

Directrices de COESA sobre la participación de los auditores de cuentas respecto a los estados financieros en Formato Electrónico Único Europeo

I. Contexto

El Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) se incluye por el artículo 4(7) de la Directiva de Transparencia¹. Es el nuevo formato electrónico único para la emisión de los informes financieros anuales a publicar por los emisores cuyos valores estén admitidos a cotización en un mercado regulado en la Unión Europea para ejercicios financieros que comiencen el o a partir del 1 de enero de 2020.

Las disposiciones FEUE integradas en la Directiva de Transparencia se basan en la consideración de que un formato electrónico armonizado para la información financiera sería beneficioso para los emisores, los inversores y las autoridades competentes, dado que facilitaría la presentación de la información financiera y la accesibilidad, análisis y comparabilidad de los informes financieros anuales².

Este formato electrónico único ha sido especificado en el Reglamento Delegado de la Comisión (UE) 2019/815 de 17 de diciembre de 2018 (en adelante, requerimientos FEUE)³.

Este Reglamento exige que los emisores preparen un único “informe” que comprenda uno o varios archivos electrónicos. Incluirá, en particular, los estados financieros, el informe de gestión y la declaración de responsabilidad de las personas responsables de la entidad. La información de dichos archivos se preparará en formato XHTML, que es legible por el ser humano, como una página web normal. Como obligación adicional, si los estados financieros consolidados se preparan con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también deberán ser marcados conforme a la taxonomía FEUE (basada en la taxonomía NIIF) utilizando marcados (etiquetas XBRL) y la tecnología Inline XBRL. De esta forma, los marcados (también llamados “etiquetas”) incluidos en el informe harán que los estados financieros sean legibles por máquina.

II. Base legal y análisis proporcionado por los servicios de la Comisión

Los servicios de la Comisión Europea publicaron un documento de “Preguntas y Respuestas” sobre FEUE (P&R)⁴ mencionando que el Reglamento FEUE es un instrumento legal vinculante y que desde su punto

¹ La Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de diciembre de 2004 sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado y por la que se modifica la Directiva 2001/34/CE

² El apartado 26, preámbulo de la directiva de modificación 2013/50/UE, que añadió la obligación FEUE en la Directiva de Transparencia “(26) un formato electrónico armonizado para la información financiera sería beneficioso para los emisores, los inversores y las autoridades competentes, dado que facilitaría la presentación de la información financiera y la accesibilidad, análisis y comparabilidad de los informes financieros anuales”

³ Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión de 17 de diciembre de 2018 por el que se completa la Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación relativas a la especificación de un formato electrónico único de presentación de información

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



de vista las disposiciones incluidas en el mismo deben ser consideradas como un “requisito legal” con el significado del Artículo 28(2)(c)(ii) de la Directiva de Auditoría.

Los servicios de la Comisión justificaron dicha manifestación en que, bajo la legislación Europea, los estados financieros de entidades de responsabilidad limitada –con independencia de si son entidades cotizadas o no– deben ser auditados por uno o más auditores o sociedades de auditoría⁵, encargados de emitir una opinión de auditoría sobre si los estados financieros: (i) expresan la imagen fiel de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (ii) cumplen con los requisitos legales⁶.

Una vez que el Reglamento FEUE sea aplicable, los informes financieros anuales – que incluirán entre otros los estados financieros de entidades cotizadas, deberán ser preparados cumpliendo con los requerimientos FEUE. Estos requerimientos se refieren a reglas generales respecto al formato de los informes financieros anuales en su conjunto– y reglas más específicas para el mercado de los estados financieros consolidados. De esta manera, para los ejercicios que comiencen el o partir del 1 de enero de 2020, los estados financieros que se incluyen en el informe financiero anual deberán cumplir con los requerimientos FEUE.

De acuerdo con los servicios de la Comisión una lectura combinada de los requisitos de las disposiciones de la Directiva de Transparencia, la Directiva de Contabilidad y la Directiva de Auditoría – que son objeto de transposición en cada Estado miembro, los auditores de entidades cuyos valores estén cotizados en los mercados regulados de la UE deberán emitir una opinión sobre: (i) si los estados financieros incluidos en el informe financiero anual expresan la imagen fiel de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (ii) si dichos estados financieros cumplen con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

III. Propósito del documento

Según el análisis de los servicios de la Comisión y considerando que los auditores de cuentas, emisores de normas y órganos de supervisión nacionales se beneficiarán de la existencia de directrices para facilitar la consistencia en la aplicación de las provisiones FEUE en la Unión Europea, COESA ha desarrollado las siguientes directrices sobre el modo en que debe llevarse a cabo una auditoría de FEUE, desarrollando el esfuerzo de trabajo exigido a este respecto. Estas directrices de COESA no son vinculantes y no constituyen una norma de auditoría. Presentan aspectos de alto nivel acordados en COESA que deberían ser relevantes para el trabajo del auditor de cuentas respecto a aspectos relacionados con FEUE.

