

## 9. IKASGAIA.- AUDITOREAREN OBLIGAZIO BATZUK.

### Aurkibidea

- Helburuak
- Informazioa eskatzeko auditoreak duen eskubide-obligazioa eta ikuskatutako enpresa edo erakundeek informazioa emateko duten obligazioa
- Fidantza jartzeko obligazioa
- Sekretua gordetzeko obligazioa
- Zaintza obligazioa eta sekretu obligazioari mugak
- Glosategia
- Bibliografia

### 9.1. HELBURUAK

Ikasgai honetan auditorearen obligazio batzuk aztertzen dira. Auditoreak, kontuen auditoriak egitean, obligazio batzuk bete behar ditu. Bere lana egitean, ikuskatutako enpresari buruz informazioa behar du; fidantza bat jarri behar du auditore bezala jardun ahal izateko; auditoria jardueran ezagutu duen informazioa sekretuan gorde behar du; auditoria bakoitzari buruzko dokumentazioa denbora batean gorde eta zaindu behar du, etab.

Ikasgai hau bukatzean, ikasleak hurrengo gaiak ezagutuko ditu:

- Kontuen auditoriak egiteko, auditoreak beharrezkoa duen informazioa eskatzeko duen obligazioa (nork, noiz, zer, etab.)
- Auditoreak kontu-auditoriak egin ahal izateko jarri behar duen fidantza eta fidantza mota desberdinak
- Auditoreak bere jardueran ezagutu duen informazioa sekretuan gordetzeko duen obligazioa eta zeintzuk diren salbuespenak
- Auditoreak, bere lanetik lortu duen informazioa, kontuen auditoria ez den beste edozein helburu lortzeko duen debekua
- Egindako kontuen auditoria bakoitzari buruzko dokumentazioa zaintzeko obligazioa
- Zeintzuk diren obligazio horiek ez betetzearen efektuak

## 9.2. INFORMAZIOA ESKATZEKO AUDITOREAK DUEN ESKUBIDE-OBLIGAZIOA ETA IKUSKATUTAKO ENPRESA EDO ERAKUNDEEK INFORMAZIOA EMATEKO DUTEN OBLIGAZIOA.

Kontuen auditoriari buruzko Legeak bere 4. artikuluan dioenez, **auditoreak kontuen auditoria txostena igortzeko beharrezkoa duten informazioa galdatzera behartuta daude.**

Obligazio hau ez betetzeak, kalteak sortzen baditu, auditorearentzat erantzukizuna suposatuko du. Erantzukizun zibilaz gain, auditoreak erantzukizun

administratiboa ere izan dezake, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren aurrean, dagokion zehapena jarriko zaiolarik.

Auditorea ez da derrigorrez ikuskatu behar duen ekitaldia ixten denean hasi behar bere lanetan, ekitaldi horren hasieratik bere lanetan hasi daitekeelarik. Bere lana txostena entregatu behar duen epea betetzen den arte egin dezake.

Auditoreak, bere auditoria lanak egin ahal izateko, edozein kontabilitate dokumentu, eskritura notarial, kontratu, akta liburu etab.... eska dezake.

Ikuskatutako sozietatea, auditoreak eskatu dizkion Batzar nagusietako eta administrazio kontseiluetako akordioei buruz, informazioa ematera behartuta dago.

Printzipioz, auditorearen ikerketa ahalmenak ikuskatu beharreko ekitaldiari hedatzen diren arren, batzuetan, aurreko ekitaldien azterketa beharrezkoa bada ikuskatzen ari den ekitaldiaren auditoria osatzeko, aurreko ekitaldietara hedatu daitezke.

Auditorearen ikerketa lanak mugatzea, salbuespen bezala, onartu daiteke enpresaren gestio lanetarako eta ikuskatutako enpresaren funtzionamendu egokirako arrisku larria dagoenean. Zentzu honetan, auditorea ez da sozietatearen egoitza dokumentazioa ateratzera edo denbora luzeegian bere esku edukitzera baimendua egongo dokumentu falta horrek sozietatearen gestio egokia kaltetu badezake. Ez dago justifikatuta ikuskatutako enpresaren funtzionamenduari zailtasunak eta eragozpenak jartzen dizkion garrantzirik gabeko lanak egitea.

