

## NAGA 580

### REPRESENTACIONES ESCRITAS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

#### CONTENIDO

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta Naga .....	1–2
Representaciones escritas como evidencia de auditoría.....	3–4
Fecha de entrada en vigor .....	5
<b>Objetivos</b> .....	6
<b>Definiciones</b> .....	7–8
<b>Requerimientos</b>	
Miembros de la Administración a los que se solicitan representaciones escritas .....	9
Representaciones escritas sobre las responsabilidades de la Administración .....	10–1
Otras representaciones escritas .....	13
Fecha de las representaciones escritas y periodo o periodos cubiertos ....	14
Forma de las representaciones escritas .....	15
Dudas sobre la fiabilidad de las representaciones escritas y representaciones escritas solicitadas y no proporcionadas.....	16–20
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Representaciones escritas como evidencia de auditoría.....	A1
Miembros de la Administración a los que se solicitan representaciones escritas .....	A2–A6
Representaciones escritas sobre las responsabilidades de la Administración .....	A7–A9
Otras representaciones escritas .....	A10–A13
Comunicación de una cantidad umbral .....	A14
Fecha de las representaciones escritas y periodo o periodos cubiertos ....	A15–A18
Forma de las representaciones escritas .....	A19–A21
Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.....	A22
Dudas sobre la fiabilidad de las representaciones escritas y representaciones escritas solicitadas y no proporcionadas .....	A23–A27
Anexo 1: Listado de NAGAs que contienen requerimientos sobre representaciones escritas	
Anexo 2: Ejemplo de carta de representaciones	

La Naga 580, *Representaciones escritas*, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

## Introducción

### Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de obtener representaciones escritas de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
2. En el anexo 1 se incluye un listado de otras NAGAs que contienen requerimientos específicos de representaciones escritas sobre materias objeto de análisis. Los requerimientos específicos de representaciones escritas de otras NAGAs no limitan la aplicación de esta Naga.

### Representaciones 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 opinión<sup>1</sup>. Las representaciones escritas constituyen información necesaria que el auditor requiere, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, las representaciones escritas constituyen evidencia de auditoría, similar a las respuestas a indagaciones. (Ref: Apartado A1)
4. Si bien las representaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguna de los asuntos a los que se refieren. Asimismo, el hecho de que la Administración haya proporcionado representaciones escritas fiables no afecta a la naturaleza o al alcance de otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la Administración o con respecto a afirmaciones concretas.

### Fecha de entrada en vigor

5. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

### Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:
  - (a) la obtención de representaciones escritas de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno corporativo 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 representaciones escritas, cuando el auditor lo considere necesario o lo requieran otras NAGAs; y
  - (c) responder de modo adecuado a las representaciones escritas proporcionadas por la Administración y, cuando proceda, por los responsables del gobierno corporativo de la entidad, o si la Administración o, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad no proporcionan las representaciones escritas solicitadas por el auditor.

### Definiciones

7. A efectos de las NAGAs, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:  
Representación escrita – Documento suscrito por la Administración y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinados asuntos o respaldar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las representaciones 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 NAGA, las referencias a “la Administración” debieran entenderse realizadas a “la Administración y, cuando proceda, a los responsables del gobierno corporativo de la entidad”. Asimismo, en el caso de un marco de presentación razonable, la Administración es responsable de la preparación y presentación *razonable* de los estados financieros o de la preparación de estados financieros que *expresen la presentación razonable*, de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

### Requerimientos

#### Miembros de la Administración a los que se solicitan representaciones escritas

9. El auditor deberá solicitar representaciones escritas a los miembros de la Administración que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de los asuntos de que se trate. (Ref: Apartados A2–A6)

---

<sup>1</sup> Naga 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 5 (c)

## **Representaciones escritas sobre las responsabilidades de la Administración**

### *Preparación de los estados financieros*

10. El auditor deberá solicitar a la Administración que proporcione representaciones escritas de que ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación razonable, según lo expresado en los términos del trabajo de auditoría<sup>2</sup>. (Ref: Apartados A7–A9, A14, A22)

### *Información proporcionada e integridad de las transacciones*

11. El auditor deberá solicitar a la Administración que proporcione representaciones escritas de que:
  - (a) ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del trabajo de auditoría<sup>3</sup>, 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 Administración en las representaciones escritas*

12. Las responsabilidades de la Administración se deberá describir en las representaciones escritas requeridas en los apartados 10 y 11 en la forma en que dichas responsabilidades se describen en los términos del trabajo de auditoría.

