

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 580

MANIFESTACIONES ESCRITAS

(NIA-ES 580 adaptada para su aplicación al Sector Público Español,
NIA-ES-SP 1580, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA-ES-SP	3-4
Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría	5
Fecha de entrada en vigor	6
Objetivos	7-8
Definiciones	
Requerimientos	9
Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas	10-12
Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección	13
Otras manifestaciones escritas	14
Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos	15
Forma de las manifestaciones escritas	
Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas	16-20
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	A1
Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría	A2-A6
Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas	A7-A9
Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección	A10-A13
Otras manifestaciones escritas	A14
Comunicación de una cantidad umbral	A15-A18
Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos	A19-A21
Forma de las manifestaciones escritas	A22
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas A23-A27

Anexo 1: Lista de las NIA-ES-SP que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Anexo 2: Ejemplo de carta de manifestaciones

La Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación al Sector Público Español (NIA-ES-SP) 1580, “Manifestaciones escritas”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”.

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en abril de 2009. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas (ICAC) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.”

Introducción

Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.
2. En el anexo 1 se incluye una lista de otras NIA-ES-SP que contienen requerimientos específicos de manifestaciones escritas sobre materias objeto de análisis. Los requerimientos específicos de manifestaciones escritas de otras NIA-ES-SP no limitan la aplicación de esta NIA-ES-SP.

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría

3. La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión¹. Las manifestaciones escritas constituyen información necesaria que el auditor requiere, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría, similar a las respuestas a indagaciones. (Ref.: Apartado A1)
4. Si bien las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Asimismo, el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones escritas fiables no afecta a la naturaleza o a la extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la dirección o con respecto a afirmaciones concretas.

Fecha de entrada en vigor

5. *Apartado suprimido.*

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la obtención de manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad relativas a que consideran haber cumplido su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y a la integridad de la información proporcionada al auditor;
 - (b) fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para afirmaciones concretas contenidas en los estados financieros mediante manifestaciones escritas, cuando el auditor lo considere necesario o lo requieran otras NIA-ES-SP; y
 - (c) responder de modo adecuado a las manifestaciones escritas proporcionadas por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, o si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor.

Definiciones

7. A efectos de las NIA-ES-SP, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Manifestación escrita: documento suscrito por la dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones

¹ NIA-ES-SP 1500, "Evidencia de auditoría," apartado 5(c).

escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.

8. A efectos de esta NIA-ES-SP, las referencias a “la dirección” deben entenderse realizadas a “la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad”. Asimismo, en el caso de un marco de imagen fiel, la dirección es responsable de la preparación y presentación *fiel* de los estados financieros o de la preparación de estados financieros *que expresen la imagen fiel*, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Requerimientos

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará manifestaciones escritas a los miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate. (Ref.: Apartado A2-A6)

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección

Preparación de los estados financieros

10. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del documento de inicio de la auditoría². (Ref.: Apartados A7-A9, A14, A22)

Información proporcionada e integridad de las transacciones

11. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que:
 - (a) ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del documento de inicio de la auditoría³, y
 - (b) todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros. (Ref.: Apartados A7-A9, A14, A22)

Descripción de las responsabilidades de la dirección en las manifestaciones escritas

12. Las responsabilidades de la dirección se describirán en las manifestaciones escritas requeridas en los apartados 10 y 11 en la forma en que dichas responsabilidades se describen en los términos del documento de inicio de la auditoría.

Otras manifestaciones escritas

13. Otras NIA-ES-SP requieren que el auditor solicite manifestaciones escritas. Si, además de dichas manifestaciones requeridas, el auditor determinara que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o una o más afirmaciones concretas de los estados financieros, el auditor las solicitará. (Ref.: Apartados A10-A13, A14, A22)

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos

14. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas se referirán a todos

² NIA-ES-SP 1210, “Términos del documento de inicio de la auditoría”, apartado 6(b)(i).

