

5. URTEKO KONTUEN AUDITORIA-TXOSTENA

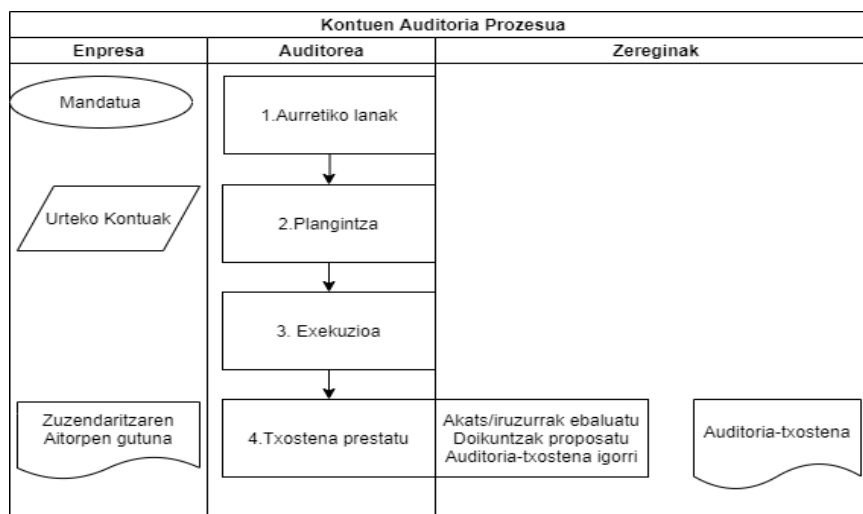
5.1. AUDITORIA-TXOSTENA PRESTATZEKO PROZESUA

5.2. AUDITORIA-TXOSTENAREN ELEMENTUAK

5.3. AUDITORIA-TXOSTEN EREDUAK

Kontuen auditoria-txostenaren edukia prestatu eta interpretatu da.

5.1.AUDITORIA-TXOSTENA PRESTATZEKO PROZESUA



Irakurgaiak:

- NIA-ES 700 (berrikusia): Finantza-egoerei buruzko iritzia ematea eta auditoria-txostena egitea.
- NIA-ES 701: Auditoretzaren funtsezko gaiak jakinaraztea auditore independente batek egindako auditoria-txostenean.
- NIA-ES 705 (berrikusia): Aldatutako iritzia auditore independente batek egindako txostenean.
- NIA-ES 706 (berrikusia): Enfasi-lerroak eta beste gai batzuei buruzko paragrafoak auditore independente batek egindako auditoria-txostenean.
- NIA-ES 720 (berrikusia): Auditoreak beste informazio batzuekiko dituen erantzukizunak.

5.2.AUDITORIA-TXOSTENAREN ELEMENTUAK

700 Nazioarteko Ikuskaritza Arau honek (NIA-ES) auditoreak finantza-egoerei buruzko iritzi bat eratzeko duen erantzukizuna jorratzen du. Finantza-egoeren auditoria baten ondorioz egindako auditoretza-txostenaren egitura eta edukia ere jorratzen ditu.

701 Nazioarteko Ikuskaritza Arauak (NIA-ES) auditoreak txostenenean funtsezko gaiak jakinarazteko duen erantzukizuna garatzen du.

NIA 705 (berrikusia) eta NIA 706 (berrikusia): auditoreak iritzi aldatu bat adierazten duenean edo auditoretza-txostenean enfasi-paragrafo bat edo beste gai batzuei buruzko paragrafo bat sartzen duenean auditoretza-txostenaren egiturari eta edukiari nola eragiten zaien aztertzen dute. Beste NIA batzuek, halaber,

auditoretza-txosten bat egiten denean aplikagarriak diren informazio-eskakizunak jasotzen dituzte.

NIA hau finantza-egoeren multzo oso baten auditoretzari aplikatzen zaio, helburu orokorrekin.

Hauek dira auditorearen **helburuak**:

- A) Finantza-egoerei buruzko iritzi bat sortzea, lortutako auditoretza-nabaritasunetatik ateratako ondorioen ebaluazioan oinarrituta; eta
- B) Iritzi hori argi eta garbi adieraztea, txosten idatzi baten bidez.

