

**Guía de Actuación sobre la actuación
del auditor en relación con los estados
financieros presentados en el Formato
Electrónico Único Europeo (FEUE)**

Febrero 2021

Guía de actuación 51 sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE)

Introducción

Con fecha 27 de octubre de 2020 se emitió la Resolución del ICAC por la que se sometía a información pública la norma técnica de auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) (NTA sobre FEUE). Aunque a la fecha actual aún no se ha emitido la Resolución del ICAC con la norma publicada, por la información que hasta el momento nos ha sido trasladada a las Corporaciones por el ICAC no se han producido alegaciones significativas durante el trámite de información pública, por lo que no se prevén cambios sustanciales en relación con el texto publicado y se espera su adopción definitiva en fechas próximas. Esta norma técnica tiene por objeto incorporar a la normativa reguladora de auditoría de cuentas en España las especialidades en el trabajo de auditoría y en la información a incluir en el informe de auditoría, motivadas por la obligación de verificar el cumplimiento por parte de los sujetos obligados de los nuevos requerimientos derivados del Reglamento Delegado (UE) 2019/815 (Reglamento FEUE), a partir de lo dispuesto en el artículo 4.7 de la Directiva 2004/109/CE (Directiva de transparencia), en la redacción dada por la Directiva 2013/50/UE.

Adicionalmente, la citada Resolución modifica la NIA-ES 700 (revisada) “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”, dado que en el informe de auditoría debe incluirse la opinión acerca de si los estados financieros presentados en formato FEUE cumplen con lo exigido por el Reglamento FEUE.

Sin perjuicio de que la NTA sobre FEUE contemple los objetivos, requerimientos y modelos orientativos del apartado del informe de auditoría que contenga las conclusiones del trabajo del auditor, durante la elaboración de la norma se han puesto de manifiesto varias cuestiones de índole práctico que han supuesto, entre otras acciones, su discusión informal con personal de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) respecto a la forma de remitir el informe financiero anual en formato FEUE a su registro oficial.

A continuación, procedemos a detallar una relación no exhaustiva de las principales cuestiones que se han suscitado y su respuesta. Por otra parte, la CNMV ha emitido (mediante su incorporación a los canales de trámites de su sede electrónica) unas instrucciones técnicas sobre el trámite para que los emisores carguen el Informe Financiero Anual, en las que, entre otros temas, se incluyen pautas sobre el contenido del certificado del secretario del consejo a enviar a la CNMV al que se hace mención en el apartado 3 siguiente.

1. Evidencia de formulación de las cuentas anuales e informe de gestión

El formato del informe financiero anual debe ser xHTML de acuerdo con los requerimientos FEUE, por lo que las cuentas anuales e informe de gestión, que forman parte del mismo, se formularán directamente en este mismo formato tal y como contempla la [comunicación conjunta emitida por CNMV, ICAC y el Colegio de Registradores](#). Este formato, no permite la inserción de firmas manuscritas al ser un formato digital, ni parece que exista actualmente una solución tecnológicamente posible para la inserción y visualización de firmas digitales en una forma similar a la de un archivo pdf. En este sentido, surge la cuestión sobre la evidencia de la formulación de los documentos mencionados ante la falta de constancia de las firmas de los administradores insertadas en las cuentas anuales y el informe de gestión que se deben adjuntar al informe de auditoría.

Este tema ya ha sido analizado en diversas ocasiones, si bien, por motivos diferentes, véase [Nota técnica sobre la posible falta de firma de los administradores de las cuentas anuales y el informe de gestión sobrevenida por el COVID 19](#) y la [Circular Nº E12/2010 Efectos en el informe de auditoría de la falta de firma de los administradores en la formulación de las cuentas anuales](#), cuyo contenido puede resultar en todo o en parte de aplicación al caso concreto que nos ocupa.

En este sentido, como consecuencia de las citadas limitaciones, a efectos de evidenciar la formulación se espera que el auditor reciba antes de la emisión de su informe de auditoría una certificación de formulación de cuentas del secretario del consejo o una diligencia de firmas de los consejeros en documento separado de las propias cuentas. Estos documentos estarán firmados de manera manuscrita o electrónica y en ello se evidenciará la formulación de las cuentas y se identificará de forma clara el o los ficheros electrónicos que contienen los documentos formulados por los miembros del Consejo de Administración, a través de los correspondientes códigos hash de manera que permita realizar, en caso de ser necesario, una adecuada trazabilidad entre el o los ficheros electrónicos que contengan los documentos formulados y el acto de formulación realizado.

