**GHID privind activitatea auditorilor[[1]](#footnote-1) cu privire la raportarea asupra situațiilor financiare anuale în Formatul Electronic Unic European**

1. **Context**

Formatul de raportare electronic unic european (ESEF) se aplică în conformitate cu prevederile art. 176 din Legea nr. 24/2017 privind emitenţii de instrumente financiare şi operaţiuni de piaţă republicata, care transpune în legislația națională prevederile art. 4 alin. (7) din Directiva 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind armonizarea obligațiilor de transparență în ceea ce privește informația referitoare la emitenții ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și de modificare a Directivei 2001/34/CE. Acesta este noul format unic de raportare electronică pentru emiterea de situații financiare anuale, care urmează să fie publicate de emitenții ale căror titluri de valoare sunt admise la tranzacționare pe o piaţă reglementată în Uniunea Europeană pentru exercițiile financiare care încep la sau după 1 ianuarie 2020.

ESEF este un format electronic unic armonizat de raportare util atât emitenților și investitorilor, cât și autorităților competente, deoarece facilitează accesabilitatea, analiza și comparabilitatea situațiilor financiare anuale.

1. **Obiectivele Ghidului**

Comunicarea interpretativă a Comisiei Europene 2020/C379/01[[2]](#footnote-2) prevede că legislația Uniunii impune auditorilor să furnizeze o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare incluse în rapoartele financiare anuale cu cerințele statutare relevante prevăzute în Regulamentul delegat ESEF[[3]](#footnote-3), și anume cu dispozițiile Regulamentului delegat ESEF care se aplică situațiilor financiare (ref. Anexa 1 a prezentului document).

În absența unor standarde de audit referitoare la raportarea ESEF aplicabilă în întreaga Uniune Europeană, obiectivele acestui ghid sunt de a descrie așteptările ASPAAS[[4]](#footnote-4) cu privire la:

* procedurile care trebuie efectuate de auditori pentru a evalua dacă situațiile financiare incluse în raportul financiar anual respectă cerințele ESEF;
* consecințele oricăror denaturări identificate de auditori și
* forma și conținutul raportului de audit privind conformitatea situațiilor financiare anuale cu cerințele ESEF.

Acest ghid evidențiază specificațiile care trebuie respectate de auditori în plus față de prevederile standardelor de audit. Ghidul se referă la și nu înlocuiește celelalte cerințe privind auditul și etica, inclusiv independența, aplicabile auditorilor financiari și firmelor de audit.

Acest ghid preia elementele prevăzute în Ghidul privind activitatea auditorilor cu privire la în situațiile financiare în Formatul Electronic elaborat de CEAOB, adoptat în data de 09.11.2021.

1. **Proceduri care urmează să fie efectuate de auditori cu privire la situațiile financiare anuale în format ESEF**

**A - Planificarea activității auditorilor**

1. Auditorii trebuie să planifice procedurile care trebuie efectuate luând în considerare următoarele aspecte:

* caracteristicile situațiilor financiare anuale întocmite în format ESEF,
* termenele care trebuie respectate pentru efectuarea procedurilor privind situațiile financiare anuale în format ESEF, și
* procesul pus în aplicare de entitate pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în format ESEF (ref. punctul 2).

**B - Înțelegerea procesului de întocmire a situațiilor financiare anuale în format ESEF și a controalelor aferente**

2. Referitor la întocmirea situațiilor financiare anuale în format ESEF, auditorii trebuie să înțeleagă, în special, următoarele:

* procesul de întocmire a situațiilor financiare în format ESEF, inclusiv utilizarea resurselor tehnice (de exemplu, instrumente IT) și a resurselor umane și dacă entitatea externalizează parțial sau total întocmirea acestor situații către un furnizor de servicii, sau dacă folosește munca unui expert propus de conducerea entității, și
* controalele concepute și implementate de entitate pentru a preveni, detecta sau corecta denaturări la întocmirea situațiilor financiare în format ESEF.