IV. Trabajo a desarrollar por los auditores de cuentas para evaluar el cumplimiento de los estados financieros con los requerimientos FEUE.

Extraídas las conclusiones del análisis de la Comisión y al objeto de emitir una opinión sobre si los estados financieros de la entidad cumplen con los requerimientos FEUE, el auditor de cuentas deberá:

⁵ Ver artículo 34(1) de la Directiva 2013/34 UE (Directiva de Contabilidad). Este artículo está así mismo referenciado en el artículo 4(4) de la Directiva 2004/109/CE (Directiva de Transparencia).

⁶ Ver artículo 28(2)(c) de la Directiva 2006/43/CE (Directiva de Auditoría).



- (1) Asegurarse de que la versión de los estados financieros legible por el ser humano⁷ incluida en el informe electrónico preparado por la entidad está auditada o es idéntica a la información auditada; y
- (2) Determinar si la información incluida en el formato electrónico ha sido marcada de conformidad con los requerimientos FEUE.

Se proporcionan detalles a continuación.

1. Versión legible por el ser humano de los estados financieros

En relación con la versión de los estados financieros en formato FEUE legible por el ser humano (punto 1 mencionado arriba), el trabajo a desarrollar por el auditor de cuentas depende del momento en que disponga del informe final electrónico preparado por el emisor, y, eventualmente, del enfoque adoptado por el auditor de cuentas para el desarrollo de la auditoría de los estados financieros. En la práctica, se pueden identificar dos situaciones diferentes, cuyas implicaciones se describen a continuación.

Situación 1: Los estados financieros en formato FEUE están a disposición del auditor de cuentas de manera temprana.

En esta situación, el auditor de cuentas puede desarrollar su trabajo de auditoría directamente sobre el contenido de la versión legible por el ser humano de los estados financieros, dado que el contenido de esta versión debe ser igual a la de cualquier otro formato de los estados financieros (por ejemplo, papel, “Word”, “pdf”...). No es necesario aplicar ningún procedimiento de auditoría adicional para la conciliación de los distintos formatos de los estados financieros, cuando el auditor de cuentas utiliza directamente la versión de los estados financieros legible para el ser humano, para la auditoría⁸.

Situación 2: El emisor proporciona al auditor de cuentas primero una versión de los estados financieros que no están preparados conforme a los requerimientos FEUE y después le proporciona el formato electrónico que cumple con los requerimientos FEUE.

En esta situación, el auditor de cuentas necesita realizar una reconciliación (a veces denominada “conciliación”) entre la versión legible por el ser humano de los estados financieros presentados en el informe electrónico y la información inicial que la entidad le proporcionó y sobre la que el auditor de cuentas desarrolló sus procedimientos de auditoría. El auditor de cuentas deberá verificar la correspondencia entre la versión legible por el ser humano de los estados financieros y la información sobre la que ha llevado a cabo sus procedimientos.

2. Información marcada

En relación con el punto 2 mencionado arriba, el auditor de cuentas debería obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros, incluidas las correspondientes revelaciones, han sido marcados, en su caso, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos FEUE.

⁷ Los estados financieros incluidos en los archivos electrónicos son legibles tanto por el ser humano (a través de XHTML) como por máquina (a través de XBRL).

⁸ Incluso aunque los estados financieros en formato FEUE estén a disposición, en esta situación 1, el auditor de cuentas puede desarrollar el trabajo de auditoría sobre un borrador o una versión en “papel” de los estados financieros y conciliar este borrador o versión en “papel” con la versión FEUE de los estados financieros legible por el ser humano, para comprobar su correspondencia.



Los requerimientos FEUE que son relevantes para los estados financieros y el trabajo del auditor de cuentas se resumen en el Anexo I.

Para obtener esta seguridad razonable, deben seguirse los siguientes pasos por el auditor de cuentas.

a. Materialidad

El auditor de cuentas debe emplear una cifra de importancia relativa adecuada:

- Al planificar y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar; y
- Al evaluar si la información marcada está libre de incorrecciones materiales

Para los objetivos de la auditoría, el auditor de cuentas define la importancia relativa en referencia a un nivel de incorrección que podría razonablemente esperarse que influya en las decisiones económicas adoptadas por los usuarios previstos de los estados financieros.

