

LA PROFESIÓN D'AUDITORIA A ESPAÑA

AUTORES

Dra. Teresa M^a Monllau Jaques

Depart. Economia i Empresa, Universitat Pompeu Fabra
Ramón Trias Fargas 25-27 08005 Barcelona, Tel:+34 93 5422405
e-mail:teresa.monllau@upf.edu

Dra. Nuria Rodríguez Ávila

Depart. Sociología y Análisis de las Organizaciones, Universitat de Barcelona
Avda. Diagonal 690, 08034 Barcelona
Tel: +34 93 4021801
e-mail: nrodriguez@ub.edu

LA PROFESIÓ D'AUDITORIA A ESPANYA

RESUM

L'objectiu d'aquest article és l'anàlisi de la situació actual de la professió d'auditoria a Espanya. En concret, s'ha analitzat la independència de les firmes i la responsabilitat de l'auditor en l'exercici de la professió.

La metodologia utilitzada ha estat adaptada segons l'objecte d'anàlisi. La independència s'ha estudiat a través de l'anàlisi quantitativa de les empreses que cotitzen a l'Ibex 35. La responsabilitat que ha d'assumir l'auditor en l'exercici de la professió s'ha avaluat a través de tècniques qualitatives que s'han basat en una revisió de la literatura i de la normativa existent fins ara tant a nivell nacional com internacional.

Els resultats permeten concloure en primer lloc que la *independència percebuda* per les empreses d'auditoria a Espanya és elevada; en segon lloc hi ha un biaix entre la responsabilitat que estan disposats a assumir els auditors i la que inversors, propietaris i altres agents desitgen que assumeixin les firmes d'auditoria. Aquesta divergència haurà de ser tractada a la nova normativa. Des del punt de vista de les autores la professió de l'auditoria a Espanya té una bona salut encara que hi ha nous reptes als que s'haurà d'adaptar.

PARAULES CLAU: Auditors, Professions, Independència, Responsabilitat

1. INTRODUCCIÓ

El desenvolupament de les professions s'emmarca en el context econòmic, polític i social de la nostra societat. El segle XXI és el segle de la Societat del Coneixement i de les noves professions. És el segle que està portant grans canvis tant en el món de la comunicació com en l'estructura del mercat laboral. Està caracteritzat per una globalització que posa de manifest la necessitat de professionals que tinguin capacitats i competències més adients als canvis del mercat de treball (Monllau et al, 2009).

Actualment, sorgeixen noves formes de capital, on les professions són un element essencial.

1.1.L'ORIGEN DE LA PROFESSIÓ D'AUDITOR

El concepte d'auditoria és tant antic com el de comptabilitat¹. Al 1280 el Papa Nicolás II va fer revisar al seu notari la comptabilitat realitzada pel seu comptable. Al segle XV, Pacioli va reconèixer la importància d'assegurar-se i comprovar que el saldo de caixa estigués en el deure i la necessitat de comprovar a través d'inventaris l'exactitud de les dades comptables amb les dades reals. Durant el Renaixement, els Mèdici varen introduir a les seves fàbriques un control eficaç sobre les quantitats de matèries primeres posades en cadascuna de les fases del procés de fabricació, i relacionaven les quantitats subministrades en cadascun dels llocs de treball amb les unitats fabricades. D'aquesta manera veiem que l'origen dels auditors era la de limitar el risc de frauds i errors.

En el segle XIX, la Revolució Industrial provocà que es produïssin un conjunt de canvis a l'empresa. Aquests canvis estaven relacionats amb l'increment del nombre de treballadors, la dispersió geogràfica de les empreses i un increment, tant en nombre com en complexitat, de les operacions que es produïen a l'empresa. Si bé és cert que molts autors situen l'origen de l'auditoria a Anglaterra, serà als Estats Units on es produirà un desenvolupament més gran de la professió.

