

6. IKASGAIA.- AUDITOREAREN INDEPENDENTZIA ETA BATERAEZINTASUNAK

Aurkibidea

- Helburuak
- Independentziaren printzipio orokorra
- Bateriaezintasunak. Suposamendu nagusien azterketa.
- Auditoreen kontratazio epeak
- Glosategia

6.1. HELBURUAK

Ikasgai hau auditorearen independentziari buruzkoa da. Independentzia, auditoriak egiteko ezinbesteko baldintza bat da. Independentzia, izaera absolutu eta orokorreko printzipio bat da, auditorearen jardueraren objetibotasuna lortzeko asmoz. Auditorea ikuskatutako enpresatik kanpo dagoen pertsona bat da eta ez du ez lotura familiarrik, ekonomikorik ezta bestelakorik auditoria egiterakoan kontrolatuak diren pertsonekin.

Auditorea ikuskatutako enpresarengandik independentea izango ez balitz, bere txostenak ez luke sinesgarritasunik izango. Independentea izateak, berak egiten duen lanari fidagarritasuna eta sinesgarritasuna ematen dio.

Legeak, auditoreak independentea izan eta agertu behar duela esateaz gain, bateraezintasunen zerrenda bat jartzen du auditorearen independentzia ziurtatzeko. Bateriaezintasunak, debeku konkretuak dira, legalki, independentzia printzipioarekin bat ez datozen suposamendu konkretuak. Legeak, gainera, kontratazio epe minimoak eta maximoak jartzen ditu.

Ikasgai hau bukatzean, ikasleak hurrengo gaiak ezagutuko ditu:

- Zer den independentzia
- Zergatik den garrantzitsua auditorea independentea izatea
- Zeintzuk diren auditoreen bateraezintasun zehatzak Bateriaezintasun egoeraren iraupena
- Auditoreen kontratazio epeak
- Auditoreak kargua uztearen arrazoiak

6.2. INDEPENDENTZIAREN PRINTZIPIO OROKORRA.

Auditoreak ezin ditu, ikuskatuko duen sozietatean, interes profesionalaz gain beste interes batzuk izan eta ezin da bere iritzia profesionala adierazteko askatasuna konprometitu dezaken edozein eraginetara lotuta egon.

Independentziaren oinarria, auditorea, ikuskatuko duen enpresatik kanpo dagoen pertsona bat izango dela da. Pertsona horrek ez du lotura ekonomiko, familiar edo bestelako loturarik izango pertsona kontrolatuarekin.

Enpresa baten informazio ekonomikoa eta kontablea sinesgarria izan dadin, informazio hori independentea den auditore batek kontrolatu behar du. Independentzia, kontuen auditoria egin ahal izateko ezinbesteko baldintza da. Independentziarik gabe egindako lanek zentzua galduko dute eta auditorea ez bada independentea, bere jarduerak ez da benetako auditoria izango.

6.3. BATERAEZINTASUNAK. SUPOSAMENDU NAGUSIEN AZTERKETA.

Kontuen Auditoriari buruzko Legearen 12. artikulua (Erregelamenduaren 43. art.a) dioenez, auditoreak eta auditoria sozietateak, ikuskatutako enpresarekiko independenteak izan behar dira. Kontuen auditoria bat egiteko egin zaion enkarguari uko egin beharko dio bere independentzia konprometitu ikus daitekeela ikusten badu. Bere independentziari egon daitezken mehatxuen kontrako babesak jarri beharko ditu, bai mehatxuak detektatzeko, ebaluatzeko, onargarria izan daiteken gradu batera murrizteko eta, behar bada, desagertzeko. Mehatxuek babesak gainditzen dituztenean, auditorearen independentziarengan eragina izanaz, kontuen auditoria enkarguari uko egin beharko dio. Gainera, Kontuen auditoriari buruzko 13. artikulua independentziaren printzipioa aldarrikatu ondoren, auditoreen bateraezintasunak adierazten ditu. Kasu hauetan, auditoreak ezingo du enkargua onartu, kontuen auditoria enkargua onartzeko debekua absolutua izanik.

