ANEXO 1

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE LA ACTUACIÓN DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON LOS ESTADOS FINANCIEROS PRESENTADOS EN EL FORMATO ELECTRÓNICO ÚNICO EUROPEO (FEUE)

	Apartado
Introducción	1-6
Objetivos	7
Definiciones	8
Requerimientos	
Aspectos generales	9-12
Planificación	13
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno en relación con la aplicación del FEUE	14-21
Materialidad	22-26
Respuestas a los riesgos valorados	27-33
Consideraciones relativas a entidades que utilizan una organización de servicios o un experto externo en el proceso de aplicación del FEUE	34
Utilización del trabajo de un experto del auditor	35
Formación de la opinión y tipos de opinión	36-47
Manifestaciones escritas	48
Comunicaciones	49
Documentación	50
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Respuesta a los riesgos valorados	A1
Formación de la opinión y tipos de opinión	A2-A3
Anexo: Modelos orientativos del apartado del informe de auditoría "Formato electrónico único europeo" de la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios"	

Introducción

Alcance

1. Esta Norma Técnica de Auditoría trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar la aplicación del Reglamento Delegado (UE) 2019/815, de 17 de diciembre de 2018, de la Comisión Europea (Reglamento FEUE) en la auditoría de estados financieros, incluso cuando este se aplique de forma voluntaria por los emisores cuyos valores sean admitidos a negociación en un mercado regulado.

2. De acuerdo con el contenido del Reglamento FEUE, las obligaciones de presentación en formato electrónico *Extensible Hypertext Markup Language* (XHTML) afectan tanto a las cuentas anuales de la sociedad dominante como del grupo, sin embargo, las obligaciones de etiquetado en lenguaje *eXtensible Business Reporting Language* (XBRL) afectan exclusivamente al contenido de las cuentas anuales consolidadas preparadas de conformidad con las NIIF-UE, por lo que el contenido de esta norma técnica está redactado considerando este alcance. No obstante, dicho contenido será asimismo aplicable con las adaptaciones que sean necesarias al supuesto en el que de forma obligatoria o voluntaria se realicen etiquetados XBRL sobre las cuentas anuales de una entidad obligada por el Reglamento FEUE, siempre que la taxonomía utilizada haya sido aprobada por el correspondiente organismo supervisor

3. El Reglamento FEUE es un instrumento legal vinculante, cuyas disposiciones tienen el carácter de "requisitos legales" para las entidades emisoras de la información financiera. El auditor, en el cumplimiento de lo establecido en el apartado 42 de la NIA-ES 700 "*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados finan*cieros", sobre otras responsabilidades de información, incluirá en la sección separada del informe de auditoría titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", la información exigida por esta Norma Técnica de Auditoría sobre el cumplimiento legal por parte del emisor de la presentación de sus cuentas anuales en el FEUE.

4. Esta norma debe interpretarse conjuntamente con las Normas Técnicas de Auditoría vigentes, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Responsabilidad del cumplimiento del Reglamento FEUE

5. La emisión de los estados financieros de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE es responsabilidad de los responsables del gobierno de la entidad.

Responsabilidad del auditor

6. El auditor es responsable de la emisión en su informe de auditoría de una opinión acerca del cumplimiento por parte de la entidad de los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE. En este sentido, el auditor aplicará procedimientos para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material en los estados financieros digitales preparados con formato FEUE debidos a una inadecuada aplicación por parte de la entidad de los requerimientos del Reglamento FEUE. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de la aplicación de la mencionada disposición reglamentaria.

Objetivos

7. Los objetivos del auditor son:

    a. La obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los ficheros digitales elaborados en el formato *Extensible Hypertext Markup Language (*XHTML) y, en su caso, marcados utilizando el estándar *Extensible Business Reporting Language* (XBRL) cumplen con los requerimientos del formato electrónico único europeo (FEUE).

    b. La formación de una opinión basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida sobre los siguientes extremos:

        i. Las cuentas anuales, incluidas en su caso, tanto las de la sociedad dominante como las del grupo, auditadas con el alcance previsto en la Ley de Auditoría de Cuentas, se corresponden íntegramente con las cuentas anuales formuladas por los administradores e incluidas en el informe financiero anual en formato electrónico de presentación XHTML, de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE.

