



---

**Hrvatska revizorska komora**

**Smjernica 11:** Revizorovo izvješćivanje o nefinancijskom izvješću i informacijama o politici raznolikosti

Zagreb, siječanj 2018.

Na temelju odredbe članka 106. stavka 2. točke 10. Zakona o reviziji (Narodne novine, broj 127/17), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore, na sjednici održanoj 17. siječnja 2018. godine, donijelo je

### ***Smjernica 11 – Revizorovo izvješćivanje o nefinancijskom izvješću i informacijama o politici raznolikosti***

1. Ova Smjernica primjenjiva je za godišnje financijske izvještaje koji se odnose na razdoblje započeto 1. siječnja 2017. godine ili kasnije, isključivo u slučajevima sastavljanja izvješća neovisnog revizora koje se odnosi na:
  - (a) velike poduzetnike koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine, jer su prema Zakonu o računovodstvu (»Narodne novine«, br.78/15. i 120/16.) (u daljnjem tekstu: ZoR) obveznici sastavljanja nefinancijskog izvješća; i
  - (b) subjekte od javnog interesa osnovane sukladno propisima Republike Hrvatske i čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala, jer su prema ZoR-u obveznici objave informacija o politici raznolikosti.
2. Obveza sastavljanja i objavljivanja nefinancijskog izvješća i informacija o politici raznolikosti iz točke 1. ove Smjernice propisana je Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu (»Narodne novine«, br.120/16.) kojim je obavljeno, između ostalog, i usklađivanje Zakona o računovodstvu (»Narodne novine«, br.78/15.) s Direktivom 2014/95/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 22. listopada 2014. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa. (SL L 330, 15. 11. 2014.)
3. Skreće se pozornost da je Europska komisija objavila 5. srpnja 2017. godine Smjernicu za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (metodologiju za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama) (SL C 215, 5.7.2017) koja se odnosi na problematiku sastavljanja nefinancijskog izvješća i informacija o politici raznolikosti.
4. Važno je također i istaknuti da se nefinancijske informacije u skladu s Direktivom 2014/95/EU sastavljaju po tzv. „report or explain“ pristupu koji podrazumijeva da obveznik izvještavanja treba ili objaviti zahtijevane informacije ili objasniti razloge zbog kojih ih ne objavljuje.
5. Važno je također odmah istaknuti da samostalni revizori i revizorska društva, u sklopu zakonske revizije godišnjih nekonsolidiranih ili konsolidiranih financijskih izvještaja, nemaju obvezu revidirati nefinancijsko izvješće i informacije o politici raznolikosti. Ovakav stav temelji se na točki 16. uvodnog dijela **Direktive 2014/95/EU** u kojoj je navedeno da „Ovlašteni revizori i revizorska društva **trebali bi provjeravati samo je li podneseno nefinancijsko izvješće ili zasebno izvješće**. Osim toga, države članice trebale bi moći tražiti da informacije obuhvaćene nefinancijskim izvješćem ili zasebnim izvješćem provjeri neovisni pružatelj usluga provjere.“
6. U vezi s drugom rečenicom citirane točke 16. uvodnog dijela Direktive 2014/95/EU može se konstatirati da je ona „ugrađena“ u ZoR odredbom iz članka 21.a stavka 12. prema kojoj „poduzetnik može ugovoriti s neovisnom stručnom osobom za relevantna područja provjeru nefinancijskog izvješća“ U samoj Direktivi iz kojeg je preuzeta navedena odredba korišten je pojam „independent assurance services provider“ koji je u tekstu ZoR-a preveden kao „neovisna stručna osoba za relevantna područja provjere“. S obzirom da se revizija financijskih izvještaja smatra angažmanom s izražavanjem uvjerenja (tzv. assurance engagement) revizor je pružatelj usluge s izražavanjem uvjerenja i po toj osnovi je podoban, uz uvjet da je neovisan i

kompetentan, da može s klijentom ugovoriti obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se odnosi na nefinancijsko izvješće. Takav zasebni angažman, revizor može ugovoriti neovisno od toga je li s tim klijentom istodobno ili prethodno on ili neki drugi revizor ugovorio i obavljanje zakonske revizije klijentovih godišnjih nekonsolidiranih ili konsolidiranih financijskih izvještaja. Međutim, skreće se pozornost na činjenicu da se u takvom angažmanu s izražavanjem uvjerenja ne bi primjenjivali MRevS-ovi, pošto su oni primjenjivi samo u slučajevima revizije povijesnih financijskih informacija, dok se u slučaju nefinancijskih izvješća, kao što im sam naziv pokazuje, radi o povijesnim nefinancijskim informacijama. Stoga, s obzirom da bi se u slučajevima obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se odnose na nefinancijske informacije takvi angažmani trebali tretirati kao angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije, revizor bi ih morao obavljati i o njima izvješćivati primjenjujući:

- (a) Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjeni), *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija* i
- (b) Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3410, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješću o stakleničkim plinovima*.