Eskakizunak

Auditoreak finantza egoerei buruzko **iritzia** osatuko du, **alderdi material guztietan**, aplikagarri den finantza-informazioaren esparruarekin bat etorriz prestatu diren jakiteko.

Iritzi hori osatzeko, auditoreak ondorioztatuko du ea **arrazoizko segurtasuna** lortu duen finantza-egoerak, oro har, iruzur edo akatsengatik oker materialik gabe ote dauden jakiteko. Ondorio horrek honako hauek hartuko ditu kontuan:

- a) 330 NIA-ESren arabera, auditoria-nabaritasun nahikoa eta egokia lortu den;
- b) 450 NIA-ESren arabera, zuzendu gabeko okerrak materialak diren, banaka edo modu agregatuan; eta
- c) Auditoreak ebaluatuko du ea finantza-egoerak alderdi material guztietan aplikatzekoa den finantza-informazioaren esparruko eskakizunen arabera prestatu diren.

Iritzi mota

1. Auditoreak **aldatu gabeko iritzia** (aldekoa)¹ adieraziko du, ondorioztatzen duenean finantza-egoerak, alderdi material guztietan, aplikagarri zaion finantza-informazioaren esparruaren arabera prestatu direla.
2. Auditoreak auditoretza-txostenean **aldatutako iritzi** bat adieraziko du honako kasu hauetan:
 - a) lortutako auditoretza-nabaritasunetan oinarrituta, finantza-egoerak **oker materialetatik libre ez daudenean**; edo
 - b) finantza-egoerak, oro har, oker materialik gabe daudela ondorioztatzeko nahikoa eta egokia den **auditoretza-nabaritasunik lortu ezin badu**.

Aldatutako iritzia mota hauetan zehaztuko da:

Iritzia salbuespenekin. Kasu hauetan:

- A) Finantza-egoeretan banaka edo modu agregatuan oker materialak daudenean, baina orokortuak ez direnean; edo
- B) Auditoreak bere iritzia oinarritzeko nahikoa eta egokia den auditoretza-nabaritasunik lortu ezin badu, baina ondorioztatzen badu detektatu ez diren akatsek finantza-egoeretan izan ditzaketen ondorioak, halakorik balego, materialak izan litezkeela, baina ez orokorrak.

Kontrako iritzia (aurkakoa)

Auditoria-nabaritasun nahikoa eta egokia lortu ondoren, okerrak materialak direla eta egoera finantzarioetan eragin orokorra dutela ondorioztatzen duenena.

Iritzia ukatzea (abstentzioa)

¹ Gaztelaniaz opinión no modificada (favorable).

Auditoria-txostenaren elementuak eta egitura

- Titulua: txostenaren izena eta Azpitulua (IPE²en kasuan bakarrik)
- Txostenaren hartzaile eta lana agindu duten pertsonen identifikazioa
- Ikuskatutako erakundearen izena.

Paragrafoak

- Iritzi paragrafoa
 - Iritziaren oinarria: arauak, erantzukizuna eta independentzia
 - Enfasi paragrafoa (ez derrigorrezkoa)
 - Funtzionamenduan dagoen enpresa (ez derrigorrezkoa)
 - Auditoretzaren funtsezko gaiak (IPE bada) / Auditoretzaren alderdirik garrantzitsuenak
 - Beste auzi batzuen paragrafoa
 - Zuzendaritzaren / Entitatearen administrazio kontseiluaren ardura kontuei dagokienez
 - Kontu ikuskariaren ardura kontuen auditoretzari dagokionez
 - Bestelako ardurak (IPE)
- Auditorearen izena, helbidea eta erregistroko (ROAC) datuak.
 - Auditorearen sinadura.
 - Txostenaren igorpen-data.

Elementu hauei dagokienez:

Izenburua

Auditoretza-txostenak titulu bat izango du, argi eta garbi adieraziko duena auditore independente baten txostena dela.

Hartzailea

Auditoria-txostena dagokionari zuzenduko zaio, mandatuaren inguruabarren arabera.

Auditorearen iritzia

Auditoria-txostenaren lehen atalak auditorearen iritzia jasoko du, eta "iritzia" izenburua izango du. Ondokoak ere jasoko ditu:

- a. auditatutako finantza-egoeren erakundea identifikatuko du;
- b. finantza-egoerak ikuskatu direla adieraziko du;
- c. finantza-egoera-orri bakoitzaren titulua identifikatuko du;
- d. azalpen-oharretara bidaliko ditu, bai eta kontabilitate-politika esanguratsuen laburpena ere; eta
- e. Finantza-egoera-orriek barne hartzen duten finantza-egoera-orri bakoitzaren data edo aldia zehaztuko du.

