

# Les expectatives de l'auditoria i el frau

MARÍA ANTONIA GARCÍA BENAÚ  
Universitat de València

Data de recepció: 11/01/2016

Data d'acceptació: 2/05/2016

## RESUM

L'auditoria i el frau constitueixen un dels temes més polèmics en l'auditoria. Els usuaris de la informació comptable aboquen crítiques sobre els auditors quan esclata un escàndol financer, acusant-los de no haver donat cap senyal al mercat que permetés veure les irregularitats comptables que s'estaven produint.

Al llarg d'aquest article plantejarem les posicions d'usuaris i auditors entorn de quin ha de ser el paper de l'auditor davant el frau. La importància d'aquesta qüestió és de tal rellevància que si no es busquen solucions per aproximar posicions, es pot arribar a posar en dubte el valor social de l'auditoria i la seva funció com a activitat en defensa de l'interès públic.

En aquest paper es fa un repàs de les expectatives de l'auditoria des que en el cas Enron es van posar de manifest fallades importants en els sistemes de control empresarial. L'existència d'un *gap* d'expectatives persisteix en el temps, però en aquest article es proposa millorar la transparència informativa, a través de l'ampliació del contingut de l'informe d'auditoria i l'emissió d'informes anuals de transparència per part de les firmes auditores, com a mesures que poden ajudar a reduir-lo.

Classificació JEL: G30; K40; M42

## PARAULES CLAU

Auditoria, *gap* d'expectatives, frau, escàndols financers, crisi financera.

## **ABSTRACT**

Auditing and fraud is a hot topic. The users of accounting information are very critical with auditors when a financial scandal breaks out; accusing them of having failed to give any signal to the market showing the accounting irregularities that were taking place.

Throughout this paper, we will present the positions of users and auditors about what should be the role of the auditor in the context within fraud scenarios. The importance of this issue is such that if no solutions are found, it can be questioned the social value of the audit and its role as an activity in the public interest.

The paper shows an overview of the audit expectations since the Enron case revealed significant weaknesses in corporate control systems. The existence of an audit expectation gap persists over time, but in this paper we will present some measures to narrow down the gap, in order to improve the transparency of information through the expansion of the content of the audit report and the issuing of annual transparency reports by audit firms.

Classification JEL: G30; K40; M42

## **KEYWORDS**

Auditing, expectation gap, fraud, financial scandals, financial crisis.

---

## **1. Introducció**

L'auditoria i el frau constitueixen un dels temes més polèmics, i alhora més interessants, que existeixen en tota la història de l'auditoria. Els escàndols financers produïts en els últims anys, especialment després del col·lapse d'Enron, han propiciat un intens debat sobre quina és la funció que ha de desenvolupar l'auditor en la detecció i informació del frau.

Les postures entre els auditors i els usuaris de la informació financera, en aquesta qüestió, enfrontat, ja que mentre els primers s'acullen al fet que la seva activitat es troba regulada per la normativa, els usuaris aboquen crítiques ferotges sobre els auditors quan esclata un escàndol financer, acusant-los de no haver donat cap senyal al mercat, a través de l'informe d'auditoria, que permetés veure les irregularitats comptables que s'estaven produint.

La pressió de les exigències dels usuaris davant els escàndols financers juntament amb la crisi financera internacional, han portat al fet que s'hagin

produït, en els últims anys, modificacions legislatives dirigides a reforçar la qualitat de l'auditoria i a atorgar, d'aquesta manera, una major credibilitat a la informació financera publicada per les empreses. No obstant això, i malgrat la importància que aquests canvis han tingut en el desenvolupament de l'activitat de l'auditoria, persisteixen diferències en les percepcions que sobre l'auditoria tenen usuaris i auditors.