Gainera, Legearen 4. artikulua dioenez **ikuskatutako enpresa edo erakundeak kontuen auditoria lanak burutzeko beharrezkoa den informazioa ematera behartuta daude.**

Ikuskatutako enpresak auditoria lanen zehar auditoreari jarri dion edozein muga, burututako lanaren eremuari oztopo edo ebidentzia nahikoa eta egokia lortzeko ezintasuna bezala kontsideratu behar du auditoreak bere auditoria txostenean. Ondorioz, auditoreak bere iritzi teknikoan salbuespen bat adieraziko du oztopo horren ondorioz aurkitu ez diren akatsek, egongo balira, urteko kontuengan efektu garrantzitsuak izango balituzte baina oro har afektatu gabe.

### Erantzukizun administratiboa

Kontuen auditoriari buruzko Legearen 4. artikulua ez betetzea, arau-hauste larria edo arina izan daiteke.

Honela Lege honen 34 b) artikulua dioenez, arau-hauste larria da:

“Auditorearen lanaren emaitzan efektu garrantzitsua izan dezaketen arauak haustea eta, ondorioz, bere txostenean”.

Arau-hauste arina izango da, beste batzuen artean:

- Auditoria arauen haustea diren edozein egite edo ez egite, oso larrien edo larrien suposamenduen artean ez daudenean (35 a) art.a).

### Akziodunen Batzar nagusira eta administrazio kontseilura joatea

Estatutuek, auditoreak akziodunen Batzar nagusira joatea baimendu edo agindu dezakete, Sozietate Anonimoei buruzko Legeak 104.2 artikuluan dioenaren arabera. Batzarraren Presidenteak ere auditorearen asistentzia baimendu dezake (Batzarrak baimen hori erreboka dezake).

Auditorea, aurretik baimena badu, administrazio kontseiluaren bileretara joan daiteke.

Lanaren eremuari jarri zaizkion oztopo horiek direla eta, egon daitezken baina aurkitu ez diren akatsek urteko kontuengan eragin garrantzia izateaz gain oro har afektatuko balituzte, auditoreak bere iritzi teknikoa uka dezake.

Auditoreak informazioa eskatzen duenean, informazioa ukatzen duten edo eragozpenak jartzen dituzten administratzaileek erantzukizuna izango dute. Enpresa ikuskatuak, auditoreari, behar duen informazio guztia eman behar dio, Legeak dioenez. Enpresa ikuskatuaren ordezkariak administratzaileak dira. Ondorioz, administratzaileek erantzukizuna dute informazioa ez emateagatik Legea urratzen baitute.

Administratzaileen Sozietate artikulua	erantzukizuna. Anonimoei buruzko 236 artikulua
236. artikulua.-	Administratzaileek, erantzukizuna izango dute, sozietatearen aurrean, akziodunen aurrean eta sozietatearen hartzekodunen aurrean, Legearen eta estatutuen kontrako egintzengatik edo beren karguan izan behar duten ardura ez izateagatik.

### 9.3. FIDANTZA JARTZEKO OBLIGAZIOA.

Kontuen Auditoriari buruzko Legeak 23. artikuluan dioenez, auditorian jardutearen ondorioz sor daitezken kalteengatik erantzun ahal izateko, bai auditoreek bai auditoria sozietateek fidantza bat jarri beharko dute.

Auditoreek eta Auditoria Sozietateek egindako kalteengatik erantzun ahal izateko bermea da. Batzuetan, auditoreei eta auditoria sozietateei egiten zaizkien kalte-galerengatik erreklamazioak oso altuak dira eta auditorearen ondare pertsonala edo auditoria sozietatearen ondarea ez da nahikoa erreklamazio horiei aurre egiteko. Egoera horiek konpontzeko fidantza bat jarri behar dute.

#### *Fidantza motak edo fidantza emateko modu desberdinak*

##### 1. Diruzko gordailua.

Diruzko gordailua
Auditoreek eta ikuskaritza sozietateek izan dezaketen erantzukizun zibila bermatzeko balio du diru horrek.

2. **Zor publikoko baloreen gordailua.** Estatuak, Autonomia Erkidegoek eta beste erakunde publikoek jaulkitako zor publikoko baloreek balio dute.

Zor publikoko baloreen gordailua
Zor publikoko baloreak bereziki egokiak dira auditoreen erantzukizun posibleen berme bezala, beren jaulkipenean eta tratamenduan pribilegioak baitituzte eta merkataritzako sozietate partikularren arriskuak kentzen baitira.

3. **Erakunde finantzario baten abala.** Auditorearen edo auditoria sozietatearen erantzukizun zibilaz erantzuteko erakunde finantzario batek emandako abala da. Hasera batean, abala eman duenak eskusio-eskubidea dauka (hartzekodunak lehenengo zordunaren ondarrera jo beharko du eta honek ez badauka ordaintzeko abalemailearengana joko du).

