

## 2. GAIA. IKUSKARITZAKO ARAU TEKNIKOAK

### 2.1 NAZIOARTEKO IKUSKARITZAKO ARAUAK

### 2.2 AUDITORIAREN GILTZARRIA: INDEPENDENTZIA

Bigarren atalean Ikuskaritzako Arau Teknikoak jorratuko dira, eta ardura berezia eskainiko zaio auditorearen etika eta independentziari.

#### 2.1.NAZIOARTEKO IKUSKARITZAKO ARAUAK

Auditoreek Legea, Erregelamendua eta Ikuskaritzako Arau Teknikoak bete behar dituzte. Horrela enpresako administratzaileek aurkeztutako kontuek Kontabilitate Printzipioak bete dituzten eta ondorioz irudi fidela erakusten duten ondorioztatuko dute.

Auditoreak jarraitu behar dituen Arau Teknikoak **Nazioarteko Ikuskaritzako Arauak** dira. Arau hauek IFAC<sup>1</sup>-ek argitaratu eta Europar Batasunak oinarritzat hartu dituenak dira, non herrialde bakoitzak bere araudira egokituko dituen. 2014ko urtarrilaren 1ean indarrean sartu dira Espainian, (beraz lehenik zeuden arau teknikoak indargabe gelditzen dira, salbuespenak salbuespen). Araudi teknikoa berrikuspen prozesuan dago etengabe.

Nazioarteko araudiaren egokitzapen prozesuan Ikuskaritzako Arau Teknikoen atalean, ICAC<sup>2</sup>-ek 2011ko urriaren 26an Ebazpen bidez argitaratutako **Barne Kalitate Kontrolari buruzko araua** (*Norma Internacional de Control de Calidad*, IFAC-eko IAASB kontseiluak argitaratutakoaren itzulpena) ere barneratu behar da.

Baita Auditoria legea garatzen duen Erregelamendua 3. artikuluan jasotako **Etikako arauak**, etorkizunean garapen maila zehatzagoa izango dutenak.

**Nazioarteko Ikuskaritzako Arauen** zerrenda ondokoa da:

<b>Normas Internacionales de Auditoría, NIA-ES</b>
<b>200 - 299 Principios generales y responsabilidades</b>
<i>NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría (NIA/ ISA)</i>
<i>NIA-ES 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría</i>
<i>NIA-ES 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros</i>
<i>NIA-ES 230 Documentación de auditoría</i>
<i>NIA-ES 240 Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude</i>
<i>NIA-ES 250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros</i>
<i>NIA-ES 260 (berrikusia) Comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad</i>
<i>NIA-ES 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad</i>
<b>300 - 499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados</b>
<i>NIA-ES 300 Planificación de la auditoría de estados financieros</i>

<sup>1</sup> IFAC: International Federation of Accountants. 2021eko otsailen berreskuratua:

<https://www.ifac.org/>

<sup>2</sup> ICAC: Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutua. 2021eko otsailen berreskuratua:

