

7. IKASGAIA.- KONTUEN AUDITORIA SOZietATEAK.

Aurkibidea

- Helburuak
- Kontuen Auditoria Sozietateei buruzko orientabideak.
- Auditoria Sozietateak eratzeko baldintzak
- Erregimen juridikoa

7.1. HELBURUAK

Ikasgai hau Auditoria Sozietateei buruzkoa da. Kontuen auditoria jarduera, Kontuen Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatuta dauden pertsona fisikoek eta pertsona juridikoek (Auditoria Sozietateak) egin dezakete. Garrantzitsua da auditoria jarduera pertsona juridikoek egin dezaten posible izatea.

Azken urteetako garapen ekonomikoak, arlo juridiko-kontablean, aldaketa izugarria suposatu du, kontabilitatea konplikatu egin da eta, honek, kontabilitatearen auditoriaren zailtasuna handitu du. Pertsona fisikoen muga material eta ekonomikoek, medio profesionalen eta ezagutza profesionalen elkartzea beharrezkoa egiten du, honen ondorioz, kontuen auditoriak egiten dituzten pertsona juridikoak gero eta gehiago direlarik.

Ikasgai honetan, auditoria sozietateek auditore pertsona fisikoekin konparatuz dituzten abantailak aztertuko ditugu, auditoria sozietate bat eratzeko beharrezkoak diren baldintzak, auditoria sozietatearen kasuan independentzia eta fidantza.

Ikasgai hau bukatzean, ikasleak hurrengo gaiak ezagutuko ditu:

- Zergatik, gaur egun, hainbeste auditoria sozietate dauden
- Zeintzuk diren auditoria sozietateak eratzeko beharrezkoak diren baldintzak
- Auditoria Sozietateen independentzia
- Auditoria Sozietateak edo bere bazkideek jarri beharreko fidantza

7.2. KONTUEN AUDITORIA SOZietATEEI BURUZKO ORIENTABIDEAK.

Auditoria Sozietateek, bolumen eta negozio zifra oso altuak dituzten eta oso konplexuak diren enpresen auditoria egiteko, egitura profesional moderno eta efikazak dituzte.

Enpresa txikien eta ertainen auditoriak oso ongi egiten dituzten auditore pertsona fisikoen kasuan, ordea, zaila izango da pertsona bakar batek efikazia berdinarekin oso handia den enpresa baten auditoria egitea.

Zaila izango da auditore bakar batek sozietate handien edo sozietate taldeen auditoria egitea. Honelako auditoriak pertsona talde handi batek egin behar izaten ditu eta, gainera, lan hori egiteko, zenbait hilabete beharko dira.

Auditoria Sozietateen abantailak:

1.- Auditoria lanak egiteko gaitasuna izanik, bulego batek suposatzen dituen gastuei aurre egiteko ahalmena ez duten pertsonak biltzen ditu. Auditoria sozietateek ekipamendu hobea izan dezakete eta pertsonal gehiago.

2.- Lan banaketarentzat mesedegarria da.

3.- Langileak gaixo jartzen direnean edo beste ezbehar edo arazo bat gertatzen denean, langileak ordezteko posibilitatea dago.

Abantaila hauek direla eta, enpresa handien auditoriak egiteko, gero eta gehiagotan, Auditoria Sozietateak kontratatzen dira.

Nahiz eta enpresa handien auditoria egiteko auditoria sozietateen abantailak argiak izan, auditore pertsona fisikoek ere beren garrantzi eta abantailak dituzte. Auditore pertsona fisikoek, beren jardueran, arintasun handia dute, egintzen batasun bat dago, burokrasia aurrezten da, auditore berak auditoria eragiketa nagusietan zuzenean parte hartu dezake, egiturazko gastu gutxiago dago, etab. Arrazoi guzti hauek direla eta, auditore pertsona fisikoak enpresa txikien eta ertainen auditoria egiteko oso egokiak izan daitezke, beren lanak oso onak izanik eta, askotan, auditoria sozietate handien kostuak baino baxuagoak.

