

Građenje povjerenja u izvještavanje o održivosti i pripreme za izražavanje uvjerenja:

Upravljanje i  
kontrola u  
službi  
informiranja o  
održivosti



International  
Federation  
of Accountants





## Upravljanje i kontrola u službi informiranja o održivosti

Ovim vodičem se u osnovnim crtama predstavlja način kako uspostaviti učinkovite postavke za upravljanje i kontrolu da bi se izgradilo povjerenje u to da se informiranjem o održivosti:

omogućava da se objavljivanja o održivosti izdaju u isto vrijeme kada i finansijski izvještaji;

smanji rizik od izdavanja modificiranih zaključaka o  
 uvjeravanju, odnosno revizorskih mišljenja; i

ispunjavaju očekivanja investitora da se izradi izvještaja o održivosti pristupa s istom ozbiljnošću i etičnošću kao i izradi finansijskih izvještaja.

Financijski direktori i obnašatelji drugih financijskih i specijalističkih funkcija, poput kontrolora za pitanja održivosti ili pitanja uticaja na životnu sredinu, društvene odgovornosti i praksi upravljanja /engl. *Environmental, Social and Governance – ESG*/, zajedno igraju ključnu ulogu u povećavanju kvalitete i relevantnosti informacija koje se tiču održivosti. Služeći se stručnošću i znanjem u oblasti financijskog izvještavanja, oni privrednim društvima pomažu da svoje postojeće sisteme, procese i alate za financijsko izvještavanje prošire i primijene na način koji vodi stvaranju integriranog okruženja za upravljanje i interne kontrole za potrebe financijskog i izvještavanja o održivosti.

Privredna društva vrijedno rade na uspostavi upravljačkih struktura, procesa, sistema i kontrola potrebnih da se dođe do pouzdanih informacija o održivosti koje pomažu donošenje odluka i kakve se zahtijevaju kao globalna polazna tačka Odbora za međunarodne standarde održivosti /engl. *International Sustainability Standards Board – ISSBI*, te Direktivom o korporativnom izvještavanju o održivosti Evropske unije /engl. *Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD* i drugim regulatornim zahtjevima.

Ta društva i njihovi investitori, međutim, trebaju i postupno povećanje kvalitete informacija kojima će se potkrepljivati opsežno izvješćavanje i izražavanje uvjerenja o održivosti kako bi se poboljšalo razumijevanje rizika i prilika u vezi s održivošću i finansijsko izvješćavanje o održivosti uskladili u smislu kvaliteta, rokova i uzajamne povezanosti.

Sistemske godišnje ciklusi aktivnosti upravljanja i kontrole omogućavaju privrednim društvima da odrede prioritete napora kako bi svoju zrelost u pogledu upravljanja podacima i procese i sisteme izvještavanja doveli do nivoa da mogu odgovoriti kako na stručne tako i na izazove koji se tiču upravljanja promjenama. U konačnici, učinkovito upravljanje i kontrole za potrebe izvještavanja o održivosti su potrebni i da bi se smanjila vjerojatnost izražavanja modificiranih zaključaka o uvjeravanju ili revizorskih mišljenja, naročito u ranim godinama primjene novih standarda i zahtjeva za objavljivanje informacija.

## GRAĐENJE POVERLJIVOSTI U IZVEŠTAVANJE O ODRŽIVOSTI: Hitna potreba za integriranom internom kontrolom

**Zašto je potrebna integrirana interna kontrola**

Povjerenje u visokokvalitetne informacije predstavlja ključni dio tržišta kapitala i ujedno je pod ključno značajan za donošenje ispravnih odluka, kako za poslovni uspjeh.

Investitor očekuje visokokvalitetne financijske informacije a sađe isto zahtjeva i u pogledu informacija o održivosti. Poznatije i uvaženo povezano financijsko izvješćivanje o održivosti te objavlivanje financijskih podataka koji su povezani s održivošću omogućavaju privednim društvima i investitorima ekonomski i društveno odgovoran poslovanje visokokvalitetnih informacija. Veće povjerenje u informacije o održivosti njihovo integriranje u standardno izvješćivanje povećava privrednim društvima izbjeg da ih se doživljava kao tzv. ekološki nepravedne, kao postizanje reguliranih, odnosno presudnih, inajduži u vidu financijske efekte klimatskih promjena i prekida na ekološki održivo poslovanje te iznimno uveličava obavezno izvješćivanje i iznažavanje u izvješćju o održivosti, upravnih odobri i koristi svojih izvješćju integrirano izvješćju za internu kontrolu za potrebe financijskog izvješćju o održivosti, koje se čini da dovele do učinkovite kupovine i upravljanje dionice koje se oslanjaju na prednost uspjeha rukovodstva održivosti i drugim ekipama.

Pravni listi, regulatori, investitori i druge strane od računodavne predstoji ekipama:

- unaprijediti i povećati valnost sistema i procesa koji mogu dati kvalitetne podatke o održivosti i
- osigurati integraciju i uzajamno povezanost financijskih informacija o održivosti kako se to mogu razvijati financijski ekipi i tako prilika koji se ihu održivosti te pomoglo objavlivanje financijskih informacija koje su povezane s održivošću.

Kroz integrirano okruženje za interne kontrole razvijeno na integriranom načinu uzastopila, privredna društva će osigurati bolju povezanost između financijskih i sistema izvješćju o održivosti, privredna društva a oni, opet, pomoći da se donose bolje odluke u pogledu strukturalne informacija i prilika i te uopće uopće uopće. To predstavlja temelje za prelazak na održivi model poslovanja i povećanje povjerenja investitora i drugih dionika i održivo djelovanje.

### Novo očekivanje koji dolaze s obavezanim izvješćivanjem

Očekuje se veća kvaliteta informacija o rizicima, prilikama i djelovanju u vezi s održivošću kroz noh standardi i zahtjevi za obvezno objavlivanje o održivosti, uključujući:

- **IFRS** standarde objavlivanja o održivosti, koji su globalna polna tačka za objavlivanje upravljanja na investitore. Povezanost informacija, uključujući sponu između financijskih informacija koje se ihu održivosti i financijskih izvješćju, je ključni zahtjev.
- **zahtjev** za proširene standarde iznažavanje održivosti, uključujući CSRD direktivu i evropske standarde iznažavanje o održivosti (kri. ESRS) u EU, a SAD, predložena prava kontrola za izvješćju prava i namjenu regije, kri. SEC i O, predložena o klimatskim promjenama i nedavno usvojene kalifornijske zakone o izvješćju o klimatskim uslovima. Nedavno judicijalni zahtjevi nalazi i iznažavanje u izvješćju o objavlivanju o održivosti.

### Kako se osigurava interna kontrola

Integrirano kontrolno okruženje podrazumijeva da financijska funkcija, interna revizija i eksterno iznažavanje u izvješćju pomažu da se svim rukovodstvu i upravljanju pruže visokokvalitetne informacije koje trebaju za donošenje odluka, uključujući upravljanje i nadzor, te da ihu kontrola. Zbog toga broj privrednih društava već kontinuirano dolazi za internu kontrolu. Odbor za sponzoriranje organizacija i regije, kri. CSO (ili njegov ekvivalent) kako bi povećali povjerenje u informacije, procese i sisteme upotrebe a naravno i u one koji se ihu interne kontrole nad financijskim izvješćju i izvješćju regije, kri. ICFR.

ICFR procesi i sistemi se mogu modificirati i koristiti za izvješćju o održivosti kako bi se povećale usporednosti, dosljednosti i pouzdanost informacija i iznažavanje financijskih i nefinancijskih informacije povezane s održivošću ugraditi u okvir finansijalnog izvješćju. Ono drugo ponudi i nezavisan ekspertizam koga kompanija iznažavanje upravljanje pribavi neophodne informacije za objavljuje ihu politiva.

