

MANIFESTACIONES ESCRITAS (NIA- ES 580)

La NIA-ES 580 se encuadra dentro del **bloque 500** que trata de la **Evidencia de Auditoría** que desarrolla, por lo tanto, la responsabilidad del auditor de diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría para obtener pruebas suficientes y adecuadas con la finalidad de emitir conclusiones razonables que soporten de forma justificada su opinión profesional. Su inclusión en este bloque es relevante desde el punto de vista conceptual en la medida que enfatiza el **carácter procedimental de las manifestaciones escritas** dentro del proceso de auditoría más allá de la mera declaración de responsabilidades de la dirección en la preparación de los estados financieros y de su deber de información sobre los mismos.

1. Introducción

Las manifestaciones de la dirección y de los responsables de gobierno de la entidad constituyen una **evidencia necesaria** que, sin embargo, **por sí misma no constituye evidencia de auditoría suficiente** sobre las cuestiones o afirmaciones que incluye. Incluso contando con la integridad y fiabilidad de las manifestaciones recibidas, el auditor deberá llevar a cabo su proceso de obtención de evidencia. A pesar de esta aparente limitación, las mencionadas manifestaciones son un referente fundamental en el proceso, toda vez que aportan indicios **sobre determinados aspectos susceptibles de tener influencia en la opinión de auditoría**. y afectan a la **responsabilidad de los administradores y de la dirección**, complementando y matizando así las declaraciones genéricas que pueda contener la Carta de Encargo..

Asimismo si por los resultados de las pruebas realizadas en el marco del proceso de auditoría pudiera concluirse que existen **dudas en la fiabilidad de las manifestaciones escritas** o **dichas manifestaciones resultan incompletas**, en estos casos sería de aplicación lo dispuesto en la **NIA-ES 705** (“Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”), teniendo en cuenta, a su vez, el apartado 20 de la propia NIA-ES 580 sobre el supuesto de denegación de opinión.

2.- Objetivos

Los objetivos del auditor en relación con esta NIA-ES son:

- a) Obtener manifestaciones escritas de la dirección, y cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad relativas al **cumplimiento de sus responsabilidades en la preparación de los estados financieros** y en la **integridad de la información proporcionada al auditor**;**
- b) Fundamentar otra evidencia de auditoría relevante, mediante **manifestaciones escritas**, para los estados financieros en su conjunto o sobre determinadas afirmaciones contenidas en los mismos;**

c) Evaluar las manifestaciones recibidas y **reaccionar** dentro del proceso de auditoría en el caso de no recibir las manifestaciones requeridas.

3.- Definiciones

Manifestación escrita: documento suscrito por la dirección, y cuando proceda por los responsables de gobierno de la entidad, aportado al proceso de auditoría a solicitud del auditor para confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría, la fiel presentación de los estados financieros y/o aspectos de las afirmaciones contenidas en la información relevante a analizar.

Dirección: se deberá entender las manifestaciones realizadas por “la dirección y, cuando proceda, por los responsables de gobierno de la entidad”.

4.- Requerimientos

4.1 Miembros de la dirección

Las manifestaciones se solicitarán a aquellos miembros de la dirección (que pueden variar en función de la estructura de la entidad) que tengan la responsabilidad y conocimientos adecuados sobre las materias objeto de análisis.

4.2 Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección

4.2.1. Preparación de los estados financieros, información proporcionada e integridad de las transacciones:

a) Confirmación de que la dirección ha cumplido con el marco de información financiera aplicable y cuando proceda de su presentación de acuerdo con el principio de imagen fiel.

b) Totalidad e Integridad: confirmación por parte de la dirección de que se ha suministrado al auditor toda la información necesaria de acuerdo con el encargo de auditoría y que se han registrado adecuadamente todas las transacciones en los estados financieros.

4.2.2. Descripción de las responsabilidades de la dirección en las manifestaciones escritas:

Las responsabilidades descritas en los puntos a y b anteriores se plasmarán en las manifestaciones en consonancia con las responsabilidades reseñadas en la carta de encargo.