**C - Proceduri referitoare la formatul XHTML[[5]](#footnote-5)**

3. Auditorii trebuie să verifice dacă toate situațiile financiare incluse în raportul financiar anual sunt întocmite în format XHTML.

4. În cazurile în care entitatea furnizează auditorilor situații financiare anuale care nu sunt întocmite în conformitate cu cerințele ESEF în scopuri de audit și, ulterior, furnizează situațiile financiare în format ESEF, auditorii trebuie să verifice reconcilierea dintre aceste două seturi de informații (situații financiare în format XHTML și versiunea auditată) pentru a verifica dacă există între acestea o aliniere completă.

**D - Proceduri referitoare la marcare**

5. Auditorii trebuie să efectueze proceduri pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate din care să reiasă că au fost respectate cerințele privind marcarea informațiilor, definite de Regulamentul delegat ESEF.

*Pragul de semnificație*

6. Auditorii trebuie să utilizeze un nivel adecvat al pragului de semnificație atunci când:

* planifică și determină întinderea procedurilor care trebuie efectuate cu privire la informațiile marcate prevăzute la punctul 10;
* evaluează efectul denaturărilor identificate asupra informațiilor marcate, în conformitate cu procedurile efectuate; și
* formează opinia cu privire la conformitatea informațiilor marcate cu cerințele ESEF, care urmează a fi inclusă în raportul de audit.

7. La determinarea pragului de semnificație în scopurile identificate anterior, auditorii trebuie să utilizeze ca punct de plecare pragul de semnificație definit pentru auditul situațiilor financiare anuale și să ia în considerare aspectele cantitative și calitative care rezultă din specificul informațiilor marcate și din nevoile și așteptările utilizatorilor pe care le pot avea referitor la informațiile marcate.

*Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și răspunsurile la aceste riscuri*

8. Auditorii trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă în situațiile financiare anuale prezentate în format ESEF ținând seama de:

* elementele de control intern relevante pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în format ESEF,
* riscurile[[6]](#footnote-6) legate de exhaustivitatea și acuratețea informațiilor marcate și
* riscul legat de validitatea din punct de vedere tehnic a formatului xHTML.

9. Auditorii trebuie să verifice dacă toate sumele menționate în Anexa II alineatul 1. din Regulamentul delegat ESEF au fost marcate[[7]](#footnote-7).

10. Pentru informațiile[[8]](#footnote-8) care trebuie marcate conform Regulamentului delegat ESEF, sau pentru marcări voluntare, altele decât cele obligatorii, auditorii trebuie să verifice dacă:

* a fost utilizat limbajul de marcare XBRL,
* au fost utilizate elementele taxonomiei de bază (specificate în anexa a VI-a a Regulamentului delegat ESEF) cu o semnificație contabilă similară, cu excepția cazului în care este creat un element al taxonomiei extinse,
* elementele taxonomiei extinse create, dacă există, sunt conforme cu prevederile Anexei a IV-a a Regulamentului delegat ESEF,
* marcările voluntare (cele în afara art. 4 alin. (2) din Regulamentul delegat ESEF) nu sunt parțiale sau selective și
* marcările respectă regulile comune privind marcările prevăzute în Anexa a III-a (cu privire la specificațiile Inline XBRL aplicabile) și Anexa a IV-a (privind regulile de marcare și completare) a Regulamentului delegat ESEF.

11. Marcările care trebuie verificate în conformitate cu punctul 10[[9]](#footnote-9) vor fi selectate în funcție de riscurile de denaturare semnificativă evaluate de auditori. Auditorii pot decide să se bazeze, într-o anumită măsură, pe controalele interne relevante puse în aplicare de entitate, după ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a acestora pentru a reduce amploarea procedurilor de fond.

