



Hrvatska revizorska komora

Smjernica 18: Izvješće revizora o usklađenosti godišnjih financijskih izvještaja izdavatelja s ESEF zahtjevima iz članka 462. Zakona o tržištu kapitala

(izmjene i dopune od 18. veljače 2022.)

Zagreb, **veljača** 2022.

Na temelju odredbe članka 106. stavka 2. točke 10. Zakona o reviziji (Narodne novine, broj 127/17), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore je na sjednici održanoj 21. siječnja 2022., usvojilo sljedeću smjernicu:

Smjernica 18: Izvješće revizora o usklađenosti godišnjih financijskih izvještaja izdavatelja s ESEF zahtjevima iz članka 462. Zakona o tržištu kapitala

1. Ova Smjernica odnosi se na angažmane revizorskog društva/samostalnog revizora (u daljnjem tekstu: revizor) s obveznikom zakonske revizije koji je izdavatelj vrijednosnih papira kako je propisan člankom 455. stavkom 1. točkom 7. Zakona o tržištu kapitala (Narodne novine, broj 65/18, 17/20 i 83/21, dalje: ZTK) (dalje: izdavatelj).
2. Temeljem odredbe članka 462. stavka 2. ZTK, izdavatelj je obveznik sastavljanja godišnjeg izvještaja koji mora sadržavati:
 - a) revidirane godišnje financijske izvještaje
 - b) godišnje izvješće (izvještaj rukovodstva)
 - c) izjavu osoba u izdavatelju odgovornih za sastavljanje godišnjeg izvještaja, navodeći njihova imena, prezimena, radno mjesto i dužnosti u izdavatelju, da prema njihovu najboljem saznanju, godišnji financijski izvještaji, sastavljeni uz primjenu odgovarajućih standarda financijskog izvještavanja, daju objektivni prikaz imovine i obveza, financijskog položaja, dobiti ili gubitka izdavatelja i društava uključenih u konsolidaciju kao cjeline, i da izvještaj rukovodstva sadrži objektivni prikaz razvoja i rezultata poslovanja i položaja izdavatelja i društava uključenih u konsolidaciju kao cjeline, uz opis najznačajnijih rizika i neizvjesnosti kojima su izloženi.
3. Odredbom članka 462. stavaka 1. i 3. ZTK, izdavatelj je obavezan javnosti objaviti godišnji izvještaj i cjelovito revizorsko izvješće najkasnije u roku od četiri mjeseca od proteka poslovne godine te osigurati da isti budu dostupni javnosti najmanje deset godina od dana objavljivanja.
4. Izmijenjenom odredbom članka 462. stavka 5. ZTK (Narodne novine, broj 83/21), izdavatelj je obavezan sastaviti godišnji izvještaj u skladu s Delegiranom uredbom (EU) 2018/815 o dopuni Direktive 2004/109/EZ Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu regulatornih tehničkih standarda za specifikaciju jedinstvenog elektroničkog formata za izvještavanje (dalje: Uredba o ESEF-u)¹.
5. Obveze sastavljanja i objave godišnjih izvještaja iz članka 462. ZTK, odnosno primjena zahtjeva iz Uredbe o ESEF-u odnosi se na sve izdavatelje, neovisno o tome jesu li obveznici sastavljanja pojedinačnih godišnjih izvještaja i/ili konsolidiranih godišnjih izvještaja, a počevši od godišnjih izvještaja koji sadrže godišnje financijske izvještaje (pojedinačne i/ili konsolidirane) za poslovnu godinu koja počinje 1. siječnja 2021. godine ili nakon tog datuma.
6. Detaljni sadržaj i struktura godišnjih izvještaja izdavatelja propisani su Pravilnikom o sadržaju i strukturi godišnjeg izvještaja izdavatelja te obliku i načinu njegovog dostavljanja Hrvatskoj agenciji za nadzor financijskih usluga (Narodne novine, broj 114/18 i 132/20).
7. Nastavno, izdavatelj je obavezan primijeniti sljedeće zahtjeve Uredbe o ESEF-u:
 - a) sastaviti i **javnosti** objaviti godišnji izvještaj (pojedinačni i konsolidirani) u formatu eXtensible Hypertext Markup Language (dalje: XHTML)²;

¹ Delegirana uredba Komisije (EU) 2019/815 od 17. prosinca 2018. o dopuni Direktive 2004/109/EZ Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu regulatornih tehničkih standarda za specifikaciju jedinstvenog elektroničkog formata za izvještavanje ([SL L 143, 29.5.2019., str.](#)). Ovom delegiranom uredbom dopunjuje se članak 4. stavak 7. Direktive 2004/109/EZ kako je izmijenjena Direktivom 2013/50/EU.

² Članak 3. Uredbe o ESEF-u

- b) opisno označiti godišnje financijske izvještaje, sastavljene u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (dalje: MSFI), u XHTML formatu koristeći eXtensible Business Reporting Language (dalje: XBRL)³, te označiti bilješke uz godišnje financijske izvještaje kao blok teksta⁴.

