

NIA-ES 580. MANIFESTACIONES ESCRITAS

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Auditor de cuentas*

EXTRACTO

La Norma Internacional de Auditoría 580 versa sobre la responsabilidad del auditor de obtener manifestaciones escritas de la dirección o, en su caso, de los encargados del gobierno de la entidad durante la auditoría de estados financieros. Estas manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría y se trata de un soporte escrito que establece cierta garantía sobre la integridad de la información y la adecuada preparación de los estados financieros, entre otros. Es importante que estas declaraciones se realicen de manera escrita, ya que permiten así reducir las posibilidades de que haya malos entendidos entre la dirección o los encargados del gobierno de la entidad y el auditor.

Palabras claves: dirección, contenido de las manifestaciones y formato de las manifestaciones.

ISA 580. WRITTEN REPRESENTATIONS

ABSTRACT

The international auditing standard 580 deals with the auditor's responsibility to obtain written representations from management or if those charged with governance of the entity during the audit of financial statements. These written statements constitute audit evidence and is written documentation which provides some assurance about the integrity of information and proper preparation of financial statements, among others. It is important that these statements are made in written form as they allow to reduce the chances of having misunderstandings between management or those charged with governance of the entity and the auditor.

Keywords: management, content of representations and representation format.

Sumario

1. Introducción
2. Las manifestaciones escritas como evidencia de auditoría
3. Miembros de la dirección a quienes solicitar las manifestaciones
4. Contenido de las manifestaciones solicitadas
 - 4.1. Preparación de los estados financieros
 - 4.2. Información proporcionada e integridad de las transacciones
 - 4.3. Descripción de las responsabilidades de la dirección
 - 4.4. Otras manifestaciones escritas
5. Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos
6. Forma de las manifestaciones escritas
7. Problemas del auditor respecto de las manifestaciones
 - 7.1. Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones
 - 7.2. Manifestaciones solicitadas y no proporcionadas
 - 7.3. Situaciones a reflejar en la opinión del auditor
8. Modelo de carta de manifestaciones

1. INTRODUCCIÓN

A nuestro juicio, en esta NIA-ES 580 se contemplan dos obligaciones diferentes, aunque íntimamente relacionadas entre sí, como son las que contrae el auditor que realiza la auditoría de los estados financieros de una entidad respecto de las comunicaciones que tiene que mantener con las personas de la dirección¹ o, en su caso, con los responsables del gobierno de dicha entidad, así como sobre las responsabilidades en que puede incurrir cuando omita el cumplimiento de dichas obligaciones.

En primer lugar, existe la obligación que tiene el auditor de pedir a la dirección de la entidad auditada –o, en su caso, a los responsables del gobierno de dicha entidad–, que le remitan por escrito las siguientes manifestaciones:

- Una «confesión», indicando que, en su opinión, consideran haber cumplido su responsabilidad en lo que respecta a la preparación de los estados financieros y a la integridad de la información proporcionada al auditor.
- Una «ratificación», fundamentando cualquier otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros, o respecto de determinadas afirmaciones concretas contenidas en los mismos, cuando el auditor lo considere necesario, o lo requieran otras NIA-ES.

En segundo término, se contempla la obligación del auditor de, también por escrito:

- Dar «respuesta» adecuada a las manifestaciones escritas que le hayan proporcionado, bien la dirección, bien los responsables del gobierno de la entidad cuando proceda.
- Efectuar la *reclamación* ante la dirección –o, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad–, cuando no le hayan proporcionado las manifestaciones escritas solicitadas por él.

¹ Es decir de las personas identificadas en la NIA-ES 260, «Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad».

2. LAS MANIFESTACIONES ESCRITAS COMO EVIDENCIA DE AUDITORÍA

La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión, dentro de la cual las manifestaciones escritas² constituyen información necesaria similar a las respuestas a indagaciones.

En el sentido anterior, la NIA-ES que comentamos considera que las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia de auditoría, advirtiendo de que el hecho de que la dirección de la entidad modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas, puede alertar al auditor sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. Es decir, que deberá aplicar su *escepticismo profesional* cuando le surjan situaciones de esta naturaleza.

Por otro lado, la solicitud de manifestaciones escritas en lugar de verbales por parte del auditor en muchos casos puede llevar a la dirección de la entidad auditada a considerar que dichas peticiones, al estar planteadas de una manera más solemne, requieren contestaciones más rigurosas, lo cual contribuye a mejorar la calidad de las manifestaciones.

En todo caso, para valorar adecuadamente el alcance y significado de estas manifestaciones, el auditor deberá pensar que, aunque proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas –dadas las limitaciones de su obtención basadas en meras confesiones–, no son suficientes y adecuadas sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Igualmente, el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones por escrito fiables no afecta a la naturaleza o a la extensión de otras evidencias de auditoría que el auditor deberá obtener respecto del cumplimiento de las responsabilidades de la dirección, o de afirmaciones concretas.

3. MIEMBROS DE LA DIRECCIÓN A QUIENES SOLICITAR LAS MANIFESTACIONES

El auditor solicitará manifestaciones escritas a aquellos miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate.