**E - Proceduri suplimentare**

12. Auditorii pot considera oportună verificarea lizibilității fișierelor prin utilizarea unei alte aplicații decât cea utilizată de entitate pentru întocmirea situațiilor financiare în format ESEF. Această utilizare a unei alte aplicații este în toate cazurile o bună practică, chiar dacă nicio prevedere sau standard specific nu o impune.

**F - Raportarea privind conformitatea cu cerințele ESEF în raportul de audit**

13. După efectuarea procedurilor și comunicarea cu conducerea și cu persoanele însărcinate cu guvernanța, auditorii, în cazul în care identifică denaturări semnificative sau neconformități, trebuie să descrie implicațiile acestora în raportul de audit.

14. Raportul de audit trebuie să includă:

* O opinie cu privire la măsura în care prezentarea situațiilor financiare incluse în raportul financiar anual:
  + fie respectă cerințele ESEF, sub toate aspectele semnificative;
  + fie respectă cerințele ESEF, cu excepția denaturărilor semnificative sau a neconformității explicate în mod clar într-un anumit paragraf și menționate în opinie;
  + fie nu respectă cerințele ESEF din cauza efectului generalizat al denaturărilor semnificative sau al neconformității explicate clar într-un anumit paragraf și menționate în opinie;
* sau o declarație a imposibilității auditorilor de a concluziona cu privire la conformitatea prezentării situațiilor financiare în format ESEF, în cazurile în care aceștia nu au reușit să obțină probe de audit suficiente și adecvate în acest sens. Auditorii trebuie să descrie motivele care au determinat această imposibilitate de a obține aceste probe în raportul de audit.

15. Această opinie trebuie inclusă în raportul de audit, separat de opinia de audit. În funcție de aspectul raportului de audit, această opinie poate fi adăugată într-o subsecțiune din cadrul secțiunii care descrie alte dispoziții legale și de reglementare.

16. În cazul în care se desfășoară proceduri de audit specifice situațiilor financiare anuale în format ESEF înainte ca raportul financiar anual să fie pus la dispozitie de către entitatea auditatǎ, auditorii vor menţiona această informație în raportul de audit, alături de opinia cu privire la formatul ESEF.

**G – Alte aspecte**

*Independenţa*

17. Atunci când se efectuează proceduri privind situațiile financiare anuale în format ESEF, auditorii trebuie să respecte cerințele de independență aplicabile și să nu presteze niciun serviciu non-audit interzis în temeiul art. 5 din Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului. De asemenea, auditorii trebuie să evite orice amenințare de autorevizuire legate de ESEF.

*Scrisoarea de misiune*

18. Auditorii trebuie să includă elemente specifice în legătură cu ESEF în scrisoarea de angajament.

*Utilizarea activității unui expert*

19. Atunci când auditorii decid să utilizeze activitatea unui expert, prevederile privind utilizarea experților pentru auditul situațiilor financiare se aplică în mod similar și în această privință.

*Comunicarea*

20. Înainte de emiterea raportului de audit, auditorii trebuie să comunice cu conducerea și, după caz, cu persoanele însărcinate cu guvernanța[[10]](#footnote-10), despre orice denaturări sau neconformități identificate, altele decât cele care sunt neînsemnate.

*Declarații scrise*

21. Auditorii trebuie să solicite includerea de prevederi specifice în legătură cu ESEF în declarația scrisă a conducerii. Auditorii pot stabili că este oportun să solicite o declarație scrisă specifică din partea conducerii pentru a acoperi particularitățile ESEF, sau să includă astfel de prevederi în declarația scrisă a conducerii emisă la finalul misiunii de audit statutar. În cazul în care se desfășoară proceduri de audit specifice situațiilor financiare în format ESEF înainte ca raportul financiar anual să fie pus la dispoziție de către entitatea auditatǎ, auditorii vor solicita conducerii să confirme, în cuprinsul declarației scrise, că situațiile financiare furnizate auditorilor sunt cele care vor fi incluse în raportul financiar anual.

