

sumar

drept fiscal

04 **Considerații privind utilizarea
Formatului de Raportare Electronic
Unic la întocmirea rapoartelor
financiare anuale de către anumite
entități**

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** –
Economist, Ministerul Finanțelor

10 **Regimul juridic al creanțelor bugetare
rezultate din nereguli în utilizarea
fondurilor europene și/sau a
fondurilor publice naționale aferente
acestora. Interferențe între ramurile
dreptului**

Dr. **Ionița COCHINȚU** – Magistrat-asistent, Curtea
Constituțională a României

Lect. univ. dr. **Mircea Valentin CÂRLAN** –
Facultatea de Drept, Universitatea Danubius din
Galați

procedură fiscală

19 **Sesizarea penală efectuată la
finalizarea inspecției fiscale. Efecte**

Tanți ANGHEL – Consultant fiscal independent,
Cadru didactic asociat, Facultatea de Drept,
Academia de Studii Economice

23 **Repararea prejudiciilor cauzate prin
actele administrative fiscale nelegale**

Lect. univ. dr. **Alin TRĂILESCU** – Facultatea de
Drept, Universitatea de Vest din Timișoara

jurisprudență

31 **Considerații privind noțiunea de „beneficiar efectiv”
în lumina jurisprudenței C.J.U.E.**

Dr. **Natalia ȘVIDCHI** – Cadru didactic asociat,
Universitatea de Vest din Timișoara

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA**
economist

Dr. **Emilian DUCA**
consultant fiscal

Dr. **Ioan LAZĂR**
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. **Mirela BULIGA**
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

Tipografie
Compania
Națională
„Poșta Română” S.A.,
prin Sucursala
Fabrica de Timbre

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

Adresa redacției
Strada
Alexandru Constantinescu,
nr. 61, Sector 1, București,
Cod Poștal: 011472

Site
www.ccfiscali.ro
www.ujmag.ro
e-mail
periodice@universuljuridic.ro

Responsabilitatea asupra conținutului textelor publicate
în această revistă aparține în exclusivitate autorilor

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

Considerații privind utilizarea Formatului de Raportare Electronic Unic la întocmirea rapoartelor financiare anuale de către anumite entități

Rezumat: Articolul își propune să prezinte elementele-cheie ale **Formatului de Raportare Electronic Unic (ESEF)**, așa cum este acesta reglementat la nivelul Uniunii Europene. De asemenea, sunt prezentate câteva dintre clarificările aduse de către Comisia Europeană cu privire la întocmirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare întocmite potrivit acestui nou format de raportare.

Cuvinte-cheie: **Formatul de Raportare Electronic Unic**, rapoartele financiare anuale ale emitenților ale căror valori mobiliare sunt cotate pe piețele reglementate din UE, întocmirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare întocmite potrivit ESEF.

Considerations regarding the use of **European Single Electronic Format** at draw up the annual financial reports by certain entities

Abstract: The paper aims to present the key elements of the **European Single Electronic Format (ESEF)**, as regulated at the level of European Union. It also presents some of the clarifications provided by the European Commission on the draw up, audit and publication of the financial statements draw up in accordance with this new reporting format.

Keywords: **European Single Electronic Format**, annual financial reports of issuers whose securities are listed on regulated EU markets, draw up, audit and publication of the financial statements draw up in accordance with ESEF.

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** – Economist, Ministerul Finanțelor

Regulamentul delegat (UE) 2019/815 al Comisiei din 17 decembrie 2018 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 unic¹ precizează **formatul de raportare electronic unic (ESEF)**, astfel cum este menționat la art. 4 alin. (7) din Directiva 2004/109/CE, **care trebuie utilizat pentru întocmirea rapoartelor financiare anuale de către emitenți**.

Directiva 2004/109/CE² prevede că emitenții ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată **au obligația să își publice rapoartele financiare anuale**. **Prevederile Regulamentului ESEF se aplică în cazul rapoartelor financiare anuale, cuprinzând situații financiare pentru**

exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Pentru a facilita punerea în aplicare, în bune condiții, a raportării financiare într-un format citibil automat și, în special, pentru a le acorda emitenților suficient timp de adaptare la folosirea tehnologiei XBRL, **marcarea obligatorie a notelor la situațiile financiare** trebuie să se aplice numai în ceea ce privește situațiile financiare anuale **pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date**.

