

Las expectativas de la auditoría y el fraude

MARÍA ANTONIA GARCÍA BENAU
Universitat de València

Fecha de recepción: 1/02/2016

Fecha de aceptación: 27/05/2016

RESUMEN

La auditoría y el fraude constituyen uno de los temas más polémicos en la auditoría. Los usuarios de la información contable vierten críticas sobre los auditores cuando estalla un escándalo financiero, acusándolos de no haber dado ninguna señal al mercado que permitiera ver las irregularidades contables que se estaban produciendo.

A lo largo de este artículo vamos a plantear las posiciones de usuarios y auditores en torno a cuál debe ser el papel del auditor ante el fraude. La importancia de esta cuestión es de tal relevancia que si no se buscan soluciones para aproximar posiciones se puede llegar a poner en duda el valor social de la auditoría y su función como actividad en defensa del interés público.

En este artículo se hace un repaso de las expectativas de la auditoría desde que en el caso Enron se pusieron de manifiesto fallos importantes en los sistemas de control empresarial. La existencia de un *gap* de expectativas persiste en el tiempo, pero en este artículo se propone mejorar la transparencia informativa, a través de la ampliación del contenido del informe de auditoría y la emisión de informes anuales de transparencia por parte de las firmas auditoras, como medida que puede ayudar a estrecharlo.

Clasificación JEL: G30; K40; M42

PALABRAS CLAVE

Auditoría, *gap* de expectativas, fraude, escándalos financieros, crisis financiera.

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. Introducción

La auditoría y el fraude constituyen uno de los temas más polémicos, y a la vez más interesantes, que existen en toda la historia de la auditoría. Los escándalos financieros producidos en los últimos años, especialmente tras el colapso de Enron, han propiciado un intenso debate sobre cuál es la función que debe desarrollar el auditor en la detección e información del fraude.

Las posturas entre los auditores y los usuarios de la información financiera, en esta cuestión, están encontradas ya que mientras los primeros se acogen a que su actividad se encuentra regulada por la normativa, los usuarios vierten críticas feroces sobre los auditores cuando estalla un escándalo financiero, acusándoles de no haber dado ninguna señal al mercado, a través del informe de auditoría, que permitiera ver las irregularidades contables que se estaban produciendo.

La presión de las exigencias de los usuarios ante los escándalos financieros junto con la crisis financiera internacional, han llevado a que se hayan producido, en los últimos años, modificaciones legislativas dirigidas a reforzar la calidad de la auditoría y a otorgar, de esa manera, una mayor credibilidad a la información financiera publicada por las empresas. Sin embargo, y a pesar de la importancia que estos cambios han tenido en el desarrollo de la actividad de la auditoría, persisten diferencias en las percepciones que sobre la auditoría tienen usuarios y auditores.

Con el objetivo de fortalecer la utilidad de la auditoría, existe un interesante debate, que ha atraído la atención de muchos auditores y muchos académicos, sobre las posibles formas de aproximar posiciones de auditores y usuarios, de manera que ambos definan y entiendan la auditoría en términos similares. Los avances que se han producido son relevantes pero todavía existen, a día de hoy, diferencias entre lo que los auditores consideran que es su trabajo y lo que los usuarios esperan del mismo (*audit expectation gap*).

La búsqueda de respuestas adecuadas que permitan acercar posiciones entra de lleno en lo que viene conociéndose como el cierre de la brecha de expectativas en la auditoría. Existen distintos puntos de desacuerdo entre los auditores y las demandas de la sociedad pero, en términos generales, los principales puntos de desencuentro se producen, en muchos países, en relación con la información del fraude, el contenido del informe de auditoría y con un pronunciamiento claro sobre la continuidad de la empresa.

A lo largo de este artículo vamos a plantear las posiciones de usuarios y auditores en torno al papel del auditor ante el fraude, planteando las distintas posiciones e intentando delimitar los motivos que provocan la existencia del *gap* así como la forma en la que pueden acercarse posiciones (lo que viene denominándose *cerrar el gap*). La importancia de esta cuestión es de tal relevancia que si no se buscan soluciones para cerrar el *gap*, se puede llegar a poner en duda el valor social de la auditoría, cuestionando, por tanto, la propia definición de la auditoría como actividad de interés público.

