

1. GAIA. AUDITORIAREN OINARRIAK: DEFINIZIOA ETA HELBURUAK

1.1 KONTUEN AUDITORIAREN DEFINIZIOA

1.2 KONTUEN AUDITORIAREN HELBURUAK ETA GIZARTE FUNTZIOA

Lehenengo atalean auditoriaren oinarriak garatuko dira, Kontuen auditoriaren definizioa eta helburuak adieraziz, eta interes orokorreko jarduera dela azalduz.

1.1 KONTUEN AUDITORIAREN DEFINIZIOA

Aurrekariak¹

Auditoria edo egiaztapen lanen hastapenak antzinakoak dira. Batzuk jatorria Egipton ezartzen dute, nahiz eta aipamen ezagunenak Erdi Arokoak diren. Dena den, Urteko Kontuen auditoria jardueraren lehen urratsak, -auditoria gaur ezagutzen dugun moduan ulertzeko-, Britainia Handian eman ziren XIX. mendearen bigarren erdialdean. Kontutan hartu behar da Industria Iraultzarekin enpresen garapena eta konplexutasuna gero eta handiagoa zela. Enpresaren jabetza eta kudeaketa bereizi egin ziren, beraz akziodunek eta negozioaren martxa ezagutu behar zuten hirugarren pertsonak kontrolerako tresnak behar zituzten zuzendaritzak eta administratzaileek emandako informazioaren fidagarritasuna bermatzeko. Informazio asimetriak eragindako jarduera dela esan dezakegu.

Beraz, kontuen auditoriaren sorlekua Britainia Handia izan zen, herrialde anglosaxoiertara berehala hedatuz. Izan ere, 1879 urte inguruan Britainia Handiak inbertsio sendoak zituen Ameriketako Estatu Batuetan garagar, whisky, aseguru eta halako enpresetan eta inbertsio hauen kontrola ezinbestekoa zitzaion. Horrela, aipa genezake 1886an sortu zela Estatu Batuetan lehen auditore elkargoa: "*Public Accountants*".

Estatu Batuetan gertatutako 1929ko porrota eta gero (ostegun beltza) behar beharrezkoa egin zen kontabilitate informazioaren fidagarritasuna aztertuko zuen jarduera independentea ezartzea. Zehazki 1933an kotizatzen zuten enpresak derrigorrez auditatu behar zirela legeztatu zen (*Securities Act*). Arrez gero, XX. mendean Estatu Batuek hartu zuten ikuskaritzarako tekniken garapena eta ikerkuntza lanak bultzatzearen testigua.

2008ko finantza krisiak beste bultzada bat eman dio auditoretzari. Europa mailan araudiaren eguneraketa ezinbestekoa izan da eta 2014/56/UE Direktibak aldaketak ekarri ditu Europar Batasuneko kideentzat.

XXI. mendean globalizazioarekin batera IFAC (*International Federation of Accountants*), Kontabilitate-lanbiderako erakunde globala, erreferentzia bihurtu da, non 175 erakunde kide eta elkarte baino gehiago biltzen dituen 130 herrialde eta jurisdikziotan, ia 3 milioi kontulari profesional ordezkatur.

Aurrekariak Espainian:

Beste herrialdeetan bezalaxe, Espainian ere enpresek prestatzen dituzten finantza eta kontabilitate informazioaren gardentasuna eta fidagarritasuna bermatu nahi da. Erakundeak geroz eta konplexuagoak dira eta kudeaketa (zuzendaritza) eta jabetza

¹ Iturria: "El acceso a la profesión de auditor". ICJCE.

(kapitala) ez datoz bat, beraz kontrolerako tresnak nahi dira. Horregatik Lege propioa nahi izan da ("Kontinental Eredua": jarduera legez arautua).