## **Otras representaciones escritas**

13. Otras NAGAs requieren que el auditor solicite representaciones escritas. Si, además de dichas representaciones requeridas, el auditor determinara que es necesario obtener una o más representaciones 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 deberá solicitar. (Ref: Apartados A10–A13, A14, A22)

## **Fecha de las representaciones escritas y periodo o periodos cubiertos**

14. La fecha de las representaciones escritas deberá ser tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe del auditor sobre los estados financieros. Las representaciones escritas se deberán referir a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe del auditor. (Ref: Apartados A15–A18)

## **Forma de las representaciones escritas**

15. Las representaciones escritas deberán adoptar la forma de una carta de representación dirigida al auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la Administración realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las representaciones requeridas por los apartados 10 u 11, no será necesario incluir en la carta de representación los asuntos relevantes cubiertos por dichas declaraciones. (Ref: Apartados A19–A21)

## **Dudas sobre la fiabilidad de las representaciones escritas y representaciones escritas solicitadas y no proporcionadas**

### *Dudas sobre la fiabilidad de las representaciones escritas*

16. Si el auditor tiene reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la Administración, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, deberá determinar el efecto que dichas reservas pueden tener sobre la fiabilidad de las representaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref: Apartados A24–A25)
17. En especial, si las representaciones escritas son incongruentes con otra evidencia de auditoría, el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría para intentar resolver el asunto. Si el asunto no se resuelve, el auditor deberá reconsiderar la evaluación de la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la Administración, o su compromiso con ellos o su cumplimiento, y deberá determinar el efecto que esto puede tener sobre la fiabilidad de las representaciones (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 representaciones escritas no son fiables, deberá adoptar todas las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe del auditor de conformidad con la Naga 705 (Revisada)<sup>4</sup>, teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NAGA.

---

<sup>2</sup> Naga 210, *Acuerdo de los términos del trabajo de auditoría*, apartado 6(b)(i)

<sup>3</sup> Naga 210, apartado 6(b)(iii)

<sup>4</sup> Naga 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

### *Representaciones escritas solicitadas y no proporcionadas*

19. Si la Administración no proporciona una o más representaciones escritas de las solicitadas, el auditor deberá:
- discutir el asunto con la Administración;
  - evaluar de nuevo la integridad de la Administración y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las representaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general; y
  - adoptar las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe del auditor de conformidad con la Naga 705 (Revisada), teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NAGA.

### *Representaciones escritas sobre las responsabilidades de la Administración*

20. El auditor deberá abstenerse de opinar sobre los estados financieros, de conformidad con la Naga 705 (Revisada), cuando:
- concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la Administración como para que las representaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 no sean fiables; o
  - la Administración no facilite las representaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11. (Ref: Apartados A26–A27)

\*\*\*

## **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **Representaciones escritas como evidencia de auditoría (Ref: Apartado 3)**

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

### **Miembros de la Administración a los que se solicitan representaciones escritas (Ref: Apartado 9)**

- A2. Las representaciones escritas se solicitan a los responsables de la preparación de los estados financieros. Estas personas pueden variar en función de la estructura de gobierno corporativo de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; no obstante, la Administración (más que los responsables del gobierno corporativo de la entidad) es a menudo la parte responsable. Por consiguiente, pueden solicitarse representaciones 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 corporativo 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 Administración tuviera conocimiento suficiente del proceso seguido por la entidad para la preparación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en los mismos, en los que basar las representaciones escritas.
- A4. No obstante, en algunos casos la Administración 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 los asuntos sobre las que se solicitan las representaciones 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 Administración puede incluir en las representaciones escritas un lenguaje limitativo, en el sentido de que las representaciones se realizan según su leal saber y entender. Es razonable que el auditor acepte dicha redacción cuando tenga el convencimiento de que las representaciones se realizan por quienes tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre los asuntos incluidos en las representaciones.
- A6. El auditor, con el fin de reforzar la necesidad de que la Administración realice representaciones fundadas, puede solicitar que la Administración incluya en las representaciones escritas una confirmación de que ha realizado las indagaciones que ha considerado adecuadas para estar en posición de realizar las representaciones 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.

