

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

Adoptado el 9 de noviembre de 2021.

Objetivos de la directriz.

La Comunicación interpretativa de la Comisión Europea 2020/C379/01 establece que la legislación de la UE exige a los auditores legales (de aquí en adelante, los «auditores») proporcionar una opinión acerca de si los estados financieros incluidos en los informes anuales cumplen con los requerimientos legales aplicables¹ que se establecen en el Reglamento delegado sobre el FEUE². Es decir, con las disposiciones del Reglamento delegado sobre el FEUE que son de aplicación a los estados financieros (Ref. Anexo I de este documento).

En ausencia de una norma o de normas de auditoría aplicables en toda la Unión Europea, que aborden específicamente la información en FEUE, los objetivos de estas directrices son: describir las expectativas de COESA³ acerca de:

- los procedimientos a aplicar por los auditores para evaluar si los estados financieros incluidos en el informe anual cumplen con los requerimientos del FEUE,
- las consecuencias de cualquier incorrección identificada por los auditores, y
- la estructura y contenido del informe de auditoría sobre si los estados financieros cumplen con los requerimientos del FEUE.

Estas directrices destacan las especificaciones que deben cumplir los auditores además de las disposiciones contenidas en las normas de auditoría. Las directrices se refieren a los otros requerimientos de auditoría y de ética, incluidos los relacionados con la independencia, aplicables a los auditores en los estados miembros⁴, aunque no los reemplazan.

Estas directrices tienen en cuenta la Comunicación interpretativa de la Comisión 2020/C379/01⁵, que fue publicada tras la publicación de las directrices iniciales de COESA, y proporcionan explicaciones adicionales extraídas de la experiencia obtenida durante la implementación del FEUE. Por lo tanto, reemplazan las directrices iniciales sobre la participación del auditor en los estados financieros emitidos en FEUE emitidas por COESA el 28 de noviembre de 2019.

Procedimientos a aplicar por los auditores sobre los estados financieros en FEUE.

I - Planificación del trabajo del auditor.

1. Los auditores planificarán el trabajo a realizar considerando los siguientes aspectos:
 - Las características de los estados financieros preparados en FEUE,
 - las fechas límite a cumplir para llevar a cabo los procedimientos sobre los estados financieros en FEUE, y
 - el proceso establecido por la entidad para preparar los estados financieros en FEUE (Ref.: Apartado 2).

¹ Los requerimientos legales aplicables se establecen en la cuestión 2.2 de la Comunicación interpretativa de la Comisión 2020/C379/01.

² Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión sobre el FEUE.

³ El tiempo verbal futuro se utiliza en estas directrices para presentar las expectativas acordadas dentro de COESA.

⁴ Los estados miembros pueden requerir disposiciones relacionadas con el FEUE no cubiertas por estas directrices.

⁵ Comunicación interpretativa de la Comisión sobre la elaboración, auditoría y publicación de los estados financieros incluidos en los informes financieros anuales preparados de conformidad con el Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión sobre el formato electrónico único europeo (FEUE) (Comunicación 2020/C379/01).

II. Entendimiento del proceso de elaboración de los estados financieros en FEUE y de los controles relacionados.

2. En relación con la elaboración de los estados financieros en FEUE, los auditores obtendrán un conocimiento, en particular, de lo siguiente:
 - el proceso para la elaboración de los estados financieros en FEUE, incluida la utilización de recursos técnicos (por ejemplo, herramientas de TI) y humanos, y si la entidad externaliza total o parcialmente esta elaboración a un proveedor de servicios o utiliza un experto de la dirección, y
 - los controles diseñados e implementados por la entidad para prevenir, detectar o corregir incorrecciones en la elaboración de estados financieros en FEUE.

III. Procedimientos relacionados con el formato XHTML.⁶

3. Los auditores verificarán que todos los estados financieros incluidos en el informe financiero anual se preparen en formato XHTML.
4. Cuando la entidad proporcione a los auditores, a los efectos de la auditoría, estados financieros que todavía no estén preparados de conformidad con los requerimientos del FEUE y proporcione los estados financieros preparados en FEUE en un momento posterior, los auditores comprobarán la conciliación de ambos conjuntos de información (estados financieros en XHTML y versión auditada) para verificar su completa alineación.