Izdavatelj je obvezan elemente godišnjih financijskih izvještaja koji su navedeni u Prilogu II. Uredbe o ESEF-u opisno označiti XBRL oznakama koristeći Inline XBRL tehnologiju. Opisno označavanje XBRL oznakama je povezivanje svakog pojedinog elementa godišnjih financijskih izvještaja s točno određenom stavkom iz ESEF taksonomije koja izdavatelju najviše odgovara u računovodstvenom smislu za taj element godišnjih financijskih izvještaja. ESEF taksonomija detaljno je prikazana u Prilogu VI. Uredbe o ESEF-u. Za elemente godišnjih financijskih izvještaja za koje izdavatelj ne pronalazi odgovarajuću stavku u ESEF taksonomiji, izdavatelj je obvezan kreirati vlastitu oznaku (eng. extension) i povezati je sa stavkom taksonomije najbližeg značenja (eng. anchoring).

Opisne oznake u formatu XBRL moraju biti u skladu s ESEF taksonomijom, koja je izrađena na temelju MSFI taksonomije objavljene od strane International Accounting Standards Board (dalje: IASB), a sadržana je u Uredbi o ESEF-u. Za potrebe opisnog označavanja godišnjih financijskih izvještaja izdavatelj koristi ESEF taksonomiju⁵ koju objavljuje European Securities and Markets Authority (dalje: ESMA) na svojim internetskim stranicama (npr. ESEF taksonomija za 2020. godinu i ESEF taksonomija za 2021. godinu)⁶.

8. Revizor koji je angažiran za obavljanje zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja izdavatelja, posljedično odredbi članka 462. stavka 5. ZTK kao dodatnog zahtjeva nadzornog tijela nadležnog za nadzor poslovanja izdavatelja u dijelu financijskog izvještavanja i transparentnosti, u isti angažman uključiti će i ispitivanje usklađenosti godišnjih financijskih izvještaja sadržanih u godišnjem izvještaju izdavatelja pripremljenih za **objavljivanje javnosti** u ESEF formatu sukladno Uredbi o ESEF-u i o istome dati mišljenje.
9. U vezi s predmetnim ispitivanjem revizor će, sukladno odredbi članka 58. stavka 2. točke 5.b) Zakona o reviziji (Narodne novine, broj 127/17), u zasebnom odjeljku revizorskog izvješća o drugim zakonskim zahtjevima uključiti i izvješće temeljem zahtjeva iz članka 462. ZTK s mišljenjem o tome jesu li godišnji financijski izvještaji za potrebe **objavljivanja javnosti** u ESEF formatu pripremljeni u skladu sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u.
10. Zbog specifičnosti zahtjeva Uredbe o ESEF-u i uključivanja revizora radi provjere usklađenosti financijskog izvještavanja izdavatelja prema ESEF zahtjevima, te činjenice da za ovu vrstu angažmana revizora nema odgovarajućeg revizijskog standarda, Committee of European Auditing Oversight Bodies (dalje: CEAOB), kao središnje nadzorno tijelo za reviziju na razini Europske

³ Članak 4. Uredbe o ESEF-u

⁴ Obveza označavanja bilješki uz godišnje financijske izvještaje započinje za razdoblja koja počinju 1. siječnja 2022. ili nakon tog datuma, u skladu s Prilogom II. Uredbe o ESEF-u

⁵ Delegirana uredba Komisije (EU) 2020/1989 od 6. studenoga 2020. o izmjenama Delegirane uredbe (EU) 2019/815 u pogledu ažuriranja iz 2020. taksonomije utvrđene u regulatornim tehničkim standardima za jedinstveni elektronički format za izvještavanje

⁶ <https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-publishes-2020-esef-xbrl-taxonomy-files-and-esef-conformance-suite>

i <https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-publishes-2021-esef-xbrl-taxonomy-files-and-esef-conformance-suite>

unije, objavilo je Smjernicu⁷ kao pomoć u sagledavanju vrste angažmana i opsega uključivanja revizora u vezi godišnjih financijskih izvještaja izdavatelja sastavljenih u ESEF formatu.

