



Universidad  
del País Vasco

Euskal Herriko  
Unibertsitatea

NAZIOARTEKO  
BIKAINASUN  
CAMPUSA  
CAMPUS DE  
EXCELENCIA  
INTERNACIONAL

# OCW Proiektua 2013

## KONTUEN AUDITORIA



ITZIAR AZKUE IRIGOYEN

UPV/EHU

OCW Proiektua 2013

Kontaktua: [itziar.azkue@ehu.es](mailto:itziar.azkue@ehu.es)

Finantza Ekonomia I saila

UPV/EHU

## HITZAURREA

Kontuen auditoria lan merkatuan irteera profesionala duen jarduera da. Ondorioz, enpresen administrazio eta zuzendaritza ikasketak egiten dituzten ikasleek aukera dute kontuen auditore izateko.

Ikasleek kontabilitateaz gain auditoriari buruzko oinarriko ezagutzak behar dituzte. Kontuen Auditoria ikasgaiaren helburua lanbidearen sarrerarako beharrezkoa den ezagutza teorikoa eskaintzea da, Kontu Ikuskarien Errolda Ofizialaren sarbide proba errazteko. Horretarako auditoria lanaren antolamendua, enpresaren barne kontrolaren azterketa, arlo desberdinen ikuskaritza prozedurak, etab. landuko dira.

OCW Proiektuan prestatutako material hau egin ahal izateko ezinbestekoa izan da nire irakasle eta lankide izan diren hainbat pertsonen laguntza eta ezagutza. Alde batetik, José Ignacio Martínez Churriague Katedradunak, urteetan zehar, Finantza Ekonomia I saileko irakasle on artean lankidetzat bultzatu izan du, Unibertsitateko titulu berrietan landu diren ikasgaien edukiak eta metodologia berritzaileak partekatzeke mintegiak antolatuz. Bestalde, UPV/EHU Enpresen Administrazio eta Zuzendaritza Lizentziatura ezartzearekin batera derrigorrezko ikasgaia bilakatu zen "Auditoria", eta Sonia García Delgado eta Lorea Andicoechea Arondo irakasle Doktoreek bere gain hartu zuten ikasleen prestakuntzarako materiala egitearen ardura. Nire gaur eguneko ekarpena irakasle hauen oinordetza eta hogeitaz urte luzeetako irakasle jarduera da. Bidean hainbat ikasleren partaidetza ere eskertzekoa izan da. Eta azkenik, aipatu behar da REAren "Manual de Auditoría"n jasotzen diren hainbat gida erabiltzeko baimena eskuratzeko lana erraztu duela.

"Kontuen Auditoria" Enpresen Administrazio eta Zuzendaritzako Graduon hautazko ikasgaia da, espezializazioa, "Kontabilitatea eta beste informazio sistema" arloko minor-ean barneratuta Donostiako Enpresa Ikasketen Unibertsitate Eskolan. 5 kredituko ikasgaia da eta teoriaren gain ariketak egingo dira. Gradu Bukaerako Lan proposamenetan ere Kontuen Auditoria aplikazioak aurreikusten dira.

Ikasgai honekin, batez ere, ondorengo gaitasunak jorratuko dira:

- Kontuen auditoretza lana burutzeko jarraitu behar den prozesua ulertu, enpresen finantza informazioari fidagarritasuna eman ahal izateko.
- Auditoria probak ezagutu eta prestatu, arau teknikoak eta beharrezko diren tresnak aplikatu.
- Nabaritasunak baloratzeko iritzia izan.
- Auditoria txostenen edukia interpretatu eta idazten jakin.

Irakasgaia bost atal nagusitan banatu da.