IV. Procedimientos relacionados con el mercado.

5. Los auditores aplicarán procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada de que los requerimientos relativos al mercado definidos en el Reglamento Delegado sobre el FEUE se han cumplido.

Materialidad.

6. El auditor empleará un nivel adecuado de importancia relativa:
 - en la planificación y determinación de la extensión de los procedimientos a aplicar sobre la información marcada especificada en el apartado 10,
 - en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas conforme a los procedimientos sobre la información marcada, y
 - en la opinión a incluir en el informe de auditoría acerca del cumplimiento de la información marcada de acuerdo con los requerimientos del FEUE.
7. Para determinar la importancia relativa a efectos de lo descrito anteriormente, los auditores utilizarán, como punto de partida, la cifra de importancia relativa definida para la auditoría de los estados financieros y tendrán en cuenta aspectos cuantitativos y cualitativos derivados de las especificidades de la información marcada y de las necesidades y expectativas que los usuarios pueden tener sobre esta.

Valoración de los riesgos de incorrección material y respuestas a dichos riesgos.

8. Los auditores identificarán y valorarán los riesgos de incorrección material en los estados financieros presentados en FEUE teniendo en cuenta:
 - los elementos del control interno relevantes para la elaboración de los estados financieros en FEUE, y

⁶ Sin materialidad (importancia relativa) al respecto.

- los riesgos⁷ de falta de integridad e inexactitud asociados a la información marcada.
9. Los auditores verificarán que todos los importes que se indican en el Anexo II, apartado 1 del Reglamento Delegado sobre el FEUE se han marcado⁸.
10. Para aquella información⁹ que se requiere que sea marcada de conformidad con el Reglamento Delegado de FEUE o para información marcada de manera voluntaria, el auditor verificará que:
- se ha empleado el lenguaje de marcado XBRL,
 - se han utilizado los elementos de la taxonomía de base (especificados en el Anexo IV del Reglamento Delegado sobre el FEUE) con el significado contable más cercano, a menos que se cree un elemento de la taxonomía de extensión, y
 - en caso de haberse creado elementos de la taxonomía de extensión, estos cumplen con el Anexo IV del Reglamento Delegado sobre el FEUE, y
 - las marcas cumplen las normas comunes sobre marcado establecidas en el Anexo III (sobre especificaciones Inline XBRL aplicables) y el Anexo IV (sobre el marcado y las normas de archivo) del Reglamento Delegado sobre el FEUE.
11. Las marcas a comprobar de conformidad con el apartado 10¹⁰ se seleccionarán en función del riesgo de incorrección material valorado por los auditores¹¹. Los auditores pueden decidir confiar, hasta cierto punto, en los controles relevantes establecidos por la entidad, tras haber obtenido evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes, para reducir la extensión de los procedimientos sustantivos.

V. Procedimientos adicionales.

12. Se puede requerir al auditor aplicar otros procedimientos de conformidad con disposiciones nacionales.
13. Estos procedimientos pueden incluir comprobar la legibilidad de los ficheros utilizando otra herramienta distinta a la utilizada por la entidad para la elaboración de los estados financieros en FEUE. La utilización de otra herramienta siempre constituye una buena práctica, incluso cuando no lo exige una disposición o norma nacional específica.

VI.- Información sobre el cumplimiento con FEUE en el informe de auditoría.

14. Tras la aplicación de procedimientos y la comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor considerará las implicaciones de incorrecciones o, en su caso, incumplimientos, materiales, identificados en el informe de auditoría.
15. El informe de auditoría contendrá:
- Una opinión acerca de si la presentación de los estados financieros incluidos en el informe anual:
 - o Cumple en todos los aspectos materiales con el FEUE, o
 - o cumple con el FEUE excepto por la incorrección o las incorrecciones materiales o por el incumplimiento material claramente explicado en un apartado específico y mencionado en la opinión, o

⁷ Consulte el Anexo 2 más adelante.

