



## Насоки на КЕОНО относно одиторската работа във връзка с прилагането на единен европейски електронен формат за финансовите отчети на борсови дружества

### I. Контекст

Идеята за единен европейски електронен формат (ЕЕЕФ) е въведена съгласно изискванията на член 4 параграф 7 на Директива 2004/109/ЕО на Европейския парламент и Съвета от 15 декември 2014 (Директивата за прозрачност).<sup>1</sup> Тя се състои в прилагането на нов единен електронен формат за изготвянето на годишните финансови отчети на дружества, чиито ценни книжа са допуснати за търгуване на регулиран пазар, намиращ се или функциониращ в държава-членка за финансови години, които започват на или след първи януари 2020.

Идеята относно ЕЕЕФ в Директивата за прозрачност стъпва върху тезата, че това би улеснило отчитането и би допринесло за достъпността, анализа и съпоставимостта на годишните финансови отчети.<sup>2</sup>

ЕЕЕФ е уточнен в Делегиран регламент (ЕС) 2019/815 на Комисията от 17 декември 2018 (оттук нататък „изискванията за ЕЕЕФ“).<sup>3</sup>

Този регламент изисква издателите на финансови отчети да изготвят единен „отчет“ който да се състои от един или няколко електронни файла. Той следва да включва финансовия отчет, доклад за дейността и декларации на отговорните лица. Информацията в тези файлове следва да бъде изготвена в XHTML формат, който е четим от човек формат – като всяка стандартна уеб страница. Допълнително, в случай че консолидираните финансови отчети са изготвят на базата на международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), то те трябва да са маркирани в съответствие с таксономията на ЕЕЕФ (която е базирана на таксономията на МСФО). За целта следва да използват маркери XBRL (машинно четим език) и технологията Inline XBRL. Именно тези маркери позволяват финансовите отчети да могат да бъдат прочетени от машина.

### II. Правен анализ, предоставен от службите към Комисията

Службите към Европейската комисия са издали документ, озаглавен „Въпроси и отговори“<sup>4</sup> относно ЕЕЕФ, в който се уточнява, че Регламентът за ЕЕЕФ е задължителен правен инструмент и че включените в него разпоредби се считат за „законови изисквания“ по смисъла на член 28, параграф 2, буква в), ii) от Директива 2006/43/ЕО (Директивата за одит).

Изявленията в цитирания документ са въз основа на изискванията за задължителен одит на дружества – без значение дали са борсови или не - от един или повече задължителни одитори

<sup>1</sup> Директива 2004/109/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 15 декември 2004 година относно хармонизиране изискванията за прозрачност по отношение на информацията за издателите, чиито ценни книжа са допуснати за търгуване на регулиран пазар, и за изменение на Директива 2001/34/ЕО

<sup>2</sup> Виж Параграф 26, преамбюл от Директива 2013/50/ЕС на Европейския парламент и Съвета от 22 октомври 2013: „(26) За издателите, инвеститорите и компетентните органи би било много полезно наличието на хармонизиран електронен формат за отчитане, тъй като това би улеснило отчитането и би допринесло за достъпността, анализа и съпоставимостта на годишните финансови отчети.“

<sup>3</sup> Делегиран регламент (ЕС) 2019/815 на Комисията от 17 декември 2018 за допълнение на Директива 2004/109/ЕО на Европейския парламент и на Съвета чрез регулаторни технически стандарти за определянето на единния електронен формат за отчитане

<sup>4</sup> [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/documents/190529-faq-rts-esfs\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/190529-faq-rts-esfs_en.pdf)

или одиторски дружества.<sup>5</sup> Последните следва да изразят одиторското си мнение относно това дали годишните финансови отчети дават вярна и точна представа съгласно съответната рамка за финансово отчитане и дали отговарят на законовите изисквания.<sup>6</sup>

След влизането в сила на Регламента за ЕЕЕФ, годишните финансови отчети, които включват, наред с другото, финансовите отчети на борсовите дружества, ще трябва да бъдат изготвени в съответствие с изискванията на ЕЕЕФ. Тези изисквания се отнасят до общи правила относно формата на годишните финансови отчети като цяло - включително относно финансовите отчетни форми - и по-специални правила за маркиране на консолидираните финансови отчети. Така за финансови периоди, започващи на или след 1 януари 2020 г., финансовите отчети, включени в годишните финансови отчети, ще трябва да отговарят на изискванията на ЕЕЕФ.