11. Nastavno odredbi članka 462. stavka 5. ZTK, u angažmanu ispitivanja usklađenosti godišnjih financijskih izvještaja izdavatelja sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u, od izdavatelja se očekuje dostaviti izvješće revizora s mišljenjem o usklađenosti s „relevantnim propisanim zahtjevima“. Prema CEAOB Smjernici, „Relevantni propisani zahtjevi“⁸ definirani su kako slijedi:
- godišnji financijski izvještaji koji su uključeni u godišnji izvještaj izdavatelja prezentiraju se u valjanom/važećem XHTML⁹ formatu;
 - za godišnje financijske izvještaje sastavljene u skladu s MSFI¹⁰:
 - (a) informacije navedene u Prilogu II. Uredbe o ESEF-u označavaju se opisno, ako su navedene u tim godišnjim financijskim izvještajima
 - (b) sve opisne oznake, uključujući dobrovoljne opisne oznake uz one navedene u Prilogu II. **Uredbe o ESEF-u**, moraju ispunjavati sljedeće zahtjeve:
 - upotrebljava se opisni jezik XBRL
 - upotrebljavaju se elementi glavne taksonomije navedeni u Prilogu VI. Uredbe o ESEF-u s najbližim računovodstvenim značenjem, osim ako je kreiran element proširene taksonomije u skladu s Prilogom IV. Uredbe o ESEF-u
 - opisne oznake moraju biti u skladu sa zajedničkim pravilima o opisnim oznakama¹¹;
 - za godišnje financijske izvještaje koji nisu godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s MSFI¹²:
 - (a) sve opisne oznake koje izdavatelj uključi dobrovoljno ili zato što je to propisano nacionalnim pravom moraju ispunjavati sljedeće zahtjeve:
 - upotrebljava se jezik za označavanje XBRL
 - upotrebljava se posebna taksonomija države članice u kojoj je izdavatelj osnovan
 - opisne oznake moraju biti u skladu sa zajedničkim pravilima o opisnim oznakama¹³.
12. Za predmetni angažman i izdavanje mišljenja revizora o tome jesu li godišnji financijski izvještaji izdavatelja prezentirani za **objavljivanje javnosti** u skladu s zahtjevima Uredbe o ESEF-u, revizor mora s izdavateljem ugovoriti sljedeće:
- (a) odgovornost uprave i nadzornog odbora izdavatelja, odnosno izvršnih direktora i upravnog odbora izdavatelja za sastavljanje/pripremu i **objavljivanje javnosti** godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu
 - (b) odgovornost revizora da planira i provede procedure provjere/ispitivanje usklađenosti kako bi se steklo razumno uvjerenje i dalo mišljenje revizora
 - (c) predviđeni korisnici izvješća revizora
 - (d) ograničenja objavljivanja i distribucije izvješća revizora.

⁷ CEAOB Guidelines on the auditors' involvement on financial statements in European Single Electronic Format (ESEF), adopted on 9 November 2021

⁸ Interpretativna komunikacija Komisije o sastavljanju, reviziji i objavljivanju financijskih izvještaja koji se uključuju u godišnje izvještaje sastavljene u skladu s Delegiranom uredbom Komisije (EU) 2019/815 o europskom jedinstvenom elektroničkom formatu (ESEF) 2020/C 379/01, C/2020/7535, OJ C 379, 10.11.2020.

⁹ Članak 3. Uredbe o ESEF-u

¹⁰ Članak 4. Uredbe o ESEF-u

¹¹ Članak 6. Uredbe o ESEF-u

¹² Članak 5. Uredbe o ESEF-u. Ova odredba odnosi se na izdavatelje osnovane u Europskoj uniji. **Napomena: Slijedom odredbi ZTK, ova odredba nije primjenjiva za izdavatelje u Republici Hrvatskoj.**

¹³ Članak 6. Uredbe o ESEF-u.

Prije ugovaranja ovog angažmana, revizor mora imati dostatne i primjerene informacije o procesu sastavljanja i pripreme godišnjih financijskih izvještaja izdavatelja u ESEF formatu, kako bi mogao planirati potrebno vrijeme i profesionalne kompetencije potrebne za provođenje angažmana i kako bi na odgovarajući način odredio uvjete angažmana.

13. Ovom Smjernicom upućuje se revizora na pribavljanje dostatnih i primjerenih dokaza u svrhu izdavanja mišljenja o predmetu ispitivanja i primjenjivim kriterijima. Kada planira potrebno vrijeme i obujam procedura, revizor će razmotriti razinu značajnosti vezano za predmet ispitivanja na koji će dati mišljenje o usklađenosti s relevantnim propisanim zahtjevima.
14. Polazeći od zahtjeva u vezi godišnjih financijskih izvještaja pripremljenih u ESEF formatu temeljem odredbe članka 462. stavka 5. ZTK, revizora se upućuje na provođenje minimalnih postupaka kako su predloženi CEAOB Smjernicom¹⁴:

I. Planiranje

1. Revizor planira postupke koje treba provesti uzimajući u obzir sljedeće:

- obilježja godišnjih financijskih izvještaja pripremljenih u ESEF formatu
- potrebno vrijeme i rokove za provedbu postupaka u vezi godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu i
- postupak koji je izdavatelj uspostavio radi pripreme godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu (veza odjeljak II. točka 2., iz točke 14. ove Smjernice).

II. Razumijevanje postupka pripreme financijskih izvještaja u ESEF formatu i povezanih kontrola

2. U vezi pripreme godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu, revizor treba steći razumijevanje, a posebno, za sljedeće:

- postupka pripreme godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu, uključujući uporabu tehničkih (npr. IT alati) i ljudskih resursa te o tome je li izdavatelj eksternalizirao tu pripremu, djelomično ili potpuno, pružatelju usluge ili koristi menadžmentovog stručnjaka, i
- kontrole koje je izdavatelj dizajnirao i primijenio kako bi spriječio, otkrio ili ispravio pogreške u pripremi godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu.

III. Procedure povezane s XHTML formatom¹⁵

3. Revizor provjerava jesu li svi godišnji financijski izvještaji koji su uključeni u godišnji izvještaj izdavatelja, pripremljeni u formatu XHTML.