Integriranim okruženjem za internu kontrolu usklađuju se posebno uključujući podataka, procesi i kontrole kroz:

- **učinkovito upravljanje** podataka kojeg se u ihu pokazuje svrsishodno iznažavanje za održivost na svim ključnim organizacije i kultura da se mijenja i usklađivanje informacija o održivosti pristupa s istom oblikom kao i finansijom izvješćju.
- **Nedostaci** na razini nad integriranim izvješćju o održivosti će se sve više prevladati na odobze za održiv, koji će odgovarati za koordiniranje drugih relevantnih informacija odobze i želje. [Čuvanje informacija za održivost za održiv, kri. nedostaci upravljanja u vezi s održivošću.](#)

**procjena rizika i značajnosti** u okviru integriranog i moderniziranog poslovanja tako se ne brižiti podli potrebni da se isprave politika i zahtjevi regulatorne i potrebne dionice. Način na koji, procjena rizika se razvijaju i usklađuju sa namjenom i procese izvješćju i kontrole upravljanje na one obliki za koje postoji najveći rizik da se ne prikazati značajno netačno strano.

Navedeni noh standardi i pravni propisi su zahtjevi da se objavljuje a održivosti iznažavanje da isto vrijeme kada i financijski izvješćju i da obuhvataju isti izvješćju period. Privredna društva na koje se zahtjevi odnose će morati učiti značajne napore kako bi osigurala da njihovo internu upravljanje, procesi i sistemi odgovaraju i na zahtjeve CSRD direkta privrednim društvima nalazi da održivost i na to koji način su podvrgnuti izvješćju o održivosti ugraditi u njihove sisteme upravljanja rizika i interne kontrole.

- **uspostavit** i razviti politiku i proces za izvješćju o održivosti kako bi se osigurali metodologije za privlačenje dosljednosti i standardizirani i kontrolirani postupci zaishvanja na politikama i obuhvatajuju održivosti, glavni križi, kontrolama objavlivanja i postupcima za iznažavanje međutim objavlivanja o održivosti. Ono drugo bitno kod konsolidacije i izvješćju za grupu, te kod odobze ključnih pokazatelja učinika (kri. KPI) za potrebe integriranih kontrolnih tabli.
- **svoboljaviti sisteme za upravljanje podacima i izvješćju** kako bi se osigurali dosljednost, dosljednost, primjenovitost i integritet podataka. Istočno jeftinije je da se postavi i održivost upravljanje u potpore i sisteme planiranja financijskih i drugih podataka predložiti gdje već postoji i zahtjevi za istima, posebno zahtjevi za istima, posebno i kontrola iz faktura, planirani lista i dokumentacija o ispunjavanju, odobze križi direktno regije i prikupljanje podataka u stvarnom vremenu i
- **okvir za stalno upravljanje** kako bi se redovno preispitivali i unaprijedili procesi koji se ihu podacima i izvješćju o održivosti.

**Ovaj Vodič se nadovezuje na publikaciju Građenje povjerenja u izvješćivanje o održivosti: Hitna potreba za integriranom internom kontrolom u kojoj se pojašnjava zašto je integrirano okruženje za internu kontrolu presudno za povećanje kvalitete informacije o održivosti i ostvarivanje integracije i uzajamne povezanosti financijskih i informacija o održivosti kako bi se pomoglo bolje razumijevanje financijskih efekata rizika i prilika povezanih s održivošću.**

## Upravljanje i kontrola u službi informiranja o održivosti



### ZAHTJEVI ZA EKSTERNO IZVJEŠTAVANJE O ODRŽIVOSTI

IFRS standardi za objavljivanje o održivosti koje izdaje [Odbor za međunarodne standarde održivosti](#) /engl. skr. *International Sustainability Standards Board – ISSBI*, kao i [Evropski standardi izvještavanja o održivosti](#) (skr. ESIO) i drugi jurisdikcijski zahtjevi u pogledu objavljivanja o održivosti konkretno uređuju pitanja transparentnosti upravljanja, rizika i okruženja za interne kontrole.



**ESIO 2: Opća objavljivanja, zahtjev u pogledu objavljivanja GOV-5 Upravljanje rizicima i interne kontrole nad izvještavanjem o održivosti** nalaže privrednim društvima da objave glavna obilježja svojih sistema za upravljanje rizicima i internu kontrolu u vezi s procesom izvještavanja o održivosti.

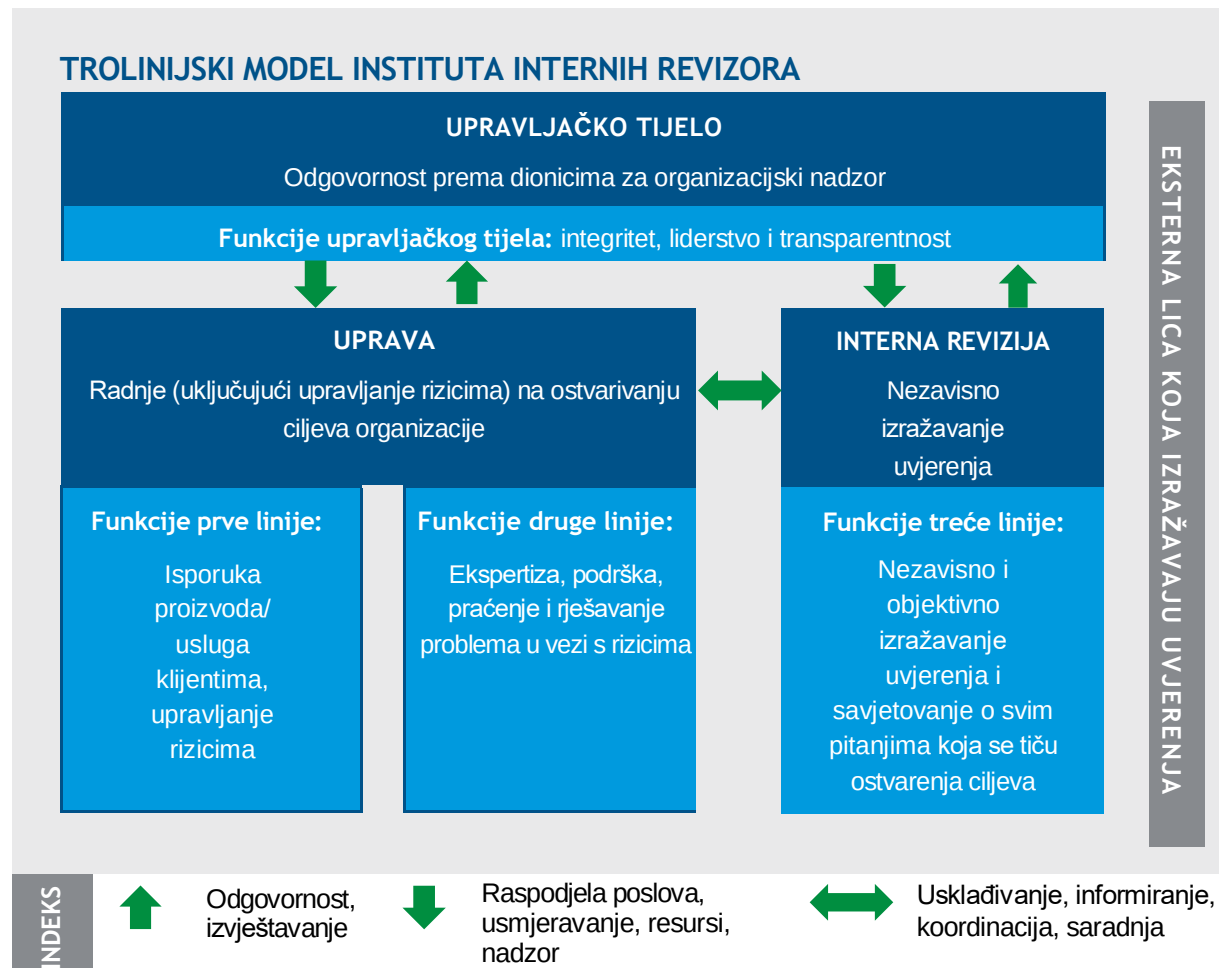
**MSFI S1 Opći zahtjevi u pogledu objavljivanja financijskih informacija povezanih s održivošću** nalaže objavljivanje informacija koje će primarnim korisnicima omogućiti da razumiju procese upravljanja, kontrole i postupke korištene u funkciji praćenja i upravljanja rizicima i prilikama dane organizacije povezanim s održivošću. **MSFI S2 Objavljivanja u vezi s klimatskim uvjetima** nalaže objavljivanja o procesima, kontrolama i postupcima upravljanja koje subjekt koristi da prati i upravlja rizicima i prilikama koji se tiču klimatskih uvjeta.