*Documentarea*

22. Cerințele generale privind documentarea într-un audit al situațiilor financiare se aplică și procedurilor efectuate asupra situațiile financiare în format ESEF.

*Audituri efectuate în comun*

23. Atunci când misiunea de audit este efectuată în comun, auditorii numiți pentru misiune convin asupra modului de alocare a activității referitoare la procedurile efectuate asupra situațiilor financiare în format ESEF și fiecare auditor comun efectuează o revizuire a muncii efectuate de celălalt auditor pentru a evalua dacă procedurile efectuate corespund celor planificate, dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate și dacă opinia este adecvată.

24. Auditorii comuni trebuie să comunice împreună și într-o manieră coordonată cu conducerea și, după caz, cu persoanele însărcinate cu guvernanța.[[11]](#footnote-11)

**Anexa 1 – „Cerințe statutare relevante”**

Cerințele statutare relevante sunt stabilite la Întrebarea 2.2 din Comunicarea interpretativă a Comisiei 2020/C379/01 privind întocmirea, auditul și publicarea situațiilor financiare incluse în rapoartele financiare anuale elaborate în conformitate cu Regulamentul delegat ESEF (Comunicarea 2020/C379/01).

Pentru a furniza o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare cu „cerințele statutare relevante” prevăzute în regulament, auditorii trebuie să verifice conformitatea situațiilor financiare ale emitenților cu dispozițiile Regulamentului delegat ESEF care sunt aplicabile situațiilor financiare. „Cerințele statutare relevante” sunt următoarele:

1. toate situațiile financiare care sunt incluse în raportul financiar anual trebuie să fie întocmite într-un format XHTML valabil;
2. pentru toate situațiile financiare consolidate întocmite în conformitate cu IFRS, astfel cum au fost adoptate de UE[[12]](#footnote-12), sau cu IFRS, astfel cum au fost adoptate de IASB[[13]](#footnote-13);
   * trebuie marcate informațiile specificate în Anexa a II-a a Regulamentului delegat ESEF, în cazul în care informațiile în cauză sunt prezente în situațiile financiare consolidate respective;
   * toate marcajele, inclusiv marcajele voluntare ale informațiilor prezentate, altele decât cele specificate în Anexa a II-a trebuie să îndeplinească următoarele cerințe:
   * să utilizeze limbajul de marcare XBRL;
   * să utilizeze elementele taxonomiei de bază specificate în Anexa a VI-a a Regulamentului delegat ESEF cu semnificație contabilă similară, cu excepția cazului în care se creează un element al taxonomiei extinse, în conformitate cu Anexa a IV-a a Regulamentului delegat ESEF;
   * să respecte regulile comune privind marcajele[[14]](#footnote-14);
3. pentru alte situații financiare, cu excepția celor financiare consolidate întocmite în conformitate cu IFRS[[15]](#footnote-15):
   * toate marcajele incluse de emitent în mod voluntar sau în conformitate cu legislația națională trebuie să îndeplinească următoarele cerințe:
   * să utilizeze limbajul de marcare XBRL;
   * să utilizeze o taxonomie specifică furnizată de statul membru în care este înregistrat emitentul;
   * să respecte regulile comune privind marcajele[[16]](#footnote-16).

**Anexa 2 – Riscuri asociate informațiilor marcate**

Riscurile asociate informațiilor marcate pot cuprinde, de exemplu, următoarele domenii:

*Exhaustivitatea*

* Nu toate sumele prezentate în situațiile financiare primare[[17]](#footnote-17) ale situațiilor financiare consolidate IFRS sunt marcate;
* Nu toate prezentările din situațiile financiare consolidate IFRS sunt marcate conform specificațiilor din Anexa a II-a a Regulamentului delegat ESEF;
* Marcajele obligatorii referitoare la identificarea entității sunt omise;
* Nu toate bazele de legături pentru calcul ale taxonomiilor sunt definite sau definite în mod corespunzător.