<http://www.icac.gob.es/>

<p>NIA-ES 315 <i>Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno</i></p> <p>NIA-ES 320 <i>Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría</i></p> <p>NIA-ES 330 <i>Respuestas del auditor a los riesgos valorados</i></p> <p>NIA-ES 402 <i>Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios</i></p> <p>NIA-ES 450 <i>Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría</i></p>
<p><b>500 - 599 Evidencia de auditoría</b></p> <p>NIA-ES 500 <i>Evidencia de auditoría</i></p> <p>NIA-ES 501 <i>Evidencias de auditoría - Consideraciones específicas para determinadas áreas</i></p> <p>NIA-ES 505 <i>Confirmaciones externas</i></p> <p>NIA-ES 510 (berrikusia) <i>Encargos iniciales de auditoría - Saldos de apertura</i></p> <p>NIA-ES 520 <i>Procedimientos analíticos</i></p> <p>NIA-ES 530 <i>Muestreo de auditoría</i></p> <p>NIA-ES 540 <i>Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de información relacionada a revelar</i></p> <p>NIA-ES 550 <i>Partes vinculadas</i></p> <p>NIA-ES 560 <i>Hechos posteriores al cierre</i></p> <p>NIA-ES 570 (berrikusia) <i>Empresa en funcionamiento</i></p> <p>NIA-ES 580 <i>Manifestaciones escritas</i></p>
<p><b>600 – 699 Utilización de trabajos de terceros</b></p> <p>NIA-ES 600 <i>Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p> <p>NIA-ES 610 <i>Utilización del trabajo de los auditores internos</i></p> <p>NIA-ES 620 <i>Utilización del trabajo de un experto</i></p>
<p><b>700 – 799 Conclusiones e informe de auditoría</b></p> <p>NIA-ES 700 (berrikusia) <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i></p> <p>NIA-ES 701 <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente</i></p> <p>NIA-ES 705 (berrikusia) <i>Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente</i></p> <p>NIA-ES 706 (berrikusia) <i>Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente</i></p> <p>NIA-ES 710 <i>Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos</i></p> <p>NIA-ES 720 (berrikusia) <i>Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados</i></p>
<p><b>800 -</b></p> <p>NIA-ES 805 (berrikusia) <i>Norma Técnica de Auditoría sobre “Auditoría de un solo estado financiero”, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805 para su aplicación en España, publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.</i></p>
<p><b>NICC (ISQC) 1 Control de calidad en las firmas de auditoría</b> que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados</p>

Iturria: ICAC, <http://www.icac.gob.es/normativas/nacionales>

Arau hauen egitura IFAC-ek argitaratzen dituen arauen egitura berdina da, izan ere itzulpena da. Atal berezi batean kasu partikularretarako egokitzapena nola egin behar den adierazten da, adibidez Enpresa Txiki eta Ertainen (ETE) auditoria lanetarako.

## Nazioarteko Ikuskaritzako Arauen Egitura

Sekzioa	Edukia
<b>Sarrera</b>	Nazioarteko arauari buruzko informazioa, asmoa, eremua edo objektua azalduz. Auditorearen erantzukizunak ere argituko dira.
<b>Helburua</b>	Helburuaren zehaztapen argia, auditoreak lan arloan araua aplikatzean lortu nahi duena.
<b>Definizioak</b>	Arauk jasotzen dituen termino esanguratsuenen esanahia.
<b>Baldintzak</b>	Auditorearen baldintzak edota erantzukizunak.
<b>Aplikazioa eta azalpenetarako beste materiala</b>	Materialaren azalpen zehatzagoak, edota prozeduren adibideak hainbat egoeratan egokiak izan daitezkeenak.

### 2.2.AUDITORIAREN GILTZARRIA: INDEPENDENTZIA

Auditoria jardueraren giltzarria auditorearen Independentzia da.

***“Kontuen auditoreak lan profesionalean aritzean independentziaz, zintzotasunez eta objektibotasunez jokatu du”.***

Auditoreak bere esperientziaren jakinduriarekiko askatasun osoz jarduteko jarrera mentala da. Horretarako, egoera ezberdinen aurrean objektiboki jokatzeko inpartzialtasuna mugatzen duten jarreretatik aske egon behar du, baita ondorioak adierazteko orduan ere.

INDEPENDENTZIA	ZINTZOTASUNA	OBJEKTIBOTASUNA
Askatasun osoz jarduteko <b>jarrera mentala</b> <b>Izan eta agertu</b> Objektibotasuna zalantzan jar daitekeenean lanik ez hartu Profesionalak ez diren interesik ez du izango	Jokaera zuzena, ezin hobe, hutsik gabea Lanean eta iritzia ematean zintzoa eta bidezkoa	Inpartziala izan Aurreiritzirik gabe <b>Bateraezintasunak</b>

**Zintzotasuna** "jarduera profesionalean izan behar den jarrera ezin hobeari deritzo. Zintzotasunak auditorea, lanaren jardueran eta txostena igortzean bidezkoa izatera eta zintzo jokatzera behartzen du. Ondorioz, egin behar dituen funtzio guztiek, bidezkoa den jokaera profesional batean oinarrituta egon behar dute".

