

Prevod smernic CEAOB o revizorjevi vlogi pri revidiranju računovodskih izkazov v skladu z zahtevami ESEF

I. Kontekst

Evropska enotna elektronska oblika (European Single Electronic Format; v nadaljevanju ESEF) se uvaja v skladu s členom 4(7) Transparentne direktive.¹ To je nova enotna elektronska oblika poročanja za izdajanje letnih (računovodskih) poročil, ki jih morajo objaviti izdajatelji, katerih vrednostni papirji so sprejeti v trgovanje na organiziranem trgu v Evropski uniji za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2020 ali kasneje.

Določbe ESEF, vključene v Transparentno direktivo, temeljijo na premisleku (upoštevanju), da bi bila usklajena elektronska oblika za poročanje zelo koristna za izdajatelje, vlagatelje in pristojne organe, saj bi olajšala poročanje in omogočila dostopnost, analizo in primerljivost letnih računovodskih poročil.²

Ta enotna elektronska oblika poročanja je določena v Delegirani uredbi Komisije (EU) 2019/815 z dne 17. decembra 2018 (v nadaljevanju zahteve ESEF).³

Ta uredba zahteva, da izdajatelji pripravijo eno »poročilo«, ki je sestavljeno iz ene ali več elektronskih datotek. Poročilo vključuje zlasti računovodske izkaze, poslovno poročilo in izjave o odgovornosti odgovornih oseb v družbi. Informacije v teh datotekah bodo pripravljene v obliki XHTML, ki je človeku berljiva tako kot običajna spletna stran. Če se konsolidirane računovodske izkaze pripravi na podlagi mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP), jih je treba v skladu z dodatno obveznostjo označiti tudi v skladu s taksonomijo ESEF (ki temelji na taksonomiji MSRP) z uporabo oznak (oznake XBRL) in Inline XBRL tehnologije. Navsezadnje pa bodo računovodski izkazi tudi strojno berljivi zaradi oznak (mark-ups ali tags), ki so vstavljene v poročilo.

II. Analiza pravnega ozadja, ki ga zagotavljajo službe Evropske komisije

Službe Evropske komisije so izdale dokument »Vprašanja in odgovori« o ESEF (Q&A)⁴, v katerem so omenile, da je uredba o ESEF zavezujoč pravni instrument in da menijo, da bodo določbe, vključene vanj, veljale kot »zakonske zahteve« v smislu člena 28(2)(c)(ii) Direktive o revidiranju.

¹ Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta 2004/109/ES z dne 15. decembra 2004 o uskladitvi zahtev v zvezi s preglednostjo informacij o izdajateljih, katerih vrednostni papirji so sprejeti v trgovanje na organiziranem trgu, in o spremembah Direktive 2001/34/ES

² Odstavek 26 preambule o spremembi Direktive 2013/50/EU, ki je v Transparentno direktivo dodala obveznost ESEF »(26) Usklajen elektronski obrazec za poročanje bi bil zelo koristen za izdajatelje, vlagatelje in pristojne organe, saj bi omogočil lažje poročanje ter dostopnost, analizo in primerljivost letnih računovodskih poročil. [...]«

³ Delegirana uredba Komisije (EU) 2019/815 z dne 17. decembra 2018 o dopolnitvi Direktive 2004/109/ES Evropskega parlamenta in Sveta v zvezi z regulativnimi tehničnimi standardi za določitev enotne elektronske oblike poročanja

⁴ https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/190529-faq-rts-esfs_en.pdf

Službe Evropske komisije utemeljujejo to izjavo z razlogom, da mora v skladu s pravom Evropske unije računovodske izkaze družb z omejeno odgovornostjo - ne glede na to, ali kotirajo na borzi ali ne - revidirati eden ali več zakonitih revizorjev ali revizijskih družb,⁵ ki so odgovorne za zagotavljanje revizijskega mnenja o tem, ali so računovodski izkazi: (i) resničen in pošten prikaz v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja; in (ii) izpolnjujejo zakonske zahteve.⁶