## **Representaciones escritas sobre las responsabilidades de la Administración (Ref: Apartados 10-11)**

- A7. La evidencia de auditoría obtenida durante la realización de la auditoría con respecto al cumplimiento por la Administración de las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11 no es suficiente si no se obtiene confirmación de la Administración 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 Administración ha preparado y presentado los estados financieros, así como si ha proporcionado información al auditor, sobre la base del reconocimiento acordado y del entendimiento de sus responsabilidades. Por ejemplo, el auditor no podría concluir que la Administración le ha proporcionado toda la información relevante acordada en los términos del trabajo de auditoría sin haberlo preguntado y sin haber recibido confirmación a este respecto.
- A8. Las representaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 parten del reconocimiento y del entendimiento, por parte de la Administración, de sus responsabilidades, reconocimiento realizado por la Administración en los términos del trabajo de auditoría, solicitándole confirmación de que las ha cumplido. El auditor también puede pedir a la Administración que vuelva a confirmar en representaciones escritas el reconocimiento y del entendimiento 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 trabajo de auditoría en nombre de la entidad ya no tengan las responsabilidades relevantes;
  - los términos del trabajo de auditoría se hubieran preparado en un año anterior;
  - exista algún indicio de que la Administración malinterpreta dichas responsabilidades; o
  - hubiera habido cambios de circunstancias que lo hicieran adecuado.

De forma congruente con el requerimiento de la Naga 210<sup>5</sup>, esta nueva confirmación de la Administración sobre el reconocimiento y del entendimiento de sus responsabilidades no se realiza sin perjuicio del leal saber y entender de la Administración (según lo indicado en el apartado A5 de esta Naga).

### *Consideraciones específicas para entidades del sector público*

- A9. Los mandatos 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 Administración, a partir de la cual se realiza la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público, puede dar lugar a representaciones escritas adicionales. Estas pueden incluir representaciones escritas que confirmen que las transacciones y hechos se han realizado de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones.

## **Otras representaciones escritas (Ref: Apartado 13)**

### *Representaciones escritas adicionales sobre los estados financieros*

- A10. Además de las representaciones escritas requeridas por el apartado 10, el auditor puede considerar necesario solicitar otras representaciones escritas sobre los estados financieros. Dichas representaciones escritas pueden complementar la representación escrita requerida por el apartado 10, pero no forman parte de ella. Puede tratarse de representaciones sobre lo siguiente:
- si la selección y la aplicación de políticas contables son adecuadas; y
  - si asuntos como los siguientes, cuando sean relevantes de acuerdo con el marco de preparación y presentación 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.

### *Representaciones escritas adicionales sobre información proporcionada al auditor*

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

---

<sup>5</sup> Naga 210, apartado 6(b)

### *Representaciones 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 Administración.
- A13. Adicionalmente, el auditor puede considerar necesario solicitar a la Administración que le proporcione representaciones escritas sobre afirmaciones concretas de los estados financieros; en especial, para sustentar el entendimiento que el auditor haya obtenido de otra evidencia de auditoría sobre el juicio o la intención de la Administración con respecto a una afirmación concreta o a su integridad. Por ejemplo, si la intención de la Administración es importante para determinar el criterio de valoración de inversiones, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin una representación escrita de la Administración sobre sus intenciones. Aunque dichas representaciones 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 Naga 450 requiere del auditor que acumule las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes<sup>6</sup>. El auditor puede determinar un umbral a partir del cual las representaciones incorrectas no puedan considerarse claramente insignificantes. Del mismo modo, el auditor puede considerar la posibilidad de comunicar a la Administración un umbral a efectos de las representaciones escritas solicitadas.