Bateraezintasunetatik kanpo, auditore bati edo auditoria sozietate bati kontuen auditoria lan bat enkargatzen zaionean, auditoreak zirkunstantzia bakoitza aztertu eta bere independentziarentzat kaltegarriak izan daitezken mehatxuak identifikatu beharko ditu, mehatxuei aurre egiteko babes egokiak pentsatu, bai onargarriak diren maila batera murrizteko edo desagertu arazteko eta, azkenik, auditoreak erabakiko du auditoria enkargua onartzen duen ala ez. Auditorea izango da bere independentzia bermatzeaz arduratuko dena. Auditoreak enkarguari uko egin beharko dio, berak jarritako babesek ez badute independentzia ezaren arriskua onargarria den maila batera jaisten edo arrisku hori ez badute desagertu arazten. Mehatxuak ez badu auditorearen independentzia modu garrantzitsu batean kaltetzen, ez ditu babes neurriak zertan hartu behar, baina bere lan paperetan hartu dituen babes neurriak konstante arazi beharko ditu (Erregelamenduaren 44.3 art.a).

Kontuen auditoriari buruzko Legearen 13. artikulua, "edozein kasutan" enpresa batekiko, auditorearen independentzia ezabatzen duten zirkunstantziak ezartzen ditu. Suposamendu horiek independentziaren kontrakoak dira. Horregatik, auditoreak, horrelako egoera batean dagoenean, auditoria egiteko lana ukatu egin

beharko du. Kasu hauetan, auditoreak bere independentzia galduko duela uste da kontrako frogarik gabe.

Egia esan, auditoreak, bateraezintasun batean aurrean dagoenean eta bere independentzia kaltetua izan daitekeela uste duen beste edozein kasutan auditoria enkarguari uko egin beharko dio. Egia esan, bateraezintasunen kasuez gain, auditoreak, beste egoera askotan aztertu beharko du egoera batean independentea den ala ez.

Legeak, auditoreak jarritako babes neurriak periodikoki errebisa daitezela galdatzen du. Babes neurri horiek, lan paperetan jaso beharko dira eta oso lagungarri izango dira kontuen auditoriaren kalitate kontrol bat egiten denean.

Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutua arduratuko da independentzia obligazioa betetzen dela zaintzeaz eta lan konkretu batean independentziarik egon den ala ez baloratzeaz.

Kontuen auditoriari buruzko Legeak dioenez, **bateraezintasunak** hurrengoak dira (Legearen 13. art.a):

a) Ikuskatuko den enpresan zuzendaritza zein administrazio organoko karguak izatea, bertan enplegua izatea edo barne gainbegiraketaz arduratzea.

Auditorea eta administratzailea berdinak badira, kontrolatzaileak eta kontrolatuak berdinak izango lirateke. Administratzaileek eta zuzendariek, urteko kontuetan erreflexua duten gestio eta administrazio funtzioak dituzte eta, ondorioz, kasu askotan, berak egindako jarduerak kontrolatu edo aztertu beharko lituzke auditoreak. Administratzaileak dira urteko kontuak sinatzen dituztenak eta, ondorioz, beraien erantzuleak.

Enplegu postua: beste baten kontura (pertsona fisikoa edo juridikoa), zerbitzu ordainduak antolaketa eta zuzendaritza eremuan egiten dituena, lan legediaren arabera (Erregelamenduaren 46.1c).

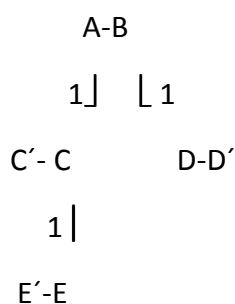
Barne gainbegiraketa: Enpresaren politika eta prozedurak errebisatu eta kontrolatu.

b) Enpresa ikuskatuan, zuzenean edo zeharka, finantza interesa izatea, alderdietako batentzat garrantzitsua bada behintzat. Kasu honetan, auditoreak bateraezintasun egoera izendapena onartu aurretik konpondu behar du (adibidez, enpresa ikuskatuan duen partaidetza salduz, partaidetzak garrantzitsua izateari uzten dion neurrian behintzat).

Auditore bat Sozietate Anonimo bateko akzioduna bada, bere kapitalean partaidetza garrantzitsu bat izanik, ez zaio interesatzen sozietateak arazoak izatea diru asko inbertitu baitu sozietate horretan.