En relación con la información marcada, los usuarios previstos de la información pueden tener necesidades y expectativas específicas en relación con la integridad y exactitud de los marcados. La importancia relativa para la información marcada, derivada de la materialidad a nivel de los estados financieros, debe ser adaptada a las especificidades de la información marcada: deben considerarse por el auditor de cuentas los aspectos cualitativos y cuantitativos para adaptar la importancia relativa para valorar el cumplimiento de los requerimientos FEUE.

Estos aspectos cuantitativos y cualitativos pueden incluir especificidades relativas al primer año de aplicación, al emisor, a los requerimientos FEUE.

b. Riesgo de incorrección material asociada a la información marcada

El auditor de cuentas debe identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales asociados a la información marcada preparada por el emisor. Esta valoración se basará en el conocimiento del proceso implantado por el emisor para generar la información marcada, incluyendo el conocimiento del sistema de control interno implantado por la entidad. Los riesgos asociados a la información marcada pueden incluir por ejemplo, las siguientes áreas:

Integridad

- i. No todas las cifras que se muestran en los estados contables principales⁹ que integran las cuentas anuales consolidadas NIIF están marcadas;
- ii. No todos los desgloses de las cuentas anuales consolidadas NIIF están marcados conforme al Anexo II del RTS sobre FEUE;
- iii. Omisión de etiquetas requeridas relacionadas con la identificación de la entidad.

⁹ Los estados contables principales incluyen el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo.



Exactitud:

- i. Los datos marcados no se corresponden con la versión legible por el ser humano de los estados financieros;
- ii. Importes que se muestran en los estados contables principales¹⁰ que integran las cuentas anuales consolidadas NIIF se han etiquetado con un contexto inexacto (por ejemplo, año o fin de año, moneda; débito / crédito; unidad monetaria (es decir, millones / miles));
- iii. Error al seleccionar el elemento apropiado de la taxonomía de base;
- iv. Una incorrecta interpretación del significado contable del hecho marcado que surge al seleccionar un elemento inapropiado de la taxonomía de base;
- v. Un elemento de taxonomía de extensión creado para marcar un importe en los estados contables principales que no está ligado al elemento de la taxonomía base que tiene el significado contable más amplio o alcance más amplio;
- vi. Un elemento de taxonomía de extensión combina varios elementos de taxonomía base, el emisor no ha ligado ese elemento de taxonomía de extensión a cada uno de esos elementos de taxonomía base, con la excepción de subtotales y salvo que sea irrelevante;

c. Procedimientos para responder al riesgo asociado

Tras haber valorado los riesgos de incorrecciones materiales, el auditor de cuentas deberá definir las respuestas adecuadas para asegurarse que la información preparada por el emisor cumple con los requerimientos FEUE.

El auditor de cuentas debe seleccionar los procedimientos adecuados y definir el tamaño de la muestra apropiado para los procedimientos sustantivos a desarrollar, teniendo en cuenta la cifra de importancia relativa de ejecución sobre los distintos elementos que componen los estados financieros.

El auditor de cuentas puede decidir confiar, hasta cierto punto, en los controles relevantes establecidos por el emisor, tras haber obtenido evidencia sobre la eficacia de los controles relevantes, para reducir los procedimientos sustantivos.

El auditor de cuentas puede elegir uno o una combinación de los siguientes procedimientos:

- inspeccionar los marcados del emisor, incluyendo el anclaje correspondiente, en su caso, utilizando el conocimiento de los requerimientos FEUE incluyendo la taxonomía, y valorar si los marcados son adecuados;
- desarrollar una expectativa independiente del adecuado marcado y anclaje, en su caso, y comparar los resultados con el marcado de los estados financieros por el emisor, como base para las pruebas sustantivas.

El auditor de cuentas puede emplear el trabajo de un experto para beneficiarse de conocimiento especializado en tecnologías de la información, sin reducir su responsabilidad respecto a la opinión expresada.

¹⁰ Ver ⁹.



La implementación de los procedimientos seleccionados debería permitir al auditor de cuentas obtener evidencia suficiente y adecuada sobre el cumplimiento por la información marcada de los requerimientos FEUE.

d. Conclusión sobre si la información marcada cumple o no con los requerimientos FEUE

La conclusión del auditor de cuentas sobre el cumplimiento de los requerimientos FEUE se basará en los resultados de los procedimientos desarrollados por el auditor.