Erantzukizun zibileko aseguruaren poliza kolektiboa
Poliza kolektibo bat izatean, aseguratu bakoitzak bere egiaztagiria izan

Baina Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak, abala solidarioa izatea eska dezake (praktikan horrela egiten du).

dezan, aseguratzaileak aseguru ziuertagiri indibidualak ematen dizkie aseguratuei.
------------------------------------------------------------------------------------

#### 4. Erantzukizun zibileko Asegurua. Hau da, praktikan, gehien erabiltzen dena.

Normalean, auditoreen Korporazioek, erantzukizun zibileko aseguruaren poliza kolektiboak egiten dituzte eta aseguruak Korporazioko auditoreak eta auditoria sozietateak izango dira.

Bai auditoria sozietateek, bai kontuen auditoreek urtero frogatu behar dute kontratatutako aseguruaren polizak edo abalak indarrean jarraitzen duela.

#### **Fidantzaren zenbatekoa**

Jardueraren *lehenengo urterako* **pertsona fisikoek** jarri beharreko fidantza, hurrengo urteetako minimoa izango dena, 300.000 eurokoa izango da.

Zenbateko hau, **auditoria sozietateen** kasuan, bazkide kopuruagatik biderkatuko da, bazkide horiek auditore izan edo ez izan eta, kasu honetan ere, hurrengo urteetako minimoa izango da.

Jardueraren *lehenengo urtea* bukatu ondoren, aipatutako fidantza minimoa, aurreko ekitaldian kontuen auditoria jardueratik fakturatutako zenbatekoa eta fidantza minimoaren arteko diferentziaren ehuneko 30ean gehituko da.

Fidantza nahikoa ez izatea, fidantza mota edozein izanda ere, edo aseguru edo abala indarrean ez egoteak, kontuen auditorian jarduteko berehalako ezintasuna dakar eta auditore pertsona fisikoa ez jardunlari izatera pasako da eta auditoria sozietateari Auditoreen Erregistrotik baja emango zaio. Gainera arau-hauste larri bat izango da.

#### **9.4. SEKRETUA GORDETZEKO OBLIGAZIOA.**

##### ***Sekretua gordetzeko obligazioa***

Kontuen auditoreek, beren lanak egiten dituztenean, ikuskatutako enpresa edo erakundeei buruzko datu eta egintza garrantzitsu asko ezagutzen dituzte. Auditoreek, beren txostena egiteko, beharrezkoa duten informazio guztia eskatu behar dute eta ikuskatuak izaten ari diren enpresa edo erakundeak, auditoreei, auditoria lanak egiteko beharrezkoa duten informazio guztia ematera behartuta daude.

Kontuen Auditoriari buruzko Legearen 25. artikulua dioenez, auditorea behartuta egongo da **lanetik lortzen duen informazioa sekretuan gordetzera**.

*Sekretua haustearen efektuak:*

- a) Arau hau urratzeagatik sorturiko kalte-galerengatik erantzukizun zibila.

b) Erantzukizun administratiboa. Sekretua gordetzearen obligazioa haustea, arau hauste oso larria da eta dagokion zehapena jarriko zaio (Legearen 33 d) artikulua).

c) Sekretua haustea auditorea errebokatzeko bidezko kausa izan daiteke. Batzar nagusiak ezin du auditorea bidezko kausarik gabe errebokatu izendatuak izan zirenerako epea bete aurretik. Auditoreak bere lanak kontuen auditoria erregulatzen duten arauak errespetatuz egin behar ditu eta Kontuen Auditoriari buruzko Legeak, lege hau garatzen duen Erregelamenduak eta Arau teknikoek sekretua gordetzea galdatzen diote. Ondorioz, auditoreak bere sekretua gordetzeko obligazioa betetzen ez badu, Batzar nagusiak auditorea errebokatzeko bidezko arrazoi bat izango du. Batzar nagusiak errebokazioa erabakitzen ez badu epaile batek erabaki dezake horrela eskatzen bazaio. Gainera ez dugu ahaztu behar arau-hauste oso larri bat dela.

### ***Sekretu obligazioari mugak***

Ikuskatua izan den enpresariak auditoriaren eta auditoriarekin erlazionatuta dauden datuen zabalkundea baimentzen duenean sekretu obligazioa desagertu egingo da.

Kontu bateratuen auditoria egiten ari den auditorea, talde hori osatzen duten enpresak ikuskatu dituzten auditoreei beharrezkoa duen informazioa eskatzera behartuta egongo da eta, aldi berean, auditore hauek, eskatzen zaien informazioa ematera behartuta daude.