La implantació de l'auditoria a Espanya és tardana i ve provocada per l'aparició de multinacionals i de l'entrada a l'aleshores CEE. Efectivament, la entrada d'Espanya a l'actual UE té dues conseqüències que afectaran al desenvolupament de la professió auditora. Per una banda, tot i que la internacionalització de l'empresa espanyola va començar a la dècada dels 60 del segle passat, amb l'entrada d'Espanya a l'UE s'incrementa el nombre i la complexitat de les transaccions entre empreses tant a nivell nacional com a nivell internacional. Per altra banda, hi ha un factor encara més important: és necessari adaptar la normativa mercantil espanyola a les Directives vigents a Europa i a les noves necessitats de l'empresa.

¹ Collins L., Valin G. (1979): *Audit et contrôle interne. Principes, objectifs et pratiques*. Dalloz. Paris.

El gran canvi per a la professió d'auditoria en el nostre país es va produir a l'any 1988 amb la promulgació de la primera llei reguladora de la professió: la Llei d'Auditoria (Llei 19/1988 de 12 de juliol, desenvolupada pel Reial Decret 1636/1990 de 20 de desembre pel que s'aprova el Reglament de la Llei d'Auditoria). Les novetats més importants que va suposar aquesta llei van ser:

1. La definició i delimitació del concepte d'auditoria.
2. L'establiment de Normes Tècniques que ha de tenir en compte l'auditor en l'exercici de la seva professió, així com les incompatibilitats i el règim d'infraccions aplicables al professional.
3. La instauració de les corporacions representatives d'auditors.

Actualment, quan fa gairebé 20 anys de la promulgació de la Llei, és la pròpia professió la que demanda una reforma, o millor, una nova llei d'auditoria. Efectivament, la necessitat d'adaptar-se a les noves directives europees especialment a la VIII (Directiva 2006/43/CE), la reforma comptable que s'ha dut a terme en els últims anys i els nous reptes que ha d'afrontar l'empresa actualment, fa necessari una reforma de la professió.

Els aspectes més controvertits que haurà de tractar la nova normativa són:

1. La independència de l'auditor.
2. Definir la responsabilitat que ha d'assumir l'auditor en l'exercici de la seva professió.

2. LA INDEPENDÈNCIA

La independència és la pedra angular de la professió de l'auditor. Permet una revisió dels estats financers, íntegra, objectiva i confidencial. Per tant, és un factor clau si es vol garantir la qualitat de la informació financera proporcionada per l'empresa i reforçar la importància i la necessitat de la professió.

Les normes tècniques d'auditoria afirmen que *“L'auditor de comptes durant la seva actuació professional mantindrà una posició absoluta d'independència, integritat i objectivitat”* (ICAC, 1991; 1.3.1). La independència *“suposa una actitud mental que permet a l'auditor actuar amb llibertat respecte del seu judici professional, per la qual*

cosa s'ha de trobar lliure de qualsevol predisposició que limiti la seva imparcialitat a l'hora de considerar objectivament els fets, així com a la formulació de les seves conclusions” (ICAC, 1991; 1.3.2). La integritat “*s'ha d'entendre com la rectitud intatxable en l'exercici de la professió, que l'obliga a ser honest i sincer en la realització del seu treball i en l'emissió del seu informe*”. Com a conseqüència, “*totes i cadascuna de les funcions que ha de realitzar (l'auditor) ha d'estar presidida per una honradesa professional irreprotxable*”. (ICAC, 1991; 1.3.3) l'objectivitat “*implica el manteniment d'una actitud imparcial en totes les funcions de l'auditor. Per la qual cosa haurà de mantenir una total independència en les relacions amb l'empresa auditada. Ha d'esser just i no permetre cap tipus d'influència o perjudici*” (ICAC, 1991; 1.3.4). L'objectiu de l'auditoria és emetre una opinió professional sobre si els estats financers són reflex de la imatge fidel de l'empresa. Sense independència, objectivitat i imparcialitat l'opinió emesa està contaminada i per tant l'exercici de la professió no té cap sentit.

L'auditor, en l'exercici de la professió, no solament ha d'actuar de manera independent sinó que ha de semblar independent (Llei Financera art. 8.1; CE/2002/590). Per aquest motiu, per avaluar la independència diferenciarem entre (Barizah et al., 2005):

- a) La *independència actual* la podem definir com l'habilitat del auditor per poder elaborar una opinió objectiva i sense biaixos (Dykhhoorn i Sinning, 1982; Gul i Tsui, 1992).
- b) La *independència percebuda* fa referència a la percepció que el públic i altres agents econòmics tenen de la independència de l'auditor (Buse von Colbe i Lutter, 1977; D Dykhhoorn i Sinning, 1981).

