

El “gap de expectativas” en la auditoría de cuentas

CARLES PUIG DE TRAVY

Presidente y CEO de la división de auditoría y consultoría de Crowe.

RESUMEN

Este artículo da una visión actual del llamado “*audit expectation gap*” o “*diferencia de expectativas en la auditoría*” o simplemente “*gap o brecha de expectativas*”. Previamente ha sido considerado necesario proceder a la explicación de este concepto y exponer lo que es la esencia de la auditoría de cuentas, las responsabilidades que asume el auditor, así como las que asumen los administradores de las entidades auditadas, temas que son origen de confusión por parte de los usuarios de los informes de auditoría y constituyen uno de los componentes del gap de expectativas llamado “gap de conocimiento”. Se muestra la división del gap en sus tres componentes y se procede a su explicación, evaluando y dando las posibles respuestas que pueden darse a cada uno de ellos y en qué momento. Por otro lado, se describen los temas que en la actualidad se están debatiendo para reducir o paliar tanto el actual gap de desempeño como el de desarrollo, como son el fraude, la gestión continuada o la determinación de los riesgos.

Finalmente, se concluye que el gap de expectativas es un aspecto recurrente que denuncian los usuarios de la auditoría de cuentas y al que los auditores tienen el deber de estrecharlo. Esta obligación surge, tanto por su función de servir al interés público respondiendo a las demandas de la sociedad, como por la necesidad de preservar su prestigio y garantizar su credibilidad. Ahora bien, se deja bien claro que una parte de las demandas de los usuarios son imposibles de cumplir y otras no pueden ser satisfechas únicamente por parte de los auditores, sino que están implicados otros muchos agentes económicos relacionados con la información corporativa de las entidades, como pueden ser los administradores y la dirección, los reguladores, supervisores, legisladores, los agentes sociales o los medios de comunicación en el ámbito financiero.

PALABRAS CLAVE

Auditoría, Gap de expectativas, de conocimiento, de actuación y de desarrollo, escándalos financieros, fraude, empresa en funcionamiento y riesgos.

ABSTRACT

This article provides a current overview of the so-called “audit expectation gap” or simply the “expectation gap”. Previously begins with an explanation of this concept, clarifying

the essence of financial audit, the responsibilities assumed by the auditor, as well as those assumed by the managers of the audited entities topics that often cause confusion among users of audit reports and constitute one of the components of the expectation gap known as the “knowledge gap”. The gap is divided into three components, and each is explained, with an evaluation of possible responses to address them and the timing of these responses. Furthermore, the article describes the current debates aimed at reducing or mitigating both the existing performance gap and the development gap, including issues such as fraud, going concern assessment, and risk determination.

Finally, the article concludes that the expectation gap is a recurring issue raised by users of financial audits, and auditors have a duty to narrow this gap. This obligation arises both from their role in serving the public interest by responding to societal demands and from the need to preserve their reputation and ensure their credibility. However, it is made clear that some user demands are impossible to meet, and others cannot be fulfilled solely by auditors; many other economic agents related to corporate information are also involved, such as Directors and managers, regulators, supervisors, legislators, social agents or the financial media.

KEYWORDS

Audit, expectation, knowledge, performance and evolution gap, financial scandals, fraud, going concern and risks.

1. Introducción

El gap de expectativas en la auditoría (en adelante GE) es un tema complejo y de gran relevancia en el ámbito financiero y podemos empezar diciendo, de forma muy genérica, que se refiere a la diferencia existente entre las percepciones que tienen los usuarios de la información financiera sobre el alcance y los resultados del trabajo de auditoría y lo que realmente este ofrece. Esta brecha, además de ser un tema recurrente, genera incomprendiones e incluso frustraciones de todo tipo; también tiene una variedad de consecuencias prácticas, desde la disminución de la reputación de los auditores y de su confianza pública hasta un aumento en el riesgo de las demandas a los auditores (Chandler et al., 1993). En este sentido, resulta crucial comprender y abordar el GE de manera efectiva, tarea en la que los auditores y el resto de los agentes económicos relacionados con la información corporativa tienen dentro de sus responsabilidades desde hace ya algunos años.

Los cambios constantes en el entorno económico impactan de forma muy directa en la información corporativa de las entidades y hacen que estemos viviendo una nueva era en la que es necesario evolucionar para poder seguir el ritmo de los acontecimientos. La información corporativa cada vez es más amplia, más compleja, más diversa y, como consecuencia, el alcance de su revisión por parte de los auditores es mayor y exige un desempeño más profundo.

Los grandes escándalos internacionales que se han ido produciendo a lo largo de la historia (*Bank of Credit and Commerce International-BCCI*, Enron, WorldCom, Tyco International, Parmalat, Carrillion y Wirecard, como los más conocidos), y también nacionales (PSV, Banesto, Grupo Torras, Ibercorp, Gescartera, Forum Filatélico, Pescanova, Bankia, etc.) han ido provocando una gran alarma económica y social que también ha desembocado en un aumento importante del GE. Los escándalos han ido

constatando la fragilidad de los controles internos de las compañías y, en consecuencia, la capacidad de los gestores para manipular las cuentas anuales introduciendo la “contabilidad creativa” o “ingeniería contable de guante blanco”. Estos escándalos han ido provocando reacciones encaminadas a cambiar las cosas para que no pudieran volver a repetirse.