Amb l'objectiu d'enfortir la utilitat de l'auditoria, existeix un interessant debat, que ha atret l'atenció de molts auditors i molts acadèmics, sobre les possibles formes d'aproximar posicions d'auditors i usuaris, de manera que tots dos defineixin i entenguin l'auditoria en termes similars. Els avanços que s'han produït són rellevants però encara existeixen, el dia d'avui, diferències entre el que els auditors consideren que és el seu treball i el que els usuaris n'esperen (*audit expectation gap*).

La cerca de respostes adequades que permetin apropar posicions entra de ple en el que es coneix com el tancament de la bretxa d'expectatives en l'auditoria. Existeixen diferents punts de desacord entre els auditors i les demandes de la societat però, en termes generals, els principals punts de desacord es produeixen, en molts països, en relació amb la informació del frau, el contingut de l'informe d'auditoria i amb un pronunciament clar sobre la continuïtat de l'empresa.

Al llarg d'aquest article plantejarem les posicions d'usuaris i auditors entorn del paper de l'auditor davant el frau, plantejarem les diferents posicions i intentarem delimitar els motius que provoquen l'existència del *gap* així com la forma en la qual poden apropar-se les posicions (el que ve denominant-se *tancar el gap*). La importància d'aquesta qüestió és de tal rellevància que si no es busquen solucions per *tancar el gap*, es pot arribar a posar en dubte el valor social de l'auditoria, qüestionant, per tant, la mateixa definició de l'auditoria com a activitat d'interès públic.

La defensa de l'*interès públic* és una de les màximes de l'auditoria, ja que els auditors legals exerceixen una funció d'interès públic. En aquest sentit es pronuncien organismes com la *International Federation of Accountants* (IFAC) i la Unió Europea (UE, 2014a) en definir l'interès públic des de la perspectiva dels beneficis que en la societat té del treball dels auditors (IAASB, 2013). Això suposa reconèixer que l'auditoria de comptes és un servei prestat a l'entitat auditada però que interessa també a tercers que desitgen conèixer la qualitat de la informació financera sobre la qual es basa l'opinió d'auditoria (inversors i prestadors són un exemple de tercers interessats) (Fogarty i Rigsby, 2010). Aquesta idea és fonamental per desenvolupar aquest article perquè és la que li dona sentit, ja que subratlla que l'auditoria és un servei que es presta a l'entitat auditada i que interessa també a tercers. Aquests tercers desenvolupen

unes expectatives en el treball de l'auditor sobre les quals debatrem al llarg d'aquestes pàgines, centrant-nos en les seves expectatives davant la detecció i informació del frau.

Per a això, l'article segueix la següent estructura. Després d'aquesta breu introducció que emmarca el treball, l'apartat segon planteja el debat sobre les expectatives de l'auditoria. El tercer apartat ressalta l'aparició d'expectatives defraudades davant alguns escàndols financers i davant la crisi financera internacional. El quart apartat planteja formes que poden ajudar a *tancar el gap*. I finalment presentem algunes idees finals que ens sembla interessant ressaltar.

## 2. El debat de les expectatives de l'auditoria

Tradicionalment els accionistes han estat considerats com els únics destinataris de l'informe d'auditoria, per la qual cosa aquest informe estava dirigit a cobrir les seves necessitats (Hemraj, 2005). No obstant això, l'evolució econòmica dels últims anys i especialment l'increment de la interdependència dels mercats financers ha dut a posar en relleu l'interès en el contingut de l'informe d'auditoria d'altres grups d'usuaris (*stakeholders*), més enllà dels accionistes. Les necessitats d'aquests altres usuaris han estat especialment presents arran de l'existència d'escàndols financers que han demandat una major rendició de comptes i han canviat la percepció que es tenia del paper dels auditors. Per això, les expectatives en l'auditoria sorgeixen a causa que l'auditor realitza una activitat que afecta tercers diferents de l'empresa que els ha realitzat l'encàrrec d'auditoria.