#### **Revizorovo izvješćivanje o nefinancijskom izvješću**

7. Subjekti navedeni u točki 1(a) ove Smjernice obvezni su, prema odredbama iz članka 21.a stavka 1. ZoR-a, sastaviti nefinancijsko izvješće i uključiti ga u izvješće posloводства ili mogu nefinancijsko izvješće sastaviti i prezentirati kao zasebno izvješće u skladu s odredbom stavka 8. članka 21.a ZoR-a (u daljnjem tekstu: zasebno nefinancijsko izvješće).
8. Ako je subjekt iz točke 1(a) ove Smjernice obveznik konsolidacije tada je obvezan, prema odredbi iz članka 24.a stavka 1. ZoR-a, sastaviti konsolidirano nefinancijsko izvješće i uključiti ga u konsolidirano izvješće posloводства ili mora sastaviti konsolidirano zasebno izvješće u skladu s odredbom stavka 8. članka 24.a ZoR-a.
9. Neovisno o tome da li se radi o konsolidiranom ili nekonsolidiranom nefinancijskom izvješću te je li ono prezentirano kao sastavni dio poslovnog izvješća, a time i godišnjeg izvješća, ili je prezentirano kao zasebno nefinancijsko izvješće, revizor prema ZoR-u nema obvezu obaviti reviziju nefinancijskog izvješća i izraziti mišljenje o tom izvješću jer je odredbom iz članka 20. stavka 15. ZoR-a propisano da se odredbe koje se odnose na reviziju financijskih izvještaja ne primjenjuju na nefinancijsko izvješće iz članka 21.a stavka 1. ZoR-a i konsolidirano nefinancijsko izvješće iz članka 24.a stavka 1. ZoR-a niti na zasebna izvješća iz članka 21.a stavka 8. i članka 24.a stavka 8. ZoR-a.
10. Međutim, odredbom iz stavka 11. članka 21.a ZoR-a propisano je da samostalni revizor ili revizorsko društvo **mora u okviru zakonske revizije provjeriti je li nefinancijsko izvješće izrađeno i uključeno u izvješće posloводства ili sastavljeno i prezentirano kao zasebno nefinancijsko izvješće**. U kontekstu te odredbe od revizora se zahtijeva samo da pročita nefinancijsko izvješće uključeno u izvješće posloводства odnosno zasebno nefinancijsko izvješće i utvrdi postoje li tražene informacije u izvješću posloводства ili zasebnom nefinancijskom izvješću ne upuštajući se u suštinsko provjeravanje njihovog sadržaja. Tražene informacije su ili one koje klijent treba objaviti u skladu s odredbom iz stavka 1. članka 21.a ZoR-a odnosno stavka 1. članka 24.a ZoR-a ili obrazloženja razloga zbog kojih nisu prezentirane takve informacije (vidjeti odredbe iz stavka 2. članka 21.a ZoR-a odnosno stavka 2. članka 24.a ZoR-a).