En principio se solicitarán a los responsables de preparar los estados financieros, teniendo en cuenta que dichas personas podrán variar bastante, en función de la estructura de gobierno de cada entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. En general dichas peti-

² Manifestación escrita es un 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 escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.

2. LAS MANIFESTACIONES ESCRITAS COMO EVIDENCIA DE AUDITORÍA

La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión, dentro de la cual las manifestaciones escritas² constituyen información necesaria similar a las respuestas a indagaciones.

En el sentido anterior, la NIA-ES que comentamos considera que las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia de auditoría, advirtiendo de que el hecho de que la dirección de la entidad modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas, puede alertar al auditor sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. Es decir, que deberá aplicar su *escepticismo profesional* cuando le surjan situaciones de esta naturaleza.

Por otro lado, la solicitud de manifestaciones escritas en lugar de verbales por parte del auditor en muchos casos puede llevar a la dirección de la entidad auditada a considerar que dichas peticiones, al estar planteadas de una manera más solemne, requieren contestaciones más rigurosas, lo cual contribuye a mejorar la calidad de las manifestaciones.

En todo caso, para valorar adecuadamente el alcance y significado de estas manifestaciones, el auditor deberá pensar que, aunque proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas –dadas las limitaciones de su obtención basadas en meras confesiones–, no son suficientes y adecuadas sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Igualmente, el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones por escrito fiables no afecta a la naturaleza o a la extensión de otras evidencias de auditoría que el auditor deberá obtener respecto del cumplimiento de las responsabilidades de la dirección, o de afirmaciones concretas.

3. MIEMBROS DE LA DIRECCIÓN A QUIENES SOLICITAR LAS MANIFESTACIONES

El auditor solicitará manifestaciones escritas a aquellos miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate.

En principio se solicitarán a los responsables de preparar los estados financieros, teniendo en cuenta que dichas personas podrán variar bastante, en función de la estructura de gobierno de cada entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. En general dichas peti-

² Manifestación escrita es un 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 escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.

ciones de manifestaciones por escrito se solicitarán al presidente ejecutivo y al director financiero de la entidad, o a aquellas personas que ocupen puestos o cargos equivalentes en entidades en las que reciban otras denominaciones, sin olvidar que en nuestro país legalmente los responsables del gobierno de la entidad son también los responsables últimos de la preparación de los estados financieros.

En cualquier caso, el auditor deberá pensar que la dirección, debido a su responsabilidad en la preparación de los estados financieros, y sus responsabilidades relativas a la gestión del negocio de la entidad, en general poseerá un 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 solicitadas.

Pese a los conocimientos generales que, en principio, se supone que deberá tener la dirección sobre estos temas, en algunos casos esa misma dirección puede decidir realizar indagaciones entre otras personas que participen en la preparación y presentación de los estados financieros, incluidas las que posean conocimientos especializados acerca de algunas de las cuestiones sobre las que el auditor solicite las manifestaciones. Por ejemplo: actuarios responsables de cálculos actuariales, ingenieros especialistas respecto de cuestiones medioambientales, o asesores internos que puedan proporcionar información esencial para las provisiones por reclamaciones judiciales, etc.

Cuando en algunos casos la dirección limite sus manifestaciones escritas –expresando por ejemplo que las realiza según su leal saber y entender–, el auditor lo podrá aceptar si tiene el convencimiento de que las manifestaciones las realizan quienes tienen la responsabilidad y el conocimiento adecuados sobre las cuestiones objeto de las mismas.

Con objeto de reforzar la necesidad de que la dirección realice manifestaciones fundadas –buscando con ello maximizar su fiabilidad y utilidad–, el auditor puede solicitar de la dirección que incluya dentro las mismas una confirmación de que ha realizado las indagaciones que ha considerado adecuadas para estar en posición de la información suficiente para poder realizar las manifestaciones escritas solicitadas. Aunque no debe esperar que dichas indagaciones requieran en general un proceso interno formal que vaya más allá de los que ya estén establecidos por la entidad.

4. CONTENIDO DE LAS MANIFESTACIONES SOLICITADAS

Los puntos principales, sobre los que el auditor deberá solicitar manifestaciones por escrito de la dirección, serán los que se indican a continuación.

En todo caso, recordamos que, aunque dichas manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.

4.1. PREPARACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Reconocimiento de haber cumplido con su responsabilidad en la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable y, cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del encargo de auditoría.

4.2. INFORMACIÓN PROPORCIONADA E INTEGRIDAD DE LAS TRANSACCIONES

Se refiere tanto al hecho de que la dirección haya proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinente a toda la documentación que necesite, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría, como a que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros objeto de la auditoría.

En principio, la evidencia de auditoría obtenida durante su realización respecto al cumplimiento por parte de la dirección de las responsabilidades relacionadas con la formulación de los estados financieros no es suficiente si no se obtiene la confirmación por escrito de la dirección donde manifiesta que ha cumplido dichas responsabilidades. El auditor no puede juzgar, basándose solo en otra evidencia de auditoría, si la dirección ha preparado y presentado correctamente los estados financieros, y si le han proporcionado información suficiente, sobre la base del reconocimiento acordado y de la comprensión de sus responsabilidades. En definitiva, el auditor no puede asegurar que la dirección le ha proporcionado toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría, sin haberlo preguntado y sin haber recibido la oportuna contestación.