⁸ Sin materialidad (importancia relativa) al respecto.

⁹ Esta información también incluye los importes a los que se hace referencia en el apartado 9.

¹⁰ Véase el apartado 10 acerca de la importancia relativa.

¹¹ Consulte el apartado 8 en relación con la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros presentados en FEUE.

- no cumple con el FEUE debido al efecto generalizado de la incorrección o las incorrecciones materiales o del incumplimiento material claramente explicado en un apartado específico y mencionado en la opinión,

O una declaración de la imposibilidad para el auditor de alcanzar una conclusión acerca del cumplimiento de la presentación de los estados financieros en FEUE, en aquellos casos en los que el auditor no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada al respecto. El auditor incluirá los motivos de esa imposibilidad en el informe de auditoría.

16. Esta opinión se incluirá en el informe de auditoría de manera separada a la opinión de auditoría. Dependiendo del formato del informe de auditoría, esta opinión se puede ubicar en un subapartado del apartado en el que se describen los otros requerimientos legales y reglamentarios.
17. En aquellas jurisdicciones en las que esté aceptado que el auditor aplique sus procedimientos sobre los estados financieros en FEUE que se van a incluir en el informe anual antes de disponer de este, deberán proporcionar esta información junto con su opinión sobre el FEUE en el informe de auditoría.

VII. Otros aspectos.

Independencia.

18. Cuando se aplican procedimientos sobre los estados financieros en FEUE, los auditores permanecerán alerta a las reglas de independencia aplicables y no realizarán ningún servicio distinto a la auditoría prohibido por el artículo 5 del Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo¹². Los auditores se mantendrán también alerta a cualquier amenaza de autorrevisión relacionada con el FEUE.

Carta de encargo.

19. Los auditores incluirán apartados específicos en relación al FEUE en la carta de encargo.

Utilización de un experto.

20. Cuando el auditor decida utilizar el trabajo de un experto, las disposiciones sobre la utilización del trabajo de expertos en una auditoría de estados financieros se aplicarán igualmente a este respecto.

Comunicación.

21. Antes de emitir el informe de auditoría, los auditores comunicarán a la dirección y, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad¹³ cualquier incorrección o incumplimiento identificados, excepto aquellos que sean claramente insignificantes.

Manifestaciones escritas.

22. Los auditores solicitarán manifestaciones específicas en relación con el FEUE en la carta de manifestaciones. Los auditores pueden determinar que es adecuado solicitar una carta de manifestaciones específica para cubrir las características propias del FEUE o incluir dichas especificaciones en la carta de manifestaciones. En caso de que en una jurisdicción particular se acepte que el auditor aplique sus procedimientos a los estados financieros en FEUE antes de que el informe anual esté disponible, se solicitará una declaración en la carta de manifestaciones para confirmar que los estados financieros proporcionados al auditor son los que se incluirán en el informe financiero anual.

¹² Por ejemplo, consulte el apartado c del artículo 5 del Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los servicios de contabilidad y preparación de los registros contables y los estados financieros.

¹³ Incluidas las personas que son responsables de los estados financieros presentados en FEUE.

Documentación.

23. Cualquier disposición relativa a documentación de una auditoría de estados financieros se aplicará a los procedimientos aplicados a los estados financieros en FEUE.

Auditoría conjunta.

24. Cuando la auditoría se lleva a cabo de manera conjunta, los auditores nombrados para la auditoría acuerdan la asignación del trabajo sobre el FEUE y cada auditor conjunto realiza una revisión del trabajo realizado por el otro auditor para evaluar si los procedimientos aplicados se corresponden con los definidos, si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y si la opinión es adecuada.

25. Los auditores conjuntos se comunicarán con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad de manera conjunta y coordinada¹⁴.

Anexo 1 - «Requerimientos legales aplicables»

Los requerimientos legales aplicables se establecen en la cuestión 2.2 de la Comunicación interpretativa de la Comisión sobre la elaboración, auditoría y publicación de los estados financieros incluidos en los informes financieros anuales redactados de conformidad con el Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión sobre el formato electrónico único europeo (FEUE) (Comunicación 2020/C379/01).