11. Međutim, u kontekstu MRevS-a 720 (izmijenjenog), *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacija* revizor bi trebao pažljivije čitati nefinancijsko izvješće uključeno u izvješće posloводства odnosno zasebno nefinancijsko izvješće, ako je klijent primijenio odredbu iz stavka 3. članka 21.a ZoR-a prema kojoj može u navedenim izvješćima prikazati informacije koje se pozivaju na iznose iskazane u godišnjim financijskim izvještajima te dodatno objašnjavaju te iznose, kako se ne bi dogodilo da je sadržaj tih informacija kontradiktoran u odnosu na sadržaj revidiranih financijskih izvještaja. Isto vrijedi i u slučaju konsolidiranog nefinancijskog izvješća odnosno konsolidiranog zasebnog nefinancijskog izvješća ako klijent primijeni odredbu iz stavka 3. članka 24.a ZoR-a
12. U slučajevima, osim navedenih u točki 13. ove Smjernice, kada se nefinancijsko izvješće prezentira kao sastavni dio izvješća posloводства (odnosno konsolidirano nefinancijsko izvješće prezentira kao dio konsolidiranog izvješća posloводства) i sadrži zahtijevane informacije ili obrazloženja, revizor može izvijestiti o obavljenoj provjeri tih izvješća na način naveden u Smjernici HRK br. 9. Naime, ispunjavanjem obveze iz odredbe točke 6. stavka 7. članka 20. ZoR-a, prema kojoj revizor mora u revizorovu izvješću izraziti mišljenje o tome je li izvješće posloводства sastavljeno u skladu s tim Zakonom, revizor će izražavanjem takvog mišljenja ujedno i ispuniti obvezu izvješćivanja koju ima u vezi s nefinancijskim izvješćem svojeg klijenta.
13. Međutim, u slučajevima kada klijent ne bi prezentirao u nefinancijskom izvješću neku informaciju zahtijevanu odredbom stavka 2. članka 21.a ZoR-a, revizor bi mogao koristiti u izvješću neovisnog revizora ispod podnaslova *Izvjeshće o drugim zakonskim zahtjevima* sljedeću formulaciju:

Prema našem mišljenju, temeljeno na poslovima koje smo obavili tijekom revizije, priloženo izvješće posloводства Društva za 2017. godinu je sastavljeno u skladu sa Zakonom o računovodstvu, osim što u dijelu tog izvješća u kojem je prezentirano nefinancijsko izvješće nije u skladu s odredbom stavka 2. članka 21.a ZoR-a dano obrazloženje razloga zbog koji Uprava Društva nije usvojila (i/ili primijenila) politike za ..... (navesti pitanje iz stavka 1. članka 21.a ZoR-a na koje se odnosi klijentov propust)

Ova formulacija, uz odgovarajuće prilagodbe, je primjenjiva u istovrsnim slučajevima kada klijent prezentira konsolidirano nefinancijsko izvješće kao dio konsolidiranog izvješća posloводства.

14. U skladu s odredbom stavka 8. članka 21.a ZoR-a klijent može izraditi **zasebno nefinancijsko izvješće** koje se odnosi na istu poslovnu godinu i ako su tim izvješćem obuhvaćene informacije koje se zahtijevaju za nefinancijsko izvješće navedene u stavku 1. članka 21.a ZoR-a, smatra se da je taj poduzetnik ispunio obvezu iz ZoR-a pod uvjetom da se to zasebno izvješće:
  - (a) objavi zajedno s izvješćem posloводства u skladu s člankom 30. ZoR-a ili
  - (b) objavi u razumnom roku koji nije dulji od šest mjeseci nakon datuma bilance.

Neovisno od toga koji od prethodno navedenih pristupa klijent odabere, važno je konstatirati da zasebno nefinancijsko izvješće neće biti sastavni dio godišnjeg izvješća, jer odredbom iz stavka 2. članka 21. ZoR-a nije propisan kao sastavni dio godišnjeg izvješća.

15. U skladu s odredbom stavka 8. članka 21.a ZoR-a klijent u vezi s prezentiranjem konsolidiranih nefinancijskih informacija ima mogućnost prikazati ih u konsolidiranom zasebnom nefinancijskom izvješću pod istim uvjetima kao i nekonsolidirano zasebno nefinancijsko izvješće. Tako prezentirano konsolidirano zasebno nefinancijsko izvješće neće biti sastavni dio konsolidiranog godišnjeg izvješća.

16. Kada klijent postupi u skladu s točkom 14(a) ove Smjernice i revizor utvrdi da postoji zasebno nefinancijsko izvješće u kojem su prezentirane informacije koje se zahtijevaju za nefinancijsko izvješće navedene u stavku 1. ili stavku 2. članka 21.a ZoR-a, revizor će umjesto odjeljka o ostalim informacijama u godišnjem izvješću uključiti u izvješće neovisnog revizora sljedeći odjeljak:

**Ostale informacije u godišnjem izvješću i zasebnom nefinancijskom izvješću**

Uprava je odgovorna za ostale informacije. Ostale informacije sadrže informacije uključene u godišnje izvješće i **zasebno nefinancijsko izvješće**, ali ne uključuju godišnje financijske izvještaje i naše izvješće neovisnog revizora o njima.