Cal esperar que qualsevol persona que hagi superat les proves i, per tant, hagi estat acreditat públicament, està capacitat per emetre una opinió objectiva i sense biaixos. El problema es planteja a l'hora de definir els factors que avaluen la independència percebuda.

Una revisió de la normativa i de la literatura auditora ens permet assenyalar, entre d'altres, els següents indicadors: els honoraris dels auditors, la realització de serveis

diferents als d'auditoria, la rotació dels auditors o l'existència d'un comitè d'auditoria a l'empresa. En aquest article ens centrarem en els dos primers punts.

2.1. ELS HONORARIS DELS AUDITORS

The Cohen Commission (AICPA, 1978) considera que l'aspecte relacionat amb els honoraris dels auditors és un tema d'especial importància quan el problema que es planteja és la independència de l'auditor. Si el volum d'honoraris que una companyia paga a l'auditor, representa un volum important del total dels seus ingressos la independència de l'auditor es posa en dubte. Quan més gran sigui la proporció que el total d'ingressos pels serveis auditoria realitzats a un client, representa sobre la xifra total de vendes d'una empresa auditora, més gran és la dependència econòmica d'aquesta sobre aquell. Si l'auditor es troba en aquesta situació, és molt probable que, en cas de conflicte d'interessos en l'exercici de la seva professió, posi per davant els interessos econòmics del client i no els criteris ètics i professionals que han de regir la seva actuació. Davant d'aquesta situació el problema que es planteja és definir quin és el percentage d'honoraris a partir del qual es pot posar en dubte la independència del professional. Per respondre la pregunta hem revisat la normativa vigent i diferents documents proposats per organismes professionals.

La revisió de la Llei d'Auditoria (1988) i de la Llei Financera (2002) no permet una resposta clara a la pregunta, ja que malgrat afirmar que la percepció d'honoraris, ja sigui d'auditoria o no, no poden constituir un percentatge indegudament elevat del percentatge total dels ingressos anuals de l'auditor, no defineix cap límit.

L'Informe Olivencia (1998;11.2) estableix que s'eviti el contracte amb firmes de les quals es rebi una quantitat d'honoraris que siguin superiors al 10% de la seva facturació total². L'Informe Aldama (2003) en el seu apartat referent als prestadors de serveis professionals afirma que els sistemes de control dels contractes aliens a la pròpia auditoria de comptes que realitzin els auditors s'han d'especificar a les disposicions de

² El 10% és posat a modes d'exemple. Quan l'Informe Olivencia parla d'aquest 10% es refereix als honoraris d'auditoria però a continuació considera legítima la pràctica de prestació de serveis d'altra naturalesa i recomana incloure aquest ingressos en el rati d'avaluació.

govern corporatiu i han d'esser aprovats per la comissió d'auditoria i control i tenir el seu reflex a la memòria anual.

A la vista d'aquesta revisió veiem que la normativa espanyola i els diferents documents que fan referència al govern corporatiu són poc específics quan es tracta de definir el percentatge d'honoraris que, com a màxim, pot obtenir un auditor, d'un dels seus clients. La VIII Directiva (2006; art. 25) tant sols afirma que els honoraris de les auditories legals no poden estar influïts o determinats per la prestació de serveis addicionals a l'entitat auditada i tampoc es poden basar en cap tipus de contingència. Aquest aspecte si que és especificat en l'àmbit anglo saxo. Als Estats Units podem veure com The Accountants International Study Group (1976) estableix que es posarà en dubte la independència dels auditors quan els honoraris rebuts siguin superiors al 10% de la facturació de l'empresa d'auditoria. El ICAEW considera que el total dels honoraris no pot suposar el 15% dels honoraris totals.

