

Documento original publicado por CEAOB “Guidelines on auditors’ involvement on financial statements in ESEF”¹ 28 de noviembre de 2019.

Traducción libre al español realizada por Tania López Ayala – 4 de Diciembre de 2019

Glosario al final del documento.

Directrices de CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies) sobre la participación de los auditores en los estados financieros en formato electrónico único europeo

I. Contexto

El Formato Electrónico Único Europeo (ESEF – European Single Electronic Format) se está introduciendo de conformidad con el artículo 4 (7) de la Directiva de transparencia.² Es el nuevo formato de informe electrónico único para la emisión de informes financieros anuales que serán publicados por los emisores cuyos valores se admitan a negociación en un mercado regulado en la Unión Europea para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2020.

Las disposiciones de ESEF integradas en la Directiva de Transparencia se basan en la consideración de que un formato electrónico armonizado para la presentación de informes sería muy beneficioso para los emisores, inversores y autoridades competentes, ya que facilitaría la presentación de informes y facilitaría la accesibilidad, el análisis y la comparabilidad de los informes financieros anuales.³

Este formato electrónico único ha sido especificado en la Comisión Delegada de Regulación (UE) 2019/815, de 17 de diciembre de 2018 (en adelante, los requisitos ESEF).⁴

El presente Reglamento exige que los emisores preparen un único "informe", comprendido por uno o varios archivos electrónicos. Incluirá, en particular, los estados financieros, el informe de gestión y las declaraciones de responsabilidad de las personas responsables dentro de la empresa. La información en esos archivos se preparará en formato XHTML, que es legible para humanos, al igual que una página web normal. Como una obligación adicional, si los estados financieros consolidados se preparan sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también deberán etiquetarse de acuerdo con la taxonomía ESEF (que se basa en la taxonomía NIIF) usando “mark-ups” (etiquetas XBRL) y la tecnología iXBRL - inlineXBRL. En última instancia, los “mark-ups” (también llamados "etiquetas") incluidos en el informe harán que los estados financieros también sean legibles por equipos de cómputo.

¹ https://ec.europa.eu/info/files/191128-ceaob-guidelines-auditors-involvement-financial-statements_en

² Directiva 2004/109 / CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 2004, sobre la armonización de los requisitos de transparencia en relación con la información sobre los emisores cuyos valores están admitidos a cotización en un mercado regulado y modifica la Directiva 2001/34 / CE

³ Párrafo 26, preámbulo de la Directiva de modificación 2013/50 / UE, que agregó la obligación ESEF en la Directiva de transparencia "(26) Un formato electrónico armonizado para la presentación de informes sería muy beneficioso para los emisores, inversores y autoridades competentes, ya que haría la presentación de informes facilita y facilita la accesibilidad, el análisis y la comparabilidad de los informes financieros anuales. [...]"

⁴ Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2018, que complementa la Directiva 2004/109 / CE del Parlamento Europeo y del Consejo con respecto a las normas técnicas de regulación sobre la especificación de un único formato de informe electrónico

II. Análisis de antecedentes legales proporcionados por los servicios de la Comisión

Los servicios de la Comisión Europea emitieron un documento de "Preguntas y Respuestas" sobre ESEF (Q&A) mencionando que el Reglamento ESEF es un instrumento legal vinculante, y que consideran que las disposiciones incluidas en él deben ser consideradas como "requisitos legales" en el sentido del artículo 28 (2) (c) (ii) de la Directiva de auditoría.

Los servicios de la Comisión basan esta declaración en la justificación de que, según la legislación de la Unión, los estados financieros de las sociedades de responsabilidad limitada - independientemente de si están listados o no- deben ser auditados por uno o más auditores legales o empresas de auditoría,⁵ a cargo de proporcionar una opinión de auditoría sobre si los estados financieros: (i) dar una visión verdadera y justa de acuerdo la relevancia del marco de información financiera; y (ii) cumplir con los requisitos legales.⁶

Una vez que el Reglamento ESEF sea aplicable, los informes financieros anuales, que incluyen, entre otros, los estados financieros de las empresas que cotizan en bolsa, deberán prepararse de conformidad con los requisitos de ESEF. Estos requisitos se refieren a normas generales sobre el formato de los informes financieros anuales en conjunto, incluidos los estados financieros, y normas más específicas sobre el marcado de los estados financieros consolidados. En consecuencia, a partir de los períodos de informes que comiencen a partir del 1 de enero de 2020 en adelante, los estados financieros incluidos en los informes financieros anuales deberán cumplir con los requisitos de ESEF.

