



LA RAZÓN HISTÓRICA. Revista hispanoamericana de Historia de las Ideas. ISSN 1989-2659

Número 43, Año 2019, páginas 58-80. www.revistalarazonhistorica.com



LA AUDITORÍA DE CUENTAS COMO MEDIO PARA ASEGURAR UNA SOCIEDAD CADA VEZ MÁS JUSTA Y EQUITATIVA

José Manuel Santos Jaén

Profesor Asociado de la Universidad de Murcia (España).

Elena Pérez Noguera

Universidad de Murcia (España).

M^a Dolores Gracia Ortiz,

Profesora Asociada de la Universidad de Murcia (España).

Resumen

La Auditoría de cuentas se configura como la actividad dirigida a la revisión y verificación de las cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de acuerdo con el marco de información financiera que resulte de aplicación y cuyo objeto sea emitir un informe con efecto frente a terceros, dictaminando si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de las empresas, lo que la convierte en esencial para garantizar el correcto funcionamiento de la economía y por tanto una adecuada distribución de la riqueza.

En un intento de volver a enlazar aspectos económicos como el análisis financiero de empresas, a otros de carácter social como los conceptos de justicia y equidad, se establece un análisis de dos situaciones bien diferentes, la realidad española frente a la estadounidense. En concreto hemos analizado las principales diferencias entre Estados Unidos y España en el sector de la auditoría de cuentas.

Una vez examinado el sistema regulador de España y Estados Unidos, con un modelo normativo frente a un modelo anglosajón, diferencias en las fases que los constituyen, la estructura de los informes, el peso relativo de la opinión de los auditores o el sistema

sancionador en ambas realidades, se pretende un enlace entre las necesidades de veracidad de la solidez financiera de un país y sus formas de garantizarla y las consecuencias sociales derivadas de tales modalidades de auditoría de empresas.

Palabras clave: Auditoría de cuentas, contabilidad, justicia social, intereses generales.

Abstract

Auditing is the activity based on the verification and reviewing of the firms' financial statements in accordance with the required financial reporting framework. The result of the auditing must be a report, in which the auditors conclude if these statements show the true and fair view of the situation of the firm, it means its assets, results and financial situation. These conclusions are important for the confidence and the proper development of the economy and the fair distribution of wealth..

In this paper we try to link financial firms' aspects to non financial ones bearing in mind two different frameworks: Spain and the United States. We focus our study on the main differences in auditing in these two countries.

Firstly we study the regulatory auditing framework in both countries. It must be pointed out that these are different normative models: Anglo-saxon and continental. So, there are differences in the steps of the auditing process, in the reports' format, in the opinion of the auditors, or in the sanctioning system.

Finally we try to obtain a relationship between the requirements to assure the financial stability of a country, and the social consequences of these different kinds of auditing.

Keywords: Auditing, accounting, social justice, public interests.

Introducción

Las auditorías de cuentas, junto con la supervisión y el gobierno corporativo, deberían contribuir a la estabilidad financiera, ya que aporta garantías sobre la veracidad de la solidez financiera. La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección 3.^a, de 8 de abril de 2008: Ponente: Eduardo Espín Templado, remarca la relevancia de la función desempeñada por las sociedades auditoras la cual es de enorme trascendencia para el correcto funcionamiento económico del país, basado en el principio de libertad de empresa, reconocido en el artículo 38 de la Constitución. los informes proporcionados por éstas sirven para que tanto el mercado en general como las propias empresas auditadas y sus socios o accionistas puedan apreciar con mayor precisión el valor económico, patrimonial y financiero de las mismas, y adoptar así las decisiones que mejor se acomoden a sus intereses. Por todo ello, el cumplimiento cabal de su función y el respeto puntual de la normativa que regula su actividad tiene, más allá del mero respeto al principio de legalidad, un interés general evidente y extraordinariamente

trascendental para el sistema en su conjunto. Que un informe de auditoría proporcione realmente una imagen fiel de la situación económica, en todas sus vertientes, de una determinada empresa es un eslabón importante en la fiabilidad general del sistema y por lo mismo, sensu contrario, el que tales informes no cumplan dicha finalidad puede ocasionar gravísimos perjuicios tanto a los intereses generales como a los particulares de los sujetos que adopten decisiones apoyadas en un conocimiento no preciso de la realidad de dicha empresa.

Hasta aquí, pareciera que se trata de un problema meramente económico que afecta a empresas y a la economía de un país, pero recordemos que la situación financiera de una entidad, no solo afecta a sus propietarios o accionistas, sino que lo hace a la economía en general, a sus trabajadores y a la sociedad en su conjunto. Una correcta implementación de las auditorías, garantiza la tranquilidad de cuantos se ven afectados por su funcionamiento. Todos recordamos ejemplos de la quiebra financiera de no pocas empresas españolas, cuyas auditorías parecían positivas y las consecuencias nefastas que ello implica a la sociedad en su conjunto, con miles de parados, rescates económicos que todos pagamos de nuestro bolsillo y consecuencias en la situación socio-económica.

En nuestro país existe una legislación en materia de auditoría la cual ha ido desarrollándose en los últimos años mediante la promulgación de varias leyes y la adaptación de Directivas Europeas que han ido cumpliendo con el proceso de armonización legislativa entre los países de la UE. Esta legislación es distinta a la existente en los EEUU, país a la cabeza en lo que a regulación de normas contables y exigencia de cumplimiento normativo se refiere.

Este trabajo busca aclarar las diferencias que pueden existir en el sector de la auditoría de cuentas entre dos países totalmente distintos en cuanto a factores culturales, políticos, económicos y sociales.

Los países elegidos son España y Estados Unidos puesto que, a pesar de tratarse de dos países desarrollados, y estar vinculados históricamente, poseen unas diferencias bastante considerables en los aspectos anteriormente mencionados.

Para el desarrollo del trabajo se comenzará analizando la base en la que se sustenta este sector como muchos otros, su sistema normativo, y se detallarán cuáles son los organismos encargados de su regulación.

A continuación, se describirán resumidamente las diferentes fases que definen la ejecución de una auditoría de cuentas y que aspectos se encuentran dentro de cada una. Además, se compararán los informes de auditoría de cada país, analizando las diferentes estructuras que poseen, las transformaciones a las que se han visto sometidos y las diferentes posibilidades de opinión que existen.

Luego, se examinará el régimen sancionador que posee cada país detallando las diferentes infracciones que se pueden dar y las sanciones que corresponden a cada una de ellas.

Del mismo modo, se estudiará el concepto de independencia que se ha ido acogiendo y ampliando poco a poco a lo largo de las últimas décadas.