По този начин цялостният прочит от службите към Комисията на изискванията включени в Директивата за прозрачност, наред с тези в Директивата за одит и Счетоводната директива – които следва да се транспонират в различните страни-членки – задължителните одитори на дружества с ценни книжа на регулиран пазар в страна-членка трябва да предостави одиторско мнение относно: (i) дали финансовите отчетни форми, включени в годишните финансови отчети, дават вярна и достоверна представа в съответствие със съответната рамка за финансов отчет; и (ii) дали тези финансови отчети отговарят на изискванията, определени в регламента за ЕЕЕФ.

### **III. Цел на документа**

Предвид анализа на службите към Комисията и с оглед на това, че одиторите, органите задаващи стандарти и националните надзорни органи биха само спечелили от едни общи насоки по ЕЕЕФ, които да улеснят съгласуваността при прилагането на свързаните с ЕЕЕФ разпоредби в ЕС, КЕОНО разработи следните насоки. Тези насоки не са задължителни и не представляват одитен стандарт. Но те изразяват съгласуваност на високо ниво в рамките на КЕОНО относно работата на одитора по свързани с ЕЕЕФ въпроси.

### **IV. Работа, която одиторите следва да извършват с оглед оценяването на съответствието на финансовите отчети с изискванията на ЕЕЕФ**

За да даде мнение относно дали финансовите отчети на дружеството са в съответствие с изискванията на ЕЕЕФ, одиторът трябва да:

- (1) Даде увереност, че форматът, който е четивен от хора<sup>7</sup> и е включен в изготвения от дружеството електронен отчет е одитиран или идентичен с одитираната информация; и
- (2) Определи дали информацията в електронния формат е маркирана в съответствие с изискванията за ЕЕЕФ.

Подробности са дадени по-долу.

#### **1. Четим от човек слой на финансовите отчети**

Относно слоя, четим от човек (споменат в точка едно по-горе) на финансовите отчети във формат ЕЕЕФ, работата която одитора следва да извърши, ще зависи от времето, през което одиторът е имал достъп до изготвения от одитираното дружество електронен файл, както и от подхода на одитора за изпълнение на одита на съответните финансови отчети. На практика може да се разгледат две различни ситуации, които са описани по-долу.

<sup>5</sup> Виж член 34 параграф 1 от Директива 2013/34/ЕС (Счетоводната директива). Има препратка към този член и в член 4 параграф 4 от Директива 2004/109/ЕО.

<sup>6</sup> Виж член 28 параграф 2, буква в) от Директива 2006/43/ЕО

<sup>7</sup> Финансовите отчети в електронните файлове, са изготвени както за четене от човек (чрез XHTML формат), така и за машинно четене (чрез XBRL формат).

**Първа ситуация: Финансовите отчетни форми в ЕЕЕФ формат се достъпни за одитора още в началния етап на одита.**

При тази ситуация одиторът може да одитира директно съдържанието на четимия от човек слой на финансовия отчет, тъй като той не би трябвало да се различава от съдържанието, което би имал в който и да е друг формат (например pdf, word, разпечатка). В този случай не се изисква изпълнението на никакви допълнителни одиторски процедури за съпоставката с различни други версии на същия отчет в друг формат. Още веднъж - това е когато одиторът директно одитира четимия от човек слой на финансовия отчет.<sup>8</sup>

**Втора ситуация: Борсовото дружество предоставя на одитора за целите на одита финансови отчетни форми, които не са изготвени съгласно ЕЕЕФ, а чак по-късно предоставя електронния отчет, който вече е съгласуван с изискванията на ЕЕЕФ.** В тази ситуация одиторът трябва да извърши съгласуване (понякога наричано „поставяне на мост“) между четимия от човек слой на финансовия отчет, представен в крайния му електронен вариант, и първоначалната информация, предоставена от предприятието, по която одиторът е извършил одиторските процедури. Следователно одиторът следва да провери съгласуваността на четимия от човек слой на финансовите отчети с информацията, върху която е извършил своите процедури.

## 2. Маркирана информация

Що се отнася до точка (2) по-горе, то одиторът следва да получи достатъчна увереност, че финансовия отчет, включително съответните оповестявания, са маркирани, където е трябвало, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на ЕЕЕФ

Тези изисквания са обобщени в **Приложение 1**.

За да получи достатъчна увереност, одиторът следва да изпълни следното:

### (а) Същественост

Одиторът следва да използва подходящо ниво на същественост:

- При планиране и определяне на характера, времето и обхвата на процедурите, които да извърши; и
- При оценяването на това дали маркираната информация не съдържа съществени неточности.

За целите на задължителния одит, одиторът определя същественост спрямо нивото на неточностите, които би било разумно да се предположи, че биха повлияли на икономическите решения на ползвателите на финансовия отчет.