La defensa del *interés público* es una de las máximas de la auditoría ya que los auditores legales desempeñan una función de interés público. En este sentido se pronuncian organismos como la *International Federation of Accountants* (IFAC) y la Unión Europea (UE, 2014a) al definir el interés público desde la perspectiva de los beneficios que en la sociedad tiene del trabajo de los auditores (IAASB, 2013). Ello supone reconocer que la auditoría de cuentas es un servicio prestado a la entidad auditada pero que interesa también a terceros que desean conocer la calidad de la información financiera sobre la que se basa la opinión de auditoría (inversores y prestamistas son un ejemplo de terceros interesados) (Fogarty y Rigsby, 2010).

Esta idea es fundamental para desarrollar este artículo porque es la que le da sentido ya que subraya que la auditoría es un servicio que se presta a la entidad auditada y que interesa también a terceros. Estos terceros desarrollan unas expectativas en el trabajo del auditor sobre las que vamos a debatir a lo largo de estas páginas, centrándonos en sus expectativas ante la detección e información del fraude.

Para ello, el artículo sigue la siguiente estructura. Tras esta breve introducción que enmarca el trabajo, el apartado segundo plantea el debate sobre las expectativas de la auditoría. El tercer apartado resalta la aparición de expectativas defraudadas ante algunos escándalos financieros y ante la crisis financiera internacional. El cuarto apartado plantea formas que pueden ayudar a cerrar el *gap*. Y por último presentamos algunas ideas finales que nos parece interesante resaltar.

2. El debate de las expectativas de la auditoría

Tradicionalmente los accionistas han sido considerados como los únicos destinatarios del informe de auditoría, por lo que dicho informe estaba dirigido a cubrir sus necesidades (Hemraj, 2005). Sin embargo, la evolución económica de los últimos años y en especial el incremento de la interdependencia de los mercados financieros ha llevado a poner de relieve el interés en el contenido del informe de auditoría de otros grupos de usuarios (*stakeholders*), más allá de los accionistas. Las necesidades de estos otros usuarios, han estado especialmente presentes a raíz de la existencia de escándalos financieros que han demandado una mayor rendición de cuentas y han cambiado la percepción que se tenía del papel de los auditores. Por ello, las expectativas en la auditoría surgen debido a que el auditor realiza una actividad que afecta a terceros distintos de la empresa que les ha realizado el encargo de auditoría.

La información requerida por los *stakeholders* no está muy delimitada ya que algunos consideran que el auditor debería ofrecer una seguridad sobre la situación financiera de la empresa, demandándoles un papel en línea con el desarrollado por los analistas financieros, mientras que otros consideran que el auditor debe señalar si la información empresarial expresa la imagen fiel de la compañía. Esta divergencia de posiciones dificulta establecer los límites de las exigencias que la sociedad hace a los auditores para cubrir sus expectativas.

El *gap* de expectativas en la auditoría puede definirse como la diferencia que existe entre lo que los usuarios esperan del trabajo del auditor y la

percepción que de su trabajo tienen los auditores (Humphrey *et al.*, 1993). Aunque hace décadas que viene hablándose del *gap* de expectativas, las causas de su persistencia son difíciles de precisar, porque en ellas incide, de forma clara, el contexto económico en el que se han formado tales expectativas. Algunos trabajos académicos han intentado dar respuesta a esta cuestión desde la perspectiva de la profesión auditora, alegando las dificultades que tienen los auditores para que su trabajo sea valorado en sus justos términos o los cambios que a lo largo del tiempo van produciéndose en las responsabilidades de los auditores (Sikka *et al.*, 1998). Un gran número de estudios empíricos señalan que la existencia del *gap* perjudica la reputación/imagen de los auditores e incrementa el riesgo de litigios (Reckers *et al.*, 2007). No obstante, lo que es evidente es que cuanto más grande es el tamaño del *gap*, más baja es la credibilidad y el prestigio asociado al trabajo del auditor.

El hecho de que el auditor tenga que atender a las expectativas de los usuarios podría considerarse como otro riesgo que debe asumir el auditor, ya que las mismas pueden llegar a determinar el alcance de su función, debiendo el auditor asumir determinadas responsabilidades por encima de las establecidas en la normativa que regula la actividad de la auditoría. Si nos centramos en el tema del fraude, la sociedad tiene una expectativa muy alta de que los auditores sean capaces de detectar fraudes e informar de ellos, expectativa que en muchas ocasiones va mucho más allá de las responsabilidades que las normas imponen a los auditores. Los escándalos de la última década, por ejemplo Enron en Estados Unidos, Flowtex en Alemania, Parmalat en Italia o Afinsa en España, hacen que resulte de gran importancia conocer las expectativas de la sociedad en el trabajo del auditor para hacer los avances necesarios que permitan alinear estas expectativas con las funciones que desarrollan los auditores.