Ko bo uredba ESEF začela veljati, bo treba letna poročila, ki med drugim vključujejo računovodske izkaze družb, ki kotirajo na borzi, pripraviti v skladu z zahtevami ESEF. Te zahteve obravnavajo splošna pravila o obliki letnih poročil kot celote - vključno z računovodskimi izkazi - in natančnejša pravila za označevanje konsolidiranih računovodskih izkazov. Posledično bodo morali računovodski izkazi, vključeni v letna poročila, izpolnjevati zahteve ESEF za obdobja poročanja, ki se začnejo 1. januarja 2020 ali kasneje.

V skladu s skupnim branjem določb Transparentne direktive, Direktive o letnih računovodskih izkazih in Direktive o obveznih revizijah, ki jih službe Komisije prenesejo v vsako državo članico, morajo zakoniti revizorji družb z vrednostnimi papirji, ki kotirajo na organiziranih trgih EU, zagotoviti mnenje, ki navaja: (i) ali so računovodski izkazi, vključeni v letna računovodska poročila, resničen in pošten prikaz v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja; in (ii) ali ti računovodski izkazi izpolnjujejo zahteve iz uredbe ESEF.

III. Namen dokumenta

Na podlagi analize služb Komisije kot podlage in glede na to, da bi imeli revizorji, pripravljavci standardov in nacionalni nadzorni organi koristi od smernic za lažjo doslednost pri izvajanju določb, povezanih z ESEF v Uniji, je CEAOB razvil naslednje smernice o tem, kako bi morala potekati revizija ESEF in navedel / razvil delovna prizadevanja, ki so potrebna v zvezi s tem. Te smernice CEAOB niso zavezujoče in ne predstavljajo revizijskega standarda. Predstavljajo vidike na visoki ravni, dogovorjene v CEAOB, ki bi morali biti pomembni za revizorjevo delo v zvezi z vprašanji, povezanimi z ESEF.

IV. Delo, ki ga morajo opraviti revizorji za oceno skladnosti računovodskih izkazov z zahtevami ESEF

Na podlagi ugotovitev analize Komisije in priprave mnenja o tem, ali računovodski izkazi organizacije izpolnjujejo zahteve ESEF, bi moral revizor:

- (1) zagotoviti, da je človeku berljiv segment⁷ računovodskih izkazov, vključenih v elektronsko poročilo, ki ga je pripravila organizacija, bodisi revidiran, ali enak revidiranim informacijam; in
- (2) določiti, ali so informacije, vstavljene (vgrajene) v elektronsko poročilo, označene v skladu z zahtevami ESEF.

⁵ Glej člen 34 (1) Direktive 2013/34/EU (o letnih računovodskih izkazih). Na ta člen se sklicuje tudi člen 4 (4) Direktive 2004/109/ES (Transparentna direktiva).

⁶ Glej člen 28 (2) (c) Direktive 2006/43/ES (o obveznih revizijah).

⁷ Računovodski izkazi, o katerih se poroča v elektronskih datotekah, so človeku berljivi (z XHTML) in strojno berljivi (z XBRL).

1. Človeku berljiv segment računovodskih izkazov

V zvezi z zgoraj omenjenim človeku berljivim segmentom (točka (1)) računovodskih izkazov v obliki ESEF je delo, ki ga mora opraviti revizor, odvisno od časovne razpoložljivosti končnega elektronskega poročila, ki ga pripravi izdajatelj, morda od pristopa, ki ga je revizor uporabil za izvedbo revizije računovodskih izkazov. V praksi je mogoče prepoznati dve različni situaciji, katerih posledice so opisane v nadaljevanju.

Primer 1: Revizor ima že v zgodnji fazi na voljo računovodske izkaze v obliki ESEF.