1. Sistema regulador del Área de Auditoría.

El desarrollo normativo de un país depende de factores culturales, políticos, económicos y sociales (Méndez, 2008). A nivel de auditoría esta situación no cambia.

A continuación, se analizarán y compararán los sistemas normativos adoptados para la ejecución de una auditoría de cuentas por parte los Estados Unidos de América y España.

En primer lugar, mencionar que la iniciativa normalizadora de esta área puede provenir de organismos públicos (modelo anglosajón), privados (modelo continental-legalista) o incluso una combinación de ambos (Méndez, 2008).

Es aquí donde radica la principal diferencia entre los dos países expuestos, siendo Estados Unidos el que lleva a la práctica el método anglosajón y España el sistema continental. El primer modelo de normativa se caracteriza principalmente por la existencia de principios que son generalmente aceptados que se basan en procesos deductivos analizados previamente por entidades privadas y que, posteriormente, son oficialmente reconocidos por organismos públicos hasta crear un cuerpo legislativo de normas privadas; en cambio, el modelo continental es más conservador puesto que se basa en las reglas o leyes establecidas directamente por el Estado o alguna ente pública (Jarne, 1996).

Destacar que, Sanz (2003) afirma que existe un proceso de armonización contable a nivel global cuyo objetivo consiste en establecer pautas comunes que unan las normativas contables de los distintos países.

Siguiendo el modelo de cada país, Aguirre (2015) sostiene que dicho proceso normalizador fue adoptado, en el caso de América por una organización privada, es el caso del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, también conocido como *International Accounting Standards Board* (IASB), y por otro lado, el modelo continental europeo inició el proceso de armonización de la mano de un organismo público, la comisión europea, mediante la imposición de directivas.

A continuación, se analizará el proceso normativo de auditoría que lleva a cabo cada estado. El tratamiento regulador que lleva a cabo Estados Unidos es el siguiente:

Méndez (2008) afirma que organizaciones profesionales como el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), traducido como el Instituto Americano de Contadores Públicos, son las encargadas de emitir normas y principios de auditoría, conocidos como SAS (*Statement on Auditing Standard*), que posteriormente son reconocidos de forma oficial por el SEC (*Securities and*

Exchangue Commision), estas normas son las encargadas de orientar a los auditores sobre los US-GAAS (*United States -Generally Accepted Auditing Standars*), también conocidas como Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. En cuanto al ámbito contable, destacar que el proceso normalizador es similar al descrito anteriormente, dando lugar a las US-GAAP (*United States- Generally Accepted Accounting Principles*), también calificadas como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Por el contrario, el tratamiento regulador en España es el siguiente:

El proceso normalizador del área de auditoría, hasta el año 2013, consistía en adoptar las normas emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda del Estado. Estas normas eran las denominadas Normas Técnicas de Auditoría (en adelante NTA) (Martínez-Pina, 2013). Además de estas normas, se encuentran las correspondientes leyes referentes a las auditorías de cuentas como la Ley 22/2015 o la Ley 12/2010, que junto con el R.D. 1517/2011, y el R.D. 1/2011 regulan todo lo correspondiente a esta área (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2018).

Desde el año 2014 España se ha introducido en un proceso de adaptación normativa a nivel europeo, cuyo objetivo es homogeneizar los procedimientos llevados a cabo en el trabajo de la auditoría, acogiendo al completo las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) una vez adaptadas al sistema español (NIA-ES) e incorporándolas como nuevas NTA (Rubio, 2013). Este proceso normalizador se encuentra dentro del llevado a cabo a nivel global.

2. Supervisores de la aplicación de la normativa.

Estados Unidos es uno de los países que más se vio afectado por los graves problemas financieros que han derivado las grandes multinacionales que cotizan en los mercados de valores. Esto originó una enorme desconfianza de la sociedad hacia los mercados financieros y el sistema regulador aplicado entonces. Por ello en julio de 2002 se emitió la Ley Sarbanes-Oxley, encargada de establecer medidas para cuestiones específicas, recopilar las responsabilidades de ejecutivos, abogados, etc. Además, esta ley dio lugar a la creación de un organismo regulatorio denominado PCOAB (*Public Company Accounting Oversight Board*) (Benjamín de Alba Mora, 2015).

El PCOAB es una entidad sin ánimo de lucro establecida por el Congreso para supervisar las auditorías de las compañías cotizadas y de los intermediarios financieros para proteger los intereses de inversores y el interés público en la preparación de informes de auditoría relevantes, precisos e independientes (Gisbert et al., 2010, p.122).

Este organismo fue creado con el objetivo entre otros de exigir a las firmas de auditorías de las compañías que cotizan, su supervisión de forma independiente. Cabe destacar que, pese a que se trata de un organismo independiente, depende del SEC puesto que éste tiene el poder de supervisar el trabajo del PCAOB, destituir miembros del Consejo, revisar informes de inspecciones o disciplinarios y la aprobación del presupuesto, entre otros poderes (Pirla, 2010).

En España la supervisión de la aplicación de la normativa española por parte de las firmas de auditorías de cuentas es función del ICAC, es decir, tanto el diseño y publicación de la normativa como la supervisión de ésta es competencia de este organismo.

3. Realización de una Auditoría.

Según el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2016), el objetivo fundamental de la auditoría de cuentas de una entidad es emitir una opinión sobre los estados financieros, expresando si éstos presentan o no la imagen fiel en todos los aspectos significativos de conformidad con el marco aplicable. Este objetivo no varía según los países expuestos al análisis.

A continuación, se analizarán los procesos relativos a la auditoría tanto en España como en Estados Unidos, con la finalidad de hallar, si las hubiese, diferencias entre los dos países.

3.1. Proceso de una auditoría en España.

Figura 1. Proceso de contratación de una auditoría de cuentas.



Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en la *figura 1*, la contratación de una auditoría comienza con una primera toma de contacto entre la entidad y el auditor. Es en esta reunión

donde el auditor, tras una relación de preguntas con la alta dirección del organismo, comienza a analizar de forma superficial el funcionamiento y los puntos clave del cliente (la empresa). De esta forma, el profesional recoge la información necesaria para la elaboración de un presupuesto que, en caso de ser aceptado, dará lugar a la aprobación del nombramiento del auditor por parte de la Junta General Ordinaria o Extraordinaria o el órgano societario correspondiente (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 2013). Una vez aprobado dicho nombramiento en un plazo anterior al fin del primer ejercicio a auditar, el auditor cumplimentará una carta referente a la aceptación del trabajo y, por consiguiente, se elaborará el contrato con la compañía, también conocido como carta de encargo, por un periodo de duración nunca inferior a 3 años, cuyo propósito es “proporcionar evidencia que defina el alcance y el objetivo del trabajo a realizar, y por tanto, cualquier malentendido con respecto al mismo” (Mira, 2006, 20).