Erregelamenduaren 46.2 art.ak dioenez, finantza interesa garrantzitsua izango da: a) Interesek hori, bazkidearen ondare pertsonalaren %10 baino gehiago izatea; b) interes hori, ikuskatutako enpresaren kapitalaren, boto eskubideen edo ondarearen % 5a edo 0,5 ikuskatutako sozietatea interes publikodun entitatea bada; etab.

c) Enpresariarekin, administratzaileekin edo finantza eta ekonomia saileko arduradunarekin ezkontza-ahaidetasuna egotea, lehen graduko odolkidetasuna eta ezkontza-ahaidetasuna, edo bigarren gradura arteko odolkidetasun kolaterala izatea, azken erlazio hauek dituztenen ezkontideak barne.



A-k eta B-k bi seme dituzte, C eta D. C' eta D', C eta D-ren ezkontideak dira. Aldi berean, C eta C'k, E izeneko seme bat dute, azken hau, E'-rekin ezkonduka dagoelarik.

Odolkidetasunak, odol berdineko pertsonak lotzen ditu. Ahaideen arteko distantzia graduen bitartez kontaktzen da. Pertsona bat, bere gurasoengandik gradu batera dago eta bere aitona-amonarengandik bi gradutara. Bere osabarengandik hiru gradutara eta bere lehengusuarengandik lau gradutara dago. Lehenengo, A eta B-rengana igotzen da (enbor berdina) eta, gero, jaitsi egiten da.

E, bere gurasoengandik (C eta C'), gradu batera dago, bere aitona eta amonarengandik (A eta B) bi gradutara eta D-rengandik (bere osaba) hiru gradutara. C, bere gurasoengandik (A eta B) gradu batera dago eta bere anaiarengandik (D), bi gradutara. Ondorioz, adibidez, C edo C' sozietate baten administratzaile badira, E-k (beraien semeak) ezin ditu sozietate horren urteko kontuak ikuskatu baina D (bere osaba) baldin bada administratzailea, legez, ez du bateraezintasunik sozietate hori ikuskatzeko, berarengandik hiru gradutara baitago.

Ezkontza-ahaidetasuna. Ezkontzak, ezkontide bat bere ezkontidearen odolkideeekin lotzen du. Graduak odolkidetasunaren kasuan bezala kontaktzen dira. Ezkontza-ahaidetasuna, ezkontide baten eta bere ezkontidearen odolkideen artean dago (ezkontza ahaidetasuna ez da ezkontide baten eta bere ezkontidearen odolkideen ezkontideen artean ematen, hau da, E' eta D'-ren artean ez dago ezkontza ahaidetasunik). E', C eta C'-rekin (bere ezkontidearen gurasoekin), A eta B-rekin (bere ezkontidearen aitona eta amonarekin) eta D-rekin (bere ezkontidearen osabarekin) ezkontza-ahaidetasunaren bidez lotuta dago (baina ez D'-rekin, hau ez baita Eren, bere

senarraren, odolkidea, E eta D'ezkontza-ahaidetasunez lotuta baitaude). Ezkontza-ahaidetasuna kalkulatzeko E', Eren lekuan ipiniko da. Graduak odolkidetasunaren kasuan bezala kalkulatzeko dira.

d) Ikuskatu behar den enpresan urteko kontuak prestatzea.

e) Ikuskatu behar den enpresan balorazio zerbitzuak egiten baditu, kopuru garrantzitsuen azterketa badarama (auditoreak, adibidez, enpresa bat baloratzen badu...).

f) Ikuskatu beharreko enpresan barne auditoria (barne gainbegiraketa) egiten duen pertsona.

Barne auditoria enpresak berak duen barne auditoriako departamentuak egiten du. Informazioa fidagarria den, politika eta arauak betetzen diren, baliabideak modu efizientean erabiltzen diren eta zuzendaritzak finkatutako helburuak betetzen diren errebisatzen du. Barne auditoria egiten duenak ezin du urteko kontuen kanpo auditoria egin.

g) Aldi berean, ikuskatu beharreko enpresan abokatutza lanak egiten baditu, zerbitzu horiek pertsona juridiko desberdinek administrazio kontseilu desberdinarekin ematen ez badituzte behintzat eta azken kasu honetan, abokatutza lanak, urteko kontuetan eragin garrantzitsua ez badute behintzat.

h) Bezero batek auditoreari, edozein kontzeptugatik (kontuen auditoria edo beste edozein zerbitzugatik) egindako ordainsariak, auditorearen urteko sarreraren portzentaje garrantzitsua suposatu duenean, azken hiru urteak kontuan hartuz.