4.3 Otras manifestaciones escritas

El auditor podrá, de acuerdo con su juicio profesional, requerir otras manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia de auditoría relevante de los estados financieros o de alguna o algunas de las afirmaciones contenidas en ellos, además de las manifestaciones escritas exigidas por otras NIA-ES (véase apartado 6 de este documento: “Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas”).

En este sentido, la NIA-ES 260 requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que haya solicitado la dirección.

4.4 Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos

La fecha de las manifestaciones nunca será posterior a la fecha del informe de auditoría y deberá ser tan cercana a ésta como sea posible; y deben realizarse sobre todos los períodos objeto de auditoría.

4.5 Forma de las manifestaciones escritas

Las manifestaciones adoptarán la forma de una carta dirigida al auditor. Si, como consecuencia de un determinado marco legal, se pudiera exigir que la dirección realice declaraciones públicas escritas, el auditor, en uso de su juicio profesional, podrá decidir que no es necesario incluir estas cuestiones en la carta de manifestaciones.

4.6 Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas

- a) Si el auditor tiene reservas sobre la competencia, integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, determinará el efecto que dichas reservas tienen sobre las manifestaciones y sobre la evidencia de auditoría en general.
- b) Si las manifestaciones escritas son incongruentes con otra prueba de auditoría, se deberán aplicar procedimientos adicionales de auditoría para aclarar la cuestión. Si la cuestión no se resuelve, el auditor determinará el efecto sobre la validez de las manifestaciones y sobre la evidencia de auditoría en general.
- c) En el caso de que las manifestaciones recibidas no sean fiables, el auditor valorará su efecto sobre la opinión del informe de auditoría de conformidad con la NIA-ES 705, (“Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”) teniendo en cuenta lo establecido por la propia NIA-ES 580 en su apartado 20 para la denegación de opinión (véase apartado 4.8 de este documento).

4.7 Manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor lo discutirá con la dirección, evaluará de nuevo la integridad de la dirección y a la vez evaluará su efecto sobre la evidencia de auditoría; y, asimismo, adoptará las medidas pertinentes, analizando en su caso las repercusiones del hecho en la opinión, de acuerdo con la NIA-ES 705, teniendo en cuenta lo establecido en la NIA-ES 580 respecto a la denegación de opinión, según se indica a continuación

4.8 Denegación de opinión

El auditor denegará la opinión cuando:

- a) Existan dudas sobre la integridad de la dirección y, por lo tanto, falta de fiabilidad sobre las siguientes manifestaciones:

- Responsabilidad en la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco aplicable y/o su preparación de acuerdo con el principio de imagen fiel;
 - Acceso del auditor a toda la información pertinente y registro de todas las transacciones.
- b)** Asimismo, denegará opinión si la dirección no facilita alguna de las manifestaciones escritas reseñadas en el apartado a) anterior.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 *Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría (A1)*

Las manifestaciones escritas constituyen una fuente importante de evidencia de auditoría y su ausencia, o carácter incompleto, pueden alertar de la existencia de problemas no detectados que pueden tener influencia en los estados financieros auditados o en una o más de sus afirmaciones.

5.2 *Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas (A2 a A6)*

Las manifestaciones escritas se solicitan a los responsables de la preparación de los estados financieros, los cuales pueden variar en función de la estructura de gobierno o de la organización interna de la entidad así como en función de determinadas disposiciones legales (incluido también el presidente ejecutivo y el director financiero persona con cargos equivalentes).

En general, la dirección, en sus distintas formas o acepciones, es la responsable de la preparación de los estados financieros, sin olvidar el hecho de que determinados órganos de gobierno pueden participar en dicha preparación.

En determinados casos, por la complejidad técnica de la entidad en cuestión, la dirección podrá realizar indagaciones entre personas que participan en mayor o menor medida en la preparación de los estados financieros o en alguna de sus afirmaciones, como por ejemplo: Actuarios, ingenieros, técnicos medioambientales, asesores jurídicos internos, etc.