# Organiziranje okruženja za upravljanje i kontrolu

Mnoga privredna društva se služe trolinijskim [modelom](#) (poznatim i pod nazivom „tri linije odbrane“) Instituta internih revizora da pojasne funkcije i podjelu nadležnosti za sve poslove upravljanja i internog izražavanja uvjerenja, uključujući one koji se tiču povećanja kvaliteta informacija o održivosti.

Model pomaže da se osigura postojanje sveobuhvatne strukture upravljanja te jasne raspodjele i razdvojenosti funkcija i nadležnosti u vezi s internom kontrolom. Kada se on ne primjenjuje učinkovito, različite nekoordinirane aktivnosti koje se tiču rizika i kontrole će uzrokovati neefikasnost a mogu rezultirati i nedosljednim i nepouzdanim izvještavanjem.

Jednom kada se strukture, politike i procesi uspostave, o njima se putem različitih kanala mora efikasno obavijestiti cijela organizacija a kroz relevantna eksterna objavljivanja i investitori i drugi dionici.



## UPRAVLJAČKO TIJELO

Upravljačko tijelo (obično upravni odbor, te nadzorni odbor tamo gdje struktura upravljanja podrazumijeva dva nivoa) odgovara za opće upravljanje, upravljanje rizicima i internu kontrolu, uključujući izvještavanje i izražavanje uvjerenja o održivosti. U sklopu obavljanja te funkcije, odbor može procijeniti nivo spremnosti danog privrednog društva u odnosu na njihove potrebe i očekivanja investitora i drugih dionika. To podrazumijeva osiguravanje da je uprava uvela sveobuhvatne procese i sisteme u vezi s ispunjenjem poslovnih i ciljeva u pogledu održivosti, kao i proces izvještavanja o održivosti koji obuhvata prikupljanje podataka i izradu i prezentiranje informacija o održivosti. Takav pristup pomaže da se osigura da su objavljivanja o održivosti usklađena sa prioritetima dane organizacije i internim ključnim pokazateljima učinka.



## Organiziranje okruženja za upravljanje i kontrolu

Upravni odbori nadležnost za nadzor u pravilu prenose na namjenske odbore koje čine članovi odgovarajuće struke. S obzirom na njihovo iskustvo s obaveznim financijskim izvještavanjem, nadležnost za nadzor nad procesom izvještavanja o održivosti sve češće se prenosi na odbore za reviziju koji te poslove izvršavaju samostalno ili u saradnji s drugim odborom, odnosno komisijom slične prirode.

Dokument [Stanje u oblasti objavljivanja i izražavanja uvjerenja o održivosti u periodu 2019-2022. godina](#) Međunarodne federacije računovođa /engl. skr. *IFAC*/, Udruženja međunarodnih ovlaštenih profesionalnih računovođa i Instituta ovlaštenih poslovnih računovođa /engl. skr. *ICPA & CIMA*/ (2024) pokazuje da je samo 56% kompanija obuhvaćenih istraživanjem objavilo postojanje nadzora na nivou upravnog odbora nad izvještavanjem o održivosti (pri čemu je kod 41% taj nadzor delegiran na revizorski odbor), dok je nadzor na nivou upravnog odbora nad pružanjem uvjerenja o izvještavanju o održivosti zabilježen kod svega 22% lica (pri čemu je kod 79% taj nadzor delegiran na revizorski odbor).

### Osnovna pitanja za odbore za reviziju koji nadziru objavljivanja u vezi s održivošću

Kako bi odborima za reviziju pomogao da svoje postojeće nadležnosti za nadzor nad financijskim izvještavanjem prošire i na nadzor nad objavljivanjima koja se tiču održivosti, ovaj [izvor IFAC-a](#) obrađuje osnovna pitanja koja će te odbore usmjeravati u nadziranju objavljivanja i izražavanja uvjerenja povezanih s održivošću.

### PRVA LINIJA

Prva linija upravlja rizicima i odgovara za njih, te provodi interne kontrole. Tu spadaju zaposleni angažirani u različitim timovima, uključujući resore poput istraživanja i razvoja, proizvodnje, nabavki, kadrovskih poslova i održivosti, kao i u izvršnim i upravljačkim timovima. Tamo gdje za proces objavljivanja u vezi s održivošću odgovara financijska funkcija, pojedini članovi tog tima će vršiti i interne kontrole te, prema tome, biti dio prve linije, kao što je slučaj i kod financijskog izvještavanja.

Kod navedenih funkcija prve linije, financijska funkcija mora biti horizontalna i nadopunjavati se sa ključnim funkcijama i relevantnim poslovnim jedinicama kako bi se povećala zrelost sistema i procesa kroz:

- transakcionih sistema za računovodstvo i prikupljanje podataka o održivosti,;
- sisteme za objavljivanje i procese za izvještavanje i analiziranje;
- informatičku infrastrukturu i automatizaciju procesa i kontrola; i
- tumačenje pravila i standarda, te osiguravanje da se izvještavanje vrši u skladu sa standardima i zahtjevima za izvještavanje o održivosti.

### DRUGA LINIJA

Druga linija obuhvata grupu specijalističkih funkcija s nadležnošću za rizike i usklađenost s propisima čiji obnašatelji vrši procjene rizika i prate upravljanje rizicima i postupcima interne kontrole. Oni pružaju ekspertizu, odgovaraju na stručna pitanja i nadziru i prate procese objavljivanja o održivosti a mogu pomagati i kreiranje i provođenje politika, primjenu propisa i testiranje spremnosti informacija za izvještaje. Bitno je istaći da oni savjetuju prvu liniju u pogledu osmišljavanja i izvršavanja kontrola te prikupljanja dokaza i izražavanje uvjerenja o upravljanju na kojima se zasnivaju objavljivanja o osnovama za izradu i prezentiranje za potrebe upravnog i odbora za reviziju. U manjim organizacijama gdje ne postoje zasebne funkcije, financijski direktori/kontrolori i financijski tim bi mogli obavljati i funkcije praćenja i nadzora.

Konkretnije, druga linija:

- odobrava kako lokalne procjene rizika tako i dizajn lokalnih kontrola radi osiguranja da se kontrolni ciljevi ostvare,;
- procjenjuje ukupni profil rizika korporativne grupe u kontekstu lokalnih procjena rizika te preporučuje obavezne kontrolne ciljeve radi smanjenja rizika; i
- konsoliduje kontrolno okruženje za različite procese i aktivnosti prve linije kako bi se omogućilo izvještavanje o stanju kontrolnog okruženja revizorskom odboru, kao i u godišnjem izvještaju, ukoliko je to zahtijevano. Pojedine funkcije prve linije, u zavisnosti od svoje lokalne procjene rizika, dužne su provoditi kontrole samo za određene kontrolne ciljeve.

## Organiziranje okruženja za upravljanje i kontrolu

### TREĆA LINIJA

Treću liniju čini funkcija interne revizije (kada postoji). Interna revizija funkcionira nezavisno od prve dvije linije i njena osnovna zadaća je da osigura da su prve dvije linije učinkovite i da im daje savjete kako bi poboljšali svoj rad. Upravni odbor i uprava mogu koristiti funkciji interne revizije da daju objektivna uvjerenja o procesima i kontrolama tako što će pregledati i procijeniti uvjerenja uprave i podržati postupak eksternog izražavanja uvjerenja kroz stavljanje dokumentacije na raspolaganje za te potrebe. Tamo gdje ne postoji funkcija interne revizije, bilo kao dio unutarnje strukture ili kroz angažiranje revizora, poslove treće linije bi u određenoj mjeri mogli pokrivati obnašatelji financijskih funkcija, s tim što oni ne mogu pouzdano pratiti kontrole koje su osmislili i/ili izvršili jer nisu nezavisni od uprave poslovanja.