Considerando la materialidad definida, el auditor de cuentas deberá expresar una opinión (a veces llamada conclusión “positiva”) sobre el cumplimiento de la información marcada con los requerimientos FEUE.

En los casos en los que el marcado sea materialmente incorrecto, el auditor de cuentas expresará una opinión modificada o desfavorable respecto a este cumplimiento. La conclusión dependerá en la gravedad y generalidad de la(s) incorrección(es).

Se emitirá una opinión denegada cuando el auditor de cuentas sea incapaz de obtener evidencia suficiente y adecuada a este respecto.

V. Informe

COESA está de acuerdo en que es beneficiosa la consistencia en el informe de los auditores de cuentas en los Estados miembros sobre las conclusiones del trabajo realizado. Sin embargo, el formato del informe puede estar regulado en algunos países por disposiciones legales nacionales específicas.

La postura de COESA es que el auditor de cuentas debería informar específicamente sobre el trabajo realizado sobre FEUE, y referenciar claramente los archivos que fueron objeto de examen para dicho informe.

La conclusión debería indicar la opinión del auditor de cuentas sobre si los estados financieros preparados por la entidad cumplen con los requerimientos FEUE aplicables.

COESA recomienda que la conclusión sobre el cumplimiento por los emisores de los requerimientos FEUE se proporcione en el informe de auditoría, en una sección claramente separada de la de la opinión de auditoría. Este tratamiento está en línea con el análisis de los servicios de la Comisión sobre la base legal que se menciona en la Sección II anterior.

Sin embargo, en el caso de que existan disposiciones nacionales específicas que transpongan el artículo 4(7) de la Directiva de Transparencia o el artículo 28 de la Directiva de Auditoría que contengan otras exigencias, la conclusión del auditor de cuentas se podrá también incluir en un informe separado, distinto del informe de auditoría¹¹.

Adicionalmente, en cualquier caso, si la legislación nacional contiene provisiones diferentes o adicionales, el auditor de cuentas deberá seguir dichas disposiciones nacionales.

¹¹ Emitir un informe separado puede implicar que el auditor deba realizar trabajo adicional, que no está descrito en la Sección IV de este documento, si el informe de auditoría y el informe separado no se firman en la misma fecha.



ANEXO – resumen de los requerimientos FEUE relevantes para el trabajo de los auditores de cuentas.

Los requerimientos FEUE que aplican a los estados financieros de emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la UE para los ejercicios que comiencen el o a partir del 1 de enero de 2020 - y que son relevantes para el trabajo de los auditores - son los siguientes:

(i) Todos los estados financieros incluidos en el informe financiero anual se prepararán en formato XHTML¹²

(ii) Además, para todos los estados financieros consolidados NIIF¹³:

o Las revelaciones especificadas en el Anexo II del Reglamento FEUE serán marcadas (cuando dichas revelaciones estén presentes en los estados financieros consolidados NIIF);
o Para todos los mercados (incluidos los mercados voluntarios de las revelaciones distintas de las especificadas en el Anexo II):

- se empleará el lenguaje de mercado XBRL;
- se emplearán los elementos de la taxonomía de base especificados en el Anexo VI del Reglamento FEUE con el significado contable más cercano, a menos que se cree un elemento de la taxonomía de extensión (por ejemplo, si el uso de un elemento de la taxonomía de base puede confundir el sentido contable) de conformidad con el Anexo IV del Reglamento FEUE (los mercados cumplirán las reglas previstas en el artículo 6 del Reglamento FEUE).

(iii) Además, para los estados financieros distintos de los consolidados NIIF¹⁴:

o Para todos los mercados (voluntarios):

- se empleará el lenguaje de mercado XBRL;
- se empleará el elemento de la taxonomía relevante proporcionada por el Estado miembro;
- los mercados cumplirán con las reglas previstas en el artículo 6 del Reglamento FEUE.

¹² El artículo 13 del Reglamento FEUE especifica que los emisores deben preparar sus informes financieros anuales – que incluyen los estados financieros según el artículo 4(2) de la Directiva de Transparencia – en formato XHTML.

¹³ Ver artículo 4 del Reglamento FEUE.

¹⁴ El artículo 5(1) del Reglamento FEUE especifica que los emisores UE pueden voluntariamente marcar todas las partes de sus informes financieros anuales distintos de los estados financieros consolidados NIIF siempre que utilicen el lenguaje de mercado XBRL y una taxonomía específica para dichas partes proporcionada por el Estado miembro donde estén establecidos.