7.3. AUDITORIA SOZIEATEAK ERATZEKO BALDINTZAK.

Kontuen Auditoriari buruzko Legearen 7. artikulua dioenez, kontuen auditoria jarduera, Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatu ahal izateko baldintzak betetzen dituzten pertsona fisikoek edo juridikoek egin dezakete. Auditore pertsona fisikoen kasuan bezala, auditore pertsona juridikoek (auditoria sozietateek) kontuen auditoria egiteko fidantza bat jarri behar dute, beren jardueran izan ditzaketan erantzukizunen berme bezala.

Legearen 10. artikulua Auditoria Sozietate bat eratzeko zein baldintza bete behar diren zehazten dute. Baldintza horiek hurrengoak dira:

- a) Auditoria sozietatearen izenean txostenak sinatzen dituzten pertsona fisikoak Espainian auditoria jarduera egiteko baimenduak egotea, hau da, auditore jardunlari izatea.

- b) Botoen gehiengoa, Europar Batasunean auditoriak egiteko baimenduak dauden auditoreen (jardunlariak) eta auditoria sozietateen esku egotea.

Auditoria Sozietatearen bazkide kopuruari dagokionez, sozietate forma bakoitza erregulatzen duen legeriak zehaztutako zifra hartuko da kontuan. Adibidez, auditoria sozietatea sozietate anonimo bat bada, bazkide kopuru minimoa batekoa izango da. Auditoria sozietatea sozietate kolektibo bat bada, bazkide kopuru minimoa bikoia izango da, etab. Kopuru maximoari dagokionez, ez dago mugarik.

Baldintza honekin, auditoria sozietatea auditore jardunlari diren bazkideek kontrolatzea nahi da. Botoen gehiengoa auditoreen esku egotea galdatzen da, sozietate anonimo bat bada botorik gabeko akzioak egon daitezkeelako. Akziodunen Batzar nagusian akordioak botoen gehiengoaren bidez hartzen dira (Batzarrean emandako botoen erdia gehi bat). Normalean, kapitalaren gehiengoa duenak, botoen gehiengoa ere izaten du baina, gutxi batzuetan, sozietate anonimo batean, akzio batzuk botorik ez izatea gerta daiteke eta, kasu horretan, auditore diren bazkideek Batzar Nagusiaren bozketan gehiengoa gal dezakete, auditoria sozietatearen kontrola galtzen dutelarik.

Gainera, bazkide auditore horiek jardunlariak izan behar dira. Ondorioz, jardunlariak ez diren auditoreak eta hirugarren batentzat zerbitzuak prestatzen ari direnak, gehiengo horren kanpo gelditzen dira, jardunlariak izan behar baitira.

Zer gertatzen da sozietatearen bazkide kopurua bikoia izanik beraietako bat bakarrik baldin bada auditorea?

Gai honi dagokionez, Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutuaren kontsulta bat dago (1992.ko abendukoa, 11. zenbakia, 126 orri.), gai honi buruz zera dioena: “bazkide auditoreen kopuruaren gehiengoa lortu ezin denean, bazkide auditoreen kopurua eta auditore ez direnen kopurua berdina delako, bazkide diren auditoreek kapitalaren gehiengoa eta botoen gehiengoa dutenean, gehiengo hori lortuta dagoela kontsideratuko da.

Kontu Auditoriari buruzko Legeak dioenez, pertsona batek auditore izateko beharrezkoak diren baldintzak betetzen ez dituenean, Auditoreen Erregistro Ofizialetik baja emango zaio. Ondorioz, auditore izateko beharrezkoak diren baldintzetatik bat edo gehiago betetzen ez badira, adibidez, bat batean, edozein arrazoi dela eta, Auditoria Sozietatearen auditore jardunlarien kopurua bazkideen gehiengoa ez bada, Auditoriari buruzko Legeak dioenez, Auditoreen Erregistro Ofizialetik baja eman beharko zaio auditoria sozietate horri. Hala ere, ondorio hori gogorregia izan daiteke eta Kontabilitate eta Kontu Auditoria Institutuari gai honi buruz Kontsulta bat egin zitzaionean (Institutuaren seigarren Aldizkariaren laugarren kontsulta), Institutuaren erantzuna Auditoriari buruzko Legetik interpretatu daitekeenaren kontrakoa izan zen. Bazkide baten heriotzaren ondorioz, auditoria sozietateak legeak galdatutako bigarren baldintza hau betetzen ez badu, Institutuak dioenez, baldintza hori ez betetzea **ezinbesteko arrazoiengatik** denean, auditoria sozietateari ez zaio