Espainia Europar Batasunean sartzearen ondorioz (1986 urtean) merkataritza legeriaren harmonizazioa burutuko da. Horrela, Europako Zuzendaritzak edo Direktibak herrialdeetako araudira egokitu beharko dira:

o **Kontabilitate alorrean:**

- 2013/34/UE Direktiba, urteko finantza egoera, finantza egoera bateratu eta bestelako txostenei buruzkoa. Aurreko IV. Direktiba (78/660/CEE, Urteko Kontuei buruzkoa) eta VII. Direktiba (83/349/CEE, Urteko Kontu Bateratuei buruzkoa) indargabetu duena eta 2006/43/CE Direktiba aldatu duena. Ondorio garrantzitsuenetakoa Espainian:
 - Kontabilitate Plan Orokorra² (KPO).
 - Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutuaren (ICAC) Ebazpenak.
- 2014/95/UE Direktiba, 2013/34/UE aldatzen duena, informazio ez-finantzarioaren zabalkundeari buruz hainbat enpresa handi eta taldetan.
 - 11/2018 Legea, abenduaren 28koa, Merkataritza Kodea, Kapital Sozietateen Legearen testu bategina –uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua– eta Kontu Auditoretzaren uztailaren 20ko 22/2015 Legea aldatzen dituena informazio ez-finantzarioari eta dibertsitateari buruzko informazioari dagokienez.

o **Auditoria alorrean:**

- VIII. Direktiba (84/253/CEE) jarraituz, Kontuen Ikuskapenerako Legea 1988an argitaratu zen. 2006/43/CE Direktibak ordezkatu zuen eta Espainian 2010ean Kontuen Ikuskapenerako Legeak ere aldaketa izan zuen.

Ondoren, 2014/56/UE Direktibak, aurrekoa aldatu zuen eta gaur, Espainian indarrean dagoen araudia ondokoa da:

- 22/2015 Legea, uztailaren 20koa, Kontu Auditoretzarena³.
- 2/2021 Errege Dekretua, urtarrilaren 12koa, Kontu Auditoretzaren uztailaren 20ko 22/2015 Legea garatzeko Erregelamendua onartzen duena⁴.
- Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutuaren (ICAC) Ebazpenak (NIA-ES).
- 11/2018 Legea, besteak beste 22/2015 legea aldatzen duena, informazio ez-finantzarioaren gainean.

Kontu Auditoretzaren Legea garatzen duen Erregelamendu berria 2021ean argitaratu dela azpimarratu nahi da.

² KPO (1514/2007 Errege Dekretua), ETEn KPO (1515/2007 Errege Dekretua) eta egokitzapen teknikoak (Ministerio ordenak).

1/2021 Errege Dekretua, urtarrilaren 12koa, honako hauek aldatzen dituena: azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuak onartutako Kontabilitate Plan Orokorra; azaroaren 16ko 1515/2007 Errege Dekretuak onartutako Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitate Plan Orokorra; irailaren 17ko 1159/2010 Errege Dekretuak onartutako Urteko Kontu Kontsolidatuak Formulatzeko Arauak; Azaroaren 24ko 1491/2011 Errege Dekretuak onartutako irabazizko helburuak.

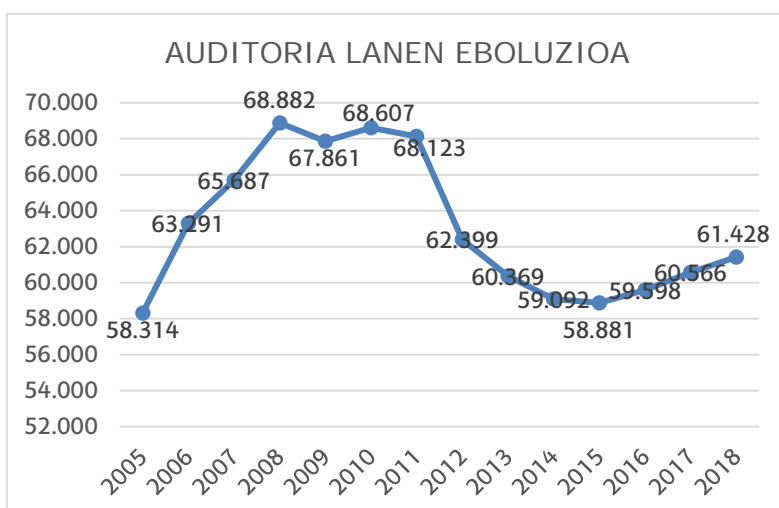
³ https://www.boe.es/boe_euskera/dias/2015/07/21/pdfs/BOE-A-2015-8147-E.pdf

⁴ https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-1351



Iturria: norberak egina.