2.2. LA REALITZACIÓ DE SERVEIS DIFERENTS ALS D'AUDITORIA

Una qüestió que es plantegen legisladors, professionals i científics és si les companyies auditores poden proveir serveis diferents dels d'auditoria sense posar en perill la independència de l'auditor. Quan una firma d'auditoria proveeix serveis diferents de l'auditoria hi ha dues conseqüències immediates. En primer lloc, s'incrementen els honoraris que rep d'un mateix client i per tant la ratio d'honoraris rebuts sobre el total de facturació es dispara (aquest fet, tal i com hem vist a l'apartat anterior, posa en dubte la independència de l'auditor). En segon lloc, l'auditor deixa de banda la seva funció principal (revisar la informació financera presentada per l'empresa) per convertir-se en un element actiu en l'elaboració dels estats financers sobre els que emetrà una opinió.

Hi ha acord sobre el fet que la realització de serveis diferents dels d'auditoria incrementa la ratio d'honoraris rebuts del client sobre el total de facturació de la companyia d'auditoria. Levitt (2000) parla de *Contractes de Consultoria Lucratius* a través dels quals s'aconsegueix que els honoraris d'auditoria siguin menors sense anar en detriment dels ingressos totals de l'auditor. En el mateix sentit, la SEC (2001) conclou que molts honoraris d'auditoria són baixos perquè les firmes d'auditoria obtenen contractes de consultoria lucratiu. És per això que la VIII Directiva de l'UE

(2006) afirma que *“els estats membres hauran d’assegurar que existeixin normes adequades que estableixin que els honoraris de les auditories legals no estan influïts o determinats per la prestació de serveis addicionals a l’entitat auditada”*. Per això és necessari, en primer lloc, que hi hagi notes tècniques emeses pels col·legis professionals on s’indiquin els honoraris que ha de cobrar l’auditor tenint en compte les característiques del treball i la formació tècnica de l’auditor³. Per altra banda, quan es dona informació i s’avaluen els honoraris s’han de tenir en compte els honoraris d’auditoria i els corresponents a altres serveis.

El debat està servit; quan els diferents analistes es plantegen qüestions com si el fet que l’auditor realitzi serveis diferents dels d’auditoria incrementa el coneixement del client, i per tant, el resultat de la revisió de la informació financera és més eficient, o bé si el tipus de servei que es realitza té el mateix efecte sobre la qualitat dels estats financers i per tant sobre la independència de l’auditor.

Hi ha estudis que afirmen que la independència de l’auditor es veu mermada quan es proveeixen serveis diferents dels d’auditoria (Knapp, 1985; Barizah et. Als., 2005). D’altres estudis consideren que serveis diferents dels d’auditoria permeten conèixer millor el client i d’aquesta manera incrementar l’objectivitat de l’auditor (Goldwasser, 1999; The Panel on Audit Effectiveness, 2002; Dopuch et. Als., 2003). Finalment, hi ha autors que afirmen que no es pot establir una relació ni positiva ni negativa entre la realització de serveis diferents dels d’auditoria i la independència de l’auditor (Gul, 1989; Coreless and Parker, 1987).

En analitzar l’efecte sobre la qualitat dels estats financers dels diferents serveis proveïts per l’auditor, cal diferenciar les següents funcions (Kinney et. als (2004):

- Serveis relacionats directament amb l’auditoria.
- Serveis de diseny i implantació de sistemes d’informació i de control intern.
- Altres serveis com revisió d’impostos i auditoria interna.

Les conclusions a què arriben són les següents:

³ L’institut de Censors Jurats de Comptes ha emès documents que orienten sobre aquests aspectes.

- Quant més grans són els honoraris per serveis d'auditoria o altres treballs relacionats amb l'auditoria, menor és la qualitat dels estats financers.
- No hi ha cap relació estadísticament significativa entre majors honoraris per disseny i implantació de sistemes d'informació financera i serveis d'auditoria interna i una major qualitat dels estats financers.
- Hi ha una relació estadísticament significativa entre un increment d'honoraris per serveis d'impostos i una major qualitat dels estats financers.

La postura del legislador davant d'aquest problema és la prohibició de la realització de serveis diferents dels d'auditoria per part de les empreses auditores (Llei 19/1988 de 12 de juliol; Directiva 2006/43/CE). Hi ha altres normes que prohibeixen la realització de tot tipus de treballs excepte l'assessorament i la revisió en matèria d'impostos sempre que aquest servei sigui aprovat pel comitè d'auditoria (Sarbanes- Oxley Act., 2002).