Situațiile financiare consolidate incluse în aceste rapoarte sunt întocmite în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate³, adoptate în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului⁴ sau în conformitate cu IFRS-urile emise de către IASB, care sunt

¹ Denumit, în continuare, *Regulamentul ESEF*.

² Directiva 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 15 decembrie 2004 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.

³ Cunoscut sub denumirea de Standarde Internaționale de Raportare Financiară („IFRS”).

⁴ Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate.

considerate, în baza Deciziei 2008/961/CE a Comisiei⁵, echivalente cu IFRS-urile adoptate în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1606/2002⁶.

Astfel, potrivit *Regulamentului ESEF*, **situațiile financiare consolidate, întocmite conform IFRS, vor fi marcate utilizând limbajul eXtensible Business Reporting Language (XBRL)**, care poate fi citit automat și care permite consumul automatizat de volume mari de informații. XBRL este un limbaj consacrat, utilizat în mai multe jurisdicții, și constituie, în prezent, singurul limbaj adecvat pentru marcarea situațiilor financiare.

O analiză cost-beneficiu, efectuată de către Autoritatea Europeană pentru Valori Mobiliare și Piețe (ESMA), a susținut **utilizarea Inline XBRL pentru integrarea marcajelor XBRL în documentele XHTML. În consecință, va fi utilizată tehnologia Inline XBRL.**

Utilizarea limbajului de marcare XBRL presupune aplicarea unei taxonomii pentru a converti un text lizibil pentru om în informații care pot fi citite automat. **Taxonomia de bază care trebuie utilizată pentru formatul de raportare electronic unic se bazează pe taxonomia IFRS și este o extensie a acesteia.** Fundația IFRS actualizează în fiecare an taxonomia IFRS, pentru a reflecta, printre alte evoluții, emiterea de noi IFRS-uri sau modificarea IFRS-urilor existente, analiza informațiilor raportate de obicei în practică sau îmbunătățirile conținutului general sau ale tehnologiei aflate la baza taxonomiei IFRS.

În acest sens, în *Regulamentul ESEF*, se prevede că, pentru a ține seama de orice viitoare adoptare de IFRS-uri, în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1606/2002, de modificările aduse specificațiilor XBRL sau de alte evoluții tehnice ori pentru a extinde cerințele statutare de marcare a informațiilor din raportul financiar anual, ar trebui ca **dispozițiile din regulament să fie actualizate periodic pe baza proiectelor de standarde tehnice de reglementare elaborate de ESMA.**

Elementele-cheie ale *Regulamentului ESEF* pot fi sintetizate, după cum urmează:

- a) introducerea unui format de raportare electronic unic pentru rapoartele financiare anuale ale emitenților ale căror valori mobiliare sunt cotate pe piețele reglementate din UE;
- b) stabilirea unor norme generale privind formatul rapoartelor financiare anuale, astfel cum sunt definite la art. 4 alin. (2) din *Directiva privind transparența*⁷, și a unor norme mai

specifice privind marcarea situațiilor financiare incluse în rapoartele respective. Regulamentul ESEF nu se aplică rapoartelor financiare semestriale, astfel cum sunt definite la art. 5 din *Directiva privind transparența*;

- c) stabilirea următoarelor cerințe principale:
 - emitenții trebuie să întocmească și să publice rapoartele financiare anuale, folosind formatul eXtensible Hyper-Text Markup Language (XHTML);
 - emitenții care își întocmesc situațiile financiare consolidate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), adoptate în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului (IFRS, astfel cum au fost adoptate de către Uniunea Europeană), sau în conformitate cu IFRS, menționate la art. 1 par. 1 lit. (a) din Decizia 2008/961/CE (IFRS, astfel cum au fost adoptate de IASB), trebuie:
 - 1) să marcheze respectivele situații financiare consolidate, utilizând Inline eXtensible Business Reporting Language (iXBRL);
 - 2) să folosească etichetarea de tip bloc de text pentru notele la situațiile financiare.

Marcajele iXBRL trebuie să respecte Taxonomia ESEF, care este inclusă în anexele la Regulamentul ESEF și care este elaborată pe baza Taxonomiei IFRS, publicate de Fundația IFRS.