² IPE: Interes Publikoko Erakundeak

Iritziaren oinarria

Auditoria-txostenak atal bat izango du, "Iritzia" atalaren ondoren berehala, "Iritziaren oinarria" izenburuarekin. Adieraziko du:

- nazioarteko auditoretza-arauen arabera egin dela auditoretza;
- auditorearen erantzukizunak deskribatzen diren auditoria-txostenaren atalari erreferentzia;
- auditorea erakundearekiko independentea dela, auditoretzari buruzko etika-eskakizun aplikagarrien arabera.
- auditoria-nabaritasunak oinarri nahikoa eta egokia ematen duela.

Auditoretzaren funtsezko gaiak

Erakunde kotizatuen helburu orokorretarako finantza-egoeren multzo oso baten auditoretzen kasuan, auditoreak auditoretzaren funtsezko kontuak jakinaraziko ditu.

Kontuen auditoria Legearen 5.1c) artikulua eskatzen du auditoretza-txostenean oker materialak (iruzurrari dagozkionak barne) egoteagatik garrantzitsuentzat jotzen diren arriskuen deskribapena, auditoreak arrisku horiei emandako erantzunen laburpena eta, hala badagokio, arrisku horietatik eratorritako funtsezko oharren laburpena jasotzea. Ondorio horietarako, Interes Publikoko Erakundetzat hartzen ez diren erakundeen kasuan (IPE ez direnak), NIA-ES 701 aplikatzeak, erakunde horietarako aurreikusitako berezitasunekin, artikulua honetan jasotako betebeharra betetzeko aukera ematen du. Kasu horietan, "Auditoretzaren funtsezko gaiak" atalaren ordean, "**Auditoretzaren alderdi garrantzitsuenak**" atala erabiliko da.

Bestelako informazioa

Hala badagokio, auditoretzaren xede diren urteko kontuekin lotuta aurkezten dena hartu behar da kontuan; bereziki, kudeaketa-txostena.

Finantza-egoerekiko erantzukizunak

Auditoria-txostenak atal hau izango du: **Finantza egoerei dagokienez Zuzendaritzaren erantzukizunak:**

- Finantza-egoerak aplikagarri zaion finantza-informazioaren esparruarekin bat etorritik prestatzea, bai eta iruzurrak edo errakuntzak eragindako oker materialik gabeko finantza-egoerak prestatzeko zuzendaritzak beharrezkotzat jotzen duen barne-kontrolak izatea ere; eta
- Erakundeak funtzionamenduan dagoen enpresa gisa jarraitzeko duen gaitasunaren balorazioa.

Finantza-egoeren auditoretzarekin lotuta Auditorearen erantzukizunak

Auditoria-txostenak atal honetan zera adieraziko du:

- Auditorearen helburuak.
- Arrazoizko segurtasuna segurtasun-maila handia dela, baina ez du bermatuko oker material guztiak atzemango dituenik;
- Okerrak iruzur edo akats baten ondorio izan daitezkeela adieraziko du.

Auditorearen datuak (izena, helbidea,...) eta sinadura

Auditoria-txostenaren data

5.3.AUDITORIA-TXOSTEN EREDUAK

Ekonomisten Euskal Elkargoak, Euskal Herrian ikuskari lanbidea duten ekonomisten atal bereizia du: Euskal Herriko Ekonomista Ikuskaritzaileen Erregistroa (EIE). Euren web orrian auditoria-txosten ereduak deskargatu daitezke. Jarraian eurek euskarara itzultitako eredu-adibide bat:

Aldatu gabe (edo aldeko) iritzia dutenak Urteko Kontu Indibidualen/Urteko Kontu Bateratuen auditoretza-txostenak

Adibidea: Urteko kontu indibidualen auditoretza-txostena, IPE ez diren erakundeena eta, enfasi paragrafoa eta bestelako gaien paragrafoa dituen

AUDITORE INDEPENDENTE BATEK EGINDAKO URTEKO KONTUEN AUDITORETZA-TXOSTENA

ABC, S. A. sozietatearen akziodunei, (..... k aginduta) [nori zuzenduta¹]

Iritzia

ABC, S.A. ren (Sozietatea) urteko kontuak auditatu ditugu. Urteko kontu hauek, 20X1eko abenduaren 31ko balantzeak, eta aipatutako datan bukatutako ekitaldiari dagozkion galdu-irabazien kontuak, ondare garbiaren aldaketen egoera-orriak, diru-fluxuen egoera-orriak eta memoriak osatzen dituzte.