        ii. Las cuentas anuales consolidadas formuladas conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) incluidas en el informe financiero anual en formato electrónico de presentación han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, en lenguaje XBRL de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

Definiciones

8. A efectos de la presente norma técnica los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación, en consonancia con lo establecido en el Reglamento FEUE:

    a. Taxonomía de base: el conjunto combinado de los elementos taxonómicos expuestos en el Anexo VI del Reglamento FEUE, "Esquema de la Taxonomía de base", y el conjunto de base de enlaces de:

        i. Presentación, que agrupa los elementos taxonómicos;

        ii. Cálculo, que expresa relaciones aritméticas entre los elementos taxonómicos;

        iii. Etiqueta, que describe el significado de cada elemento taxonómico;

        iv. Definición, que refleja las relaciones dimensionales de los elementos de la taxonomía de base.

    b. Taxonomía de extensión: el conjunto combinado de los elementos taxonómicos y el conjunto de base de enlaces siguiente, ambos creados por el emisor:

        i. Presentación, que agrupa los elementos taxonómicos;

        ii. Cálculo, que expresa relaciones aritméticas entre los elementos taxonómicos;

        iii. Etiqueta, que describe el significado de cada elemento taxonómico;

        iv. Definición, que garantiza la validez dimensional del resultante documento de instancia XBRL con respecto a la taxonomía de extensión.

c. Estados financieros consolidados conforme a las NIIF: los estados financieros consolidados elaborados con arreglo a las NIIF adoptadas de conformidad con el Reglamento (CE) nº. 1606/2002 o a las NIIF contempladas en el artículo 1, párrafo primero, letra a), de la Decisión 2008/961/CE (NIIF-UE).

Requerimientos

Aspectos generales

9. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los ficheros digitales elaborados en el formato XHTML que contienen los estados financieros auditados cumplen con los requerimientos del formato electrónico único europeo.

10. En aquellos casos en que los procedimientos de auditoría se hayan aplicado sobre unos estados financieros formulados en un formato diferente al XHTML o sobre borradores o versiones previas a su formulación definitiva, el auditor de cuentas deberá realizar y documentar en papeles de trabajo los procedimientos de auditoría realizados para conciliar éstos con los ficheros digitales elaborados en el formato XHTML que contienen los estados financieros formulados.

11. El auditor de estados financieros consolidados conforme a las NIIF-UE aplicará procedimientos de auditoría específicos diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los ficheros digitales que contienen los estados financieros formulados, incluyendo los desgloses de la memoria, cumplen en todos los aspectos significativos, con los requerimientos del formato electrónico único europeo que en cada momento resulte exigible, en cuanto al marcado XBRL y la taxonomía aplicada.

12. Los requerimientos del FEUE relevantes, cuyo cumplimiento deberá ser verificado por el auditor de cuentas, se encuentran recogidos en el Anexo II del Reglamento Delegado 2019/815.

Planificación

13. El auditor planificará la auditoría con el fin de que se realice de un modo eficaz, lo que incluye la determinación del alcance, dirección y naturaleza, momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados cuya aplicación se requiere para que se alcance el objetivo del trabajo. Para ello considerará lo establecido en las NIA-ES aplicables, en concreto, la NIA-ES 300 "*Planificación de la auditoría de estados financieros*", y tendrá en cuenta las siguientes particularidades:

    a. Alcance, términos del encargo y características de los estados financieros en formato FEUE objeto de revisión, así como los criterios utilizados (alcance del etiquetado, experiencia de etiquetado, calendario de emisión, complejidad de las cuentas y nivel de taxonomía extendida utilizada, etc.)

    b. El momento de realización del proceso de revisión de la preparación de las cuentas anuales en formato FEUE.

    c. El proceso del etiquetado realizado por la entidad y, en particular, si existen actividades externalizadas o se ha utilizado el trabajo de expertos de la dirección.

    d. El conocimiento de la entidad y su entorno informático, así como los riesgos de que la información, tanto en lenguaje humano como en lenguaje máquina, contenga incorrecciones materiales.

e. La identificación de los usuarios a los que se destina el informe de auditoría y la consideración de la importancia relativa y de los componentes del riesgo de la auditoría, y especialmente la interrelación entre los resultados de la auditoría de las cuentas anuales y de la evaluación del cumplimiento de los ficheros XHTML e iXBRL con los requerimientos FEUE.