3.1.1. Fases de una auditoría de cuentas en España.

Una vez contratado el servicio de auditoría, durante su práctica se pueden distinguir principalmente tres fases: planificación, ejecución y, por último, emisión del informe.

A continuación, se analizará la planificación y ejecución de las auditorías de cuentas, fases en las que se apoya la opinión del informe.

a) Planificación de una auditoría de cuentas

La planificación es la primera fase que se ejecuta en el proceso de la auditoría de una empresa. Esta etapa tiene como objetivo prever los procedimientos que se van a emplear con el fin de obtener las conclusiones apropiadas que sirvan de base para la opinión final sobre la entidad (Alastrista, 2016). “La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y la complejidad de la entidad” (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013, 4).

Un auditor debe considerar al planificar su trabajo entre otros conceptos:

- “Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que opera y la naturaleza de sus transacciones” (Mira, 2006, 21)
- El marco contable al que está sujeta la compañía y la uniformidad con la que ha sido aplicado (Mira, 2006).

Además, cabe destacar que “la planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual” (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013, 4).

Según Mira (2006), la fase de planificación se divide a su vez en tres etapas diferentes; análisis general del riesgo, plan global de auditoría y, por último, preparación del programa de auditoría.

A continuación, se aclarará de forma breve en qué consiste cada etapa:

- El análisis del riesgo se basa en el conocimiento del entorno en el que opera la empresa tanto a nivel específico como a nivel interno. De esta manera, el auditor puede formarse una idea sobre los problemas a los que está expuesto el negocio. El objetivo de esta etapa es desarrollar una matriz de riesgos en base al conocimiento de la naturaleza, organización y características de la compañía, todo ello sin dejar de considerar aspectos relacionados con el sector en el que opera, como por ejemplo las condiciones económicas o las regulaciones gubernamentales a las que está sometido (Mira, 2006).
- Por otro lado, se desarrolla un plan global de auditoría que comprende aspectos, entre otros, como los términos de encargo de auditoría y responsabilidades correspondientes, las normas de auditoría en las que se ésta se va a regir, identificación de áreas significativas que requieran una atención especial, determinación de cifras de importancia relativa, naturaleza de las pruebas de auditoría que se van a aplicar, participación de otros auditores en filiales (en su caso) y participación de expertos (Mira, 2006).
- La etapa final de la planificación consiste, según Mira (2006), en elaborar un programa de auditoría donde se establezcan las pruebas que se van a realizar y su extensión en función de los objetivos de auditoría implantados.

Cabe destacar, que tanto el programa como el plan global “deberán revisarse a medida que progresa la auditoría” (Mira, 2006, 25). Además, junto a este programa se elabora de forma simultánea la planificación del control de calidad de la compañía, cuyo objetivo es, según el Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (2013), “proporcionar al auditor una seguridad razonable de que la auditoría cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y el informe emitido por éste es adecuado en función de las circunstancias” (p.3).

b) Ejecución de una auditoría de cuentas.

El objetivo de la ejecución de una auditoría de cuentas es obtener las pruebas de auditoría suficientes que permitan al auditor extraer las conclusiones necesarias para formular una opinión objetiva sobre las cuentas anuales de la empresa a examen (Tribunal de Cuentas Europeo, 2017).

Las pruebas encargadas de obtener la evidencia suficiente de auditoría son las pruebas de cumplimiento y las sustantivas.

Las primeras son las que, según la Red Global de Conocimientos en Auditoría y Control Interno (AUDITool, 2017), reúnen la evidencia suficiente sobre la existencia de procedimientos de control interno que eviten, en la medida de lo posible, la presencia de errores o fraudes en los estados financieros de la empresa.

En cambio, según afirma Martínez (2010), las pruebas sustantivas son las encargadas de proporcionar evidencia directa sobre la validez y exactitud de las transacciones y saldos registrados en los estados financieros.

Dentro de estas pruebas se pueden realizar dos tipos de procedimientos sustantivos:

- Procedimientos analíticos.
- Pruebas de detalle.

Los procedimientos analíticos son, según la NIA-ES 520, las “evaluaciones de información financiera realizadas mediante análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo” (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2013, p.2).

Mancia (2013) afirma que las pruebas de detalle son aquellos procedimientos que realiza el auditor con el objetivo de obtener una mayor evidencia que la lograda en las pruebas de cumplimiento o en los procedimientos analíticos. Las pruebas de detalle más comunes son la confirmación de saldos con terceras partes, las pruebas de corte de operaciones, inventarios físicos, revisión de conciliaciones...

Previamente a la ejecución de las pruebas mencionadas, el auditor debe haber expresado en el programa de auditoría elaborado, en base a los riesgos considerados aquellas áreas (ventas, compras, clientes, proveedores, pasivo, etc) que son potencialmente críticas y por ello es necesario un análisis más intenso.

Por último, destacar que la ejecución de cada una de las pruebas de esta fase se deben basar en un muestreo estadístico previo, encargado de obtener la muestra a analizar, o en cualquier caso, el juicio del auditor (Frett, 2016).

Una vez haya acabado el trabajo de auditoría y hayan sido elaborados todos los papeles de trabajo, Bernal (2008) afirma que el auditor se deberá respaldar en éstos para la elaboración del informe de auditoría y emisión de una opinión.

3.1.2. Fases de una auditoría de cuentas en Estados Unidos.

El proceso de auditoría en Estados Unidos es bastante similar al analizado en España, puesto que éste se divide en las mismas etapas. A continuación se

analizarán las distintas fases por las que transcurre la realización de una auditoría de cuentas en este país.

a) Planificación de una auditoría de cuentas

PricewaterhouseCoopers International Limited (PwC, 2013) describe la etapa de planificación como la formalización de la aceptación del cliente por parte de la compañía de auditoría, la verificación del cumplimiento de los requisitos de independencia, la formación del equipo de auditoría y la realización de procedimientos con el objetivo de determinar la naturaleza, el calendario y extensión de las pruebas que se van a llevar a cabo en la auditoría para ejecutarla de forma efectiva.