La informació requerida pels *stakeholders* no està gaire delimitada, ja que alguns consideren que l'auditor hauria d'oferir una seguretat sobre la situació financera de l'empresa, demandant-los un paper en línia amb el desenvolupat pels analistes financers, mentre que altres consideren que l'auditor ha d'assenyalar si la informació empresarial expressa la imatge fidel de la companyia. Aquesta divergència de posicions dificulta establir els límits de les exigències que la societat fa als auditors per cobrir les seves expectatives.

El *gap* d'expectatives en l'auditoria pot definir-se com la diferència que existeix entre allò que els usuaris esperen del treball de l'auditor i la percepció que del seu treball tenen els auditors (Humphrey *et al.*, 1993). Encara que fa dècades que es va parlant del *gap* d'expectatives, les causes

de la seva persistència són difícils de precisar, perquè en elles incideix, de forma clara, el context econòmic en el qual s'han format tals expectatives. Alguns treballs acadèmics han intentat donar resposta a aquesta qüestió des de la perspectiva de la professió auditora, al·legant les dificultats que tenen els auditors perquè el seu treball sigui valorat en els seus justos termes o els canvis que al llarg del temps van produint-se en les responsabilitats dels auditors (Sikka *et al.*, 1998). Un gran nombre d'estudis empírics assenyalen que l'existència del *gap* perjudica la reputació/imatge dels auditors i incrementa el risc de litigis (Reckers *et al.*, 2007). No obstant això, el que és evident és que com més gran és la grandària del *gap*, més baixa és la credibilitat i el prestigi associat al treball de l'auditor.

El fet que l'auditor hagi d'atendre les expectatives dels usuaris podria considerar-se com un altre risc que ha d'assumir l'auditor, ja que aquestes poden arribar a determinar l'abast de la seva funció, havent l'auditor d'assumir determinades responsabilitats per sobre de les establertes en la normativa que regula l'activitat de l'auditoria. Si ens centrem en el tema del frau, la societat té una expectativa molt alta que els auditors siguin capaços de detectar fraus i informar-ne, expectativa que en moltes ocasions va molt més enllà de les responsabilitats que les normes imposen als auditors. Els escàndols de l'última dècada, per exemple Enron als Estats Units, Flowtex a Alemanya, Parmalat a Itàlia o Afinsa a Espanya, fan que resulti de gran importància conèixer les expectatives de la societat en el treball de l'auditor per fer els avanços necessaris que permetin alinear aquestes expectatives amb les funcions que desenvolupen els auditors.

Però han d'atendre's totes les expectatives dels usuaris? o els usuaris han de conèixer el veritable abast de l'auditoria per no exigir allò que no està contemplat en les normes? La distància entre les posicions de tots dos no és lineal sinó que pot subdividir-se. Seguint Porter (1993), poden identificar-se dos grans components en el *gap* d'expectatives: d'una banda, hi ha un *gap raonable* que existeix per les altes expectatives de la societat en el treball de l'auditor, sorgint, per tant, expectatives no raonables que donen lloc al fet que existeixi un *gap* difícil de cobrir; mentre que d'altra banda, existeix un *gap d'actuació* que és causat per deficiències de les normes i de les actuacions. És a dir, aquesta subdivisió del *gap* recull que, d'una banda hi ha expectatives que no són raonables i per tant no han de ser considerades, mentre que altres sí que ho són i han d'atendre's; el fet que aquestes últimes no hagin estat ateses encara és causat pel fet que existeixen normes que no aborden aquesta qüestió i actuacions dels auditors que tampoc no ho fan (Ruhnke i Schmidt, 2014).

### 3. Expectatives defraudades: els escàndols financers i la crisi financera internacional

Un dels temes més importants associats al *gap* d'expectatives és el relatiu a la responsabilitat de l'auditor en la detecció i informació del frau. De fet, la pèrdua de confiança en la informació financera empresarial, després de l'existència d'un escàndol financer de ressonància internacional, ha qüestionat l'auditoria com a garant de la veracitat de la informació financera.

