



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Stručno savjetovanje ovlaštenih revizora u organizaciji Hrvatske revizorske komore

za 2024. godinu



HRVATSKA
REVIZORSKA
KOMORA

Provjera izvještaja o održivosti sastavljenih prema definiranom okviru - prva godina primjene

Slaven Kartelo, FCCA, CIA
Ovlašteni revizor

Napomena

Sadržaj ovog prezentacijskog materijala je informativnog karaktera. Upotreba prezentacijskog materijala ne oslobađa korisnika od poduzimanja potrebnih mjera predostrožnosti prije njegove uporabe, odnosno ne oslobađa korisnika od obveze primjene izvornih zakonskih odredbi i pravila struke, s toga se Hrvatska revizorska komora i autor prezentacijskog materijala ne mogu smatrati odgovornima prilikom uporabe ili u vezi s uporabom sadržaja koji se nalazi u prezentacijskom materijalu.

Uporaba sadržaja i podataka iz ovog prezentacijskog materijala dopuštena je pod uvjetom navođenja izvora podataka, osim u slučajevima kada je naznačeno drugačije.

Sadržaj

1. Uvod
2. Obveze revizora u izvještaju o održivosti
3. Glavna područja revizije izvještaja o održivosti u skladu s MSIU 3000 – izmijenjen
4. Razlika između ograničenog uvjerenja i razumnog uvjerenja prema MSIU 3000
5. Razumijevanje procesa dvostruke značajnosti
6. Određivanje praga značajnosti za testiranje objava
7. Oslanjanje na testove kontrola
8. Dokazni postupic

1. Uvod

- Stupanjem na snagu novog ZoR-a NN 85/24 od 27.7.2024 godine uvodi se provjera Izvještaja o održivosti koju će u Republici Hrvatskoj obavljati revizorska društva
- U prvoj fazi izražavat će ograničeno uvjerenje, a u drugoj fazi planira se prelazak na razumno uvjerenje
- S obzirom da u Republici Hrvatskoj ne postoje nacionalni standardi, u prijelaznom razdoblju koristiti će se Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen) (MSIU 3000 - izmijenjen) koji je trenutno najčešće korišten standard u provjeri informacija povezanih s održivošću.



2. Obveze revizora u izvještaju o održivosti

Revizor će biti dužan donijeti zaključak o sljedećem:

- Usklađenost postupka koje je društvo provelo za utvrđivanje informacija objavljenih prema ESRS-ovima („Postupak dvostruke značajnosti”)
- Usklađenost objava u izvještaju o održivosti u skladu s ESRS-ovima
- Usklađenost objava u Izvještaju o održivosti sa zahtjevima izvještavanja iz članka 8 Uredbe (EU) 2020/852 („Uredba o taksonomiji”)
- Usklađenost sa zahtjevima za označavanje izvještaja o održivosti u skladu s „Uredbom o ESEF-u” (vjerojatno od 2025 godine)

Ukupno 4 odvojena zaključka

3. Glavna područja revizije izvještaja o održivosti u skladu s MSIU 3000 – izmijenjen

Početne aktivnosti angažmana	Planiranje i procjena rizika	Pribavljanje dokaza	Završne aktivnosti
<ul style="list-style-type: none">• Utvrditi jesi li preduvjeti angažmana ispunjeni• Obratiti pažnju na etiku i neovisnost• Odrediti organizacijske granice• Obaviti procedure prihvaćanja angažmana• Ugovaranje	<ul style="list-style-type: none">• Razumijevanje društva i njegovog lanca vrijednosti• Razumijevanje procesa dvostruke značajnosti• Provođenje procedura identificiranja rizika• Određivanje praga značajnosti• Određivanje prirode, vremena i opsega testova	<ul style="list-style-type: none">• Provesti procedure oko objava zahtijevanih od strane SBM-3 i IRO-2 ESRS 2• Pribaviti dokaze o objavama koje se odnose na politike, mjere, ciljne vrijednosti i metrike	<ul style="list-style-type: none">• Ocijenite utvrđene pogreške• Formiranje zaključka• Priprema izvješća• Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje• Ostale procedure (događaji nakon datuma bilance, pismo uprave...itd)



4. Razlika između ograničenog uvjerenja i razumnog uvjerenja prema MSIU 3000

Područje revizije izvještaja o održivosti	Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
1. Utvrđivanje preduvjeta angažmana	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja
2. Etika i neovisnost	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja
3. Određivanje organizacijskih granica	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja
4. Procedure prihvaćanja angažmana	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja
5. Ugovaranje	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja
6. Razumijevanje društva i lanca vrijednosti	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja
7. Razumijevanje procesa dvostruke značajnosti	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja
8. Određivanje praga značajnosti	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja
9. Utvrđivanje značajnih rizika	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja
10. Završne aktivnosti	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja	Nema razlike ovisno o razini uvjerenja