³ NIA-ES-SP 1210, apartado 6(b)(iii).

los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe de auditoría. (Ref.: Apartados A15-A18)

Forma de las manifestaciones escritas

15. Las manifestaciones escritas adoptarán la forma de una carta de manifestaciones dirigida al auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11, no será necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones. (Ref.: Apartados A19-A21)

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas

16. Si el auditor tiene reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, determinará el efecto que dichas reservas pueden tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref.: Apartados A24-A25)
17. En especial, si las manifestaciones escritas son incongruentes con otra evidencia de auditoría, el auditor aplicará procedimientos de auditoría para intentar resolver la cuestión. Si la cuestión no se resuelve, el auditor reconsiderará la valoración de la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o su compromiso con ellos o su cumplimiento, y determinará el efecto que esto puede tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref.: Apartado A23)
18. Si el auditor llega a la conclusión de que las manifestaciones escritas no son fiables, adoptará todas las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R⁴, teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA-ES-SP.

Manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

19. Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor:
 - (a) discutirá la cuestión con la dirección;
 - (b) evaluará de nuevo la integridad de la dirección y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general; y
 - (c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R, teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA-ES-SP.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección

⁴ NIA-ES-SP 1705 R, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor público".

20. El auditor denegará la opinión sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R, cuando:
- (a) concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 no sean fiables; o
 - (b) la dirección no facilite las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11. (Ref.: Apartados A26-A27)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría (Ref.: Apartado 3)

- A1. Las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia de auditoría. El hecho de que la dirección modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al auditor sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. Asimismo, la solicitud de manifestaciones escritas, en lugar de verbales, en muchos casos puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las manifestaciones.

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 9)

- A2. Las manifestaciones escritas se solicitan a los responsables de la preparación de los estados financieros. Estas personas pueden variar en función de la estructura de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; no obstante, la dirección (más que los responsables del gobierno de la entidad) es a menudo la parte responsable. Por consiguiente, pueden solicitarse manifestaciones escritas al presidente ejecutivo y al director financiero de la entidad, o a las personas con cargos equivalentes en aquellas entidades en las que no se utilicen dichas denominaciones. En algunas circunstancias, sin embargo, otras partes, como los responsables del gobierno de la entidad, son también responsables de la preparación de los estados financieros.
- A3. Debido a su responsabilidad en la preparación de los estados financieros, y sus responsabilidades relativas a la gestión del negocio de la entidad, sería de esperar que la dirección tuviera conocimiento suficiente del proceso seguido por la entidad para la preparación y presentación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en los mismos, en los que basar las manifestaciones escritas.
- A4. No obstante, en algunos casos la dirección puede decidir realizar indagaciones entre otras personas que participen en la preparación y presentación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en éstos, incluidas las personas que tengan conocimientos especializados relativos a las cuestiones sobre las que se solicitan las manifestaciones escritas. Estas personas pueden ser, entre otras:
- Un actuario responsable de mediciones contables que se determinen actuarialmente.
 - Ingenieros empleados que puedan tener responsabilidad y conocimientos especializados sobre mediciones de obligaciones medioambientales.
 - Asesores internos que puedan proporcionar información esencial para las provisiones por reclamaciones judiciales.
- A5. En algunos casos, la dirección puede incluir en las manifestaciones escritas un lenguaje limitativo, en el sentido de que las manifestaciones se realizan según su leal saber y entender. Es razonable que el auditor acepte dicha redacción cuando tenga el convencimiento de que las manifestaciones se realizan por quienes

tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre las cuestiones incluidas en las manifestaciones.