f. El grado en el que es relevante el riesgo de fraude en el proceso de preparación de los ficheros XHTML e iXBRL. Para ello, el auditor considerará lo establecido en la NIA-ES 240 *"Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude".*

g. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los recursos necesarios para realizar la evaluación y las necesidades de especialización, así como la naturaleza y extensión de la participación de expertos tanto en sistemas de información como en lenguaje XBRL.

h. El impacto, en su caso, de la función de auditoría interna en los procesos de revisión internos de las cuentas anuales en formato FEUE, incluyendo etiquetados XBRL.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno en relación con la aplicación del FEUE

14. El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en relación con el cumplimiento de los requerimientos del FEUE en el formato digital de los estados financieros de la entidad auditada mediante el conocimiento de la mencionada entidad y de su control interno, con el objetivo de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material. A estos efectos, el auditor obtendrá conocimiento de los controles relevantes implementados por la entidad en el proceso de elaboración de los ficheros digitales de las cuentas anuales, evaluando el diseño de dichos controles. Para ello considerará la NIA-ES 315 "*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*", y tendrá en cuenta las particularidades que se indican a continuación.

15. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán, entre otros, los siguientes:

    a. Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad que, a juicio del auditor, puedan disponer de información que pueda facilitar la identificación de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error en relación con el proceso seguido por la entidad.

    b. Observación e inspección.

16. El auditor obtendrá conocimiento de la entidad y su entorno informático, ello implica analizar, entre otros aspectos y adicionalmente a los considerados en el marco de la auditoría, los siguientes:

    a. Políticas y procedimientos para la elaboración de los ficheros digitales y el proceso de elaboración en sí mismo.

    b. La evaluación de si los etiquetados son adecuados a sus actividades y congruentes con el Reglamento FEUE.

17. El auditor obtendrá conocimiento del control interno implantado por la entidad en relación con el proceso de elaboración de los ficheros digitales, incluyendo la evaluación del proceso de incorporación de nuevas soluciones tecnológicas utilizadas por el cliente y de su integración con los sistemas de generación de información financiera (esto es con su Sistema de Control Interno de la Información Financiera (SCIIF)) y otras aplicaciones.

18. Este control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los registros que generan los ficheros digitales muestran información completa y precisa. Para ello, el auditor obtendrá un entendimiento del entorno de la herramienta escogida por la entidad en cuanto a aspectos tales como el proveedor del software empleado, modalidad del servicio utilizado (si en la nube, en sus sistemas o en los sistemas del prestador del servicio) e integración de tal herramienta con sus sistemas. En este sentido, esta integración generalmente se producirá por medio de:

    a. Sistemas integrados: en los que se aplican las etiquetas en su software de gestión.

    b. Sistemas no integrados: en los que se utiliza un software de etiquetado independiente para aplicar las etiquetas.

    c. Sistemas subcontratados: donde se externaliza mediante la contratación del proceso de etiquetado con un tercero.

19. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la elaboración de los ficheros digitales es una cuestión de juicio profesional del auditor.

20. El auditor relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones y considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud, constituir una incorrección material.

21. Estos riesgos de incorrección material pueden resultar de deficiencias en el proceso que conducen a un etiquetado incompleto o inexacto. En este sentido, el auditor considerará, al menos, los siguientes:

    a. Riesgos relacionados con la integridad:

        i. no todas las cifras que se muestran en los estados contables principales que integran las cuentas anuales consolidadas están etiquetadas conforme al marcado obligatorio requerido por el Reglamento;

        ii. no todos los desgloses de las cuentas anuales consolidadas cuyo marcado sea requerido están etiquetados;

        iii. omisión de etiquetas requeridas relacionadas con la identificación de la entidad (tales como el código Identificador de Entidad Jurídica o el número LEI de la entidad).

    b. Riesgos relacionados con la exactitud:

        i. los datos etiquetados no se corresponden con los incluidos en las cuentas anuales consolidadas auditadas;

        ii. una cifra que se muestra en los estados contables que integran las cuentas anuales consolidadas se ha 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 que no está ligado al elemento de la taxonomía base que tiene el significado contable más amplio o alcance más amplio;

vi. donde 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;

vii. cuando se ha optado por ligar un elemento a elementos con un significado contable más reducido, que el enlace no sea adecuado.