4. U slučaju kada izdavatelj za potrebe revizije revizoru preda godišnje financijske izvještaje koji još nisu pripremljeni u skladu sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u, a kasnije preda godišnje financijske izvještaje u ESEF formatu, revizor provjerava usklađenost tih dvaju skupova informacija (godišnji financijski izvještaji u XHTML formatu i revidirani godišnji financijski izvještaji u ljudima čitljivom formatu) kako bi potvrdio njihovu usporedivost.

IV. Procedure koje se odnose na označavanje

5. Revizor provodi procedure za pribavljanje dostatnih odgovarajućih dokaza da su ispunjeni zahtjevi označavanja kako su definirani Uredbom o ESEF-u.

¹⁴ CEAOB Guidelines on the auditors' involvement on financial statements in European Single Electronic Format (ESEF), adopted on 9 November 2021

¹⁵ Nema značajnosti u tom pogledu

Značajnost

6. Revizor upotrebljava odgovarajuću razinu značajnosti kada:

- planira i određuje opseg postupaka koje treba provesti na označenim informacijama navedenih u ovom odjeljku (odjeljak IV.) pod točkom 10., iz točke 14. ove Smjernice,
- procjenjuje učinak utvrđenih netočnosti u skladu s postupcima o označenim informacijama i
- formira zaključak koji treba uključiti u revizorsko izvješće o usklađenosti označenih informacija sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u.

7. Pri određivanju značajnosti za prethodno navedene svrhe, revizor kao polazište koristi značajnost definiranu za reviziju godišnjih financijskih izvještaja i uzima u obzir kvantitativne i kvalitativne aspekte koji proizlaze iz posebnosti označenih informacija te potrebe i očekivanja koje korisnici mogu imati u pogledu označenih informacija.

Procjena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i odgovora na te rizike

8. Revizor utvrđuje i procjenjuje rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u godišnjim financijskim izvještajima pripremljenih u ESEF formatu, uzimajući u obzir:

- elemente unutarnje kontrole relevantne za pripremu godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu i
- rizike¹⁶ nepotpunosti i netočnosti povezanih s označenim informacijama.

9. Revizor provjerava jesu li označeni svi brojevi pobrojani u Prilogu II. stavku 1. Uredbe o ESEF-u¹⁷.

10. Za informacije¹⁸ koje je potrebno označiti u skladu s Uredbom o ESEF-u ili za dobrovoljno označavanje, revizor provjerava koriste li se:

- opisni XBRL jezik za označavanje,
- elementi glavne taksonomije (navedeni u Prilogu VI. Uredbe o ESEF-u) s najbližim računovodstvenim značenjem, osim ako je kreiran element proširene taksonomije
- elementi proširene taksonomije, ako ih ima, su kreirani u skladu s Prilogom IV. Uredbe o ESEF-u i
- označavanje u skladu sa zajedničkim pravilima o označavanju utvrđenih u Prilogu III. (o primjenjivim specifikacijama Inline XBRL) i Prilogu IV. (o pravilima označavanja i popunjavanja) Uredbe o ESEF-u.

11. Označavanja koja treba provjeriti u skladu s prethodnom točkom¹⁹, odabiru se ovisno o rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja koje procjenjuje revizor²⁰. Revizor može odlučiti u određenoj mjeri osloniti se na relevantne kontrole koje je uspostavio izdavatelj, nakon što pribavi dostatne i odgovarajuće dokaze o operativnoj učinkovitosti relevantnih kontrola kako bi se smanjio opseg procedura.

V. Dodatne procedure

12. Od revizora se može zahtijevati da provede druge procedure ako su zahtijevane prema nacionalnim odredbama.

¹⁶ Veza Dodatak-1 ove Smjernice

¹⁷ Nema **značajnosti** u tom pogledu

¹⁸ Ove informacije uključuju i brojeve iz točke 9. Odjeljka IV. ove Smjernice

¹⁹ Vidi točku 6. Odjeljka IV. ove Smjernice

²⁰ Veza točka 8. Odjeljka IV. ove Smjernice

13. Primjenjujući dobru praksu, revizor može provesti postupak provjere čitljivosti spisa korištenjem drugog alata, koji nije alat kojeg izdavatelj upotrebljava za pripremu godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu.

VI. Izvješćivanje o usklađenosti s Uredbom o ESEF-u u revizorskom izvješću

14. Nakon obavljenih postupaka i komunikacije s rukovodstvom i onima koji su zaduženi za upravljanje, revizori razmatraju učinak/utjecaj značajnih netočnosti ili neusklađenosti, ako postoje, utvrđenih u izvješću revizora.

15. Revizorsko izvješće uključuje:

- Zaključak o tome je li prezentacija godišnjih financijskih izvještaja uključenih u godišnji izvještaj:

- ili, u svim bitnim aspektima u skladu s Uredbom o ESEF-u,
- ili, u skladu s Uredbom o ESEF-u, uz iznimku značajnog pogrešnog prikazivanja ili neusklađenosti jasno objašnjenog u određenom odjeljku i naveden u zaključku,
- ili, nije u skladu s Uredbom o ESEF-u, zbog prožimajućeg učinka značajnih pogrešnih prikaza ili neusklađenosti koji su jasno objašnjeni u određenom odjeljku i navedeni su u zaključku.