- Lehenengo atalean Auditoriaren Oinarriak garatuko dira, alde batetik Kontuen auditoriaren definizioa eta helburuak adieraziz, eta bestetik Kontu-auditore lanbidearen arautzea zehaztuz. Izan ere, Kontuen Auditoria lege bidez erregulatuta dagoen jarduera da.
- Bigarren atalean Ikuskaritza Arau Teknikoak jorratuko dira, eta ardura berezia eskainiko zaio auditorearen etika eta independentziari.
- Hirugarren atalean Kontuen auditoria prozesua eta metodologia adieraziko da.

- Laugarren atalean auditoriaren lan arloak aztertuko dira. Aplikazio atala da eta ariketa bildumarekin osatu behar da. Oro har bi ziklo aipatuko dira, non kontabilitate arlo desberdinak elkar lotuta dauden: Salerosketa zikloa (epe laburra) eta Inbertsio-finantzaketa zikloa (epe luzea).
- Bosgarren atalean Urteko Kontuen Auditoria-txostena landuko da.

Itziar Azkue Irigoyen  
Donostiako Enpresa Ikasketen U.E.ko irakasle titular Doktorea

## AURKIBIDEA

<b>I. ATALA: AUDITORIAREN OINARRIAK</b>	<b>3</b>
<b>1 KONTUEN AUDITORIAREN DEFINIZIOA ETA HELBURUAK</b>	<b>3</b>
1.1 KONTUEN AUDITORIAREN DEFINIZIOA	3
1.2 KONTUEN AUDITORIAREN HELBURUAK ETA GIZARTE FUNTZIOA	7
<b>2 KONTU-AUDITORE LANBIDEAREN ARAUTZEA</b>	<b>11</b>
2.1 AUDITORIARI BURUZKO ARAUDIA	11
2.2 KONTABILITATE ETA KONTU IKUSKARITZA INSTITUTUA. KONTROLA ETA DIZIPLINAZKO GAITASUNA	12
2.3 LANBIDEKO SARBIDEA. ERROLDA OFIZIALEAN (ROAC) IZENEMATEA	13
<b>II. ATALA: IKUSKAPENERAKO ARAU TEKNIKOAK</b>	<b>15</b>
<b>3 IKUSKAPENERAKO ARAU TEKNIKOAK</b>	<b>15</b>
3.1 IKUSKAPENERAKO ARAU TEKNIKOAK	15
3.2 PRESTAKUNTZA TEKNIKOA ETA LANBIDE GAITASUNA	17
<b>4 ETIKA ETA INDEPENDENTZIA</b>	<b>22</b>
4.1 ETIKA ETA INDEPENDENTZIA	22
4.2 BATERAEZINTASUNAK	25
<b>III. ATALA: AUDITORIA METODOLOGIA</b>	<b>27</b>
<b>5 AUDITORIA PROZESUA ETA METODOLOGIA</b>	<b>27</b>
5.1 AUDITORIA PROZESUA	27
5.2 PLANGINTZA ETA GAINBEGIRAKETA	29
5.3 BARNE KONTROL SISTEMAREN AZTERKETA	32
5.4 NABARITASUNA	35
5.4.1 LAGINKETA	35
5.4.2 NABARITASUNA LORTZEKO PROBAK ETA METODOAK	35
<b>IV. ATALA: AUDITORETZAREN LAN ARLOAK</b>	<b>37</b>
<b>6 SALEROSKETA ZIKLOA (EPE LABURRA)</b>	<b>38</b>
6.1 DIRUZAINZTA KONTUAK IKUSKATZEA	38
6.1.1 DIRUZAINZTATEN DESKRIBAPENA ETA SORTZEN DIREN ARAZO ESANGURATSUENAK	38
6.1.2 DIRUZAINZTAKO AUDITORIAREN HELBURUAK	39
6.1.3 DIRUZAINZTAKO BARNE KONTROLA	40
6.1.4 AUDITORIAKO PROZEDURAK DIRUZAINZTZAN	43
6.1.5 KUTXA ETA BANKUEN EGITARAUA	45