Davant d'aquesta qüestió, i tenint en compte l'actual realitat econòmica i professional, nosaltres opinem que les empreses d'auditoria poden realitzar serveis diferents dels de l'emissió d'un informe sempre que es donin dues condicions: per una banda, tal i com diu la Llei financera, el *“client assumeixi la responsabilitat dels sistema global de control intern o el servei que es realitzi seguint les especificacions establertes pel client, el qual ha d'assumir també la responsabilitat del disseny, execució, avaluació i funcionament del sistema”* (Llei 44/2002, art. 51.e)). D'altra banda, cal que hi hagi un adequat control de qualitat sobre les firmes d'auditoria que inclogui l'avaluació de la independència, i que les sancions per la manca d'aquest requisit siguin elevades.

2.3. LA ROTACIÓ DELS AUDITORS

Un altre referent quan s'avalua la independència de l'auditor és l'anàlisi de la rotació de l'auditor. És clar que, quant més gran sigui el nombre d'exercicis durant els quals una empresa està auditada per un mateix auditor, es creen vincles i relacions entre les persones implicades en l'auditoria que poden posar en dubte la independència de l'auditor.

Una revisió de les normatives existents permet concloure que aquestes són eficients quan tracten la rotació. Aquesta eficiència ve provocada per un doble motiu; d'una banda, el fet que defineixen un nombre mínim d'anys, amb la qual cosa hi ha els beneficis de les economies d'escala provocades pel coneixement que es té del client. D'altra banda, també estableixen un màxim d'anys, amb la qual cosa s'eviten situacions que puguin posar en dubte la independència de l'auditor.

Les divergències que hem trobat entre les normatives són de matís. En primer lloc, mentre que, unes normatives parlen de contractes amb firmes d'auditoria (Llei d'Auditoria), d'altres parlen de rotació dels socis (VIII Directiva). En segon lloc, mentre que la Llei d'Auditoria estableix que la durada del contracte d'auditoria no pot ser superior a 9 anys, la VIII Directiva parla d'una rotació de socis de 7 anys.

Des del nostre punt de vista és bo que la normativa estableixi uns límits tant pel que fa al nombre d'anys de la durada del contracte de la firma d'auditoria, com quan a la rotació del soci encarregat del treball.

2.4. ESTUDI EMPÍRIC

L'objectiu de l'estudi és obtenir informació sobre la independència dels auditors per tal de poder fer, en un futur immediat, una anàlisi en profunditat sobre aquest tema a les empreses auditores que actuen a Espanya. En concret s'han analitzat els honoraris rebuts i la rotació dels auditors ⁴.

La mostra ha estat formada per les auditories de les empreses que cotitzen a l'Ibex 35. El període de temps estudiat ha estat des de l'any 2002, primer any en què les empreses estaven obligades a informar sobre els honoraris dels auditors, fins a l'any 2007, últim any de què disposem d'informació. La informació ha estat obtinguda de la memòria i els informes d'auditoria. En concret, hem fet servir la memòria per a conèixer els honoraris i la realització de serveis diferents dels d'auditoria. Dels informes d'auditoria hem obtingut la informació referent a la rotació dels auditors.

⁴ Martínez et. als. (2006) van estudiar la independència dels auditors en el període comprès entre els anys 2002 i 2004.

Per analitzar si els honoraris rebuts pels auditors posen en dubte la seva independència, hem calculat el percentatge que aquests representen sobre el total d'ingressos de la firma auditora tal i com s'indica en l'expressió següent:

$$RI = (HC/I)*100$$

On:

RI: Ratio d'Independència.

HC: Honoraris que l'empresa auditora ha rebut del client tant en concepte d'auditoria com per altres conceptes.

I: Ingressos totals de l'empresa auditora.

Per calcular HC hem pres la informació dels comptes anuals consolidats referent als honoraris d'auditoria i altres honoraris rebuts per l'auditor, i així hem evitat els efectes de les possibles transferències de preus entre serveis i empreses d'un mateix grup.