Con esta evidencia de formulación, que se podrá complementar con todos aquellos procedimientos que se consideren necesarios (véase Nota técnica indicada anteriormente) es con la que posteriormente, el auditor podrá emitir y entregar a la entidad un original de su informe de auditoría (firmado de manera manuscrita o electrónica) informe al que se acompañarán los ficheros electrónicos auditados.

En relación con la validación de las firmas electrónicas que, en su caso, hayan podido ser utilizadas, será necesario considerar el contenido de la [Nota sobre la obtención y uso de la firma electrónica en los informes de auditoría y otros documentos](#) emitida por este Instituto el 29 de abril de 2020.

2. Formato y firma del Informe Financiero Anual – informes de terceros no obligados a formato FEUE

A los problemas técnicos mencionados anteriormente se añade el problema de que en el Informe Financiero Anual se incluyen informes de terceros (auditores y verificadores) que no necesariamente se emitirán en formato FEUE por no estar obligados a ello y, como consecuencia, se cuestiona la forma de incorporación al Informe Financiero Anual.

En este sentido, la CNMV ha manifestado que la incorporación por imagen de tales informes podría ser un procedimiento de incorporación razonable (tal y como así ha quedado recogido en las instrucciones emitidas por la CNMV citadas en anteriores apartados), es decir se seguiría el ejemplo ilustrativo publicado por ESMA en el que se incluye el informe de auditoría a través de una imagen (fichero jpg) añadido al fichero XHTML del informe financiero anual.

En los citados ficheros imagen se podrán ver la imagen de las firmas de tales informes, por lo que tal y como indican las instrucciones de la CNMV, para que dicho organismo admita el proceso el secretario del consejo tendrá que certificar que los originales firmados de los correspondientes informes incorporados por imagen se encuentran en poder de la entidad.

En resumen, la CNMV requerirá que el secretario del consejo emita una certificación en la que se haga constar, entre otras cuestiones que las cuentas anuales y el informe de gestión han sido formulados en el formato electrónico único por los miembros del consejo de administración y que cuenta en su poder con originales firmados de los informes de auditoría y, en su caso, de otros informes emitidos por distintos verificadores. Los aspectos concretos que se considera necesario que se deban incluir en la certificación indicada han sido incluidos en las instrucciones técnicas sobre el trámite de envío del informe financiero anual que la CNMV ha emitido.

3. Identificación inequívoca de los ficheros digitales FEUE revisados por el auditor

En relación con la emisión del informe de auditoría, en la medida en que este documento se incluirá en el propio Informe Financiero Anual tal y como se ha descrito en el apartado 2 anterior, no es posible incorporar en el mismo la identificación inequívoca de los ficheros digitales FEUE que conformarán la versión final del propio Informe Financiero Anual.

La fórmula para solucionar este problema es diferenciar dos pasos en el proceso de emisión del informe de auditoría:

El primer paso del proceso será obtener los ficheros digitales FEUE referentes a las cuentas anuales e informe de gestión, junto con la evidencia de su formulación en los términos indicados en el apartado 1 anterior. Con ello, se emitiría el informe de auditoría (firmado de forma manuscrita o electrónica).

Una vez que la Entidad añada la imagen (formato JPG) del informe de auditoría al fichero xHTML del informe financiero anual, así como cualquier otro documento que deba ser incorporado en la versión final de los ficheros que componen el informe financiero anual, el auditor comprobará los ficheros resultantes para validar:

- su concordancia con las cuentas anuales e informe de gestión formulados y contenidos en los ficheros iniciales sobre los que se emitió el informe de auditoría, y
- que la incorporación del informe de auditoría es correcta.

Como resultado de dicha validación se emitiría por parte del auditor una carta al secretario del consejo de administración de la entidad en la que se identificará el hash de los ficheros definitivos, lo que permitirá la trazabilidad de la citada documentación en caso de ser necesario. Esta carta, en principio, no tiene vocación de publicación ni será necesaria su remisión a la CNMV, salvo que sea solicitada por este organismo en algún caso concreto. Esta carta será parte de las comunicaciones privadas entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad, con independencia de que pueda servir de base para que, conjuntamente con otros procedimientos de validación que cada entidad considere oportunos, el secretario del consejo emita la posterior certificación necesaria para el envío del informe financiero anual a la CNMV a la que se hace mención en el apartado 2 anterior.