Materialidad

22. El auditor aplicará la materialidad determinada en la auditoría de cuentas:

    a. En la planificación y determinación de la naturaleza, momento de ejecución y extensión de los procedimientos a desarrollar respecto al FEUE;

    b. En la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas en el marcado de la información;

        a. En su caso, en la evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros; y
        b. En la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría sobre el cumplimiento de los requerimientos FEUE.

23. El auditor utilizará su juicio profesional para considerar factores cualitativos en la evaluación de la materialidad en la planificación y ejecución de la revisión del cumplimiento de los requisitos del FEUE. El auditor planifica y lleva a cabo los procedimientos de verificación basándose en una evaluación del riesgo de incorrección material en el etiquetado. La materialidad de las incorrecciones en el etiquetado depende de la naturaleza y la cantidad de etiquetas incompletas o inexactas y del impacto esperado en la confianza de los usuarios en la fiabilidad de dichas etiquetas.

24. El auditor considerará la existencia de aspectos cualitativos que se deban tener en cuenta a la hora de determinar si un error en el proceso de elaboración de la información financiera en formato XHTML o en el etiquetado de las cuentas anuales consolidadas siguiendo los requerimientos del Reglamento FEUE pueden suponer un incumplimiento significativo por parte de la entidad.

25. La identificación de las causas fundamentales de las incorrecciones puede contribuir a la evaluación de su materialidad a efectos de determinar si es necesario o no incluir una referencia a ellas en el informe. Esto también puede ayudar al auditor a evaluar el riesgo de incorrecciones no detectadas como consecuencia de deficiencias en el proceso de etiquetado que indiquen que la etiqueta tiene un carácter material. Errores de proceso que afecten a un gran volumen de partidas como puede ser la utilización incorrecta de la divisa en la

cual están expresadas las cuentas anuales consolidadas o datos generales de la entidad podrían ser materiales aun cuando por su propia naturaleza no se hubiesen puesto de manifiesto a lo largo del trabajo de auditoría de cuentas.

26. En este sentido, un error aislado y único producido en el etiquetado de una partida cuyo importe es inmaterial y que cualitativamente también lo es, difícilmente será objeto de mención en el informe como un incumplimiento significativo en el cumplimiento de los requerimientos del FEUE.

Respuestas a los riesgos valorados

27. El auditor diseñará e implementará respuestas para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. Para ello considerará la NIA-ES 330 *"Respuestas del auditor a los riesgos valorados"*, y tendrá en cuenta las particularidades que se indican a continuación teniendo en cuenta los requerimientos del Reglamento FEUE, para lo que evaluará si:

    a. la entidad ha preparado íntegramente las cuentas anuales tanto individuales como consolidadas en formato XHTML;

    b. las cuentas anuales consolidadas objeto de la auditoria con el alcance previsto en la Ley de Auditoría de Cuentas, se corresponden íntegramente con las incluidas en el informe electrónico en lenguaje humano a través de ficheros XHTML y éstas se corresponden con las contenidas en los ficheros XBRL;

    c. los ficheros digitales XBRL de las cuentas anuales consolidadas cumplen con las especificaciones iXBRL que se detallan en el Anexo III del Reglamento FEUE relativo a "Especificaciones aplicables con respecto a Inline XBRL";

    d. la entidad ha marcado con etiquetas XBRL, como mínimo, la información revelada en las cuentas anuales consolidadas que se detalla como obligatoria en cada momento temporal en el Anexo II del Reglamento FEUE de "Marcas obligatorias";

    e. la entidad, en el marcado de las cuentas anuales consolidadas, ha utilizado el lenguaje de marcado XBRL y una taxonomía cuyos elementos se corresponden con los establecidos en la taxonomía de base especificada en el Anexo VI del Reglamento FEUE de "Esquema de la taxonomía de base";

    f. la entidad, en el marcado de las cuentas anuales consolidadas, ha cumplido con las normas de marcado y presentación desarrolladas en el Anexo IV del Reglamento FEUE de "Normas de marcado y presentación";

    g. las partes de las cuentas anuales consolidadas que han sido marcadas con carácter voluntario por la entidad cumplen con las normas de marcado y presentación desarrolladas en el Anexo IV del Reglamento FEUE "Normas de marcado y presentación";

    h. la entidad ha creado elementos de taxonomía de extensión en circunstancias en las que resulta adecuado crearlas;

    i. los elementos de taxonomía de extensión han sido creados siguiendo los criterios previstos en el Anexo IV del Reglamento FEUE "Normas de marcado y presentación", incluyendo su adecuado enlace o anclaje.