Naše mišljenje o godišnjim financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije, osim u razmjeru u kojem je to izričito navedeno u dijelu našeg izvješća neovisnog revizora pod naslovom *Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima*, i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom godišnjih financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati ostale informacije i, u provođenju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne godišnjim financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane, kao i jesu li u zasebnom nefinancijskom izvješću prikazane nefinancijske informacije zahtijevane odredbama stavka 1. ili stavka 2. članka 21.a Zakona o računovodstvu. Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili, zaključimo da postoji značajni pogrešni prikaz tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvijestimo tu činjenicu. U tom smislu mi nemamo nešto za izvijestiti.

17. U slučaju ako klijent ne bi prezentirao u zasebnom nefinancijskom izvješću neku nefinancijsku informaciju zahtijevanu odredbom stavka 2. članka 21.a ZoR-a revizor bi mogao koristiti sljedeću formulaciju u izvješću neovisnog revizora:

**Ostale informacije u godišnjem izvješću i zasebnom nefinancijskom izvješću**

Uprava je odgovorna za ostale informacije. Ostale informacije sadrže informacije uključene u godišnje izvješće i zasebno nefinancijsko izvješće, ali ne uključuju godišnje .....

Naše mišljenje o godišnjim financijskim ..... *Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima*, i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom godišnjih financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati ostale informacije i, u provođenju toga, ..... Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili, zaključimo da postoji značajni pogrešni prikaz tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvijestimo tu činjenicu.

Čitanjem zasebnog nefinancijskog izvješća utvrdili smo da ne sadrži obrazloženje razloga zbog koji Uprava Društva nije usvojila i primijenila politike za ..... (navesti pitanje iz stavka 1. članka 21.a ZoR-a na koje se odnosi klijentov propust) kako to zahtijeva odredba stavka 2. članka 21-a ZoR-a.

18. Kada klijent postupi u skladu s točkom 14(b) ove Smjernice, revizor bi trebao utvrditi je li klijent objavio u izvješću posloводства svoju mrežnu stranicu u skladu s odredbom točke (b) stavka 8. članka 21.a ZoR-a na kojoj klijent treba u roku od najkasnije 6 mjeseci od datuma bilance objaviti svoje zasebno nefinancijsko izvješće. U tom kontekstu bilo bi razumno da revizor u izvješće neovisnog revizora u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjenim) *Točke za isticanje pitanja i točke*

za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora uključiti točku za ostala pitanja sljedećeg sadržaja kada objava zasebnog nefinancijskog izvješća bude do datuma revizorova izvješća:

**Ostala pitanja – objava zasebnog nefinancijskog izvješća Društva ABC**

Skrećemo pozornost na stranicu X izvješća posloводства Društva ABC u kojoj je sukladno odredbi točke (b) stavka 8. članka 21.a ZoR-a navedena mrežna stranica na kojoj je objavljeno zasebno nefinancijsko izvješće Društva ABC. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

19. U vezi smještaja ove točke u izvješću neovisnog revizora mjerodavna je točka 19.A MRevS-a 706 (izmijenjenog) koja glasi: „Kada je točka za ostala pitanja uključena radi usmjeravanja pozornosti korisnika na pitanje u vezi s ostalim odgovornostima izvješćivanja razmatranim u revizorovu izvješću, ona može biti uključena unutar dijela revizorova izvješća naslovljenog s „Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima“.
20. **Kada klijent planira objaviti zasebno nefinancijsko izvješće nakon datuma revizorova izvješća**, revizor će umjesto formulacije iz točke 18. ove Smjernice koristiti slijedeću formulaciju:

**Ostala pitanja – objava zasebnog nefinancijskog izvješća Društva ABC**

Skrećemo pozornost na stranicu X izvješća posloводства Društva ABC u kojoj je sukladno točki (b) stavka 8. članka 21.a ZoR-a navedena mrežna stranica na kojoj će biti objavljeno zasebno nefinancijsko izvješće Društva ABC najkasnije 6 mjeseci od datuma bilance. Naše mišljenje nije modificirano u vezi s tim pitanjem.

i izmijeniti sadržaj odjeljka o ostalim informacija kako slijedi:

### **Ostale informacije u godišnjem izvješću i zasebnom nefinancijskom izvješću**

Uprava je odgovorna za ostale informacije. Ostale informacije sadrže informacije uključene u godišnje izvješće, ali ne uključuju godišnje financijske izvještaje i naše izvješće neovisnog revizora o njima koje smo dobili prije datuma ovog izvješća neovisnog revizora i zasebno nefinancijsko izvješće za koje očekujemo da će nam biti stavljeno na raspolaganje nakon tog datuma.