Los acontecimientos vividos en algo más de una década en el ámbito internacional y la pérdida de confianza en la información financiera empresarial han provocado grandes desajustes que han hecho necesario tomar medidas que contribuyan a la estabilidad financiera y a aumentar la confianza del mercado” (García Benau, 2016). Europa ha sido consciente de ello y ha estado revisando estos últimos años todas las directivas relacionadas con la información corporativa de las entidades, incluida la correspondiente a la auditoría financiera.

Por otro lado, los usuarios de la información corporativa (stakeholders) requieren de los auditores mayores garantías y sobre muchos más aspectos de las compañías, para así poder depositar su confianza en la información auditada de cara a la toma de decisiones.

Todas estas situaciones se traducen en una mayor participación de los auditores, es decir un mayor alcance en su trabajo, que hacen que éstos sean un eslabón de gran importancia dentro de la cadena que lleva a la emisión de la información corporativa de las entidades. También ha de tenerse en cuenta el hecho de que a medida que aumenta el tamaño de la brecha la percepción sobre los auditores empeora afectando directamente a su credibilidad y prestigio; esta afirmación es compartida por la mayoría de los autores que han tratado el tema del GE.

El artículo está organizado de la siguiente forma. Después de esta introducción en el apartado segundo se despliega el fundamento teórico del GE, para luego en el tercero exponer los aspectos fundamentales que caracterizan el actual GE. El cuarto apartado incluye una serie de propuestas para reducir la brecha y el quinto las ideas finales del análisis realizado en el que se resaltan aquellos puntos que se han considerado más esenciales.

2. Fundamentos teóricos

Numerosos autores han explorado el denominado “gap de expectativas” o “brecha de expectativas”. Por lo tanto, no es un tema ajeno desde el punto de vista académico y, existe una amplia literatura que aborda la verdadera dimensión de este concepto y sus implicaciones. Aunque podría parecer un tema contemporáneo, no lo es, de hecho, las primeras referencias datan de casi 50 años atrás, cuando Carl Liggio en 1974, auditor de Arthur Young & Company (hoy EY), lo definió como **“the difference between the levels of expected performance as envisioned by the Independent accountant and by the user of financial statement”** (Puig de Travy, 2024), es decir, la diferencia entre los niveles de rendimiento esperados según la visión del auditor independiente y del usuario de los estados financieros.

Aunque la referencia más destacada sobre el GE fue la de Carl Liggio, hay que mencionar que un año antes Paul Beck también la definió como la diferencia entre lo que el público espera que hagan los auditores y lo que los auditores realmente pueden

y deben de hacer de acuerdo con sus responsabilidades profesionales. Como vemos esta definición incluye un poco más de detalle y pone como objeto principal de debate alinear mejor las percepciones del público con la realidad del trabajo del auditor. Así, Beck identifica uno de los problemas fundamentales del GE que hace referencia a cómo se percibe la labor del auditor versus su capacidad y mandato real. Esta idea, que en muchas ocasiones se prescinde de ella, es crucial ya que pone de relieve que una gran parte de las críticas a los auditores no proviene de fallos en su desempeño, sino a expectativas mal dirigidas o incompletas por parte de los usuarios, que no entienden las limitaciones inherentes a los trabajos del auditor externo.

Desde estos primeros tiempos se han ido dando numerosas aportaciones como pueden ser, entre otros, las de Campbell, García, Humphrey, Kassem, Kneer, Lee, Moreno, Pérez, Porter, Salehi y Wright, que nos han ofrecido trabajos muy interesantes al respecto. También desde el ámbito profesional se han dado numerosas publicaciones y documentos emitidos por entidades de enorme prestigio como son la IFAC, ACCA, Acontancy Europe, AICPA, etc., que nos proporcionan un marco de gran claridad en relación a lo que representa e implica el GE en la auditoría.

Para comprender el GE, es fundamental establecer el contexto en el que la auditoría cumple su función y determinar su razón de ser. Los auditores tienen asignada una función de interés público, lo que implica que el servicio que brindan no solo concierne a la entidad auditada o a sus accionistas, sino que también interesa a un grupo amplio de usuarios. Todos estos usuarios esperan soluciones, respuestas y, en última instancia, un valor añadido del trabajo del auditor, lo que genera expectativas y, por lo tanto, una brecha si éstas no se ven satisfechas. Surge entonces la cuestión de hasta qué punto esta función de interés público de los auditores les condiciona u obliga a abordar esta brecha y en qué medida la regulación debe proporcionar la respuesta, marcando así el alcance de su actuación (Puig de Travy, 2024).

Es relevante señalar que ha habido y sigue habiendo confusión o desinformación entre los usuarios sobre las responsabilidades de los administradores de las compañías y las de los auditores con respecto a la información financiera, específicamente a las cuentas anuales que son objeto de auditoría (García Benau y Humphrey, 1996). La división de responsabilidades entre administradores y auditores es esencial y debe ser el marco en el cual los usuarios comprendan el desempeño de los auditores y expresen sus opiniones sobre si el alcance del trabajo del auditor es adecuado o si debiera ampliarse para cerrar la mencionada brecha de expectativas. Lo que no puede generar confusión es el marco de responsabilidad del auditor, ya que está claramente delimitado por la regulación y, por lo tanto, no pueden trasladarse responsabilidades ajenas a su función y mucho menos equipararlas o asimilarlas a la de los administradores. En este sentido, surge un primer tramo de esa brecha que podemos achacarla al déficit de conocimiento que tienen los usuarios con relación a la verdadera función y alcance del trabajo del auditor en una auditoría de cuentas.