Aun contando con la manifestación escrita indicada en los epígrafes anteriores, el auditor puede volver a pedir a la dirección en una nueva manifestación confirmación de que reconoce y comprende sus responsabilidades. Esto, que es habitual en algunas jurisdicciones, puede ser especialmente adecuado, cuando:

- Las personas que firmaron los términos del encargo de auditoría en nombre de la entidad ya no tengan las responsabilidades relevantes dentro de ella.
- Los términos del encargo de auditoría se hubieran preparado en un ejercicio anterior.
- Exista algún indicio de que la dirección malinterpreta sus responsabilidades.
- Haya habido cambios de circunstancias que lo hagan adecuado.

Como la NIA-ES 450 establece que el auditor, dentro de las incorrecciones apreciadas durante la realización de la auditoría, deberá identificar aquellas que sean claramente insignificantes, pudiendo establecer un umbral a tales efectos, cabe que el auditor considere la posibilidad de comunicar a la dirección un umbral similar a efectos de las manifestaciones escritas solicitadas.

También debe recordarse que la NIA-ES 260 requiere al auditor que comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que haya solicitado a la dirección.

4.3. DESCRIPCIÓN DE LAS RESPONSABILIDADES DE LA DIRECCIÓN

Se describirán en las manifestaciones escritas las mismas responsabilidades que se describieron en el contrato o en la carta de encargo de la auditoría.

4.4. OTRAS MANIFESTACIONES ESCRITAS

El auditor puede considerar conveniente para fundamentar su evidencia solicitar de la dirección de la entidad auditada alguna afirmación concreta relevante respecto de los estados financieros, como por ejemplo:

a) Manifestaciones adicionales sobre políticas contables e información financiera

Además de las manifestaciones generales antes requeridas, el auditor, por ejemplo, puede considerar necesario solicitar información acerca de:

- Si la selección y la aplicación de políticas contables son las adecuadas.
- Si se han reconocido, medido, presentado o revelado de conformidad con el marco de información financiera las siguientes cuestiones, cuando sean relevantes:
 - Los planes o intenciones futuras que puedan afectar al valor contable o a la clasificación de los activos o de los pasivos, sean tanto reales como contingentes.
 - Respecto de los activos, su titularidad y su control y, en su caso, los derechos de retención o gravámenes sobre ellos, y los pignorados como garantía.
 - Aquellos aspectos de las disposiciones legales y reglamentarias –y de los acuerdos contractuales– (incluido su incumplimiento) que puedan afectar a los estados financieros.

b) Manifestaciones adicionales sobre el control interno

El auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas de que le ha comunicado todas las deficiencias de control interno de las que la dirección tenga conocimiento.

c) Manifestaciones adicionales sobre afirmaciones concretas

Igualmente el auditor, en la obtención de evidencia sobre juicios o intenciones, puede considerar la conformación por escrito de alguna de las siguientes cuestiones:

- El historial de la entidad relacionado con las intenciones que haya declarado.
- Los motivos de la entidad para elegir una actuación concreta.
- La capacidad de la entidad para seguir una actuación específica.
- Cualquier otra información que el auditor pudiera haber obtenido en el transcurso de la auditoría, que presente incongruencias con el juicio o con la intención de la dirección.

Adicionalmente también podrá considerar necesario pedir a la dirección que le proporcione ratificaciones escritas sobre afirmaciones concretas de los estados financieros, para sustentar de este modo el conocimiento que haya podido obtener de otra evidencia de auditoría sobre el juicio o intención de la dirección –en todo o en parte– respecto a una afirmación concreta. Por ejemplo, cuando la intención de la dirección sea 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.

5. FECHA DE LAS MANIFESTACIONES ESCRITAS Y PERIODO O PERIODOS CUBIERTOS

La fecha del escrito o escritos de manifestaciones deberá ser tan próxima como sea posible –aunque en ningún caso posterior– a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros, refiriéndose a todos ellos y al periodo o periodos a los que se refiera la auditoría realizada y consignados en el indicado informe.

La precisión que se realiza respecto de la fecha viene justificada por la necesidad que tiene el auditor de disponer antes de la emisión de su informe de toda la evidencia de auditoría necesaria, de la cual forman parte las manifestaciones escritas. En consecuencia, como no podrá expresar su opinión antes de disponer de las mismas, su fecha de emisión tendrá que ser anterior.

Por otro lado, 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 deberá ser lo más cercana posible a la del informe de auditoría, pero no posterior.

No obstante, como en algunas circunstancias al auditor le puede convenir obtener manifestaciones escritas sobre alguna afirmación concreta relacionada con los estados financieros en el

transcurso de la auditoría, podrá solicitar manifestaciones escritas a una fecha, sin perjuicio de que, posteriormente, puedan ser actualizadas.