Honela, 1988 aurretik auditoria lanak borondatezkoak baziren, orduz geroztik hainbat enpresentzat derrigorrezkoa bihurtu zen, legeak ezartzen zuelako. Betebehar honek auditoria jardueraren zabalkundea bultzatu zuen. Adibidez, 1990 urtean 9.000 auditoria inguru egin baziren, 1992an 30.000 enpresa inguru ikuskatu ziren. 2018an derrigorrezko 43.843 auditoria txosten igorri ziren (%71,4) eta 17.585 (%28,6) borondatezkoak; guztira 61.428 txosten.



Iturria: ICAC-en buletinak

Auditoria lanen eboluzioak gainbeherak izan ditu krisi finantzarioaren eraginez. Espainian auditoria jardueraren egoera ezagutzeko Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutuaren (ICAC) buletinak irakurri ditzakezu.

Esteka: <http://www.icac.gob.es/auditoria/situacionauditoria>

Nola definitu Kontuen Auditoria

Uztailaren 20ko **22/2015 Auditoria Legea** (1 eta 4. art.):

- *Kontuen auditoria **Urteko Kontuen**, nahiz beste finantza egoera-orri edo kontabilitate agirien, **berrikuspen eta egiaztapenean** oinarritzen den jarduera da, finantza informazioari aplikagarri zaion araudiaren esparruan prestatutakoak, eta helburua hirugarren pertsonen aurrean eragina duen txostena igortzea da, fidagarritasunari buruzko iritzia jasoz.*
- *Kontuen auditoria **Kontuen Auditore edota Auditoria elkarteek** egingo dute, dagokion **txostena igorri_eta legea** betez.*
- *Kontuen auditoria, ikuskatutako enpresaren urteko kontuek enpresa horretako ondarearen, egoera finantzarioaren eta emaitzen **irudi fidela** erakusten duten egiaztatzean oinarritzen da, beti ere, aplika daitekeen araudiarekin bat etorritik; kudeaketa txostena urteko kontuekin bat datorren ere aztertuko da.*
- Informazio ez-finantzarioaren eta dibertsitatearen arloan, kontu-auditoreak informazio ez-finantzarioaren egoera-orria eman dela baino ez du egiaztatu behar. Kudeaketa txostenaren parte izanik, auditoreak informazio hori badagoela egiaztatu besterik ez du egin behar, eta ez badago nola jokatu behar duen ere bai.

ZER DA	ZER egiaztatu	NORK	NOLA	ZERTARAKO
Aktibitatea edo jarduera: berrikuspena eta egiaztapena. "... ikuskatu dugu".	Urteko Kontuak Finantza informazioa. Informazio ez-finantzarioa eman behar denean, egon badagoela.	Kontuen auditorea edo auditoria elkarteak	Berrikuspen eta egiaztapen teknikak Legea, erregelamendua eta arau teknikoak	Txostena igorri, iritzia emanez Kontuen irudi fidelari buruz

Honenbestez, bada garaia da ondorengo galderak erantzuten hasteko⁵:

- Zer da kontuen auditoria?
- Nork egiten du kontuen auditoria?
- Nola egiten da?
- Zertarako egiten da?

⁵ Autoebaluazio ariketa egin.

Hainbat ondorio:

❖ Zer da urteko kontuen auditoria?

Jarduera bat, non urteko kontuak prestatzeko behar den informazioa aztertu, berrikusi, egiaztatu, analizatuko den, urteko kontuek irudi fidela erakusten duten ala ez adierazteko.