4. Alcance subjetivo

En relación con el alcance subjetivo de los emisores que podrían verse obligados al requerimiento del FEUE, se han planteado los siguientes casos:

- Emisores de deuda que cotizan en otros mercados regulados europeos: se encuentran en el alcance de esta obligación, siempre que España sea su Estado miembro de origen en los términos recogidos en la Directiva de transparencia y en el Real Decreto 1362/2007. Si como Estado de origen se designa otro país, el emisor tendrá que considerar los requerimientos de la autoridad supervisora de tal país.
- Emisores exclusivamente de valores de deuda admitidos a negociación en un mercado regulado que cumplan con los requisitos para acogerse, en cuanto a la publicación de información financiera, a las exenciones recogidas en el art. 121 de la Ley del Mercado de Valores (LMV): no tendrán que presentar el FEUE, por estar exentos de la obligación de publicación y difusión del informe financiero anual a que se refiere el art. 118 de la LMV.
- Fondos de titulización: no están obligados a presentar el FEUE, al no cumplir con la definición de emisor de acuerdo con la Directiva de Transparencia y el Real Decreto 1362/2007, en la medida en la que carecen de personalidad jurídica.

5. Como actuar ante los problemas que pudieran darse en el traspaso de cierta información al formato xHTML

Existe cierta información contenida en las cuentas anuales y el informe de gestión (gráficos, tablas, etc.) que pudiera resultar afectada en su formato con motivo de la utilización del lenguaje xHTML. Ante esta situación y siempre que se trate de información puntual e identificable, y se limite a cuestiones de formato, por ejemplo, de determinados cuadros y gráficos y no al contenido, como solución alternativa el emisor podrá considerar conveniente enviar el informe financiero anual en formato FEUE y remitir de manera adicional los ficheros pdf

que contengan una copia de la información afectada, con la visualización correcta, como información adicional o complementaria.

Esta solución práctica no resultaría de aplicación si los ficheros digitales presentasen problemas sustanciales de formato en relación con el formato XHTML o con XBRL constitutivos de motivo de rechazo por parte de la CNMV, en cuyo caso, no se entenderá cumplido el requerimiento FEUE por parte del emisor ni cumplida la obligación de remisión del informe financiero anual, sin perjuicio de que para facilitar la transparencia e información de modo puntual al mercado, el emisor podrá considerar necesario anticipar el informe financiero anual en formato PDF vía otra información relevante (OIR) o como información privilegiada (IP), asimismo previstos en la normativa.

6. Idioma de la información regulada

En el caso de que el emisor presente de forma voluntaria el informe financiero anual en un segundo idioma no resultará exigible la aplicación de los requerimientos FEUE al conjunto de información correspondiente a dicho segundo idioma.

A diferencia de lo anterior, si la información del emisor debe presentarse obligatoriamente, en aplicación del Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre, en varios idiomas, los requerimientos FEUE también aplicarán a la información presentada en los correspondientes idiomas (en las instrucciones de la CNMV citadas en la Introducción de esta Guía se recogen asimismo indicaciones sobre cómo realizar la remisión de esta información)

7. Modificación del contenido de la Declaración de responsabilidad y potencial impacto en el contenido de las cuentas anuales

En relación con ciertas dudas que han surgido respecto a si como consecuencia de la entrada en vigor del FEUE se tendría que modificar el contenido de la Declaración de responsabilidad que los administradores tienen que firmar y que forma parte integrante del informe financiero anual y de las propias cuentas anuales, de acuerdo con el Comunicado interpretativo de la Comisión Europea cabría señalar lo siguiente:

- El contenido de la Declaración de responsabilidad está tasado y en principio no existe un requisito normativo que obligue a que se modifique, aunque pudiera ser de utilidad. La formulación se realiza conforme a derecho y el FEUE es un “requisito sustantivo formal” por lo que los administradores se responsabilizan de su cumplimiento y son responsables de los posibles errores de la formulación, aunque no lo expliciten en tal declaración.
- En relación con las cuentas anuales podría ser coherente y útil hacer referencia de manera explícita en la nota de bases de presentación de la memoria al cumplimiento con FEUE, aunque tampoco sería estrictamente necesario de conformidad con el marco normativo aplicable, ni constituiría por tanto una omisión.