Pero ¿deben atenderse todas las expectativas de los usuarios? o ¿deben los usuarios conocer el verdadero alcance de la auditoría para no exigir aquello que no está contemplado en las normas? La distancia entre las posiciones de ambos no es lineal sino que puede subdividirse. Siguiendo a Porter (1993) pueden identificarse dos grandes componentes en el *gap* de expectativas: por una parte, existe un *gap razonable* que existe por las altas expectativas de la sociedad en el trabajo del auditor, surgiendo, por tanto, expectativas no razonables que dan lugar a que exista un *gap* difícil de cubrir; mientras que por otra parte, existe un *gap de actuación* que se debe a deficiencias de las normas y de las actuaciones. Es decir, esta subdivisión del *gap* recoge que, por una parte hay expectativas que no son razonables y por tanto no deben ser consideradas, mientras que otras sí que lo son y deben atenderse;

el hecho de que estas últimas no hayan sido atendidas todavía se debe a que existen normas que no abordan esta cuestión y actuaciones de los auditores que tampoco lo hacen (Ruhnke y Schmidt, 2014).

3. Expectativas defraudadas: los escándalos financieros y la crisis financiera internacional

Uno de los temas más importantes asociados al *gap* de expectativas es el relativo a la responsabilidad del auditor en la detección e información del fraude. De hecho, la pérdida de confianza en la información financiera empresarial, tras la existencia de un escándalo financiero de resonancia internacional, ha cuestionado a la auditoría como garante de la veracidad de la información financiera.

El papel de la auditoría ante el fraude ha tenido un punto de inflexión importante que ha marcado diferencias relevantes en las reacciones que los usuarios han tenido con los auditores. Nos referimos a los escándalos financieros de Enron y WorldCom, producidos al inicio del siglo XXI ya que hasta ese momento se les hacía culpables a los auditores de no haber sido capaces de detectar e informar de ellos, cayendo de lleno todas las críticas sobre ellos ya que se les consideraba que eran los profesionales que deberían velar por la calidad informativa de las empresas. Sin embargo, los casos de Enron y WorldCom, dieron una vuelta de tuerca a la situación anterior ya que pusieron de manifiesto fallos en los sistemas de control empresarial, entre los cuales se encontraba la auditoría, pero no sólo la auditoría, sino también los reguladores bursátiles y los analistas financieros, entre otros.

Los reguladores estadounidenses respondieron ante el escándalo Enron con la publicación en 2002 de Ley Sarbanes-Oxley (SOX) cuyas consecuencias tuvieron un gran impacto internacional (US Congress, 2002). Esta Ley se centró en aspectos relativos a los controles internos y a la protección del interés público. Al igual que en EE.UU., en Europa también se produjeron fracasos de gran relevancia; entre ellos, cabe citar a Parmalat en Italia, Maxwell en el Reino Unido, Flowtex en Alemania, Vivendi en Francia, Nordisk Fjer en Dinamarca, y Fórum Filatélico en España.

El efecto de estos escándalos financieros sobre la auditoría fue que cuestionaron la competencia y la independencia de los auditores (García-Benau y Vico, 2003). Competencia e independencia son dos atributos básicos para el desarrollo de la función de auditoría. La competencia, basada en una formación teórica y práctica adecuada, es difícil de valorar por parte de los usuarios, estando estos más centrados en observar que las actuaciones del auditor sean independientes.

El tema de las expectativas de la auditoría está fuertemente vinculado al tema de la independencia de los auditores ya que el hecho de que los auditores sean nombrados y remunerados por el propio cliente hace que la sociedad cuestione el trabajo de los auditores ya que pueden verse tentados a servir a los intereses de sus clientes no haciendo frente a las exigencias de los *stakeholders* (Ronen, 2010). Es por ello, que una forma importante para cerrar el *gap* es asegurar que el auditor actúa de manera independiente. En esta línea, la Directiva 2014/56/UE (UE 2014b), el Reglamento 537/2014 (UE, 2014a) y la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas consideran que la independencia es el atributo de la auditoría más relacionado con la calidad de la información financiera de las empresas. En este sentido, estas normas establecen una serie de requisitos basados en la *apariencia de independencia*, fijando criterios más estrictos para los auditores de las Entidades de Interés Público (EIP).