Según la lectura combinada de los servicios de la Comisión de las disposiciones de la Directiva de Transparencia, la Directiva de Contabilidad y la Directiva de Auditoría, que están sujetas a la transposición nacional en cada Estado miembro, los auditores legales de las empresas con valores que cotizan en los mercados regulados de la UE deberán proporcionar una opinión de auditoría que establezca: (i) si los estados financieros incluidos en los informes financieros anuales ofrecen una visión verdadera y justa de acuerdo con el marco de información financiera pertinente; y (ii) si estos estados financieros cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento ESEF.

III. Propósito del documento

Con el análisis de los servicios de esta Comisión como contexto y considerando que los auditores, los emisores de normas y los organismos nacionales de supervisión se beneficiarían de una guía para facilitar la coherencia en la implementación de las disposiciones relacionadas con ESEF en la Unión, el CEAOB desarrolló las siguientes pautas respecto a cómo debe llevarse a cabo la auditoría de ESEF, desarrollando el esfuerzo de trabajo requerido a este respecto. Estas pautas de CEAOB no son vinculantes y no constituyen un estándar de auditoría. Presentan aspectos de alto nivel acordados dentro del CEAOB que deberían ser relevantes para el trabajo del auditor en asuntos relacionados con ESEF.

⁵ Véase el artículo 34 (1) de la Directiva 2013/34 / UE (Directiva contable) Este artículo también tiene referencias cruzadas en el artículo 4 (4) de la Directiva 2004/109 / CE (Directiva de transparencia).

⁶ Véase el artículo 28, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/43 / CE (Directiva de auditoría)

IV. El trabajo que deben realizar los auditores para evaluar el cumplimiento de los estados financieros con los requisitos de ESEF

Extrayendo las consecuencias del análisis de la Comisión y para emitir una opinión sobre si los estados financieros de la entidad cumplen con los requisitos de ESEF, el auditor debe:

- (1) Asegurar que la capa legible⁷ por humanos de los estados financieros incluidos en el informe electrónico preparado por la entidad sea auditada o idéntica a la información auditada; y
- (2) Determinar si la información incluida en el informe electrónico está marcada de conformidad con los requisitos de ESEF. Los detalles se proporcionan a continuación.

1. Capa legible por humanos de los estados financieros

Con respecto a la capa legible por humanos (ítem (1) mencionado anteriormente) de los estados financieros en formato ESEF, el trabajo a realizar por el auditor depende del momento de disponibilidad, para el auditor, del informe electrónico finalizado preparado por el emisor y, eventualmente, sobre el enfoque adoptado por el auditor para el desempeño 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 ESEF están disponibles en una etapa temprana para el auditor.

En esta situación, el auditor puede realizar el trabajo de auditoría directamente sobre el contenido de la capa legible por humanos de los estados financieros, ya que el contenido de esta capa debe ser el mismo que cualquier otro formato de los estados financieros (por ejemplo, en papel, "Word", "Pdf"...). No son necesarios procedimientos de auditoría adicionales específicos para la conciliación entre varios formatos de los estados financieros, cuando el auditor utiliza directamente la capa legible por humanos de los estados financieros como base para la auditoría.⁸

Situación 2: El emisor primero proporciona estados financieros que aún no están preparados de acuerdo con los requisitos de ESEF para el auditor a los fines de la auditoría y, más adelante, proporciona el informe electrónico que cumple con los requisitos de ESEF.

En esta situación, el auditor necesita realizar una conciliación (a veces llamada "puenteo") entre la capa de estados financieros legible por humanos presentada en el informe electrónico y la información inicial proporcionada por la entidad, sobre la cual el auditor realizó los procedimientos de auditoría. Por lo tanto, el auditor debe verificar la correspondencia entre la capa legible por humanos de los estados financieros y la información sobre la cual él / ella ha realizado los procedimientos.

2. Información etiquetada

Con respecto al punto (2) mencionado anteriormente, el auditor debe obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, incluidas las revelaciones relevantes, han sido etiquetados, cuando sea relevante, en todos los aspectos materiales, en cumplimiento con los requisitos ESEF.

⁷ Los estados financieros informados en los archivos electrónicos son legibles por humanos (a través de XHTML) y legibles por máquina (a través de XBRL).

⁸ Incluso si los estados financieros en formato ESEF están disponibles, en esta situación 1, el auditor puede hacer el trabajo de auditoría en un borrador o versión "en papel" de los estados financieros y conciliar este borrador o versión "en papel" con la lectura humana ESEF capa de los estados financieros, para verificar la alineación.

Los requisitos de ESEF que son relevantes para los estados financieros y el trabajo del auditor se resumen en el Apéndice 1.

Para obtener esta seguridad razonable, el auditor debe seguir los siguientes pasos.

(a) Materialidad

El auditor debe usar una materialidad apropiada:

- cuando planifique y determine la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos a realizar; y
- al evaluar si la información etiquetada está libre de declaraciones materiales erróneas.