- Ili izjave revizora o nemogućnosti zaključivanja o usklađenosti prikaza godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu, u slučajevima kada revizor nije mogao pribaviti dovoljno odgovarajućih dokaza s tim u vezi. Revizor u revizorskom izvješću navodi razloge za tu nemogućnost.

16. Zaključak o usklađenosti godišnjih financijskih izvještaja sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u, temeljem odredbe članka 462. stavka 5. ZTK, navodi se u revizorskom izvješću, odvojeno od revizorskog mišljenja. Ovisno o strukturi revizorskog izvješća, to zaključak se može nalaziti u pododjeljku unutar odjeljka u kojem se opisuju drugi pravni i regulatorni zahtjevi.

VII. Ostali aspekti

Neovisnost

17. Pri obavljanju postupaka u vezi godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu, revizor ostaje na oprezu zbog primjenjivih pravila o neovisnosti i ne smije obavljati nikakve nerevizorske usluge zabranjene člankom 5. Uredbe (EU) br. 537/14. Revizor također ostaje na oprezu zbog svih prijetnji samopregleda povezanih s angažmanom ispitivanja/provjere usklađenosti sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u.

Ugovor o prihvaćanju angažmana

18. Revizor u ugovoru o prihvaćanju angažmana uključuje posebne aranžmane/procedure/postupke u vezi s financijskim izvještavanjem u ESEF formatu.

Korištenje stručnjaka

19. Kada revizor odluči koristiti rad stručnjaka, odredbe o korištenju stručnjaka za reviziju godišnjih financijskih izvještaja primjenjuju se jednako i na angažman provjere usklađenosti godišnjih financijskih izvještaja sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u.

Komunikacija

20. Prije izdavanja revizorskog izvješća revizor će dostaviti upravi i, prema potrebi, onima koji su zaduženi za upravljanje²¹, sve utvrđene netočnosti ili neusklađenosti, osim onih koje su očito trivijalne.

²¹ Uključujući osobe koje su odgovorne za sastavljanje i objavu godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu.

Pisane izjave

21. Revizor će u zahtijevati posebne pisane izjave u vezi s izvještavanjem u ESEF formatu. Revizori mogu utvrditi da je primjereno od uprave zatražiti posebnu pisanu prezentaciju koja obuhvaća posebnosti izvještavanja u ESEF formatu ili uključiti takve posebnosti u pismo predstavljanja. U slučaju kada je u određenoj jurisdikciji dozvoljeno da revizor provodi svoje postupke u vezi godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu prije dostupnosti godišnjeg izvještaja izdavatelja, u pisanom predstavljanju tražiti će izjavu uprave kojom se potvrđuje da su revizorima dostavljeni oni godišnji financijski izvještaji koji će biti uključeni u godišnji izvještaj izdavatelja.

Dokumentacija

22. Opće odredbe o dokumentaciji u reviziji godišnjih financijskih izvještaja primjenjuju se na postupke/procedure koji su provedeni u angažmanu provjere usklađenosti godišnjih financijskih izvještaja sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u.

Zajednička revizija

23. Kada se revizijski angažman provodi zajednički, revizori imenovani za zajedničku reviziju dogovaraju se o raspodjeli rada na godišnjim financijskim izvještajima u ESEF formatu, a svaki zajednički revizor provodi pregled rada drugog revizora kako bi procijenio odgovaraju li provedeni postupci definiranim, jesu li prikupljeni dostatni odgovarajući dokazi i je li zaključak prikladan.

24. Zajednički revizori komuniciraju zajedno i usklađeno s rukovodstvom i, prema potrebi, s onima koji su zaduženi za upravljanje²².

15. U **Dodataku-1** ove Smjernice, daju se primjeri mogućih rizika nepotpunosti i netočnosti povezanih s označenim informacijama.
16. U **Dodatku-2 i Dodatku-3** ove Smjernice daje se ilustrativni primjeri moguće strukture i sadržaja zaključka revizora o usklađenosti godišnjih financijskih izvještaja izdavatelja pripremljenih za **objavljivanje javnosti** u ESEF formatu temeljem odredbe članka 462. Zakona o tržištu kapitala, kao sastavnog dijela revizorskog izvješća o zakonskoj reviziji.

²² Uključujući osobe koje su odgovorne za sastavljanje i **objavljivanje** godišnjih financijskih izvještaja u ESEF formatu.

Dodatak-1

(točka 15. ove Smjernice)

Rizici povezani s označenim informacijama

Rizici povezani s označenim informacijama mogu obuhvaćati, na primjer, sljedeća područja:

Potpunost

- nisu označeni svi podaci objavljeni u godišnjim financijskim izvještajima²³;
- nisu sve objave u godišnjim financijskim izvještajima označene kako je navedeno u Prilogu II. Uredbe o ESEF-u;
- izostavljene su potrebne oznake koje se odnose na identifikaciju subjekta (izdavatelja).

