

8. IKASGAIA.- ERANTZUKIZUN ZIBILA

Aurkibidea

- Helburuak
- Auditoreen eta Auditoria Sozietateen erantzukizun zibilari buruzko aurretiazko hausnarketak
- Erantzukizunaren elementuak
- Erantzukizunaren ezaugarriak
- Glosategia

8.1. HELBURUAK

Ikasgai hau auditoreen erantzukizun zibilari buruzkoa da. Auditoreak bere jardueran bere obligazioak hausten baditu, beste pertsona bati kalteak sortuz, auditoreak sortutako kalte-galerez erantzun behar du.

Auditoreak, bere jardueran hautsi dituen obligazioen ondorioz, kalteak sor ditzazke. Kode Zibilean erantzukizuna erregulatuta dagoen bezala, ez dago zalantzarik auditoreak kontratu bidez lotuta dagoen enpresa ikuskatuaren aurrean kontratuzko erantzukizun bat duela. Baina, espainiar sisteman, kontratu bidez lotuta ez dauden pertsonen aurrean, kontratuz kanpoko erantzukizuna aurreikusita dago. Hauxe bera da arazo gehien sortzen duen erantzukizun mota.

Ikasgai hau bukatzean, ikasleak hurrengo gaiak ezagutuko ditu:

- Zeintzuk diren auditoreak erantzukizuna izateko beharrezkoak diren elementuak
- Auditoreari galdatu behar zaion ardura maila
- Nola erantzuten duten auditore pertsona fisikoek eta auditoria sozietateek
- Ikuskatutako enpresaren aurrean kontratuzko erantzukizuna eta kontratu bidez lotuta ez dagoen pertsonen aurrean kontratuz kanpoko erantzukizuna

8.2. AUDITOREEN ETA AUDITORIA SOZIEATEEN ERANTZUKIZUN ZIBILARI BURUZKO AURRETIAZKO HAUSNARKETAK.

Auditoreen erantzukizun zibila Kontuen Auditoriari buruzko Legean 22. artikuluan dago erregulatuta. Espainiar zuzenbidean, auditoreak, ikuskatu duen enpresari egin dizkion kalteengatik, kontratuzko izaera duen erantzukizuna du eta hirugarren pertsonen aurrean, ordea, bere erantzukizuna kontratuz kanpoko izango da.

8.3. ERANTZUKIZUNAREN ELEMENTUAK.

Kontuen Auditoriari buruzko Legearen 22. artikulua dioenez, “Auditoreak, dauzkan eginbeharrak ez betetzearen ondorioz sortutako kalteengatik, Kode Zibilaren arauak dioten bezala erantzungo du, arau honen berezitasunekin”.

Ondorioz, auditorearen erantzukizun zibilaren elementuak hurrengoak dira:

- 1.- Auditoreak bere obligazioak ez betetzea.
- 2.- Kalte bat sortzea.
- 3.- Egindako kaltearen eta auditoreak bere obligazioak ez betetzearen artean, kausalitate erlazio bat egotea.

Auditore eta Auditoria Sozietateei erantzukizun zibila ikuskatutako enpresari eta hirugarrenei egindako kalteengatik modu proportzional batean erreklamatu zaie. Erantzukizun zibila pertsonalki eta bakarka galdutako zaie, eta ez zaie erreklamatu ikuskatutako enpresa berak edo hirugarrenek sortutako kalteengatik.

1.- Obligazioak ez betetzea.

a) Auditoreak bete ez dituen arauak legezkoak, profesionalak eta estatutuetakoak izan behar dira.

Auditore baten funtsezko obligazioa, kasu guztietan, kontu auditoriari buruzko arauak eta legeria betetzea da. Ondorioz, lege eta arau horiek, bai profesionalak bai estatutuetakoak, ez betetzea bere obligazioak ez betetzea da.

Auditoria, Auditoriari buruzko Legea, Lege hau garatzen duten Erregelamendua, arau etikoak, auditoreen eta auditoria sozietateen barneko kontrol kalitatea eta auditoria arau teknikoak (Legearen 6. art.a).

Europar Batasuneko Estatu kideek, beren hizkuntzetara Nazioarteko Arau Teknikoak (NIA) itzuli dituzte, legedi bakoitzera egokituz. Behin espainiar legedira itzulita eta egokituta daudela, NIA horiek Auditoria Arau Tekniko izaera hartu dute eta NIA-ES izango dira.

