

# BUDOWANIE ZAUFANIA DO SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU:

## Pilna potrzeba zintegrowanej kontroli wewnętrznej



### Dlaczego potrzebna jest zintegrowana kontrola wewnętrzna?

Zaufanie do wysokiej jakości informacji jest fundamentem rynków kapitałowych. Jest ono również nieodzowne dla podejmowania dobrych decyzji i odnoszenia sukcesów w biznesie.

Inwestorzy oczekują wysokiej jakości informacji finansowych, a teraz żądają tego samego w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Wiarygodna i połączona sprawozdawczość finansowa i sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju, jak również ujawnienia informacji finansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem, umożliwiają spółkom i inwestorom podejmowanie decyzji ekonomicznych w oparciu o wysokiej jakości informacje. Zwiększenie zaufania do informacji na temat zrównoważonego rozwoju i włączenie ich do głównego nurtu raportowania pomaga również spółkom uniknąć podejrzeń o stosowanie „greenwashingu” i postępowań regulacyjnych lub sądowych.

Mając na uwadze finansowe skutki zmian klimatycznych i transformacji w kierunku zrównoważonego rozwoju oraz tempo wprowadzania obowiązkowej sprawozdawczości i usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju, zarządy i kierownictwa spółek muszą ustanowić zintegrowane środowisko kontroli wewnętrznej dla sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, które mieści się w ramach ładu korporacyjnego i zarządzania ryzykiem, czemu towarzyszyć musi zaangażowanie kierownictwa wyższego szczebla w realizację celów zrównoważonego rozwoju.

Liderzy biznesu, organy regulacyjne, inwestorzy i inne podmioty oczekują od profesji księgowych:

- Wzmocnienia i walidacji systemów i procesów, które mogą generować wysokiej jakości dane dotyczące zrównoważonego rozwoju.
- Zapewnienia integracji i powiązania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju z informacjami finansowymi, co ułatwiłoby zrozumienie finansowych skutków ryzyk i możliwości związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz ujawnianie informacji finansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem.

Dzięki zintegrowanemu środowisku kontroli wewnętrznej opartemu na **zintegrowanym sposobie myślenia** spółki osiągają ściślejsze powiązanie funkcji, procesów i systemów, co prowadzi do wzmocnienia jakości danych, dla poprawy procesu podejmowania decyzji w zakresie strategii, ryzyka, zarządzania możliwościami i spraw związanych z ładem korporacyjnym. Jest to podstawa dla przejścia na bardziej zrównoważony model biznesowy i zwiększania zaufania inwestorów i interesariuszy do wyników w zakresie zrównoważonego rozwoju.

### Nowe oczekiwania w ramach obowiązkowej sprawozdawczości

Oczekiwania co do jakości informacji o ryzykach i możliwościach związanych ze zrównoważonym rozwojem, a także o wynikach działań realizowanych w tym obszarze, rosną w związku z publikacją nowych standardów i wymogów dotyczących obowiązkowych ujawnień związanych ze zrównoważonym rozwojem. Są to między innymi:

- Standardy MSSF dotyczące ujawniania informacji na temat zrównoważonego rozwoju, które stanowią globalny punkt odniesienia dla ujawniania informacji ukierunkowanych na inwestorów. Kluczowym wymogiem jest łączenie informacji, w tym powiązanie między informacjami finansowymi związanymi ze zrównoważonym rozwojem a sprawozdaniem finansowym;
- Przepisy prawa i standardy w poszczególnych systemach prawnych, w tym dyrektywa Unii Europejskiej w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSRD) i europejskie standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS), a w Stanach Zjednoczonych proponowane przepisy SEC dotyczące ujawniania informacji na temat zmian klimatycznych oraz niedawno uchwalone w Kalifornii przepisy dotyczące sprawozdawczości w zakresie zmian klimatycznych. Te wymogi w systemach prawnych wymagają również atestowania ujawnień informacji na temat zrównoważonego rozwoju w ramach usług atestacyjnych.