Para fines de auditoría legal, el auditor define la materialidad en referencia al nivel de inexactitud que razonablemente podría esperarse que influya en las decisiones económicas tomadas por los usuarios a quienes se dirigen los estados financieros.

Respecto a la información etiquetada, los usuarios a quienes se dirige la información pueden tener necesidades y expectativas específicas con respecto a la completitud y precisión de las etiquetas. La materialidad para la información etiquetada, derivada de la materialidad a nivel de los estados financieros, debe adaptarse a las especificidades de la información etiquetada: el auditor debe tener en cuenta los aspectos cualitativos y cuantitativos para adaptar la materialidad a evaluar el cumplimiento de los requisitos de ESEF.

Esos aspectos cuantitativos y cualitativos pueden incluir especificidades relacionadas con el primer año de aplicación, por parte del emisor, de los requisitos de ESEF.

(b) Riesgos de representaciones incorrectas importantes asociados con la información etiquetada

El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas importantes asociados con la información etiquetada preparada por el emisor. Esta evaluación se basará en la comprensión del proceso implementado por el emisor para producir la información etiquetada, incluida la comprensión del control interno implementado por la entidad. Los riesgos asociados a la información etiquetada pueden abarcar, por ejemplo, las siguientes áreas:

Integridad

- Ausencia de cifras reveladas en los estados financieros primarios consolidados bajo NIIF son etiquetadas;
- Ausencia de revelaciones en los estados financieros⁹ consolidados bajo NIIF, son etiquetadas como se especifica en el Anexo II de la RTS en ESEF;
- Omisión de etiquetas obligatorias relacionadas con la identificación de la entidad;

Precisión

- La información etiquetada no corresponde con la capa legible por humanos de los estados financieros;

⁹ Los estados primarios (financieros) abarcan el estado de situación financiera, el estado de resultados y otro resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo.

- Las cifras reveladas en los estados primarios¹⁰ consolidados bajo NIIF se han marcado con un contexto inexacto (por ejemplo, año o fecha de cierre, moneda; débito / crédito; nivel de redondeo (es decir, millones / miles));
- Se han seleccionado elementos inapropiados de la taxonomía;
- Una tergiversación del significado contable de una cifra o revelación etiquetada como resultado de la selección de un elemento inapropiado de la taxonomía;
- Un elemento extendido de la taxonomía creado para etiquetar una cifra de las revelaciones primarias no está anclado al elemento de taxonomía que tiene el significado contable más amplio y / o el alcance de ese elemento de taxonomía de extensión del emisor;
- Cuando un elemento extendido de la taxonomía combina varios elementos de taxonomía, el emisor no ha anclado ese elemento de taxonomía extendida a cada uno de esos elementos de taxonomía central.

(c) Procedimientos para responder a los riesgos identificados

Después de haber evaluado los riesgos de inexactitudes materiales, el auditor debe definir las respuestas apropiadas para garantizar que la información preparada por el emisor cumple con los requisitos de ESEF.

El auditor debe seleccionar los procedimientos apropiados y definir una muestra de tamaño adecuado para los procedimientos sustantivos que se realizarán, teniendo en cuenta la materialidad en los diversos elementos que componen los estados financieros.

El auditor puede decidir confiar, en cierta medida, en los controles relevantes establecidos por el emisor, después de haber obtenido evidencia sobre la efectividad de los controles relevantes, para reducir los procedimientos sustantivos posteriores.

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

- inspeccionar los etiquetados del emisor, incluido el anclaje relacionado, si corresponde, utilizando el conocimiento de los requisitos de ESEF, incluida la taxonomía, y evaluar si los etiquetados son apropiados;
- desarrollar una expectativa independiente respecto al etiquetado y el anclaje apropiados, si corresponde, y comparar los resultados con los estados financieros etiquetados del emisor como base para sus pruebas sustantivas

El auditor puede apoyarse en un experto para beneficiarse de la experiencia especializada en tecnologías de información, sin reducir la responsabilidad del auditor en la opinión expresada.

La implementación de los procedimientos seleccionados debe permitir al auditor obtener evidencia suficiente y adecuada sobre el cumplimiento de la información etiquetada con los requisitos de ESEF.

(d) Conclusión sobre si la información etiquetada cumple o no con los requisitos de ESEF

La conclusión del auditor sobre el cumplimiento de los requisitos de ESEF se basará en los resultados de los procedimientos realizados por el auditor.

¹⁰ Los estados primarios (financieros) abarcan el estado de situación financiera, el estado de resultados y otro resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo.

Teniendo en cuenta la materialidad definida, el auditor debe expresar una opinión (a veces llamada conclusión "positiva") sobre el cumplimiento de la información marcada con los requisitos de ESEF.