Sigamos avanzando en otras aportaciones realizadas por diversos autores sobre lo que debe de entenderse por este concepto en la auditoría. Podríamos empezar diciendo que es la diferencia entre lo que los usuarios esperan del trabajo del auditor y lo que realmente reciben tras el desempeño de la labor de los auditores (definición en línea con la aportada con Jennings en 1993). Pero con esta definición únicamente estaríamos viendo una cara de la moneda y, en este sentido, también es importante considerar la

percepción que tienen los propios auditores de su trabajo, que puede diferir de lo que los usuarios pretenden o desean. Así, Humphrey centraba el Gap entre la percepción de los usuarios y la de los auditores, que es otra forma de verlo al considerar las dos partes implicadas (Humphrey y otros, 1993).

Otra aportación relevante es la de Porter (1993) que empieza a descomponer el GE y plantea dos fuentes de asimetría del concepto: a) **gap de desempeño**, que lo define como la diferencia entre los resultados que la sociedad razonablemente puede esperar de los auditores y el valor atribuido a los resultados obtenidos. Esta brecha podría deberse a debilidades en la normativa de trabajo, o también a deficiencias imputables personalmente a los auditores, y b) **gap de razonabilidad**, que consiste en la brecha existente entre los resultados que razonablemente se pueden obtener y lo que la sociedad desearía obtener.

Con relación a ello es interesante reseñar la conclusión a la que llegó Brenda Porter sobre el GE: “De acuerdo con sus estimaciones, solo un 16% del gap sería directamente imputable al bajo desempeño de los auditores; un 50% estaría causado por deficiencias en los estándares y la normativa técnica, y el 34% restante se correspondería con expectativas no-razonables por parte de la sociedad” (Piñeiro y otros, 2012).

De todas formas, lo importante es conocer las expectativas de los usuarios, analizarlas y darles una respuesta razonable desde las instancias adecuadas, que unas veces serán los auditores y otras los reguladores. Así, siguiendo con la clasificación dada por Porter (1993), en primer lugar, diremos que el **gap razonable** se basa en peticiones de los usuarios que sí se deberían atender por ser lógicas, necesarias y posibles de darles respuesta y, en sentido contrario, las de difícil o imposible cumplimiento, que no deben ser tenidas en cuenta. Y, en segundo lugar, hemos de hablar del **gap de actuación** que se divide en dos componentes, el primero el relacionado con las actuaciones de los auditores y el segundo con el alcance y contenido de las regulaciones. Dicho de una forma más clara, el gap de actuación hace referencia a actuaciones no adecuadas de los auditores o a regulaciones insuficientes de la actividad que hacen que el alcance de la auditoría sea menor al deseado o al requerido por los usuarios.

Una visión muy clarificadora del gap de expectativas nos la ofrece ACCA (2020), que lo subdivide en tres diferentes tipos de brecha que son la de conocimiento, de desempeño y la de evolución. Esta clasificación facilita el entendimiento del GE a los efectos de introducir un nuevo enfoque para abordar la reducción de la brecha que consiste en tratar separadamente cada uno de ellos (ver la siguiente figura). Este enfoque es actualmente el más pragmático para trabajar en la evolución del gap y sus efectos sobre la actividad auditora. Como puede apreciarse distribuye muy acertadamente los tres pilares de la brecha entre los principales actores. El de conocimiento se atribuye al público, el de desempeño a los auditores y el de evolución se centra en la regulación y como ésta debe adaptarse a las circunstancias legítimas de los usuarios.



Fuente: cuadro elaborado por Antonis Diolas (ACCA 2020).

Pasemos a tratar con un poco más de detalle los diferentes componentes del GE:

- **Gap de Conocimiento:** Surge de la falta de comprensión por parte de los usuarios sobre las funciones, responsabilidades y limitaciones de los auditores. Muchos usuarios esperan que los auditores detecten todos los fraudes y garanticen la precisión absoluta de los estados financieros, cuando en realidad, el alcance de la auditoría es limitado (Porter, 1993).
- **Gap de Desempeño:** Este componente se refiere a la percepción de que los auditores no cumplen adecuadamente con sus responsabilidades, lo cual puede estar influenciado por fallos en la ejecución de las auditorías o por expectativas no cumplidas debido a las limitaciones inherentes del trabajo de auditoría (Humphrey y otros, 1993).
- **Gap de Evolución:** Relacionado con la evolución de las expectativas de los usuarios, las cuales pueden cambiar con el tiempo debido a la aparición de nuevos riesgos, normativas o eventos como los escándalos financieros. Esta brecha refleja la diferencia entre lo que los usuarios esperan que los auditores hagan y lo que pueden hacer dentro de los límites regulatorios actuales (García Benau, 2010). Es necesario tener en cuenta el hecho de que las normas y procedimientos de auditoría pueden no estar al día con las expectativas cambiantes de los usuarios o con las complejidades del entorno empresarial actual.