Auditoria lanak egiteko hurrengo arauak hartu behar dira kontuan: Kontuen auditoriari buruzko Legea, Kontuen auditoriaren legea garatzen duen Erregelamendua, etikari buruzko arauak, auditoreen kalitatearen barne kontrola (Legearen 6. art.a) eta Auditoria Arau Teknikoak. Auditoria Arau teknikoek, auditoreek, beren lanean, jarraitu beharreko irizpide eta baldintzak dira.

Adibide bezala, hurrengoak aipa daitezke: auditoreak, sozietate ikuskatuari, bere lanak eta txostena egiteko behar duen informazioa ez eskatzea, bere jardueran independentea ez izatea, bere jardueran ezagututako informazioari buruz sekretua ez gordetzea, auditoria txostenik ez jaulkitzea, etab.

Auditoreak legezko arauez gain arau profesionalak, hau da, auditoria arau teknikoak errespetatu behar ditu. Arau horiek, nahiz eta izaera profesionalakoak izan eta ez legezkoak, Kontu Auditoriari buruzko Legeak eta bere Erregelamenduak diotenez, auditorearentzat obligaziozkoak dira. Legeak eta Erregelamenduak, “arau teknikoak, auditoreek beren jardueran kontuan hartu beharreko printzipio eta baldintzak direla” diote. Auditoreek auditoria arau tekniko hauek errespetatu egin behar dituzte eta arau tekniko baten haustea, bere obligazioak haustea litzateke.

Sozietatearen estatutuetatik ere, obligazioak datozkio auditoreari. Auditoreen funtzioei buruzko estatutuen klausulek ere auditoreak obligatzen dituzte. Horregatik, estatutuetatik auditoreari datozkion obligazioak hausten baditu erantzukizuna izan dezake.

b) Auditorearen eta ikuskatu beharreko enpresaren artean ospatutako Auditoria Kontratutik datozkion obligazioak ez betetzea.

Auditoreak, borondatez sinatu zuen auditoria kontratutik datorkion obligazio bat ez betetzea. Adibidez, txostenik ez egitea, atzerapenarekin egitea, txostena baimendua ez dagoen norbaiti entregatzea (txostena administratzaileei eman behar zaie)...

2.- **Kulpa** (arduragabekeria edo arreta eza).

Kulpa, obligazioak ez betetzean datza. Obligazioak ez betetzea ardura ezaren edo profesionaltasun ezaren ondorioa da.

Arduragabekeriak, maltzurkeriarik gabe arau bat haustea esan nahi du. Egiten ari denari arretarik ez jartzea da, kaltea egiteko borondaterik gabe. Maltzurkeriarik gabe arau bat haustea; arretarik jarri gabe, axolagabe jokatzuz baina borondate maltzurrik gabe eta kaltea sortzeko borondate kontzienterik gabe.

Auditoreak, bere lanaren exekuzioan eta auditoria txostena jaulkitzean, beharrezkoa den “diligentzia profesionalarekin” jardun behar du. Horrek *kontuen auditoriari buruzko araudi guztia ezagutzea eta aplikatzea* galdatzen du. Lege eta Erregelamenduez gain, auditoreak, Auditoria Arau Teknikoak aplikatu behar ditu. NIA-k Arau teknikoen izaera dute eta hauek diotenez (NIA-ES 200), auditoria lan egoki bat egiteko, lana behar den bezala planifikatu, pertsonal nahikoa duen ekipo bat eta eszeptizismo profesionala izan eta egindako auditoria lana gainbegiratu eta errebisatu behar da.

a) Diligentzia (ardura) eta eszeptizismo profesionala. Auditoria arauak eta, bereziki, NIA-k, auditoreek eszeptizismo profesionalarekin jardun dezatela agintzen dute, jakin-minezko mentalitate batekin, akats edo iruzur posibleei atentzio berezia jarritz.