El auditor puede exigir de la dirección que en sus manifestaciones incluya una referencia a las indagaciones realizadas para asegurarse de la veracidad de las mismas, sin que para ello resulte necesario un procedimiento especial de comunicación, fuera del ámbito normal de funcionamiento de la entidad.

5.3 *Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (A7 a A8)*

Las declaraciones de la dirección, en cuanto al cumplimiento de su compromiso de preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y/o de su presentación de acuerdo con el principio de imagen fiel, así como la declaración de que ha proporcionado toda la información al auditor y que todas las transacciones han sido registradas, deben quedar reflejadas de forma expresa en la carta de manifestaciones en consonancia con los términos del encargo.

Ello se deriva del hecho de que el auditor, por las limitaciones intrínsecas de sus pruebas de auditoría, difícilmente puede concluir que todos los hechos relevantes le han sido comunicados o que todas las transacciones han sido convenientemente registradas.

El auditor podrá pedir a la dirección una nueva confirmación de las responsabilidades aludidas anteriormente en los siguientes casos:

- Las personas que firmaron el encargo ya no tienen atribución para ello;
- Los términos del encargo se prepararon en un ejercicio anterior;
- Existen indicios de malinterpretaciones de las responsabilidades de la dirección; o
- Cuando hubiera habido cambios de circunstancias que lo hicieran adecuado.

5.4 Otras Manifestaciones escritas (A10 y A11)

A juicio del auditor se podrían solicitar manifestaciones escritas adicionales sobre la evaluación de la selección y aplicación de políticas contables, así como detalles de la presentación, registro y valoración de determinadas partidas de activo o pasivo, o de determinadas cláusulas contractuales o del cumplimiento de determinadas disposiciones legales.

Asimismo, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección manifestaciones confirmando que ha comunicado al auditor todas las deficiencias de control interno.

5.5 Manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas (A12 a A13)

El auditor, a partir del conocimiento de la entidad y/o de las características de su dirección, puede solicitar a la dirección manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas de los estados financieros, o sobre su integridad, para confirmar sus conclusiones sobre los juicios o intenciones de la dirección.

5.6 Comunicación de umbral (A 14)

El auditor puede determinar un umbral a partir del cual los errores u omisiones en los estados financieros resulten significativos (**NIA-ES 450**: "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría") y, consecuentemente, cabría la posibilidad de comunicar a la dirección de la entidad dicho umbral a efectos de las manifestaciones escritas solicitadas.

5.7 Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos (A15 a A18)

Por su propia importancia a la hora de emitir una opinión, la fecha de las manifestaciones escritas deberá ser anterior y lo más cercana posible a la del informe de auditoría.

Las manifestaciones escritas se realizan sobre todos los períodos a los que se refiere el informe de auditoría y por ello puede ser necesaria una reafirmación de alguno o algunos aspectos de las manifestaciones emitidas con anterioridad.

Incluso en el caso de que la dirección actual no hubiera estado presente durante todos los periodos a los que se refiere el informe de auditoría, el auditor les debe solicitar manifestaciones escritas que cubran la totalidad del período analizado.

5.8 Forma de las manifestaciones escritas (A19 a A21)

Las manifestaciones se realizarán **por escrito** adoptando la forma de **carta de manifestaciones dirigida al auditor**.

Si, como consecuencia de la exigencia de determinadas jurisdicciones, la declaración de responsabilidades de los administradores en cuanto a la preparación de los estados financieros y de la información e integridad de las transacciones tuviera lugar de forma pública por escrito, el auditor podrá determinar si puede excluir todas o parte de dichas declaraciones en la carta de manifestaciones de la entidad. En dicho caso, se proporcionará copia de la misma en la fecha más cercana al informe de auditoría. Cabe destacar que la mera declaración de haber cumplido las disposiciones legales o reglamentarias en la aprobación de los estados financieros de referencia o sobre las responsabilidades de la dirección, no sustituye las manifestaciones escritas necesarias a solicitar por el auditor. En el **Anexo 2 de la NIA-ES** se recoge un ejemplo de **carta de manifestaciones** (véase apartado 8 de este documento).