De les empreses que formen part de l'Ibex 35 n'han estat eliminades 6; a més, hi ha empreses on no s'ha estudiat la totalitat dels exercicis. El motiu ha estat bàsicament la falta de dades.

El total d'observacions utilitzades han estat de 155. Els resultats obtinguts es mostren a la Taula 1.

Taula 1.-Ratio d'independència a partir de la informació facilitada en els comptes anuals consolidats.

	NOMBRE D'EMPRESSES	% D'EMPRESSES
RI < 10%	130	84%
RI 10%-15%	8	5%
RI > 15%	17	11%

Fonts: Monllau i Rodriguez

Per les empreses en què el RI ha estat superior al 15%, l'hem recalculat partint dels honoraris rebuts per l'auditor segons els comptes anuals individuals. En nou casos el càlcul ha estat impossible de realitzar, ja que només es facilitaven dades consolidades o per a totes les empreses del món. Els resultats obtinguts han estat els que es mostren a la Taula 2.

Taula 2.- Càlcul de la ratio d'independència a partir de la informació facilitada en els comptes anuals individuals

	NOMBRE D'EMPRESSES	% D'EMPRESSES
RI < 10%	7	42%
RI 10%-15%	0	0%
RI > 15%	1	6%
Tant sols donen dades consolidades o a nivell mundial	9	52%

Fonts: Monllau i Rodriguez

Per a estudiar la rotació, hem analitzat els canvis en el soci responsable del treball al llarg dels 6 anys. Dels casos revisats podem concloure que no hi ha problemes de rotació. No obstant, considerem important destacar els següents aspectes:

- 1.- En una de les empreses analitzades no hi ha hagut canvi de soci d'auditoria durant els sis anys analitzats.
- 2.- Tres de les empreses analitzades han canviat el soci als cinc anys.
- 3.- Hi ha dues empreses en què hi ha dos socis que es van alternant la signatura de l'informe d'auditoria al llarg dels temps.

Un cop finalitzat l'estudi creiem necessari destacar els següents fets:

1. L'estudi té limitacions ja que tan sols permet concloure sobre les grans empreses d'auditoria. Cap empresa de l'Ibex 35 és auditada per una empresa petita o mitjana d'àmbit nacional.

2. Totes les empreses reben serveis diferents dels d'auditoria.
3. És molt poc habitual el detall dels serveis que s'han realitzat i que no són d'auditoria.
4. La informació facilitada en els comptes anuals és poc clara.
5. Només en dos dels casos analitzats la informació que es facilita a la memòria fa referència al percentatge que representen els honoraris d'auditoria sobre el total de la facturació de l'auditor.

Davant d'aquesta situació considerem que la informació hauria de ésser més específica; per exemple, la memòria hauria d'informar sobre el percentatge que els honoraris rebuts representen sobre el total d'ingressos. També seria interessant que s'especificuessin els serveis realitzats diferents dels d'auditoria.

3. LA RESPONSABILITAT DE L'AUDITOR

El fet que en els últims anys s'hagin produït escàndols financers relacionats amb empreses auditades ha obert un debat sobre la necessitat de definir la responsabilitat de l'auditor en la detecció i prevenció del frau. Per una banda hi ha el públic en general, que considera que l'auditor té una responsabilitat il·limitada. D'altra trobem els professionals de l'auditoria, que consideren que una responsabilitat il·limitada no incrementa la qualitat dels treballs, crea incertesa professional i orienta els treballs en la cultura de la prevenció que no se sembla en res a una cultura de qualitat professional (Marco, 2006).

Quan es parla de frau dintre de l'empresa s'ha de parlar de: (Allerne et. Als., (2005); SAS nº 82):

- *Frau directiu*: que fa referència a l'existència d'errors en els Estats Financers. Es produeix quan els directius realitzen qualsevol manipulació en les dades dels Estats Financers amb l'objectiu de "millorar" les dades comptables.
- *Frau del treballador*: és l'existència de furts dintre de l'empresa. Es produeix quan els treballadors furten pertinences de les persones que els contracten.