Combinăția între formatul XHTML și marcajele iXBRL face ca rapoartele financiare anuale să poată fi citite atât de om, cât și în mod automat, ceea ce îmbunătățește accesibilitatea, analiza și comparabilitatea informațiilor incluse în rapoartele financiare anuale.

Pentru a clarifica anumite dispoziții din dreptul Uniunii Europene privind întocmirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare, întocmite în conformitate cu *Regulamentul ESEF*, Comisia Europeană a publicat, în data de 10 noiembrie 2020, o comunicare⁸ care reflectă punctul de vedere al acesteia cu privire la anumite dispoziții care decurg din:

- Directiva 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/50/UE (*Directiva privind transparența*);
- Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului⁹, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2014/56/UE (*Directiva privind auditul*); și
- Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului¹⁰ (*Directiva contabilă*).

⁵ Decizia 2008/961/CE a Comisiei din 12 decembrie 2008 privind utilizarea de către emitenții de valori mobiliare din țările terțe a standardelor de contabilitate naționale ale anumitor țări terțe și a standardelor internaționale de raportare financiară pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.

⁶ Ambele fiind denumite, în continuare, „situații financiare consolidate întocmite conform IFRS”.

⁷ Directiva 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 15 decembrie 2004 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/50/UE, denumită, în continuare, *Directiva privind transparența*, prevede la art. 4 alin. (2) că rapoartele financiare anuale cuprind situațiile financiare auditate, raportul de gestiune și declarațiile persoanelor responsabile din cadrul emitentului.

⁸ Comunicarea Comisiei 2020/C-379/01 – Comunicare interpretativă a Comisiei 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 (ESEF), denumită, în continuare, *Comunicarea*.

⁹ Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului.

¹⁰ Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului.

Clarificările aduse prin *Comunicare* vor fi prezentate în cele ce urmează.

1. Clarificările cu privire la dispozițiile existente ale Uniunii Europene privind auditul

1.1. Auditorii statutari au obligația de a emite o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare, incluse în rapoartele financiare anuale, cu cerințele statutare relevante, prevăzute în *Regulamentul ESEF*?

Dreptul Uniunii Europene le impune auditorilor statutari¹¹ obligația de a emite o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare, incluse în rapoartele financiare anuale, cu cerințele statutare relevante, prevăzute în *Regulamentul ESEF*, și anume cu dispozițiile *Regulamentului ESEF* care se aplică situațiilor financiare.

Această concluzie poate fi dedusă din următoarea analiză juridică:

- în temeiul art. 4 alin. (7) din *Directiva privind transparența*, emitenții cu valori mobiliare, cotate pe piețele reglementate ale Uniunii Europene, trebuie să își întocmească rapoartele financiare anuale într-un format de raportare electronic unic. Cerințele privind formatul de raportare electronic unic sunt prevăzute în *Regulamentul ESEF*, care stabilește normele privind formatul rapoartelor financiare anuale în ansamblul lor, precum și norme mai specifice privind marcarea situațiilor financiare incluse în aceste rapoarte;
- art. 4 alin. (4) din *Directiva privind transparența* specifică faptul că situațiile financiare ale emitenților trebuie să fie auditate în conformitate cu *Directiva contabilă*. În temeiul art. 34 alin. (1) din *Directiva contabilă*, situațiile financiare ale entităților de interes public – printre care se numără și emitenții de valori mobiliare cotate pe piețele reglementate din Uniunea Europeană – trebuie să fie auditate de către auditori statutari;
- în temeiul art. 28 din *Directiva privind auditul*, auditorii statutari trebuie să prezinte rezultatele auditului lor într-un raport de audit. Acest raport de audit trebuie să includă opinia de audit a auditorului statutar cu privire la următoarele:
 - (i) dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară; și
 - (ii) „după caz”, dacă situațiile financiare sunt conforme „cerințelor legale” aplicabile;
- termenul „cerințe legale” de la art. 28 alin. (2) lit. (c) pct. (ii) din *Directiva privind auditul* înseamnă orice cerință legală

impusă la nivelul Uniunii Europene și/sau la nivel național pentru întocmirea situațiilor financiare. La considerentul 11 din *Regulamentul ESEF* se precizează explicit faptul că cerințele prevăzute în *Regulamentul ESEF* constituie „cerințe statutare”;

- sintagma „după caz” de la art. 28 alin. (2) lit. (c) pct. (ii) din *Directiva privind auditul* înseamnă că, în cazul în care legislația Uniunii Europene și/sau legislația națională prevede/prevăd cerințe legale aplicabile situațiilor financiare, auditorii statutari verifică conformitatea situațiilor financiare cu aceste cerințe legale și emit o opinie de audit.