La planificación de la auditoría incluye el diseño de una estrategia general para el desarrollo de un plan de auditoría. Este plan debe incluir los procedimientos necesarios para la evaluación de los riesgos de la compañía (PCAOB, 2010). Al igual que en la planificación de las auditorías en España, en esta etapa se debe analizar la naturaleza y alcance de las actividades que son necesarias, las cuales dependen en gran medida del tamaño y la complejidad de la entidad. El plan de auditoría que desarrolle un auditor de cuentas de Estados Unidos, al igual que un plan de auditoría español, debe incluir:

- La naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos escogidos para el desarrollo de la auditoría (PCAOB, 2010).
- La naturaleza, el tiempo y el alcance de las pruebas de control y procedimientos sustantivos que se van a llevar a cabo en las diferentes áreas de la empresa (PCAOB, 2010).
- Descripción de aquellos procedimientos que verifiquen que el trabajo ejecutado cumple con las normas de auditoría establecidas en el país.

PwC (2013) afirma que la evaluación de riesgos la lleva a cabo el auditor con el objetivo de no llegar a una declaración equivocada material de los estados financieros. Estos riesgos conllevan que el auditor posea un alto nivel de conocimiento y experiencia en el sector ya que implican un alto grado de juicio por su parte.

Los auditores deben aplicar siempre cierto escepticismo y juicio a la hora de reunir y evaluar una evidencia suficiente a través de las diferentes pruebas de control interno que lleva a cabo en la compañía.

Una de las cuestiones más a tener en cuenta durante la planificación y ejecución de una auditoría es la materialidad. La norma 11 del PCAOB (2010) establece que el objetivo del auditor es aplicar de forma adecuada la materialidad tanto en la planificación como en la realización de los correspondientes procedimientos. Durante la realización de la auditoría el auditor deberá reconsiderar los niveles de materialidad establecidos y, por tanto, de importancia relativa, ya que ciertas

situaciones como modificaciones legislativas, o del marco de información financiera que afecten a los estados financieros pueden dar lugar a considerar una cifra de materialidad distinta.

b) Ejecución de una auditoría de cuentas

La norma 2810 del PCAOB (2010) establece que el objetivo del auditor es evaluar todos los resultados obtenidos durante la auditoría con la meta de obtener la evidencia suficiente y apropiada que respalde su opinión en el informe final sobre las cuentas anuales de la entidad.

Durante la realización del trabajo, el auditor debe analizar los estados financieros y realizar los procedimientos analíticos necesarios para formar conclusiones sobre las cuentas anuales y, de esa forma, ayudar a formar una opinión sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de errores materiales.

Para la obtención de la mencionada evidencia, el auditor diseña diferentes procedimientos que le ayudan a entender y analizar la información que proporcionan los estados financieros, éstos pueden ser:

- Inspección.
- Observación.
- Confirmación externa.
- Investigación.
- Procedimientos analíticos.

Esto últimos pueden incluir comparaciones de información financiera como por ejemplo con ejercicios anteriores, comparación de resultados de la entidad con las previsiones anteriormente previstas, comparación de los datos con los del sector, etc. Además, este tipo de procedimientos consideran las relaciones entre algunos elementos de la información financiera como el coste del personal con la cantidad de éste.

Según la AICPA (2017), al diseñar y realizar procedimientos analíticos, solo o junto con pruebas de detalle, o como con procedimientos sustantivos, el auditor debería determinar la capacidad de los procedimientos analíticos sustantivos de desvelar información sobre algunas afirmaciones teniendo en cuenta la evaluación de riesgos materiales. Además, debería evaluar la confianza de los datos proporcionados.

La AICPA (2017) establece que si en los procedimientos analíticos desarrollados se identifican fluctuaciones imprevistas o que difieren de los valores esperados en una cantidad significativa el auditor debería investigar la causa de dichas diferencias hasta obtener evidencia de auditoría suficiente.

Una vez acabadas todas las pruebas planeadas en la planificación de la auditoría y terminados todos los papeles de trabajo, el auditor deberá basarse en éstos para formar una opinión con evidencia suficiente sobre las cuentas anuales.

3.2. Elaboración y emisión del informe de auditoría y tipos de opiniones.

3.2.1. Informe de Auditoría independiente en España.

Según la NIA 700 del ICAC (2016), el objetivo principal del auditor es la formación de una opinión sobre los estados financieros de la compañía basados en la evaluación de aquellas conclusiones que se han extraído de la evidencia de auditoría obtenida. Esta opinión debe ser expresada con claridad y amparada por una base que la sustente a través del informe escrito.

Como ya se ha comentado anteriormente en este trabajo, España está inmersa en un proceso de adaptación a la normativa europea en esta área y en otras tantas. Es por esta razón y por la continua necesidad de una mayor transparencia en este tipo de informes por lo que se ha procedido a un cambio de contenido y estructura en estos documentos para aquellos ejercicios iniciados a partir del 17 de junio de 2016, todo esto a consecuencia de la resolución de 23 de diciembre de 2016 del ICAC por la que se modifican determinadas Normas Técnicas de Auditoría de Cuentas.

Figura 2. Comparativa de estructura de informes de auditoría.

Estructura (2013-2016)	Estructura actual
1. Título del informe	1. Título del informe
2. Identificación de la entidad auditada	2. Destinatario
3. Identificación de los destinatarios	3. Opinión del auditor
4. Identificación del encargo	4. Fundamentos de la opinión
5. Párrafo introductorio o de alcance	5. Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento
6. Párrafo de responsabilidad de los administradores	6. Párrafo de énfasis
7. Párrafo de responsabilidad de los auditores	7. Cuestiones clave de la auditoría/ Riesgos más significativos
8. Párrafo de fundamento de la opinión modificada	8. Otras cuestiones
9. Párrafo de opinión	9. Otra información: Informe de gestión
10. Párrafo de énfasis	10. Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales
11. Párrafo sobre otras cuestiones de interés	11. Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales
12. Párrafo sobre el informe de gestión	12. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
13. Nombre, firma del auditor	13. Nombre y firma del auditor
14. Fecha de emisión	14. Fecha de emisión
	15. Dirección del auditor y número del ROAC

Fuente: Elaboración propia. Datos extraídos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Tal y como se observa en la figura 2, la estructura del informe se ha visto claramente modificada a raíz de la modificación de normativa anteriormente mencionada. Los cambios más considerables que se advierten son la priorización del párrafo de opinión y fundamentos que pasa a colocarse al principio del informe. Por otro lado, según la NIA-ES 570 del ICAC (2013) la incertidumbre relacionada con el principio de empresa en funcionamiento pasa a tener una

sección separada del resto en el nuevo párrafo denominado “Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento” siempre y cuando esté bien informada en la memoria, anteriormente esta información formaba parte del párrafo de énfasis. Además se introducen otro párrafo nuevo más, se trata de las “Cuestiones clave de auditoría/Riesgos más significativos”, denominándose “Cuestiones clave de la auditoría” en caso de que la auditoría se lleve a cabo a una empresa de interés público (EIP)¹ y “Riesgos más significativos” en caso contrario. Este párrafo es el que contiene aquellas cuestiones de mayor significatividad o que supongan las áreas de mayor riesgo para la compañía según el criterio del auditor NIA-ES 701, NIA-ES 260, ICAC (2016).