Para proporcionar una opinión de auditoría acerca de si los estados financieros cumplen los «requerimientos legales aplicables» que se indican aquí, los auditores comprobarán que los estados financieros de los emisores cumplen las disposiciones del Reglamento Delegado de FEUE aplicables a los estados financieros. Los “requerimientos legales aplicables” son:

- i) Todos los estados financieros que están incluidos en el informe financiero anual se prepararán en formato XHTML;
- ii) En el caso de estados financieros consolidados preparados de conformidad con las NIIF adoptadas por la UE o con las NIIF adoptadas por el IASB¹⁵:
 - o Las revelaciones especificadas en el Anexo II del Reglamento **Delegado sobre el FEUE** serán marcadas cuando dichas revelaciones estén presentes en los estados financieros consolidados;
 - o **Todos los marcados**, incluidos los marcados voluntarios de la información a revelar distinta a la que se especifica en el Anexo II del Reglamento Delegado sobre el FEUE, cumplirán los siguientes requerimientos:
 - se empleará el lenguaje de marcado XBRL;
 - se utilizarán los elementos de la taxonomía de base especificados en el Anexo IV del Reglamento Delegado sobre el FEUE con el significado contable más cercano, a menos que se cree un elemento de la taxonomía de extensión; de conformidad con el Anexo IV del Reglamento Delegado sobre el FEUE;
 - los marcados cumplirán las normas comunes sobre marcado¹⁶.
- iii) Para estados financieros distintos a los estados financieros consolidados NIIF¹⁷.
 - o Todas las marcas incluidas de manera voluntaria por el emisor o para cumplir con la legislación nacional cumplirán los siguientes requerimientos:

¹⁴ Incluidas las personas que son responsables de los estados financieros presentados en FEUE.

¹⁵ Ver artículo 4 del Reglamento Delegado sobre el FEUE.

¹⁶ Ver artículo 6 del Reglamento Delegado sobre el FEUE.

¹⁷ Ver artículo 5 del Reglamento Delegado sobre el FEUE. Estas normas se aplican a los emisores establecidos en los Estados miembros de la UE.

- se empleará el lenguaje de marcado XBRL;
- se utilizará una taxonomía específica proporcionada por el Estado miembro en el que el emisor está establecido;
- los marcados cumplirán las normas comunes sobre marcado¹⁸

Anexo II - Riesgos asociados a la información marcada

Los riesgos asociados a la información marcada pueden incluir, por ejemplo, las siguientes áreas:

Integridad.

- No todas las cifras que se muestran en los estados contables principales¹⁹ que integran las cuentas anuales consolidadas NIIF están marcadas;
- No toda la información a revelar en los estados financieros consolidados NIIF está marcada conforme al Anexo II del Reglamento Delegado sobre el FEUE.
- Se han omitido marcas requeridas relacionadas con la identificación de la entidad.

Exactitud.

- La información marcada no se corresponde con la versión legible por el ser humano de los estados financieros;
- Algunos importes que se muestran en los estados contables principales que integran los estados financieros consolidados NIIF se han marcado con un contexto inexacto (por ejemplo, año o fin de año, moneda; débito / crédito; unidad monetaria (es decir, millones/miles));
- Se han seleccionado elementos inadecuados de la taxonomía de base;
- Una incorrecta representación del significado contable del importe o del marcado de la información revelada derivado de la selección inapropiada de la taxonomía de base;
- Un elemento de una taxonomía de extensión creado para marcar un importe en los estados contables principales que no está ligado al elemento de la taxonomía de base que tiene el significado contable y/o el alcance más amplio más aproximado a ese elemento de la taxonomía de extensión del emisor;
- En el caso de que un elemento de taxonomía de extensión combina varios elementos de taxonomía de base, si el emisor no ha ligado ese elemento de taxonomía de extensión a cada uno de esos elementos de taxonomía de base.

¹⁸ Ver artículo 6 del Reglamento Delegado de FEUE.

¹⁹ Los estados contables principales incluyen el estado de situación financiera, el estado de pérdidas o ganancias y otro resultado global, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo.