



## **PUBLICACIÓN DE LA TRADUCCIÓN DE LAS DIRECTRICES EMITIDAS POR LA COMISIÓN DE ORGANISMOS EUROPEOS DE SUPERVISIÓN DE AUDITORES (COESA)**

El artículo 30 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público establece en su artículo 30 entre las funciones de COESA las siguientes:

- “a) facilitará el intercambio de información sobre cuestiones generales, sobre conocimientos técnicos y sobre las prácticas más idóneas para la aplicación del presente Reglamento y de la Directiva 2006/43/CE;*
- b) facilitará asesoramiento especializado a la Comisión y a las autoridades competentes, cuando lo soliciten, sobre cuestiones relacionadas con la aplicación del presente Reglamento y de la Directiva 2006/43/CE;”*

Según se indica en el mencionado artículo, para desempeñar sus funciones, la COESA podrá adoptar dictámenes o directrices no vinculantes.

En los ejercicios pasados COESA ha emitido las directrices que se indican a continuación:

- Directrices sobre la supervisión del límite de los honorarios por servicios distintos del de auditoría de cuentas (adoptadas el 21 de septiembre de 2018).

Estas directrices contienen orientaciones sobre el alcance del límite establecido en el artículo 4 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, respecto a los honorarios por servicios distintos del de auditoría, el cálculo de dicho límite, el primer ejercicio financiero al que resulta de aplicación dicho límite, el ejercicio financiero que debe considerarse para la aplicación del límite, la base de cálculo, los servicios que se entienden excluidos así como el modo en que los honorarios por servicios relacionados con la auditoría de la información financiera preparada a efectos de la consolidación y los honorarios por servicios de auditoría voluntaria deben computar para el cálculo del límite.

- Directrices sobre la duración del encargo de auditoría (aprobadas en la reunión Plenaria de COESA celebrada el día 27 de noviembre de 2019). Estas directrices recogen orientaciones en relación con determinados aspectos derivados de los artículos 17 y 41 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

En ellas se abordan aspectos entre los que destacan los siguientes: cómo calcular la duración del encargo y cómo debe considerarse a la red del auditor a este respecto; cómo debe considerarse la duración del encargo e implementar la obligación de rotación en el caso de auditorías de grupos; las condiciones para aplicar las posibilidades de extensión de la duración máxima inicial del encargo; los criterios para determinar cuándo una entidad adquiere la condición de Entidad de Interés Público; las condiciones para la rotación del socio clave de auditoría, del revisor de control de calidad y de otro personal; cómo afectan las fusiones y las adquisiciones al cómputo de la duración del encargo a efectos de la obligación de rotación y aspectos relativos a la aplicación de las provisiones transitorias contempladas en el artículo 41 del mencionado Reglamento.



- Directrices sobre la participación de los auditores de cuentas respecto a los estados financieros en Formato Electrónico Único Europeo (aprobadas en la reunión Plenaria de COESA celebrada el día 27 de noviembre de 2019).

Estas directrices recogen orientaciones sobre la participación del auditor respecto a los estados financieros incluidos en los estados financieros preparados conforme al Formato Electrónico Único Europeo previsto en el artículo 4(7) de la Directiva 2013/50/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2013, de Transparencia. Estos requerimientos se aplican a los estados financieros anuales de emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado en la Unión Europea, correspondientes a ejercicios que comiencen el 1 de enero de 2020 o a partir de dicha fecha. Las directrices parten del análisis legal proporcionado al respecto por la Comisión Europea y recogen orientaciones en relación con el trabajo que el auditor debe desarrollar para valorar el cumplimiento de los estados financieros con los requerimientos del Formato Electrónico Único Europeo, relativos a aspectos como la materialidad, la evaluación de los riesgos de incorrección material respecto a la información “etiquetada”, los procedimientos para responder a dichos riesgos y la conclusión a emitir respecto a si dicha información cumple con los requerimientos aplicables.

Estas directrices han sido publicadas en versión original en la página web del ICAC, habiendo considerado este Instituto que para ampliar su divulgación resulta conveniente su publicación en castellano.

Para la realización de la traducción de las directrices se ha contado con la colaboración de las corporaciones representativas de auditores de cuentas, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, a los que este Instituto agradece su participación e involucración en esta tarea.

En relación con la traducción de las guías sobre honorarios se considera necesario realizar la siguiente matización en relación con la siguiente pregunta incluida en las directrices:

***“¿Los honorarios relacionados con la auditoría de los paquetes de información financiera (“reporting packages”) preparados a los efectos de la consolidación se incluyen en el denominador a efectos de cálculo del límite?”***

*Si los paquetes de información financiera preparados a los efectos de la consolidación elaborados por el auditor legal o la sociedad de auditoría de la EIP deben considerarse a efectos de auditoría legal de los estados financieros consolidados de una empresa matriz auditada establecida dentro de la UE y/o se utilizan igualmente en el contexto de la auditoría legal de la entidad, los honorarios se considerarán honorarios de auditoría legal. En el resto de casos, se considerarán como SNA.”*

La traducción de este apartado es literal de la versión incluida en las directrices, donde se estima que la expresión es incorrecta puesto que los auditores no pueden “elaborar” la información financiera preparada a efectos de la consolidación. Hay que entender que en lugar de elaborados debería haberse referido a “auditados”.

Además de lo anterior debe señalarse que tal y como se indica en las propias directrices, estas se preparan, como no podría ser de otra manera, atendiendo a la normativa europea sin perjuicio de las particularidades que puedan derivar de la normativa nacional, en particular en



su caso en virtud del ejercicio por parte de los Estados miembros de las opciones previstas en el propio Reglamento comunitario.

De esta manera y para completar lo establecido en las directrices de COESA cuya traducción ahora se publica debe considerarse, en relación con las cuestiones a las que se refieren estas directrices la consulta número 2 publicada en el BOICAC 110 de junio de 2017 *“Sobre la aplicación de la circunstancia prevista en el artículo 4.2 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril de 2014, referida al porcentaje límite que no deben superar los honorarios por servicios distintos de auditoría percibidos, así como sobre cuál es el primer ejercicio en que dicha circunstancia resulta de aplicación”*, el dossier sobre *“Consultas recibidas durante 2020 en relación con la duración del encargo de auditoría y la obligación de rotación y resumen de las contestaciones emitidas por el ICAC”* publicado en el BOICAC 124 de diciembre de 2020 y la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación de los auditores respecto a los estados financieros en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) publicada mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de xx de febrero de 2021, publicada en el BOICAC 124 de diciembre de 2020.



## Supervisión del límite de los honorarios por servicios distintos del de auditoría de cuentas

### Observaciones preliminares

Para mejorar la independencia y la objetividad del auditor, el Reglamento de Auditoría define en su artículo 4, apartado 2 un límite para los honorarios por servicios distintos del de auditoría legal. Esta nota, destinada a las principales categorías de interesados involucrados (empresas de auditoría, comisiones de auditoría, órganos de supervisión, organismos profesionales, EIP...), define las directrices adoptadas por COESA al respecto.

Estas directrices no son vinculantes, pero se insta a los Estados miembros a extenderlas en sus respectivos países para asegurar un enfoque consistente en toda la UE. En consecuencia, esto llevaría a una aplicación consistente de varios requisitos del Reglamento de Auditoría (por ejemplo, los artículos 13, 14, 27). Las directrices se limitan a la legislación europea por lo que, en caso necesario, deberán adaptarse a las particularidades nacionales. Este es también el motivo por el que no se incluyen ejemplos. No obstante, al evaluar un caso en la práctica, es importante que se preste la debida consideración a que la intención es limitar la prestación de servicios distintos del de auditoría legal.

Esta nota, elaborada por COESA, se entenderá sin perjuicio de las Preguntas y Respuestas publicadas por la Comisión Europea.

Esta nota comienza con las definiciones del Reglamento de auditoría y de las Directivas Europeas y continúa con las preguntas más frecuentes.

### Definición de límite de los honorarios (Artículo 4(2) del Reglamento 537/2014/CE)

“Cuando el auditor legal o la sociedad de auditoría preste a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle servicios distintos del de auditoría diferentes de los mencionados en el artículo 5, apartado 1, del presente Reglamento, durante un período de tres o más ejercicios consecutivos, los honorarios totales percibidos por estos servicios no podrán exceder del 70 % de la media de los honorarios satisfechos en los tres últimos ejercicios consecutivos por la auditoría o auditorías legales de la entidad auditada y, cuando corresponda, de su empresa matriz, de las empresas que controle y de los estados financieros consolidados de dicho grupo de empresas.

A los efectos de los límites especificados en el párrafo primero, quedarán excluidos los servicios distintos del de auditoría diferentes de los referidos en el artículo 5, apartado 1, exigidos por la legislación nacional o de la Unión.”

### Definiciones según Directivas Europeas

#### Auditor legal (Artículo 2(2) de la Directiva 2006/43/CE)

Se refiere a una persona física autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías legales;



### **Sociedad de auditoría** (Artículo 2(3) de la Directiva 2006/43/CE)

Se refiere a una persona jurídica o cualquier otra entidad, independientemente de su forma jurídica, autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías.

### **Auditoría legal** (Artículo 2(1) de la Directiva 2006/43/CE)

Se refiere a una auditoría de estados financieros anuales o estados financieros consolidados siempre que:

- (a) Sea exigida por el Derecho de la Unión;
- (b) Sea exigido por el Derecho nacional aplicable a las pequeñas empresas;
- (c) Sea realizada voluntariamente a solicitud de las pequeñas empresas que cumplan requisitos legales nacionales que sean equivalentes a los de una auditoría conforme a la letra (b), cuando la legislación nacional defina dichas auditorías de auditorías legales.

### **Empresa matriz** (punto (9) del Artículo 2 de la Directiva de Contabilidad 2013/34/UE).

Se define como una sociedad que controla una o varias empresas filiales.

### **Empresa controlada** (punto (f) del Artículo 2(1) de la Directiva sobre transparencia 2004/109/CE)

Se define como toda empresa

- (i) en la que una persona física o jurídica tenga la mayoría de los derechos de voto; o
- (ii) con respecto a la cual una persona física o jurídica tenga el derecho de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, gestión o control y de la que al mismo tiempo sea accionista o asociado; o
- (iii) en la que una persona física o jurídica que sea accionista o asociado controle ella sola la mayoría de los derechos de voto de los accionistas o de los asociados, respectivamente, en virtud de un acuerdo celebrado con otros accionistas o asociados de la empresa que se trate; o
- (iv) sobre la cual una persona física o jurídica pueda ejercer o ejerza efectivamente una influencia dominante o control.

## **Preguntas frecuentes**

### **¿Cuál es el alcance del límite?**

El requisito básico es que el límite se aplique únicamente a nivel del auditor legal o sociedad de auditoría que audita la respectiva EIP y no a la totalidad de la red. Si los servicios distintos del de auditoría legal (SNA) se prestan por empresas afiliadas a una misma red, incluso dentro del mismo Estado miembro, el límite de los honorarios no se aplicará a los SNA prestados por estas empresas. No obstante, el artículo 4 (4) del Reglamento establece que los Estados miembros podrán aplicar requisitos más estrictos.

Incluso si el resto de miembros de la red fueran también sociedades de auditoría, los SNA prestados no se incluirán en el cálculo del límite de los honorarios (aunque tendrían que calcular por separado un límite en caso de que auditen también a entidades de interés público) (en lo sucesivo, denominadas "EIP")



### **¿Cómo se calcula el límite del 70% para los honorarios de los SNA?**

El cálculo del límite de los honorarios se aplicará a todas las EIP. Por tanto, si hay más de una EIP dentro de un grupo de sociedades, el límite se calculará para cada EIP.

El cálculo del límite de los honorarios deberá realizarse no solo incluyendo la EIP auditada sino también, cuando sea el caso, su empresa matriz y las empresas que controle, tanto si estas entidades son EIP como si no.

Para el cálculo del límite de los honorarios, las empresas a considerar pueden estar establecidas tanto dentro como fuera de la Unión Europea.

### **¿Cuál es el primer ejercicio financiero a efectos del cálculo del límite de los honorarios?**

El Reglamento establece que cuando un auditor legal o una sociedad de auditoría han prestado SNA a la EIP auditada durante un periodo ininterrumpido de tres o más ejercicios financieros consecutivos, los honorarios totales por dichos servicios en el cuarto ejercicio deberán limitarse al máximo establecido.

Debe entenderse como periodo ininterrumpido de tres años cuando tanto los servicios de auditoría como los SNA se hayan prestado por el mismo auditor legal o sociedad de auditoría durante al menos tres años consecutivos. Si esta condición no se cumple, el límite no será de aplicación.

Si el primer ejercicio financiero se inicia el 17 de junio de 2016 o posteriormente, por ejemplo, cuando una EIP finalice su ejercicio el 31 de diciembre, el primer ejercicio al que se aplicara el límite será el que comience el 1 de enero de 2020.

Si una entidad adquiere la condición de EIP en el curso de un encargo de auditoría, el cálculo del límite deberá comenzar a partir del ejercicio financiero en el que la entidad se considere EIP. Si hay varias EIP en un grupo, el primer ejercicio financiero se determinará individualmente para cada una de ellas.

### **¿Qué ejercicio financiero se considerará para el cálculo del límite de los honorarios?**

El ejercicio financiero a considerar deberá ser el de la EIP auditada incluso si su empresa matriz o si las empresas que controle tienen fechas de cierre de ejercicio diferentes.

Si la empresa matriz o una empresa que controle tienen fechas de cierre diferentes, los honorarios para la auditoría legal deberán incluirse en función del ejercicio financiero de la EIP auditada.

### **¿Cuál es la base de cálculo para los honorarios de la auditoría legal y de los SNA?**

Los honorarios de la auditoría legal a considerar para el cálculo del límite serán los correspondientes a la auditoría de los estados financieros, pagados de media durante los tres ejercicios de referencia de la EIP.

Con respecto a los SNA, la referencia será el momento en que se prestaron, independientemente de cuándo se facturaron o pagaron estos honorarios.



### **¿Existe algún SNA que esté excluido del límite por alguna Directiva o Reglamento de la UE?**

Se excluirán los SNA, distintos de los mencionados en el artículo 5 (1), exigidos por la legislación de la UE o nacional.

Como un ejemplo frecuente de la legislación de la UE, la Directiva sobre folletos establece los requerimientos a cumplir por los auditores legales y las sociedades de auditoría en relación con el Reglamento n° 809/2004 sobre la información contenida en los folletos. Estos servicios están excluidos del límite de los honorarios.

### **¿Qué se entenderá por "legislación nacional" en virtud del artículo 4 (2)?**

El Reglamento 537/2014 se aplica a todos y cada uno de los Estados miembros. Por tanto, los SNA exigidos por la legislación nacional de cualquier Estado miembro quedarán excluidos del límite de los honorarios, independientemente del lugar de prestación del servicio, en la medida en que la legislación nacional sea aplicable al concreto auditor legal o la concreta entidad auditada.

### **¿Cuál es la fuente principal de información para calcular el límite de los honorarios?**

Para el cálculo del límite de los honorarios deberán usarse los registros contables de la sociedad de auditoría, puesto que la gestión del límite de los honorarios corresponde en primera instancia a la sociedad de auditoría y porque dicha gestión no solo afecta a la entidad auditada. Si la EIP y la sociedad de auditoría tienen una fecha de cierre diferente, el ejercicio a considerar será el de la EIP auditada (como se indicó anteriormente).

Se recomienda que la sociedad de auditoría proporcione a la Comisión de auditoría los honorarios pertinentes y el resultado del cálculo del límite de los honorarios a los efectos de lo estipulado en el Artículo 39 (6) e) de la Directiva 2006/43/CE.

### **¿Cómo considerar un SNA exigido por las autoridades de terceros países?**

Los SNA exigidos por una autoridad de un tercer país no son SNA exigidos por la legislación de la UE o nacional. En general, estos servicios se incluyen en el cálculo del límite de los honorarios.

Sin embargo, los procedimientos de auditoría integrados realizados de acuerdo con, por ejemplo, las normas PCAOB no pueden separarse de los procedimientos de auditoría realizados para la auditoría legal de conformidad con la Directiva o Reglamento europeos. Incluso si las normas PCAOB pudieran exigir un nivel más alto o más extenso de pruebas de controles, estos procedimientos de auditoría también se utilizarán para la auditoría de los estados financieros de acuerdo con la Directiva o Reglamento europeos. Así pues, si los procedimientos de auditoría son utilizados al mismo tiempo para la auditoría legal según el marco de la UE y en base a las normas PCAOB, los honorarios correspondientes podrán ser considerados honorarios de auditoría legal.

### **¿Los honorarios relacionados con la auditoría de los paquetes de información financiera ("reporting packages") preparados a los efectos de la consolidación se incluyen en el denominador a efectos de cálculo del límite?**

Si los paquetes de información financiera preparados a los efectos de la consolidación elaborados por el auditor legal o la sociedad de auditoría de la EIP deben considerarse a efectos de auditoría legal de



los estados financieros consolidados de una empresa matriz auditada establecida dentro de la UE y/o se utilizan igualmente en el contexto de la auditoría legal de la entidad, los honorarios se considerarán honorarios de auditoría legal. En el resto de casos, se considerarán como SNA.

**¿Los honorarios relacionados con la auditoría voluntaria de los estados financieros de una empresa controlada (al margen de la definición de auditoría legal) han de ser incluidos a efectos del cálculo del límite de los honorarios?**

Estas auditorías se clasifican como servicios SNA.

No obstante, si la información auditada y, por ende, los procedimientos de auditoría llevados a cabo se utilizan como parte de la auditoría legal de los estados financieros anuales y/o consolidados de la empresa matriz auditada establecida dentro de la UE en cumplimiento de una obligación legal, los honorarios abonados por estos servicios podrán catalogarse como honorarios de la auditoría legal.





## **Duración del encargo de auditoría**

### **Observaciones preliminares**

Los artículos 17 y 41 del Reglamento (UE) Nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 contienen requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (en adelante, el Reglamento) para tratar la amenaza de familiaridad y para reforzar la independencia de los auditores legales y sociedades de auditoría.

El considerando 21 del Reglamento establece que:

*“Al objeto de reducir la amenaza de familiaridad, reforzando con ello la independencia de los auditores legales y sociedades de auditoría, es importante establecer una duración máxima del encargo de auditoría que vincula a un auditor legal o sociedad de auditoría con una entidad auditada determinada. Además, como medio para reforzar la independencia del auditor legal o sociedad de auditoría, favorecer el ejercicio del escepticismo profesional y aumentar la calidad de la auditoría, el presente Reglamento establece las siguientes alternativas para una ampliación de la duración máxima del encargo: la licitación regular, abierta y obligatoria o la designación de más de un auditor legal o sociedad de auditoría por las entidades de interés público. Asimismo, la participación de sociedades de auditoría más pequeñas en estas medidas facilitaría a dichas sociedades el desarrollo de sus capacidades, lo cual contribuiría a ampliar las posibilidades de elección de auditores legales y sociedades de auditoría de que disponen las entidades de interés público. Debe establecerse asimismo un mecanismo de rotación gradual en relación con los auditores principales responsables que llevan a cabo la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría. También es importante estipular un plazo adecuado durante el cual el auditor legal o la sociedad de auditoría no pueda efectuar nuevamente la auditoría legal de la misma entidad.”*

Este documento está dirigido a los auditores y sociedades de auditoría, las comisiones de auditoría, los órganos de supervisión, los organismos profesionales, las entidades de interés público (en adelante, EIP) y otros interesados e incluye las directrices adoptadas por COESA respecto a la materia de duración del encargo de auditoría.

Las directrices son una norma mínima encaminada a proporcionar orientación y no son vinculantes. No obstante, se insta a los Estados miembros a implementar las directrices en sus respectivas jurisdicciones para asegurar un enfoque consistente en toda la Unión Europea (en adelante, UE). Las directrices se limitan a la legislación europea y, en caso necesario, deberán adaptarse a las particularidades nacionales que derivan de las opciones previstas en el Reglamento. Este es también el motivo por el que no se incluyen ejemplos. Las particularidades nacionales mencionadas se refieren a los siguientes aspectos:

- La duración mínima del encargo de auditoría puede ser superior a 1 año,
- La duración máxima del encargo de auditoría puede ser inferior a 10 años,
- La duración máxima del encargo de auditoría se puede ampliar hasta un máximo de 20 años en caso de convocatoria pública de ofertas una vez finalizada la duración máxima inicial de 10 años o inferior,



- La duración máxima del encargo de auditoría se puede ampliar hasta un máximo de 24 años una vez finalizada la duración máxima inicial de 10 años o inferior, si se ha contratado simultáneamente a más de un auditor legal o sociedad de auditoría, y
- La participación de los auditores principales responsables de la realización de la auditoría puede finalizar antes del plazo de siete años desde el primer ejercicio financiero en el que actuaron como auditores principales responsables.

En la aplicación de las directrices, es importante considerar debidamente la intención y el espíritu subyacentes en los artículos 17 y 41 del Reglamento para hacer frente a la amenaza de familiaridad y para reforzar la independencia y para asegurar que las disposiciones se aplican de una manera no abusiva.

Esta nota, elaborada por la COESA, se entenderá sin perjuicio de las Preguntas y respuestas publicadas por la Comisión Europea.

## **Preguntas frecuentes.**

### **A) ASPECTOS RELACIONADOS CON EL ARTÍCULO 17 DURACIÓN DEL ENCARGO DE AUDITORÍA.**

#### **1. ¿Cómo se calcula la duración del encargo de auditoría? ¿Cómo debe considerarse a la red del auditor o sociedad de auditoría en la duración del encargo de auditoría?**

La duración del encargo de auditoría se calcula a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría (en adelante, auditor) para que realice esa auditoría legal y las consecutivas de la misma EIP.

Siguiendo la interpretación literal del artículo 17.8, esta duración se interrumpirá si el auditor deja de realizar la auditoría legal de la EIP o si la entidad deja de tener la condición de EIP. Si la duración del encargo se interrumpe, el cálculo volverá a contar desde el principio y no continuará cuando vuelva a nombrarse al auditor o cuando la entidad adquiera otra vez la condición de EIP, excepto – cuando sea aplicable- en los casos en que la sociedad de auditoría sea adquirida o se fusione con otra sociedad de auditoría que continúe realizando la auditoría legal de dicha entidad (ver pregunta 8)

Si se nombra a más de un auditor el cálculo se aplicará a cada auditor de forma separada.

La duración máxima del encargo de auditoría se aplica solo a la EIP individual y al auditor y no afecta a ninguna otra entidad de la red. Sin embargo, tras la finalización de la duración máxima del encargo, ni el auditor ni un miembro de su red dentro de la Unión Europea podrán asumir la auditoría legal de la misma EIP hasta que hayan transcurrido cuatro años.

En relación con ambos, el cálculo de la duración máxima del encargo y el periodo de enfriamiento, se insta a las autoridades nacionales a vigilar de cerca el cumplimiento por los auditores de la intención y espíritu de los requerimientos de rotación y enfriamiento, dentro de los límites establecidos por la legislación nacional. Esto incluye centrarse en auditores, sociedades de auditoría o redes que puedan ser parte de una estructura legal que tenga por objeto eludir estas obligaciones.



Considerando el espíritu y el propósito del Reglamento de evitar la amenaza de familiaridad al implementar los requisitos de rotación, se recomienda encarecidamente considerar que si un auditor deja de prestar servicios de auditoría a una EIP durante un periodo inferior a cuatro años (denominado periodo de enfriamiento) y es nombrado otra vez para prestar servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción, el cálculo de la duración máxima no debe reiniciarse. Por el contrario, el número de años durante los que el auditor ha estado prestando servicios a la EIP antes de la interrupción debería añadirse a los años de prestación de servicios de auditoría a la misma EIP por el mismo auditor tras la interrupción.

## **2. ¿Cómo se aplica la duración mínima del encargo?**

La duración inicial del encargo de auditoría es de un año; o más en los casos en que el Estado miembro haya decidido establecer una duración inicial superior basándose en la opción incluida en el artículo 17.2.a) del Reglamento. Dicho periodo debería ser considerado como el periodo de referencia para el nombramiento inicial de auditor legal o sociedad de auditoría.

Sin embargo y sin perjuicio de este nombramiento inicial, el auditor o la entidad auditada pueden terminar la relación contractual antes de la finalización de dicho periodo si existe justa causa, de conformidad con lo establecido en el artículo 38 de la Directiva 2006/43/CE modificada por la Directiva 2014/56/UE (en adelante, la Directiva), incluyendo incompatibilidades inesperadas que afecten a la independencia y otras circunstancias previstas en la legislación del correspondiente Estado miembro.

## **3. ¿Cómo se aplica la duración del encargo de auditoría en caso de una auditoría de grupo?**

La duración máxima del encargo de auditoría legal se calculará de forma individual para las entidades, ubicadas dentro de la UE, que sean EIP, de conformidad con el artículo 2.13 de la Directiva. No se aplica al grupo de empresas en conjunto ni a la matriz o las filiales del grupo que no tengan la consideración de EIP. Cada EIP estará sometida a las normas de rotación aplicables en el Estado miembro donde esté localizada. Si la matriz debe rotar su auditor, esto no implicará la rotación del auditor de las filiales a menos que haya transcurrido la duración máxima de sus respectivos encargos.

## **4. ¿Cuáles son las condiciones para la ampliación de la duración máxima de 10 años o inferior?**

- a) Duración máxima hasta 20 años en caso de convocatoria pública de ofertas.

La opción solo se aplica si se ha previsto en la normativa nacional del Estado miembro correspondiente. En estos casos, el Reglamento exige que la convocatoria pública de ofertas tenga efecto antes de la finalización de la duración máxima inicial de 10 años o inferior.

La duración total puede ampliarse hasta un máximo de 20 años, con independencia de la duración máxima inicial del encargo de auditoría.

- b) Duración máxima hasta 24 años en caso de auditoría conjunta.

Si un Estado miembro ha decidido utilizar la opción de auditoría conjunta para ampliar el periodo del encargo hasta un máximo de 24 años tal y como prevé el Reglamento, con independencia de la duración máxima inicial del encargo de auditoría, debe nombrarse simultáneamente a más de un auditor legal o sociedad de auditoría y los resultados de la auditoría legal deben ser presentados en un informe conjunto tal y como establece el artículo 28.3 de la Directiva.



El cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría se realizará para cada auditor por separado y considerando que tras el transcurso de la duración máxima inicial de 10 años para un auditor (tanto en un escenario de auditor único o en una auditoría conjunta) la condición para ampliar la duración máxima es que se nombre a más de un auditor.

c) Ampliación para un encargo adicional de no más de 2 años en casos excepcionales.

En casos excepcionales y debidamente justificados, la EIP puede solicitar a la autoridad competente nacional que le conceda una única ampliación, de hasta 2 años, para prorrogar el nombramiento de auditor legal.

La ampliación en casos excepcionales se aplicará con independencia de la duración máxima aplicable al encargo de auditoría, siempre que se cumplan las condiciones del artículo 17.4, es decir, que se organice una convocatoria pública de ofertas cumpliendo las condiciones del artículo 16 apartados 2 a 5 del Reglamento (excepto en el caso de EIP exentas según el artículo 16.4 del Reglamento) o que se nombre simultáneamente a más de un auditor, siempre que, en este último caso, los resultados de la auditoría se presenten en un informe conjunto tal y como establece el artículo 28.3 de la Directiva.

Dado que los estados financieros se preparan, auditan y aprueban en referencia a un ejercicio financiero, pero necesariamente después de la finalización de dicho ejercicio financiero, la mención a un periodo de “dos años” para la ampliación debe entenderse referida a 2 ejercicios financieros y, por tanto, cubre los servicios de auditoría correspondientes a dichos ejercicios financieros aunque se presten con posterioridad a la finalización de dichos ejercicios.

Siempre corresponde a la autoridad competente nacional decidir sobre la solicitud de ampliación y sobre el momento de la decisión caso a caso, en la medida permitida por su respectiva legislación.

## **5. ¿Cuándo adquiere una entidad la condición de EIP?**

A efectos de la Directiva y el Reglamento, las entidades son EIP desde que cumplen el criterio de entidad cotizada, institución de crédito o entidad aseguradora establecido en la legislación europea. En la práctica esto implica, por ejemplo, que una entidad cotizada adquiere la condición de EIP desde el momento en que sus acciones están admitidas a cotización en un mercado regulado de la Unión Europea, con independencia de cuando se hayan definido como EIP en la normativa europea.

Adicionalmente, los Estados miembros pueden designar otras entidades como EIP según la legislación nacional. Estas entidades se considerarán EIP cuando cumplan los criterios establecidos por dicho Estado miembro.

En el caso particular de una entidad que adquiere la condición de EIP durante un ejercicio financiero, por ejemplo, por la admisión de sus valores a cotización en un mercado regulado, el cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría comenzará el primer ejercicio en que la entidad era EIP en la fecha de información, es decir en la fecha de cierre de los estados financieros.



**6 ¿Cuáles son las condiciones para la rotación del auditor principal responsable? ¿Pueden los auditores principales responsables después de su cese convertirse en revisores de control de calidad del encargo para el mismo encargo de auditoría? ¿Se requiere que los revisores de control de calidad del encargo roten?**

El artículo 2.16 de la Directiva define auditor principal responsable de la siguiente manera:

- A) El auditor o auditores designados por una sociedad de auditoría para un encargo de auditoría concreto como principales responsables de realizar la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría; o
- B) En el caso de una auditoría de grupo, al menos el auditor o auditores legales designados por una sociedad de auditoría como principales responsables de realizar la auditoría legal a nivel de grupo y el auditor o auditores legales designados como principales responsables a nivel de filial significativa; o
- C) El auditor o los auditores legales que firmen el informe de auditoría.

El auditor principal responsable deberá dejar de participar en la auditoría legal de la entidad auditada a más tardar a los siete años desde la fecha de su designación. No se incluyen los años de participación del auditor principal responsable en la auditoría antes de que la entidad adquiriera la condición de EIP.

Los Estados miembros pueden aplicar términos más estrictos para el cese del auditor principal responsable.

El auditor principal responsable no podrá participar de nuevo en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido tres años desde la fecha en que cesó su participación.

En aquellos Estados miembros en los que no es obligatorio o no esté sujeto a compromiso profesional, se recomienda encarecidamente como buena práctica que el auditor principal responsable no sea designado revisor de control de calidad del encargo durante el periodo de enfriamiento, dado que podría afectar a su objetividad para desarrollar las responsabilidades establecidas en el artículo 8 del Reglamento a causa de una elevada amenaza de familiaridad.

Por las razones mencionadas en el considerando 21 del Reglamento, en aquellos Estados miembros donde la rotación del revisor de control de calidad del encargo no es obligatoria o no está autoimpuesta, también se recomienda su rotación como buena práctica, con los mismos periodos máximos que para los auditores principales responsables.

**7. ¿Quiénes son las personas dentro de la sociedad de auditoría que deben rotar de manera gradual?**

El personal de mayor antigüedad involucrado en la auditoría debe rotar de manera gradual, de acuerdo con el artículo 17.7 del Reglamento. Deben ser identificados por los auditores, de acuerdo con las categorías profesionales establecidas por ellos y de acuerdo con la asignación de personal a cada encargo de auditoría. Sin embargo, el personal de mayor antigüedad incluye, al menos a quienes -no siendo los auditores principales responsables ni los revisores de control de calidad del encargo- participen, dentro del equipo del encargo, en la dirección, revisión o supervisión del encargo de auditoría y los miembros del equipo del encargo que no estén inscritos como auditores legales.



## **8. ¿Cómo afectan las fusiones y adquisiciones al cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría?**

El segundo párrafo del artículo 17.8 del Reglamento trata de evitar la elusión de los requerimientos de rotación. Debe situarse el foco en la esencia de la continuidad económica o real del auditor, sin tener en cuenta los cambios en la forma de la entidad legal del auditor como consecuencia de fusiones o adquisiciones. Este enfoque asegura la efectividad de la legislación europea y consigue la razón fundamental de los requerimientos de rotación, que es, la promoción de la independencia y la eliminación de conflictos de interés derivados de la amenaza de familiaridad. Esta razón fundamental es también consistente con el enfoque “del fondo sobre la forma”, de acuerdo con el cual el fondo económico y sus efectos concretos prevalecen sobre el diseño formal y legal (de fusiones o adquisiciones previas).

De esta manera, la duración del encargo en caso de fusiones y adquisiciones de sociedades de auditoría debería contar desde que el encargo original de auditoría se ha llevado a cabo por una de las sociedades de auditoría fusionadas, es decir, sin considerar el efecto de la fusión o como si la fusión no hubiera tenido lugar.

En el caso de fusión de una EIP con otra u otras entidades, si el auditor de la entidad absorbente o de la nueva entidad creada tras la fusión era el auditor de alguna de las EIP que han participado en la fusión, la duración del encargo debe contar desde el encargo inicial de las EIP involucradas en la fusión. El mismo criterio se aplicará a adquisiciones, escisiones y otros cambios en la estructura de propiedad.

Sin embargo, en el caso de incertidumbres en el contexto de estas reestructuraciones, el auditor informará inmediatamente a la autoridad competente nacional de dichas incertidumbres, que debatirá y decidirá en última instancia la fecha de comienzo del encargo de auditoría a efectos de la duración máxima del encargo caso a caso y considerando el enfoque de fondo sobre forma.

Esto aplica tanto a los auditores como a las EIP.

## **B) ASPECTOS RELACIONADOS CON EL ARTÍCULO 41 DISPOSICIONES TRANSITORIAS.**

### **9. ¿Cómo se aplican las disposiciones transitorias del artículo 41 del Reglamento?**

Los apartados 1 y 2 del artículo 41 establecen la duración máxima específica de ciertos encargos de auditoría. Estos apartados se aplican con independencia de las opciones ejercidas por los Estados miembros respecto a la extensión de la duración del encargo de auditoría.

Por el contrario, según el apartado 3 del artículo 41, la extensión de la duración máxima del encargo de auditoría en caso de convocatoria pública de ofertas (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de nombramiento de más de un auditor (artículo 17.4.b) del Reglamento) se considerará según lo previsto en la respectiva normativa nacional del Estado miembro.

La expresión “asumir” o “prorrogar” debe entenderse como el nombramiento del auditor siempre y cuando dicho nombramiento se refiera a los estados financieros correspondientes a un ejercicio financiero que comience antes del 17 de junio de 2020 o de 2023, respectivamente.

El periodo de enfriamiento previsto en el artículo 17.3 del Reglamento será también de aplicación cuando se apliquen las disposiciones transitorias del artículo 41.



Para el cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría de acuerdo con este artículo, las entidades se consideran EIP desde el momento en que cumplan los criterios de entidad cotizada, institución de crédito o entidad aseguradora establecidos en la normativa europea, con independencia de cuando se haya definido como EIP bajo la normativa europea.

A los efectos de este artículo y para computar el número de años que el auditor ha estado prestando servicios de auditoría a la EIP, se considerarán los ejercicios financieros cerrados a la fecha de entrada en vigor del Reglamento.

a) Aplicación del artículo 41.1.

Se aplica a auditores que a la fecha de entrada en vigor del Reglamento (es decir, 16 de junio de 2014) han estado prestando servicios ininterrumpidos de auditoría a la EIP durante 20 años consecutivos o más.

Cuando el comienzo del primer ejercicio financiero incluido en el encargo de auditoría sea anterior a (o el) 16 de junio de 1994, la entidad auditada no podrá prorrogar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor legal para ejercicios que comiencen el 17 de junio de 2020 o más tarde.

b) Aplicación del artículo 41.2.

Se aplica a auditores que a la fecha de entrada en vigor del Reglamento (es decir, 16 de junio de 2014) han estado prestando servicios ininterrumpidos de auditoría a la EIP entre 11 y 20 años consecutivos.

Cuando el comienzo del primer ejercicio financiero incluido en el encargo de auditoría sea entre el 17 de junio de 1994 y el 16 de junio de 2003, la entidad auditada no podrá prorrogar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor legal para ejercicios que comiencen el 17 de junio de 2023 o más tarde

c) Aplicación del artículo 41.3.

Según se ha indicado anteriormente, la aplicación del artículo 41.3 del Reglamento considera la extensión de la duración máxima del encargo de auditoría en caso de convocatoria pública de ofertas (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de auditoría conjunta (artículo 17.4.b) del Reglamento) adoptada por el correspondiente Estado miembro.

Cualquier encargo que fuera asumido antes del 16 de junio de 2014 y que continúe en vigor el 17 de junio de 2016, distinto de los referidos en los apartados 1 y 2 del artículo 41, puede permanecer en vigor hasta la respectiva duración máxima nacional que podrá ser prolongada mediante convocatoria pública de ofertas o mediante el nombramiento simultáneo de más de un auditor.



## ANEXO. BASE LEGAL

### **Artículo 17 Reglamento (EU) nº 537/2014 del Parlamento europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (en adelante Reglamento)**

*“1. Toda entidad de interés público designará a un auditor legal o sociedad de auditoría para un encargo inicial cuya duración mínima será de un año y que podrá renovarse.*

*Ni el encargo inicial de un auditor legal o sociedad de auditoría determinado, ni el encargo inicial combinado con sus renovaciones podrán exceder de una duración máxima de diez años.*

*2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros podrán:*

*a) exigir que el encargo inicial a que se refiere el apartado 1 tenga una duración superior a un año;*

*b) establecer una duración inferior a diez años para los encargos a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1.*

*3. Una vez transcurrido el período de duración máxima de los encargos contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, o en el apartado 2, letra b), o una vez transcurrido el período de los encargos con sus prórrogas de conformidad con los apartados 4 o 6, ni el auditor legal o sociedad de auditoría ni, en su caso, ninguno de los miembros de las redes de estos dentro de la Unión, podrán realizar la auditoría legal de la misma entidad de interés público hasta que hayan transcurrido cuatro años.*

*4. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 y en el apartado 2, letra b), los Estados miembros podrán establecer que los períodos de duración máxima a que se refieren el apartado 1, párrafo segundo, y el apartado 2, letra b), puedan ampliarse hasta una duración máxima de:*

*a) veinte años si, una vez transcurrido el período de duración máxima contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, apartados 2 a 5, o*

*b) veinticuatro años si, una vez transcurrido el período de duración máxima contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), se ha contratado simultáneamente a más de un auditor legal o sociedad de auditoría, siempre que la auditoría legal dé lugar a la presentación del informe conjunto de auditoría a que se refiere el artículo 28 de la Directiva 2006/43/CE.*

*5. Los períodos de duración máxima mencionadas en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), solo podrán prorrogarse si, por recomendación del comité de auditoría, el órgano de administración o supervisión, de conformidad con el Derecho nacional, propone una prórroga del encargo a la junta general de accionistas y la propuesta es aprobada.*

*6. Una vez transcurrido el período de duración máxima del encargo contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, en el apartado 2, letra b), o en el apartado 4, según corresponda, la entidad de interés público, con carácter excepcional, podrá solicitar que la autoridad competente a que se refiere el artículo 20, apartado 1, otorgue una prórroga con el fin de volver a designar al auditor legal o sociedad de auditoría para un nuevo encargo, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 4, letras a) y b). La duración de este encargo adicional no excederá de dos años.*

*7. Los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal deberán dejar de participar en la auditoría legal de la entidad auditada, a más tardar, a los siete años de la fecha de su designación. No podrán participar de nuevo en la auditoría legal de esa entidad antes de que hayan transcurrido tres años desde la fecha en que cesó su participación.*





*No obstante, los Estados miembros podrán exigir que los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal dejen de participar en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido siete años desde la fecha de su respectiva designación.*

*El auditor legal o la sociedad de auditoría establecerá un mecanismo adecuado de rotación gradual del personal de mayor antigüedad involucrado en la auditoría legal, que incluirá al menos a las personas registradas como auditores legales. El mecanismo de rotación gradual se aplicará de manera escalonada a los miembros del equipo, y no a la totalidad del equipo que realiza el encargo. Guardará proporción con la escala y la complejidad de las actividades del auditor legal o la sociedad de auditoría.*

*El auditor legal o la sociedad de auditoría deberá ser capaz de demostrar a la autoridad competente que este mecanismo se aplica eficazmente y que se ajusta a la escala y la complejidad de sus actividades.*

*8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público*

*A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado.*

*En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo, por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.*

#### **Artículo 41 Disposición transitoria**

*1. A partir del 17 de junio de 2020, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 20 años o más consecutivos en la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento.*

*2. A partir del 17 de junio de 2023, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 11 años o más, pero menos de 20, consecutivos en la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento.*

*3. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 1 y 2, los encargos de auditoría asumidos antes del 16 de junio de 2014 pero que sigan vigentes a 17 de junio de 2016, podrán seguir siendo aplicables hasta que finalice el período de duración máxima mencionado en el artículo 17, apartado 1, párrafo segundo, o en el artículo 17, apartado 2, letra b), será aplicable el artículo 17, apartado 4.*

*4. El artículo 16, apartado 3, solo se aplicará a los encargos de auditoría una vez finalizado el período indicado en el artículo 17, apartado 1.”*



## **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 Transparencia<sup>1</sup>. 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 anuales<sup>2</sup>.

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)<sup>3</sup>.

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)<sup>4</sup> mencionando que el Reglamento FEUE es un instrumento legal vinculante y que desde su punto

<sup>1</sup> 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

<sup>2</sup> 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”

<sup>3</sup> 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

<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)



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 auditoría<sup>5</sup>, 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 legales<sup>6</sup>.

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:

---

<sup>5</sup> 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).

<sup>6</sup> 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 humano<sup>7</sup> 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 auditoría<sup>8</sup>.

##### **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.

---

<sup>7</sup> 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).

<sup>8</sup> 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 principales<sup>9</sup> 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.

---

<sup>9</sup> 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 principales<sup>10</sup> 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.

---

<sup>10</sup> Ver <sup>9</sup>.



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 auditoría<sup>11</sup>.

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

---

<sup>11</sup> 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 XHTML<sup>12</sup>

(ii) Además, para todos los estados financieros consolidados NIIF<sup>13</sup>:

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 NIIF<sup>14</sup>:

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.

---

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> Ver artículo 4 del Reglamento FEUE.

<sup>14</sup> 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.