**Objektibotasunak**, "auditoreak burutu behar dituen funtzio guztietan inpartzialki jokatzera eskatzen du. Horretarako, ikuskatutako enpresarekin dauzkan harremanetan guztiz independentea izan beharko da. Bidezkoa izan behar da eta ez du eraginik, ezta aurreiritzirik ere onartu behar".

Bestetik, auditoreak lanean lortutako informazioa **babestu** behar du, eta ez dio inori ezagutaraziko, bezeroen erabateko baimena izan ezean.

Urteko kontuek irudi fidela adierazteko beharrezkoa den informazioa bezeroari eskatzean honek ezezko erantzuna emango balio, auditoreak egoera hau txostenean adierazi beharko luke; lan eremu oztopoa litzateke. Esandakoa oso garrantzitsua da auditoreak lana behar bezala egin ahal izateko. Auditoreari ez zaio informaziorik ezkutatu behar, lanerako behar baitu. Enpresak ez du informazioaren zaintzari buruzko kezkarik izan behar, auditoreak informazioa ondo gordea behar du eta (konfidentzialtasuna eta sekretu profesionala).

Enpresak auditoreak behar duen informazioa ezagutarazi diola bermatzeko **Zuzendaritzaren Aitorpen (Agerbideen) gutuna** eskatuko da (*Manifestaciones Escritas*, NIA-ES 580).

Kontuen auditoreak beti jokatu behar du independentziaz, funtzioen jarduerarekin bateraezinak diren ikuskaritza lanak ukatuz, bereziki, Legean azaltzen diren egoeretan.

Korporazio profesionalak, Diziplina Profesionalerako Batzordeen bitartez, independentzia arauen betetzea aztertuko dute. Korporazioek beren kideen ezaugarri garrantzitsu hau aztertuko dute. Hala ere, **zehapen gaitasuna duena ICAC da eta berari dagokio independentziaren betebeharra zaintzea**.

Auditorearen independentzia hain garrantzitsua izanik auditoreei Barne Kalitate Kontroleko arauak betetzera behartu dituzte eta ataletako bat auditoreen etika eta independentzia da. Era honetara auditoria lanen kalitatea bermatuko da.

Kalitate kontrolaren helburuek hauek dira:

- a) Independentzia, zintzotasuna eta objektibotasuna.  
Antolaketako ikuskaritza profesional guztiek, bakoitzaren erantzukizun maila edozein izanik, independentzia, zintzotasuna eta objektibotasunaren ezaugarriak betetzen dituztela arrazoizko neurrietan ziurtatzea.
- b) Prestakuntza eta gaitasun profesionala.  
Pertsonal profesionalak, atxikitzen zaizkien erantzukizunak behar bezala betetzeko beharrezkoak diren prestakuntza eta gaitasun profesionala daukatela arrazoiki ziurtatzea. Helburu honek zera biltzen du: lan bakoitza burutzeko izendatutako kideak, bere kontratazioa eta promozioa eta, bere garapen profesionala egokiak direla.
- c) Bezeroak onartzea eta beraiekin jarraitzea. Bezeroak onartzea eta beraiekin jarraitzearen erabakia uztea; horretarako, kontutan hartuko dira auditorearen independentzia eta zerbitzu egokia eskaintzeko gaitasuna, baita bezeroaren zuzendaritzaren eta bazkideen zintzotasuna ere.
- d) Kontsultak. Auditoreak, beharrezkoa denean, arlo teknikoak erabakitzeko eskuduntza, jakinduria eta ezagupen maila egokia daukaten pertsona edo

erakundeei -enpresa barneko zein kanpokoak- laguntza eskatzen diela arrazoitasunez ziurtatzea.

- e) Lanen gainbegiratzea eta kontrola. Lanaren plangintza, jarduera eta berrikuspena Ikuskaritzarako Arau Teknikoek agintzen duten bezala burutu direla arrazoiki ziurtatzea.
- f) Ikusketa. Barneko zein kanpoko aldizkako berrikuspenak medio, lanen kalitatea ziurtatzeko ezarritako prozedurekin aipatutako helburuak lortzen ari direla arrazoiki ziurtatzea.