Točnost

- označene informacije ne odgovaraju pozicijama godišnjih financijskih izvještaja koji su prezentirani u formatu ljudima čitljivom;
- brojevi objavljeni u godišnjim financijskim izvještajima označeni su u netočnom kontekstu (npr. valuta za godinu ili na kraju godine; zaduženje/kredit; skaliranje (npr. milijuni/tisuće);
- odabrani su neprikladni elementi iz osnovne taksonomije;
- pogrešno predstavljanje računovodstvenog značenja broja ili objave zbog odabira neprikladnog elementa iz osnovne taksonomije;
- element proširene taksonomije kreiran za označavanje broja u godišnjim financijskim izvještajima nije usidren/povezan sa stavkom osnovne taksonomije najbližeg računovodstvenog značenja i/ili s područjem tog elementa proširene taksonomije izdavatelja;
- ako element proširene taksonomije kombinira niz elementa osnovne taksonomije, izdavatelj nije usidrio/povezao taj element proširene taksonomije na svaki od tih elemenata osnovne taksonomije.

²³ Godišnji financijski izvještaji obuhvaćaju: izvještaj o financijskom položaju, račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama kapitala i izvještaj o novčanim tokovima.

Dodatak -2

(točka 16. ove Smjernice)

Ilustrativni primjer Izvješća neovisnog revizora za reviziju godišnjih financijskih izvještaja izdavatelja za 202X. godinu

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o reviziji godišnjih financijskih izvještaja

Mišljenje

...

Osnova za mišljenje

...

Isticanje pitanja - događaj nakon datuma bilance

...

Ključna revizijska pitanja

...

Ostale informacije u godišnjem izvješću uprave

...

Odgovornosti uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje za godišnje financijske izvještaje

...

Revizorove odgovornosti za reviziju godišnjih financijskih izvještaja

...

Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima

...

Izvješće temeljem zahtjeva iz Uredbe (EU) br. 537/2014

...

Izvješće temeljem zahtjeva iz Zakona o računovodstvu

...

Izvešće temeljem zahtjeva Delegirane uredbe (EU) 2018/815 o dopuni Direktive 2004/109/EZ Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu regulatornih tehničkih standarda za specifikaciju jedinstvenog elektroničkog formata za izvještavanje

Izvešće o uvjerenju revizora o usklađenosti godišnjih [pojedinačnih i/ili konsolidiranih] financijskih izvještaja (dalje u tekstu: financijski izvještaji), sastavljenih temeljem odredbe članka 462. stavka 5. Zakona o tržištu kapitala (Narodne novine, br. 65/18, 17/20 i 83/21) primjenom zahtjeva Delegirane uredbe (EU) 2018/815 kojom se za izdavatelje određuje jedinstveni elektronički format za izvještavanje (dalje: Uredba o ESEF-u).

Proveli smo angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja o tome jesu li financijski izvještaji pripremljeni za potrebe **objavljivanja javnosti** temeljem članka 462. stavka 5. Zakona o tržištu kapitala, koji su sadržani u priloženoj elektroničkoj datoteci [NAZIV DATOTEKE], u svim **značajnim** aspektima pripremljeni u skladu sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u.

Odgovornosti Uprave i onih zaduženih za upravljanje

Uprava Društva odgovorna je za pripremu i sadržaj financijskih izvještaja u skladu s Uredbom o ESEF-u.

Osim toga, Uprava Društva odgovorna je održavati sustav unutarnjih kontrola koji u razumnoj mjeri osigurava pripremu financijskih izvještaja bez **značajnih** neusklađenosti sa zahtjevima izvještavanja iz Uredbe o ESEF-u, bilo zbog prijevare ili pogreške.

Uprava Društva također je odgovorna za:

- **objavljivanje javnosti** financijskih izvještaja sadržanih u godišnjem izvješću u važećem **XHTML** formatu i
- odabir i korištenje XBRL oznaka u skladu sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u.

Oni koji su zaduženi za upravljanje odgovorni su za nadzor pripreme financijskih izvještaja u ESEF formatu kao dijela procesa financijskog izvještavanja.

Odgovornosti revizora

Naša je odgovornost izraziti zaključak, temeljen na prikupljenim revizijskim dokazima, o tome jesu li financijski izvještaji bez **značajnih** neusklađenosti sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u. Proveli smo ovaj angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjeni) - *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različitih od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*.

Obavljeni postupci

Priroda, vremenski okvir i obim odabranih procedura ovise o prosudbi revizora. Razumno uvjerenje je visok stupanj uvjerenja, međutim ne osigurava da će opseg testiranja otkriti svaku značajnu neusklađenost s Uredbom o ESEF-u.

U sklopu odabranih postupaka obavili smo sljedeće aktivnosti:

- pročitali smo zahtjeve Uredbe o ESEF-u,
- stekli smo razumijevanje internih kontrola Društva relevantnih za primjenu zahtjeva Uredbe o ESEF-u,
- identificirali smo i procijenili rizike **značajne** neusklađenosti s Uredbom o ESEF-u zbog prijevare ili pogreške; i
- na temelju toga, osmislili i oblikovali postupke za odgovor na procijenjene rizike i za dobivanje razumnog uvjerenja u svrhu izražavanja našeg zaključka.