Posteriormente a los escándalos financieros enumerados, otro hecho económico tuvo también grandes repercusiones en la auditoría, nos referimos a la crisis financiera internacional de 2007 que llevó a que en EE.UU., Merrill Lynch fuera vendida al Banco de América y Lehman Brothers se declarara en bancarota. En Europa, por su parte, Bankia y Fortis fueron rescatados por los gobiernos español y holandés respectivamente.

Los auditores fueron muy criticados por los usuarios al no haber emitido informes de auditoría con reservas ante la situación de desequilibrio de numerosos bancos; es decir, muchos bancos quebraron pocos meses después de recibir un informe de los auditores que no contenía ninguna señal sobre la existencia de ningún tipo de riesgo. De hecho, los fracasos de Lehman Brothers, Fortis, o Merrill Lynch no recogían ninguna mención de los auditores sobre los problemas de gestión continuada. De nuevo, expectativas defraudadas.

Son claras las palabras de DeFond *et al.*, (2002) cuando señala que pronunciarse sobre la gestión continuada ayuda a los *stakeholders* a valorar la solvencia y el riesgo de liquidez de la compañía (aspectos estos cuyos riesgos son muy elevados en los bancos). Aunque los pronunciamientos del auditor sobre la posible existencia de problemas de continuidad pueden ayudar a prevenir los fracasos empresariales, también puede tener repercusiones no deseables dentro de lo que viene denominándose la *profecía autocumplida* o lo que es lo mismo, considerar que la emisión de una opinión cualificada por gestión continuada puede convertirse en la causa próxima que desencadene que la empresa incurra en una quiebra (Guiral y Gonzalo, 2008), pudiendo también afectar al valor de las acciones, o dar lugar a un cambio de auditor (Carcello y Neal, 2003). En este sentido, Cheffers *et al.* (2010) señalan que

este tipo de opiniones que recogen problemas de continuidad han incrementado durante los años de 2002-2009.

Europa reaccionó ante estos hechos y en 2010 se publicó el Libro Verde *Política de auditoría: Lecciones de la crisis* (UE, 2010) que refuerza la función social de la auditoría, insistiendo en que “dado que los *stakeholders* pueden no ser conscientes de las limitaciones de una auditoría... aparece un *gap* de expectativas (pp. 3-4)”.

Otro hecho relevante y que ayuda en este sentido es la introducción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (IAASB, 2008, 2013), como normas de auditoría que deben ser aplicadas en los estados miembros. En este sentido, de acuerdo con la NIA 200 (IAASB, 2009a), dentro de los objetivos globales del auditor se encuentra la “obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto estén libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”. Es decir, las NIA hablan de que es responsabilidad del auditor obtener una seguridad razonable de que los estados financieros estén libres de errores mientras que por otra parte, también enfatiza que los auditores no pueden tener seguridad absoluta de que los estados financieros estén libres de errores materiales aunque para evitarlo deben utilizar el escepticismo profesional lo que supone “cuestionarse continuamente si la información y la evidencia en auditoría obtenidas sugieren que pueda existir una incorrección material debida al fraude” (IAASB, 2009b). La introducción de la NIA 240 en España supuso grandes avances respecto a la norma técnica anterior de errores e irregularidades por tres cuestiones fundamentales: la presunción de riesgo de fraude en situaciones inusuales, la solicitud de manifestaciones concretas a la dirección y el concepto de riesgo significativo.

4. Aproximación de posiciones de auditores y usuarios: cerrar el *gap* de expectativas

Tal y como hemos comentado anteriormente, trabajar para cerrar el *gap* hace referencia a trabajar para aproximar posiciones en lo que se denomina *gap de actuación*, dejando al margen aquellas expectativas no razonables y que, como hemos comentado, entran dentro de lo que se denomina *gap razonable*.

Existen varias formas de aproximar posiciones entre usuarios y auditores. En el apartado anterior hemos comentado el reforzamiento de la independencia del auditor y un claro pronunciamiento sobre la gestión continuada como forma de acercamiento de posiciones.

Una de las formas más defendidas por los auditores para estrechar el *gap* es la que hace referencia a la educación. A través de la educación y la formación de los estudiantes se mejora el conocimiento de las responsabilidades de los auditores y del proceso de una auditoría (McEnroe y Matens, 2001). Si bien es cierto el papel de la educación en el cierre del *gap*, no hay que olvidar que muchos usuarios de la información financiera no poseen los conocimientos que adquieren los estudiantes universitarios.