L'evolució dels objectius de l'auditor en l'exercici de la professió ha provocat aquesta divergència d'opinió entre els professionals i els altres agents. Vanasco (1998) afirma que fins al voltant de 1930, el principal objectiu dels treballs d'auditoria era la detecció de frau. A partir de 1930, el principal objectiu de l'auditoria era la verificació de la comptabilitat. En aquest moment la professió considera que la detecció del frau és responsabilitat de la direcció ja que és responsable d'implantar sistemes de control intern que prevenen el frau a l'empresa. Durant els anys 60 el debat es fa més punyent. A partir dels anys 80 el nombre de transaccions de l'empresa es dispara. L'auditor no pot revisar totes i cadascuna de les transaccions. Aquest fet comporta que l'objectiu de l'auditor en la realització del treball d'auditoria sigui emetre un informe sobre si els estats financers són un reflex de la imatge fidel de l'empresa. L'usuari de l'informe d'auditoria, poc conscient d'aquest fet i desconexedor del treball de l'auditor, continua pensant que un informe auditat garanteix la inexistència de frau.

La literatura senyala (Liggio, 1974; Desira et. als., 2005) buits relacionats amb el que es requereix de l'auditor (*requeriments gaps*) i diferents expectatives segons els diferents usuaris de la informació financera (*feasibility gap*). Els *requeriments gaps* tenen dues maneres de manifestar-se. Per una banda hi ha buits entre el que està establert en els estàndards de la professió i el que esperen els usuaris de la informació financera (*standart gap*). Per altra n'hi ha entre el que estableixen els estàndards de la professió i el que fan realment els professionals (*performance gap*). Tanmateix el que s'espera del treball d'auditoria també depèn del tipus d'usuari de la informació financera.

El tractament de la responsabilitat en l'entorn de l'UE és divers. Hi ha països que limiten l'import de la indemnització que haurà de pagar l'auditor. Hi ha països on es limita la responsabilitat civil de l'auditor per contracte. Per últim, hi ha països en què els tribunals limiten l'import de la indemnització (Llibre Verd).

Des del nostre punt de vista, definir i aclarir la responsabilitat de l'auditor és una tasca en què han de participar auditors, reguladors i empreses. La responsabilitat de l'auditor i del regulador ha d'omplir els buits existents entre l'actuació dels professionals i allò que està establert a les normes tècniques d'auditoria. Establir una responsabilitat civil molt rigorosa té dos perills: per una banda, els auditors evitaran els clients i sectors d'alt risc. Per una altra, si s'encareixen les primes d'assegurances es produirà una concentració de

les firmes d'auditoria (Llibre Verd). Tanmateix, hi ha d'haver una educació dels usuaris de la informació financera, ja que com afirma Machado de Almeida et als., (2007), als auditors se'ls atribueixen responsabilitats sobre l'elaboració dels Estats Financers, quan el seu objectiu és emetre una opinió sobre si els estats financers reflecteixen la imatge fidel de l'empresa. Per altra banda, les empreses han de ser actives a l'hora d'implantar mecanismes que previnguin el frau. Exemples d'aquests mecanismes poden ser la introducció de membres externs en el Consell d'Administració, la implantació de comitès d'auditoria o evitar crear expectatives de futur inviables.

4. CONCLUSIONS

És important provocar el debat i l'intercanvi d'idees per tal que la promulgació de la nova Llei d'Auditoria sigui útil per a professionals i usuaris dels informes d'auditoria. Dos són els aspectes bàsics que cal avaluar: la independència i la responsabilitat de l'auditor.

L'estudi empíric realitzat no és significatiu, però sí que és indicatiu de les tendències de les empreses auditores a Espanya.

De la revisió de la independència dels auditors se'n desprèn que tenen un grau d'independència acceptable.

La revisió de la literatura existent sobre la responsabilitat de l'auditor ens porta a reflexionar sobre l'equilibri entre els riscos que deu i que pot assumir l'auditor i les necessitats dels diferents usuaris.

Per últim, considerem que la informació presentada en els comptes anuals hauria de ser més clara per a l'usuari dels comptes anuals.

La professió d'auditoria a Espanya gaudeix de bona salut, però cal reflexionar i debatre sobre la seva adaptació a les necessitats contínuament canviants de l'entorn.