3. Características del actual gap de expectativas en auditoría.

Como se ha dicho el GE no es un concepto estático, sino que varía al igual que lo hace el entorno económico y, en especial, el mundo de la empresa. Es un proceso continuo que se va retroalimentando, ya que el mundo económico se puede definir con el acrónimo "VUCA" y requiere que la actividad de la auditoría evolucione de forma constante para adaptarse a las circunstancias de cada momento. Así, podemos afirmar que el gap siempre está presente en mayor o menor medida y que por muchos avances que se hagan siempre seguirá existiendo, ya que de otra forma nos llevaría a la conclusión que la auditoría es una actividad inmutable en el tiempo, cosa que es absolutamente falsa. Prueba de ello solo hace falta mirar la evolución reciente de la normativa reguladora de la actividad de auditoría, en la que constatamos que en los

últimos 30 años se ha evolucionado más que en los tres siglos anteriores, constituyendo ésta un compendio de normas de gran extensión y calado.

Hoy en día nos encontramos en un entorno en el que podemos afirmar que existen una serie de factores que contribuyen a la existencia y persistencia de la brecha de expectativas en la auditoría:

- Complejidad del Entorno Empresarial. El entorno empresarial actual reviste una importante complejidad que se traslada directamente a los auditores provocando la necesidad de llevar a cabo un mayor esfuerzo en su desempeño. Esta exigencia de mayor desempeño amplía la brecha entre lo que se espera de ellos y lo que realmente pueden hacer.
- Escándalos Financieros. Los grandes escándalos financieros, como los de Enron y WorldCom, han exacerbado la brecha de expectativas, ya que han aumentado la presión sobre los auditores para detectar irregularidades significativas (Arens y Loebbecke, 2000). Recientemente podemos destacar otros muy importantes que se han dado en nuestro continente y que han tenido un amplio impacto como pueden ser Carillion en el Reino Unido o Wirecard en Alemania.

Se observan constantes fallos de información de las denominadas "Blue Ships", que son los que han llevado a una profunda reflexión por parte de la UE sobre la fiabilidad y transparencia de la información corporativa de las entidades de interés público. De hecho, estos fallos son las principales circunstancias que han llevado a las modificaciones de las Directivas Europeas sobre información corporativa y de auditoría.

- Regulación y Normativas. Las normativas a menudo se envuelven en procesos lentos o complicados que hacen que no evolucionen al mismo ritmo que evoluciona las materias objeto de regulación. Esta circunstancia defrauda las expectativas de los usuarios y crea la llamada brecha de evolución de expectativas. Además, la falta de armonización en las normas a nivel internacional puede incrementar esta brecha.
- Responsabilidad de los Administradores vs. Auditores. Existe una confusión frecuente sobre la responsabilidad de los auditores frente a la de los administradores de la empresa, particularmente en la preparación de los estados financieros. Esta confusión genera una brecha en las expectativas sobre qué responsabilidades recaen en los auditores y cuáles en la gestión de la empresa.

Estos factores son claves para entender dónde se generan las mayores expectativas no cumplidas y, por lo tanto, donde la brecha de expectativas es más pronunciada en la práctica de la auditoría. Mejorar la formación, la comunicación y la regulación es esencial para reducir estas brechas.

Otro concepto importante que es necesario introducir es que la evolución del GE hace que las áreas de brecha varíen en el tiempo y podemos afirmar que, en el contexto actual, hay varias donde la brecha es más pronunciada y son las que están con mayor intensidad en los debates en la mayoría de los foros. Estas áreas son las siguientes:

- **Detección del Fraude.** De forma sencilla podríamos definir el fraude como actos u omisiones intencionadas ejecutadas con el objetivo de engañar u obtener una ganancia. Si aproximamos más el concepto a las empresas y a su información financiera, podemos decir que hay dos clases principales fraudes. El primero sería el derivado de todos aquellos actos que se llevan a cabo para sustraer activos de la empresa y el segundo los encaminados a la emisión de información corporativa materialmente errónea o engañosa (fraudulenta). Esta división la comparte García Benau y Humphrey (1995) cuando afirman: “Básicamente existen dos tipos de fraudes, el primero es el relacionado con la intención financiera clara de malversación de activos de la empresa y el segundo con la presentación de información financiera fraudulenta con la intención de engañar a terceros”.

En este entorno existe una expectativa común de que los auditores deberían detectar cualquier fraude significativo. Sin embargo, los estándares de auditoría no están diseñados para garantizar la detección de fraudes en todos los casos. Los fraudes empresariales crean una de las mayores brechas de expectativas con respecto al trabajo de los auditores.

Aunque pudiera parecer a la mayoría de gente que son sucesos aislados en realidad son bastante frecuentes y muchos de ellos ni llegan a conocerse ya que no salen a la luz por no ser descubiertos.

El fraude es una constante que ha imperado en las empresas desde sus primeros tiempos y, por desgracia, sigue teniendo un lugar importante en los actuales. Es una de las lacras a la que las empresas deben dedicar muchos recursos para su lucha, puesto que su repercusión es de gran importancia¹ tanto desde el punto de vista económico como desde el moral. Ser víctima de fraude produce un efecto de desánimo y frustración en toda la organización, además del coste reputacional que ocasiona que no es nada despreciable. Podemos decir que ninguna empresa o sector está exenta del riesgo de sufrir fraude, ya sea externo o interno, y además, la variedad de tipos de fraude es muy alta². Aunque en el mercado se hace muy visible la idea de que el fraude empresarial externo (robo de información) es el más importante, podemos decir que las empresas están mucho más sometidas al fraude interno, ya que desde la propia organización hay más oportunidades de perpetrarlo. La variedad de fraudes internos es muy alta y abarca temas como el robo de información, conflictos de intereses, corrupción y soborno, apropiaciones indebidas de fondos o activos, incumplimientos normativos, contubernios con clientes y proveedores, etc. En cuanto a los fraudes de tipo externo destaca el llamado ataque a la información de la empresa, ya sea por la competencia directamente o a través de los llamados ciberataques. También se dan ataques de terceros, de proveedores o de las propias partes relacionadas (Puig de Travy, 2023).