Pruebas de controles.

28. De conformidad con lo establecido en la NIA-ES 315 *"Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno"*, el auditor realizará indagaciones con el fin de obtener una comprensión sobre los controles diseñados e implementados por la entidad en el proceso de preparación de la información financiera para cumplir con las normas técnicas europeas reglamentarias sobre las especificaciones del FEUE (*ESEF Regulatory Technical Standard* o ESEF RTS). Entre los aspectos que el auditor considerará para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen los siguientes:

    a. Las especificaciones técnicas de seguridad.

    b. Los cambios y versiones del fichero finalmente generado.

    c. El aseguramiento de la integridad del fichero.

    d. La gestión del proceso de etiquetado seguido por la entidad.

    e. Integración con el SCIIF, tal y como se indica en el apartado 16.

29. Cuando el auditor decida confiar en el sistema de control interno de la entidad obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes que la entidad tenga implantados sobre la preparación de los archivos digitales en FEUE. (Ref: Apartado A1)

Pruebas sustantivas

30. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán procedimientos de auditoría relacionados con:

    a. el formato final de los archivos iXBRL y XHTML,

    b. la interoperabilidad del archivo en base a los requerimientos del ESMA, así como

    c. la incorporación de la firma de los administradores.

31. Al realizar pruebas sustantivas del etiquetado, el auditor realizará alguno de los siguientes enfoques:

    a. inspeccionar el etiquetado realizado por el emisor y evaluar si es apropiado, utilizando el conocimiento de los requisitos y la taxonomía del FEUE; o

    b. desarrollar una expectativa independiente del etiquetado apropiado y comparar los resultados con el propio etiquetado del emisor como base para sus pruebas sustantivas.

32. En la ejecución de las pruebas sustantivas, si bien éstas no requieren una comprobación de la totalidad de partidas o elementos, el auditor podrá realizar una reejecución total utilizando un software que le permita importar el fichero iXBRL y le ayude en el proceso de identificación y lectura del etiquetado aplicado por el preparador, así como en la realización de comprobaciones para validar la correcta aplicación por parte de la entidad de las reglas de etiquetado iXBRL. Adicionalmente, las comprobaciones realizadas en el software utilizado por la entidad pueden ayudar a verificar si se han aplicado las especificaciones iXBRL y las reglas de generación de archivos (si el conjunto de archivos es técnicamente válido). En todo caso, será necesario que el auditor revise los resultados obtenidos, evalúe los mismos y determine los siguientes pasos a seguir en respuesta a dichos resultados.

33. Al evaluar los resultados de las pruebas sustantivas, el auditor ha de considerar conceptualmente si el elemento seleccionado es el apropiado y en la medida en la que se requiera un elemento de extensión, si está anclado adecuadamente y técnicamente si se presenta en su contexto exacto o preciso (por ejemplo, periodo al que se refieren; tipo de cuenta de débito / crédito; moneda y unidad monetaria, la correspondiente escala (es decir, millones / miles)).

Consideraciones relativas a entidades que utilizan una organización de servicios o un experto externo en el proceso de aplicación del FEUE

34. Cuando la entidad auditada utiliza los servicios de una organización de servicios en el proceso de aplicación del FEUE, el auditor considerará lo establecido en la NIA-ES 402 *"Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios",* o cuando la entidad utilice un experto de la dirección, el auditor considerará lo establecido en la NIA-ES 500 *"Evidencia de auditoría"*, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Utilización del trabajo de un experto del auditor

35. El auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el cumplimiento de los requerimientos del FEUE, sin que por ello resulte reducida su responsabilidad respecto de la opinión, conforme establece la NIA-ES 620 *"Utilización del trabajo de un experto del auditor"*.