Cilj naših postupaka bio je procijeniti jesu li:

- financijski izvještaji, koji su uključeni u [pojedinačni i/ili konsolidirani] godišnji izvještaj, izrađeni u važećem XHTML formatu,
- podaci, sadržani u financijskim izvještajima koji se zahtijevaju Uredbom o ESEF-u, označeni i sva označavanja ispunjavaju sljedeće zahtjeve:
 - korišten je XBRL jezik za označavanje,
 - korišteni su elementi osnovne taksonomije navedene u Uredbi o ESEF-u s najbližim računovodstvenim značajem, osim ako nije stvoren dodatni element taksonomije u skladu s Prilogom IV. Uredbe o ESEF-u,
 - oznake su u skladu sa zajedničkim pravilima za označavanje prema Uredbi o ESEF-u.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dovoljni i prikladni da pruže osnovu za naš zaključak.

Zaključak

Prema našem uvjerenju, temeljem provedenih postupaka i pribavljenih dokaza, financijski izvještaji prezentirani u ESEF formatu, sadržani u gore navedenoj priloženoj elektroničkoj datoteci i temeljem odredbe članka 462. stavka 5. Zakona o tržištu kapitala pripremljeni radi **objavljivanja javnosti**, u svim značajnim odrednicama su u skladu sa zahtjevima iz **članka 3., 4. i 6.** Uredbe o ESEF-u za godinu završenu 31. prosinca 202X. godine.

Povrh ovog zaključka, kao i mišljenja sadržanog u ovom Izvješću neovisnog revizora za priložene financijske izvještaje i godišnje izvješće za godinu završenu 31. prosinca 202X. godine, ne izražavamo nikakvo mišljenje o informacijama sadržanima u tim prikazima ili o drugim informacijama sadržanima u prethodno navedenoj datoteci.

...

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].

[Potpis ovlaštenog revizora u svoje ime]

[Potpis **zakonskog zastupnika** u ime revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

[Datum izvješća neovisnog revizora]

[Adresa revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

Dodatak -3

(točka 16. ove Smjernice)

Ilustrativni primjer Izvješća neovisnog revizora za reviziju godišnjih financijskih izvještaja izdavatelja za 202X. godinu – modificirani zaključak

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o reviziji godišnjih financijskih izvještaja

Mišljenje

...

Osnova za mišljenje

...

Isticanje pitanja - događaj nakon datuma bilance

...

Ključna revizijska pitanja

...

Ostale informacije u godišnjem izvješću uprave

...

Odgovornosti uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje za godišnje financijske izvještaje

...

Revizorove odgovornosti za reviziju godišnjih financijskih izvještaja

...

Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima

...

Izvješće temeljem zahtjeva iz Uredbe (EU) br. 537/2014

...

Izvješće temeljem zahtjeva iz Zakona o računovodstvu

...

Izvešće temeljem zahtjeva Delegirane uredbe (EU) 2018/815 o dopuni Direktive 2004/109/EZ Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu regulatornih tehničkih standarda za specifikaciju jedinstvenog elektroničkog formata za izvještavanje

Izvešće o uvjerenju revizora o usklađenosti godišnjih [pojedinačnih i/ili konsolidiranih] financijskih izvještaja (dalje u tekstu: financijski izvještaji), sastavljenih temeljem odredbe članka 462. stavka 5. Zakona o tržištu kapitala (Narodne novine, br. 65/18, 17/20 i 83/21) primjenom zahtjeva Delegirane uredbe (EU) 2018/815 kojom se za izdavatelje određuje jedinstveni elektronički format za izvještavanje (dalje: Uredba o ESEF-u).

Proveli smo angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja o tome jesu li financijski izvještaji pripremljeni za potrebe objavljivanja javnosti temeljem članka 462. stavka 5. Zakona o tržištu kapitala, koji su sadržani u priloženoj elektroničkoj datoteci [NAZIV DATOTEKE], u svim značajnim aspektima pripremljeni u skladu sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u.

Odgovornosti Uprave i onih zaduženih za upravljanje

Uprava Društva odgovorna je za pripremu i sadržaj financijskih izvještaja u skladu s Uredbom o ESEF-u.

Osim toga, Uprava Društva odgovorna je održavati sustav unutarnjih kontrola koji u razumnoj mjeri osigurava pripremu financijskih izvještaja bez značajnih neusklađenosti sa zahtjevima izvještavanja iz Uredbe o ESEF-u, bilo zbog prijave ili pogreške.

Uprava Društva također je odgovorna za:

- objavljivanje javnosti financijskih izvještaja sadržanih u godišnjem izvješću u važećem XHTML formatu i
- odabir i korištenje XBRL oznaka u skladu sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u.

Oni koji su zaduženi za upravljanje odgovorni su za nadzor pripreme financijskih izvještaja u ESEF formatu kao dijela procesa financijskog izvještavanja.

Odgovornosti revizora

Naša je odgovornost izraziti zaključak, temeljen na prikupljenim revizijskim dokazima, o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnih neusklađenosti sa zahtjevima Uredbe o ESEF-u. Proveli smo ovaj angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u skladu s Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjeni) - *Angažmani s izražavanjem uvjerenja različitih od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija*.

Obavljeni postupci

Priroda, vremenski okvir i obim odabranih procedura ovise o prosudbi revizora. Razumno uvjerenje je visok stupanj uvjerenja, međutim ne osigurava da će opseg testiranja otkriti svaku značajnu neusklađenost s Uredbom o ESEF-u.