NIA berriek, iritzi bat eman aurretik, urteko kontuek, oro har, akats material edo iruzurrik ez dutenaren arrazoizko segurtasun bat lortzea galdatzen diote auditoreari. Arrazoizko segurtasuna, segurtasun maila altua egotea da eta, ebidentzia nahikoa eta egokia lortzea da, urteko kontuek akatsak izango lituzketen kasurako, desegokia den iritzi bat emateko arriskua onargarria den maila batera gutxituz. Auditoriak berak dituen mugak direla eta, arrazoizko segurtasuna ez da segurtasun absolutua, auditoria ebidentzia gehienak konbentzitzeko modukoak baitira eta ez eztabaidaezinak.

b) Diligentzia lanen gainbegiratzean. Ardura profesionalarekin aritzeak egindako lan maila bakoitzeko gainbegiratzea egitea eskatzen du, baita auditoria lan taldeko profesionalak emandako iritziarena ere. Ardura profesionala dela eta, auditoreak eta bere taldeko kide guztiek, lanean aritzean eta txostena igortzean, arauak bete behar dituzte. Gainbegiratzea ez egitea edo gaizki egiteak, kasu batzuetan, ardura eza suposa dezake, ondorio bezala, auditorearentzat erantzukizunak ekar ditzakeelarik.

Gainbegiratzea, taldean lan egiten denean egongo da. Auditoria bat egiten zenbait pertsona daudenean, norbaitek lanak zuzenduko ditu eta egindako lanen kalitatearen gainbegiraketa egingo du. Adibidez, auditore batek ezingo du, lan txar baten erantzukizunari ihes egiteko, bere taldeko kide batek lana gaizki egin zuela esan, berari zegokiolarako bere taldeko kideen lana gainbegiratzea.

NIA-ES 220-k dioenez, auditoria ekipoaren lanaren gainbegiratzeak zera suposatzen du:

1. Auditoria enkarguaren garapenaren jarraipena egitea.
2. Taldeko kideen gaitasuna kontsideratu, bereziki, beren lana egiteko nahiko denbora duten, instrukzioak ulertzen dituzten eta lana auditoria enkargua planifikatua izan zen bezala egiten ari den konprobatzea.
3. Auditoria lanean sortu diren arazo garrantzitsuei erantzuna eman, beren garrantzia kontuan izanik eta planifikazioa modu egoki batean aldatuz.
4. Auditoria egiten ari direnean, ekipoan esperientzia gehien duten kideei kontsultatu beharreko arazoak erabakitzea.

d) Auditoreak ardura profesionala lan paperetan erakutsi behar du. Lan paperak, auditoreak prestatu eta lortutako dokumentu guztiek osatzen dute, hau da, lanaren jardueran erabilitako informazioaren eta burututako frogen laburpena eta iritzia eratzeko hartu behar izan dituen erabakiak dira.

Lan paperen bitartez, auditoria nola planifikatua izan den eta lana nola egina izan den jakin dezakegu eta auditoreak zein nabaritasun edo ebidentzia lortu dituen bere iritzi teknikoa defendatzeko. Lan paper hauek auditoria txostenaren datatik hasita bost urteko epean gorde eta zaindu behar ditu, bere lan guztien ispilu direlarako.

Auditorearen ardura edo arduragabekeria frogatzeko gehien erabiltzen den frogetako bat lan paperak dira. Auditoria, NIA-k, Legea eta Erregelamendua errespetatuz planifikatu eta egin denaren ebidentzia ematen dute lan paperek (NIA-ES 230).

e) Auditoreak aditu baten lana erabiltzea (NIA-ES 620). Aditu hori, kontabilitatea eta auditoria ez diren, eremu batean espezializatua dagoen pertsona bat da. Auditoreak pertsona horren lana erabiliko du auditoria ebidentzia lortzeko laguntzen baitio. Aditua, barnekoa (auditoria sozietatearen bazkide edo enplegatu) edo kanpokoak izan daiteke. Auditoreak ebaluatuko du, auditoriaren helburua lortzeko, adituak gaitasuna eta objektibitatea duen, eta aditua kanpokoak bada, adituaren objektibitatearentzat mehatxu izan daitezken interes eta erlazioak aztertu behar ditu.

Espezializazioa zera izan daiteke:

- Instrumentu finantzario konplexuak, terreno eta eraikuntzak, fabrikak eta makinak, bitxiak, arte-lanak, antigoaleko gauzak etab. baloratzea.
- Gas eta petrolio erreserben estimazioa.
- Ingurugiroko pasiboen balorazioa eta saneamenduaren kostuak.
- Kontratuen, Legeen eta Erregelamenduen interpretazioa.
- Arazo fiskal konplexu eta ezohikoen analisia.