*Acuratețea*

- Informațiile marcate nu corespund cu partea din situațiile financiare care poate fi citită de om;

- Cifrele prezentate în situațiile primare ale situațiilor financiare consolidate IFRS nu au fost marcate corespunzător (de exemplu, anul sau sfârșitul anului, valuta; debit/credit; modul de exprimare - milioane/mii);

- Au fost selectate elemente neadecvate din taxonomia de bază;

- O prezentare denaturată a semnificației contabile a unei sume sau marcarea unei prezentări de informații prin selectarea unui element neadecvat din taxonomia de bază;

- Un element al taxonomiei extinse creat pentru a marca o sumă a unui element al taxonomiei de bază nu este asociat cu elementul taxonomiei de bază care are cea mai apropiată semnificație contabilă și/sau domeniu de aplicare cu acel element al taxonomiei extinse a emitentului;

- În cazul în care un element al taxonomiei extinse combină un număr de elemente ale taxonomiei de bază, emitentul nu a asociat acel element al taxonomiei extinse cu fiecare dintre elementele taxonomiei de bază aferente;

- Marcările voluntare (cele în afara art. 4 alin. (2) din Regulamentul delegat ESEF) sunt parțiale sau selective.

1. în cuprinsul acestui ghid, prin sintagma ”auditori” se înțelege ”auditori financiari și firme de audit” [↑](#footnote-ref-1)
2. Comunicarea interpretativă a Comisiei Europene 2020/C379/01 privind întocmirea, auditul și publicarea situațiilor financiare incluse în rapoartele financiare anuale elaborate în conformitate cu Regulamentul delegat (UE) 2019/815 al Comisiei privind formatul de raportare electronic unic (Regulamentul delegat ESEF) [↑](#footnote-ref-2)
3. Regulamentul delegat (UE) 2018/815 al Comisiei de completare a Directivei 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește standardele tehnice de reglementare privind specificarea unui format de raportare electronic unic (Regulamentul delegat ESEF) [↑](#footnote-ref-3)
4. Cuvântul ”trebuie” este folosit în acest ghid pentru a descrie așteptările agreate la nivelul ASPAAS. [↑](#footnote-ref-4)
5. Nu se folosește pragul de semnificație în această privință [↑](#footnote-ref-5)
6. A se vedea Anexa 2 de mai jos [↑](#footnote-ref-6)
7. Nu se folosește pragul de semnificație în această privință [↑](#footnote-ref-7)
8. Aceste informații includ și sumele menționate la punctul 9. [↑](#footnote-ref-8)
9. A se vedea punctul 6 referitor la pragul de semnificație [↑](#footnote-ref-9)
10. Inclusiv cu persoanele responsabile cu prezentarea situațiilor financiare în format ESEF [↑](#footnote-ref-10)
11. Inclusiv cu persoanele responsabile cu prezentarea situațiilor financiare în format ESEF [↑](#footnote-ref-11)
12. Prin situații financiare consolidate întocmite în conformitate cu IFRS, astfel cum au fost adoptate de UE se înțelege și situaţii financiare consolidate întocmite în conformitate cu OMFP nr. 2844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, cu modificările și completările ulterioare. [↑](#footnote-ref-12)
13. A se vedea articolul 4 din Regulamentul delegat ESEF. [↑](#footnote-ref-13)
14. A se vedea articolul 6 din Regulamentul delegat ESEF. [↑](#footnote-ref-14)
15. A se vedea articolul 5 din Regulamentul delegat ESEF. Aceste reguli se aplică emitenților înregistrați în statele membre ale UE. [↑](#footnote-ref-15)
16. A se vedea articolul 6 din Regulamentul delegat ESEF. [↑](#footnote-ref-16)
17. Situațiile financiare primare cuprind situația poziției financiare, situația profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie [↑](#footnote-ref-17)