<b>6.2</b>	<b>IZAKINEN KONTUAK IKUSKATZEA</b>	<b>49</b>
6.2.1	IZAKINEN DESKRIBAPENA ETA BALORAZIO ARAUAK	49
6.2.2	IZAKINEN ARLOAN AUDITORIA HELBURUAK	50
6.2.3	IZAKINEN BARNE KONTROLA	51
6.2.4	IKUSKAPEN-PROZEDURAK ETA EGITARAUA IZAKINETAN	54
<b>6.3</b>	<b>BEZEROAK ETA KOBRANTZA KONTUAK</b>	<b>60</b>
6.3.1	BEZERO KONTUEN DESKRIBAPENA ETA BALORAZIO ARAUAK	60
6.3.2	AUDITORIAREN HELBURUAK	60
6.3.3	BARNE KONTROLA	61
6.3.4	IKUSKAPEN-PROZEDURAK	62
<b>6.4</b>	<b>HORNITZAILE KONTUEN AUDITORIA</b>	<b>65</b>
6.4.1	HORNITZAILE KONTUEN DESKRIBAPENA ETA BALORAZIO ARAUAK	65
6.4.2	AUDITORIAREN HELBURUAK	65
6.4.3	HORNITZAILE ETA ORDAINTZEKO DAUDEN ZORREN BARNE KONTROLA	66
6.4.4	IKUSKAPEN-PROZEDURAK ETA EGITARAUA HARTZEKODUNEN ATALEAN	68
<b>7</b>	<b>INBERTSIO-FINANTZAKETA ZIKLOA (EPE LUZEA)</b>	<b>70</b>
<b>7.1</b>	<b>IBILGETU MATERIALAREN KONTUAK IKUSKATZEA</b>	<b>70</b>
7.1.1	IBILGETU MATERIALAREN DESKRIBAPENA ETA BALORAZIO ARAUAK	70
7.1.2	AUDITORIAREN HELBURUAK	72
7.1.3	IKUSKAPEN-PROZEDURAK	72
<b>7.2</b>	<b>PASIBOKO KONTUAK IKUSKATZEA</b>	<b>73</b>
7.2.1	PASIBOEN DESKRIBAPENA ETA BALORAZIO ARAUAK	73
7.2.2	PASIBOEN ARLOAN IKUSKAPEN PROZEDURAK ETA EGITARAUA	75
<b>V ATALA: URTEKO KONTUEN AUDITORIA-TXOSTENA</b>		<b>76</b>
<b>8</b>	<b>URTEKO KONTUEN AUDITORIA-TXOSTENA</b>	<b>76</b>
8.1	KONTZEPTU OROKORRAK	76
8.2	KONTU AUDITOREEN IRITZIA	78
8.3	KONTU AUDITORIA-TXOSTENAREN EGITURA ETA EREDUAK	81

## I. ATALA: AUDITORIAREN OINARRIAK

### 1 KONTUEN AUDITORIAREN DEFINIZIOA ETA HELBURUAK

#### 1.1 KONTUEN AUDITORIAREN DEFINIZIOA

#### 1.2 KONTUEN AUDITORIAREN HELBURUAK ETA GIZARTE FUNTZIOA

##### Irakurgaiak:

Cadbury txostena	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ICAC-eko buletina (BOICAC 18, 1994) edota Partida Doble aldizkariaren 57 zkia. (1995 ekaina). 1991ean Britainia Handian eraturako Komite baten txostena da, Londreseko Burtsako Finantza Informazio Kontseiluko kideek osatua.</li> </ul>
Andicoechea, L. eta Azkue, I.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• “La obligación de auditoría de cuentas en las pymes a debate”.</li> <li>• Revista AECA aldizkaria, 97 zkia., 2012 martxoa, pp. 10-13.</li> </ul>
García Benau, M.A. eta Zorio Grima, A.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• “Entrada a la profesión de auditoría: situación actual en el entorno internacional y propuestas para una reforma en España”.</li> <li>• XVI AECA Kongresua, Granada, 2011.</li> </ul>