Otra forma de reducir el *gap* es aumentando las responsabilidades de los auditores. Esta vía, interesante en su concepción, tiene el inconveniente de que incrementaría el coste del servicio de auditoría.

En nuestra opinión existe otra forma más interesante, es la que se refiere a introducir modificaciones en el informe de auditoría que incorporen información que permita reducir el *gap* al contemplar cuestiones demandadas por los usuarios. Ampliar el contenido del informe de auditoría supone dar mayor contenido informativo al resultado del trabajo del auditor y sirve para reforzar la credibilidad de la información financiera y para ofrecer mayores garantías a los inversores. Esta forma de reducir el *gap* de expectativas se ha puesto especialmente de relevancia en el contexto de la crisis financiera de estos últimos años en la que los usuarios demandaban un posicionamiento de los auditores que fuera más lejos de la opinión y que ampliara su contenido informativo. En este sentido, desde nuestro punto de vista, el modelo de informe en la Ley de Auditoría de Cuentas española 22/2015, en línea con el contenido de la Directiva 2014/56 da respuesta a algunas de las expectativas de los usuarios ante el fraude considerando información hasta ahora no incluida como la opinión sobre los riesgos, una declaración sobre incertidumbres significativas, las estrategias de futuro y la concordancia con el informe de gestión (art. 5 Ley 22/2015). En el caso de auditorías de EIP, se incluye también su coherencia con el informe al Comité de Auditoría, así como una declaración de que ha conservado su independencia, indicando servicios prestados distintos a los de la auditoría (art 35 Ley, en línea con el contenido del art. 10 del Reglamento 537/2014). En este sentido, queremos resaltar que España ha sido muy estricta en lo que al contenido de informe de auditoría se refiere ya que ha exigido a todas las auditorías algunos requisitos solamente requeridos en la norma europea para EIP, como son una descripción de los riesgos de las incorrecciones materiales más significa-

tivas (considerando las debidas a fraude), un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos y una declaración de que el auditor ha conservado su independencia. Todo ello, supone en nuestra opinión una actitud activa y positiva para estrechar el *gap* de expectativas.

Ahora bien, no podemos dejar de enunciar el importante trabajo que se ha hecho desde el IAASB (2015), cuyas propuestas vinculadas al informe de auditoría fueron realizadas a principios de 2015 y que ayudan a cerrar el *gap* de expectativas. Los nuevos requisitos de las NIA, que comenzarán a aplicarse a finales de 2016, se centran en detallar claramente las responsabilidades de la dirección y del auditor. En las EIP, también se exige un detalle de las *cuestiones clave de auditoría*, es decir, aquellas cuestiones que el auditor considera que han sido de gran significatividad en la auditoría y que por lo tanto, más han preocupado al auditor y más atención ha requerido (Herreros, 2015).

Aunque es temprano para conocer los efectos reales que estos cambios en el informe de auditoría van a tener sobre el *gap* de expectativas, tenemos alguna evidencia concreta que hace pensar que estos cambios van a ser muy bien aceptados por los usuarios. En el Reino Unido se introdujeron modificaciones en el informe de auditoría en el año 2013 para el grupo de empresas cotizadas. De acuerdo con un estudio (KPMG, 2014) los usuarios han valorado muy positivamente este nuevo informe, incluso lo relativo a las cuestiones clave de la auditoría, de alto contenido técnico, convirtiendo a los informes de auditoría en documentos que han mejorado en su comprensibilidad, acercando el lenguaje para que sea entendido por los usuarios, lo que hace que sean documentos más útiles y más transparentes.

Otra cuestión, que en nuestra opinión es importante para ayudar a cerrar el *gap* es el hecho de que en las auditorías realizadas dentro de la Unión Europea se exige a los auditores de las EIP la presentación de un Informe Anual de Transparencia (IAT). La transparencia se concreta en dar un mayor contenido informativo al resultado de su actividad profesional. El IAT es un documento que deben publicar en sus páginas web los auditores de las EIP en el que se recogen aspectos que ayudan a comprender la organización, el nivel de actividad y los procesos de control interno de los auditores. Para los auditores de la Unión Europea estos informes fueron exigidos por primera vez en la Directiva 2006/43 y se mantiene en el Reglamento 537/2014, por lo que se exigen también en España. Su contenido puede ayudar a cerrar el *gap* ya que va a conocerse, entre otra, información como las bases de remuneración de los socios, los ingresos de auditoría y los ingresos por servicios distintos de la auditoría.

