wyboru podmiotu oceniającego, który w przypadku raportów niefinansowych jest znacznie ograniczony.

Ze względu na postawę niezależności i zbieżność metodologiczną włączenie audytora wewnętrznego w ocenę informacji niefinansowych wydaje się trafnym rozwiązaniem. Argumentami, które przemawiają za zasadnością ww. stwierdzenia, są m.in.:

- uzyskanie przez kierownictwo i odbiorców informacji niefinansowych zapewnienia o rzetelności, jakości i przejrzystości prezentowanych w raporcie ujawnień,
- możliwość dokonania korekty przed upublicznieniem raportu,
- poprawa jakości i przejrzystości prezentowanych informacji (dzięki wydanym zaleceniom),
- oszczędność kosztów przy zakupie usług (zadanie audytowe wykonywane jest w ramach prac audytowych).

Ponadto można przypuszczać, iż realizacja usług audytowych w obszarze raportowania niefinansowego:

- wpływa pozytywnie na wzrost zaufania interesariuszy (inwestorów i akcjonariuszy) w odniesieniu do jednostki raportującej,
- poprawia wizerunek jednostki w oczach odbiorców raportów niefinansowych,
- zmniejsza ryzyko negatywnego odbioru informacji przez otoczenie zewnętrzne,
- wzmacnia ład korporacyjny organizacji (EKIIA, 2017), a także usprawnia komunikację z interesariuszami i poprawia konkurencyjność firmy na rynku.

W praktyce realizacja zadań przez audytorów wewnętrznych powinna opierać się na odpowiednich procedurach i skutecznych rozwiązaniach audytowych, przyczyniających się do podniesienia jakości publikowanych informacji niefinansowych. Wsparciem w tym procesie powinno być wysokie zaangażowanie kierownictwa w raportowanie niefinansowe i właściwe ukierunkowanie prac księgowych w tym obszarze¹⁵. Wiąże się to z nakierowaniem celów organizacji na realizację założeń koncepcji zrównoważonego rozwoju i cykliczne raportowanie dokonań danej jednostki w tym zakresie.

¹⁵ Jak wskazują J. Krasodomska i in. (2020), konieczne jest przejście od tradycyjnych systemów księgowych do dialogicznych systemów odpowiedzialności, co wymaga zmian w zawodzie księgowego i nastawienia kierownictwa do nietradycyjnej rachunkowości. Ogólna znajomość zagadnień niefinansowych wśród specjalistów rachunkowości jest niska i zależy od tożsamości społecznej księgowego.

Literatura

- AccountAbility. (2008). *Standard AA1000 weryfikacja 2008*. Pobrane 15 stycznia 2022 z <http://www.aa1000.pl/>
- Adamczyk, J. (2019). The quality of non-financial information in the perspective of data disclosure, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 63(10), 147-160.
- Asif, M., Searcy, S., dos Santos, P. i Kensah, P. (2013). A review of dutch corporate sustainable development reports. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, (20), 321-329.
- Aureli, S., Del Baldo, M., Lombardi, R. i Nappo, F. (2020). Nonfinancial reporting regulation and challenges in sustainability disclosure and corporate governance practices. *Business Strategy and the Environment*.
- Bartoszewicz, A. (2018). Atestacja danych niefinansowych przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych w świetle standaryzacji ISAE3000. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (522), 305-316.
- Bartoszewicz, A. i Rutkowska-Ziarko, A. (2021). Practice of non-financial reports assurance services in the Polish audit market – the range, limits and prospects for the future. *Risks*, 9(10), 176.
- Bartoszewicz, A. i Rutkowska-Ziarko, A. (2022). Factors hindering the conduct of audits of corporate social responsibility reports: evidence from Poland. *E&M Economics and Management*, 25(1), 24-41.
- Bek-Gaik, B. i Surowiec, A. (2019). Raportowanie zintegrowane w praktyce polskich spółek – próba oceny jakości ujawnień. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 63(11).
- Dal Maso, L., Lobo, G., Mazzi, F. i Paugam, L. (2020). Implications of the joint provision of CSR assurance and financial audit for auditors' assessment of going-concern risk. *Contemporary Accounting Research*, (37), 1248-89.
- Deloitte. (2017). Pobrane 10 marca 2022 z <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/audit/articles/budowanie-odpornosci-badanie-Deloitte-Audit-Value-Survey-2020.html>
- 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 (Dz. Urz. UE L 330/1)
- ECIIA. (2017). Raportowanie niefinansowe: budowanie zaufania z audytem wewnętrznym. Pobrane z https://www.iiia.org.pl/sites/default/files/eccia_budowanie_zaufania_z_aw2015_03.pdf
- Grabowska-Kaczmarczyk, E. (2020). Wiarygodność sprawozdania finansowego, potwierdzona badaniem przez biegłego rewidenta, elementem polityki zrównoważonego rozwoju. W: K. Chłapek, S. Krajewska i P. Zieniuk (red.), *Wyzwania rewizji finansowej*. Warszawa: Difin.
- Kaspina, R. G., i Samoilova, N. (2020). Аудит нефинансовой информации. Учет. Анализ. *Аудит*, (7), 71-80.
- Kiziukiewicz, T. (red.). (2013). *Audyty wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*, Warszawa: Difin.
- KPMG. (2017). *The Road Ahead. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017*. Pobrane z <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf>
- Krasodomska, J., Michalak, J. i Świetla, K. (2020). Directive 2014/95/EU: Accountants' understanding and attitude towards mandatory non-financial disclosures in corporate reporting. *Meditari Accountancy Research*.
- Krasodomska, J., Simnett, R. i Street, D. (2021). Extended external reporting assurance: Current practices and challenges. *Journal of International Financial Management and Accounting*, (32), 104-42.
- Krasodomska, J. i Zieniuk, P. (2021). Atestacja informacji niefinansowych: podstawy teoretyczne, standardy i praktyki spółek działających w Europie Zachodniej i Wschodniej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45(1), 53-74.