V takšnih razmerah lahko revizor opravi revizijsko delo, neposredno povezano z vsebino človeku berljivega segmenta računovodskih izkazov, ker mora biti vsebina tega segmenta enaka kakršni koli drugi obliki računovodskih izkazov (npr. papirnati, v »wordu«, »pdf«...). Za uskladitev med različnimi oblikami računovodskih izkazov niso potrebni posebni dodatni revizijski postopki, kadar revizor neposredno uporabi človeku berljiv segment računovodskih izkazov kot podlago za revizijo.⁸

Primer 2: Izdajatelj najprej predloži revizorju računovodske izkaze za namene revizije, ki še niso pripravljeni v skladu z zahtevami ESEF in nato pa posreduje elektronsko poročilo, ki izpolnjuje zahteve ESEF. V tem primeru mora revizor opraviti uskladitev (včasih imenovano "premostitev") med človeku berljivim segmentom računovodskih izkazov, predstavljenim v elektronskem poročilu, in začetnimi informacijami, ki jih je predložila organizacija, na podlagi katerih je revizor opravil revizijske postopke. Zato bi moral revizor preveriti usklajenost človeku berljivega segmenta računovodskih izkazov z informacijami, na podlagi katerih je izvajal postopke.

2. Označene informacije

V zvezi z zgoraj navedenim primerom 2 bi moral revizor pridobiti sprejemljivo zagotovilo o tem, ali so bili računovodski izkazi, vključno z ustreznimi razkritji, v vseh pomembnih pogledih označeni v skladu z zahtevami ESEF.

Zahteve ESEF, ki so pomembne za računovodske izkaze in delo revizorja, so povzete v Dodatku 1.

Za pridobitev tega sprejemljivega zagotovila mora revizor narediti naslednje korake.

(a) Pomembnost

Revizor mora uporabiti ustrezno pomembnost:

- pri načrtovanju in določanju vrste, časa in obsega postopkov, ki jih je treba izvesti; in
- pri ocenjevanju, ali označene informacije ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

Za namene obvezne revizije revizor opredeli pomembnost glede na raven napačne navedbe, za katero bi bilo mogoče upravičeno pričakovati, da bo vplivala na gospodarske odločitve, ki jih sprejmejo predvideni uporabniki računovodskih izkazov.

⁸ Tudi če so na voljo računovodski izkazi v obliki ESEF, lahko revizor v primeru 1 opravi revizijsko delo na osnutku ali »papirnati« različici računovodskih izkazov in uskladi ta osnutek ali »papirno« različico z ESEF, človeku berljivim segmentom računovodskih izkazov, da preveri prilagoditve / uskladitve.

Kar zadeva označene informacije, imajo lahko predvideni uporabniki informacij posebne potrebe in pričakovanja glede popolnosti in natančnosti oznak. Zato je treba pomembnost označenih informacij, ki izhajajo iz pomembnosti na ravni računovodskih izkazov, prilagoditi posebnostim označenih informacij: revizor mora upoštevati kakovostne in količinske vidike, da pomembnost prilagodi oceni skladnosti z zahtevami ESEF.

Ti količinski in kvalitativni vidiki lahko vključujejo posebnosti, ki so povezane z dejstvom, da izdajatelj uporablja zahteve ESEF prvo leto.

(b) Tveganja pomembno napačne navedbe v zvezi z označenimi informacijami

Revizor mora prepoznati in oceniti tveganja pomembno napačne navedbe v zvezi z označenimi informacijami, ki jih je pripravil izdajatelj. Ta ocena bo temeljila na poznavanju postopka izdajatelja za pripravo označenih informacij, vključno s poznavanjem notranjega kontroliranja, ki ga izvaja organizacija. Tveganja, povezana z označenimi informacijami, lahko vključujejo na primer naslednja področja:

Popolnost:

- vse številke, razkrite v osnovnih računovodskih izkazih⁹ v okviru konsolidiranih računovodskih izkazov v skladu z MSRP, niso označene;
- vsa razkritja v konsolidiranih računovodskih izkazih v skladu z MSRP niso označena, kot je določeno v Prilogi II k RTS o ESEF;
- izpuščene so zahtevane oznake v zvezi z identifikacijo organizacije.