4. Razlika između ograničenog uvjerenja i razumnog uvjerenja prema MSIU 3000 (nastavak)

Područje revizije izvještaja o održivosti	Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
11. Ocjena internih kontrola	Revizor koristi razumijevanje procesa i kontrola kako bi utvrdio područja gdje postoji povećani rizik pogreške, a ne u svrhu potencijalnog oslanjanja na kontrole. U pravilu se ne testiraju kontrole.	Revizor uz detaljno razumijevanje procesa i kontrola još i za značajne rizike testira dizajn kontrola čak i ako se ne oslanja na kontrole.
12. Analitičke procedure	Upotrebljavaju se analitičke procedure uvida - da se uspostave i predvide trendovi i međusobni odnosi. Ne zahtjeva neovisno očekivanje te se istraživanje razlika može provesti putem upita	Uključuje razvijanje očekivanja koja su dovoljno precizna da identificiraju materijalnu pogrešku (npr. neovisno očekivanje) te da se razlike istraže dokaznim postupcima koji nadilazi samo upit (provjera dokazima).
13. Testovi detalja	Manji uzorci testiranja Niža razina dokaza kroz vrste dokaznih postupaka (npr. upiti/promatranje)	Veći uzorci testiranja Veća razina dokaza kroz vrste dokaznih postupaka (npr. Inspekcija/ponovno izvođenje)
14. Mišljenje	Negativnog oblika <i>„...ništa nam nije skrenulo na pažnju što bi ukazivalo na to da X nije pripremljen u skladu s Y, u svim značajnim aspektima.”</i>	Pozitivnog oblika <i>“Prema našem mišljenju, X je pripremljen u skladu s Y, u svim značajnim aspektima”</i>

5. Razumijevanje procesa dvostruke značajnosti

Osnova procesa značajnosti prema definiciji ESRS-a:

- Analiza Lanca vrijednosti - cijeli lanac vrijednosti treba uzeti u obzir u procesu procjene značajnosti jer se IRO-ovi često pojavljuju u lancu vrijednosti subjekta uzvodno i/ili nizvodno, ne samo u njegovim vlastitim operacijama.
- Dvostruka značajnost
 - o Materijalnost utjecaja
 - o Financijska značajnost
- Dionici – pristup dvostrukoj značajnosti treba uzeti u obzir širok raspon dionika, uključujući one koji su povezani s uzvodni i nizvodni lanac vrijednosti subjekta. To uključuje pogođene dionike i korisnike izvjava o održivosti. Važno je zapamtiti da pogođeni dionici također uključuju tihe dionike kao što je priroda.

5. Razumijevanje procesa dvostruke značajnosti (nastavak)

- Subjektova procjena značajnosti polazište je za izvješćivanje o održivosti u skladu s ESRS-om. Ovo se razlikuje od financijskog izvještavanja subjekta, gdje okvir financijskog izvještavanja određuje što je uključeno u financijska izvješća.
- Razumijemo ovaj proces svake godine budući da smo dužni pružiti uvjerenje o procesu subjekta kao dio našeg angažmana s uvjerenjem i budući da će to utjecati na to hoće li subjekt na odgovarajući način identificirati značajne informacije o održivosti u svom izvješću.
- Proces postupka značajnosti, kako je opisano u ESRS-u za identificiranje informacija koje treba izvijestiti, razlikuje se od, i ne smije se miješati s ocjenom praga značajnosti za testiranje objava.

5. Razumijevanje procesa dvostruke značajnosti (nastavak)

Odgovornost revizora u procesu dvostruke značajnosti:

- Naša odgovornost kao stručnjaka za izražavanje uvjerenja je procijeniti je li proces društva za identificiranje IRO-a i procjenu njihove značajnosti osmišljen u skladu sa zahtjevima ESRS 1 i razmotriti je li proces subjekta:
 - u skladu s opisom procesa koji je menadžment objavio u njegovom izvještaju o održivosti; i
 - u skladu s dokazima dobivenim upitima, promatranjem i/ili inspekcijom.
- Očekujemo da će subjekt objaviti opis procesa u svojem izvještaju održivosti na dovoljno detaljnoj razini, potkrijepljen odgovarajućom dokumentacijom kako bi se olakšali naši postupci revizije.
- Uprava bi obično održavala određenu razinu dokumentacije za interne potrebe, kao što je informiranje onih koji su zaduženi za upravljanje o procesu izvještavanja o održivosti, što revizor može inspekcijom pregledati.