### *Pristup s vrha ka dnu u odnosu na pristup s dna ka vrhu*

Privredno društvo svoje kontrole za potrebe informiranja o održivosti može koncipirati s vrha ka dnu ili s dna ka vrhu, odnosno kao kombinaciju to dvoje.

- Metoda s vrha ka dnu će vjerovatno biti najprimjerenija u uvjetima kada se cjelokupni poslovni model nekog privrednog društva najvećim dijelom zasniva na samo jednom proizvodu koji podrazumijeva zajednički profil rizika i zajedničku sistemsku infrastrukturu. To može i realizaciju i praćenje učiniti jednostavnijima i bržima, s tim što postoji rizik da će lica koja provode kontrole na lokalnom nivou smatrati da kontrole nisu relevantne ili dobro osmišljene. Moguće je i to da se greške na lokalnom nivou ne primijete, što bi moglo dovesti do povećanja rizika lažnog prikazivanja stanja.
- Metoda s dna ka vrhu će vjerovatno biti primjerenija u uvjetima kada se poslovni model privrednog društva zasniva na više proizvoda i segmenata sa sistemskom infrastrukturom koja podrazumijeva više pravaca djelovanja. U pravilu, takvo društvo će imati različite profile rizika kod različitih funkcija prve linije a svaka od funkcija osmišljavati vlastite kontrole. Iako osmišljavanje i provođenje kontrola može duže trajati i može ih biti teže pratiti, nadležnost nad njima ostaje na lokalnom nivou, što znači da se oslanjaju na lokalnu ekspertizu i svi ih lakše prihvataju.

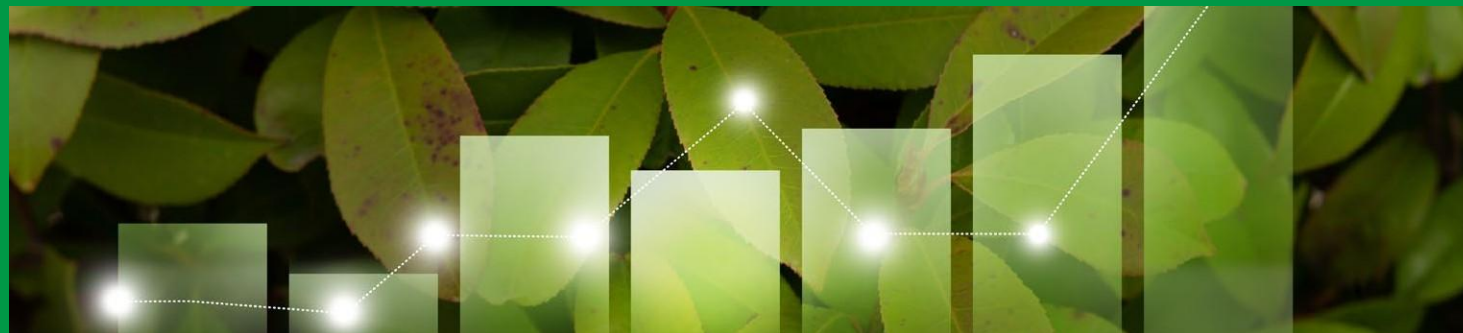


# Primjena praksi financijskog izvještavanja

Proširivanjem procesa internih kontrola nad financijskim izvještavanjem /engl. skr. *ICFR*/ kako bi uključivali i procese i sisteme za prikupljanje podataka, izvještavanje i objavljivanje informacija o održivosti povećava se pouzdanost tih informacija i smanjuju ukupni troškovi primjene izvještajnih standarda i zahtjeva.

To podrazumijeva uvođenje automatiziranih procesa koje dodatno pomažu sistemi i relevantne kontrole, poput korištenja postojećih sistema privrednih društava za planiranje i upravljanje resursima te izvještavanje kako bi se omogućilo praćenje podataka o upravljanju, kontrolama i reviziji. Koristi od ovoga imaju i eksterna lica koja izražavaju uvjerenja kada se ista pribavljaju u vezi s objavljivanjima o održivosti.

## PROŠIRIVANJE *ICFR* PROCESA NA PODATKE O ODRŽIVOSTI



Povećava se kvaliteta informacija o održivosti a u isto vrijeme smanjuju ukupni troškovi usklađivanja s propisima

Omogućava se validacija nefinancijskih podataka i procesa kroz usklađivanje financijskih informacija i postupaka izvještavanja

Omogućava lakšu integraciju materijalnih i međusobno povezanih financijskih i nefinancijskih informacija o održivosti u ciklus financijskog izvještavanja.

Za potrebe značajnih rizika, prilika i objavljivanja u vezi s održivošću, kako se razvijaju procesi izvještavanja o održivosti, postupanje prema njima treba vremenom ugraditi u *ICFR* proces. Kod kontrolnog okruženja za informacije o održivosti moraju se uvažavati kako validnost i potpunost, tako i pouzdanost i kvaliteta izvora informacija, kao što je to slučaj i kod financijskog izvještavanja.



# Godišnji ciklus aktivnosti upravljanja i kontrole

Ključni elementi učinkovitih sistema upravljanja i interne kontrole za potrebe informiranja o održivosti mogu se obuhvatiti godišnjim ciklusom. Kada privredno društvo ima kvalitetno uspostavljeno okruženje za internu kontrolu u odnosu na financijsko izvještavanje, to jeste, *ICFR* okruženje, uspostava internih kontrola za informiranje o održivosti može se izvesti kroz proširivanje tog okruženja na osnovu istih principa. Ipak, pristup procjeni značajnosti i procjeni rizika kod kontrolnog okruženja za potrebe objavljivanja o održivosti su potpuno drugačiji.

Godišnji ciklus je stalan proces, kao i kod godišnjeg financijskog izvještavanja. U prvoj godini će vjerovatno biti potrebno uložiti veće napore u njega, ali tokom narednih godina naglasak može biti na održavanju, provjeravanju i prilagođavanju. Početne faze u pravilu iziskuju određene resurse i ulaganja za primjenu, odnosno prilagođavanje politika, postupaka, tehnologije i raspodjele poslova i nadležnosti. Automatiziranim procesima, potpomognutim politikama, sistemima i kontrolama u vezi s ispravnošću, potpunosti i iskazivanjem podataka umanjuje se stopa manualnih intervencija i mogućnost javljanja grešaka.

Privredno društvo potrebne korake može poduzimati u fazama. Fazni pristup može podrazumijevati odgađanje izrade standardnih operativnih postupaka (skr. SOP-ovi) ili praćenje kontrola. Faznim rješenjem može se umanjiti razvijenost kontrolnog okruženja a može se pokazati neophodnim i da eksterna lica koja izražavaju uvjerenja provedu obimno testiranje i različite postupke.



Slika 1: Godišnji ciklus aktivnosti kontrole

Odbor za reviziju ili druga relevantna komisija upravnog odbora bi trebala razumjeti i odobriti cjeloviti pristup, uključujući procjenu rizika i kontrolni okvir privrednog društva u vezi s informiranjem i izvještavanjem o održivosti. Adekvatne informacije o statusu kontrolnog okruženja se mogu podijeliti s eksternim licima koja izražavaju uvjerenja. Takva lica su poslije dužna uputiti dopis upravi, obavještavajući ih o nalazima svog angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući sva značajna pitanja i nedostatke interne kontrole, koji upravi mogu pomoći da unaprijedi stanje.





# Koraci godišnjeg ciklusa

## PROCJENA ZNAČAJNOSTI

Procjena značajnosti je ključni zahtjev većine standarda i

propisa koji se tiču izvještavanja o održivosti i njome se utvrđuje osnove onoga o čemu dana privredna društva trebaju izvještavati, uključujući pitanja u pogledu održivosti koja treba osloviti i prioritzirati. Najbitnije je to da se kroz nju dolazi do ulaznih vrijednosti za osmišljavanje pristupa procjeni rizika i internim kontrolama. Odbor za reviziju bi trebao odobriti procjenu značajnosti, preispitati je na godišnjoj osnovi i informirati upravni odbor o njenim ishodima.