En lo que concierne a los periodos cubiertos por las manifestaciones de la dirección, estas se deberán referir a todos los periodos a los que se refiera el informe de auditoría, ya que la dirección necesitará reafirmar que las manifestaciones escritas que, en su caso, hubiera realizado anteriormente con respecto a los periodos anteriores, siguen siendo correctas. En este sentido, el auditor y la dirección de la entidad auditada pueden acordar una forma de manifestaciones escritas que actualice las relativas a los periodos anteriores –siempre que estas también hubieran sido emitidas por escrito–, haciendo referencia a los cambios que pudieran existir con respecto a dichas manifestaciones anteriores.

Finalmente, pueden darse casos en los que la dirección actual no sea coincidente con la de periodos precedentes a los que se refiera el informe de auditoría. En estas situaciones las personas que actualmente ocupen los cargos sustituidos podrán afirmar no estar en situación de suscribir parte o la totalidad de las manifestaciones escritas debido a que no ocupaban con anterioridad esos cargos. Sin embargo, este hecho, como ni anula ni reduce las responsabilidades de dichas personas en relación con los estados financieros en su conjunto, sigue siendo aplicable que el auditor les solicite manifestaciones escritas que cubran la totalidad del periodo o periodos relevantes.

6. FORMA DE LAS MANIFESTACIONES ESCRITAS

Como principio general, las manifestaciones escritas a que se refiere esta NIA-ES adoptarán la forma de carta dirigida al auditor.

Como limitación a su contenido, cuando alguna disposición legal o reglamentaria obligue a que la dirección realice declaraciones públicas por escrito relativas a sus responsabilidades, si el auditor considera que estas declaraciones le proporcionan –en su totalidad o en parte– las manifestaciones requeridas por él, no será necesario incluir en la carta de manifestaciones aquellas cuestiones ya cubiertas de este modo.

Los factores que pueden afectar a la decisión que tome el auditor respecto de la limitación anterior, entre otros, son los siguientes:

- Cuando la declaración pública realizada incluya una confirmación respecto del cumplimiento de las responsabilidades de la dirección.
- Cuando la declaración pública la hayan realizado o aprobado aquellas personas a las que el auditor solicita las manifestaciones escritas relevantes.
- Cuando se proporcione al auditor una copia de la declaración en la fecha más cercana posible –y en ningún caso posterior– a la del informe de auditoría sobre los estados financieros.

En todo caso, una declaración formal y pública 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. Tampoco la expresión de las responsabilidades de la dirección en las disposiciones legales o reglamentarias dentro de la declaración es un sustituto de las manifestaciones escritas.

7. PROBLEMAS DEL AUDITOR RESPECTO DE LAS MANIFESTACIONES

Estos problemas se refieren a los tres supuestos que resumimos a continuación.

7.1. DUDAS SOBRE LA FIABILIDAD DE LAS MANIFESTACIONES

El auditor puede tener reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección; o sobre su compromiso con ellos, o su cumplimiento. Ante cualquiera de estos supuestos determinará el efecto que pueden tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones –verbales o escritas– efectuadas en particular, y sobre la evidencia de auditoría en general.

En los casos en que las manifestaciones escritas sean incongruentes con otras evidencias de auditoría, el auditor aplicará procedimientos de auditoría para intentar resolver la cuestión. Si la incongruencia no se resuelve, reconsiderará su valoración acerca de la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de la dirección, o su compromiso con ellos o su cumplimiento, determinando su efecto sobre su fiabilidad.

Igualmente, cuando el auditor haya detectado incongruencias entre una o más manifestaciones escritas y la evidencia de auditoría obtenida de otra fuente, podrá reconsiderar si su valoración del riesgo de auditoría sigue siendo adecuada; en el caso de que no lo fuera, deberá revisar dicha valoración y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores para su nueva valoración.

No obstante, el auditor, después de haber identificado alguna de las cuestiones significativas antes enunciadas, podrá llegar a la conclusión de que las manifestaciones escritas son fiables. En este caso, la cuestión significativa se documentará de conformidad con la NIA-ES 230 que obliga al auditor a documentar todos los hechos y cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría, por lo que las conclusiones sobre la falta de fiabilidad alcanzadas y sus juicios profesionales emitidos para llegar a dichas conclusiones deberán incluirse dentro de los papeles de trabajo de la auditoría.

Cuando las dudas sobre el riesgo de que la dirección realice manifestaciones inexactas en los estados financieros sea tal que no le permita llevar a término una auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables se lo permiten, el auditor deberá considerar la posibilidad de renunciar al encargo, salvo que los responsables del gobierno de la entidad adopten medidas correctoras ade-

cuadas. No obstante, dichas medidas pueden no ser suficientes para que el auditor exprese una opinión no modificada (sin salvedades), atendiendo en todo caso a lo establecido en los artículos 3.2 y 19 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y en su normativa de desarrollo.

Finalmente, si el auditor llega a la conclusión de que las manifestaciones escritas no son fiables, adoptará aquellas medidas que considere adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre su opinión en el informe de auditoría.