Wszystkie te nowe standardy i przepisy prawa wymagają wydania ujawnień w zakresie zrównoważonego rozwoju jednocześnie ze sprawozdaniem finansowym i za ten sam okres sprawozdawczy. Wszystkie spółki objęte zakresem wymogów będą musiały podjąć znaczne wysiłki, aby zapewnić, że ich wewnętrzny ład korporacyjny, procesy i systemy są odpowiednie do tego zadania. Unijna dyrektywa CSRD wymaga również, aby spółki ujawniały, w jaki sposób ich systemy zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej uwzględniają procesy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

### Jak osiągnięta jest zintegrowana kontrola wewnętrzna?

Zintegrowane środowisko kontroli obejmuje funkcję finansową, audyt wewnętrzny, niezależne usługi atestacyjne zapewniające kierownictwu wyższego szczebla i zarządowi wysokiej jakości informacje na potrzeby podejmowania decyzji, skutecznego ładu korporacyjnego i nadzoru oraz sprawozdawczości zewnętrznej. *Zintegrowane założenia ramowe kontroli wewnętrznej COSO* (lub jej odpowiednik) są już szeroko stosowane przez spółki w celu zwiększenia zaufania do informacji, procesów i systemów, w szczególności związanych z kontrolą wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową (ang. ICFR).

Procesy i systemy kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową mogą być modyfikowane i stosowane do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w celu zwiększenia porównywalności, spójności i wiarygodności informacji oraz włączenia istotnych informacji finansowych i niefinansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem do cyklu sprawozdawczości finansowej. Jest to również przydatne dla niezależnego zewnętrznego praktyka (ang. practitioner) przeprowadzającego usługę atestacyjną dla uzyskania zapewnienia co do tych informacji.

Zintegrowane środowisko kontroli wewnętrznej stwarza możliwość gromadzenia solidnych danych, ustanawia procesy i kontrole poprzez:

- **Skuteczny ład korporacyjny** ustalający „odgórny ton” (ang. „tone at the top”) promujący zaangażowanie całej organizacji w zrównoważony rozwój i budowanie kultury stosowania tych samych zasad pomiaru i raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają zastosowanie do sprawozdawczości finansowej. Odpowiedzialność za nadzór nad zrównoważonym rozwojem i zintegrowaną sprawozdawczością będzie w coraz większym stopniu spoczywać na komitetach audytu, które będą musiały koordynować działania z innymi stosownymi komitetami zarządu (zob. [Key Questions for Audit Committees Overseeing Sustainability-Related Disclosure](#)).
- **Oceny ryzyka i istotności** dostosowane do strategii i modelu biznesowego w celu zidentyfikowania danych potrzebnych do realizacji celów biznesowych oraz wymagań regulacyjnych i potrzeb interesariuszy. Ocena ryzyka pozwala również na alokację zasobów w ramach procesów sprawozdawczych i kontrolnych do tych obszarów, które stwarzają najwyższe ryzyko istotnego zniekształcenia.

- **Opracowanie polityki i procesu sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju** w celu stworzenia metodyki generowania spójnych danych oraz ustandaryzowanych i kontrolowanych procesów w oparciu o politykę rachunkowości, plan kont/księgi, kontrole i procedury ustalania istotnych wskaźników i ujawnień w zakresie zrównoważonego rozwoju. Jest to szczególnie ważne w przypadku konsolidacji i sprawozdawczości grupy kapitałowej oraz definiowania wskaźników KPI dla zintegrowanych modułów.
- **Solidne systemy zarządzania danymi i raportowania** w celu zapewnienia dokładności, spójności, wiarygodności, terminowości i integralności danych. Optymalnym rozwiązaniem może być włączenie danych dotyczących zrównoważonego rozwoju do istniejących systemów finansowych lub systemów planowania zasobów przedsiębiorstwa, w których istnieją już możliwości przetwarzania, takie jak automatyczne pobieranie danych z faktur, list płac pracowników i dokumentacji dostaw wraz z powiązanymi mechanizmami kontroli, lub poprzez bezpośredni pomiar i gromadzenie danych w czasie rzeczywistym.
- **Ciągłe doskonalenie założeń ramowych**, które obejmuje regularne przeglądy i ulepszanie danych i procesów sprawozdawczych dotyczących zrównoważonego rozwoju.