Относно маркираната информация, ползвателите на финансовия отчет може да имат специфични нужди или очаквания относно нейната пълнота и точност. Съществеността на маркираната информация, получена от съществеността на ниво финансов отчет, трябва да бъде адаптирана към спецификата на маркираната информация: качествени и количествени аспекти трябва да бъдат взети предвид от одитора, за да адаптира нивото на съществеността при оценяването на спазването на изискванията на ЕЕЕФ.

Тези количествени и качествени показатели може да включват специфики отнасящи се например до първа година на прилагане от борсовото дружество на изискванията за ЕЕЕФ.

---

<sup>8</sup> Дори ако са налични финансовите форми във формат на ЕЕЕФ, то при ситуация едно одиторът може да извърши одиторската работа върху проект или „хартиен“ вариант на финансовите отчети и да съгласува този проект или „хартиен“ вариант с четимия слой на ЕЕЕФ на изготвения финансов отчет, за да се провери съгласуваността.

#### (б) Риск от съществено несъответствие относно маркираната информация

Одиторът следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неточности относно маркираната информация, изготвена от емитента. Тази оценка ще се основава на разбирането на процеса, въведен от емитента за изготвяне на маркирана информация, включително разбиране на вътрешните контроли, прилагани от предприятието. Рисковете, свързани с маркираната информация, могат да обхващат например следните области:

##### Пълнота

- Не всички цифри, оповестени във финансовите отчетни форми<sup>9</sup> на консолидираните финансови отчети по МСФО, са маркирани;
- Не всички оповестявания в консолидираните финансови отчети по МСФО са маркирани съгласно изискванията на Приложение 2 на делегирания регламент (ЕС) 2018/15;
- Маркери, които се изискват и отнасящи се до идентификацията на дружеството са пропуснати;

##### Точност

- Маркираната информация не кореспондира с тази в слоя четим от човек във финансовия отчет;
- Числата, оповестени във финансовите отчетни форми<sup>10</sup> на консолидираните финансови отчети по МСФО, са маркирани но с неточен контекст (например дебит/кредит; милиони/хиляди и др.);
- Избрани са неподходящи елементи от основната таксономия;
- Погрешно представяне на счетоводното значение на числото или оповестяването, поради това, че е маркирано чрез неподходящ елемент от основната таксономия;
- Елемент от разширената таксономия, създаден да маркира число в отчетните форми не е обвързан към съответния елемент от основната таксономия, имащ най-близкото счетоводно значение и/или обхват до въпросния елемент на разширената таксономия;
- Където елемент от разширената таксономия комбинира в себе си няколко елемента от основната таксономия, не е прикрепен към всички елементи от основната таксономия.

#### (в) Процедури в отговор на оценените рискове

След като оцени рисковете от съществени неточности, одиторът следва да определи подходящите действия, за да гарантира, че информацията, подготвена от емитента, отговаря на изискванията на ЕЕЕФ.

Одиторът следва да избере подходящите процедури и да определи подходящия размер на извадката за съществените процедури, които ще бъдат извършени, като вземе предвид съществеността на изпълнението на различните позиции, съставлящи финансовите отчети.

Одиторът може да реши да разчита до известна степен на съответния контрол, внедрен от емитента, след като е получил доказателства за ефективността на съответните контроли, за да намали броя на последващите съществени процедури.

Одиторът може да избере една или повече от следните процедури:

---

<sup>9</sup> баланс, отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци

<sup>10</sup> Виж бележка под линия <sup>9</sup>

- Да инспектира маркерите на емитента, включително свързаното с тях прикрепване, ако е приложимо, като използва познания относно изискванията на ЕЕЕФ, включително по таксономията, и прецени дали маркерите са подходящи;
- Да разработят независимо очакване за едно подходящо маркиране и прикрепване, ако е приложимо, и да сравнят резултатите с маркираните финансови отчети на емитента като база за тестването по същество.

Одиторът може да използва работата на експерт, за да се възползва от специализирана експертиза в областта на информационните технологии, без, разбира се, това да отнема от отговорността на одитора относно изразеното мнение.

Прилагането на избраните процедури трябва да позволи на одитора да получи достатъчно подходящи доказателства относно съответствието на маркираната информация с изискванията на ЕЕЕФ.

(г) Заключение относно това дали маркираната информация отговаря или не на изискванията на ЕЕЕФ

Заключението на одитора относно спазването на изискванията на ЕЕЕФ ще се основава на резултатите от процедурите, извършвани от одитора.

Като вземе предвид определеното ниво на същественост, одиторът следва да изрази мнение (понякога наричано „положително“ заключение) относно съответствието на маркираната информация с изискванията на ЕЕЕФ.