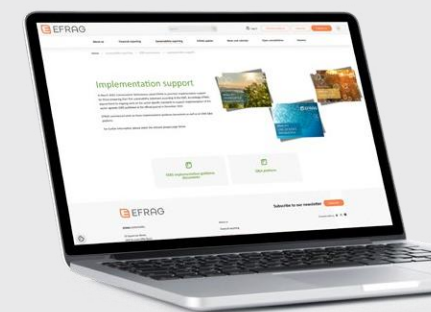
## PROCJENA ZNAČAJNOSTI SE MOŽE ZASNIVATI NA FINANCIJSKOJ I NA ZNAČAJNOSTI UTICAJA

Privredna društva objavljivanja vrše prema značajnim pitanjima, rizicima i prilikama koji se tiču održivosti. Pod značajnim pitanjima se podrazumijevaju ona pitanja koja se odražavaju na financijski položaj i rezultate privrednog društva, odnosno na uticaj njegovog poslovanja na životnu sredinu i društvo.

IFRS standardi objavljivanja o održivosti i predložena pravila SEC-a S.A.D. o objavljivanjima o klimatskim uvjetima su usmjereni na ono što je bitno investitorima, što znači da od privrednih društava zahtijevaju da objavljuju značajne informacije o održivosti kako bi primarnim korisnicima tih objavljivanja omogućili da procijene kratkoročne, srednjoročne i dugoročne efekte rizika i prilika povezanih s održivošću na financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove društva.

Standardima izvještavanja o održivosti Inicijative za globalno izvještavanje /engl. *Global Reporting Initiative – GRI*/ se ustanovljava postupak čiji cilj je na stalnoj osnovi prepoznavati i ocjenjivati navedene efekte te utvrđivati pitanja od značaja kako za financijsko tako i za izvještavanje o stvaranju vrijednosti.

CSRD direktiva EU, ESIO-ni i predloženi propisi Kine o objavljivanjima o klimatskim uslovima svi nalažu „dvostruke procjene značajnosti“, koje podrazumijevaju da se jednako razmatraju i financijska značajnost i značajnost uticaja na druge. ESIO-ni izričito nalažu privrednim društvima da procijene da li trebaju objaviti informacije o svojim značajnim uticajima, rizicima i prilikama, te svojim financijskim efektima (vidjeti [Prvi dio smjernica za provođenje: Procjena značajnosti Savjetodavne grupe za financijsko izvještavanje /engl. skr. EFRAG/](#)).



## Koraci godišnjeg ciklusa

### PROCJENA RIZIKA ZNAČAJNOG LAŽNOG PRIKAZA

Ishod procjene značajnosti određuje koje zahtjeve u pogledu objavljivanja primjenjivati u izvještajima i daje osnovu za procjenu rizika za potrebe postupka izvještavanja i određivanje djelokruga kontrolnog okruženja i zahtjeva koji se tiču osnovnih podataka, tehnologije i postupaka.

S obzirom na raznolikost tema održivosti i složenost procesa prikupljanja podataka i izvještavanja kroz veliki broj zahtjeva za objavljivanje (DR-ova), naročito kod većih kompanija, važno je prioritzirati napore i ulaganja na najmaterijalnije i najrizičnije DR-ove, uključujući one kod kojih postoji najveća vjerovatnoća netačnog izvještavanja.

Stavljanje naglaska na značajne zahtjeve u pogledu objavljivanja je ključ da se resursi usmjere na unapređenje upravljanja i kontrola, te osiguravanje da organizacije izvještavaju o svojim prioritetima kada je riječ o održivosti. Prema CSRD direktivi, na primjer, zahtjevi i standardi Evropske unije, uključujući zahtjeve u pogledu kvalitativnih objavljivanja, predviđaju iskazivanje podataka kod više od hiljadu instanci, odnosno tačaka. Ipak, svi ti zahtjevi i instance za iskazivanje podataka se neće smatrati dovoljno značajnima da se izvještava prema njima i to prema kojima se izvještava će zavisiti od procjene značajnosti.

Prema tome, pragmatičan pristup procjeni rizika je da se procijeni relativni značaj svakog zahtjeva u pogledu objavljivanja a potom i vjerovatnoća da se u odnosu na svaki značajan od tih zahtjeva daju značajno pogrešni podaci. Takav pristup pomaže da se utvrdi prioritet zahtjeva, uspostave adekvatni postupci izvještavanja o održivosti, sistemi i kontrole za značajne zahtjeve u pogledu objavljivanja, te komunikacija s odborom za reviziju usmjeri na značajna pitanja.

#### Zahtjevi za objavljivanja mogu imati različite karakteristike

Zahtjevi u pogledu objavljivanja mogu biti i kvalitativni, poput odnosa rizika i prilika koji se tiču održivosti sa strategijom i poslovnim modelom, politikama vođenja poslovanja ili opisima okruženja za internu kontrolu, ali i kvantitativni, kao što su emisije stakleničkih gasova, potrošnja energije, postotak zaposlenih osoba s invaliditetom ili novčane kazne za povrede propisa o borbi protiv korupcije. Ti zahtjevi također mogu biti i aktuelni i očekivani.

Svaki zahtjev u pogledu objavljivanja bi trebalo definirati, primjera radi, u sklopu priručnika o ESG/podacima o održivosti, u kojem su dane i definicije funkcija, procesa i sistema za prikupljanje informacija za svaki zahtjev u pogledu objavljivanja i uređen način kako se izvještava o njima. Definicije se mogu dodati i u važeća interna uputstva privrednih društava o finansijskim podacima. Na primjer, postupak i uputstvo o podacima kojima se nastoji pomoći izvještavanje o emisijama stakleničkih gasova bi sadržali definicije instanci kod kojih se prikupljaju podaci, funkcije, KPU-e, jedinice i pripadajuće dokaze (vidjeti smjernice za [Unapređenje izvještavanja o stakleničkim gasovima](#)).

Uobičajene greške kada je riječ o validnosti i potpunosti informacija o održivosti uopće, a naročito metričkih informacija, često se javljaju zbog nepreciznih definicija u priručnicima o podacima i/ili nepridržavanja tih definicija na grupnom i lokalnim nivoima.



Procjenom rizika se utvrđuje koji obim kontrola, validacija, naknadnog praćenja i daljih ispitivanja bi mogao biti potreban. Ta procjena će također informisati koji će zahtjevi za objavljivanje biti uključeni u proces internih kontrola nad finansijskim izvještavanjem (ICFR), u kontekstu stepena zrelosti osnovnih informacija o održivosti, s ciljem postizanja efikasnog internog korištenja resursa.

Neophodno je razumjeti upravljanje podacima i postupak upoređivanja i razvrstavanja informacija, uključujući to iz kojih izvora pribavljati informacije, kako upravljati istima i pretvoriti ih u instrument za izvještavanje i analiziranje. Nakon toga postaje moguće utvrditi gdje u tom procesu postoji rizik značajnog lažnog prikazivanja i primijeniti relevantne kontrole, unaprijediti strukture i sisteme za upravljanje podacima i steći razumijevanje preostalog rizika.



## Koraci godišnjeg ciklusa

Prve godine, zahtjevi u pogledu objavljivanja se procjenjuju na osnovu inherentnog kvalitativnog rizika netačnosti koji su svojstveni konkretnom zahtjevu zasnovano na njegovoj prirodi i njegovim ukupnim rizicima prije primjene internih kontrola. U ključne faktore za tu procjenu spada to koliko podataka koji mogu služiti kao dokaz je dostupno te koliko lako se može doći do njih (poput emisije stakleničkih gasova opsega 1 ili podataka o zaposlenima koji se mogu izvesti iz postojećih sistema), odnosno to koliko oni zavise od procjena (na primjer, o emisijama ili zaposlenim u lancu vrijednosti ili izlijevanju nafte u mora) koje mogu iziskivati dokumentirane pretpostavke koje je moguće potvrditi dokazima. Veći rizici bi se mogli povezati sa procjenama, naročito procjenama koje se koriste kod izrade tranzicijskog klimatskog plana i onih koje se služe manje preciznim definicijama od primarnih izvora podataka koji daju stvarno stanje, poput podataka iz eksternih izvora kao što su fakture. Pored toga, za svaki zahtjev u pogledu objavljivanja se mogu uvrstiti i informacije o informatičkim tehnologijama i postavkama sistema, s obzirom da nepostojanje sistema može povećati vjerovatnoću da se informacije neće prikupljati pouzdano ili potpuno.