Auditoreak, bere diru sarreraren zati handi bat enpresa zehatz batengandik jasotzen badu, diru sarrera hori galtzearen beldurrak independentea ez izatea ondorioztat duenean.

Erregelamenduaren 46.8 art.an portzentajeak datoz.

Auditoria sozietateak sei bazkide baino gutxiago dituztenean eta auditore pertsona fisikoaren kasuan, beti ere, interes publikodun entitateak ikuskatu ez badituzte, ikuskatu duten enpresarengandik (eta berarekin lotuta daudenekin) jaso dituzten ordainsariekin bere diru sarreraren %20 gainditzen dutenean, azken hiru urteen media eginaz. Beste auditoria sozietateen eta auditoreen kasuan %15 gainditzen denean. Beren jarduera hasi berri dutenen kasuan, lehenengo hiru urteetan, media eginaz, %40 gainditzen denean.

i) Ikuskatu behar den enpresan finantza informazioa egiteko teknologi sistemaren diseinua eta exekuzioa egiten badu (kontabilitatea egiteko programa informatikoen diseinua), zerbitzua, ikuskatutako enpresaren instrukzioak jarraituz egiten denean ezik.

Auditoriari buruzko Legearen 13. artikuluan egindako **bateraezintasunen hedapena**

1.- Enpresa edo entitatei buruzko arauak, berarekin zuzenean edo zeharka kontroleko erlazio baten bidez (Merkataritza Kodeko 42. art.a) lotuta daudenei aplikatuko zaizkie (enpresa bat ikuskatzeko bateraezintasunean banago ezingo dut enpresa horrekin lotuta dagoen beste bat ikuskatu). Lotura hori, erabaki batasuna eta zuzendaritza bakarria dakarten akordio eta estatutu klausulen bidez ere lortu daiteke.

A A-k zuzenean B-ren kapitalean parte hartzen du, kontrolatuz, zuzenean lotuta daude.
↓
B B-k zuzenean C-ren kapitalean parte hartzen du, kontrolatuz, zuzenean lotuta daude.
↓
C A-k zeharka C-n partaidetza du, zuzenean B-n baitu eta honek C-n.

2.- Bateriaezintasunak txostena sinatu duenaren ezkontideak baditu edo auditorearekin lehen graduko odolkidetasun eta ezkontza-ahaidetasun (gurasoek edo seme alabek edo beren ezkontideek) lotura duenak baditu edo bigarren gradura arteko odolkidetasun kolaterala duenak baditu (anai arrebek), azken hauen ezkontideak (koinatuek) barne, auditorea ez da independentea izango.

Ezkontide bat sozietate baten kontuak ikuskatzeko bateraezintasunean badago, beste ezkontideak ezingo ditu sozietate horren kontuak ikuskatu. C´ez dago ezkontza-ahaidetasunez D´rekin lotuta baina C bai. Bateriaezintasunen hedapen hau dela eta, C´k ezingo ditu D´administratzailea den enpresaren urteko kontuak ikuskatu.

Auditorea edo auditoria sozietatea ez da independentea izango ikuskatu beharko enpresa batekiko, bateraezintasuna auditoria sozietateko bazkideek dutenean,

Auditoria sozietate batean auditore eta bazkidea bazara, eta pertsonalki bateraezintasun egoera batean bazaude, bateraezintasun hori auditoria sozietatera hedatuko da.