El secreto para luchar contra el fraude es el ejemplo, las leyes ayudan, pero hay una relación inversa entre la intensidad de la regulación del fraude y el nivel de

¹ Según la ACFE (Asociación de Examinadores Certificados de Fraude) el impacto de este puede alcanzar hasta el 5% de la cifra de negocio de las empresas atacadas por el mismo.

² Según un estudio realizado por Deloitte titulado “Encuesta Fraude 2022” se constataba que dos de cada tres empresas admitían haber sufrido algún tipo de fraude ese año y principalmente era de tipo interno.

este, es decir en los países de menor fraude (los nórdicos, Alemania, o algún país anglosajón) menor regulación existe³. Los órganos de gobierno de las entidades para la lucha contra el fraude deben centrarse en los siguientes aspectos: a) tener políticas y procedimientos para una adecuada gestión del riesgo de fraude, b) evaluar periódicamente los diferentes riesgos de fraude, c) establecer procedimientos preventivos y detectivos para el fraude y d) tomar las acciones correctivas en función de los resultados obtenidos de los diferentes procedimientos empleados. Muchos de estos procedimientos deben llevarse a cabo por los auditores internos de las empresas y la colaboración con los auditores externos también puede ser de gran utilidad.

- **Evaluación de la Continuidad del Negocio (Going Concern).** Los usuarios suelen esperar que los auditores identifiquen problemas de continuidad en la empresa con la debida antelación. Sin embargo, esta es otra área donde las limitaciones del trabajo de auditoría pueden generar discrepancias entre las expectativas y la realidad (Puig de Travy, 2018). Cuando hablamos de problemática en relación a la continuidad del negocio nos estamos refiriendo a situaciones de empresas que operan con normalidad, pero en las que el auditor vislumbra circunstancias que tuvieran la posibilidad de afectar a su continuidad. Es una situación excepcional, y si no existen que indiquen lo contrario, se presume que la empresa continua con la operativa normal de su negocio. Las dudas, en su caso, le pueden aparecer al auditor cuando en sus análisis observa situaciones como pueden ser, entre otras, los desequilibrios en la financiación, pérdidas recurrentes, incumplimientos relevantes de contratos, morosidad alta de sus clientes, contingencias relevantes, incumplimientos de regulaciones, etc. Estas circunstancias las denominamos factores causantes de dudas a la continuidad del negocio de la empresa. El auditor debe hacer una evaluación de ellos y también de todas aquellos aspectos que pudieran hacer reducir estas dudas que denominamos factores mitigantes, como pueden ser los planes de la dirección para afrontar la situación, el apoyo de los accionistas, obtención de financiación a largo plazo, etc. El auditor deberá concluir en base a sus análisis si los factores mitigantes resuelven las dudas sobre la continuidad o no. Hasta aquí llega el trabajo del auditor, pero es bien cierto que no tiene la capacidad de predecir el futuro ni los normas de auditoría se lo exigen, circunstancia que por otro lado es imposible de llevar a cabo y constituye la limitación a su trabajo a la que hemos hecho referencia. Así, en ciertas ocasiones el auditor podrá informar de una situación o situaciones que afecten o puedan afectar a la continuidad del negocio en base a las evidencias obtenidas, y en otras ello no será posible.
- **Comunicación y Transparencia.** La forma en que los auditores comunican sus hallazgos es a menudo considerada insuficiente por los usuarios, quienes desean informes más claros y detallados. Esta brecha se amplía por la percepción de que los informes de auditoría no siempre proporcionan información suficiente para la toma de decisiones informadas (García Benau, 2018). En este sentido la profesión en los últimos años ha dado un paso adelante muy significativo configurando un nuevo informe de auditoría con una estructura

³ El profesor Oriol Amat en un artículo publicado en el Periódico (ed. en catalán) el 9/9/2021. Pág.23 nos daba la siguiente cita "Ja ho va assenyalar Tàcit, historiador i governador de l'Imperi romà: "Com més corrupte és l'Estat, més nombrosos són les lleis"".

muy mejorada que aporta mayor claridad e información (sobre todo en lo que hace referencia a las nuevas informaciones sobre las cuestiones clave de la auditoría).

4. Propuestas para Reducir la Brecha

Varios autores recientemente han propuesto algunas medidas para reducir la brecha de expectativas y, basándonos en sus estudios, a continuación, se reseñan las más significativas y de mayor efecto:

- **Mejorar la educación y la comunicación:** Es fundamental mejorar la educación tanto de los auditores como de los usuarios de los informes financieros sobre las verdaderas capacidades y limitaciones de la auditoría (Porter, 1993). Esto incluye un enfoque en la formación continua de los auditores y en la educación financiera del público sobre lo que realmente implica una auditoría. Los auditores deben involucrarse más activamente en educar a los usuarios de sus informes para alinear mejor las expectativas con la realidad.