Naše mišljenje o godišnjim financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije, osim u razmjeru u kojem je to izričito navedeno u dijelu našeg izvješća neovisnog revizora pod naslovom *Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima*, i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom godišnjih financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati ostale informacije i, u provođenju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne godišnjim financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane, kao i jesu li u zasebnom nefinancijskom izvješću prikazane nefinancijske informacije zahtijevane odredbama stavka 1. ili stavka 2. članka 21.a Zakona o računovodstvu. Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili na ostalim informacijama koje smo dobili prije datuma ovog izvješća neovisnog revizora, zaključimo da postoji značajni pogrešni prikaz tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvijestimo tu činjenicu. U tom smislu mi nemamo nešto za izvijestiti.

Kada ćemo pročitati zasebno nefinancijsko izvješće, ako budemo zaključili da u njemu postoji značajni pogrešni prikaz, od nas se zahtijeva da priopćimo pitanje onima koji su zaduženi za upravljanje Društvom ABC.

21. Interesantno je napomenuti da uputa iz prethodne točke ove Smjernice neće biti primjenjiva u slučajevima konsolidiranih zasebnih nefinancijskih izvješća, kada izvješće neovisnog revizora o konsolidiranim financijskim izvještajima bude datirano s 1. srpnja 2018. godine ili nekim datumom nakon toga jer se prema odredbi iz točke (b) stavka 8. članka 24.a ZoR-a objava konsolidiranog zasebnog nefinancijskog izvješća na mrežnoj stranici matičnog društva na koju se upućuje u konsolidiranom izvješću posloводства mora obaviti u razumnom roku koji nije dulji od šest mjeseci nakon datuma bilance. Drugim riječima, u tim slučajevima konsolidirano zasebno nefinancijsko izvješće bilo bi sastavljeno i objavljeno do 30. lipnja 2018. godine što bi u slučaju kada revizor datira svoje izvješće s 1. srpnja 2018. godine bilo jedan dan prije nego što su sastavljeni konsolidirani financijski izvještaji i konsolidirano izvješće posloводства o kojima revizor izvještava u svojem izvješću.

### **Informacije o politici raznolikosti**

22. U stavku 1. članka 22. Zakona o računovodstvu (Narodne novine«, br. 78/15. i 120/16.) propisano je da su subjekti od javnog interesa, osnovani sukladno propisima Republike Hrvatske i čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala, dužni u godišnje izvješće uključiti izjavu o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja kao poseban odjeljak godišnjeg izvješća.
23. Izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja iz prethodne točke ove Smjernice sadrži povrhu dijelova navedenih u točkama 1 do 6 stavka 1. članka 22. Zakona o računovodstvu i novu točku 7. (vidjeti i točku 25. ove Smjernice) u kojoj poduzetnik, treba opisati politiku raznolikosti koja se primjenjuje u vezi s izvršnim, upravljačkim i nadzornim tijelima poduzetnika s obzirom na aspekte kao što su, na primjer, dob, spol ili obrazovanje i struka, te ciljeve politike raznolikosti, način na koji se ona provodi i rezultate u izvještajnom razdoblju. Ako nije usvojio ili

primijenio takvu politiku tada se u točki 7. izjave o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja treba dati obrazloženje razloga zbog kojih se takva politika ne provodi.

24. Prema odredbi iz članka 20. stavak 10. ZoR-a, revizor treba provjeriti samo jesu li u izjavi o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja uključene informacije iz članka 22. stavka 1. točaka 2., 5., 6. i 7. ZoR-a. Kada revizor smatra da su propisane objave uključene u izjavu o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja, revizor će o tome izvijestiti u izvješću neovisnog revizora unutar podnaslova **Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima** kako slijedi:

Izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja, uključena u godišnje izvješće Društva za 2017. godinu, uključuje informacije iz članka 22. stavka 1. točaka 2., 5., 6. i 7. Zakona o računovodstvu.
--

25. Zahtjev naveden u točki 23. ove Smjernice da se u izjavu o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja treba uključiti nova točka 7. ne odnosi se na male i srednje poduzetnike koji su subjekti od javnog interesa jer prema odredbi stavka 2. članka 22. Zakona o računovodstvu njihove izjave o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja ne moraju sadržavati podatke iz točke 7. članka 22. tog Zakona. U kontekstu te odredbe izmijenila bi se točka 24. ove Smjernice u kojoj bi se trebao brisati tekst koji glasi „i 7“, i ubaciti veznik „i“ prije broja 6.