#### 1.1 KONTUEN AUDITORIAREN DEFINIZIOA

##### ■ Aurrekariak<sup>1</sup>

Egiaztapen lanen hastapenak antzinakoak dira. Batzuk jatorria Egipton ezartzen dute, nahiz eta aipamen ezagunenak Erdi Arokoak diren. Dena den, Urteko Kontuen auditoria jardueraren legezko lehen urratsak Britainia Handian eman ziren XIX. mendearen bigarren erdialdean, kontutan hartuta Industria Iraultzarekin enpresen garapena eta konplexutasuna gero eta handiagoa zela. Enpresaren jabetza eta kudeaketa bereizi egin ziren, beraz akziodunek eta negozioaren martxa ezagutu behar zuten hirugarren pertsonak zuzendaritzak eta administratzaileek emandako informazioaren kontrolerako tresnak behar zituzten.

Beraz, gaur eguneko auditoriaren sorlekua Britainia Handia izan zen, herrialde anglosaxoietara berehala hedatuz. Izan ere 1879 urte inguruan Britainia Handiak inbertsio sendoak zituen Estatu Batuetan garagar, whisky, aseguru enpresa eta halakoetan eta inbertsio hauen kontrola ezinbestekoa zitzaion. Horrela, aipa genezake 1886ean sortu zela Estatu Batuetan lehen auditore elkargoa: “Public Accountants”.

<sup>1</sup> Iturria: “El acceso a la profesión de auditor” (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).

Estatu Batuetan gertatutako 1929ko porrota eta gero behar beharrezkoa egin zen kontabilitate informazioaren fidagarritasuna aztertuko zuen jarduera independentea ezartzea. Zehazki 1933an kotizatzen zuten enpresak derrigorrez auditatu behar zirela legeztatu zen (Securities Act). Arrez gero, XX. mendean Estatu Batuek hartu zuten ikuskaritzarako tekniken garapena eta ikerkuntza lanak bultzatzearen testigua.

### **Aurrekariak Espainian:**

Beste herrialdeetan bezalaxe finantza eta kontabilitate informazioaren gardentasuna eta fidagarritasuna bermatu nahi da. Enpresak geroz eta konplexuagoak dira eta kudeaketa eta jabetza (kapitala) ez datoz bat, beraz kontrolerako tresnak nahi dira.

Merkataritzako Kodean eta SA Legean kontuen berrikuspena aipatzen da, baina ez da nahikoa, enpresa jarduera geroz eta zabalagoa baita. Horregatik Lege propioa behar da (“Kontinental Eredua”: jarduera legez arautua).

Espainia Europa Batasunean sartzearen ondorioz (1986) merkataritza legeriaren harmonizazioa egingo da. Horrela, Zuzendaritzak edo Direktibak egokitu beharko dira:

- 2013/34/UE Direktiba<sup>2</sup>, urteko finantza egoera, finantza egoera bateratu eta bestelako txostenei buruzkoa. Aurreko IV Direktiba (78/660/CEE, Urteko Kontuei buruzkoa) eta VII Direktiba (83/349/CEE, Urteko Kontu Bateratuei buruzkoa) indargabetu duena eta 2006/43/CE Direktiba aldatu duena. Ondorio garrantzitsuenetakoa Kontabilitate Plan Orokorra<sup>3</sup> (KPO) izan da.
- VIII Direktiba (84/253/CEE) jarraituz, Kontuen Ikusapenerako Legea 1988an argitaratu zen. 2006an Direktiba aldatu zen (2006/43/CE) eta, aldaketen ondorio, Espainian 2010ean Kontuen Ikusapenerako Legeak ere aldaketa izan zuen. Azkenean, Espainian onartutako araudia ondokoa da:
  - 1/2011 Legegintzako Errege Dekretua, Kontuen Ikusapenerako Legearen Testu Bateratua onartu duena.
  - 1517/2011 Errege Dekretua, Ikusapenerako Legearen Erregelamendua onartu duena.