Prin urmare, auditorii statutari trebuie să verifice conformitatea situațiilor financiare cu orice cerință legală aplicabilă, inclusiv cu cerințele statutare relevante prevăzute în *Regulamentul ESEF*, astfel cum se explică în continuare la întrebarea nr. 1.2 de mai jos, și să emită o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare cu aceste cerințe.

1.2. Care sunt cerințele statutare prevăzute în *Regulamentul ESEF* în raport cu care auditorii statutari ar trebui să verifice conformitatea pentru a emite o opinie de audit?

Pentru a emite o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare cu „cerințele statutare relevante” prevăzute în regulamentul, auditorii statutari trebuie să verifice conformitatea situațiilor financiare ale emitenților cu dispozițiile *Regulamentului ESEF* care sunt aplicabile situațiilor financiare¹². „Cerințele statutare relevante” sunt următoarele:

- toate situațiile financiare care sunt incluse în raportul financiar anual trebuie să fie întocmite într-un format XHTML valabil¹³;
- pentru toate situațiile financiare consolidate întocmite în conformitate cu IFRS, astfel cum au fost adoptate de către Uniunea Europeană, sau cu IFRS, astfel cum au fost adoptate de către IASB:
 - 1) trebuie marcate informațiile specificate în anexa II la *Regulamentul ESEF*, în cazul în care informațiile în cauză sunt prezente în situațiile financiare consolidate respective;
 - 2) toate marcajele, inclusiv marcajele voluntare ale prezentării altor informații decât cele specificate în anexa II, trebuie să îndeplinească următoarele cerințe:
 - să utilizeze limbajul de marcare XBRL;
 - să utilizeze elementele taxonomiei de bază specificate în anexa VI la *Regulamentul ESEF* cu sensul contabil cel mai apropiat, cu excepția cazului în care se creează un element al taxonomiei extinse, în conformitate cu anexa IV la *Regulamentul ESEF*;
 - să respecte regulile comune privind marcajele;

¹¹ Termen generic folosit pe parcursul textului pentru „auditorii statutari sau firmele de audit”.

¹² Orientările privind modul de verificare a conformității cu cerințele statutare relevante din *Regulamentul ESEF* sunt incluse în Orientările privind implicarea auditorilor în situațiile financiare în format electronic unic european, elaborate de Comitetul Organismelor Europene de Supraveghere a Auditului, care sunt disponibile la adresa https://ec.europa.eu/info/files/191128-ceaob-guidelinesauditors-involvement-financial-statements_en.

¹³ Art. 3 din *Regulamentul ESEF*, care impune întocmirea în totalitate a rapoartelor financiare anuale în formatul XHTML, trebuie citit în coroborare cu art. 4 alin. (2) din *Directiva privind transparența*, care precizează că raportul financiar anual cuprinde, printre altele, situațiile financiare auditate. Un validator gratuit pentru documentele XHTML este disponibil la adresa <http://validator.w3.org/>.

- 3) pentru alte situații financiare decât situațiile financiare consolidate, întocmite în conformitate cu IFRS, toate marcajele incluse de către 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 către statul membru în care este încorporat emitentul;
 - să respecte regulile comune privind marcajele.

1.3. Opinia de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare cu cerințele statutare relevante prevăzute în *Regulamentul ESEF* trebuie inclusă în raportul de audit sau într-un raport separat?

Opinia de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare cu cerințele statutare relevante prevăzute în *Regulamentul ESEF* trebuie inclusă în raportul de audit.

În temeiul art. 28 din *Directiva privind auditul*, auditorii statutari trebuie să prezinte rezultatele auditului lor într-un raport de audit. La art. 28 alin. (2) lit. (c) pct. (ii) se precizează că raportul de audit trebuie să includă o opinie de audit asupra faptului dacă situațiile financiare oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare, precum și o opinie asupra faptului dacă situațiile financiare sunt conforme cu „cerințele legale” aplicabile. În acest caz, „cerințele legale” corespund „cerințelor statutare relevante”, prevăzute în *Regulamentul ESEF* (a se vedea răspunsul la întrebarea nr. 1.2).