Narednih godina, više kvalitativnih i kvantitativnih informacija mogu unaprijediti procjenu rizika, čineći je sveobuhvatnijom. Na primjer, dopisi upravi internih ili eksternih lica koja izražavaju uvjerenja i izvještaji o stanju kod internih kontrola za prethodnu godinu mogu pomoći poboljšati procjenu rizika. Ta zapažanja mogu otkriti da određene aktivnosti može biti teže provesti nego se čini na papiru, što se dešava i u odnosu na sistem interne kontrole kod financijskog izvještavanja.



### CILJEVI KONTROLE

Jedan od najbitnijih ishoda procjene rizika pojedinačnih zahtjeva u pogledu objavljivanja je da se utvrde ciljevi kontrole a oni se izvode na osnovu pitanja obrađenog u narednim stavovima.

### ŠTA BI MOGLO ILI JE POŠLO PO ZLU

Jasno definisani kontrolni ciljevi usmjeravaju dizajn kontrola, a zaposlenici razumiju svrhu kontrola. Da bi se uspostavilo učinkovito kontrolno okruženje, ciljevi kontrole za svaki zahtjev u pogledu objavljivanja bi trebali biti usmjereni na oblasti u kojima je vjerovatnije da će se desiti ili koje bi mogle voditi značajnom lažnom prikazivanju. Oblasti u kojima bi efekti pogrešnog izvještavanja bili beznačajni treba izostaviti.

U primjere toga šta može poći po zlu spada i korištenje pogrešnih tabela za preračunavanje pri izračunavanju utroška električne energije, zamjena jedinica ili neispravne cifre o zaposlenima. U odnosu na kvalitativne zahtjeve u pogledu objavljivanja, nedostatak informacija o aktivnostima lobiranja ili povredama ljudskih prava u pojedinim podružnicama ili dijelovima lanca vrijednosti može se pokazati problematičnim. U obzir treba uzeti i moguće pomanjkanje dosljednosti u svim aspektima financijskog i nefinancijskog izvještavanja, uključujući moguće financijske efekte plana prelaska na neto nultu stopu emisija.

Jasni ciljevi kontrole pomažu i da se osigura da kontrole u stvari ne budu aktivnosti. Kontrole i aktivnosti se ponekad mogu zamijeniti, ali kontrole daju dokaze o tome da je kontrola provedena sa zadovoljavajućim ishodom i da su spriječene sve moguće greške. Ciljevi kontrole određuju i to koji dokazi vršenja kontrole su potrebni, kako su navedeni u popisima ili uputstvima o kontroli.

# Koraci godišnjeg ciklusa

## POPISI KONTROLA

Jednom kada se razjasne ciljevi kontrole i struktura kontrolnog okruženja, moguće je ustanoviti popis kontrola koji će pokazivati koje kontrole je potrebno provesti kako bi se umanjili rizici duž prve linije.

Kao i kod financijskog izvještavanja, popis kontrola u pravilu će uključivati:

|                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Broj i naziv kontrole                                                                                 |
| Cilj kontrole                                                                                         |
| Poslove obuhvaćene kontrolom                                                                          |
| Dokaze da je kontrola ostvarila željene rezultate                                                     |
| Učestalost kontrole (zavisno od toga koliko često se prikupljaju informacije)                         |
| Ime izvršitelja kontrole i lica koje odgovara za kontrolu (što nije obavezno ista osoba)              |
| Referentni broj SOP-a (ako dano privredno društvo koristi standardne operativne postupke)             |
| Informacije o kvaliteti kontrole – koliko dobro je osmišljena (na skali koju je moguće konsolidirati) |
| Naprednost kontrole – koliko učinkovito se provodi (na skali koju je moguće konsolidirati)            |

Zahtijevanje dokaza koji će potkrijepiti financijske informacije u različitoj mjeri se može replicirati i u odnosu na informacije o održivosti. To iziskuje razumijevanje vrijednosti dokaza i dokumentacije i toga da li ih je potrebno dalje potvrđivati. Čvrsti dokazi su dokazi:

- iz pouzdanih eksternih izvora;
- koji se učinkovito kontroliraju (u sklopu ustanovljenog okvira kontrole);
- direktni su i bez uticaja drugog materijala ili izvora;
- dokumentirani;
- originalni ili u takvoj formi da će revizija ili izražavanje uvjerenja pokazati sve eventualne promjene.

Ako postoje naznake slabosti u dokazima, na primjer, zbog toga što je neko mjerenje ili izračunavanje izvršeno manualno, čvrstina dokaza se može povećati kroz prikupljanje dodatnih potkrepljujućih dokaza pomoću drugačijih metoda ili iz drugih izvora.

Veći dio informacija o održivosti se može lako dokumentirati i relativno lako potvrditi dokazima, što se svakako može pripisati i tome da su često blisko povezane sa financijskim postupcima i informacijama.



Na primjer, određene kategorije emisija stakleničkih gasova opsega 1 i 2 se povezuju s kupovinom goriva i električne energije. Takva informacija se može potkrijepiti eksternom dokumentacijom i biti kvaliteta koji se može porediti sa financijskim informacijama. Konteksti iz financijskih i informacija o proizvodnji mogu pružiti dobru polaznu tačku za testiranje potpunosti. Dokazi (fakture, zapažanja, mjerenja, izračunavanja i sl.) za historijske informacije su u pravilu dostupniji od drugih.

## Koraci godišnjeg ciklusa

Pojedine elemente kvalitativnih informacija je moguće i dokumentirati, poput plana prelaska na neto nultu stopu emisija koji usvoji upravni odbor s pripadajućim uvedenim politikama i radnjama (s tim što osiguravanje njihovog poštivanja može biti nešto teže ostvarivo). Objavljivanja usmjerena na budućnost se mogu potkrijepiti dokumentiranjem metoda, pretpostavki i izvora informacija koji čine osnovu objavljivanja na istim linijama na kojima se procjenjuju i dokazi u vezi sa računovodstvenim procjenama.

Određene informacije o održivosti može biti teže pokrijepiti i one će zavisiti od procjena. Na primjer, zavisnost od odnosa privrednog društva s drugim stranama u njegovom lancu vrijednosti može predstavljati izazov pa se čak može pokazati i nemogućim dokazati potpunost većine informacija o lancu vrijednosti jer može biti teško doći do čvrstih dokaza o količinama otpadnih voda koje se ispuštaju u vodotoke ako ne postoje mjerenja do kojih se došlo kroz kontinuirano praćenje ili dokazati potpunost sigurnosnih incidenata. Ipak, može biti moguće ustanoviti dokaze koji se mogu potvrditi.

Učinkovitost kontrola koje se rjeđe provode (na primjer, jednom godišnje) može biti ograničena. U uslovima kada se postupci i kontrole ne prate tokom godine nema puno mogućnost da se odreagira na greške prije izvještavanja i teže je pružiti dokaze o provođenju kontrole eksternim licima koja izražavaju uvjerenja prije kasnih faza izvještajnog ciklusa. Polugodišnje ili tromjesečno prikupljanje informacija i provođenje kontrola (postupaka i dokumentacije) omogućavaju da se dokazi bolje izgrade a vremenom unaprijedi i pravovremenost izvještavanja i prilika da se isprave nedostaci u kontroli prije kraja godine.

Popisi kontrola često se ustanovljavaju i njima se upravlja u sklopu sistema za upravljanje, rizike i kontrolu, koji se, opet, uobičajeno uspostavljaju u okviru sistema privrednog društva za planiranje resursa. Kao inicijalno rješenje se može koristiti *SharePoint* baza podataka ili proračunska tablica, naročito ako privredno društvo i njegovi procesi nisu kompleksni, s tim što, gdje god je to moguće, treba iskoristiti *ICFR* procese i sisteme da bi se umanjili troškovi.