5.9 Comunicación a los responsables de gobierno de la entidad (A22)

La NIA-ES 260 (“Comunicación con los responsables de gobierno de la entidad”) requiere que el auditor comunique a los responsables de gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que haya solicitado de la dirección.

5.10 Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas (A23 a A25)

Detectadas **incongruencias** entre la evidencia obtenida en el transcurso de la auditoría y las manifestaciones escritas, el auditor considerará la posibilidad de modificar su valoración del riesgo para las áreas y/o transacciones de los estados financieros afectadas y, en su caso, determinará el alcance y naturaleza de los procedimientos adicionales de auditoría a realizar.

El auditor, como consecuencia de falta de competencia, diligencia, integridad o compromiso con los valores éticos de la dirección, puede llegar a concluir que sus manifestaciones resultan inexactas y que no se puede llevar a cabo la auditoría. En este caso, de no subsanarse los motivos que dieron lugar a dicha conclusión el auditor podrá **renunciar al encargo**, de acuerdo con las disposiciones vigentes; si bien, deberá seguirse lo establecido en los **artículos 3.2 y 19 del TRLAC** y en su normativa de desarrollo.

Si el auditor, a pesar de haber identificado cuestiones que pueden afectar a la competencia, integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, decide en uso de su fundado juicio profesional que las manifestaciones son fiables, deberá **documentar** dichas cuestiones de acuerdo con la **NIA-ES 230** “Documentación de Auditoría”.

5.11 Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (A26 a A27)

Las manifestaciones de la dirección constituyen una fuente de evidencia de auditoría, el auditor no puede emitir su juicio profesional únicamente a partir de la evidencia obtenida en el proceso de auditoría.

Como consecuencia de ello, si:

- Las manifestaciones escritas no son fiables; o
- La dirección no proporciona al auditor dichas manifestaciones,

El auditor puede concluir que no existe evidencia suficiente y adecuada y que ello afecta a los estados financieros en su conjunto. En este caso, el auditor **denegará su opinión**.

Las manifestaciones escritas pueden contener **modificaciones** respecto a las solicitadas por el auditor, si bien ello no implica en todo caso que la dirección no haya proporcionado manifestaciones escritas válidas. El auditor deberá valorar la razón subyacente de dicha modificación y sus efectos en la opinión de acuerdo con la **NIA-ES 705** "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

6. Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Adicionalmente a lo indicado en esta norma, el Anexo 1 de la NIA-ES recoge la siguiente relación de NIA-ES que contienen requerimientos específicos de manifestaciones escritas sobre distintas materias objeto de análisis en una auditoría:

- NIA-ES 240 "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude", apartado 39.
- NIA-ES 250 "Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros", apartado 16.
- NIA-ES 450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", apartado 14.
- NIA-ES 501, "Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas", apartado 12.
- *NIA-ES 540, "Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar", apartado 22.*
- NIA-ES 550, "Partes vinculadas", apartado 26.
- NIA-ES 560, "Hechos posteriores al cierre", apartado 9.
- NIA-ES 570, "Empresa en funcionamiento", apartado 16.
- NIA-ES 710, "Información comparativa – Cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos", apartado 9.

7. Requerimientos y otros aspectos de la NIA-ES 580 diferenciadores de las NTA anteriores.

Hasta la entrada en vigor de la NIA-ES 580, la “Carta de Manifestaciones de la Dirección” se regulaba por la Norma Técnica de Auditoría (NTA) publicada por el ICAC mediante Resolución de 15 de junio de 1.999. Dicha NTA subrayaba el carácter de evidencia de la mencionada declaración dentro del proceso de ejecución de la auditoría de cuentas a la vez que se remitía a las responsabilidades de los administradores en la formulación de las cuentas anuales. Asimismo, se reconocía la validez de dicho procedimiento de confirmación para determinados Informes Especiales. Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que el marco de la información financiera aplicable en España es el establecido en el **artículo 2.1 del TRLAC** y en su normativa de desarrollo.