Auditorearen sekretu obligazioaren salbuespen bezala, kontu auditoria bakoitzeko dokumentazioa eskuratzeko ahalmena izango dute:

1.- Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak. Institutuak eskatzen duen dokumentazioa, bakarrik, kontrola egiteko izango da.

Kontrola, auditoria jardueraren berrikuspina da, kontrol teknikoa edo kalitate kontrola izan daitekeelarik (Legearen 28. art.a).

2.- Epailearen erabakiz izendatzen diren pertsonak. Bidezko sententzia bat egin ahal izateko, prozedura judizial baten inguruan gertatzen diren egintzak ezagutu beharrak, batzuetan, sekretu obligazioa mugatzen du.

3.- Legeak baimentzen dituen pertsonak.

Legeak baimendutako pertsonak
Ikuskaritza bateko dokumentazioa ikusteko edozein Legek baimendutako edozein pertsona dago.

4.- Espainiako Bankua, Baloreen Merkatuaren Batzorde Nazionala, Aseguruaren eta Pentsio Fondoen Zuzendaritza Orokorra, bakarrik, gainbegiratze eta kontrol funtzioetan eta, bereziki, larriak diren kasuetan, eta Kontuen Auzitegia.

5.- Auditoreen Korporazioak, beren kideen lanen kalitate kontrola egiteko.

**Korporazioen kalitate kontrola**

Korporazioek, aldizka, beren kideek egindako lanen bat kontrolatzen dute. Korporazio bateko kide diren auditore guztiak kontrolatuak izaten dira, egin duten ikuskaritza lanen bat kontrolatuz. Auditore bakoitzari denbora bat igarota kontrolatzen zaio.

6.- Auditore bat kentzen denean eta beste berri bat enpresaren kontuak ikuskatzera datorrenean, aurreko auditoreak, atzetik datorren auditoreari ikuskatutako enpresari buruzko informazio guztia erakusteko prest egon behar da.

7.- Auditoreen gainbegiraketan eskuduntza duten Europar Batasuneko eta hirugarren Estatueta autoritateak.

**Auditoreak ezin du bere lanetik lortzen duen informazioa kontuen auditoria ez den beste edozein helburu lortzeko erabili**

Legearen 25. artikulua sekretu profesionala gordetzeko obligazioa debeku honekin osatzen du. Bere lanean ezagutzen duen informazioa ezin du ez bere probetxurako ezta hirugarren pertsonen probetxurako erabili.

Auditoreek edo hirugarren pertsonak, informazio konfidentziala edo erreserbatua erabiliz, irabaziak lortzea ekidin nahi da.

*Arau hau haustearen efektuak:*

- a) Auditorearen edo auditoria sozietatearen erantzukizun zibila ikuskatu duen enpresari sortu dizkion kalteak direla eta.
- b) Erantzukizun administratiboa. Legeak, arau hauste oso larria kontsideratzen du eta dagokion zehapena jarriko zaio (Legearen 33 e) artikulua).
- c) Auditorea errebokatze bidezko kausa izan daiteke. Arau-hauste hori oso larria denez, auditorea errebokatze bidezko kausa izan daiteke.

**9.5. ZAINZA OBLIGAZIOA ETA SEKRETU OBLIGAZIOARI MUGAK.**

Kontuen Auditoriari buruzko Legeak 14. artikuluan dokumentazioaren zaintza obligazioa eta sekretu obligazioaren mugak erregulatzen ditu.

**Zaintza obligazioa**

Auditoreek eta Auditoria Sozietateek egindako ikuskaritzei buruzko dokumentazio guztia gorde eta zaindu behar dute, txostenean agertzen den iritziaren oinarri diren lan paperak barne direla. Beraz, iritzi teknika lortzera zuzenduta dauden eta bere jardueraren froga diren laneko dokumentazio guztia gorde eta zaindu behar dute.

**Dokumentazioa galtzea edo hondatzea**

Aipatutako dokumentazioa galtzen edo hondatzen bada, gertatu denetik 10 egunetan, Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutuari jakinarazi behar zaio (Kontuen Auditoriari buruzko Legea garatzen duen Erregelamenduaren 58.3 artikulua).

Dokumentazioa gordetzeko eta zaintzeko obligazioaren epea auditoria txostenaren datatik kontatzen hasita 5 urtekoa izango da (Legearen 24. eta Erregelamenduaren 58. art.k), baina dokumentazio horrek erreklamazio edo judizio batean froga bezala balio badu, epea ez da beteko sententzia edo erabaki judiziala egiten den arte.