5. Conclusiones

La existencia de escándalos financieros de relevancia internacional ha erosionado la confianza en los mercados de capitales pero también ha provocado una crisis de credibilidad en la profesión de auditoría.

La distinta percepción que sobre la función de auditoría tienen usuarios y auditores da lugar a la existencia de un *gap*, que no es más que una distancia entre lo que cada uno considera que debe ser la actividad de la auditoría. Este *gap* básicamente viene provocado porque los usuarios reclaman a los auditores un papel más activo que les permita detectar las irregularidades que se presentan en la empresa, especialmente ante la existencia de fraudes, ya que es muy difícil entender por los usuarios que a un informe de auditoría sin salvedades le siga un escándalo financiero.

Las razones del *gap* son variadas y difíciles de precisar pero todas ellas se justifican por la complicada naturaleza de la función de auditoría, concretadas en falta de conocimientos contables y expectativas no razonables de los usuarios, así como en la lenta reacción de los auditores y de la normativa que regula la actividad, ante la existencia de expectativas defraudadas. La existencia del *gap* puede considerarse también un impulsor de los cambios que vienen produciéndose en la regulación de la auditoría. Las propuestas europeas de los últimos años pueden considerarse un ejemplo de ello al hacer un llamamiento de la necesidad de conseguir una actuación apropiada por parte de los auditores, en clara referencia al *gap* de expectativas (UE, 2010).

La literatura internacional señala que es imposible eliminar todo el *gap* en su totalidad (Jedidi y Richard, 2009) ya que ello supondría mantener un sentido fijo de lo que es la auditoría, lo cual es difícil ya que la misma se ve afectada por los cambios sociales y económicos del entorno. No obstante, algunos esfuerzos pueden hacerse para estrechar el *gap*, como reforzar la independencia de los auditores, exigir un pronunciamiento más claro sobre la gestión continuada, mejorar el contenido informativo del informe de auditoría valorando los riesgos y las incertidumbres significativas y mostrar el Informe Anual de Transparencia como un documento que permite entender mejor el entorno interno en el que los auditores realizan su trabajo.

Lo que parece evidente es que tras los acontecimientos vividos con los escándalos financieros y con la crisis financiera internacional, parece fundamental que debe existir una adecuación de la auditoría que ayude a contribuir a la estabilidad financiera y a recuperar la confianza del público. Ello contribuirá a mejorar la reputación de los auditores y por ende, a añadir valor al trabajo desempeñado.

Referencias Bibliográficas

- CARCELLO, J.V. y 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. y THRUN, M. (2010) "2009 Going concern: a ten year review", Sutton, MA, Audit Analytics.
- DeFOND, M.L.; RAGHUNANDAN, K. y 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. y 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. y 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. y 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, septiembre 2015.
- HUMPHREY, C.; MOIZER, P. y 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, New York, 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, New York, 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 enero 2015.
- JEDIDI, I. y RICHARD, C. (2009) "The Social construction of the audit expectations gap: The market of excuses", publicado en La place de la dimension européenne dans la comptabilité contrôle audit, Strasbourg, Francia.
- KPMG (2014) "Audit Committees' and auditors' reports. A survey of December year-ends under the new reporting", mayo, KPMG.
- LEY 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- MCENROE, J. E. y 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. y 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. y 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. y COOPER, C. (1998) "The impossibility of eliminating the expectations gap: Some theory and evidence", Critical Perspective on Accounting, 9 (3), pp. 299-330.
- UNIÓN EUROPEA, UE (2010) "Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis", Bruselas, 13.10.2010 COM (2010) 561 final. DOC 248/16 de 28.5.2011.
- UNIÓN EUROPEA, UE (2014a) "Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas", Bruselas, 30.11.2011.
- UNIÓN EUROPEA, UE (2014b) "Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas", Bruselas.

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 Sarbanes-Oxley Act, 107th Congress, H.R., 3763.



Asociación Catalana de Contabilidad y Dirección

Edif. Colegio de Economistas de Cataluña
Pl. Gal·la Placidia 32, 4ª planta – 08006 Barcelona
Tel.934 161 604 extensión 2019
info@accid.org – wwwaccid.org