- A6. El auditor, con el fin de reforzar la necesidad de que la dirección realice manifestaciones fundadas, puede solicitar que la dirección incluya en las manifestaciones escritas una confirmación de que ha realizado las indagaciones que ha considerado adecuadas para estar en posición de realizar las manifestaciones escritas solicitadas. No se espera que dichas indagaciones requieran, por lo general, un proceso interno formal que vaya más allá de los que ya estén establecidos por la entidad.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref.: Apartados 10-11)

- A7. La evidencia de auditoría obtenida durante la realización de la auditoría con respecto al cumplimiento por la dirección de las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11 no es suficiente si no se obtiene confirmación de la dirección de que considera que ha cumplido dichas responsabilidades. Esto se debe a que el auditor no puede juzgar, basándose sólo en otra evidencia de auditoría, si la dirección ha preparado y presentado los estados financieros, así como si ha proporcionado información al auditor, sobre la base del reconocimiento acordado y de la comprensión de sus responsabilidades. Por ejemplo, el auditor no podría concluir que la dirección le ha proporcionado toda la información relevante acordada en los términos del documento de inicio de la auditoría sin haberlo preguntado y sin haber recibido confirmación a este respecto.

- A8. Las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 parten del reconocimiento y de la comprensión, por parte de la dirección, de sus responsabilidades, reconocimiento realizado por la dirección en los términos del documento de inicio de la auditoría, solicitándole confirmación de que las ha cumplido. El auditor también puede pedir a la dirección que vuelva a confirmar en manifestaciones escritas el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades. Esto es habitual en algunas jurisdicciones, pero puede ser especialmente adecuado, en cualquier caso, cuando:

- las personas que firmaron los términos del documento de inicio de la auditoría en nombre de la entidad ya no tengan las responsabilidades relevantes;
- los términos del documento de inicio de la auditoría se hubieran preparado en un ejercicio anterior;
- exista algún indicio de que la dirección malinterpreta dichas responsabilidades; o
- hubiera habido cambios de circunstancias que lo hicieran adecuado.
- De forma congruente con el requerimiento de la NIA-ES-SP 1210⁵, esta nueva confirmación de la dirección sobre el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades no se realiza sin perjuicio del leal saber y entender de la dirección (según lo indicado en el apartado A5 de esta NIA-ES-SP).

Consideraciones específicas para entidades del Sector Público

- A9.

Los trabajos de auditoría de los estados financieros de entidades del Sector Público pueden ser más amplios que los de otras entidades. En consecuencia, la premisa relativa a las responsabilidades de la dirección, a partir de la cual se realiza la auditoría de las cuentas anuales de una entidad del Sector Público, puede dar lugar a manifestaciones escritas adicionales. Estas pueden incluir manifestaciones escritas que confirmen que las transacciones y hechos se han realizado de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones.

⁵ NIA-ES-SP 1210, apartado 6(b).

Otras manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 13)*Manifestaciones escritas adicionales sobre los estados financieros*

A10. Además de las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 10, el auditor puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas sobre los estados financieros. Dichas manifestaciones escritas pueden complementar la manifestación escrita requerida por el apartado 10, pero no forman parte de ella. Puede tratarse de manifestaciones sobre lo siguiente:

- si la selección y la aplicación de políticas contables son adecuadas; y
- si cuestiones como las siguientes, cuando sean relevantes de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, se han reconocido, medido, presentado o revelado de conformidad con dicho marco:
 - los planes o las intenciones que puedan afectar al valor contable o a la clasificación de activos y pasivos;
 - los pasivos, ya sean reales o contingentes;
 - la titularidad o el control de activos, los derechos de retención o gravámenes sobre activos, y activos pignorados como garantía; y
 - los aspectos de las disposiciones legales y reglamentarias y de los acuerdos contractuales que puedan afectar a los estados financieros, incluido el incumplimiento.

Manifestaciones escritas adicionales sobre información proporcionada al auditor

A11. Adicionalmente a las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 11, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas de que ha comunicado al auditor todas las deficiencias de control interno de las que la dirección tenga conocimiento.

Manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas

A12. En la obtención de evidencia sobre juicios o intenciones, o en la evaluación de éstos, el auditor puede considerar una o más de las siguientes circunstancias:

- El historial de la entidad a la hora de llevar a cabo las intenciones que ha declarado.
- Los motivos de la entidad para elegir una actuación concreta.
- La capacidad de la entidad para seguir una actuación específica.
- La existencia o la falta de cualquier otra información que pudiera haberse obtenido en el transcurso de la auditoría que pueda ser incongruente con el juicio o con la intención de la dirección.

A13. Adicionalmente, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas de los estados financieros; en especial, para sustentar el conocimiento que el auditor haya obtenido de otra evidencia de auditoría sobre el juicio o la intención de la dirección con respecto a una afirmación concreta o a su integridad. Por ejemplo, si la intención de la dirección es importante para determinar el criterio de valoración de inversiones, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin una manifestación escrita de la dirección sobre sus intenciones. Aunque dichas manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.

Comunicación de una cantidad umbral (Ref.: Apartados 10-11, 13)

A14. La NIA-ES-SP 1450 requiere del auditor que acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes⁶. El auditor puede determinar un umbral a partir del cual las incorrecciones no puedan considerarse claramente insignificantes. Del mismo modo, el auditor puede considerar la posibilidad de comunicar a la dirección un umbral a efectos de las manifestaciones escritas solicitadas.

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos (Ref.: Apartado 14)

A15. Debido a que las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría necesaria, la opinión del auditor no puede expresarse, y el informe de auditoría no puede fecharse, antes de la fecha de las manifestaciones escritas. Asimismo, debido a que al auditor le conciernen los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que puedan requerir ajustar los estados financieros o revelar información en ellos, la fecha de las manifestaciones escritas es lo más cercana posible a la del informe de auditoría sobre los estados financieros, pero no posterior.

A16. En algunas circunstancias puede ser adecuado que el auditor obtenga manifestaciones escritas sobre una afirmación concreta de los estados financieros en el transcurso de la auditoría. En este caso, puede ser necesario solicitar manifestaciones escritas actualizadas.

A17. Las manifestaciones escritas se realizan sobre todos los periodos a los que se refiere el informe de auditoría porque la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas que hizo anteriormente con respecto a los periodos anteriores siguen siendo adecuadas. El auditor y la dirección pueden acordar una forma de manifestaciones escritas que actualice las manifestaciones escritas relativas a los periodos anteriores, haciendo referencia a si existen cambios con respecto a dichas manifestaciones escritas y, de ser así, de qué cambios se trata.

A18. Pueden darse situaciones en las que la dirección actual no hubiera estado presente durante todos los periodos a los que se refiere el informe de auditoría. Dichas personas pueden afirmar que no están en situación de proporcionar parte o la totalidad de las manifestaciones escritas debido a que no ocupaban ese cargo durante el periodo. Este hecho, sin embargo, no reduce las responsabilidades de dichas personas en relación con los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, sigue siendo aplicable el requerimiento de que el auditor les solicite manifestaciones escritas que cubran la totalidad del periodo o periodos relevantes.

Forma de las manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 15)

A19. Las manifestaciones escritas deben incluirse en una carta de manifestaciones dirigida al auditor. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir a la dirección que realice una declaración pública escrita sobre sus responsabilidades. Aunque dicha declaración es una manifestación dirigida a los usuarios de los estados financieros o a las autoridades correspondientes, el auditor puede determinar que es una forma adecuada de manifestación escrita con respecto a la totalidad o parte de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11. En consecuencia, no es necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dicha declaración. Los factores que pueden afectar a la determinación del auditor incluyen los siguientes:

- Si la declaración incluye una confirmación del cumplimiento de las responsabilidades a las que hacen referencia los apartados 10 y 11.
- Si la declaración la han realizado o aprobado aquellos a los que el auditor solicita las manifestaciones escritas relevantes.
- Si se proporciona al auditor una copia de la declaración en la fecha más cercana posible a la fecha

⁶ NIA-ES-SP 1450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", apartado 5

del informe de auditoría sobre los estados financieros, pero no posterior (véase apartado 14).