*Arau hau haustearen efektuak:*

a) Dokumentazioaren zaintza obligazio hau hausten bada, honen ondorioz sortu daitezken kalte-galerengatik erantzukizun zibila izan dezake auditoreak.

b) Erantzukizun administratiboa. Kasu batzuetan obligazio hau ez betetzeak erantzukizun administratiboa sor dezake, arau-hauste hau oso larria izan daitekeelarik, ezinbesteko kasuan ezik.

## 9.6. GLOSATEGIA

### **Administrazio Kontseilua**

Sozietate batean, administrazioa hiru pertsona edo gehiagori batera dagokienean, administrazio kontseilua egongo da. Kontseiluak bilerak ospatu behar ditu akordioak hartzeko. Kontseiluaren kideei, administratzaile izanik, kontseilari deitzen zaie. Kontseilu bat ospatu dadin, deialdia egin behar da eta akordioak, botazio bidez, gehiengo sistemaren bitartez hartuko dira.

### **Aseguratua**

Interes aseguruaren titularra den pertsona. Arriskua jasaten duen pertsona eta, ondorioz, aseguratzeko den kaltea jasaten duena.

### **Baloreen Merkatuaren Batzorde Nazionala**

Ekonomia eta Ogasun Ministerioaren menpe dagoen Organismo bat da eta lehen merkatuaren eta bigarren merkatuaren (Burtsa), Baloreen Agentzia eta Sozietateen eta Inbertsio Kolektiboko Institutuzoen gainbegiratzeaz eta ikuskapenez arduratzen da, beren gardentasuna zainduz eta prezioen behar bezalako eraketaz eta inbertitzaileen babespenaz.

### **Erantzukizun administratiboa**

Administrazioak galdatutako erantzukizuna da. Kontuen auditoriaren kasuan, erantzukizun mota hau, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuzak galdatzen du. Auditore batek, Kontuen Auditoriari buruzko Legean aurreikusitako arau-hausteren bat egin duela frogatzen bada, Institutuzak behar den zehapena jarriko dio. Zehapena, isun bat edo Auditoreen Erregistro Ofizialetik behin behineko edo behin betiko baja izan daiteke.

### **Errebokatzeko bidezko kausa**

Auditore baten izendapena errebokatzea, auditore horren izendapena efekturik gabe uztea esan nahi du. Errebokazioaren ondorioz kontratua bukatzen da eta, honekin, auditoreak lan hori utzi beharko du. Baina, auditore baten izendapena ezingo da errebokatu (efekturik gabe utzi), izendatua izan zenerako epea igaro aurretik, errebokatzeke bidezko kausarik ez badago behintzat. Neurri honekin auditoreen independentzia ziurtatu nahi da, bidezko kausarik gabeko errebokazioa auditoreen gain presio instrumentu bat bezala erabili ez dadin.

Auditorea errebokatzeke bidezko kausa, auditoria arauak, legezkoak edo profesionalak (arau teknikoak), edo kontratuzko obligazioak, hau da, auditoreak sozietate ikuskatuarekin ospatutako kontratutik jaiotako obligazioak, bete ez dituenean egongo da (adibidez, enpresa ikuskatuaren gaineko informazioari buruz sekretua gordetzeko obligazioa hausten badu, bere lanetik lortu duen informazioa bere probetxurako edo hirugarren pertsonen probetxurako erabiltzea, etab.).

### **Hartzailea**

Asegurua kontratatzen duena aseguratu bera izan daiteke edo ez. Normalean, aseguratuak kontratatzen du aseguratzailearekin, hau da, interes aseguratuaren titularra den pertsonak eta, ondorioz, arriskua jasaten duenak. Hala ere, posible da aseguratzailearekin kontratua egiten duena, aseguratuarengandik desberdina den pertsona bat izatea. Kasu honetan, kontratuan parte hartzen duen kontratugilea (aseguru hartzailea), eta aseguratua (interes aseguratuaren titularra) desberdintzen dira. Ad. Korporazio batek auditorearen kontura egiten du asegurua; kontratugilea edo aseguru hartzailea Korporazioa izango da, eta aseguratua auditorea.

### **Kontuen Auzitegia**

Estatuaren eta sektore publikoaren kontuen eta gestio ekonomikoaren gorengo organo kontrolatzailea da, sektore publikoaren barne, Estatuaren Administrazioa, Autonomia Erkidegoak, Korporazio lokalak, Gizarte Segurantza, Organismo autonomoak, estatu sozietateak eta enpresa publikoak daudelarik.