Auditorea da jaulkitako auditoria iritziaren erantzule bakarra eta auditoreak aditu baten lana erabiltzeak ez du erantzukizun hori gutxitzen.

3.- Kaltea eta kausalitate erlazioa.

- a) Erantzukizuna jaiotzeko, kaltea egotea beharrezkoa da.
- b) Obligazioak ez betetzearen eta egindako kaltearen artean kausalitate erlazio bat egon beharko da.

Adibidez, auditore batek akatsak dituen txosten bat egin du Legea jarraitu gabe egin baitu edo ez du txostenik egin eta, ondorioz, kalteak sortu dira.

8.4. ERANTZUKIZUNAREN EZAUGARRIAK.

Auditoreak, dauzkan eginbeharrak ez betetzearen ondorioz sortutako kalteengatik, Kode Zibilean dioten bezala erantzungo du, berezitasun batzuekin. Auditore eta Auditoria Sozietateei erantzukizun zibila ikuskatutako enpresari eta hirugarrenei egindako kalteengatik modu proportzional batean erreklamatuko zaie. Erantzukizun zibila pertsonalki eta bakarka galdatuko zaie, eta ez zaie erreklamatuko ikuskatutako enpresa berak edo hirugarrenek sortutako kalteengatik.

Auditoria txostena, lana zuzendu duen auditoreak sinatuko du. Auditoria sozietateen kasuan, bazkide auditore batek edo sozietatearen izenean auditoria lana egiteko eta sinatzeko izendatua izan den auditoreari dagokio txostenaren sinadura (Kontuen auditoriari buruzko Legearen 10. art.a eta NIA-ES 700).

Auditoria sozietateen kasuan, sortutako kalteengatik, auditoria sozietateak eta txostena sinatu duen auditoreak solidarioki erantzungo dute (Legearen 22. art.a).

Kontratuzko erantzukizuna galdatzeko 4 urte daude.

Kontratuzko erantzukizun zibila (enpresa ikuskatuaren aurrean)

Kontratuzko erantzukizuna, ikuskatua izan den enpresaren edo erakundearen aurrean izango da, bere obligazioak ez betetzeagatik sortutako kalteengatik erantzuteko. Lehen esan bezala, erantzukizun zibilaren elementuetako bat obligazioak ez betetzea da. Auditoreak auditoria txosten bat egiteko obligazioa hartzen du, horretarako, enpresaren kontabilitatea berrikusi behar duelarik, eta kontratuan eta arau legeletan eta profesioletan aurreikusitako moduan egin beharko du lana. Ondorioz, enkargatutako lana arauak aplikatu gabe egiten duenean (horixe ez betetzea litzateke) eta, ondorioz, akatsak dituen iritzi bat ematen badu, borondatez edo intentziorik gabe, bere obligazioak urratzen ditu.

Kasu honetan, adibideak asko izan daitezke. Ez betetzea graduatu egin daiteke, absolutua, atzeratua edo akastuna izan daitekeelarik eta, kasu guztietan, auditorea erantzulea izango da.

a) **Ez betetze absolutua.** Txostena entregatzeko Legezko epea (hilabete bat) edo paktatutakoa (ikuskaritza kontratuan paktatutakoa) iritsi da eta auditoreak ez du ikuskaritza txostena igorri ezta entregatu ere. Kasu honetan, urteko kontuak onartzeko eta gordailuan uzteko epea pasa da eta auditoreak ez du ikuskaritza txostena entregatu (akziodunei ezin zaie, ohizko batzarra ospatu baino lehenago, ikuskaritza txostenik eskura jarri).

b) **Ez betetze atzeratua.** Txostena egin eta entregatu da baina berandu eta enpresa ikuskatuak berandu egin eta entregatu den txostena onartzea aukeratzen du. Urteko kontuak oraindik onartu ahal izateko epean gaude.