También se han propuesto otros modelos alternativos para abordar la brecha de expectativas, sugiriendo la necesidad de una mayor comunicación y transparencia entre los auditores y los diferentes grupos de interés. Estos modelos buscan no solo reducir la brecha, sino también transformar la relación entre auditores y usuarios en una más colaborativa (Piñeiro y otros, 2012).

- **Fortalecer los estándares de auditoría.** La evolución continua del entorno empresarial exige adaptar y fortalecer los estándares de auditoría para reducir el GE. De hecho, en actualidad se ha estado trabajando en la mejora de la norma de auditoría sobre fraude y sobre el principio de gestión continuada, dos áreas que generan la mayor brecha de expectativas. Adicionalmente dentro del plan estratégico a corto plazo del emisor de las normas internacionales de auditoría (IASB, consejo de normas internacionales de auditoría y aseguramiento) está el proceder a la revisión de un conjunto de normas relacionadas con el análisis de riesgos y las evidencias de auditoría. Es importante destacar la mejora introducida a través de las nuevas normas de gestión de la calidad de los auditores ISQM-1 y ISQM-2 (IAASB, 2020), así como de la revisión de la norma internacional 220 (ICAC, 2024) sobre el control de calidad de los encargos, que constituyen un gran avance en los controles, procedimientos y requerimientos que se exigen a los auditores en el desempeño de sus funciones.
- **Transparencia y comunicación proactiva.** Los auditores deben ser más transparentes y proactivos en su comunicación, explicando claramente los límites de su trabajo y los riesgos asociados (García Benau, 2018). En este sentido el nuevo informe de auditoría proporciona una mayor información al respecto.
- **Potenciar el papel de la tecnología.** Las nuevas tecnologías, como son las relacionadas con el análisis de datos y la inteligencia artificial, ofrecen herramientas para mejorar la calidad de las auditorías y reducir la brecha de expectativas al hacer las auditorías más exhaustivas, con más profundidad y menos propensas a errores.

- **Considerar el impacto del contexto cultural y legal.** Otra idea novedosa es la consideración del contexto cultural y legal en el análisis de la brecha de expectativas. Se argumenta que las expectativas de los usuarios pueden variar significativamente en función de estos factores, lo que implica que las soluciones deben adaptarse a contextos específicos (Piñeiro y otros, 2012).

Se ha avanzado mucho en la reducción del GE, las normas de auditoría son mucho más exigentes, los auditores tienen más medios y recursos para la realización de trabajos más eficaces y con mayores alcances, se han mejorado las técnicas de evaluación de riesgos y de respuestas a los riesgos evaluados, etc., pero la complejidad de la economía evoluciona a un ritmo acelerado e incrementa el grado de complejidad e incertidumbre en el que se mueve, lo que hace que los auditores deban trabajar de forma continua en la reducción del GE.

5. Conclusiones

Lo más importante es destacar que los profesionales deben tener siempre presente el análisis del gap y la voluntad de reducirlo. Esta actitud es necesaria si se quiere mantener una actividad sostenible, que sea generadora de valor añadido y seguir siendo calificada de actividad de interés público.

A lo largo de la historia se han ido produciendo escándalos que ponen encima de la mesa y de forma clara el gap de actuación. Los grupos de interés reclaman que estos casos debieran haberse puesto de manifiesto de forma más anticipada y precisa por parte de los auditores en sus informes. Los que sí es una realidad es que se reacciona ante ellos y de forma contundente⁴, circunstancia que nos permite afirmar que los escándalos son un motor de la evolución del desempeño de la auditoría. Lo ideal sería poder anticiparse y prevenir estos escándalos, circunstancia que en muchos casos no es así y que denota cierta lentitud en las respuestas a dar, tanto por los legisladores y reguladores como por parte de los auditores y de los administradores de las entidades auditadas.

Ahora bien, se ha de dejar bien claro que una parte de las demandas de los usuarios son imposibles de cumplir y, otras, no pueden ser satisfechas únicamente por parte de los auditores, sino que están implicados otros muchos agentes económicos relacionados con la información corporativa de las entidades, como pueden ser los administradores y la dirección, los reguladores, supervisores, legisladores, etc.

El reto de futuro es conseguir anticiparse y tener una actitud muy proactiva para reducir el gap razonable en tiempo y forma. Esto lleva a preguntarse ¿Qué es lo que debe ir haciéndose para ello? ¿Quién ha de actuar?

Para reducir el GE la reacción de los auditores tiene que ir por el camino de la mejora de su desempeño y aumentar en paralelo los requisitos de independencia. Todo ello exige actuaciones en el campo de la formación (teórica y práctica, inicial o de acceso y

⁴ En los EE. UU. generaron la Ley Sarbanes Oxley (SOX) en 2002 tras Enron y otros. En Europa el libro verde de 2010 que trajo la modificación de la Directiva. En España la LAC del 2015 con una mayor exigencia en muchos aspectos que la Directiva del 2014 de la UE.

continua, etc.) y fortalecer los controles internos a través de una mejora en la gestión interna de la calidad de los auditores y del control de los encargos.