Etorkizunean aldaketa berriak espero dira:

- COM (2011) 778 final-2011/0389 (COD) Direktiba berriaren Proposamena 2006/43/CE Direktiba aldatuko duena, Urteko Kontu eta Kontu bateratuen auditoriari buruzkoa.
- COM (2011) 779 final-2011/0359 (COD), Erregelamendu Proposamena, interes publikoa duten erakundeen legezko auditoriaren hainbat ezaugarri buruzkoa.

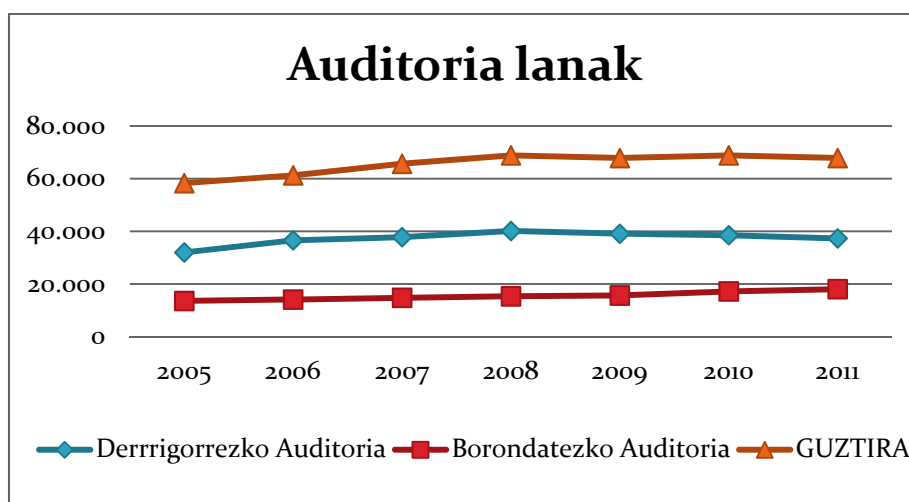
Honela, 1988 arteko auditoriak borondatezkoak baziren, orduz geroztik hainbat enpresarentzat derrigorrezkoa bihurtu zen, legeak ezartzen zuelako. Adibidez, 1990 urtean 9.000 auditoria inguru egin baziren, 1992an 30.000 enpresa inguru ikuskatu ziren<sup>4</sup>. 2011ean enpresen tamainagatik 38.539 auditoria lan egin ziren eta 17.184 borondatezkoak.

<sup>2</sup> DIRECTIVA 2013/34/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo. Diario Oficial de la Unión Europea, 29.6.2013.

<sup>3</sup> KPO (1514/2007 Errege Dekretua), ETEn KPO (1515/2007 Errege Dekretua) eta egokitzapen teknikoak (Ministerio ordenak).

<sup>4</sup> Pérez Pretel, Alfonso: “La auditoría en España desde su regulación legal”. Partida Doble, 189zkoa., 2006 iraila, pp. 68-77.





Iturria: Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutuaren buletinak.

**Kontzeptua:** Kontuen Auditoria jardura legez arautua dagoenez bertara jo behar da definizioa ezagutzeko. 2011ko **Uztailaren 1eko 1/2011 Legegintzako Errege Dekretuak** honela definitzen du Kontuen Auditoria (lehen Uztailaren 12ko 19/1988 auditoretzari buruzko Legea):

*Kontuen auditoria Urteko Kontuen, nahiz beste finantza egoera-orri edo kontabilitate agirien, berrikuspen eta egiaztapenean oinarritzen den jardura da, finantza informazioari aplikagarri zaion araudiaren esparruan prestatutakoak, eta helburua hirugarren pertsonen aurrean eragina duen txostena igortzea da, fidagarritasunari buruzko iritzia jasoz.*