Auditoreen Erregistro Ofizialetik behin betiko baja eman behar. Auditoreen Erregistrotik baja nahi ez badu, denboraldi bat emango zaio ahal duen denbora laburrenean, akatsa konpondu dezan. Baina, Institutuak dioenez, denboraldi horretan ezin ditu auditoria txostenak jaulki, auditoria lanak egiten jarraitu baizik, Kontuen auditoriari buruzko Legearen 6. artikulua dioenez, auditore izateko beharrezkoa den baldintzaren bat betetzen ez den momentutik, arrazoia edozein izanik, Auditoria sozietatea ez baitago auditoria lanik egiteko baimenduta. Baina Institutuak hartutako erabaki honek kontraesan bat dauka. Auditoria Sozietateari ez zaio Auditoreen Erregistrotik baja emango baina ezin badu auditoria txostenik egin, enpresa ikuskatuak bere izendapena erreboka dezake (izendapena efekturik gabe utzi), auditoria txostena egiteko kontratatu baitzuen auditorea eta auditoria txostenik egingo ez badu ezin ditu bere obligazioak bete. Ondorioz, auditorea errebokatzeko bidezko kausa bat egongo litzateke.

- c) Administratzaile gehienak Europar Batasunean auditoriak egiteko baimenduak dauden bazkide auditoreak (auditore jardunlari) edo auditoria sozietateak izatea. Bi administratzaile badira, beraietako batek, gutxienez, baldintza hauek bete beharko ditu.

Auditoria Sozietatea Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatu behar da.

Kontuen Auditoreen Erregistro ofizialean inskripzioa eskatzeko, auditoria sozietateak orain arte aipatutako baldintzak bete dituela frogatu beharko du. Gainera, legeak galdatzen duen fidantza jarri beharko da. Auditoreen Erregistro Ofiziala Erregistro bakarra da baina bi atal ditu, bata, pertsona fisikoei buruzkoa eta, bestea, pertsona juridikoei buruzkoa.

Auditoria Sozietatea inskribatzeaz gain, bazkide bat edo batzuk auditore jardunlari diren auditore bezala inskribatu beharko dira bazkide auditore jardunlariek boto eskubideen gehiengoa izan behar baitute. Hauek, auditoria sozietatea inskribatu aurretik inskribatu behar dira, auditore diren eta jardunlari bezala inskribatuta dauden bazkideak bazkideen gehiengoa izan behar baitira eta baldintza hau auditoria sozietatea eratzeko baldintza baita.

Auditoria Sozietateetan auditoria lanen zuzendaritza eta sinadura bazkide auditore jardunlari batek edo batzuk egingo dute edo Espainian auditoria jarduera egiteko baimenduak egonik (jardunlaria), auditoria egiteko eta ekitaldiko txostena sinatzeko auditoria sozietateak izendatu duen auditore batek.

7.4. ERREGIMEN JURIDIKOA.

Auditoria sozietateek edozein merkataritza sozietateren forma har dezakete. Sozietate Anonimoa, Erantzukizun Mugatuko Sozietatea, Sozietate Kolektiboa, Sozietate Komanditario sinplea eta Akziozko Sozietate Komanditarioa. Kooperatibak eta sozietate zibilak ere onartu behar dira.

Gaur egun, gehienak, Erantzukizun Mugatuko Sozietateak dira.

Auditoria Sozietatearen objektua edo jarduerari dagokionez, auditoria jarduera egitearena izango da.

Hala ere, hau ez da Auditoria sozietateak egin dezaken jarduera bakarra. Auditore pertsona fisikoek kontu auditoriatik desberdinak diren beste jarduera batzuk egin ditzakete, beti ere, kasu bakoitzean, legeak galdatutako titulazioa eta kolegiatzeko baldintzak betetzen badira. Hauxe bera auditoria sozietateei aplikatzen bazaie, auditoria sozietateei ere onartuko zaie, pertsona fisikoei bezalaxe, beste jarduera profesional batzuk egitea, beti ere, bazkideek, beharrezkoak diren titulazio eta kolegiatzeko baldintzak betetzen badituzte.