### STANDARDNI OPERATIVNI POSTUPCI (skr. SOP-ovi)

Popisi kontrola predstavljaju osnovu za izradu SOP-ova, koji su detaljnija izdanja popisa kontrola. SOP-om se podrobno opisuje svaki postupak kontrole, uz eventualno korištenje snimaka zaslona kako bi pojedinci u podružnicama i lokalnim subjektima mogli provoditi kontrole i pribaviti potrebne dokaze. Ako privredno društvo postupno pristupa unapređivanju postupaka izvještavanja o održivosti i SOP-ove treba izrađivati postupno.

Ako korporacijska grupa ima više različitih sistema koji funkcioniraju na nivou njenih lokalnih subjekata, onda se lokalnim SOP-ovima može detaljnije urediti način na koji lokalni subjekt odabere ispunjavati ciljeve kontrole. U takvim uvjetima, na drugoj liniji se procjenjuju svi lokalni SOP-ovi kako bi se osiguralo da zadovoljavaju ciljeve kontrole i određuju kriterije za uspješno pribavljanje dokaza.

U funkciji pripreme za eksterno izražavanje uvjerenja, potrebno je detaljno pregledati sve dokaze, uključujući dokaze koje su prikupili lokalni subjekti a vjerovatno će se pokazati neophodnim uspostaviti i SOP-ove za tu namjenu. Dijagramski prikazi protoka podataka mogu pomoći pristup osmišljavanju kontrole.



## Koraci godišnjeg ciklusa

### PLAN PRAĆENJA

Nakon što funkcije prve linije provedu kontrole, funkcije druge linije osiguravaju da su te kontrole provedene kako je naznačeno, da postoje traženi dokazi, te da su ti dokazi adekvatno dokumentirani i validni. Plan praćenja u pravilu usaglašava odbor za reviziju i oni određuju koje tematske oblasti i koja pravna lica (kako matična tako i zavisna društva) i drugi subjekti u lancu vrijednosti će biti posjećeni i praćeni kako bi se potvrdili dokazi za kontrole.

Većina privrednih društava nemaju resursa ili će odabrati da ne prate sve kontrole svake godine u svim zavisnim društvima, naročito kada se radi o manjim licima ili o velikom broju dobavljača. Moguće je uspostaviti plan rotirajućih kontrola, što podrazumijeva posjećivanje različitih subjekata u funkciji potvrde nalaza.

Eksterna lica koja izražavaju uvjerenja treba informirati o planu praćenja kako bi se koordinirale aktivnosti i optimiziralo korištenje resursa. I interna revizija vrši praćenje pa i oni mogu pružiti procjenu zrelosti sistema interne kontrole kako kog prvih tako i kod drugih linija. Jedna od najznačajnijih ulaznih vrijednosti za tu procjenu će biti dopisi upravi koje su dostavila interna i eksterna lica koja izražavaju uvjerenja.



Plan praćenja bi se mogao izraziti i u vidu dijagrama. Duž ose X, svako pravno lice, uključujući matično društvo, zavisna društva i druge subjekte u lancu vrijednosti, se procjenjuju u kontekstu njihovog značaja za izvještaj dane grupe. Ta procjena se može vršiti prema pojedinačnim zahtjevima u pogledu objavljivanja ili skupno.

Osa Y predstavlja procjenu toga koliko je vjerovatno da pojedinačno pravno lice ne provodi kontrole dovoljno učinkovito. Ona se može zasnivati na nizu faktora, uključujući ranija iskustva sa danim pitanjima, vještine koje postoje na lokalnom nivou, ograničenja u pogledu informatičkih tehnologija i vjerovatnoću da se čini prijevara.

Lokacija matičnog društva, nezavisnog društva ili drugog subjekta u lancu vrijednosti, te to koliko su uznapredovali kada je riječ o provođenju kontrola također mogu biti uzeti u obzir u sklopu razmatranja značajnosti (osa Y). Primjera radi, rangiranje zemalja po zastupljenosti korupcije koje vrši „Transparency International“ ([2023 Indeks percepcije korumpiranosti - Pretraži... - Transparency.org](#)), koje pokazuje poziciju svake zemlje kada je riječ o korupciji, može pomoći prepoznati zavisne i druge subjekte lanca vrijednosti koji bi mogli biti izloženi najvećem riziku zbog neučinkovitog okruženja za upravljanje i kontrolu te, prema tome, povećanom riziku da se daje lažni prikaz stanja.

Ako se privredno društvo odluči na pristup da unapređenje svojih internih kontrola vrši postupno tokom više godina, praćenje se može odgoditi dok se ne uspostavi postupak koji je moguće pratiti.

## Koraci godišnjeg ciklusa



Praćenje je od presudnog značaja za utvrđivanje da li sistem internih kontrola funkcionira dovoljno učinkovito da bi mogao potkrijepiti pouzdano iskazivanje informacija o održivosti. Također, ono može pružiti dokaze o nivou zrelosti okruženja internih kontrola eksternom pružaocu usluga uvjeravanja. Ako je uspostavljen i učinkovito funkcionira pouzdan sistem internih kontrola to može umanjiti rizik značajnog lažnog prikazivanja i omogućiti eksternim licima koja izražavaju uvjerenja da umanje obim ili promijene vrstu obimnih postupaka koji su neophodni da se dođe do dovoljno odgovarajućih dokaza.

Bruto i neto (rezidualni) rizici zatim se trebaju izvijestiti revizorskom odboru kako bi mu se omogućilo da procijeni adekvatnost plana praćenja u odnosu na nivo prihvatljivog rizika koji je utvrdio.

Kad subjekti u lancu vrijednosti nisu spremno ili pravovremeno omogućili pristup informacijama, može se pokazati neophodnim objaviti gdje nedostaje podataka pa su kao zamjena korištene procjene.

## NEZAVISNO EKSTERNO IZRAŽAVANJE UVJERENJA

Nezavisno eksterno uvjeravanje pruža povjerenje u pouzdanost objavljenih informacija o održivosti te će u pojedinim jurisdikcijama biti obavezno. Na primjer, Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD) zahtijeva nezavisno uvjeravanje nad izvještavanjem u skladu s Evropskim standardima izvještavanja o održivosti (ESRS) u Evropskoj uniji, počevši od ograničenog uvjeravanja.

Nivo uvjerenja koje se dobiva kroz angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja je znatno niži od onoga koje se dobije kroz angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. Izražavanje razumnog uvjerenja praktično daje isti nivo uvjerenja kao mišljenje revizora o financijskom izvještaju u kojem se revizor izjašnjava o tome da li je prezentacija financijskih izvještaja bila fer. Glavna razlika između ovih vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja se odnosi na prirodu i obim postupaka koji su provedeni tokom planiranja, procjene rizika, odgovaranja na procijenjene rizika i izvještavanja o angažmanu.

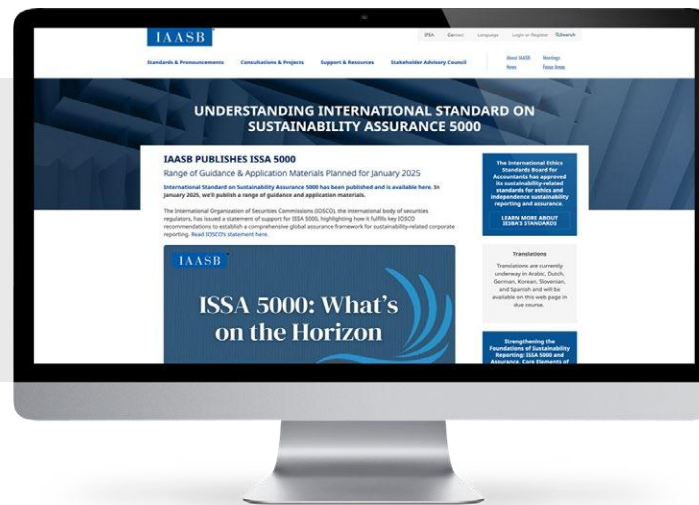
Priroda provedenih procedura, obim dokumentacije o angažmanu s izražavanjem uvjerenja i dokazi koje traži lice koja izražava uvjerenje u pravilu će biti veći kod izražavanja razumnih uvjerenja. U odnosu na različita objavljivanja se može koristiti i kombinacija izražavanja ograničenog i razumnog uvjerenja a u samom izvještaju o izražavanju uvjerenja će se navesti predmet angažmana.