Gure iritziz, erantsitako urteko kontuek, arlo esanguratsu guztietan, 20X1eko abenduaren 31n Sozietatearen ondarearen eta egoera finantzarioaren irudi fidela adierazten dute, baita data horretan bukatu den ekitaldiari dagozkion emaitzen eta diru-fluxuena ere, aplikagarria zaion informazio finantzarioaren araudiaren arabera (memoriaren X oharrean adierazten dena), bereziki, bertan agertzen diren kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin.

Iritzia emateko oinarria

Auditoretza lana, Espainian indarrean dagoen kontu-auditoretza jardueraren arautegia jarraituz egin dugu. Gure erantzukizuna, arau horien arabera, *Urteko Kontuen Auditoretzaren inguruan, auditorearen erantzukizuna* atalean zehazten da.

Sozietatearengandik independenteak gara, Espainiako urteko kontuen auditoretzan jarraitu beharreko etika eskakizunen arabera (independentzia eskakizuna barne), urteko kontuen auditoretzaren arautegian xedatutakoarekin bat. Zentzu horretan, ez dugu urteko kontuen auditoretza ez den beste zerbitzurik eman, eta ez da gertatu aipatutako araudi-erregulatzailearen arabera ezinbestekoa den independentzia arriskuan jarri zezakeen inolako egoerarik.

Lortu dugun auditoretza-ebidentziarekin, iritzia emateko oinarri nahikoa eta egokia dugula uste dugu.

Enfasi paragrafoa²

Aipagarria da urteko kontuetako X oharra, Sozietatearen ekoizpen-instalazioetan izandako sutearen ondorioak deskribatzen dituen. Egoera honek ez du gure iritzia aldatzen.

Auditoretzaren alderdirik garrantzitsuenak

Auditoretzaren alderdirik garrantzitsuenak, gure iritzi profesionalaren arabera, egungo urteko kontuen auditoretzan hutsegite esanguratsuak egoteko arrisku esanguratsuenak bezala hartutakoak izan dira. Arrisku hauek, gure auditoretzaren testuinguruan eta urteko kontuen osotasunean hartu dira kontuan, baita horiei buruzko gure iritzian ere, eta ez dugu arrisku hauei buruzko iritzi bereizirik ematen.

[NIA-ES 701 arauaren arabera ondorengoaren deskribapena:

- *Hutsegite esanguratsuak egoteko arrisku esanguratsuenak, iruzurrengatik sortutakoak barne;*
- *Arrisku horiei auditoreak emandako erantzunen laburpena eta;*
- *Hala badagokio, aipatutako arriskuen ondoriozko funtsezko gogoetak.]*

Bestelako gaiak

20X0ko abenduaren 31n itxitako ekitaldiko ABC, S.A. sozietatearen urteko kontuak beste auditore batek auditatu zituen, 20X1eko martxoaren 31n urteko kontu horiei buruz aldeko iritzia eman zuelarik.

Bestelako informazioa: kudeaketa-txostena

Bestelako informazioak 20x1 ekitaldiko kudeaketa-txostena soilik biltzen du; berau egitea administratzaileen erantzukizuna da eta ez dago urteko kontuen barne.

Urteko kontuei buruzko gure auditoretza-iritziak ez du kudeaketa-txostena kontuan hartzen. Gure erantzukizuna kudeaketa-txostena dela eta, Espainian indarrean dagoen kontuen-auditoretzaren araudiaren arabera, hauexek dira: kudeaketa-txostena eta urteko kontuak bat datozen aztertzea eta informatzea aipatutako urteko kontuen auditoretzan lortutako sozietatearen ezagupenean oinarrituz eta gainerako ebidentzia ezberdinik kontuan izan gabe. Halaber, gure erantzukizuna, kudeaketa-txostenaren edukia eta aurkezpena jarraitu beharreko araudiarekin bat datozen ebaluatzea eta informatzea da. Egindako lanean oinarrituz hutsegite esanguratsurik dagoela ondorioztatzen badugu, horren berri emateko beharra dugu.