El paper de l'auditoria davant el frau ha tingut un punt d'inflexió important que ha marcat diferències rellevants en les reaccions que els usuaris han tingut amb els auditors. Ens referim als escàndols financers d'Enron i WorldCom, produïts a l'inici del segle XXI, ja que fins aquest moment es feia culpables els auditors de no haver estat capaços de detectar-los i informar-ne, i feien caure de ple totes les crítiques sobre ells, ja que se'ls considerava els professionals que haurien de vetllar per la qualitat informativa de les empreses. No obstant això, els casos d'Enron i WorldCom, van fer una volta de rosca a la situació anterior, ja que van posar de manifest errors en els sistemes de control empresarial, entre les quals es trobava l'auditoria, però no només l'auditoria, sinó també els reguladors borsaris i els analistes financers, entre altres.

Els reguladors nord-americans van respondre davant l'escàndol Enron amb la publicació en 2002 de la Llei Sarbanes-Oxley (SOX) les conseqüències de la qual van tenir un gran impacte internacional (US Congress, 2002). Aquesta Llei es va centrar en els aspectes relatius als controls interns i a la protecció de l'interès públic. Igual que als EUA, a Europa també es van produir fracassos de gran rellevància; entre ells, cal citar a Parmalat a Itàlia, Maxwell al Regne Unit, Flowtex a Alemanya, Vivendi a França, Nordisk Fjer a Dinamarca, i Fórum Filatèlic a Espanya.

L'efecte d'aquests escàndols financers sobre l'auditoria va ser que van qüestionar la competència i la independència dels auditors (García-Benau i Vico, 2003). Competència i independència són dos atributs bàsics per al desenvolupament de la funció d'auditoria. La competència, basada en una formació teòrica i pràctica adequada, és difícil de valorar per part dels usuaris, perquè aquests estan més centrats a observar que les actuacions de l'auditor siguin independents.

El tema de les expectatives de l'auditoria està fortament vinculat al tema de la independència dels auditors, ja que el fet que els auditors siguin nomenats i remunerats pel mateix client fa que la societat qüestioni el treball dels auditors perquè poden veure's temptats a servir els interessos dels seus clients en lloc de fer front a les exigències dels *stakeholders*

(Ronen, 2010). És per això, que una forma important per tancar el *gap* és assegurar que l'auditor actua de manera independent. En aquesta línia, la Directiva 2014/56/UE (UE 2014b), el Reglament 537/2014 (UE, 2014a) i la Llei 22/2015 d'Auditoria de Comptes consideren que la independència és l'atribut de l'auditoria més relacionat amb la qualitat de la informació financera de les empreses. En aquest sentit, aquestes normes estableixen una sèrie de requisits basats en l'*aparença d'independència*, fixant criteris més estrictes per als auditors de les Entitats d'Interès Públic (EIP).

Posteriorment als escàndols financers enumerats, un altre fet econòmic va tenir també grans repercussions en l'auditoria. Ens referim a la crisi financera internacional del 2007 que va dur al fet que als EUA, Merrill Lynch va ser venuda al Banc d'Amèrica i Lehman Brothers es declarés en fallida. A Europa, per la seva banda, Bankia i Fortis van ser rescatats pels governs espanyol i holandès respectivament.

Els auditors van ser molt criticats pels usuaris perquè no van emetre informes d'auditoria amb reserves davant la situació de desequilibri de nombrosos bancs; és a dir, molts bancs van fer fallida pocs mesos després de rebre un informe dels auditors que no contenia cap senyal sobre l'existència de cap tipus de risc. De fet, els fracassos de Lehman Brothers, Fortis, o Merrill Lynch no recollien cap esment dels auditors sobre els problemes de gestió continuada. Una altra vegada, expectatives defraudades.