Ikuskaritza txostena egin da baina berandu entregatu da eta enpresa ikuskatuak berandu eman zaion ikuskaritza txostena onartzea aukeratu du. Kasu gehienetan, ezinezkoa izango da ikuskaritza lanak egiten diren ohizko batzarraren ospakizunaren aurreko sei hilabetekoan, auditore berri bat kontratatu eta honek ikuskaritza egin ahal izatea. Sozietatearen administratzaileek egoera ez okerragotzeko asmoz, auditoreek beren lanak berandu entregatzea onartuko dute, baina sozietate ikuskatuaren ohizko batzar nagusiaren ospakizunarekin erlazionatuta dauden kalteez erantzungo dute.

Sor daitezken kalteen adibideak ugariak dira:

- Ohizko Batzar nagusirako deialdiaren iragarki berriak jarri behar izatea.
- Batzarra ospatzeko akuratu den lokala galtzea, aurretik ordaindu den errentaren zatia galtzea, etab.

c) **Obligazioen betetze akastuna,** hau da, txostena akastuna izatea. Hau da gehienetan gertatzen den suposamendua. Jakinaren gainean egonik eta borondatez, edo arauak modu arduratsu batean ez aplikatzeko borondaterik gabe, auditoreak legezko arauak eta arau teknikoak ez betetzeagatik akatsak dituen iritzi tekniko bat ematea.

Adibidez, auditoreak auditoria lanak legezko arauak eta arau profesionalak kontuan izan gabe egin dituenean. Legezko arauak ez betetzea, egin beharreko frogak ez egitea, sekretuak errebelatzea, eta, noski, lana behar bezala ez egitearen ondorioz kontabilitatean akatsak zeudela ez konturatzea, enpresaren inguruari buruz edo

kontabilitateari buruz ezagutza nahikoa ez izatea, barne kontrolak dituen akatsei atentziorik ez jartzea, etab.

Kasu guztietan, kalte bat sortu behar da.

Auditoreen Kontratuz kanpoko erantzukizuna (hirugarren pertsonen aurrean)

Legearen 22. artikulua dioenez, auditoreak edo auditoria sozietateak bere obligazioak ez betetzeagatik kalteak sortuko balitu, kode zibilaren arauak aplikatuko dira. Kontratuzko erantzukizunaz gain kontratuz kanpoko erantzukizuna aurreikusten du, espresuki, hirugarrenei sortutako kalteengatik erantzuten duela aurreikusten baitu.

Hirugarrena, bere erabakiak auditoria txostena erabiliz hartu zituela frogatzen duen pertsona fisiko edo juridikoa izango da.

Honela, Kode zibilaren 1902. artikulua dioenez, kulpa egonik, zerbait egin duelako edo egin ez duelako kalteak sortzen dituenak kalte horiek konpondu beharko ditu.

Kaltea, auditore batek egindako lanaren ondorioz izan dela frogatzen bada, auditorearen kulpa edo arduragabekeria egon dela eta auditoreak bere obligazioak ez betetzearen eta egindako kaltearen arteko erlazioa frogatzen bada, epaile batek auditore hori erantzule egingo du.

8.5. GLOSATEGIA

Erantzukizun mugagabea

Mugagabeki erantzuten duenak bere ondasun guztiekin erantzuten du.

Erantzukizun solidarioa

Bi zordun edo gehiagok solidarioki erantzuten dutenean, hartzekoduna, zorraren zenbateko osoa erreklamatzeko, edozein hartzekodunen kontra zuzendu daiteke. Solidarioki erantzuten duen zordun batek ordaintzen badu, obligazioa iraungitzen da. Gero, ordainketa egin zuenak, beste zordunei, bakoitzari zegokion zatia erreklamatu dio.

Erantzukizun zuzena

Zuzenean erantzuten duen pertsona, lehenengo maila batean erantzuten duen pertsona da, hau da, hartzekoduna beraren kontra zuzendu behar da hasiera batean.

Kontratuz kanpoko erantzukizuna

Auditoreak, bere obligazioak ez betetzearen ondorioz sortu dituen kalte galerengatik, kontratu bidez lotuta ez dagoen pertsonen aurrean duen erantzukizuna da.

Kontratuzko erantzukizuna

Auditoreak, bere obligazioak ez betetzearen ondorioz sortu dituen kalte galerengatik, enpresa ikuskatuaren aurrean duen erantzukizuna da, berarekin kontratu baten bidez lotuta baitago.