En los casos en que los etiquetados están materialmente incorrectos, el auditor debe expresar una opinión calificada o adversa con respecto a este cumplimiento. La conclusión dependerá de la gravedad y la recurrencia de las declaraciones erróneas.

Se debe expresar una renuncia de opinión sobre este cumplimiento, cuando el auditor no puede obtener evidencia suficiente y adecuada al respecto.

V. Informes

El CEAOB acuerda que existe un beneficio en la consistencia en el informe, por parte de los auditores, en todos los Estados miembros, sobre la conclusión del trabajo realizado. Sin embargo, el formato de los informes puede estar relacionado, en algunos países, con disposiciones legales nacionales específicas.

El CEAOB es de la opinión de que el auditor debe informar específicamente sobre el trabajo realizado en ESEF, y hacer referencia clara a los archivos que fueron objeto de examen en este informe.

La conclusión debe indicar la opinión del auditor sobre si los estados financieros preparados por la entidad cumplen con los requisitos de ESEF aplicables.

El CEAOB recomienda que la conclusión sobre el cumplimiento, por parte de los emisores, de los requisitos de ESEF se proporcione en el informe de auditoría, en una sección que esté claramente separada de la opinión de auditoría. Este tratamiento está en línea con el análisis de los servicios de la Comisión Europea de los antecedentes legales mencionados en la Sección II anterior.

Sin embargo, cuando las disposiciones nacionales específicas que transponen el artículo 4 (7) de la Directiva de Transparencia o el artículo 28 de la Directiva de Auditoría en la legislación nacional exijan lo contrario, la conclusión del auditor también puede expresarse en un informe separado, fuera del informe de auditoría.¹¹

Además, en cualquier caso, cuando la legislación nacional prescribe disposiciones diferentes o adicionales, el auditor debe seguir esas disposiciones nacionales.

Apéndice: resumen de los requisitos de ESEF relevantes para el trabajo de los auditores

Los requisitos de ESEF que se aplican a los estados financieros de los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado de la UE a partir de los períodos de presentación de informes a partir del 1 de enero de 2020, y que son relevantes para el trabajo de los auditores: son los siguientes:

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

¹¹ Sin embargo, la emisión de un informe separado puede significar que el auditor debe realizar un trabajo adicional que no se describe en la sección IV de este documento, si el informe de auditoría y el informe separado no se firman en la misma fecha.

¹² El artículo 3 del Reglamento ESEF especifica que los emisores deberán preparar sus informes financieros anuales completos, que incluyen los estados financieros según el Artículo 4 (2) de la Directiva de Transparencia, en formato XHTML.

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

- Las revelaciones especificadas en el Anexo II del Reglamento ESEF deberán estar etiquetadas (cuando dichas revelaciones estén presentes en los estados financieros consolidados de las NIIF);
- Para todos los recargos (incluidos los etiquetados voluntarios de las revelaciones distintas de las especificadas en el Anexo II):
 - se utilizará el lenguaje de etiquetado XBRL;
 - se utilizarán los elementos de la taxonomía especificados en el Anexo VI del Reglamento ESEF con el significado contable más cercano, a menos que se cree un elemento de extensión de la taxonomía (es decir, si el uso de un elemento en la taxonomía central malinterpretaría el significado contable) de conformidad con el Anexo IV del Reglamento ESEF (los etiquetados deberán cumplir con las normas establecidas en el Artículo 6 del Reglamento ESEF).

(iii) Además, para los estados financieros distintos de las NIIF consolidadas¹⁴:

- Para todas (voluntario) las etiquetas:
 - se utilizará el lenguaje de etiquetado XBRL;
 - se utilizará el elemento pertinente de una taxonomía proporcionada por el país miembro;
 - Las etiquetas deberán cumplir las normas previstas en el artículo 6 del Reglamento ESEF.

GLOSARIO PROPUESTO POR LA TRADUCTORA.

Etiquetar: Asignar información contextual a un valor. Por ejemplo, al valor XX, asignar un concepto, un periodo, naturaleza, unidad monetaria, nivel de redondeo, (...)

Anclar. Crear un nuevo concepto que no está definido en la taxonomía, asociándolo con un único concepto que, si hace parte de la taxonomía base, y está fundamentada en un concepto contable.

¹³ Véase el artículo 4 del Reglamento ESEF.

¹⁴ El Artículo 5 (1) del Reglamento ESEF especifica que los emisores de la UE pueden marcar voluntariamente todas las partes de sus informes financieros anuales que no sean los estados financieros consolidados IFRS, siempre que utilicen el lenguaje de marcado XBRL y una taxonomía específica para esas partes proporcionadas por el Estado miembro de constitución.