Independentzia jarrera mentala bada, nola neurtu daiteke? Ezin da. Baina auditorearen independentzia nahitaezkoa dela kontutan hartuta, printzipio hau babesteko moduetako bat, neurtu daitezkeen hainbat egoera zehaztea izan da, hau da, bateraezintasun egoera. Hala ere VIII. Zuzendaritzan ez dira bateraezintasunak jorratu, baizik eta **printzipio orokorra: "mehatxu egoerak aztertu eta babesak ezarri"**.

Espainiako araudian printzipio hau barneratu arren, hainbat **bateraezintasun egoera** ere adierazi dira. Auditoria-txostena sinatuko duen auditoreak ondorengo egoeratan ezin du lan egin, bestek beste:

- a) Auditatu nahi den enpresako zuzendaritza edo administratzaile karguak dituenean, edo barne gainbegiraketa lanak burutu baditu.
- b) Finantza interes esanguratsua izatea.
- c) Odolkidetasun edo kidetasun harremana.
- d) Kontabilitatea eraman edo urteko kontuak prestatu.
- e) Balorazio lanak egin.
- f) Barne auditoria lanak egin.
- g) Abokatu zerbitzuak eman.
- h) Auditoria eta bestelako lanengatik jasotako ordainsariak esanguratsuak direnean auditorearen urteko sarrera osoak kontutan hartuz.
- i) Teknologia sistemen diseinu lanak egin.

Auditoria lan bat onartu aurretik auditorea eta bere lantaldea independenteak direla aztertuko da eta independentziaren aitortza idatzia sinatuko dute.

Ordainsariei dagoenez adierazi behar da, auditoreek fakturatuko duten ordainsari profesionala bezeroari egindako lanaren ordainketa "zehatza" izango dela. Agindu gutunean azalduko da zenbat lanordu egin dituzten lantaldeko kategoria desberdineko kide bakoitzak eta jasoko den zenbateko osoa. Ordainsaria ez da lana egin ondoren erabakiko, lanaren emaitza kontutan hartuta.

Gainera, **gardentasunaren** harira, batetik auditore guztiek ICAC-i jakinarazi behar diote urteko lanorduetak eta bezero bakoitzari fakturatutakoa, auditoria lanengatik eta bestelakoak egiteagatik. Eta bestetik, enpresek urteko kontuetan adieraziko dute, auditore lanengatik ordaindu dutena.

Adibidea: MásMóvil Ibercom, S.A. (2018):

2018ko abenduaren 31n amaitutako urteko ekitaldiko kontuak eta kudeaketa txostena

**25. OHARRA.- Kontu-ikuskarien ordainsariak:**

*La empresa auditora de las cuentas anuales consolidadas del Grupo, KPMG Auditores, S.L. ha devengado durante los ejercicios 2018 y 2017 honorarios netos por servicios profesionales según el siguiente detalle:*

En Miles de euros	31/12/2018	31/12/2017
Por servicios de auditoría	525	570
Por otros servicios de verificación contable	109	180
	634	750

*Los importes incluidos en el cuadro anterior incluyen la totalidad de los honorarios relativos a los servicios realizados durante los ejercicios 2018 y 2017, con independencia del momento de su facturación. Otros servicios de verificación contable corresponden principalmente a servicios de revisión limitada sobre los estados financieros del Grupo correspondientes al primer semestre de los ejercicios 2018 y 2017 y el primer trimestre del ejercicio 2017, y a la realización de procedimientos acordados para informes de cumplimiento de ratios, prestados por KPMG Auditores, S.L. a la Sociedad dominante y a otras compañías del Grupo. Por otro lado, otras entidades afiliadas a KPMG Internacional facturaron a la Sociedad durante el ejercicio 2017 honorarios netos por importe de 141 miles de euros.*

Iturria: CNMV, 2021eko otsailean berreskuratua:  
<https://www.cnmv.es/AUDITA/2018/17864.pdf>

### Errepasorako:

• Los verdaderos efectos de la realización de múltiples servicios por parte de las firmas de auditoría

Irakurgaiak



• IFAC eta ICAC-en web orrietan NIA-ES kontsultatu

Zeregina



• Autoebaluazioa

Galdetegia