Són clares les paraules de DeFond *et al.*, (2002) quan assenyala que pronunciar-se sobre la gestió continuada ajuda els *stakeholders* a valorar la solvència i el risc de liquiditat de la companyia (aspectes aquests els riscos dels quals són molt elevats als bancs). Encara que els pronunciaments de l'auditor sobre la possible existència de problemes de continuïtat poden ajudar a prevenir els fracassos empresarials, també pot tenir repercussions no desitjables dins del que ve denominant-se la *profecia autocomplida* o el que és el mateix, considerar que l'emissió d'una opinió qualificada per gestió continuada pot convertir-se en la pròxima causa que desencadeni que l'empresa incorri en una fallida (Guiral i Gonzalo, 2008), podent també afectar el valor de les accions, o donar lloc a un canvi d'auditor (Carcello i Neal, 2003). En aquest sentit, Cheffers *et al.* (2010) assenyalen que aquest tipus d'opinions que recullen problemes de continuïtat s'han incrementat durant els anys 2002-2009.

Europa va reaccionar davant aquests fets i el 2010 es va publicar el Llibre Verd *Política d'auditoria: Lliçons de la crisi* (UE, 2010) que reforça la funció social de l'auditoria, insistint que "atès que els *stakeholders* poden no ser conscients de les limitacions d'una auditoria..." apareix un *gap* d'expectatives (pàg. 3-4).

Un altre fet rellevant i que ajuda en aquest sentit és la introducció de les Normes Internacionals d'Auditoria (NIA) (IAASB, 2008, 2013), com a normes d'auditoria que han de ser aplicades en els estats membres. En aquest sentit, d'acord amb les NIA 200 (IAASB, 2009a), dins dels objectius globals de l'auditor es troba l'“obtenció d'una seguretat raonable que els estats financers en el seu conjunt estiguin lliures d'incorrecció material, causada per frau o error, que permeti a l'auditor expressar una opinió sobre si els estats financers estan preparats, en tots els aspectes significatius, de conformitat amb el marc d'informació financera aplicable”. És a dir, les NIA parlen del fet que és responsabilitat de l'auditor obtenir una seguretat raonable que els estats financers estiguin lliures d'errors mentre que d'altra banda, també emfatitza que els auditors no poden tenir seguretat absoluta del fet que els estats financers estiguin lliures d'errors materials encara que per evitar-ho han d'utilitzar l'escepticisme professional el que suposa “qüestionar-se contínuament si la informació i l'evidència en auditoria obtingudes suggereixen que pugui existir una incorrecció material causada pe1051 frau” (IAASB, 2009b). La introducció de les NIA 240 a Espanya va suposar grans avanços respecte a la norma tècnica anterior d'errors i irregularitats per tres qüestions fonamentals: la presumpció de risc de frau en situacions inusuals, la sol·licitud de manifestacions concretes a la direcció i el concepte de risc significatiu.

#### **4. Aproximació de posicions d'auditors i usuaris: tancar el *gap* d'expectatives**

Tal com hem comentat anteriorment, treballar per tancar el *gap* fa referència a treballar per aproximar posicions en el que es denomina *gap d'actuació*, deixant al marge aquelles expectatives no raonables i que, com hem comentat, entren dins del que es denomina *gap raonable*.

Existeixen diverses formes d'aproximar posicions entre usuaris i auditors. A l'apartat anterior hem comentat el reforçament de la independència de l'auditor i un clar pronunciament sobre la gestió continuada com a forma d'apropament de posicions.

Una de les formes més defensades pels auditors per disminuir el *gap* és la que fa referència a l'educació. A través de l'educació i la formació dels estudiants es millora el coneixement de les responsabilitats dels auditors i del procés d'una auditoria (McEnroe i Matens, 2001). Si bé és cert el paper de l'educació en el tancament del *gap*, cal no oblidar que molts usuaris de la informació financera no posseeixen els coneixements que adquireixen els estudiants universitaris.



Una altra forma de reduir el *gap* és augmentant les responsabilitats dels auditors. Aquesta via, interessant en la seva concepció, té l'inconvenient que incrementaria el cost del servei d'auditoria.