1.4. Raportul de audit trebuie inclus în raportul financiar anual conform cu *ESEF* sau într-un document separat, publicat împreună cu raportul financiar anual conform cu *ESEF*?

Legislația existentă a Uniunii Europene nu precizează dacă raportul de audit ar trebui să fie inclus în raportul financiar anual sau să fie publicat împreună cu raportul financiar anual ca document separat.

În temeiul art. 4 alin. (4) din *Directiva privind transparența*, raportul de audit „este comunicat integral publicului, odată cu raportul financiar anual”. În lipsa unor norme specifice în vigoare la nivel național/la nivelul pieței reglementate și ținând seama de posibilitățile tehnice pe care le au, emitenții pot aplica opțiunea pe care o preferă.

1.5. Emitenții din țări terțe sunt obligați să publice un raport de audit care să includă o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare incluse în rapoartele financiare anuale cu cerințele statutare relevante prevăzute în *Regulamentul ESEF*?

În temeiul *Directivei privind transparența*, emitenții din țări terțe au obligația de a publica rapoartele financiare anuale,

întocmite în conformitate cu toate cerințele din *Regulamentul ESEF*, împreună cu un raport de audit elaborat în conformitate cu *Directiva privind auditul*. Prin urmare, este responsabilitatea emitenților din țări terțe să se asigure că auditorii statutari care le auditează situațiile financiare emit o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare incluse în rapoartele financiare anuale cu cerințele statutare relevante prevăzute în *Regulamentul ESEF*.

Art. 4 alin. (4) din *Directiva privind transparența* prevede că situațiile financiare care trebuie publicate în cadrul rapoartelor financiare anuale ale oricărui emitent (inclusiv ale emitenților din țări terțe) fac obiectul unui audit efectuat în conformitate cu art. 34 alin. (1), art. 34 alin. (2) și articolul 35 din *Directiva contabilă* (care conține o trimitere încrucișată la art. 28 din *Directiva privind auditul*). Aceste dispoziții se referă la obligația auditorilor de a audita situațiile financiare și, respectiv, la conținutul raportului de audit. Conținutul raportului de audit trebuie să fie conform cu art. 28 din *Directiva privind auditul*, care prevede obligația auditorului de a emite o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare cu cerințele statutare, inclusiv cu cerințele statutare relevante prevăzute în *Regulamentul ESEF*.

2. Clarificări cu privire la dispozițiile Uniunii Europene referitoare la utilizarea semnăturii electronice

► Emitenții și/sau auditorii statutari trebuie să utilizeze o semnătură electronică pentru semnarea rapoartelor financiare anuale și/sau a documentelor incluse în acestea și/sau, respectiv, a rapoartelor de audit?

Legislația existentă a Uniunii Europene nu împiedică emitenții sau auditorii statutari să utilizeze semnătura electronică pentru semnarea rapoartelor financiare anuale, a documentelor incluse în acestea sau, respectiv, a rapoartelor de audit. Dacă nu sunt în vigoare norme specifice la nivel național/la nivelul pieței reglementate, emitenții și/sau auditorii statutari pot aplica opțiunea pe care o preferă, alegând să utilizeze fie o semnătură olografă, fie o semnătură electronică.

Deși art. 4 alin. (4) din *Directiva privind transparența* prevede în mod explicit obligația emitenților de a publica un raport de audit care să fie semnat de auditorii responsabili cu auditarea situațiilor financiare¹⁴, nu există nicio cerință explicită la nivelul Uniunii Europene cu privire la obligativitatea semnării rapoartelor financiare anuale sau a documentelor incluse în acestea și la modul în care ar trebui semnate acestea. Totuși, legislația națională ar putea prevedea cerințe aplicabile semnăturilor.

În orice caz, în conformitate cu art. 25 alin. (2) din *Regulamentul (UE) nr. 910/2014 al Parlamentului European și al Consiliului*¹⁵

¹⁴ Art. 28 alin. (4) din *Directiva privind auditul* prevede, de asemenea, că raportul de audit trebuie semnat și datat de către auditorul statutar.

¹⁵ *Regulamentul (UE) nr. 910/2014 al Parlamentului European și al Consiliului* din 23 iulie 2014 privind identificarea electronică și serviciile de încredere pentru tranzacțiile electronice pe piața internă și de abrogare a Directivei 1999/93/CE.