Formación de la opinión y tipo de opinión sobre FEUE

Objetivos

36. Con el fin de alcanzar los objetivos establecido en el apartado 7, para la formación de su opinión, el auditor tendrá en cuenta:

    a. si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada;

    b. si las incorrecciones no corregidas en el proceso de etiquetado de las cuentas anuales consolidadas son materiales, individualmente o de forma agregada; y

    c. la evaluación del cumplimiento de los requerimientos del Reglamento FEUE en la preparación del informe financiero anual en el FEUE.

Contenido de la sección del informe en la que el auditor emite su opinión

37. El auditor incluirá su opinión en un apartado separado comprendido dentro de la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" del informe de auditoría.

38. Dicho apartado incluirá:

    a. Una identificación de los archivos digitales preparados por el emisor y que han sido objeto de revisión por parte del auditor.

    b. Una descripción de la responsabilidad de los administradores en relación con la presentación del informe financiero anual en FEUE en la que se indique que los administradores son responsables de elaborar y presentar el informe financiero

anual en el formato XHTML y, en su caso, marcar las cuentas anuales consolidadas incluidas en el informe financiero anual utilizando el lenguaje XBRL de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

c. Una descripción de las Responsabilidades del auditor en relación con la opinión sobre el cumplimiento de los requerimientos del Reglamento FEUE en la que se indique que el auditor es responsable de planificar y ejecutar procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si las cuentas anuales incluidas en los ficheros digitales preparados por el emisor, se corresponden íntegramente con las cuentas anuales auditadas y si el formato y marcado de las mismas se ha realizado, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

d. La opinión del auditor respecto a si el FEUE de las cuentas anuales se corresponde íntegramente con las cuentas anuales auditadas y si éstas han sido preparadas y marcadas, en su caso, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

Tipo de opinión

39. Como resultado del trabajo realizado, y sobre la base de la evidencia obtenida, la opinión del auditor en relación con el FEUE podrá ser:

    e. no modificada (favorable);

    f. modificada (con salvedades, desfavorable, o denegada) con el contenido y formato previsto en el Anexo de esta norma.

Opinión no modificada (favorable)

40. El auditor expresará una opinión de auditoría no modificada (favorable) cuando concluya que el FEUE de las cuentas anuales se corresponde íntegramente con las cuentas anuales auditadas y que ha sido preparado, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE.

Opinión modificada

41. El auditor expresará una opinión modificada cuando:

    a. concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, la presentación en el FEUE de las cuentas anuales no está libre de incorrección material; o

    b. en los casos extremadamente raros en los que no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que la presentación en el FEUE de las cuentas anuales está libre de incorrección material.

42. Esta norma establece tres tipos de opinión modificada denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y denegación (o abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

    a. la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si el formato electrónico único de las cuentas anuales contiene incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y

b. el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos, del hecho que origina la opinión modificada, en el formato electrónico único de las cuentas.

Opinión con salvedades

43. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

    a. habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para la presentación en el FEUE de las cuentas anuales; o

    b. el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre la presentación en el FEUE de las cuentas anuales de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (adversa)

44. El auditor expresará una opinión desfavorable cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en el formato electrónico único de las cuentas anuales.

Opinión denegada

45. El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en situaciones extraordinariamente poco frecuentes, no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre el formato electrónico único de las cuentas de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

Implicaciones en la opinión de auditoría

46. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades en el apartado "Formato electrónico único europeo" de la sección de "Otros requerimientos legales y reglamentarios" por existir incorrecciones en el formato electrónico único de las cuentas, de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE, considerará si existen implicaciones de la cuestión que originó la opinión modificada, en la opinión de auditoría sobre las cuentas anuales incluida en la sección "Informe sobre las cuentas anuales" del informe de auditoría. (Ref: Apartado A2)

47. Cuando el auditor haya expresado una opinión de auditoría con salvedades, desfavorable o haya denegado su opinión sobre la imagen fiel de las cuentas anuales en la sección "Informe sobre las cuentas anuales", considerará las implicaciones que tiene la cuestión que originó la opinión con salvedades, en la opinión sobre el formato electrónico único de las cuentas de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE expresada en el apartado "Formato electrónico único europeo" de la sección "Otros requerimientos legales y reglamentarios" del informe de auditoría. (Ref: Apartado A3)