Esan beharra dago, Kontuen Auditoriari buruzko Legeak, bere Erregelamenduak eta Auditoria Arau Teknikoek adierazitako bateraezintasunez gain, independentzia eza beste edozein suposamendutan egon daiteke. Adibidez, ikuskatu beharreko sozietatearen administratzaileekin edo zuzendariekin hirugarren edo laugarren gradura arteko odolkidetasun edo ezkontza-ahaidetasun lotura izatea, beraien laguna izatea, ikuskatutako enpresaren akziodun soil bat izatea, etab. Auditore batek, nahiz eta bateraezintasun suposamendu batean ez egon, ez dela independentea izango uste

badu, ez du kargua onartu behar. Auditore baten laguntzailea denean bateraezintasun egoera batean dagoena, hori ere, ez dago erregulatuta. Kontuen auditoriaren Legeak dioenez, auditorea independentea izan eta agertu behar da eta auditoria arau teknikoek (1.3.5) diotenez, independentea izan eta horrela agertzeko, auditoreak izan ditzaken interes bakarrak interes profesionalak izango dira, ezin du arazoan konponbide objektiboa zalantzan jartzen duten eraginei lotuta egon, ezta iritzi profesionala askatasunez ematea mugatzen dutenei ere.

3.- Auditore batek edo auditoria sozietate batek ezingo du enpresa bat ikuskatu bateraezintasunetako bat txostena sinatzen duen auditorearekin edo auditoria sozietatearekin sare bat osatzen duten pertsona batek edo entitate batek duenean.

Sare bat osatuko dute, Merkataritza Kodearen 42. art.aren arabera lotuta dauden entitateak, edo erabaki batasun bat osatzen dutenak edo estatutuen bidez edo akordio baten bidez, zuzendaritza bakar baten pean daudenean.

Bateraezintasun bat izan arren auditoreak sozietatearen urteko kontuak ikuskatzen baditu, arau-hauste oso larri bat egingo du, Kontabilitate eta kontuen ikuskaritza Institutuak zigortuko duen arte.

Bateraezintasun egoeraren iraupena

Auditoreak auditoria lana egin ahal izateko ezingo du bateraezintasuna izan ikuskatu behar duen ekitaldiaren aurreko urtearen hasieratik kontatzen hasita, auditoreak edo auditoria sozietateak auditoria lana bukatzen duen arte.

Auditoria lanak bukatu eta hurrengo bi ekitaldietan, txostenak sinatzen dituen auditoreak eta auditoria sozietateak ezingo dira ikuskatutako enpresa edo erakundean ezta taldeko enpresatan zuzendari edo administratzaile izan, ezingo dute bertan lanposturik izan ezta ikuskatutako entitatean alderdientzat garrantzitsua izan daiteken finantza interesik izan.

Sozietate ikuskatuak, aldeko txosten baten truke, auditoreari horrelako kargu bat eskaintzea ekidin nahi da. Auditorearen independentzia salbu uztea nahi da. Auditoria lanak bukatu eta sozietate ikuskatuan, berehala, horrelako postu bat izatea posible balitz, independentzia, objetibotasuna eta zintzotasuna arriskuan jarriko liriteke.

6.4. AUDITOREEN KONTRATAZIO EPEAK.

Kontuen Auditoriari buruzko Legearen 19 artikulua dioenez, auditoreak eta auditoria sozietateak hasierako epe konkretu baterako kontratatuko dira. Hasierako epe hau ezin izango da hiru urteko epea baino laburragoa izan ezta bederatzi urtekoa

baino luzeagoa. Hasierako epea bukatu ondoren, auditorea gehienez hiru urteko kontratuekin kontratatua izan daiteke behin eta berriz (Erregelamenduaren 52. art.a).

Auditoreari lehenengo aldiz kontratatzen zaionean, gutxienez hiru urterako kontratatuko zaio eta gehienez bederatzi urterako. Lehenengo kontratua bukatzen denean (beti ere gutxieneko hiru urteko epea eta gehieneko bederatzi urteko epea errespetatuz) auditore hori behin eta berriz kontratatua izan daiteke gehienez hiru urteko kontratuekin.

Hiru urteko epe minimo horrekin, alde batetik, auditorearen independentzia ziurtatu nahi da (kontratuaren iraupena urte batekoa balitz, auditoreak presionatuagoak sentitu daitezke sozietate ikuskatuak berriz kontratatuko dien ala ez pentsatuz eta, ondorioz, auditoria txostena egiterakoan askatasun gutxiago izan. Lehenengo kontratua zenbait urterako denez, lasaiago egon daitezke) eta bestetik, auditorearen lanaren kalitatea hobetu daiteke (auditorea sozietatearen kontabilitatearekin ohitzen baita, sozietatearen egoera hobeto ezagutzen du eta kostuak gutxitzen dira, kontratua zenbait urterako denean, auditoreak kontabilitatea ezagutzen inbertitu dituen orduak hurrengo urtean errentagarri egiten baitira).