La NIA-ES 580 incardina igualmente las Manifestaciones Escritas de la Dirección dentro del proceso de auditoría pero hace referencia a la responsabilidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables de gobierno de la entidad en cuanto a la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable y de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del encargo de auditoría. Completa dicha declaración con la necesidad de las manifestaciones de la dirección sobre el acceso del auditor a todas las informaciones pertinentes y sobre la integridad de los registros contables. El enfoque resulta así más amplio desde el punto de vista metodológico y se completa además con otras NIA-ES que contienen requerimientos sobre manifestaciones concretas, si bien la enumeración del contenido necesario de la carta de manifestaciones en la antigua NTA era más extenso, así como también estaba referido a cualquier auditoría de cuentas, individuales o consolidadas, y era aplicable también a determinadas normas técnicas sobre informes especiales.

Desde el punto de vista sistemático, la mencionada NTA establecía el contenido de la Carta de Manifestaciones como guía orientativa, mientras que la NIA-ES, además de recoger dicho contenido, observa de una forma más detallada las actuaciones del auditor y sus posibles implicaciones en la formación de su opinión profesional dentro del proceso de auditoría. En este sentido, la regulación de la NIA-ES 580 es harto precisa al establecer el marco de actuación en el caso de que el auditor pueda albergar dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas o no reciba de manera satisfactoria las manifestaciones solicitadas.

Otra diferencia significativa estriba en el hecho de que en la NTA se establecía que la carta de manifestaciones de la entidad deberá tener la misma fecha que el informe de auditoría mientras que la NIA-ES 580 recoge la posibilidad de que su fecha sea anterior y lo más cercana posible a la del informe de auditoría.

Dentro de las novedades establecidas por la mencionada NIA-ES 580 destaca, asimismo, el reconocimiento de la posibilidad de comunicar a la dirección de la entidad, el umbral a partir del cual los errores han de ser considerados significativos desde el punto de vista de auditoría, para su consideración en la carta de manifestaciones. Por otro lado, al hacer mención a los requisitos formales de las manifestaciones, la norma prevé la posibilidad de excluir de dichas manifestaciones algunos aspectos que hayan sido publicados por la dirección como consecuencia de una exigencia legal o reglamentaria.

Una novedad importante, respecto a la NTA anterior, es la obligación de incorporar en la carta de manifestaciones la relación de ajustes identificados durante la auditoría que no han sido incorporados y los motivos (véase documento técnico NIA-ES 450).

8.- Aplicación práctica de la NIA-ES 580

La NIA-ES, en su Anexo 2 que incluye un ejemplo de carta de manifestaciones, recoge en un cuadro aclaratorio la obligación de que, al menos, algún miembro del Órgano de Administración de la entidad auditada, con competencia para ello, firme la "Carta de Manifestaciones".

La fecha de la carta de manifestaciones debe ser tan próxima como sea posible a la fecha del informe, pero no posterior; con independencia de que se tengan que solicitar manifestaciones actualizadas específicas sobre alguna afirmación concreta de los estados financieros.

La NIA-ES prevé que se deniegue la opinión cuando existan dudas sobre la integridad de la dirección o ésta no facilite las manifestaciones escritas sobre sus responsabilidades.

El Anexo 2 de la NIA-ES 580 incluye un ejemplo de carta de manifestaciones con las manifestaciones requeridas por esta norma y otras NIA-ES aplicables a auditorías de estados financieros. Adicionalmente, tal y como establece la norma en su apartado 13, el auditor puede determinar que es necesario obtener manifestaciones adicionales para fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros.

9.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

NIA-ES 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.

NIA-ES 230 Documentación de auditoría.

NIA-ES 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

NIA-ES 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.

NIA-ES 500 Evidencia de auditoría.

NIA-ES 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.