A20. Una declaración formal del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias de la aprobación de los estados financieros, no aportaría información suficiente para demostrar al auditor que se han realizado, conscientemente, todas las manifestaciones necesarias. La expresión de las responsabilidades de la dirección en las disposiciones legales o reglamentarias tampoco es un sustituto de las manifestaciones escritas solicitadas.

A21. En el anexo 2 se proporciona un ejemplo ilustrativo de una carta de manifestaciones.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartados 10-11, 13)

A22. La NIA-ES-SP 1260 R requiere al auditor que comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que haya solicitado a la dirección⁷.

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas (Ref.: Apartados 16-17)

A23. En el caso de que se hayan detectado incongruencias entre una o más manifestaciones escritas y la evidencia de auditoría obtenida de otra fuente, el auditor puede considerar si la valoración del riesgo sigue siendo adecuada y, en el caso de que no lo fuera, revisar la valoración del riesgo y determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados.

A24. Las reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, pueden llevar al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la dirección realice manifestaciones inexactas en los estados financieros es tal que no se puede realizar una auditoría. En este caso, el auditor puede considerar la posibilidad de renunciar al trabajo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten, salvo que los responsables del gobierno de la entidad adopten medidas correctoras adecuadas. No obstante, dichas medidas pueden no ser suficientes para permitir que el auditor exprese una opinión no modificada.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se debe tener en cuenta que las competencias de control establecidas en las normas del Sector Público impiden la renuncia al trabajo.

A25. La NIA-ES-SP 1230 requiere al auditor que documente las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría, las conclusiones al respecto alcanzadas y los juicios profesionales significativos emitidos para llegar a dichas conclusiones⁸. El auditor puede haber identificado cuestiones significativas relacionadas con la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento y, no obstante, haber llegado a la conclusión de que las manifestaciones escritas son fiables. En este caso, la cuestión significativa se documenta de conformidad con la NIA-ES-SP 1230.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref.: Apartado 20)

A26. Tal y como se explica en el apartado A7, el auditor no puede juzgar solamente a partir de otra evidencia de auditoría si la dirección ha cumplido las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11. Por

⁷ NIA-ES-SP 1260 R, “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”, apartado 16(c)(ii).

⁸ NIA-ES-SP 1230 “Documentación de auditoría”, apartados 8(c) y 10.

ello, si, como se describe en el apartado 20(a), el auditor concluye que las manifestaciones escritas sobre estas cuestiones no son fiables, o si la dirección no le proporciona dichas manifestaciones escritas, el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad no se limitan a elementos, cuentas o partidas concretas de los estados financieros, sino que son generalizados. La NIA-ES-SP 1705 R requiere al auditor que, en dichas circunstancias, deniegue la opinión sobre los estados financieros⁹.

A27. El hecho de que unas manifestaciones escritas contengan modificaciones con respecto a las solicitadas por el auditor no significa, necesariamente, que la dirección no haya proporcionado las manifestaciones escritas. Sin embargo, la razón subyacente a dicha modificación puede afectar a la opinión expresada por el auditor en el informe de auditoría. Por ejemplo:

- La manifestación escrita sobre el cumplimiento por la dirección de su responsabilidad en la preparación de los estados financieros puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto por el incumplimiento material de un requerimiento concreto del marco de información financiera aplicable, los estados financieros se han preparado de conformidad con dicho marco. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha proporcionado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere al auditor que considere el efecto del incumplimiento sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R.
- La manifestación escrita sobre la responsabilidad de la dirección de proporcionar al auditor toda la información relevante acordada en los términos del documento de inicio de la auditoría puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto la información que ha sido destruida en un incendio, ha proporcionado al auditor dicha información. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha facilitado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere que el auditor considere los efectos de generalización que la información destruida en el incendio tiene sobre los estados financieros y el efecto sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Encargo	Trabajo
Términos del encargo de la auditoría	Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas

⁹ NIA-ES-SP 1705 R, apartado 9.