BIBLIOGRAFIA

- ACCOUNTANTS INTERNATIONAL STUDY GROUP (1976) *Independence of Auditors Study* N° 16. New York.
- ALLEYNE, P. I HOWARD M., (2005) "An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, N°3.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (1978) *Commission on Auditors's Responsibilities: Report, Conclusions, and Recommendations (Cohen Commission)* New York.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (1994) *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal Control-Integrated Framework* Jersey City, New Jersey, USA.
- BARIZAH, N., RAHIM, A., I MAJDI, H. (2005) "Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 2, N° 8. 804-822.
- BUSE VON COLBE, W. I LUTTER, M. (Eds) (1977), "Wirtschaftsprüfung Heute: Entwicklung oder Reform?", Paper presentat al Ein Bochumer Symposium.
- CORELESS, J.C. i PARKER, L.M. (1987) "The impact of MAS on auditor independence: an experiment" *Accounting Horizon*, 707-718.
- DESIRA J. i BALDACCHINO (2005) "Jurors' and self-perceptions of the statutory auditors in Malta" *Managerial Auditing Journal* Vol. 20 N° 7 691-706.
- DIRECTIVA 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoria legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por lo que se modifican las Directivas 78/660/CEE del Consejo y se deroga la octava Directiva 84/253/CEE del Consejo; publicada en el DOUE de 9 de junio de 2006.
- DOPUCH, N., KING, R., i SCHWARTZ, R. (2002) "Independence in Apperance and Fact: An experimental Investigation", *Contemporary Accounting Research*, N° 20, 79-114.
- DYKXHOORN, H.J. I SINNING, K.E. (1981), "Wirtschaftsprüfer perception of auditor independence", *The Accounting Review*, Vol. LVI, N°. 1, 97-107.
- (1982), "Perceptions of auditor independence: its perceived effect on loan and investment decisions of German financial statement users", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 7 N°. 4, 337-3347.
- GOLDWASSER, D.L. (1999) "The task awaiting the ISB" *Accounting Today*, Vol. (52-4, 7-20).

- GUL , F.A. (1989) “Bankers’ perceptions of factors affecting auditor independence”, *Accounting, auditing and Accountability Journal*, Vol. 2, N° 3. 40-51.
- GUL, F. A. i TSUI, J.S.L. (1992), “An empirical analysis of Hong Kong bankers’ perceptions of auditor ability to resist management pressure in an audit conflict situation”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 1, N° 2, 177-190.
- INFORME ALDAMA (2003) *Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y la Seguridad en los Mercados Financieros y las Sociedades Cotizadas* Madrid.
- INFORME OLIVENCIA (1998) *El Gobierno de las Sociedades Cotizadas, Comité especial para el estudio de un código ético de los consejos de administración de las sociedades* Madrid.
- KNAPP, M.C. (1985) “audit conflict: an empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure” *The Accounting Review*, Vol. 12, N° 2 (206-219).
- KINNEY, W., PALMROSE, Z., Y SCHOLZ, S., (2004), “Auditor independence, non-audit services, and restatements: was the U.S. government right?”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 42, N° 3 (561-588).
- LEVITT, A., (2000) “Renewing the Covenant with Investors” Comunicació a la The New York University Center for Law and Business, New York, 10 de maig.
- LIBRO VERDE (1996) *Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea*.
- MACHADO DE ALMEIDA, B.J., i MUÑOZ COLOMINA, C.I, (2007): “ Las diferencias de expectativas en la auditoría . El caso de Portugal” *Partida Doble*, N° 185, 74-85.
- MARCO GRANELL, A., (2006): “Novedades de auditoría en 2006. Balance de un año de transición” *Partida Doble*, N° 183, 24-33.
- REIAL DECRET 1636/1990 de 20 de desembre pel que s’aprova el Reglament que desenvolupa la Llei 19/1988, de 12 de juliol d’Auditoria de Comptes. B.O.E. núm. 308, de 25 de desembre.
- RODRIGUEZ AVILA, N. MONLLAU JAQUES, T, “El nou paradigma docent i la problemàtica de la implatanció davant bolonya en les escoles d’empresarials. Els estudis en empresa cobreixen les expectatives dels empresaris?,”. Papers en revisió