2006ko maiatzaren 12ko Europar Batasuneko Araudian oinarrituta nazioarteko harmonizaziorako kontabilitate alorreko legeriaren erreforma eta egokitzapenerako Legeak adierazten duenez: Urteko Kontuak Balantzea, Galdu-irabazien kontua, Ondare garbiaren aldaketan egoera-orria, Diru-fluxuen egoera-orria, eta Memoriak osatuko dute.

Kudeaketa txostena ez da urteko kontua. Txosten hau igorri behar duten enpresen kasuan auditorearen lana kontabilitate informazioa bereizi eta egiaztatutako urteko kontuetan jasotakoarekin alderatzea da, bat datorren ikusteko.

Araudiaren azken aldaketek hainbat enpresa informazio ez-finantzarioa ematera behartu dituzte. Kudeaketa txostenaren barruan edo bereizita egin daiteke, baina beti ere kudeaketa txosten honetako atal bat dela adieraziz. Auditoreak informazio hau ematen den ala ez adierazi beharko du.

❖ Nork egiten du?

Legeak ezarritako baldintzak betetzen dituen "kontuen auditoreak" egin dezake. Kontu-auditoreari buruz jasotako aipamenak, era berean, auditoretza-sozietateei egindakotzat hartuko dira, bai eta lana egiteko eta auditoretza-txostena aipatutako sozietateen izenean sinatzeko berariaz auditore arduradun nagusi izendatutako auditoreari edo auditoreei buruz ere.

Profesional aditua izango da, batez ere kontabilitatean, nahiz eta enpresen bestelako alorrak ere menperatu beharko dituen (barne-kontrol sistemak, antolakuntza, arlo juridikoa, etab.). Auditoria jarduera kontabilitate arduetatik bereizi behar denez, auditoreek ikuskaritzari buruzko araudia bete beharko dute.

Ezaugarri garrantzitsuenetakoa enpresarekiko **independente** izatea da, bere iritziaren objektibotasuna bermatzeko.

❖ Nola egiten da ikuskaritza lana?

Ikuskapenerako araudiak jasotzen dituen **egiaztapen teknika eta prozedurak** erabiliz, Nazioarteko Ikuskapenerako Arauak (NIA-ES) alegia.

Ez da informazio guzti-guztia aztertuko, lana asko luzatuko baitzen eta erabilgarritasuna galduko luke, hau da, dagokion hirugarrenak erabakiak hartzea. Horregatik arriskueta oinarritutako lana egiten da eta laginketa erabiltzen da. Gainera, akats edo iruzurrek Garrantzi Eraltibo maila gainditu behar dute.

Hala ere, egun badago *data analytics* aplikatu eta proben automatizazioari esker, lanaren eremua eta fidagarritasuna hobetzerik. Laginketaren ordez eragiketen %100 erabili daiteke. Merkatuan badaude hainbat aplikazio informatiko aukera hau eskaintzen ari direnak.

❖ Zertarako egiten da auditoretza?

Alde batetik, esanda bezala, aditu batek emandako iritzi teknikoa ezagutuko da, kontabilitate informazioak enpresaren irudi fidela (erdaraz *imagen fiel*) erakusten duenari buruzkoa.

Irudi fidela: urteko kontuek arau juridikoekin, ekonomikoekin eta oro har onartutako Kontabilitate Printzipioekin bat etorri, modu egoki eta arrazoizko batean sozietate horretako ondarea, egoera finantzarioa eta eragiketen emaitzak erakustea.

Horrek adieraziko duena da enpresak prestatutako urteko kontuak, -merkataritza erregistroan utzi behar direnak-, Kontabilitate Arau eta Printzipioen arabera egin direla.

Enpresaren informazioari **fidagarritasuna edo sinesgarritasuna** emateko egingo da. Auditoria barneratzen duen kontzeptu zabalagoa ingelesezko "assurance" da, non mandatuak ematen duen **segurtasun mailan** oinarritzen den.

Azken batean Kontuen Auditoriaren helburua edozein hirugarrenek enpresaren informazio finantzarioan oinarriturik erabakiak hartu ahal izateko informazioen fidagarritasunari buruzko iritzia ematea da.