## Szczególne wyzwania związane z informacjami na temat zrównoważonego rozwoju

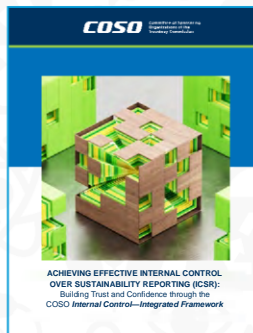


W projekcie środowiska kontroli wewnętrznej należy wziąć pod uwagę szczególne wyzwania związane z gromadzeniem, przetwarzaniem i analizowaniem zarówno ilościowych, jak i jakościowych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Informacje na temat zrównoważonego rozwoju często zawierają więcej szacunków, w większym stopniu wybiegają w przyszłość, mają charakter jakościowy i pochodzą z wielu części organizacji i podmiotów w jej łańcuchu wartości.

Aby sprostać tym wyzwaniom, konieczne jest:

- **Opracowanie polityk i dokumentacji, zastosowanie zewnętrznych standardów oraz doprecyzowanie zasad pomiaru i sprawozdawczości, a także ról i obowiązków w zakresie gromadzenia i raportowania informacji.** Umożliwi to wypracowanie procesu wiarygodnego i spójnego gromadzenia danych z całej organizacji, od dostawców i klientów oraz innych niezbędnych danych wejściowych, takich jak koszt emisji dwutlenku węgla. Walidacja wiarygodności i kompletności informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju pochodzących spoza organizacji może być osiągnięta poprzez testy racjonalności i benchmarking branżowy. Zmniejszenie ryzyka związanego z ręcznym gromadzeniem danych wymaga kilku poziomów przeglądu, dopóki takie dane nie zostaną ustandaryzowane, zautomatyzowane i utrzymywane w systemie informacyjnym i sprawozdawczym przedsiębiorstwa.
- **Wypracowanie podejścia do pozyskiwania, wykorzystywania i utrzymywania najbardziej krytycznych danych w celu skutecznego podejmowania decyzji wewnętrznych, a także oceny wyników przez interesariuszy zewnętrznych.** Będzie to wymagało stosowania zmiennych progów i poziomów tolerancji jakości danych, szczególnie w przypadku gromadzenia danych od dostawców oraz informacji dotyczących przyszłości i opartych na scenariuszach. Wykorzystanie zaawansowanych narzędzi analitycznych, które obsługują duże ilości nieustrukturyzowanych danych, może pomóc w zarządzaniu złożonością i progностycznym charakterem informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Szacunki można z czasem ograniczyć dzięki bezpośrednim pomiarom działań i tam, gdzie to możliwe, pozyskiwaniu danych z istniejących systemów.
- **Dostosowanie okresów sprawozdawczych dla zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczości finansowej w odniesieniu do informacji z całej organizacji i jej łańcucha wartości.** Polepszy to powiązanie informacji na temat zrównoważonego rozwoju i sprawozdań finansowych, pozwalając na obliczanie wskaźników wydajnościowych i umożliwiając wprowadzenie zintegrowanej sprawozdawczości. Współpraca z partnerami w łańcuchu wartości jest niezbędna tam, gdzie informacje są istotne i obejmuje włączenie systemów i procesów zarządzania danymi u dostawców i klientów do środowiska kontroli wewnętrznej.
- **Zwiększenie przejrzystości wobec użytkowników zewnętrznych w zakresie ramowych założeń stosowanych do pomiaru i raportowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju, wykorzystania szacunków i założeń oraz uzyskanych zapewnień.** Będzie to wspierało ich osąd o wiarygodności informacji.

Sprostanie tym wyzwaniom wymaga stosowania zawodowego osądu, przy czym kluczowe znaczenie ma koordynacja prac działów finansów, ryzyka, ładu korporacyjnego, zrównoważonego rozwoju, operacji, IT i prawnego. Współpraca prowadzi do ustanowienia jasnych kanałów komunikacji, podziału obowiązków i jednakowego rozumienia przez poszczególne działy celów, informacji i wymogów sprawozdawczych w zakresie zrównoważonego rozwoju. Dodatkowe informacje na temat kroków mających na celu wzmocnienie sprawozdawczości w zakresie emisji gazów cieplarnianych można znaleźć w publikacji *Enhancing Greenhouse Gas (GHG) Reporting*.