Bestetik, bederatzi urteko epe maximoa, auditorearen eta sozietate ikuskatuaren arteko erlazioa egonkorra ez bihurtzeko da, denbora gehiegi elkarrekin egoteak beraien artean hurbiltasuna sor dezake eta independentziarentzat arriskutsua izan daiteke.

1995. urtea baino lehen, auditoria bukatzerakoan, ezin zen auditore berdina hurrengo hiru ekitaldietan izendatu (auditore aldaketa egotea beharrezkoa zen). 1995ean, auditorea aldatzearen obligazioa kendu egin zen eta, 1995etik aurrera lehenengo kontratua bukatzean, urtero auditore berdina izendatu zitekeen (ikasgai honetan, aurrerago salbuespen bat azalduko dugu). Gaur egun, gehienez, hiru urteko kontratuekin birkontratua izan daiteke. Auditore berdina izendatzeko dagoen posibilitate honek, bederatzi urteko epe maximoari buruz lehen eman dugun esplikazioa zentzurik gabe uzten du, auditore berdina urtero izendatua izan baitaiteke nahiz eta bederatzi urte auditore berdinarekin egon.

Lehenengo kontratua edo bere luzapena bukatzen denean, auditoreak ezta ikuskatutako entitateak ez badute kontratuarekin jarraitu nahi ez dutela esaten, kontratua beste hiru urtez modu tazitoan luzatua izango da.

Ikuskatutako sozietatea interes publikokoa bada (Bankuak, Kutxak, Aseguru konpainiak...), sozietatearen negozio zifra 50.000.000 euro baino altuagoa bada, hasierako kontratua egin zenetik zazpi urte pasa badira, obligaziozkoa izango da auditoria txostenaren sinatzailea aldaketa, bi urte pasa behar direlarik pertsona horiek sozietate hori berriz ikuskatu ahal izateko (Erregelamenduaren 53. art.a).

Kontuen auditoria obligaziozkoa ez denean, aipatutako epe guztiak ez dira aplikagarriak izango.

Arau orokorrari salbuespenak

Legearen 19. artikuluan zehaztutako epeak ez dira aplikagarriak izango hurrengo suposamenduetan:

a) Kontuen auditoria legalki derrigorrezkoa ez denean, ez dira aplikagarriak izango aipaturiko hiru urteko epe minimoa eta bederatzi urteko epe maximoa.

Hau zentzuzkoa da, epe maximoa eta minimoa auditorearen independentzia salbu uzteko ezarri baitziren eta, auditoria borondatezkoa bada, independentzia egongo dela ziurragoa izango da eta, ondorioz, gai hau erregulatzeko arrazoi gutxiago.

b) Merkataritza Kodeko 40. artikuluan aurreikusitako suposamendua. Enpresari guztiak beraien enpresaren urteko kontuak ikuskatzera behartuta egongo dira dagokion Auzitegiak horrela erabakitzen badu, bidezko interesa frogatzen duenaren eskaera oinarritua onartzen badu. Kasu honetan, azken ekitaldiaren urteko kontuak ikuskatzeko izendatuko da auditorea.

Adibidez: gerta daiteke, hartzekodun bat, obligaziodunen sindikatuaren komisarioa (obligaziodunen ordezkaria), edozein bazkide edo sozietatearen langileak sozietatearen urteko kontuez ez fidatzea. Horietako edozeinek froga dezake bidezko interesa duela eta, oinarritua dagoen eskaera bat egiten badu, Auzitegiak ekitaldi horretako urteko kontuak ikuskatuko dituen auditore bat izendatzea lor dezake.

c) Auditorea Merkataritza erregistratzaileak izendatzen duenean. Kasu honetan, auditoreak azkenengo ekitaldiaren urteko kontuak ikuskatuko ditu.

d) Auditorea epaile batek izendatzen duenean. Bidezko kausa egonik, sozietatearen administratzaileek eta auditoreen izendapena eskatzeko legitimatuta dauden pertsonak (akziodunak eta obligaziodunen sindikatuaren komisarioa), epaileari, Batzar nagusiak edo Merkataritza erregistratzaileak izendatutako auditorearen errebokazioa eta beste baten izendapena eska diezaioke .