En cuanto a la mejora del desempeño del auditor y el avance en la reducción del gap razonable se encuentran una serie de demandas por parte de los usuarios que hacen referencia a:

- Se quiere una mayor intervención en dos temas recurrentes como son las respuestas del auditor ante el fraude y la gestión continuada de las empresas auditadas. Continuamente se está trabajando en ellos e incluyendo modificaciones en las normas correspondientes NIA 240 (ICAC, 2013) y la 570 revisada (ICAC, 2016). Podemos afirmar que hoy nos encontramos con dos normas muy exigentes que regulan de forma muy razonable el desempeño del auditor en éstas dos materias. Los últimos cambios han hecho referencia incrementar el escepticismo profesional en estas actuaciones e incluir requerimientos adicionales que intensifican algunos de los procedimientos a realizar. Se ha de destacar que, si se quiere avanzar en la mejora de la transparencia en estos temas por parte de las empresas, no es suficiente con descargar todo el peso sobre los auditores, sino que se necesita que actúen también los administradores y la dirección de las empresas, los supervisores de los mercados y también avanzar sobre los marcos de la información financiera (sobre todo en lo que respecta a los requerimientos de la información sobre la gestión continuada).
- Otra de las demandas reiteradas de los usuarios es la necesidad de más información sobre los auditores y su trabajo. En este sentido se ha llevado a cabo un gran avance que consiste en la obligación de emitir un informe de transparencia por parte de los auditores de entidades de interés público. La regulación de estos informes está bastante actualizada tanto por la Directiva como de su trasposición en nuestra ley de auditoría, por lo que se puede considerar que hoy por hoy es un objetivo cumplido.
- Los usuarios recurrentemente han solicitado una mayor comunicación en lo que hace referencia a la información que debe contener y suministrar el informe de auditoría. Las actuales normas de auditoría sobre informes (serie NIAS-ES 700) han evolucionado enormemente y fijan un contenido y alcance muy superiores a los que se han venido dando en los últimos años. Las nuevas regulaciones sobre los riesgos (cuestiones clave y AMRAS), sobre los requisitos de gestión continuada, la nueva estructura y la mayor información que tienen sobre las responsabilidades del auditor y de los administradores, etc. hacen que el GE sobre este tema concreto se vea ampliamente reducido. De todas formas, los usuarios continúan demandando más alcance e información sobre la actuación del auditor ante el fraude, la gestión continuada, el control interno de la entidad auditada, el resultado de los procedimientos sobre los riesgos, etc. Estas demandas son las que rozan la línea divisoria de lo que es el gap razonable y no

razonable y son objeto de reiterado análisis tanto por parte de la UE ⁵ como de los emisores de normas (el IAASB).

Por otro lado, los legisladores, reguladores y emisores de normas deben actuar en dos sentidos. El primero analizar las demandas de la sociedad para satisfacerlas mediante una normativa actualizada y moderna. Y el segundo ir analizando los impactos que sus regulaciones van provocando y evaluar si se van consiguiendo los objetivos marcados por los distintos cambios normativos.

Los administradores y la dirección de las empresas también deben jugar un papel de gran calado en la disminución del GE, ya que los usuarios les exigen una mayor transparencia en la información corporativa, que sea más fidedigna y útil que dé el valor añadido pretendido para la toma de decisiones.

Tanto las acciones a realizar por los auditores, como por los legisladores y reguladores y por los administradores de las empresas, constituyen un proceso continuo que se va retroalimentando, ya que el mundo económico que definimos con el acrónimo “VUCA” requiere que la actividad evolucione de forma constante para adaptarse a las circunstancias de cada momento. Podemos afirmar que el GE siempre está presente en mayor o menor grado y que por muchos avances que se hagan siempre seguirá existiendo, ya que el mercado demanda una auditoría mutable en el tiempo, proactiva y adaptada a las nuevas necesidades que vayan surgiendo.

Por otro lado, el gap siempre existirá y, de hecho, desde que se empezó hablar del tema hace 50 años no parece que la diferencia se haya reducido de forma importante. Las expectativas de los usuarios van aumentando a medida que los auditores las van satisfaciendo, lo que indica que la auditoría es evolutiva en su generación de valor y, ello, es lo que precisamente avala su sostenibilidad futura. Este compromiso es el que mueve a los auditores a desarrollar continuamente su actividad profesional y lo que les hace estar siempre a debate, garantizándose así su existencia.

La adecuada transparencia de la información corporativa es lo que exigen los usuarios y lo que pueda ocurrir en su defecto es lo que genera este gap. La mejora de la transparencia es una tarea de todos y, por ello, la colaboración de todos los agentes económicos es esencial. Los auditores tienen que estar en contacto permanente con todos los “stakeholders” y con el resto de los agentes económicos para ir contribuyendo a reducir esta brecha, como así lo han estado haciendo desde los inicios de la auditoría externa regulada. El mercado marca las reglas, los tiempos, las necesidades de una adecuada transparencia y los auditores deben seguir los mandatos del mercado para ser sostenibles. Sabemos que la seguridad plena no es posible en el entorno actual en que nos movemos, ni tampoco lo ha sido en el pasado, pero si que es posible y necesario alcanzar un alto grado de seguridad, que de acuerdo a criterios de razonabilidad pueda exigirse al auditor.

⁵ El organismo DG FISMA está estudiando el alcance y contenido del informe del auditor y de hecho la UE se comprometió a evaluar los efectos de la nueva regulación sobre informes a los 5 años de su implementación y por estas fechas se está cumpliendo el plazo.