## Zastosowanie Zintegrowanych założeń ramowych kontroli wewnętrznej (Internal Control—Integrated Framework) autorstwa Committee of Sponsoring Organizations (COSO) do informacji na temat zrównoważonego rozwoju

Wytuczne COSO dotyczące osiągnięcia skutecznej kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju: *Achieving Effective Internal Control Over Sustainability Reporting (ICSR) – Building Trust and Confidence through the COSO Internal Control – Integrated Framework* pokazują, w jaki sposób pięć elementów kontroli wewnętrznej i siedemnaście zasad COSO stosuje się do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i ESG – w celu zwiększenia skuteczności, efektywności i dokładności podstawowych procesów i mechanizmów kontroli wewnętrznej.

## Rola funkcji finansowej

Funkcje finansowe wzmocniają jakość i stosowność informacji na potrzeby wewnętrzne oraz poprawiają ich terminowość, spójność, porównywalność, istotność i powiązanie. Jest to podstawa dla zintegrowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju z procesem planowania przedsiębiorstwa i modułami, zarządzania ryzykiem, ramowymi założeniami w zakresie wynagrodzeń i procesami decyzyjnymi w celu dostarczania stosownych i wiarygodnych informacji kierownictwu wyższego szczebla i zarządowi, a ostatecznie wysokiej jakości zintegrowanych informacji przekazywanych na zewnątrz.

Funkcja finansowa wzmocnia jakość danych dotyczących zrównoważonego rozwoju poprzez następujące środki:

- Systemy transakcyjne do księgowania i gromadzenia danych dotyczących zrównoważonego rozwoju
- Systemy ujawniania informacji, procesy raportowania i analityka
- Architektura IT oraz automatyzacja procesów i kontroli
- Interpretacja przepisów i standardów oraz zapewnienie zgodności raportowania ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Biorąc pod uwagę, że sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju i informacji finansowych jest zbyt często oddzielona i niepowiązana, funkcja finansowa może również zapewnić, że ujawnienia dotyczące zrównoważonego rozwoju zostaną zharmonizowane z odpowiadającymi informacjami finansowymi w sprawozdaniu finansowym, aby ułatwić powiązanie pomiędzy ryzykami i możliwościami w zakresie zrównoważonego rozwoju a ich skutkami finansowymi w tym samym okresie sprawozdawczym.

## Znaczenie umiejętności zawodowego księgowego

Zawodowi księgowi, którzy są osobami sporządzającymi raporty, członkami kierownictwa wyższego szczebla, członkami zarządu i komitetu audytu lub którzy świadczą usługi doradcze dla firm, są idealnie przygotowani do tworzenia i utrzymywania skutecznego środowiska kontroli wewnętrznej dla sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Biorąc pod uwagę ich doświadczenie w zakresie ryzyk i kontroli nad sprawozdawczością finansową, zawodowi księgowi wiedzą, co jest „dobre”, jeżeli chodzi o zwiększanie wiarygodności danych i potrafią ocenić wpływ działań związanych ze zrównoważonym rozwojem na sprawozdawczość finansową.

Potrafią dodatkowo zapewnić, że gromadzone i raportowane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będą zgodne z międzynarodowymi i krajowymi wymogami i standardami sprawozdawczości oraz zostaną skoordynowane ze stosownymi działaniami audytu wewnętrznego i niezależnymi usługami atestacyjnymi.

Niniejszy dokument *Budowanie zaufania do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju: Pilna potrzeba zintegrowanej kontroli wewnętrznej*, opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2023 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lutym 2024 roku i jest używany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Budowanie zaufania do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju: Pilna potrzeba zintegrowanej kontroli wewnętrznej* w języku angielskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Budowanie zaufania do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju: Pilna potrzeba zintegrowanej kontroli wewnętrznej* w języku polskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Building Trust in Sustainability Reporting: The Urgent Need For Integrated Internal Control*.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).