5. Razumijevanje procesa dvostruke značajnosti(nastavak)

- Osobito u početnom angažmanu, snažno se potiče da s upravom razgovarate o prirodi i opsegu dokumentacije koju bi bilo potrebno pribaviti kao dio naših postupaka izražavanja uvjerenja.
- Dokumentacija subjekta može imati različite oblike, ali će općenito uključivati:
 - identifikaciju dionika i plan njihovog angažmana;
 - dokaz o angažmanu dionika;
 - procjene učinka i financijske značajnosti;
 - dokumentacija o metodologiji (npr. kriteriji bodovanja) za identifikaciju materijalnih učinaka, rizika i prilika („IRO”);
 - utvrđene politike prema kojima menadžment upravlja, provodi i finalizira svoju procjenu značajnosti;
 - popis materijalnih IRO-a; i
 - preslikavanje materijalnih IRO-a na zahtjeve za objavom.

5. Razumijevanje procesa dvostruke značajnosti(nastavak)

Postupci izražavanja uvjerenja o procjeni materijalnosti:

1. Upiti unutar subjekta - uključujući proces koji provode odgovarajuća upravljačka tijela i njihovi relevantni odbori.
 2. Razumijevanje izvora informacija korištenih u procesu subjekta za identificiranje IRO-a i osnove na kojoj menadžment smatra da su informacije dovoljno relevantne i pouzdane za tu svrhu.
 3. Provjera dokumentacije subjekta o procesu i ishodu procesa.
 4. Razumijevanje temeljnih pretpostavki i ključnih prosudbi
 5. Ostali dokazi Uvid u druge dokaze koji se odnose na informacije koje koristi menadžment, kao što su:
 - poslovni planovi i strateški dokumenti;
 - interne priručnike za mapiranje održivosti;
 - angažman dionika i način na koji su povratne informacije uključene u proces;
 - izvješća koje je pripremila uprava (npr. izvješća uprave, financijska izvješća)
 - vanjske komunikacije (npr. priopćenja za tisak, izvještavanje o klimi).
- **Važno je napomenuti da mi ne izražavamo zaključak o ishodu procesa subjekta.**

6. Određivanje praga značajnosti za testiranje objava

- Značajnost ima različita značenja ovisno o tome tko je korisnik.
- Određujemo značajnost u fazi planiranja i preispitujemo je tijekom angažmana i na kraju angažmana.
- Možda ćemo trebati postaviti zasebne pragove značajnosti za različite elemente svakog predmeta ako su različiti.
- Voditelj angažmana treba biti uključen prilikom postavljanja značajnosti.
- Koristimo koncept značajnosti kako bismo pomogli u planiranju opsega posla koji trebamo obaviti i za procjenu svih pogrešaka koje identificiramo.
- Na pragove značajnosti ne utječu različite razine uvjerenja.
- I kvantitativne i kvalitativne čimbenike potrebno je uzeti u obzir pri određivanju značajnosti.
- Ponekad kada gledamo kvantitativne informacije, mogli bismo promatrati omjer koji bi bio vođen dvama ili više brojeva. U ovom slučaju morat ćemo odvojiti elemente i pogledati brojeve pojedinačno.

7. Oslanjanje na testove kontrola

- U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja koristimo stečeno razumijevanje kako bismo pomogli identificirati područja u kojima je vjerojatno da će doći do značajnog pogrešnog prikazivanja informacija. To nam pomaže u dizajniranju naših postupaka daljnjih testiranja.
- Moramo uzeti u obzir proces koji se koristi za pripremu informacija o predmetu (ne stjecati razumijevanje internih kontrola uključujući ocjenu dizajna kontrola)
- Nismo obavezni testirati kontrole na angažmanima s ograničenim uvjerenjem (i općenito to ne činimo), ali možemo razmotriti da to učinimo kada je to učinkovito.
- Očekuje se manje formalni sustav internih kontrola u prvim godinama primjene te da nisu zrele i robusne kao u revizijama financijskih izvješća.
- Kada identificiramo značajan rizik, što znači da postoji veća vjerojatnost pogrešnog prikazivanja, moramo provesti opsežnije postupke uvjeravanja koje mogu uključivati i testove kontrola.
- Stječemo razumijevanje informacijskog sustava subjekta, uključujući poslovne procese, način na koji subjekt priprema i izvješćuje o predmetnim informacijama o održivosti.

8. Dokazni postupci

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
Upiti – uvijek se koriste, ali ne mogu sami po sebi biti dostatna procedura	Upiti – uvijek se koriste, ali ne mogu sami po sebi biti dostatna procedura
Testovi kontrola – rijetko se koriste, ali mogu biti korisni kada jedino putem testa kontrola možemo potvrditi tvrdnju	Testovi kontrola – ponekad – ali sam po sebi nemože biti dostatna procedura
Testovi detalja – ponekad se koriste – dužni smo testove detalja dizajnirati kada smatramo da postoji rizik od materijalne pogreške	Testovi detalja – uvijek
Analitičke procedure uvida – vrlo često se koristi	Detaljne analitičke procedure – vrlo rijetko – zbog nedostatka neovisnih očekivanja



Hvala na pozornosti!

Slaven Kartelo

slaven.kartelo@pwc.com

Scan this QR code for

my business card