- Kutera, M. i Zyznarska-Dworczak, B. (2018). Narracja w sprawozdawczości – jak ją weryfikować? *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, (160), 99-111.
- Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. (2016). Instytut Auditorów Wewnętrznych. Pobrane 15 marca 2022 z [www. https://www.iaa.org.pl/o-nas/standardy](https://www.iaa.org.pl/o-nas/standardy)
- O'Dwyer, B., Owen, D. i Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, (36), 31-52.
- Pawłowski, A. (2008). Wielowymiarowość rozwoju zrównoważonego. *Problemy ekorozwoju*, 1(1), 23-32.
- Petelczyk, O. (2017). Audyt wewnętrzny partnerem w raportowaniu niefinansowym. W: L. Anam, i J. Kacprzak (red.), *Raportowanie niefinansowe. Poradnik dla raportujących* (wydanie II poprawione). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- PIBR. (2019). 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 nr 2 do uchwały nr 3436/52e/2019Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 kwietnia 2019.
- Sierra, L., Zorio, A. i García-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, 359-370.
- Sonnerfeldt, A. (2011). *The development and use of standards by non-state actors: A study of the dynamics of regulating sustainability assurance (Doctoral Thesis)*. Lund University.
- Sonnerfeldt, A. i Pontoppidan, C. (2020). The challenges of assurance on non-financial reporting. *Account Econ Law, De Gruyter*, 10(2), 1-23.
- Stolowy, H. i Paugam, L. (2018). The expansion of non-financial reporting: an exploratory study. *Accounting and Business Research*, 48(5), 525-548.
- Szczepankiewicz, E. I. (2017). Modele współpracy biegłego rewidenta z audytorami wewnętrznymi w polskich jednostkach. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 92(148), 151-173.
- Śnieżek, E., Krasodomska, J. i Szadziewska, A. (2018). *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości biznesowej przedsiębiorstw*. Łódź: Wydawnictwo Nieoczywiste.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz. U. z 2015 r., poz. 1480)
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2017 r., poz. 61)
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. 2020, poz. 1415)
- Wiśniewska, J. i Chojnacka, E. (2016). Weryfikacja danych pozafinansowych przedsiębiorstw odpowiedzialnych społecznie – wyniki badania ankietowego. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, (284), 97-107.
- Wójcik-Jurkiewicz, M. (2020). Weryfikacja raportów społecznej odpowiedzialności biznesu – przykłady spółek z Respect Index. W: K. Chłapek, S. Krajewska i P. Zieniuk (red.), *Wyzwania rewizji finansowej*. Warszawa: Difin.

INTERNAL ASSURANCE SERVICES OF NON-FINANCIAL INFORMATION – MODEL APPROACH

Abstract: The aim of the article is to present a model approach to the implementation of internal audit services in the area of non-financial reporting. In order to achieve it, an analysis of the literature and legal acts in this area was carried out. Conclusions were formulated based on inductive and deductive inference carried out by the method of analysis and synthesis. The article shows a model diagram of the implementation of audit tasks in the field of non-financial reporting. It indicates the premises for accepting the assurance task in the field of non-financial reporting into the internal audit plan and describes the course of the task implementation. The result of audit work in this area is an internal certifying report, which is the management's assurance of the reliability, quality, and transparency of information contained in the non-financial report. The article is a voice in the discussion of an internal auditor's role in the non-financial reporting process.

Keywords: assurance services, internal audit, non-financial reporting, audit, sustainability development.