7.2. MANIFESTACIONES SOLICITADAS Y NO PROPORCIONADAS

Si la dirección no proporciona alguna de las manifestaciones solicitadas por el auditor, este podrá elegir una de las tres opciones siguientes:

- Discutir la cuestión con la dirección.
- Evaluar de nuevo la integridad de la dirección y el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de sus manifestaciones emitidas, tanto verbales como escritas, y sobre la evidencia de auditoría.
- Adoptar las medidas que considere adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre su opinión en el informe de auditoría.

7.3. SITUACIONES A REFLEJAR EN LA OPINIÓN DEL AUDITOR

El auditor denegará dar su opinión sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA-ES 705, cuando concurra al menos una de las dos circunstancias siguientes:

- 1.^a Que concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas no sean fiables.
- 2.^a Que la dirección no facilite las manifestaciones escritas que haya requerido.

Como el auditor no puede juzgar si la dirección ha cumplido o no con sus responsabilidades basándose únicamente en otra evidencia de auditoría, cuando llegue a la conclusión de que las manifestaciones escritas sobre estos temas no son fiables, o cuando la dirección no le proporcione dichas manifestaciones, carece de la evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha carencia no se limitan a unos elementos, cuentas o partidas concretas de los mismos, sino que son generalizados. En estos casos, la NIA-ES 705 requiere del auditor que deniegue su opinión sobre los estados financieros.

Por otro lado, a pesar de que el hecho de que unas manifestaciones escritas de la dirección contengan modificaciones con respecto a las solicitadas por el auditor no significa que dicha

dirección, aun siendo incompletas, no las haya proporcionado. Esta situación podrá afectar a la opinión expresada por el auditor en el informe de auditoría, lo que podrá suceder, por ejemplo en los casos siguientes:

- 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. En estos casos, en que la dirección de la entidad ha proporcionado manifestaciones escritas fiables, el auditor deberá considerar el efecto del incumplimiento producido sobre su opinión en el informe de auditoría, actuando en consecuencia.
- La manifestación escrita sobre la responsabilidad de la dirección de proporcionar al auditor toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto la que ha sido destruida en un incendio, ha proporcionado al auditor dicha información. Pese a que el auditor haya recibido de la dirección de la entidad manifestaciones escritas fiables, deberá considerar los efectos que la información destruida en el incendio tiene sobre los estados financieros, emitiendo su opinión en el informe de auditoría, en función de la apreciación de dichos efectos sobre las cuentas auditadas.

8. MODELO DE CARTA DE MANIFESTACIONES

La NIA-ES 580 establece el modelo de carta de manifestaciones que reproducimos a continuación:

(Membrete de la entidad)

(Dirección del 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 20XX, 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 encargo de 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.
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera.
- 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.
- 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.
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar adecuada.]

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.
 - 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.
 - 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.
 - 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.
 - 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.
 - [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria.]

La Dirección

Como notas aclaratorias, en el modelo anterior cabe indicar las siguientes:

- Se parte de que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas; si las hubiera, las manifestaciones se tendrían que modificar para reflejarlas.
- Se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Teniendo en cuenta que el marco aplicable en España es el establecido en el artículo 2.1 del TRLAC y en su normativa de desarrollo, será necesaria la adaptación terminológica correspondiente al marco de información financiera que resulte de aplicación en cada caso.
- Cuando el auditor informe sobre más de un periodo, se deberán ajustar las fechas, de modo que la carta se refiera a todos los periodos cubiertos por el informe de auditoría.
- En general, la Carta de Manifestaciones de la Dirección deberá ser firmada, al menos, por algún miembro del órgano de administración de la entidad con competencia para ello.

ciones de manifestaciones por escrito se solicitarán al presidente ejecutivo y al director financiero de la entidad, o a aquellas personas que ocupen puestos o cargos equivalentes en entidades en las que reciban otras denominaciones, sin olvidar que en nuestro país legalmente los responsables del gobierno de la entidad son también los responsables últimos de la preparación de los estados financieros.

En cualquier caso, el auditor deberá pensar que la dirección, debido a su responsabilidad en la preparación de los estados financieros, y sus responsabilidades relativas a la gestión del negocio de la entidad, en general poseerá un 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 solicitadas.

Pese a los conocimientos generales que, en principio, se supone que deberá tener la dirección sobre estos temas, en algunos casos esa misma dirección puede decidir realizar indagaciones entre otras personas que participen en la preparación y presentación de los estados financieros, incluidas las que posean conocimientos especializados acerca de algunas de las cuestiones sobre las que el auditor solicite las manifestaciones. Por ejemplo: actuarios responsables de cálculos actuariales, ingenieros especialistas respecto de cuestiones medioambientales, o asesores internos que puedan proporcionar información esencial para las provisiones por reclamaciones judiciales, etc.

Cuando en algunos casos la dirección limite sus manifestaciones escritas –expresando por ejemplo que las realiza según su leal saber y entender–, el auditor lo podrá aceptar si tiene el convencimiento de que las manifestaciones las realizan quienes tienen la responsabilidad y el conocimiento adecuados sobre las cuestiones objeto de las mismas.