Auditorea errebokatzeko bidezko kausa, auditoreak bere obligazioak bete ez dituen egongo da (adibidez, enpresa ikuskatuaren gaineko informazioari buruz sekretua gordetzeko obligazioa). Auditore baten izendapena ezingo da errebokatu (efekturik gabe utzi), izendatua izan zenerako epea igaro aurretik, errebokatzeko bidezko kausarik ez badago behintzat.

Azkenengo hiru suposamenduetan (b, c eta d), kontratazio epea ekitaldiaren urteko kontuak ikuskatzeko izango da. Lehenengo suposamenduan (a suposamenduan), sozietatea borondatez ikuskatua izango denez, auditorea nahi duten eperako izendatua izan daiteke inolako mugarik gabe.

Kargua uztea

Normalean, auditoreak **kontratuan erabakitako izendapen epea betetzean** utzi beharko du bere kargua. Kargua amaitzearen arrazoiak, ere, ondorengoak izan daitezke:

- Auditore pertsona fisikoaren heriotza eta ezgaitasuna. Auditoria Sozietatearen desegitea.
- Ikuskatua izan behar den enpresaren desagerpena.
- Auditorea auditoria egiteko bateraezintasun suposamendu batean egotea.
- Bidezko kausa bat egonik, auditorea errebokatua izan denean.

Auditorea errebokatzeko bidezko kausa bat egongo da, auditoria erregulatzen duten arauak, legezkoak edo profesionalak (arau teknikoak), hausten dituenean, edo kontratuzko obligazioak hausten dituenean (ikuskatutako sozietatearekin auditoreak ospatu zuen kontratutik dagozkion obligazioak ez betetzea). Adibidez, sekretua ez gordetzea, beren jardueran lortutako informazioa bere probetxuan edo beste baten probetxuan erabiltzea, etab.

Kontuen auditoriari buruzko Legearen Erregelamenduak dionez (4.º Xedapen gehigarria), balantze laburtua egitea posible ez izateagatik, administrazio publikoak emandako diru laguntzak jasotzeagatik edo sektore publikoarekin kontratatzeagatik bere kontuak ikuskatuak izatera behartuta dauden sozietateek, ezingo dute auditore baten izendapena bidezko arrazoirik gabe errebokatu kontratazio epea bukatu aurretik, errebokaziorako bidezko kausa egongo delarik kontuak ikuskatuak izateko obligazioa desagertzen denean.

- Auditoreen Erregistro Ofizialetik baja. Baja hori, bai behin-behinekoa edo behin betikoa, hurrengo suposamenduetarako aurreikusita dago: Kontuen Auditoriari buruzko Legearen 8. artikulua (auditore pertsona fisiko izateko baldintzak) eta 10. artikulua (auditoria sozietateak sortzeko baldintzak) galdatzen dituzten baldintzaren bat ez betetzean; borondatezko eskakizuna egitean (auditoreak berak, nahi duelako Erregistrotik baja eskatzen badu); fidantza ez mantentzean (auditore pertsona fisikoak ez jardunlari izatera pasako dira); zehatua izatean (hamargarren ikasgaian, auditoreak egin ditzaken arau-hausteak eta, ondorioz, jarriko zaizkion zehapenak aztertuko ditugu. Zehapen horietako bat Auditoreen Erregistro Ofizialetik baja ematea da, ondorioz, ezingo duelarik auditore izaten jarraitu).

6.5.- AUDITOREAREN ORDAINSARIA.

Auditoreen ordainsariak edo hauek kalkulatzeko irizpideak, beti ere, funtzioak betetzen hasi aurretik finkatuko dira eta funtzio hauek bete beharko dituzten epe osorako. Ikuskatutako entitateari egiten zaizkion beste zerbitzuek ezin dute auditorearen ordainsariengan eraginik izan. Aipatutako funtzioa betetzeagatik, ezin izango dute bestelako ordainsari edo abantailarik jaso ikuskatutako sozietatearengandik (Legearen 21 art.a).