Natančnost

- označene informacije ne ustrezajo človeku berljivemu segmentu računovodskih izkazov;
- številke, razkrite v osnovnih izkazih¹⁰ v okviru konsolidiranih računovodskih izkazov v skladu z MSRP, so bile označene z netočnim sobesedilom (npr. leto ali konec leta, valuta; v dobro / v breme; zmanjšanje / povišanje (npr. milijoni / tisoči));
- izbrani so neustrezni elementi iz osnovne taksonomije;
- napačna predstavitev računovodskega pomena številke ali razkritja, ki je označeno in izhaja iz izbire neustreznega elementa iz osnovne taksonomije;
- element razširitve taksonomije, ustvarjen za označevanje številke v osnovnih izkazih, ni umeščen na osnovni element taksonomije, ki ima najbližji širši računovodski pomen in/ali področje uporabe kot element razširitve taksonomije izdajatelja;
- kadar element razširitve taksonomije združuje več osnovnih elementov taksonomije, izdajatelj tega elementa razširitve taksonomije ni umestil na vsakega izmed teh osnovnih elementov taksonomije.

(c) Postopki za odzivanje na ugotovljena tveganja

Po oceni tveganj pomembno napačnih navedb mora revizor določiti ustrezne odzive in tako zagotoviti, da informacije, ki jih je pripravil izdajatelj, izpolnjujejo zahteve ESEF.

⁹ in ¹⁰ osnovni (računovodski) izkazi vključujejo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov.

¹⁰ Glej ⁹

Revizor mora izbrati ustrezne postopke in določiti primerno velikost vzorca za vsebinske postopke, ki jih je treba izvesti, ob upoštevanju izvedbene pomembnosti pri različnih postavkah, ki sestavljajo računovodske izkaze.

Revizor se lahko odloči, da se bo do določene mere zanesel na ustrezne kontrole, ki jih je uporabil izdajatelj, potem ko je pridobil dokaze o učinkovitosti ustreznih kontrol, da bi zmanjšal obseg nadaljnjih postopkov preizkušanja podatkov.

Revizor lahko izbere enega ali kombinacijo naslednjih postopkov:

- pregledovanje oznak izdajatelja, vključno s povezanim umeščanjem, če je to primerno, ob poznavanju zahtev ESEF, vključno s taksonomijo, in ocenjevanje, ali so oznake ustrezne;
- razvijanje neodvisnega pričakovanja ustrezne oznake in umeščanja, če je primerno, in primerjava rezultatov z označenimi računovodskimi izkazi izdajatelja kot podlago za postopke preizkušanja podatkov.

Revizor lahko uporabi delo veščaka, da izkoristi specializirano strokovno znanje o informacijski tehnologiji, kar pa ne zmanjšuje revizorjeve odgovornosti za revizorjevo mnenje.

Izvajanje izbranih postopkov bi moralo revizorju omogočiti, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o skladnosti označenih informacij z zahtevami ESEF.

(d) Sklep o tem, ali označene informacije izpolnjujejo zahteve ESEF ali ne

Sklep revizorja o skladnosti z zahtevami ESEF bo temeljil na rezultatih postopkov, ki jih je opravil revizor.

Ob upoštevanju opredeljene pomembnosti mora revizor izraziti mnenje (včasih imenovano »sklep v pozitivni obliki«) o skladnosti označenih informacij z zahtevami ESEF.

V primerih, ko so oznake bistveno napačno prikazane, mora revizor izraziti mnenje s pridržkom ali odklonilno mnenje o tej skladnosti. Sklep bo odvisen od revizorjeve presoje o vseobsegajočih učinkih ali morebitnih učinkih zadeve.

Kadar revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi s tem, je treba zavrniti mnenje o tej skladnosti.

V. Poročanje

CEAOB se strinja, da obstaja korist pri doslednosti poročanja revizorjev o sklepu o opravljenem delu v državah članicah. Oblika poročanja je v nekaterih državah lahko povezana s posebnimi nacionalnimi zakonskimi določbami.