В случаите, когато при маркирането са допуснати съществени пропуски/несъответствия, одиторът следва да изрази квалифицирано или отрицателно мнение относно това съответствие. Изводът ще зависи от тежестта и обхвата на несъответствието/ята.

Отказ от даване на мнение относно това съответствие следва да се изрази тогава, когато одиторът не е в състояние да получи достатъчно подходящи доказателства в това отношение.

## **V. Докладване**

КЕОНО смята, че би било удачно докладването на извършената работа от одиторите в различните страни-членки да е уеднаквено. Въпреки това, е възможно в някои страни форматът на доклада да е в зависимост от специфични национални изисквания.

КЕОНО смята, че одиторът следва да докладва изрично относно работата, която е извършил по ЕЕЕФ, както и да посочва ясно файловете, които са били разгледани във връзка с докладването.

Заключението трябва да показва одиторското мнение относно това дали финансовите отчети, които са изготвени от предприятието, са в съответствие с изискванията на ЕЕЕФ.

КЕОНО препоръчва това заключение за съответствие с изискванията с ЕЕЕФ да се представя в одитния доклад, но в различен параграф от този за одиторското мнение по отчета. Това тълкуване е в съответствие с правния анализ, направен от службите към ЕК, описан по-горе.

Въпреки това, когато са налице специални национални изисквания относно транспонирането на член 4 параграф 7 на Директивата за прозрачност или на член 28 от Директивата за одит в някоя страна-членка, то е възможно заключението на одитора за съгласуваност с ЕЕЕФ да бъде и в отделен доклад, различен от този, в който е изразено и одиторското мнение.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Използването на отделен доклад може да означава обаче, че одиторът трябва да изпълни и допълнителна работа по ЕЕЕФ, която да е извън описаната в секция 4 на настоящия документ, особено ако одиторския доклад и отделния доклад не са подписват на една и съща дата.

Същевременно, когато националното законодателство на дадена страна-членка има допълнителни изисквания към докладването относно ЕЕЕФ, то одиторът трябва да се съобрази с тях.

## Приложение 1 – резюме на изискванията на ЕЕЕФ, които са относими към работата, която одиторът трябва да извърши

Изискванията относно ЕЕЕФ, които се отнасят за финансовите отчети на емитентите, чиито ценни книжа са допуснати до търговия на регулиран пазар в ЕС и започват от или след 1 януари 2020 година – относимо до работата на одиторите – са следните:

- (i) Всички финансови отчетни форми, включени в годищния финансов отчет следва да бъдат изготвени в XHTML формат<sup>12</sup>;
- (ii) В допълнение, всички консолидирани финансови отчети, които са изготвени по МСФО:<sup>13</sup>
  - o Оповестяванията, които са посочени в Приложение 2 на Делегиран регламент (ЕС) 2019/815 трябва да бъдат маркирани (където такъв вид оповестявания присъстват в съответните консолидации);
  - o За всички маркирания (включително доброволните на оповестявания, които са различни от тези изрично посочени в приложение 2):
    - Езикът XBRL трябва да се използва за маркирането;
    - елементите от основната таксономия описани в Приложение 4 от Делегиран регламент (ЕС) 2019/815 и с най-близко счетоводно значение и/или обхват трябва да бъдат използвани, освен в случаите когато се създава елемент от разширената таксономия (например ако използването на елемент от основната таксономия би довело до неправилно счетоводно значение) в съответствие с изискванията на Приложение 4 на Делегиран регламент (ЕС) 2019/815 (маркерите следва да са в съответствие с изискванията на член 6 от посочения регламент).
- (iii) В допълнение за финансовите отчети, които са различни от консолидации по МСФО<sup>14</sup>:
  - o За всички (доброволни) маркирания:
    - Трябва да се използва езика XBRL;
    - Трябва да се използва съответстващата таксономия на съответната страна-членка;
    - маркиранията трябва да са в съответствие с изискванията на член 6 от Делегиран регламент (ЕС) 2019/815.

<sup>12</sup> Виж член 3 от Делегиран регламент (ЕС) 2019/815.

<sup>13</sup> Виж член 4 от Делегиран регламент (ЕС) 2019/815

<sup>14</sup> Виж член 5, параграф 1 от Делегиран регламент (ЕС) 2019/815, според който „издателите, учредени в държави членки, могат да маркират всички части на своите годишни финансови отчети, различни от посочените в член 4, ако използват маркиращия език XBRL и таксономия, която е специфична за тези части, и ако тази таксономия е предоставена от държавата членка, в която те са учредени“