6. Referencias

- ACCA. (2020). *El futuro de la auditoría: abordar la brecha de auditoría en Europa*.
- Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (2000). *Auditing: An Integrated Approach*. Prentice
- Deloitte (2022). Encuesta Fraude 2022. <https://www.deloitte.com/es/es/services/risk-advisory/research/encuesta-fraude.html>
- García Benau, M.A. y Humphrey, C. (1995). *La auditoría y el fraude: algunas consideraciones Internacionales*. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 84, 697-725. https://aeca.es/old/refc_1972-2013/1995/84-4.pdf
- García Benau, M. A. (2010). *Auditoría: Teoría y práctica*. Civitas.
- García Benau, M. A. (2016). *El marco normativo internacional de la auditoría y su repercusión en España*. *Revista Española de Control Externo*, 18(52). <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5502065>
- Hall.Chandler, r., Edwards, j., & Anderson, M. (1993). *Changing perceptions of the role company auditor: 1840-1940*. *Accounting and Business Research*. 23 (Otoño), 443-459.
- Humphrey, C., Moizer, P., & Turley, S. (1993). *The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation*. *Accounting and Business Research*, 23(91A), 395-411. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.1993.9729907>
- IAASB (2020). International Standard on Quality Management 1 <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms.pdf>
- IAASB (2020). International Standard on Quality Management 2 <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-2-Engagement-Quality-Reviews.pdf>
- ICAC (2024). Norma Internacional de Auditoría 220 (Revisada) <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2024-04/NIA-ES%20220%20%28Revisada%29%2C%20RICAC%202024-04-11.pdf>
- ICAC (2013). Norma Internacional de Auditoría 240 <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-08/4.8%20nia%20240%20-%2020200715133553.pdf>
- ICAC (2016). Norma Internacional de Auditoría 570 (Revisada) <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-08/4.27%20nia%20570%20revisada%20%2020200715135344.pdf>
- ICAC (2013). Norma Internacional de Auditoría 700 <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-08/2.1.4.29%20nia%20700.pdf>
- Liggio, C. D. (1974). *The expectation gap: The accountant's Waterloo*. *Journal of Contemporary Business*, 3, 27-44.

- Piñeiro, C., de Llano, P., y Rodríguez, M. (2012). *La brecha de expectativas en auditoría: Un enfoque alternativo*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, 41(3), 345-369.
- Porter, B. (1993). *An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap*. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.1993.9729463>
- Puig de Travy, C. (2018). Los Auditores de ayer y hoy también lo serán mañana. *Revista Técnica Contable y Financiera de Wolters Kluwer*, 11, 8-12. <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/496257>
- Puig de Travy, C. (2023). *La Auditoría de cuentas en España: Desde la Ley 19/1988 hasta la Ley 12/2015 y sus efectos*. Tesis Doctoral. Facultad Internacional de Comercio y Economía Digital La Salle. <https://www.tesisenred.net/handle/10803/688976#page=1>
- Puig de Travy, C. (2024). *Auditoría: un pasado emocionante y un futuro resiliente*. Discurso de entrada en la Real Academia Europea de Doctores. <https://raed.academy/wp-content/uploads/2024/05/Auditoria-un-pasado-emocionante-y-un-futuro-resiliente-Carlos-Puig-de-Tarvy-1.pdf>

7. Currículum

Carlos Puig de Travy

Presidente y CEO de la división de auditoría y consultoría de Crowe.

Decano del Col·legi d'Economistes de Catalunya



RESUMEN PROFESIONAL

- Presidente y CEO de la división de auditoría y consultoría de Crowe.
- Decano del Col·legi d'Economistes de Catalunya.
- Miembro del Consejo Asesor de la Universidad Abad Oliva (CEU).
- Vocal del Consejo Social de la Escuela Universitaria ESERP.
- Miembro de la Comisión Permanente del Consejo General de Economistas.
- Ex Presidente de la Corporación de auditores REA del Consejo General de Economistas de España.
- Ex Secretario General de la Junta Directiva de l'Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció (ACCID).
- Expresidente del Registro de Economistas Expertos en Cumplimiento Normativo y Digitalización (ECN).

AFILIACIONES PROFESIONALES

- Miembro del Registro de Economistas Auditores (REA).
- Colegiado en el Col·legi d'Economistes de Catalunya y en el Colegio de Economistas de Madrid.
- Miembro del Registro de Expertos Contables (REC).
- Miembro del Registro de Economistas Contables (EC).
- Miembro del Registro de Economistas Expertos en Cumplimiento Normativo y Digitalización (ECN).

FORMACIÓN

- Doctor por la Universidad Ramón Llull con la mención Sobresaliente <<Cum Laude>> en la Facultad Internacional de Comercio y Economía Digital de La Salle.
- Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Barcelona.
- Auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

DISTINCIONES

- Cruz al Mérito en el Servicio de la Economía del Consejo General de Economistas de España.
- Académico de Honor de la Real Academia Europea de Doctores.
- 3rd Finalist 2015 Accountancy Europe Power 50. International Accounting Bulletin
- Miembro de Honor del Consejo Superior Europeo de Doctores y Doctores Honoris Causa.
- Honorary Degree de la Fundación Universidad ESERP Business School.

OTROS

- Profesor de másteres de auditoría en Universidades Estatales.
- Ha publicado artículos en revistas especializadas en materia contable, auditoría y fiscal. Ha participado como co-autor en diversas publicaciones y libros.
- Conferenciante habitual en Congresos, Seminarios, Jornadas, etc, en el ámbito de la auditoría y contabilidad.