Según la NIA 705 (Revisada), actualmente los tipos de opinión que se pueden encontrar en el informe de auditoría de cuentas de una compañía en España son los siguientes:

- Opinión NO modificada: cuando los estados financieros han sido elaborados en todos los aspectos significativos en consonancia con el Marco de Información Financiera aplicable.
- Opinión Modificada: existen tres tipos de opinión modificada:
 - o Opinión con salvedades: cuando se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente que los estados financieros han sido preparados según el Marco de Información Financiera aplicable y se detectan incorrecciones materiales pero no de forma generalizada. También se da este tipo de opinión cuando no se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente pero en cambio los efectos de las limitaciones contraídas provocarían incorrecciones materiales no generalizadas.
 - o Opinión desfavorable: cuando se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente pero se detectan incorrecciones materiales significativas.
 - o Opinión denegada: cuando no se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente, y los efectos que se puedan dar de las limitaciones contraídas provocan incorrecciones materiales muy significativas. También da lugar a esta opinión cuando existen varias incertidumbres significativas. Todos estos posibles casos pueden dar lugar a que el auditor no pueda formarse una opinión.

¹ Se consideran EIP las entidades de crédito, aseguradoras y cotizadas, empresas que operan en el MAB, instituciones de inversión colectiva (cuando cumplan ciertos requisitos), fondos de pensiones (cuando cumplan ciertos requisitos), sociedades de garantía recíproca, sociedades que superen los volúmenes dictados en la norma y los grupos de sociedades cuya dominante se encuentre entre las anteriores (Vilaboa, 2017).

3.3.2. Informe de Auditoría independiente en Estados Unidos.

En Estados Unidos la AICPA define el objetivo principal de una auditoría de cuentas anuales como la acción de que el auditor exprese una opinión sobre la imparcialidad con la que se presentan, en todos los aspectos significativos, el balance, el resultado de operaciones y sus flujos de efectivo. Todo ello en consonancia siempre con los principios de contabilidad generalmente aceptados. El informe del auditor es el medio por el cual a través declara si el proceso de la auditoría se ha podido realizar conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, SAS 110, AICPA (2017).

Pasando a una aclaración más específica, la SAS 700 (revisada) define el objetivo principal del auditor como la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en la evaluación de las conclusiones que han sido extraídas de las evidencias de auditoría obtenidas durante el proceso, debiendo ser expresada esa opinión a través de un informe en formato escrito.

Figura 3. Estructura de informe de auditoría en Estados Unidos

Estructura en inglés	Estructura traducida
1. Report Title	1. Título del informe
2. Report on the Financial Statements	2. Informe sobre los EEFF
3. Management's Responsibility for the Financial Statements	3. Responsabilidad de la administración por los EEFF
4. Auditor's Responsibility	4. Responsabilidad del auditor
5. Basis for Qualified Opinion	5. Fundamento de la opinión modificada
6. Opinions	6. Opinion
7. Report on Other Legal and Regulatory Requirements	7. Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios
8. Auditor's name	8. Nombre del auditor
9. Auditor's Signature	9. Firma del auditor

Fuente: Elaboración propia, datos extraídos de AS 3101, PCAOB (2017).

Como se observa en la figura 3, la estructura que comprende el informe de auditoría en Estados Unidos no prioriza en cuanto a posición la opinión del auditor, ya que se encuentra en una posición media. El informe posee una estructura estándar pasando de los asuntos más generales como la descripción de los estados financieros que han sido auditados, la declaración que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía y que bajo la responsabilidad del auditor solo se encuentra la formación de una opinión en base a la auditoría realizada. A continuación, se aclara que la auditoría se ha realizado en concordancia con las normas de auditoría generalmente aceptadas haciendo mención del país de origen de esas normas. Después se pasa a comentar los asuntos más específicos como la opinión en la que se fundamenta el informe, junto con su justificación (en su caso), además de los requisitos legales o reglamentarios que tengan que mencionarse en el informe ya sea por la especial naturaleza de la entidad o por materias especiales observadas en la compañía que tengan que tener una especial mención, pero que no por ello modifiquen la opinión redactada anteriormente (PCAOB, 2017).

Según la AU 9508 del PCAOB (2004) los tipos de opinión que nos podemos encontrar en un informe de auditoría de cuentas en Estados Unidos, son los siguientes:

- Opinión NO calificada: se trata de una opinión sin salvedades en la que los estados financieros presentan en todos los aspectos significativos la posición financiera, los resultados de operaciones y los flujos de efectivo en concordancia con los principios contables generalmente aceptados.
- Opinión calificada: se trata de una opinión que presenta efectos que pueden dar lugar a significativas incoherencias, por ello se presenta este tipo de opinión, que a excepción de esos efectos presentan en todos los aspectos significativos la posición financiera, los resultados de operaciones y los flujos de efectivo en concordancia con los principios contables generalmente aceptados.
- Opinión adversa: se trata de una opinión que indica los estados financieros de la sociedad no presentan fielmente la posición financiera, los resultados de operaciones o los flujos de efectivo en concordancia con los principios contables generalmente aceptados.
- Abstención de opinión: se trata de una opinión en la que el auditor indica que no puede expresar una opinión sobre los estados financieros de la compañía.

Además de estas opciones existe la posibilidad, como ya se ha mencionado anteriormente, de que se den ciertas circunstancias, que pese a que no afectan a la opinión del auditor sobre los estados financieros, pueden requerir que el auditor agregue a su informe un párrafo explicativo.

Conclusiones

Tras el análisis realizado a lo largo de todo el presente trabajo, concluiremos destacando las principales diferencias observadas entre ambos países.

En primer lugar, hemos comenzado analizando la base de toda profesión, su normativa. La principal diferencia que hemos encontrado entre ambos países es el modelo de normativa aplicada, como ya hemos mencionado anteriormente en este trabajo.