### **Fecha de las representaciones escritas y periodo o periodos cubiertos** (Ref: Apartado 14)

- A15. Debido a que las representaciones escritas constituyen evidencia de auditoría necesaria, la opinión del auditor no puede expresarse, y el informe del auditor no puede fecharse, antes de la fecha de las representaciones escritas. Asimismo, debido a que al auditor le conciernen los hechos ocurridos hasta la fecha del informe del auditor que puedan requerir ajustar los estados financieros o revelar información en ellos, la fecha de las representaciones escritas es lo más cercana posible a la del informe del auditor sobre los estados financieros, pero no posterior.
- A16. En algunas circunstancias puede ser adecuado que el auditor obtenga representaciones escritas sobre una afirmación concreta de los estados financieros en el transcurso de la auditoría. En este caso, puede ser necesario solicitar representaciones escritas actualizadas.
- A17. Las representaciones escritas se realizan sobre todos los periodos a los que se refiere el informe del auditor porque la Administración necesita reafirmar que las representaciones escritas que hizo anteriormente con respecto a los periodos anteriores siguen siendo adecuadas. El auditor y la Administración pueden acordar una forma de representaciones escritas que actualice las representaciones escritas relativas a los periodos anteriores, haciendo referencia a si existen cambios con respecto a dichas representaciones escritas y, de ser así, de qué cambios se trata.
- A18. Pueden darse situaciones en las que la Administración actual no hubiera estado presente durante todos los periodos a los que se refiere el informe del auditor. Dichas personas pueden afirmar que no están en situación de proporcionar parte o la totalidad de las representaciones 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 como un todo. En consecuencia, sigue siendo aplicable el requerimiento de que el auditor les solicite representaciones escritas que cubran la totalidad del periodo o periodos relevantes.

### **Forma de las representaciones escritas** (Ref: Apartado 15)

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

---

<sup>6</sup> Naga 450, *Evaluación de las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5

- 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 representaciones escritas relevantes.
  - Si se proporciona al auditor una copia de la declaración en la fecha más cercana posible a la fecha del informe del auditor 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 que el auditor este satisfecho que se han realizado, conscientemente, todas las representaciones necesarias. La expresión de las responsabilidades de la Administración en las disposiciones legales o reglamentarias tampoco es un sustituto de las representaciones escritas solicitadas.
- A21. En el anexo 2 se proporciona un ejemplo ilustrativo de una carta de representaciones.

### **Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad** (Ref: Apartados 10–11, 13)

- A22. La Naga 260 (Revisada) requiere al auditor que comunique a los responsables del gobierno corporativo de la entidad las representaciones escritas que haya solicitado a la Administración<sup>7</sup>.

### **Dudas sobre la fiabilidad de las representaciones escritas y representaciones escritas solicitadas y no proporcionadas**

#### *Dudas sobre la fiabilidad de las representaciones escritas* (Ref: Apartados 16-17)

- A23. En el caso de que se hayan detectado incongruencias entre una o más representaciones escritas y la evidencia de auditoría obtenida de otra fuente, el auditor puede considerar si la evaluación del riesgo sigue siendo adecuada y, en el caso de que no lo fuera, revisar la evaluación del riesgo y determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos evaluados.
- A24. Las reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la Administración, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, pueden llevar al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la Administración realice representaciones 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 corporativo 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.
- A25. La Naga 230 requiere al auditor que documente los asuntos significativos que surjan durante la realización de la auditoría, las conclusiones al respecto alcanzadas y los juicios profesionales significativos emitidos para llegar a dichas conclusiones<sup>8</sup>. El auditor puede haber identificado asuntos significativos relacionadas con la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la Administración, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento y, no obstante, haber llegado a la conclusión de que las representaciones escritas son fiables. En este caso, el asunto significativo se documenta de conformidad con la Naga 230.