Anexo 1

(Ref.: Apartado 2)

Lista de las NIA-ES-SP que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Este anexo identifica los apartados de otras NIA-ES-SP en vigor para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009 que requieren manifestaciones escritas específicas sobre la materia objeto de análisis. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA-ES-SP.

- NIA-ES-SP 1240, “Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”, apartado 39.
- NIA-ES-SP 1250, “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”, apartado 16.
- NIA-ES-SP 1450, “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”, apartado 14.
- NIA-ES-SP 1501, “Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas”, apartado 12.
- NIA-ES-SP 1540, “Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar”, apartado 22.
- NIA-ES-SP 1550, “Partes vinculadas”, apartado 26
- NIA-ES-SP 1560, “Hechos posteriores al cierre”, apartado 9.
- NIA-ES-SP 1570 R, “Empresa en funcionamiento”, apartado 16.
- NIA-ES-SP 1710, “Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos”, apartado 9.

Anexo 2

(Ref.: Apartado A21)

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo incluye manifestaciones escritas requeridas por esta y por otras NIA-ES-SP aplicables a auditorías de estados financieros. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA-ES-SP 1570 R¹⁰ de obtener manifestaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

Debe tenerse en cuenta el marco de información financiera aplicable en España, tanto en la legislación mercantil como en la pública, y en su normativa de desarrollo, por lo que será necesaria la adaptación terminológica correspondiente al marco de información financiera que resulte empleado en cada caso.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor)

(Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX¹¹, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros *expresan la imagen fiel* (o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales), de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que (*según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente*):

Estados Financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del documento de inicio de la auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros expresan la imagen fiel (o se presentan fielmente), de conformidad con dichas Normas.
- Las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables, incluidas las estimaciones medidas a valor razonable, son razonables. (NIA-ES-SP 1540)
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de

¹⁰ NIA-ES-SP 1570 R, “Empresa en funcionamiento”.

¹¹ Cuando el auditor informe sobre más de un periodo, ajustará la fecha de modo que la carta se refiera a todos los periodos cubiertos por el informe de auditoría.

forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera. (NIA-ES-SP 1550)

- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que las Normas Internacionales de Información Financiera exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados. (NIA-ES-SP 1560)
- Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de manifestaciones una lista de las incorrecciones no corregidas. (NIA-ES-SP 1450)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar adecuada (véase el apartado A10 de esta NIA-ES-SP).]

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado:
 - Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y
 - Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude. (NIA-ES-SP 1240)
- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
 - La dirección;
 - Empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
 - Otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros. (NIA-ES-SP 1240)
- Les hemos revelado toda la información relativa a denuncias de fraude o a indicios de fraude que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (NIA-ES-SP 1240)
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros. (NIA-ES-S-P 1250)
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento. (NIA-ES-SP 1550)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria (véase el apartado A11 de esta NIA-ES-SP).]

La Dirección

La Dirección

De acuerdo con lo establecido en el apartado 8, la Carta de Manifestaciones de la Dirección, en general, deberá ser firmada, al menos, por algún miembro del órgano de administración o de gestión de la entidad con competencia para ello.

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1580 (NE 1580)

Advertencia Inicial: La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos.

Consideraciones generales

La NIA-ES-SP 1580 *Manifestaciones escritas* trata de la responsabilidad que tiene el auditor de obtener manifestaciones escritas de la dirección o del órgano que proceda por tener responsabilidades, conocimientos o ambos en la confección de la información financiera y constituye una evidencia similar a la de las indagaciones (preguntas escritas y respuestas escritas).

Si la dirección o quien corresponda cambia o no facilita las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al auditor sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. El hecho de que sean escritas, y no verbales, puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las manifestaciones y su control interno.

No obstante, por sí solas las manifestaciones escritas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Asimismo, el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones escritas fiables no afecta a la naturaleza o a la extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la dirección o con respecto a afirmaciones concretas. Se podría decir que es una prueba estándar cuya inexistencia puede ser reveladora o indiciaria de problemas en la auditoría.