U sklopu odabranih postupaka obavili smo sljedeće aktivnosti:

- pročitali smo zahtjeve Uredbe o ESEF-u,
- stekli smo razumijevanje internih kontrola Društva relevantnih za primjenu zahtjeva Uredbe o ESEF-u,
- identificirali smo i procijenili rizike značajne neusklađenosti s Uredbom o ESEF-u zbog prijave ili pogreške; i
- na temelju toga, osmislili i oblikovali postupke za odgovor na procijenjene rizike i za dobivanje razumnog uvjerenja u svrhu izražavanja našeg zaključka.

Cilj naših postupaka bio je procijeniti jesu li:

- financijski izvještaji, koji su uključeni u godišnji izvještaj, izrađeni u važećem XHTML formatu,
- podaci, sadržani u financijskim izvještajima koji se zahtijevaju Uredbom o ESEF-u, označeni i sva označavanja ispunjavaju sljedeće zahtjeve:
 - korišten je XBRL jezik za označavanje,
 - korišteni su elementi osnovne taksonomije navedene u Uredbi o ESEF-u s najbližim računovodstvenim značajem, osim ako nije stvoren dodatni element taksonomije u skladu s Prilogom IV. Uredbe o ESEF-u,
 - oznake su u skladu sa zajedničkim pravilima za označavanje prema Uredbi o ESEF-u.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo prikupili dovoljni i prikladni da pruže osnovu za naš zaključak.

Zaključak s rezervom

Prema našem uvjerenju, osim za učinke pitanja koja su navedena u odjeljku Osnova za zaključak s rezervom, temeljem provedenih postupaka i pribavljenih dokaza, financijski izvještaji prezentirani u ESEF formatu, sadržani u gore navedenoj priloženoj elektroničkoj datoteci i temeljem odredbe članka 462. stavka 5. Zakona o tržištu kapitala pripremljeni radi objavljivanja javnosti, u svim značajnim odrednicama su u skladu sa zahtjevima iz članka 3., 4. i 6. Uredbe o ESEF-u za godinu završenu 31. prosinca 202X. godine.

Povrh ovog zaključka, kao i mišljenja sadržanog u ovom Izvješću neovisnog revizora za priložene financijske izvještaje i godišnje izvještaje za godinu završenu 31. prosinca 202X. godine, ne izražavamo nikakvo mišljenje o informacijama sadržanima u tim prikazima ili o drugim informacijama sadržanima u prethodno navedenoj datoteci.

Osnove za zaključak s rezervom (razni primjeri):

U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti Društvo je poziciju „troškovi amortizacije“ koji su iskazani u iznosu od xxxx tisuća kuna (2020.: xxxx tisuća kuna) u XHTML formatu pogrešno označilo kao poziciju “ostali troškovi” u ESEF taksonomiji za 2020. godinu.

U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti Društvo poziciju „troškovi amortizacije“ koji su iskazani u iznosu od xxxx tisuća kuna (2020.: xxxx tisuća kuna) u XHTML formatu nije označilo kao poziciju ESEF taksonomije za 2020. godinu.

U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti Društvo je za poziciju „troškovi amortizacije“ koji su iskazani u iznosu od xxxx tisuća kuna (2020.: xxxx tisuća kuna) formiralo proširenje ESEF taksonomije iako se takva pozicija nalazi u ESEF taksonomiji za 2020. godinu što nije u skladu s odredbom iz Dodatka IV. točke 4.a) Uredbe o ESEF-u.

U izvještaju o financijskom položaju Društvo je formiralo proširenje ESEF taksonomije koja se odnosi na poziciju „xxxxx“ iskazanu u iznosu od xxxx tisuća kuna (2020.: xxxx tisuća kuna). Za ovo proširenje Društvo nije obavilo povezivanje u skladu s odredbom iz Dodatka IV. točke 9. Uredbe o ESEF-u, jer navedena pozicija nije povezana ni s višim niti s nižim elementom glavne taksonomije.

...

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [ime].

[Potpis ovlaštenog revizora u svoje ime]

[Potpis zakonskog zastupnika u ime revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

[Datum izvješća neovisnog revizora]

[Adresa revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora]

Izjava o odricanju od odgovornosti

Sadržaj ove Smjernice predstavlja prijedlog minimalnih postupaka, sadržaja i strukture izvješća revizora za ovu vrstu revizijskog angažmana. Na osnovu profesionalne prosudbe o konkretnim okolnostima, revizor će odlučiti hoće li primijeniti predloženo ili će primijeniti neko drugo primjenjivo rješenje.

Hrvatska revizorska komora ne preuzima nikakvu odgovornost za uporabu ove Smjernice u konkretnom revizijskom angažmanu, niti odgovornost za eventualnu financijsku i materijalnu štetu koja može nastati uporabom iste.

Primjena ove Smjernice ne oslobađa revizora od obveze profesionalnog prosuđivanja i poduzimanja potrebnih mjera predostrožnosti prije uporabe, odnosno ne oslobađa revizora od obveze primjene izvornih zakonskih odredbi i pravila struke.