Egindako lanean oinarrituz, aurreko paragrafoan deskribatutakoa, kudeaketa-txostenak biltzen duen informazioa 20x1 ekitaldiko urteko kontuekin bat dator eta bere edukia eta aurkezpenak aplikagarria den araudia jarraitzen du.

Urteko kontuen inguruan, administratzaileen³ erantzukizuna.

Administratzaileen erantzukizuna da erantsitako urteko kontuak egitea, Sozietatearen ondarearen, egoera finantzarioaren eta emaitzen irudi fidela adieraziz sozietateari aplikatu behar zaion Espainian indarrean dagoen informazio finantzarioaren araudia jarraituz. Baita iruzurrengatik edo errakuntzengatik hutsegite esanguratsurik ez daukaten urteko kontuak prestatzeko beraien ustez egokiena den barne kontrola ere.

Urteko kontuak prestatzean, administratzaileen erantzukizuna da funtzionamenduan dagoen enpresa bezala jarraitzeko Sozietateak duen gaitasuna balioztatzea. Horretarako, dagokionaren arabera, funtzionamenduan dagoen enpresarekin zerikusia duten gaiak adieraziko dituzte funtzionamenduan dagoen enpresaren kontabilitate-printzipioa erabiliz; salbuespena izango da administratzaileek sozietatea likidatzeko edo eragiketak amaitzeko asmoa dutenean, edo beste aukera errealistatik ez dagoenean.

Urteko kontuen auditoretzaren inguruan, auditorearen erantzukizuna

Gure helburuak hauek dira: urteko kontuek, osotasunean hartuz, iruzurrengatik edo errakuntzengatik hutsegite esanguratsurik ez duten arrazoizko segurtasuna lortzea eta, gure iritzia barneratzen duen auditoretza-txostena igortzea.

Arrazoizko segurtasuna lortzea segurtasun maila altua da, baina ez du bermatzen Espainian indarrean dagoen urteko kontuen auditoretza jardueraren araudia jarraituz egindako auditoretzak existitu daitekeen hutsegite esanguratsua bat beti antzeman dezakeenik. Hutsegiteak iruzurrengatik edo errakuntzengatik sor daitezke, eta materialtzat hartuko dira, bai banaka bai batuta hartuta, urteko kontuetan oinarrituz erabiltzaileek hartzen dituzten erabaki ekonomikoetan arrazoiki eragiten dutela aurreikusten bada.

Auditoretza-txosten honen X eranskinean, urteko kontuen auditoretzan ditugun erantzukizunen deskribapen zehatzagoa ematen da. Deskribapen hau ...

[*deskribapena agertzen den orriaren zenbakia edo beste erreferentzia konkretu bat ipin!*] –n dago eta gure auditoretza-txostenean barneratzen den atal bat da.

[Auditorearen izena eta ROAC zenbakia]

[Auditorearen sinadura]

[Auditoretza-txostenaren data]

[Auditorearen helbidea; Auditoretza-sozietatea izatekotan, sozietatearen helbidea eta ROAC zenbakia]

(*) Gure Auditoretza-txostenaren X eranskina

Gure auditoretza-txostenaren edukiari, Eranskin hau gehitzen diogu; bertan, urteko kontuen auditoretzan ditugun erantzukizunak biltzen ditugu.

Urteko kontuen auditoretzaren inguruan, auditorearen erantzukizuna

Espainian indarrean dagoen kontuen-auditoretzaren arautegia jarraituz egindako auditoretza lan guztian, eszeptizismoz eta irizpen profesionala aplikatuz jardun dugu. Baita ere:

- Urteko kontuetan, iruzurrengatik edo errakuntzengatik, hutsegite esanguratsuak egoteko arriskuak identifikatu eta balioztatu egiten ditugu; arrisku horiei erantzuna emateko prozedurak diseinatzen eta aplikatzen ditugu; eta ebidentzia nahikoa eta egokia lortzen dugu gure iritzia emateko oinarria izateko. Iruzurreragatik gerta daitekeen hutsegite esanguratsua ez antzemateko arriskua, errakuntzagatik eman daitekeen hutsegite esanguratsua ez antzematekoa baino altuagoa da, izan ere iruzurrak kolusioaren, faltsutzearen, nahita egindako ez-egitearen, nahita egindako adierazpen okerren, edo barne-kontrolaren saihaspenaren ondorioz izan daitezke.
- Auditoretzarako garrantzitsua den barne-kontrolaren ezagupena lortzen dugu, egoeraren arabera egokiak diren auditoretza-prozedurak diseinatzeko helburuarekin; eta ez, erakundearen barne-kontrolaren eraginkortasunari buruzko iritzia emateko helburuarekin.
- Aplikatutako kontabilitate-politikak egokiak diren balioztatzen dugu; baita kontabilitate-estimazioen arrazoigarritasuna eta administratzaileek emandako informazioa ere.

- Administratzaileek funtzionamenduan dagoen enpresaren kontabilitate-printzipioa egoki erabili duten ondorioztatzen dugu; eta lortutako auditoretza-ebidentzian oinarrituz, funtzionamenduan dagoen enpresa bezala jarraitzeko Sozietateak daukan gaitasuna zalantzan jar dezakeen gertaera edo baldintzekin zerikusia duen ziurgabetasun esanguratsurik dagoen edo ez ondorioztatzen dugu. Ziurgabetasun esanguratsua dagoela ondorioztatzen badugu, gure auditoretza-txostenean urteko kontuetan honi buruz ematen den informazioari arreta jarri behar diogu edo, emandako informazioa ez bada egokia, iritzi-aldatua eman behar dugu. Gure ondorioak, auditoretza-txostenek datara arte lortutako auditoretza-ebidentzian oinarritzen dira. Hala ere, etorkizuneko gertaera edo baldintzek, Sozietateak funtzionamenduan dagoen enpresa izatez utz dezake.
- Urteko kontuen aurkezpen globala, egitura eta edukia balioztatzen dugu, emandako informazioa barne; baita urteko kontuek transakzioak eta hauen inguruko gertaerak irudi fidela erakusteko moduan jasotzen dituzten ere.

Erakundeko administratzaileekin harremanetan jartzen gara, besteak beste, planifikatutako auditoretzaren irismena eta egite datak, eta auditoretzan azaldutako arlo esanguratsuak jakinarazteko, baita barne-kontrollean antzemandako balizko gabezia esanguratsuak jakinarazteko ere. Administratzaileei jakinarazi zaizkien arrisku esanguratsuen artean, egungo urteko kontuen auditoretzan adierazgarrienak direnak zehaztu ditugu, hauek izanik, ondorioz, gure ustez arriskurik garrantzitsuenak.

Arrisku hauek gure auditoretza-txostenean deskribatzen ditugu, baldin eta legezko edo erregelamenduzko xedapenek gaia argitaratzea debekatzen ez badute.

Oharrak:

¹ Kontu Auditoretzaren Legearen 5.1.a) artikularen arabera, lanaren mandatua egin zuten pertsonak identifikatu behar dira, eta hala balegokio, zein pertsonen zuzentzen zaien ere. Azken aipamen hau kendu ahal izango da, izendapena Akziodunen Batzar Orokorrak egin duenean.

² Enfasi paragrafoa *Auditoretzaren alderdirik garrantzitsuenak* atalaren aurretik zein atzetik jar daiteke, auditorearen ustearen arabera enfasi paragrafoan barneratzen den informazioaren garrantzia kontuan izanik.

³ Administratzaile hitza, hala balegokio, ordezkatu egin behar da, erakunde auditatuak jarraitu beharreko legeriaren arabera urteko kontuak egiteko erantzukizuna daukan organoagatik.

(*) NIA-ES 700 (R) arauaren 40(a) atala jarraituz, testua txostenean barneratu daiteke *“Urteko kontuen auditoretzaren inguruan, auditorearen erantzukizuna”* ataleko paragrafoen ondoren.

Ereduak:

Ekonomisten Euskal Elkargoko web orriaren egoera desberdinetan erabili daitezkeen auditoria-txosten ereduak deskargatu daitezke:

<https://www.ekonomistak.eus/Contenidos/Ficha.aspx?IdMenu=a2bc611b-adf6-4905-b8bc-42734159337c&Idioma=eu-ES>