Objetivos

- a) Obtener manifestaciones escritas relativas a haber cumplido con la responsabilidad de presentar unas cuentas anuales íntegras y completas, cumplidoras como mínimo de su marco de información financiera.
- b) Fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para contenidos concretos de las cuentas anuales, cuando el auditor lo considere necesario o lo requieran otras NIA-ES-SP.
- c) Responder de modo adecuado a las manifestaciones escritas proporcionadas por la dirección o si la dirección de la entidad no proporciona las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor.

Responsabilidades y requerimientos

Se solicitará una carta de manifestaciones a la dirección donde se requerirá información específica y que la fecha sea lo más cercana al informe de auditoría, y aunque lo frecuente es que exista una sola carta de manifestaciones, puede haber diversas cartas en función de los temas, el tiempo o los responsables de su firma.

Si genera dudas la fiabilidad de la carta de manifestaciones, se ha de obtener evidencia contrastada y confluyente; de no ser así o de no existir dicha carta o ser fragmentaria en tiempo y contenido o en ambos, puede generar efectos en el informe de auditoría desde la perspectiva de una limitación al alcance y tener como resultado una opinión modificada.

La carta de manifestaciones no solo se conforma con la aplicación de esta NIA-ES-SP, sino que aglutina o puede aglutinar todas las manifestaciones escritas que se requieren en otras NIA-ES-SP y que se relacionan en el anexo 1 de esta NIA-ES-SP.

En la aplicación de esta NIA-ES-SP es preciso tener en cuenta la Nota técnica de la ONA que corresponda sobre toma de manifestaciones escritas de la dirección como procedimiento de trabajo para confeccionar la citada carta, así como los supuestos de quién firma dicho documento en función de una serie de circunstancias como baja, cese o modificación de la estructura en medio de un periodo. Tiene cierta importancia tener presente el modelo de carta establecida en la citada Nota técnica de la ONA.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1580

1.- En el apartado A9 hay una referencia a la adaptación al Sector Público de esta NIA-ES-SP, dando especial relevancia a la confirmación más extensa o específica de los asuntos relacionados con la legalidad, como efecto del propio principio de legalidad que informa toda actuación de la actividad financiera pública. Esto queda reflejado en el artículo 34 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado. Para el ámbito de la Seguridad Social corresponde el artículo 31 del Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social.

En su aplicación a las Entidades Locales, cabe citar el artículo 6 del Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, además del control de la legalidad que se infiere como fin del sistema de contabilidad de la administración local, según delimita la regla 13 de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.

2.- En el apartado A24, se indica la imposibilidad de renuncia a un trabajo puesto que implicaría el no ejercicio de una competencia establecida en el artículo 168 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, así como en otras disposiciones concordantes en el Sector Público. En particular respecto a la Seguridad Social, cabe citar el artículo 98.2 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Para el ámbito de las Entidades Locales corresponde los artículos 29.3.A) y 33 del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

3.- En el anexo 2 referido al modelo en relación con los requisitos mínimos de firma de la carta de manifestaciones de la dirección en el sentido de la conveniencia de que dentro de los firmantes haya alguna persona con responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate, es decir, por algún miembro del órgano de administración o gestión con competencias para ello. A este respecto, conviene atender a la consideración de cuentadantes establecida en el artículo 138 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

En su aplicación a las Entidades Locales el Pleno de la Corporación ostenta la atribución de aprobar las cuentas anuales, antes del 1 de octubre del año siguiente al que correspondan, conforme al artículo 212 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y concordante regla 8 de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, correspondiendo su rendición, antes del día 15 de mayo del ejercicio siguiente al que correspondan, al Presidente de la Entidad Local. Las de los organismos autónomos y sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad local, rendidas y propuestas inicialmente por los órganos competentes de estos, serán remitidas a la entidad local en el mismo plazo.