Kontabilitate prozesuan enpresaren errealitate ekonomikoa Kontabilitate oinarri eta printzipioak erabiliz Urteko Kontuetan laburbiltzen da. Informazio hau erabakiak hartzeko baliagarria da eta analisiko tresnak aplikatuz interpretatzen da. Horretarako informazioak fidagarria izan behar du; auditoriak fidagarritasunari buruz iritzia emango du.

1.2 KONTUEN AUDITORIAREN HELBURUAK ETA GIZARTE FUNTZIOA

Helburu nagusia aztertutako urteko kontuek arlo esanguratsuetan enpresaren ondarearen, egoera finantzarioaren eta ekitaldian lortutako emaitzen irudi fidela erakusten dutenari buruzko iritzia ematea da; horrela izan ezean zergatia ere bai⁶.

Hau da, "Finantza-egoeren auditoretza egitean, honako hauek dira auditorearen helburu orokorrak:

- (a) arrazoizko segurtasun bat lortzea, finantza-egoerek, oro har, oker materialik ez dutela ziurtatzeko, iruzurragatik edo akatsagatik, auditoreari aukera emango diona iritzia emateko finantza-egoerak, alderdi material guztietan, aplikagarria den finantza-informazioko esparru baten arabera prestatuta ote dauden; eta
- (b) finantza-egoerei buruzko txostena egitea, eta NIA-etan jasotako komunikazio-eskakizunak betetzea, auditorearen aurkikuntzak kontuan hartuta. " (NIA-ES 200).

Zertarako? Enpresaren informazioa ekonomiko-finantzarioan oinarritutako erabakiak hartzerako orduan, informazio honen segurtasuna (fidagarritasuna) ezagutu ahal izateko.

"El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión." (NIA-ES 200).

Auditoriaren gizarte funtzioa

Kontabilitatearen kontzeptu esparruak adierazten duenaren arabera Kontabilitate informazioaren helburua erabakiak hartzeko erabilgarria izatea da ("erabilgarritasun

⁶ NIA-ES 200: *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría.*

paradigma"). Kontabilitate Plan Orokorra zehazten ditu kontabilitate informazioaren ezaugarriak: fidagarria, gardena eta sinesgarria.

Ondorioz, Kontuen auditoriaren gizarte funtzioa enpresek argitaratutako urteko kontuen **informazioaren sinesgarritasun (segurtasun) maila gizarteari erakustea** da. **Interes orokorra dago atzean.**

Izan ere, auditoriak, arrazoizko neurrietan eta arlo esanguratsuetan urteko kontuek enpresaren ondarea, egoera finantzarioa eta emaitzak erakusten dituztela adieraziko du; eta horrela izan ezean zergatiak ere adieraziko ditu. Guzti honengatik kanpo auditoreak egiaztatutako informazio kontablea erabaki ekonomikoak hartzeko fidagarriagoa da. Eta dokumentu publikoa izanik, erabiltzaileak gizarteko agente desberdinak izango dira.

Urteko Kontuen Auditoria-txostenean ematen den iritzia eta erabiltzaileek nahiko luketenaren artean "itxarobideen arteko alderik" gerta ez dadin, gaur eguneko txostenetan auditoria zertan den azaltzen da. Izan ere, ondokoak **ez dira** Kontuen auditoriaren helburuak:

- Urteko kontuak aurkeztea. Enpresako administratzaileen erantzukizuna da.
- Enpresako barne-kontrol sistemak ezartzea. Enpresako kudeatzaileei dagokie. Iruzurra eta akatsak sumatzeko sistemak enpresak berak ezarri behar ditu.
- Enpresaren jarraikortasuna bermatzea.

Argitu behar da auditoreari ez dagokiola enpresaren kudeaketari buruz iritzirik ematea. Eta ez dagokio enpresaren bideragarritasun planik aurkeztea. Hala ere, kontabilitate printzipioak betetzen diren egiaztatu behar duenez, "funtzionamenduan dagoen enpresaren printzipioa" ere kontutan hartu beharko du eta arau teknikoak adierazten duenez, enpresaren jarraikortasunari buruzko zalantza sortarazten dituzten hainbat faktore aztertuko ditu.