#### *Representaciones escritas sobre las responsabilidades de la Administración* (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 Administración ha cumplido las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11. Por ello, si, como se describe en el apartado 20(a), el auditor concluye que las representaciones escritas sobre estos asuntos no son fiables, o si la Administración no le proporciona dichas representaciones 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 Naga 705 (Revisada) requiere al auditor que, en dichas circunstancias, se abstenga de opinar sobre los estados financieros<sup>9</sup>.
- A27. El hecho de que unas representaciones escritas contengan modificaciones con respecto a las solicitadas por el auditor no significa, necesariamente, que la Administración no haya proporcionado las representaciones escritas. Sin embargo, la razón subyacente a dicha modificación puede afectar a la opinión expresada por el auditor en el informe del auditor. Por ejemplo:
- La representación escrita sobre el cumplimiento por la Administración de su responsabilidad en la preparación de los estados financieros puede poner de manifiesto que la Administración considera que, excepto por el incumplimiento material de un requerimiento concreto del marco de preparación y presentación 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 Administración ha proporcionado representaciones escritas fiables. Sin

<sup>7</sup> Naga 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad*, apartado 16(c)(ii)

<sup>8</sup> Naga 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8(c) y 10

<sup>9</sup> Naga 705 (Revisada), apartado 9

embargo, se requiere al auditor que considere el efecto del incumplimiento sobre la opinión en el informe del auditor, de conformidad con la Naga 705 (Revisada).

- La representación escrita sobre la responsabilidad de la Administración de proporcionar al auditor toda la información relevante acordada en los términos del trabajo de auditoría puede poner de manifiesto que la Administración 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 Administración ha proporcionado representaciones 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 del auditor, de conformidad con la Naga 705 (Revisada).

**Listado de NAGAs que contienen requerimientos sobre representaciones escritas**

Este anexo identifica los apartados de otras NAGAs que requieren representaciones 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 NAGAs.

- NAGA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartado 40
- NAGA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartado 17
- NAGA 450, *Evaluación de las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría* – apartado 14
- NAGA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas* – apartado 12
- NAGA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 37
- NAGA 550, *Partes relacionadas* – apartado 26
- NAGA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartado 9
- NAGA 570 (Revisada), *Empresa en marcha* – apartado 16(e)
- NAGA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos* – apartado 9
- NAGA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 13(c)

## Ejemplo de carta de representaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye representaciones escritas que son requeridas por esta y por otras NAGAs. En este ejemplo se supone que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable son las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la Naga 570 (Revisada)<sup>1</sup> de obtener representaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las representaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las representaciones tendrían que ser modificadas para reflejarlas.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor)

(Fecha)

Esta carta de representaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al año terminado el 31 de diciembre de 20XX<sup>2</sup>, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros *presentan razonablemente* (o dan una imagen fiel, en todos los aspectos materiales,) de conformidad con las Normas de Contabilidad de 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 trabajo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros *presentan razonablemente* (o dan una imagen fiel), de conformidad con dichas Normas.
- Los métodos, datos y las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son adecuados para alcanzar el reconocimiento, medición o revelación razonables de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. (NAGA 540 (Revisada))
- Las relaciones y transacciones con partes relacionadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera. (NAGA 550)
- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados. (NAGA 560)
- Los efectos de las representaciones incorrectas no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros como un todo. Se adjunta a la carta de representaciones una lista de las representaciones incorrectas no corregidas. (NAGA 450)
- [Cualquier otro asunto que el auditor pueda considerar adecuado (véase el apartado A10 de esta Naga).]

### Información proporcionada

- Les hemos proporcionado<sup>3</sup>:
  - 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 asunto;
  - 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.

<sup>1</sup> Naga 570 (Revisada), *Empresa en marcha*

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Si el auditor ha incluido otros asuntos en relación con las responsabilidades de la Administración en la carta de contratación de la auditoría de conformidad con la Naga 210, *Acuerdo de los términos del trabajo de auditoría*, se puede considerar incluir esos asuntos en las representaciones escritas de la Administración o de los responsables del gobierno corporativo de la entidad.

- Les hemos revelado los resultados de nuestra evaluación del riesgo de que los estados financieros estén representados incorrectamente en forma material debido a fraude. (NAGA 240)
- 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 Administración;
  - los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
  - otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros. (NAGA 240)
- 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. (NAGA 240)
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos debieran ser consideradas para preparar los estados financieros. (NAGA 250 (Revisada))
- Les hemos revelado la identidad de las partes relacionadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas de las que tenemos conocimiento. (NAGA 550)
- [Cualquier otro asunto que el auditor pueda considerar necesario (véase el apartado A11 de esta Naga).]

---

La Administración

La Administración