Con objeto de reforzar la necesidad de que la dirección realice manifestaciones fundadas –buscando con ello maximizar su fiabilidad y utilidad–, el auditor puede solicitar de la dirección que incluya dentro las mismas una confirmación de que ha realizado las indagaciones que ha considerado adecuadas para estar en posición de la información suficiente para poder realizar las manifestaciones escritas solicitadas. Aunque no debe esperar que dichas indagaciones requieran en general un proceso interno formal que vaya más allá de los que ya estén establecidos por la entidad.

4. CONTENIDO DE LAS MANIFESTACIONES SOLICITADAS

Los puntos principales, sobre los que el auditor deberá solicitar manifestaciones por escrito de la dirección, serán los que se indican a continuación.

En todo caso, recordamos que, aunque dichas manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.

4.1. PREPARACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Reconocimiento de haber cumplido con su responsabilidad en la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable y, cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del encargo de auditoría.

4.2. INFORMACIÓN PROPORCIONADA E INTEGRIDAD DE LAS TRANSACCIONES

Se refiere tanto al hecho de que la dirección haya proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinente a toda la documentación que necesite, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría, como a que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros objeto de la auditoría.

En principio, la evidencia de auditoría obtenida durante su realización respecto al cumplimiento por parte de la dirección de las responsabilidades relacionadas con la formulación de los estados financieros no es suficiente si no se obtiene la confirmación por escrito de la dirección donde manifiesta que ha cumplido dichas responsabilidades. El auditor no puede juzgar, basándose solo en otra evidencia de auditoría, si la dirección ha preparado y presentado correctamente los estados financieros, y si le han proporcionado información suficiente, sobre la base del reconocimiento acordado y de la comprensión de sus responsabilidades. En definitiva, el auditor no puede asegurar que la dirección le ha proporcionado toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría, sin haberlo preguntado y sin haber recibido la oportuna contestación.

Aun contando con la manifestación escrita indicada en los epígrafes anteriores, el auditor puede volver a pedir a la dirección en una nueva manifestación confirmación de que reconoce y comprende sus responsabilidades. Esto, que es habitual en algunas jurisdicciones, puede ser especialmente adecuado, cuando:

- Las personas que firmaron los términos del encargo de auditoría en nombre de la entidad ya no tengan las responsabilidades relevantes dentro de ella.
- Los términos del encargo de auditoría se hubieran preparado en un ejercicio anterior.
- Exista algún indicio de que la dirección malinterpreta sus responsabilidades.
- Haya habido cambios de circunstancias que lo hagan adecuado.

Como la NIA-ES 450 establece que el auditor, dentro de las incorrecciones apreciadas durante la realización de la auditoría, deberá identificar aquellas que sean claramente insignificantes, pudiendo establecer un umbral a tales efectos, cabe que el auditor considere la posibilidad de comunicar a la dirección un umbral similar a efectos de las manifestaciones escritas solicitadas.

También debe recordarse que la NIA-ES 260 requiere al auditor que comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que haya solicitado a la dirección.

4.3. DESCRIPCIÓN DE LAS RESPONSABILIDADES DE LA DIRECCIÓN

Se describirán en las manifestaciones escritas las mismas responsabilidades que se describieron en el contrato o en la carta de encargo de la auditoría.

4.4. OTRAS MANIFESTACIONES ESCRITAS

El auditor puede considerar conveniente para fundamentar su evidencia solicitar de la dirección de la entidad auditada alguna afirmación concreta relevante respecto de los estados financieros, como por ejemplo:

a) Manifestaciones adicionales sobre políticas contables e información financiera

Además de las manifestaciones generales antes requeridas, el auditor, por ejemplo, puede considerar necesario solicitar información acerca de:

- Si la selección y la aplicación de políticas contables son las adecuadas.
- Si se han reconocido, medido, presentado o revelado de conformidad con el marco de información financiera las siguientes cuestiones, cuando sean relevantes:
 - Los planes o intenciones futuras que puedan afectar al valor contable o a la clasificación de los activos o de los pasivos, sean tanto reales como contingentes.
 - Respecto de los activos, su titularidad y su control y, en su caso, los derechos de retención o gravámenes sobre ellos, y los pignorados como garantía.
 - Aquellos aspectos de las disposiciones legales y reglamentarias –y de los acuerdos contractuales– (incluido su incumplimiento) que puedan afectar a los estados financieros.

b) Manifestaciones adicionales sobre el control interno

El auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas de que le ha comunicado todas las deficiencias de control interno de las que la dirección tenga conocimiento.

c) Manifestaciones adicionales sobre afirmaciones concretas

Igualmente el auditor, en la obtención de evidencia sobre juicios o intenciones, puede considerar la conformación por escrito de alguna de las siguientes cuestiones:

- El historial de la entidad relacionado con las intenciones que haya declarado.
- Los motivos de la entidad para elegir una actuación concreta.
- La capacidad de la entidad para seguir una actuación específica.
- Cualquier otra información que el auditor pudiera haber obtenido en el transcurso de la auditoría, que presente incongruencias con el juicio o con la intención de la dirección.