8. Informe anual de gobierno corporativo (IAGC)

El IAGC, de acuerdo con el contenido del artículo 49.4 del Código de Comercio, es una parte integrante del Informe de Gestión, sin que la normativa prevea la posibilidad de su incorporación por referencia¹. Al ser una parte integrante del Informe de Gestión deberá presentar el mismo formato que el exigido a todo el resto del Informe de gestión, es decir deberá presentarse en formato FEUE.

¹ Art. 49.4 CCom. *Cuando la sociedad obligada a formular cuentas anuales consolidadas haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, incluirá en el informe de gestión consolidado, en una sección separada, su informe de gobierno corporativo*

Adicionalmente, al ser una parte integrante del Informe de Gestión el auditor de cuentas está obligado a su revisión con el alcance previsto en el artículo 5.1.f. de la Ley de Auditoría de Cuentas, por lo que antes de la emisión del informe de auditoría las entidades deberán haber facilitado al auditor el Informe de Gestión íntegro, incluyendo el IAGC, para que el auditor pueda realizar los procedimientos de verificación acordes con la NIA-ES 720 (REVISADA) Otra información, así como para que pueda comprobar si el formato del IAGC es acorde con el establecido en el FEUE.

Si el auditor no dispusiera del IAGC en el momento de emisión del informe de auditoría o éste no cumpliera con el FEUE se deberá modificar el contenido del informe de auditoría de acuerdo con los requerimientos establecidos en las normas técnicas de auditoría en vigor.

Lo anterior con independencia de que en el envío de los ficheros FEUE a la CNMV se envíe el IAGC en un fichero separado del informe financiero anual, tal y como se contempla en las instrucciones técnicas sobre el trámite de envío del informe financiero anual que la CNMV ha emitido en línea con el contenido de la Circular 1/2020, de 6 de octubre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifican la Circular 5/2013, de 12 de junio, que establece los modelos de informe anual de gobierno corporativo de las sociedades anónimas cotizadas, de las cajas de ahorros y de otras entidades que emitan valores admitidos a negociación en mercados oficiales de valores; y la Circular 4/2013, de 12 de junio, que establece los modelos de informe anual de remuneraciones de los consejeros de sociedades anónimas cotizadas y de los miembros del consejo de administración y de la comisión de control de las cajas de ahorros que emitan valores admitidos a negociación en mercados oficiales de valores

9. Presentación del informe financiero anual en formato FEUE en caso de que se produzca algún cambio legislativo que permita retrasar el cumplimiento de la obligación un año.

El pasado viernes 11 de diciembre se publicó que el Consejo y el Parlamento europeo habían alcanzado un acuerdo político para tramitar una modificación de la Directiva de Transparencia para permitir a los estados miembros el retraso de un año en la aplicación de los requerimientos del FEUE, siempre que el correspondiente estado notifique a la Comisión su intención de habilitar dicha posibilidad y existan razones suficientemente justificadas. Los cambios aplicarán 20 días después de la publicación de la modificación de la citada directiva en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE).

La última información disponible respecto a esta modificación de la Directiva de Transparencia es que la misma no sería publicada en el DOUE hasta después de marzo del año 2021.

Es decir, sobre la base del citado acuerdo, cada Estado Miembro deberá valorar si decide acogerse a la posibilidad de retrasar la aplicación de los requerimientos FEUE. A fecha actual no se tiene información respecto a la posición que, en su caso, tomará España. Todo ello, sujeto al instrumento y procedimiento legal que se considerase apropiado a las circunstancias para hacer efectivo el cambio.

CNMV habilitó el pasado 29 de enero el sistema de recepción de la información de acuerdo con los nuevos requerimientos a efectos de que los emisores con valores admitidos a negociación puedan remitir su informe financiero anual en formato FEUE.

En todo caso y aun cuando finalmente España tomara la decisión de permitir el diferimiento en la obligación de presentación del Informe financiero anual en formato FEUE dicha presentación será posible a efectos legales, eso sí el emisor deberá cumplir con todos los requerimientos contemplados en el FEUE y la revisión por parte del auditor debería realizarse en los mismos términos previstos en la normativa de auditoría.