En la nostra opinió existeix una altra forma més interessant. És la que es refereix a introduir modificacions en l'informe d'auditoria que incorporin la informació que permeti reduir el *gap* en contemplar qüestions demandades pels usuaris. Ampliar el contingut de l'informe d'auditoria suposa donar més contingut informatiu al resultat al treball de l'auditor i serveix per reforçar la credibilitat de la informació financera i per oferir més garanties als inversors. Aquesta forma de reduir el *gap* d'expectatives s'ha posat especialment de rellevància en el context de la crisi financera d'aquests últims anys en la qual els usuaris demandaven un posicionament dels auditors que anés més lluny de l'opinió i que ampliés el seu contingut informatiu. En aquest sentit, des del nostre punt de vista, el model d'informe en la Llei d'Auditoria de Comptes espanyola 22/2015, en línia amb el contingut de la Directiva 2014/56 dóna resposta a algunes de les expectatives dels usuaris davant el frau considerant informació fins ara no inclosa com l'opinió sobre els riscos, una declaració sobre incerteses significatives, les estratègies de futur i la concordança amb l'informe de gestió (art. 5 Llei 22/2015). En el cas d'auditories de les EIP, s'inclou també la seva coherència amb l'informe al Comitè d'Auditoria, així com una declaració que ha conservat la seva independència, indicant els serveis prestats diferents dels de l'auditoria (art. 35 Llei, en línia amb el contingut de l'art. 10 del Reglament 537/2014). En aquest sentit, volem ressaltar que Espanya ha estat molt estricta pel que fa al contingut de l'informe d'auditoria, ja que ha exigut a totes les auditories alguns requisits solament requerits en la norma europea per les EIP, com són una descripció dels riscos de les incorreccions materials més significatives (considerant les causades pel frau), un resum de la resposta de l'auditor a aquests riscos i una declaració que l'auditor ha conservat la seva independència. Tot això, suposa en la nostra opinió una actitud activa i positiva per reduir el *gap* d'expectatives.

Ara bé, no podem deixar d'enunciar l'important treball que s'ha fet des de la IAASB (2015), les propostes del qual vinculades a l'informe d'auditoria van ser realitzades a principis del 2015 i que ajuden a tancar el *gap* d'expectatives. Els nous requisits de les NIA, que començaran a aplicar-se a finals del 2016, se centren a detallar clarament les responsabilitats de la direcció i de l'auditor. En les EIP, també s'exigeix un detall de les *qüestions clau d'auditoria*, és a dir, aquelles qüestions que l'auditor considera que han estat molt significatives en l'auditoria i que per tant, més han preocupat l'auditor i més atenció han requerit (Ferrers, 2015).

Encara que és aviat per conèixer els efectes reals que aquests canvis en l'informe d'auditoria tindran sobre el *gap* d'expectatives, tenim alguna evidència concreta que fa pensar que aquests canvis seran molt ben acceptats pels usuaris. Al Regne Unit es van introduir modificacions en l'informe d'auditoria l'any 2013 per al grup d'empreses cotitzades. D'acord amb un estudi (KPMG, 2014) els usuaris han valorat molt positivament aquest nou informe, fins i tot el relatiu a les qüestions clau de l'auditoria, d'alt contingut tècnic, convertint els informes d'auditoria en documents que s'han fet més comprensibles, apropant el llenguatge perquè sigui entès pels usuaris, la qual cosa fa que siguin documents més útils i més transparents.