El sistema continental por el que se rige España se diferencia del sistema anglosajón por el que se rige Estados Unidos sobre todo por la falta de flexibilidad, esto se debe a que el modelo continental está basado en una serie de normas y leyes que actúan de base para cualquier situación y que por tanto son inamovibles, mientras que el método anglosajón actúa en base a los principios generalmente aceptados por la sociedad, es decir, actúa según las costumbres y esto es lo que le caracteriza como flexible. Actualmente, esta diferencia se está disipando cada vez

más puesto que el sistema anglosajón se está “continentalizando” aprobando todos esos principios en un cuerpo normativo.

Realmente, consideramos que un método en el que se fusionen los dos sistemas sería el ideal. La transformación en la que se está viendo sometido el sistema anglosajón podría ser un buen ejemplo ya que todo esto daría lugar a que las entidades del sector, en este caso las compañías de auditorías, no se vieran envueltas en continuos cambios impuestos por las leyes, si no que siguieran un hilo de avance continuo impuesto por la mayoría y que a continuación fuese impuesto legalmente.

Otra diferencia observada entre ambos países es el tratamiento regulador que llevan a cabo. En el caso de España la emisión de normas está en manos de un organismo público, el ICAC, que, a pesar de ser un organismo independiente, está adscrito al Ministerio de Economía como ya se ha mencionado anteriormente, mientras que en Estados Unidos esa labor forma parte de un organismo privado, el AICPA, un organismo totalmente independiente. En este sentido y referidos a la organización política diferenciada de ambas realidades, la española y la estadounidense, en España encontramos un sistema en el que, hasta el momento, el gobierno ejerce cierto control sobre el funcionamiento de las empresas, sujetando en gran medida las leyes de libre mercado, ello justifica que, en la búsqueda del equilibrio entre el mercado y los principios de justicia y equidad, tiene sentido que en el caso español, sea un organismo público, el responsable de la emisión de normas. Elementos a priori imperceptibles en el funcionamiento de procedimientos como las auditorías, como es el caso de la responsabilidad de quien legisla, es lo que determina aspectos diferenciadores entre realidades como las analizadas en este trabajo.

En cuanto al sistema supervisor, ambos países se encuentran en igualdad de condiciones puesto que esta área está en manos de organismos independiente pero que, a su vez, tienen cierta vinculación con organismos públicos. En el caso de España, nos encontramos con el ICAC y su vinculación al Ministerio de Economía y en el caso de Estados Unidos tenemos el PCOAB y su vinculación con la SEC. Considero que esta situación puede considerarse ventajosa puesto que se supone que los organismos públicos actúan con una imparcialidad que tal vez un organismo privado no pueda por verse envuelto en un conflicto de intereses, esta situación es más improbable en el caso de un organismo público.

En relación a las fases llevadas a cabo para la realización de la auditoría ambos países presentan un esquema similar distinguiéndose las mismas etapas. Dentro de cada una de ellas se pueden observar definiciones y planteamientos bastante parecidos, excepto en el caso de los procedimientos llevados a cabo en la fase de ejecución que cada país nombra unos procedimientos distintos.

En España nos podemos encontrar con pruebas de cumplimiento o pruebas sustantivas, dentro de estas últimos podemos diferenciar procedimientos

analíticos o procedimientos de detalle, en Estados Unidos los procedimientos con los que nos encontramos pueden ser inspección, observación, confirmación externa, investigación y procedimientos analíticos. A simple vista parece que la fase de ejecución es bastante distinta, pero resulta que, pese a que los nombres no coinciden, el fondo sí puede coincidir en algunos casos, como por ejemplo la confirmación externa de Estados Unidos con las pruebas de detalle de España, donde se encuentra la confirmación de saldos con terceros.

En cuanto al propio informe de auditoría hemos observado diferencias, sobre todo en cuanto a estructura, entre los dos países. En primer lugar, hemos descubierto la estructura del informe de auditoría de Estados Unidos guarda bastante similitud con la estructura del informe de auditoría de España vigente en 2013-2016, tal y como se pueden observar en las *figuras 2 y 3* de este trabajo, ambos informes guardan un mismo orden de los párrafos que componen el informe, señalando en primer lugar las responsabilidades de los administradores y de los auditores, luego explicando primero los fundamentos de la opinión modificada (en su caso) y después aclarando la opinión que lleva el informe, para concluir con los párrafos relacionados con otras cuestiones o que abordan cuestiones que pueden ser de interés.

En cambio, si comparamos el informe de auditoría de Estados Unidos con el informe de auditoría en España, una vez ha sido reestructurado, podemos comprobar que se ha perdido toda la relación que guardaban anteriormente ya que actualmente en España se ha dado prioridad al párrafo de opinión del auditor junto con su fundamento (en su caso) situándolo en los primeros puestos y pasando los párrafos de responsabilidad de los administradores y el auditor a los últimos puestos. Además, como ya se ha mencionado en este trabajo, se incluyen nuevos párrafos como el de cuestiones claves de auditoría o riesgos más significativos que incluyen aquellas cuestiones de mayor significatividad o áreas de mayor riesgo según el auditor, en el informe de Estados Unidos no se encuentra ningún párrafo que simple y únicamente aporte este tipo de información.

En cuanto a las opiniones que pueden contener los informes de ambos países hemos contemplado que, pese a que no se presentan los mismos tipos de opinión en cuanto a su denominación, el fondo que guardan cada uno de ellos es el mismo. En España nos encontramos con cuatro tipos: la opinión no modificada, la opinión con salvedades, la opinión desfavorable y la opinión denegada. En Estados Unidos podemos encontrar en un informe una opinión no calificada, una opinión calificada, una opinión adversa o una abstención de opinión. Siendo similares la opinión no modificada y la no calificada, la opinión con salvedades y la opinión calificada, la opinión desfavorable y la opinión adversa y la opinión denegada y la abstención de la opinión.

Una de las principales diferencias que existen entre ambos países a nivel de auditoría radica en el régimen sancionador. En España nos encontramos con un

régimen bastante rígido y regulado, en el cual según las diferentes infracciones que se han cometido se pueden imponer ciertas sanciones. Nos podemos encontrar con infracciones leves, graves y muy graves. En cambio, en Estados Unidos nos encontramos con la ausencia de un régimen sancionador donde las infracciones cometidas estén reguladas bajo algún tipo de baremo y las sanciones son impuestas por los organismos responsables mencionados en este trabajo, en este caso el SEC, en base a la gravedad de la misma y considerando todos los aspectos acontecidos.