Adicionalmente también podrá considerar necesario pedir a la dirección que le proporcione ratificaciones escritas sobre afirmaciones concretas de los estados financieros, para sustentar de este modo el conocimiento que haya podido obtener de otra evidencia de auditoría sobre el juicio o intención de la dirección –en todo o en parte– respecto a una afirmación concreta. Por ejemplo, cuando la intención de la dirección sea 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.

5. FECHA DE LAS MANIFESTACIONES ESCRITAS Y PERIODO O PERIODOS CUBIERTOS

La fecha del escrito o escritos de manifestaciones deberá ser tan próxima como sea posible –aunque en ningún caso posterior– a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros, refiriéndose a todos ellos y al periodo o periodos a los que se refiera la auditoría realizada y consignados en el indicado informe.

La precisión que se realiza respecto de la fecha viene justificada por la necesidad que tiene el auditor de disponer antes de la emisión de su informe de toda la evidencia de auditoría necesaria, de la cual forman parte las manifestaciones escritas. En consecuencia, como no podrá expresar su opinión antes de disponer de las mismas, su fecha de emisión tendrá que ser anterior.

Por otro lado, 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 deberá ser lo más cercana posible a la del informe de auditoría, pero no posterior.

No obstante, como en algunas circunstancias al auditor le puede convenir obtener manifestaciones escritas sobre alguna afirmación concreta relacionada con los estados financieros en el

transcurso de la auditoría, podrá solicitar manifestaciones escritas a una fecha, sin perjuicio de que, posteriormente, puedan ser actualizadas.

En lo que concierne a los periodos cubiertos por las manifestaciones de la dirección, estas se deberán referir a todos los periodos a los que se refiera el informe de auditoría, ya que la dirección necesitará reafirmar que las manifestaciones escritas que, en su caso, hubiera realizado anteriormente con respecto a los periodos anteriores, siguen siendo correctas. En este sentido, el auditor y la dirección de la entidad auditada pueden acordar una forma de manifestaciones escritas que actualice las relativas a los periodos anteriores –siempre que estas también hubieran sido emitidas por escrito–, haciendo referencia a los cambios que pudieran existir con respecto a dichas manifestaciones anteriores.

Finalmente, pueden darse casos en los que la dirección actual no sea coincidente con la de periodos precedentes a los que se refiera el informe de auditoría. En estas situaciones las personas que actualmente ocupen los cargos sustituidos podrán afirmar no estar en situación de suscribir parte o la totalidad de las manifestaciones escritas debido a que no ocupaban con anterioridad esos cargos. Sin embargo, este hecho, como ni anula ni reduce las responsabilidades de dichas personas en relación con los estados financieros en su conjunto, sigue siendo aplicable que el auditor les solicite manifestaciones escritas que cubran la totalidad del periodo o periodos relevantes.

6. FORMA DE LAS MANIFESTACIONES ESCRITAS

Como principio general, las manifestaciones escritas a que se refiere esta NIA-ES adoptarán la forma de carta dirigida al auditor.

Como limitación a su contenido, cuando alguna disposición legal o reglamentaria obligue a que la dirección realice declaraciones públicas por escrito relativas a sus responsabilidades, si el auditor considera que estas declaraciones le proporcionan –en su totalidad o en parte– las manifestaciones requeridas por él, no será necesario incluir en la carta de manifestaciones aquellas cuestiones ya cubiertas de este modo.

Los factores que pueden afectar a la decisión que tome el auditor respecto de la limitación anterior, entre otros, son los siguientes:

- Cuando la declaración pública realizada incluya una confirmación respecto del cumplimiento de las responsabilidades de la dirección.
- Cuando la declaración pública la hayan realizado o aprobado aquellas personas a las que el auditor solicita las manifestaciones escritas relevantes.
- Cuando se proporcione al auditor una copia de la declaración en la fecha más cercana posible –y en ningún caso posterior– a la del informe de auditoría sobre los estados financieros.

En todo caso, una declaración formal y pública 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. Tampoco la expresión de las responsabilidades de la dirección en las disposiciones legales o reglamentarias dentro de la declaración es un sustituto de las manifestaciones escritas.

7. PROBLEMAS DEL AUDITOR RESPECTO DE LAS MANIFESTACIONES

Estos problemas se refieren a los tres supuestos que resumimos a continuación.

7.1. DUDAS SOBRE LA FIABILIDAD DE LAS MANIFESTACIONES

El auditor puede tener reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección; o sobre su compromiso con ellos, o su cumplimiento. Ante cualquiera de estos supuestos determinará el efecto que pueden tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones –verbales o escritas– efectuadas en particular, y sobre la evidencia de auditoría en general.

En los casos en que las manifestaciones escritas sean incongruentes con otras evidencias de auditoría, el auditor aplicará procedimientos de auditoría para intentar resolver la cuestión. Si la incongruencia no se resuelve, reconsiderará su valoración acerca de la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de la dirección, o su compromiso con ellos o su cumplimiento, determinando su efecto sobre su fiabilidad.