Una altra qüestió, que en la nostra opinió és important per ajudar a tancar el *gap*, és el fet que en les auditories realitzades dins de la Unió Europea s'exigeix als auditors de les EIP la presentació d'un Informe Anual de Transparència (IAT). La transparència es concreta a donar un major contingut informatiu al resultat de la seva activitat professional. L'IAT és un document que han de publicar a les seves pàgines web els auditors de les EIP en el qual es recullen aspectes que ajuden a comprendre l'organització, el nivell d'activitat i els processos de control intern dels auditors. Per als auditors de la Unió Europea aquests informes van ser exigits per primera vegada en la Directiva 2006/43 i es manté en el Reglament 537/2014, per la qual cosa s'exigeixen també a Espanya. El seu contingut pot ajudar a tancar el *gap*, ja que es coneixerà, entre altres, informació com les bases de remuneració dels socis, els ingressos d'auditoria i els ingressos per serveis diferents de l'auditoria.

## 5. Conclusions

L'existència d'escàndols financers de rellevància internacional ha erosionat la confiança als mercats de capitals però també ha provocat una crisi de credibilitat en la professió d'auditoria.

La diferent percepció que sobre la funció d'auditoria tenen els usuaris i els auditors dona lloc a l'existència d'un *gap*, que no és més que una distància entre el que cadascun considera que ha de ser l'activitat de l'auditoria. Aquest *gap* bàsicament ve provocat perquè els usuaris reclamen els auditors un paper més actiu que els permeti detectar les irregularitats que es presenten a l'empresa, especialment davant l'existència de fraus, ja que és molt difícil que els usuaris entenguin que a un informe d'auditoria sense excepcions li segueixi un escàndol financer.

Les raons del *gap* són variades i difícils de precisar però totes es justifiquen per la complicada naturalesa de la funció d'auditoria,

concretades en falta de coneixements comptables i expectatives no raonables dels usuaris, així com en la lenta reacció dels auditors i de la normativa que regula l'activitat, davant l'existència d'expectatives defraudades. L'existència del *gap* pot considerar-se també un impulsor dels canvis que es van produint en la regulació de l'auditoria. Les propostes europees dels últims anys poden considerar-se un exemple d'això en fer una crida de la necessitat d'aconseguir una actuació apropiada per part dels auditors, en clara referència al *gap* d'expectatives (UE, 2010).

La literatura internacional assenyala que és impossible eliminar tot el *gap* íntegrament (Jedidi i Richard, 2009), ja que això suposaria mantenir un sentit fix de què és l'auditoria, la qual cosa és difícil, ja que aquesta es veu afectada pels canvis socials i econòmics de l'entorn. No obstant això, per tal estrènyer el *gap*, es poden fer alguns esforços com reforçar la independència dels auditors, exigir un pronunciament més clar sobre la gestió continuada, millorar el contingut informatiu de l'informe d'auditoria valorant els riscos i les incerteses significatives i mostrar l'Informe Anual de Transparència com un document que permet entendre millor l'entorn intern en el qual els auditors realitzen el seu treball.

El que sembla evident és que després dels esdeveniments viscuts amb els escàndols financers i amb la crisi financera internacional, sembla fonamental que ha d'existir una adequació de l'auditoria que ajudi a contribuir a l'estabilitat financera i a recuperar la confiança del públic. Això contribuirà a millorar la reputació dels auditors i per tant, a afegir valor al treball fet.

## Referències Bibliogràfiques

- CARCELLO, J.V. i NEAL, T.L. (2003) "Audit committee characteristics and auditor dismissals following 'new' going-concern reports", *Accounting Review*, 78 (1), pp. 95-117.
- CHEFFERS, M.; WHALEN, D. i THRUN, M. (2010) "2009 Going concern: a ten year review", Sutton, MA, Audit Analytics.
- DeFOND, M.L.; RAGHUNANDAN, K. i SUBRAMANYAM, K.R. (2002) "Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions", *Journal of Accounting Research* 40 (4), pp. 1247-1274.
- FOGARTY, T.J. i RIGSBY, J.T. (2010) "A reflective analysis of the 'new audit' and the public interest: the revolutionary innovation that never came", *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6 (3), pp. 300-329.