*Kontuen auditoria, ikuskatutako enpresaren urteko kontuek enpresa horretako ondarearen, egoera finantzarioaren eta emaitzen irudi fidela erakusten duten egiaztatzean oinarritzen da, beti ere, aplikatu daitekeen araudiarekin bat etorritik; kudeaketa txostena urteko kontuekin bat datorren ere aztertuko da.*

*Kontuen auditoria Kontuen Auditore edota Auditoria elkarteek egingo dute, dagokion txostena igorritik eta legea betez.*

2011ko urriaren 31ko **1517/2011 Errege Dekretuak**, Ikuskapenerako Legearen Erregelamendua onartu duenak, (lehen 1636/1990 Errege Dekretua), auditoriaren eremua honela jaso du:

#### 1. Artikulua. Kontzeptua

1- *Kontuen auditoria Urteko Kontuen, nahiz beste finantza egoera-orri edo kontabilitate agirien, berrikuspen eta egiaztapenean oinarritzen den jardura da, finantza informazioari aplikagarri zaion araudiaren esparruan prestatutakoak, eta helburua hirugarren pertsonen aurrean eragina duen txostena igortzea da, fidagarritasunari buruzko iritzia jasoz.*

*Bertan, berrikuspen eta egiaztapen teknika egokien erabileraz, aztertutako agiri kontabletan adierazitako informazio ekonomiko finantzarioa aztertzen da; helburua, aztertu den informazioaren fidagarritasunari buruz iritzia tekniko adierazten duen txostena igortzea da.*

ZER DA	ZER egiaztatu	NORK	NOLA	ZERTARAKO
Aktibitatea edo jardura: berrikuspena eta egiaztapena. "... ikuskatu dugu".	Kontabilitate agirien informazio ekonomiko-finantzarioa. Urteko Kontuak	Kontuen auditorea edo auditoria elkarteak	Berrikuspen eta egiaztapen teknikak Legea, erregelamendua eta arau teknikoak	Txostena igorri, iritzia emanez Kontuen irudi fidelari buruz

**Hainbat ondorio:**

## ❖ Zer da urteko kontuen auditoria?

Jarduera bat, non urteko kontuak ekoizteko behar den informazioa aztertu, berrikusi, egiaztatu, analizatuko den, urteko kontuek irudi fidela erakusten duten ala ez adierazteko.

2006ko maiatzaren 12ko Europar Batasuneko Araudian oinarrituta nazioarteko harmonizaziorako kontabilitate alorreko legeriaren erreforma eta egokitzapenerako Legeak adierazten duenez: Urteko Kontuak Balantzea, Galdu-irabazien kontua, Ondare garbiaren aldaketen egoera-orria, Diru-fluxuen egoera-orria, eta Memoriak osatuko dute.

Kudeaketa txostena ez da urteko kontua. Txosten hau igorri behar duten enpresen kasuan auditorearen lana kontabilitate informazioa bereizi eta egiaztatutako urteko kontuetan jasotakoarekin alderatzea da, bat datorren ikusteko.

## ❖ Nork egiten du?

Legearen betebeharrak konplitzen dituen “kontuen auditoreak”. Profesional aditua izango da, batez ere kontabilitatean aditua, nahiz eta bere jarduera bereziagatik auditoreak auditoretzari buruzko araudia bete beharko duen. Ezaugarri garrantzitsuenetakoa enpresarekiko **independente** izatea da, bere iritzia objektibotasuna bermatzeko.

## ❖ Nola egiten da ikuskaritza lana?

Ikuskapenerako araudiak jasotzen dituen egiaztapen teknika eta prozedurak erabiliz. Ez da informazio guzti-guztia aztertuko garestiegia izango baitzen eta lana asko luzatuko litzateke, gehiegi bere helburua bete ahal izateko- erabakiak hartzea. Horregatik laginketan oinarrituko da eta akats edo irregulartasunek Garrantzi Erlatibo maila gainditu behar dute.