Igualmente, cuando el auditor haya detectado incongruencias entre una o más manifestaciones escritas y la evidencia de auditoría obtenida de otra fuente, podrá reconsiderar si su valoración del riesgo de auditoría sigue siendo adecuada; en el caso de que no lo fuera, deberá revisar dicha valoración y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores para su nueva valoración.

No obstante, el auditor, después de haber identificado alguna de las cuestiones significativas antes enunciadas, podrá llegar a la conclusión de que las manifestaciones escritas son fiables. En este caso, la cuestión significativa se documentará de conformidad con la NIA-ES 230 que obliga al auditor a documentar todos los hechos y cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría, por lo que las conclusiones sobre la falta de fiabilidad alcanzadas y sus juicios profesionales emitidos para llegar a dichas conclusiones deberán incluirse dentro de los papeles de trabajo de la auditoría.

Cuando las dudas sobre el riesgo de que la dirección realice manifestaciones inexactas en los estados financieros sea tal que no le permita llevar a término una auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables se lo permiten, el auditor deberá considerar la posibilidad de renunciar al encargo, salvo que los responsables del gobierno de la entidad adopten medidas correctoras ade-

cuadas. No obstante, dichas medidas pueden no ser suficientes para que el auditor exprese una opinión no modificada (sin salvedades), atendiendo en todo caso a lo establecido en los artículos 3.2 y 19 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y en su normativa de desarrollo.

Finalmente, si el auditor llega a la conclusión de que las manifestaciones escritas no son fiables, adoptará aquellas medidas que considere adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre su opinión en el informe de auditoría.

7.2. MANIFESTACIONES SOLICITADAS Y NO PROPORCIONADAS

Si la dirección no proporciona alguna de las manifestaciones solicitadas por el auditor, este podrá elegir una de las tres opciones siguientes:

- Discutir la cuestión con la dirección.
- Evaluar de nuevo la integridad de la dirección y el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de sus manifestaciones emitidas, tanto verbales como escritas, y sobre la evidencia de auditoría.
- Adoptar las medidas que considere adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre su opinión en el informe de auditoría.

7.3. SITUACIONES A REFLEJAR EN LA OPINIÓN DEL AUDITOR

El auditor denegará dar su opinión sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA-ES 705, cuando concurra al menos una de las dos circunstancias siguientes:

- 1.^a Que concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas no sean fiables.
- 2.^a Que la dirección no facilite las manifestaciones escritas que haya requerido.

Como el auditor no puede juzgar si la dirección ha cumplido o no con sus responsabilidades basándose únicamente en otra evidencia de auditoría, cuando llegue a la conclusión de que las manifestaciones escritas sobre estos temas no son fiables, o cuando la dirección no le proporcione dichas manifestaciones, carece de la evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha carencia no se limitan a unos elementos, cuentas o partidas concretas de los mismos, sino que son generalizados. En estos casos, la NIA-ES 705 requiere del auditor que deniegue su opinión sobre los estados financieros.

Por otro lado, a pesar de que el hecho de que unas manifestaciones escritas de la dirección contengan modificaciones con respecto a las solicitadas por el auditor no significa que dicha

dirección, aun siendo incompletas, no las haya proporcionado. Esta situación podrá afectar a la opinión expresada por el auditor en el informe de auditoría, lo que podrá suceder, por ejemplo en los casos siguientes:

- 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. En estos casos, en que la dirección de la entidad ha proporcionado manifestaciones escritas fiables, el auditor deberá considerar el efecto del incumplimiento producido sobre su opinión en el informe de auditoría, actuando en consecuencia.
- La manifestación escrita sobre la responsabilidad de la dirección de proporcionar al auditor toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto la que ha sido destruida en un incendio, ha proporcionado al auditor dicha información. Pese a que el auditor haya recibido de la dirección de la entidad manifestaciones escritas fiables, deberá considerar los efectos que la información destruida en el incendio tiene sobre los estados financieros, emitiendo su opinión en el informe de auditoría, en función de la apreciación de dichos efectos sobre las cuentas auditadas.

8. MODELO DE CARTA DE MANIFESTACIONES

La NIA-ES 580 establece el modelo de carta de manifestaciones que reproducimos a continuación:

(Membrete de la entidad)

(Dirección del 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 20XX, 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 encargo de 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.
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera.
- 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.
- 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.
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar adecuada.]

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.
 - 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.
 - 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.
 - 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.
 - 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.
 - [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria.]

La Dirección

Como notas aclaratorias, en el modelo anterior cabe indicar las siguientes:

- Se parte de que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas; si las hubiera, las manifestaciones se tendrían que modificar para reflejarlas.
- Se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Teniendo en cuenta que el marco aplicable en España es el establecido en el artículo 2.1 del TRLAC y en su normativa de desarrollo, será necesaria la adaptación terminológica correspondiente al marco de información financiera que resulte de aplicación en cada caso.
- Cuando el auditor informe sobre más de un periodo, se deberán ajustar las fechas, de modo que la carta se refiera a todos los periodos cubiertos por el informe de auditoría.
- En general, la Carta de Manifestaciones de la Dirección deberá ser firmada, al menos, por algún miembro del órgano de administración de la entidad con competencia para ello.