Manifestaciones escritas

48. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas conforme a la NIA-ES 580 *"Manifestaciones escritas"*. En ellas se incluirá una sección específica relativa al

cumplimiento de los requerimientos del FEUE que incluya, al menos, las siguientes declaraciones adicionales en relación con este aspecto:

a. que los administradores de la entidad son responsables de elaborar y presentar el informe financiero anual del ejercicio en el formato electrónico único europeo y de marcar las cuentas anuales consolidadas incluidas en el informe financiero anual utilizando el lenguaje XBRL de acuerdo con el contenido del Reglamento FEUE, y que dicha responsabilidad incluye:

    i. la consistencia entre la información presentada en formato electrónico XHTML e iXBRL,

    ii. la selección y aplicación de las etiquetas XBRL que resultan adecuadas para marcar las cuentas anuales consolidadas, utilizando juicio en la selección de la taxonomía más apropiada en caso de ser necesario,

    iii. el mantenimiento del control interno necesario para permitir el marcado de las cuentas anuales consolidadas en lenguaje XBRL libre de incorrección material, utilizando la taxonomía prevista en el Reglamento Delegado UE 2019/815.

b. si se consideran, en su caso, que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en forma agregada, para la información sobre la materia objeto de análisis;

c. que son razonables y adecuados los elementos de taxonomía de extensión y las etiquetas de marcado voluntario creadas, en su caso.

Comunicaciones

49. El auditor informará a la comisión de auditoría sobre la revisión de los requerimientos FEUE al constituir dicha revisión un requisito regulatorio conforme a la NIA-ES 260 *"Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad"*.

Documentación

50. El auditor preparará la documentación oportuna, conforme a lo establecido en la NIA-ES 230 *"Documentación de auditoría"*, para permitir a un auditor experimentado que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otros, las características que permitan la identificación de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas, el detalle de los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Respuesta a los riesgos valorados

Pruebas de controles

A1. Por ejemplo, el proceso de un emisor puede involucrar a una persona responsable de realizar el etiquetado de las cuentas anuales consolidadas y una segunda persona que revisa su

trabajo como control o ejecuta verificaciones de validación automatizadas para determinar si el paquete de información cumple con las reglas de presentación relacionadas. En este caso, la evidencia del diseño satisfactorio y de la eficacia operativa de ese control o controles puede reducir significativamente el alcance de pruebas sustantivas adicionales que el auditor juzgue apropiadas. Dichas pruebas pueden implicar establecer que la persona que opera un control manual tiene suficiente conocimiento de los requisitos del FEUE, incluida la taxonomía, para poder evaluar si se ha aplicado la etiqueta adecuada. (Ref: Apartado 29)

Formación de la opinión y tipo de opinión sobre FEUE

Implicaciones en la opinión de auditoría

A2. Ante un incumplimiento de los requerimientos FEUE por parte de la entidad el auditor considerará el contenido de la NIA-ES 250 *"Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros"* con el fin de evaluar los posibles efectos que el citado incumplimiento pudiera tener en los estados financieros auditados. Sin embargo, no necesariamente tiene que existir una vinculación directa entre las cuestiones que motivan una opinión con salvedades en el FEUE y la opinión de auditoría sobre la imagen fiel de las cuentas anuales. (Ref: Apartado 46)

A3. En términos generales, es de esperar que las circunstancias que hayan llevado a la emisión de una opinión de auditoría modificada sobre la imagen fiel de las cuentas anuales, afecten de igual manera y en la misma medida a la información que contiene el FEUE. En este sentido, el auditor considerará informar en su opinión sobre el FEUE para lo que podría utilizar una redacción como la siguiente: "*En nuestra opinión, los archivos digitales examinados se corresponden íntegramente con las cuentas anuales consolidadas auditadas, y éstas se presentan y han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE, si bien, se ven afectados de la misma manera y en la misma medida que las cuentas anuales consolidadas auditadas por las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la opinión con salvedades*". (Ref: Apartado 47)

Anexo: Modelos orientativos del apartado del informe de auditoría "Formato electrónico único europeo" de la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios"

A) Informe sobre cuentas anuales. Apartado FEUE con opinión favorable:

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Formato electrónico único europeo

Hemos examinado el archivo digital del formato electrónico único europeo (FEUE) de **[XYZ, S.A.]** del ejercicio **[20XX]** que comprende un archivo XHTML con las cuentas anuales del ejercicio, que formará parte del informe financiero anual.