Esta segunda gran diferencia también está cargada de un fuerte componente social. La realidad española, muy marcada por un acentuado carácter de solidaridad y redistribución de la riqueza, ha llevado a un sistema impositivo diferente a la realidad de Estados Unidos. Ello va acompañado, como no, de un marcado carácter sancionador. Ambos aspectos parecen hacernos reflexionar sobre las diferencias en las realidades analizadas: por una parte, el papel determinante que en España ha jugado la denominada “multa” en el cambio de actitudes y comportamientos de la ciudadanía Española y por otra parte, el protagonismo que de nuevo ejerce el Estado en la regulación, cada vez más reglamentada, de todo un sistema de sanciones que impiden a la interpretación, castigar las acciones infractoras, en este caso, referidas a los procedimientos y transparencia de las auditorías. Con ello no pretendemos afirmar que en el caso estadounidense se deje libertad de acción a los auditores, de hecho, cabe destacar que en ambos países ya no solo se tiene en cuenta la figura del auditor o de la firma para establecer la independencia, sino que también han trascendido las figuras de los familiares del responsable de la auditoría.

Por último, para concluir, destacar que tras analizar las medidas establecidas y propuestas en Estados Unidos y España, podemos afirmar que, para lograr la independencia del auditor en relación a su cliente, existen tres reglas básicas que son determinar las incompatibilidades con el resto de actividades complementarias, lo que quiere decir, una limitación de la actividad, por otro lado, implantar una rotación obligatoria y, por último, desarrollar el control del trabajo efectuado por el auditor con su cliente.

Expuesto el funcionamiento y diferencias entre estas dos realidades, no cabe por menos que reflexionar acerca del peso del componente social sobre el funcionamiento de la economía de un país y por ende de sus procedimientos de auditoría de empresas.

Referencias

- Aguirre, M. (2015). Principios de la economía anglosajona y continental: un análisis de sus diferencias. (Trabajo fin de grado). Universidad pontificia de Comillas, Madrid. Recuperado de <https://ckh.comillas.edu/en/community/ckhexplorer/resource/principios-de-la-economia-anglosajona-y/5d1b92e1-e861-4f66-b93c-22cc13d7b9ac>
- Alatrista, M.A. (8 junio 2016). Importancia de la planificación en una auditoría [Mensaje en un blog]. Recuperado de <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/4274-importancia-de-la-planificacion-de-una-auditoria>
- Alonso, M. y Casals, R. (2013, diciembre). Cambias las reglas: llegan las NIAS-ES. Auditores. Recuperado de <https://www.icjce.es/adjuntos/auditores20.pdf>
- Altozano, M. (6 de junio de 2017). KPMG acusa a la CAM de ocultarle datos contables esenciales para la auditoría. La información. Recuperado en https://www.lainformacion.com/espana/KPMG-acusa-CAM-ocultarle-informacion_0_1033097458.html
- American Institute of Certified Public Accountants (2017). Analytical Procedures. SAS 122. Recuperado en <https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00520.pdf>
- American Institute of Certified Public Accountants (2017). Analytical Procedures.SAS 110. Recuperado en <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00110.pdf>
- Benjamín de Alba Mora, J. (2015, julio, 23). El PCAOB. Auditor de Auditores. [Mensaje en un blog]. Recuperado de <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/1231-el-pcaob-auditor-de-auditores>
- Bernal, F. (2008, octubre, 15). Los papeles de trabajo, objetivos e importancia. Área de auditoría. Recuperado de http://www.aempresarial.com/servicios/revista/169_11_TQISYHYFRCUWLDEBZEFPEVVJKOOUNLBHBJZAQYGIBAFMEJODOU.pdf
- Boletín Oficial del Estado (2015). Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Recuperado en <https://www.boe.es/buscar/pdf/2015/BOE-A-2015-8147-consolidado.pdf>
- Boletín Oficial del Estado (2018). Resolución de 13 de febrero de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las sanciones por infracciones muy graves impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas PriceWaterhouseCoopers Auditores, SL, y a su socio auditor don Alejandro García López. Recuperado en <https://www.boe.es/boe/dias/2018/03/20/pdfs/BOE-A-2018-3940.pdf>
- Bragg, S. (2017). The equity method. AccountingTools. Recuperado en <https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/14/the-equity-method>

- Camones, M. (30 de octubre de 2008). Escándalo WorlCom. [Mensaje en un blog]. Recuperado de <http://worldcomescandalo.blogspot.com/2008/10/1-descripcion-del-caso.html>
- Díaz, J. (2005, septiembre). La ley Sarbanes-Oxley y la auditoría. Auditoría. Recuperado en <http://pdfs.wke.es/5/3/4/4/pd0000015344.pdf>
- Ekaizer, E. (29 de julio de 2016). Economía cree que el auditor no comprobó los valores de Bankia. El País. Recuperado en https://elpais.com/economia/2016/07/28/actualidad/1469733210_444524.html
- El escándalo WorldCom. (28 de junio de 2002). El País. Recuperado en https://elpais.com/diario/2002/06/28/opinion/1025215201_850215.html
- El ex director de la CAM se defiende: KPMG auditó las cuentas de la caja "sin salvedades" (30 de mayo de 2017). OkDiario. Recuperado en <https://okdiario.com/economia/empresas/2017/05/30/ex-director-cam-defiende-kpmg-audio-cuentas-caja-sin-salvedades-1034179>
- El Supremo de EE UU revoca la condena contra Arthur Andersen por el 'caso Enron'. (31 de mayo de 2005). El País. Recuperado en https://elpais.com/economia/2005/05/31/actualidad/1117524783_850215.html
- Fernández, M.T., Villanueva, M. y Mareque, M. (2013). La independencia del auditor. Justificación de la auditoría de cuentas. Recuperado en <http://www.icac.meh.es/Documentos/PUBLICACIONES/289.pdf>
- Frett, N. (2 junio 2016). Técnicas para el muestreo de auditoría. [Mensaje en un blog]. Recuperado de <https://www.auditool.org/blog/auditoria-interna/4267-tecnicas-para-el-muestreo-en-auditoria>
- Gisbert, A., García, B., Gil, L., De la Heras, E., Navallas, B., Romero, D. y Uceda, J.L. (2010). Mecanismos de supervisión, control y disciplinarios de la profesión de auditoría en la Unión Europea. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/Documentos/PUBLICACIONES/252.pdf>
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (2013). Guía Rápida sobre aspectos formales relacionados con la auditoría de cuentas (19). Recuperado de https://www.icjce.es/adjuntos/cuaderno_19.pdf
- Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (2013). Normal Internacional de auditoría 300. Planificación de la auditoría de Estados Financieros. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20300%20p%20def.pdf>
- Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (2013). Normal Internacional de auditoría 220. Control de calidad de la auditoría de estados financieros. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20220%20p%20def.pdf>
- Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (2013). Normal Internacional de auditoría 520. Procedimientos analíticos. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20520%20p%20def.pdf>
- Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (2013). Normal Internacional de auditoría 570. Empresa en funcionamiento. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20570%20p%20def.pdf>

- Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (2016). Normal Internacional de auditoría 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=224>
- Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (2016). Normal Internacional de auditoría 701. Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=225>
- Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (2016). Normal Internacional de auditoría 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20260%20p%20def.pdf>
- Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (2016). Normal Internacional de auditoría 705. Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20705%20p%20def.pdf>
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2018). Normativa Auditoría. España. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/seccion.aspx?hid=3432>
- Jarne, J.A. (1997). Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables. Madrid, España: Asociación española de contabilidad y administración de empresas.
- KPMG afirma que la CAM le ocultó información sobre operaciones de titulización (6 de junio de 2017). ElDiario.es. Recuperado en https://www.eldiario.es/politica/KPMG-CAM-informacion-operaciones-titulizacion_0_651635252.html
- Mancia, U. (2013). Pruebas de detalle en auditoría. (7 enero 2013). [Mensaje en un blog]. Recuperado de <http://mmancs.blogspot.com/2013/01/pruebas-de-detalle-en-auditoria.html>
- Martínez-Pina, A. (2013). Resolución de 31 de enero de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. Recuperado en <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2013-1585>
- Martínez, L. (3 de noviembre de 2010). Procedimientos de trabajo en auditoría. [Mensaje en un blog]. Recuperado de <http://diccionarioempresarial.wolterskluwer.es/Content/DocumentoRelacionado.aspx?params=H4sIAAAAAAAEACTjTCq2NVBLTC4pTcxyU-2NQSxM8tSQxKTgOKZKSm2rhEGIGBkamxiqFaWWlScmZ9nG5aZnppXkgriZ6ZVAjWGVBAk2qYl5hSnAgCJW3q8UwAAAA==WKE>
- Martínez, R. (17 de octubre de 2002). Arthur Andersen condenada por avalar las cuentas de Enron. El País. Recuperado en https://elpais.com/diario/2002/10/17/economia/1034805613_850215.html
- Méndez, H. (2008). Auditoría. Grado Superior. Recuperado de <http://spain-s3-mhe-prod.s3-website-eu-west-1.amazonaws.com/bcv/guide/capitulo/8448138473.pdf>
- Mira, J.C. (2006). Apuntes de Auditoría. Recuperado de <http://www.miramegias.com/auditoria/files/apuntes/auditoria.pdf>

- Mongue, R. (2015). Contabilidad creativa y estafa. Análisis del caso Enron. (Trabajo fin de grado). Universidad Pontificia de Comillas, Madrid. Recuperado en <https://repositorio.comillas.edu/jspui/bitstream/11531/4565/1/TFG001329.pdf>
- Muñoz, A. (13 de febrero de 2018). El ICAC pone una multa récord a PwC de 10 millones por las cuentas de Aena. El Economista. Recuperado en <http://www.economista.es/empresas-finanzas/noticias/8936709/02/18/El-ICAC-multa-con-1049-millones-a-PricewaterhouseCoopers-por-su-auditoria-de-Aena.html>
- Muñoz, A. (13 de julio de 2014). El papel de las auditoras en los escándalos financieros. Recuperado en <http://www.economista.es/empresas-finanzas/noticias/5935892/07/14/El-papel-de-las-auditoras-en-los-escandalos-financieros.html>
- Perossa, M.L., Waldman, P. y Díaz, D.S. (2015). Reglamentación y uso de información privilegiada en el mercado norteamericano de valores. Recuperado en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5104749.pdf>
- Popritkin, A. (27 de noviembre de 2006). Fraudes contables en Estados Unidos. Caso WorldCom. [Mensaje en un blog]. Recuperado en <http://fraudescontables.blogspot.com/>
- Pozzi, S. (13 de febrero de 2018). El fundador de WorldCom, condenado a 25 años por fraude contable. El País. Recuperado en https://elpais.com/diario/2005/07/14/economia/1121292003_850215.html
- Public Company Accounting Oversight Board (2004). AU Section 9508. Reports on Audited Financial Statements: Auditing Interpretations of Section 508. Recuperado en <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU9508.aspx>
- Public Company Accounting Oversight Board (2010). Auditing Standard No. 11 Consideration of Materiality in Planning and Performing an Audit. Recuperado en https://pcaobus.org/Standards/Auditing/pages/auditing_standard_11.aspx
- Public Company Accounting Oversight Board (2010). Auditing Standard No. 2810 Evaluating Audit Results. Recuperado en <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS2810.aspx>
- Public Company Accounting Oversight Board (2017). Auditing Standard No. 3101. The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion. Recuperado en <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS3101.aspx>
- PwC. (2013). Understanding a financial statement audit. Recuperado de: <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/publications/understanding-financial-audit.html>
- Red Global de Conocimientos en Auditoría y Control Interno (18 octubre 2017). Pruebas de control en la auditoría de los estados financieros [Mensaje en un blog]. Recuperado de <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/5607-pruebas-de-control-en-la-auditoria-de-estados-financieros>
- Rubio, E. (2016). El deber de independencia de los auditores según la nueva normativa. Revista Española de Control Externo, volumen 18, nº 52, 59-101, Recuperado de

<http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/PdfAbsys/52RubioHerreraEldeberindependencia.pdf>

- Sanz, C.J. (2003). Armonización contable internacional de carácter profesional. Acciones e investigaciones sociales, volumen 17, 97-107, Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=698107>
- Securities and Exchange Commission (2017). Financial Reporting and Audit (FRAud) Group. Estados Unidos. U.S. Securities and Exchange Commission. Recuperado en <https://www.sec.gov/spotlight/financial-reporting-and-audit-task-force.shtml>
- Segovia, C. (16 de mayo de 2017). Economía sanciona con 2,4 millones a KPMG por su trabajo en la CAM. El Mundo. Recuperado en <http://www.elmundo.es/economia/empresas/2017/05/16/591b391722601d23488b4576.html>
- Tribunal de cuentas europeo (2017). Manual de auditoría de gestión. Recuperado de https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_ES.PDF
- Vilaboa, C. (17 de julio de 2017). Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría. [Mensaje en un blog]. Recuperado en <https://www.auren.com/es-ES/blog/auditoria/2017-07-17/contratacion-rotacion-y-designacion-de-auditores-de-cuentas-o-sociedades-de-auditoria>