Auditore eta auditoria sozietateek, auditoria jardueraz gain beste jarduera batzuk egingo dituzte, beste arrazoi batzuen artean, auditoria lanak soilik egitea oso zaila baita. Kasu guztietan, noski, legeak zehaztutako bateraezintasunak errespetatu beharko dira.

Independentzia printzipioa eta bateraezintasun arauak

Kontuen auditoriari buruzko Legea, independentziari eta bateraezintasunei buruz erregulatutako guztian, Auditoria Sozietateei ere aplikagarria izango zaie.

Legearen 13. artikuluan xedatutakoa Auditoria Sozietateei aplikatuko zaie, Sozietate bera bateraezintasun egoeran dagoenean eta Sozietateko bazkideren bat bateraezintasun egoeran dagoenean.

Gainera, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren kontsultek diotenez, Auditoria Sozietate bateko bazkide baten bateraezintasunak Auditoria Sozietateko beste bazkideei transmitituko zaizkie.

Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak kontsulta baten erantzunean dienez (1991.ko urtarrileko Institutuaren Aldizkarian argitaratuta, 4. Aldizkaria), auditoria sozietate bateko bazkide baten bateraezintasunak sozietateari transmititzen zaizkio eta, ondorioz, bazkide bat enpresa batekiko bateraezintasunean dagoenean beste bazkide batek ezin ditu auditoria sozietatearen izenean enpresa horren urteko kontuak ikuskatu. Honetaz gain, Auditoria Sozietate horretako edozein bazkidek ere ezingo du bere kontura independente moduan (ez auditoria sozietatearen izenean) enpresa horren kontuen auditoria egin. Beraz, Auditoria Sozietate bateko bazkide bat enpresa batekiko bateraezintasunean badago, bateraezintasuna Auditoria Sozietateari transmititzeaz gain, beste bazkideei ere transmitituko zaie.

Badago Institutuari egindako beste kontsulta bat (1991.ko maiatzekoa, Institutuaren 5. Aldizkarian) gai honi buruzkoa: Auditoria Sozietate baten bazkide bat enpresa batean gerentea zen. Institutuari, Auditoria Sozietatearen beste bazkide batek bere kontura (ez auditoria sozietatearen izenean) enpresa hori ikuskatu zezakeen kontsultatu zitzaion. Institutuak zera erantzun zuen: enpresa horren urteko kontuak ezingo ditu, noski, bere gerenteak ikuskatu, ezta auditoria sozietate horrek (gerentea

auditoria sozietatearen bazkide zen), ezta auditoria sozietatearen beste bazkideek indibidualki ere, guztien artean lotura hertsia baitago.

Fidantza

Auditoria Sozietateek, auditore pertsona fisikoek bezala, fidantza bat jarri behar dute auditoria lanak egin ahal izateko, beren lanaren ondorioz sor daitezken kalteengatik erantzuteko berme bezala. Fidantza hori ez jartzeak Auditoreen Erregistro Ofizialetik baja suposatzen du.

Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari egindako kontsulta batean, ea Auditoria Sozietate baten bazkidea den auditore bat, Auditoria Sozietateak jarritako fidantzarekin, indibidualki (ez Auditoria Sozietatearen izenean, norberaren izenean eta kontura baizik) aritu daiteken galdetu zizaion:

“Auditoria Sozietate batean bazkide den auditore batek indibidualki egiten dituen lanengatik Auditoria Sozietateak inolaz ere erantzuten ez duenez, Auditoria Sozietateak jarritako fidantzak ez ditu auditore horrek bere kontura egin dituen lanek sortutako kalteak estaltzen. Ondorioz, lan horietaz erantzuteko berme bezala, auditore horrek fidantza bat jarri beharko du (auditore pertsona fisikoek jartzen dutena). Auditoria Sozietate bateko bazkide den auditore batek, indibidualki bere kontura auditoria lanak egin ahal izateko, auditore pertsona fisiko horrek fidantza jarri beharko du, nahiz eta Auditoria Sozietateak ere bere fidantza jarri duen”.