Los administradores de XYZ S.A. son responsables de presentar el informe financiero anual del ejercicio **[20XX]** de conformidad con los requerimientos de formato establecidos en el Reglamento Delegado UE 2019/815, de 17 de diciembre de 2018, de la Comisión Europea (en adelante Reglamento FEUE).

Nuestra responsabilidad consiste en examinar el archivo digital preparado por los administradores de la sociedad, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España. Dicha normativa exige que planifiquemos y ejecutemos nuestros procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si el contenido de las cuentas anuales incluidas en dicho fichero se corresponde íntegramente con el de las cuentas anuales que hemos auditado, y si el formato de las mismas se ha realizado en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

En nuestra opinión, el archivo digital examinado se corresponde íntegramente con las cuentas anuales auditadas, y éstas se presentan, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

B) Informe sobre cuentas anuales consolidadas. Apartado FEUE con opinión favorable:

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Formato electrónico único europeo

Hemos examinado los archivos digitales del formato electrónico único europeo (FEUE) de **[XYZ, S.A.] y sociedades dependientes** del ejercicio **[20XX]** que comprenden el archivo XHTML en el que se incluyen las cuentas anuales consolidadas del ejercicio y los ficheros XBRL con el etiquetado realizado por la entidad, que formarán parte del informe financiero anual.

Los administradores de XYZ S.A. son responsables de presentar el informe financiero anual del ejercicio **[20XX]** de conformidad con los requerimientos de formato y marcado establecidos en el Reglamento Delegado UE 2019/815, de 17 de diciembre de 2018, de la Comisión Europea (en adelante Reglamento FEUE).

Nuestra responsabilidad consiste en examinar los archivos digitales preparados por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España. Dicha normativa exige que planifiquemos

y ejecutemos nuestros procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si el contenido de las cuentas anuales consolidadas incluidas en los citados archivos digitales se corresponde íntegramente con el de las cuentas anuales consolidadas que hemos auditado, y si el formato y marcado de las mismas y de los archivos antes referidos se ha realizado en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

En nuestra opinión, los archivos digitales examinados se corresponden íntegramente con las cuentas anuales consolidadas auditadas, y éstas se presentan y han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

C) Informe sobre cuentas anuales consolidadas. Apartado FEUE con opinión con salvedades:

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Formato electrónico único europeo

Hemos examinado los archivos digitales del formato electrónico único europeo (FEUE) de **[XYZ, S.A.] y sociedades dependientes** del ejercicio **[20XX]** que comprenden el archivo XHTML en el que se incluyen las cuentas anuales consolidadas del ejercicio y los ficheros XBRL con el etiquetado realizado por la entidad, que formarán parte del informe financiero anual.

Los administradores de XYZ S.A. son responsables de presentar el informe financiero anual del ejercicio **[20XX]** de conformidad con los requerimientos de formato y marcado establecidos en el Reglamento Delegado UE 2019/815, de 17 de diciembre de 2018, de la Comisión Europea (en adelante Reglamento FEUE).

Nuestra responsabilidad consiste en examinar los archivos digitales preparados por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España. Dicha normativa exige que planifiquemos y ejecutemos nuestros procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si el contenido de las cuentas anuales consolidadas incluidas en los citados archivos digitales se corresponde íntegramente con el de las cuentas anuales consolidadas que hemos auditado, y si el formato y marcado de las mismas y de los archivos antes referidos se ha realizado en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita a continuación, los archivos digitales examinados se corresponden íntegramente con las cuentas anuales consolidadas auditadas, y éstas se presentan y han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

A continuación, se incluye un detalle de la información financiera que ha sido marcada en las cuentas anuales consolidadas que no resulta adecuada, así como las etiquetas que deberían haber sido utilizadas:

Informacion desglosada	**Estado financiero**	**Importe_ejercicio actual**	**Importe_ejercicio n-1**	**Etiqueta aplicada por la Sociedad**	**Etiqueta por la que debe ser reemplazada**
[Xxx]	***[Balance]***	***[EUR 15m]***	***[EUR 12m]***	***[nombre de la etiqueta]***	***[nombre de la etiqueta]***