CEAOB meni, da bi moral revizor posebej poročati o delu, opravljenem v zvezi z ESEF in jasno navesti datoteke, ki so bile predmet pregleda v tem poročanju.

V sklepu mora biti navedeno revizorjevo mnenje o tem, ali računovodski izkazi, ki jih je pripravila organizacija, izpolnjujejo veljavne zahteve ESEF.

CEAOB priporoča, da je sklep o izpolnjevanju zahtev ESEF izdajateljev naveden v revizorjevem poročilu, in sicer v poglavju, ki je jasno ločen od revizorjevega mnenja. Ta obravnava je v skladu z analizo služb Evropske komisije o pravnem ozadju, omenjenem v zgornjem poglavju II.

Kadar pa posebne nacionalne določbe, ki prenašajo člen 4(7) Transparentne direktive ali člen 28 Direktive o obveznih revizijah v nacionalni zakonodaji, zahtevajo drugače, se lahko sklep revizorja izrazi tudi v posebnem poročilu, ločenem od revizorjevega poročila.¹¹

Poleg tega mora revizor v vsakem primeru, ko nacionalna zakonodaja predpisuje drugačne ali dodatne določbe, upoštevati te nacionalne določbe.

¹¹ Izdajanje posebnega poročila pa lahko pomeni, da bi moral revizor opraviti dodatno delo, ki ni opisano v poglavju IV. tega dokumenta, če revizijsko poročilo in posebno poročilo nista podpisana na isti datum.

Dodatek 1 - povzetek zahtev ESEF, ki so pomembne za delo revizorjev

Zahteve ESEF, ki veljajo za računovodske izkaze izdajateljev, katerih vrednostni papirji so sprejeti v trgovanje na organiziranem trgu EU za obdobja poročanja, ki se začnejo 1. januarja 2020 ali kasneje in ki so pomembna za delo revizorjev, so naslednje:

- (i) vsi računovodski izkazi, vključeni v letno računovodsko poročilo, se pripravijo v obliki XHTML¹²;
- (ii) poleg tega se za vse konsolidirane računovodske izkaze v skladu z MSRP¹³:
 - razkritja, določena v Prilogi II k uredbi ESEF, označijo (če so ta razkritja navedena v teh konsolidiranih računovodskih izkazih v skladu z MSRP);
 - za vse oznake (vključno s prostovoljnimi oznakami razkritij, ki niso navedene v Prilogi II):
 - se uporablja označevalni jezik XBRL;
 - se uporablja elemente osnovne taksonomije, določene v Prilogi VI k uredbi ESEF z najbližjim računovodskim pomenom, razen če je ustvarjen element razširitve taksonomije (npr. če bi uporaba elementa v osnovni taksonomiji napačno razlagala računovodski pomen) v skladu s Prilogo IV k uredbi o ESEF (oznake morajo biti v skladu s pravili iz člena 6 Uredbe o ESEF.)
- (iii) ter za računovodske izkaze, ki niso konsolidirani računovodski izkazi v skladu z MSRP¹⁴, se
 - za vse (prostovoljne) oznake:
 - uporablja označevalni jezik XBRL;
 - uporablja element ustrezne taksonomije, ki ga zagotovi država članica;
 - oznake morajo biti v skladu s pravili iz člena 6 Uredbe ESEF.

¹² Člen 3 Uredbe ESEF določa, da izdajatelji pripravijo svoja celotna letna računovodska poročila - ki vključujejo računovodske izkaze iz člena 4 (2) Transparentne direktive - v obliki XHTML.

¹³ Glej člen 4 Uredbe o ESEF

¹⁴ Člen 5 (1) Uredbe o ESEF določa, da lahko izdajatelji EU prostovoljno označijo vse dele svojih letnih računovodskih poročil, razen konsolidiranih računovodskih izkazov v skladu z MSRP in sicer pod pogojem, da uporabljajo označevalni jezik XBRL in taksonomijo, značilno za tiste dele, ki jih določa država članica ustanovitve.