Arau honekin auditorearen independentzia ziurtatu nahi da. Honela, auditorearen lanen gorabeherek eta auditoria txostenaren edukiak, ez dute auditorearen ordainsarian eraginik izango.

Auditorearen eta Ikuskatua izango den sozietatearen artean ospatutako auditoria kontratuak izan dezaken epea luzea dela eta, ordainsariaren zenbatekoa, kontratuaren epe osorako, aurretik eta modu zehatz batean finkatzeko zailtasunak egon daitezke. Ondorioz, hasierako ordainsari bat zehaztu daiteke lehenengo urterako eta hurrengo ekitaldietarako irizpide batzuk, KPI, sozietatearen tamaina berria, etab. (Balantzearen portzentajea, negozio bolumena edo sozietatearen emaitzak).

Kontratuan finkatu diren ordainsaria kalkulatzeko irizpideak berdinak izan behar dira kontratuaren epe osorako.

6.6. GLOSARIOA

Auditorearen izendapena

Sozietateak urteko kontuak ikuskatu behar dituenean, ikuskaritza hori egingo duen auditorea bazkideen Batzar nagusiak, Merkataritzako Erregistratzaileak edo Epaile batek izenda dezake. Sozietatea urteko kontuak ikuskatzera behartuta dagoenean, auditorea akziodunen Batzar nagusiak izendatzea da ohizko suposamendua. Baina batzuetan, izendapena Merkataritzako Erregistratzaileak edo Epaile batek egin beharko du.

- 1) Akziodunen Batzar Nagusiak egindako izendapena: Akziodunen Batzarra da, ikuskatu beharreko ekitaldia bukatu aurretik, auditorea izendatu behar duena.
- 2) Merkataritzako Erregistratzaileak egindako izendapena: ekitaldia bukatu eta Batzarrak izendatutako auditorerik ez balego, edozein akziodunek, obligaziodunen sindikatuaren komisarioak edo administratzaileek, auditore baten izendapena eska diezaiokete Merkataritzako Erregistratzaileari.
- 3) Epaileak egindako izendapena: bidezko kausa bat dagoenean (auditoreak legezko obligazioak ez betetzea, adibidez, bere lanean sozietateari buruz ezagutu dituen gauzei buruz sekretua ez gordetzea), administratzaileek eta auditorearen izendapena eskatzeko legitimatuta dauden pertsonak, Batzarrak edo Merkataritzako Erregistratzaileak izendatu zuen auditorearen izendapenaren errelokazioa eska diezaiokete epaileari eta beste auditore baten izendapena.

Bere urteko kontuak ikuskatzera behartuta ez dagoen sozietate batean, sozietateak berak, bere borondatez, bere kontuak ikuska ditzake, adibidez, bazkideek Batzarrean horrela erabaki dutelako.

Gainera, Sozietate Anonimoei buruzko Legeak 265. artikuluan dioenez, gutxienez, kapitalaren ehuneko 5 duten bazkideek, Merkataritzako Erregistratzaileari, sozietatearen kargura, ekitaldi zehatz bateko urteko kontuen berrikuspenera eska diezaiokete, ekitaldi horren itxieratik hiru hilabete igaro ez badira.

Errebokatzea

Auditorearen izendapena errebokatzea, auditorearen izendapena efekturik gabe uztea esan nahi du.

Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutuaren Aldizkaria

Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutuak aldizka argitaratzen duen Aldizkari bat da. Bertan, Auditoria Arau Teknikoak, Kontabilitate araei buruzko Ministerioaren Aginduak, auditoreek egindako arau-haustek, Auditoreen Erregistro Ofizialean inskripzioak eta bajak, Kontabilitateari buruz eta Kontu-ikuskaritzari buruz Institutuari egindako kontsultak eta erantzunak, etab. argitaratzen dira.

Kontsultak

Institutuari planteatutako zalantzak dira. Zalantza horiek, urteko kontuak aurkezteko edo ikuskatzeko ahalmenak dituzten pertsonak planteatzen dituzakete, kontabilitatearekin eta kontuen auditoriarekin erlazionatuta dauden gaiez. Kontsultak Institutuaren Presidenteak erantzunatu ditu. Kontsultak interes orokorra duenean Institutuaren Aldizkarian argitaratuko da.