Angažman s izražavanjem uvjerenja podrazumijeva procjenu informacija, sistema i kontrola, prikupljanje dokaza i provođenje postupaka potrebnih da se ispune ciljevi angažmana.

Lice koje izražava uvjerenje stiče razumijevanje o privrednom društvu, uključujući njegov sistem interne kontrole za potrebe pripremanja informacija o održivosti. To ga informira o sposobnosti privrednog društva da pribavi dovoljno odgovarajućih dokaza, što uključuje i pouzdanost informacija koje će biti korištene kao dokazi.

Što je slabije i neučinkovitije okruženje za upravljanje i interne kontrole privrednog društva, to su veće šanse da će izvještaji o izražavanju uvjerenja za njega uključivati modifikacije. To će vjerovatnije biti slučaj u ranim fazama primjene novih zahtjeva za izvještavanje o održivosti, kako se razvijaju prakse izvještavanja o održivosti i izražavanja uvjerenja, i odražavaće razlike koje dolaze sa sazrijevanjem procesa financijskog izvještavanja. Ključna razlika kod izražavanja uvjerenja o održivosti je to što u zahtjeve za izvještavanje, poput onih koje propisuju IFRS standardi objavljivanja o održivosti i ESIO-si, spadaju zahtjevi koji se tiču postavki za upravljanje i internu kontrolu uspostavljenih za potrebe izvještavanja o održivosti. Lica koja izražavaju uvjerenja će morati testirati te postavke kako bi donijeli zaključak o pripadajućim objavljivanjima koja su uvrštena u izvještaje o održivosti. Dokument [Šta očekivati od izražavanja uvjerenja o održivosti](#) daje opis svih vrsta modificiranih zaključaka kod izražavanja uvjerenja i nivoa uvjerenja koja se izražavaju.

Odbori moraju osigurati da se postupak odabira lica koja će nezavisno izražavati uvjerenja provodi rigorozno i da se lica biraju na osnovu njihove nezavisnosti, uvjerenja, kompetentnosti u odnosu na predmet angažmana, te postupanju prema etičkim i zahtjevima u pogledu upravljanja kvalitetom.



## NOVI GLOBALNI STANDARD ZA IZRAŽAVANJE UVJERENJA O ODRŽIVOSTI

[Odbor za međunarodne revizijske i standarde izražavanja uvjerenja](#) /engl. *International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB*/ je izradio Međunarodni standard za izražavanje uvjerenja (MSIU 5000) i za angažmane s izražavanjem razumnih i za angažmane s izražavanjem ograničenih uvjerenja o informacijama o održivosti, koji obuhvata kompletan angažman s izražavanjem uvjerenja, od njegovog prihvatanja do izvještavanja o istom. Zajedno sa [globalnim etičkim standardima](#), on daje globalnu polaznu tačku za dosljednost visokokvalitetnih angažmana s izražavanjem uvjerenja.

MSIU 5000 uređuje ključne zahtjeve koje lica koja izražavaju uvjerenja trebaju primjenjivati kod prihvatanja, provođenja i izvještavanja o provedenom angažmanu s izražavanjem uvjerenja o informacijama o održivosti, zajedno s obavezujućim uputstvima za primjenu tih zahtjeva, uključujući testiranje, analiziranje i procjenjivanje novih skupova podataka, postupaka i kontrola koji se tiču održivosti.



## O IFAC-

[IFAC](#), povezujući i ujedinjujući svoje članove, čini računovodstvenu profesiju istinski globalnom.

Organizacije članice *IFAC*-a su predvodnici kada je riječ o integritetu i profesionalnom kvalitetu i ponose se svojim članstvom kao simbolom međunarodne priznatosti.

*IFAC* i njegove članice zajedno rade na oblikovanju budućnosti profesije kroz učenje, inovacije i razvijanje zajedničkog istupanja, te kroz zalaganje za javni interes.

Prednacrt, dokumente za konsultacije i druge publikacije *IFAC*-a objavljuje i autorska prava na njih posjeduje *IFAC*.

*IFAC* ne prihvata odgovornost za štetu uzrokovanu bilo kojoj osobi koja postupi ili se suzdržava od postupanja u skladu s materijalima iz ove publikacije, bez obzira da li je ta šteta prouzrokovana nemarom ili nastala na drugi način.

Logotip *IFAC*-a i nazivi „International Federation of Accountants“ i „*IFAC*“ su zaštitni znakovi i oznake usluga *IFAC*-a u S.A.D. i u drugim zemljama.

Copyright © 2024 International Federation of Accountants (*IFAC*) i Koalicija „We Mean Business“ (*WMBC*). Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim u slučaju korištenja za lične potrebe nekomercijalne prirode, potrebno je tražiti pisanu dozvolu *IFAC*-a pute e-mail adrese [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

## O WMBC koaliciji

[Koalicija „We Mean Business“](#) /engl. skr. *WMBC*/ sarađuje sa najznačajnijim privrednim društvima u svijetu na poduzimanju odgovarajućih radnji u vezi s klimatskim promjenama. Ona je dio grupe od sedam neprofitnih organizacija, zajedno sa *BSR*-om, *CDP*-om, *Ceres*-om, *Climate Group*, *CLG Europe*, *The B Team*-om i *WBCSD*-om. Skupa, oni kataliziraju poslovne i postupke proistekle iz njihovih politika kako bi se do 2030. upolovile emisije stakleničkih gasova i ubrzao inkluzivan prelazak na ekonomiju s neto nultom stopom emisija. Više informacija o koaliciji su dostupne na: [wemeanbusinesscoalition.org](http://wemeanbusinesscoalition.org).

## O GAA

[Globalnu alijansu za računovodstvo](#) /engl. *Global Accounting Alliance*/ čine deset vodećih instituta za računovodstvo iz cijelog svijeta, koji skupa djeluju na promoviranju kvalitetnih usluga, razmjenjuju informacije i sarađuju o pitanjima od međunarodnog značaja, naročito sa [IFAC](#)-om.



Ovu publikaciju su izradile Međunarodna federacija računovođa i koalicija „We Mean Business“, u partnerstvu sa Globalnom alijansom za računovodstvo.

Izdavač:



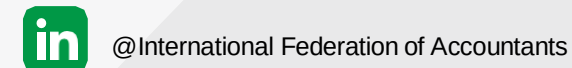
529 Fifth Avenue | New York, NY 10017



[www.ifac.org](http://www.ifac.org)



@IFAC



@International Federation of Accountants



@IFAC

Ovo izdanje *Građenje povjerenja u izvještavanje o održivosti i pripreme za izražavanje uvjerenja: Upravljanje i kontrola u službi informiranja o održivosti*, kojeg je u decembru 2024. na engleskom jeziku objavio International Federation of Accountants, u novembru 2025. je na bosanski jezik preveo Savez računovođa, revizora i finansijskih radnika Federacije BiH (SRRiF-FBiH) i umnožava ga uz dopuštenje IFAC. Odobreni tekst svih IFAC publikacija su ona izdanja koja je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne snosi odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda, niti za postupanje koje bi moglo proisteći iz njega.

Tekst na engleskom jeziku *Građenje povjerenja u izvještavanje o održivosti i pripreme za izražavanje uvjerenja: Upravljanje i kontrola u službi informiranja o održivosti* © 2024. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Građenje povjerenja u izvještavanje o održivosti i pripreme za izražavanje uvjerenja: Upravljanje i kontrola u službi informiranja o održivosti* © 2025. IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: Building Trust in Sustainability Reporting and Preparing for Assurance: Governance and Controls for Sustainability Information, December 2024

Obratite se na [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) za dopuštenje za reprodukciju, pohranu ili prijenos ili za izradu drugih slične upotrebe ovog dokumenta.