Auditorearen erantzukizuna kontratuan jasoko da. Baina kontratua baino haratago auditoreak ikuskaritza legea bete behar du. Bere ardura "auditoria lana behar bezala planifikatu eta arrazoizko neurrietan kontabilitate agirietan egon daitezkeen akats eta iruzur esanguratsuak sumatzeko probak egin eta ebaluatzea da". Lan honen ondorioz Auditoria-txostenean auditoreak iritzia eman behar du ea enpresaren urteko kontuek enpresaren irudi fidela erakusten duten.

Horretarako **arriskueta oinarritutako** azterketa eta plangintza burutuko da. Gainera, informazioaren egiaztapenetan eta erabiltzen dituen probetan **laginketa** erabiliko da eta aurkituko diren akats eta iruzurretan **Garrantzi Erlatibo** maila definitu behar da.

Interes orokorra. Onura daitezkeen erabiltzaileak: Barne erabiltzaileak eta Kanpo erabiltzaileak

Barne erabiltzaileak:

- Enpresako Zuzendaritza eta administratzaileak: beraiek dira enpresako kudeaketaren erantzuleak, beraz enpresari buruzko informazio fidagarriena behar dute euren analisi, aurrekontu eta behar diren erabakiak hartzeko. Administratzaileak dira kontuak egiten dituztenak.
- Bazkideak edota Akziodunak: enpresako kapitala ezarri dute, dirua (edo ondasunak) ekarri dute eta etekinak nahiko dituzte; beraz enpresaren berri zehatza izatea eskatuko dute. Izan ere, bazkideek batez ere sozietate handietan, ezin dute zuzenean administratzaileen kudeaketa gainbegiratu eta ondorioz kontrolatzeko modua eurek formulatutako urteko kontuak, kontabilitate informazioaren irudi fidela erakutsi behar


duinak, kanpoko auditoreak egiaztatzea komeni zaie. Bazkideentzat garrantzitsua da administratzaileen boterea kontrolatzea, bazkideen batzar orokorrak onartu behar baititu urteko kontuak (informazio asimetria).

- Langileak: euren egonkortasuna ezagutu nahiko dute, enpresaren martxa ezagutzea garrantzitsua izanik, baita hitzarmen kolektiboa (lan baldintzak, soldatak, kontratuen iraupena, maila-igoerak, lanaldiak,...) eztabaidatzeko, etab.

Kanpo erabiltzaileak: Ikuskapen-txostena merkataritza erregistroan utziko da urteko kontuekin batera. Ondorioz, agiri hau ere publikoa da (auditoria nahitaezkoa denean).

- Hartzekodun eta hornitzaileak: enpresari emandako mailegua eta interesak berreskuratuko dituztela jakiteko enpresaren ondarearen egoera ezagutu behar dute, egoera finantzarioa eta ekonomikoa, kaudimena,... Informazioak fidagarria izan behar du eta horretarako da azken batean kontuen auditoretza.
- Kreditu erakundeak: maileguak emateko orduan enpresaren informazio ahalik eta zehatzena interesatzen zaie. Hainbat kasutan enpresak auditatzera behartzen dituzte ondarea eta emaitzen informazio fidagarria ezagutu ahal izateko.
- Etorkizuneko bazkide edo inbertitzaileak: enpresan inbertsioa egitea komenigarria den edo ez aztertzerakoan datu fidagarriak erabiltzeko.
- Administrazio Publikoa: enpresak ekonomiaren elementu garrantzitsuak dira eta zergak (BEZ, MGZ,...), etab. behar bezala ordaintzen diren kontrolatu beharko du.

Erreparorako:

<ul style="list-style-type: none"> •NIA-ES 200 •Artikulua 	<ul style="list-style-type: none"> •Auditoriaren egoera •Interes publikoko erakundeak 	<ul style="list-style-type: none"> •Autoebaluazioa
<p>Irakurgaiak</p> 	<p>Zeregina</p> 	<p>Galdetegia</p> 