- GARCÍA BENAÚ, M.A. i VICO MARTINEZ, A. (2003) “Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis”, *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 7, pp.25-48.
- GUIRAL, A. i GONZALO ANGULO, J.A. (2008) “La hipótesis de la profecía autocumplida en la evaluación de la videncia en el contexto de la gestión continuada”, *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, vol. 11 (1), pp. 43-66.
- HEMRAJ, M.B. (2005) “How to restore confidence in auditing and prevent corporate scandals”, *Company Lawyer* 26 (8), pp. 236-7.
- HERREROS ESCAMILLA, J. (2015) “El debate sobre los Informes de Auditoría. Novedades y perspectivas”, *Revista Contable*, 36, setembre 2015.
- HUMPHREY, C.; MOIZER, P. i TURLEY, S. (1993) “The audit expectations gap in Britain: an empirical investigation”, *Accounting and Business Research*, 23 (91A), pp. 395-411.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2008) “Implementation of the clarified International Standards on Auditing (ISAs)”, IFAC, Nova York, [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2009a) “Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing”, ISA 200, IAASB.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2009b) “The auditor’s responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements”, ISA 240.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2013) “A Framework for Audit Quality”, IFAC, Nova York, [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2015) “Reporting on Audit Financial Statements. New and revised auditor reporting standards and related conforming amendments”, 15 de gener 2015.
- JEDIDI, I. i RICHARD, C. (2009) “The Social construction of the audit expectations gap: The market of excuses”, publicat en *La place de la dimension européenne dans la comptabilité contrôle audit*, Strasbourg, França.
- KPMG (2014) “Audit Committees and auditors reports. A survey of December year-ends under the new reporting”, maig, KPMG.
- LLEI 22/2015, de 20 de juliol, d’Auditoria de Comptes.

- MCENROE, J. E. i MARTENS, C. (2001) "Auditors' and Investors' Perceptions of the Expectation Gap", *Accounting Horizons*, 15 (4), pp. 345-358.
- PORTER, B. (1993) "An empirical study of the audit expectation-performance gap", *Accounting and Business Research*, 24 (93), pp. 49-68.
- RECKERS, P.M.; JENNING, M.; LOWE, D.J. i PANY, K. (2007) "Judges' attitudes towards the public accounting profession", *European Accounting Review*, 16 (3), pp. 625-645.
- RONEN, J. (2010) "Corporate audits and how to fix them", *Journal of Economic perspective*, 24 (2), pp. 189-210.
- RUHNKE, K. i SCHMIDT, M. (2014) "The audit expectation gap: existence, causes and the impact of changes", *Accounting and Business Research*, vol 44 (5), pp. 572-601.
- SIKKA, P.; PUXTY, T.; WILMOTT, H. i COOPER, C. (1998) "The impossibility of eliminating the expectations gap: Some theory and evidence", *Critical Perspective on Accounting*, 9 (3), pp. 299-330.
- UNIÓ EUROPEA, UE (2010) "Libre Verd. Polítiques d'auditoria: Lliçons de la crisi", Brusel·les, 13.10.2010 COM (2010) 561 final. DOC 248/16 de 28.5.2011.
- UNIÓ EUROPEA, UE (2014a) "Reglament del Parlament Europeu i del Consell pel que es modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats", Brusel·les, 30.11.2011.
- UNIÓ EUROPEA, UE (2014b) "Directiva del Parlament Europeu i del Consell per la que es modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats", Brusel·les.
- US CONGRESS (2002) "An Act to Project investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws and for other purposes", *The Sarbanex-Oxley Act*, 107th Congress, H.R., 3763.

**ACCID**

Associació  
Catalana de  
Comptabilitat i  
Direcció

**Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció**

Edif. Col·legi d'Economistes de Catalunya

Pl.- Gal·la Plàcida 32, 4ª planta - 08006 Barcelona

Tel. 93 416 16 04 extensió 2019

[info@accid.org](mailto:info@accid.org) - [www.accid.org](http://www.accid.org) - @Associacio ACCID