## ❖ Zertarako egiten da auditoretza?

Alde batetik, esanda bezala, aditu batek emandako iritzi teknikoa ezagutuko da, kontabilitate informazioak enpresaren irudi fidela (leiala) erakusten duenari buruzkoa.

**Irudi fidela:** urteko kontuek arau juridikoekin, ekonomikoekin eta Oro har Onartutako Kontabilitate Printzipioekin bat etorriz, modu egoki eta arrazoizko batean sozietate horretako ondarearen egoera, egoera finantzarioa eta eragiketen emaitzak erakustea.

Horrek adieraziko duena da enpresak ekoiztutako urteko kontuak, merkataritza erregistroan utzi behar direnak, Kontabilitate Arau eta Printzipioen arabera egin direla. Enpresaren informazioari **fidagarritasuna edo sinesgarritasuna** emateko egingo da.

Hala ere, erabiltzaileek enpresaren informazio ekonomiko-finantzarioa baloratu nahi badute, ikuskaritza-txostena garrantzitsua zaie, baina kontutan hartzeko beharreko elementu bat gehiago da; badaude beste elementu gehiago ere.

Azken batean Kontuen Auditoriaren helburua edozein hirugarrenek enpresaren informazio finantzarioan oinarriturik erabakiak hartu ahal izateko informazioaren fidagarritasunari buruzko iritzia ematea da.

Kontabilitate prozesuan enpresaren errealitate ekonomikoa Kontabilitate oinarri eta printzipioak erabiliz Urteko Kontuetan laburbiltzen da. Informazio hau erabakiak hartzeko baliagarria da eta analisiko tresnak erabiliz interpretatzen da, baina horretarako informazioak fidagarria izan behar du; horretan datza auditoriak.

## 1.2 KONTUEN AUDITORIAREN HELBURUAK ETA GIZARTE FUNTZIOA

**Helburu nagusia** aztertutako urteko kontuek arlo esanguratsuetan enpresaren ondarearen, egoera finantzarioaren eta ekitaldian lortutako emaitzen irudi fidela erakusten dutenari buruzko iritzia ematea da, eta horrela izan ezean zergatia era bai. Zertarako? Enpresari buruzko erabakiak hartzerakoan informazioaren fidagarritasuna ezagutu ahal izateko.

Urteko Kontuen Auditoria-txostena erabiltzen dutenek izan nahiko luketen informazioa eta Auditoriak legez eskaintzen duenaren artean “itxarobideen arteko aldea” gerta daiteke. Horregatik argi utzi behar da zer den auditoria eta zer ez. Besteak beste, ondokoak ez dira Kontuen auditoriaren helburuak:

- Urteko kontuak aurkeztea. Enpresako administratzaileen erantzukizuna da.
- Enpresako barne kontrol sistemak ezartzea. Enpresako kudeatzaileei dagokie. Iruzurra eta akatsak sumatzeko sistemak enpresak berak ezarri behar ditu.
- Enpresaren jarraikortasuna bermatzea.

Azken urteotan auditoreak hainbat finantza eskandalutan nahaspilatuta egon dira Hara zer gertatu den Estatu Batuetan (Enron, Worldcom, Lycos, Q-West, Adelphia, Xeros, Tyco), European (Aldo, Parmalat) eta Espainian (Banesto, Gescartera, Afinsa eta Foro Filatélico)<sup>5</sup>. Kasu hauek oihartzun handia izan dute enpresa handiak baitziren eta diru asko zegoen jokoan.

Auditoria lan guztietan auditorearen erantzukizuna kontratuan jasoko da eta, legea betez, bere ardura “auditoria lana behar bezala planifikatu eta arrazoizko neurrietan kontabilitate agirietan egon daitezkeen akats eta irregulartasun esanguratsuak sumatzeko probak egin eta ebaluatzea da”<sup>6</sup>.

Lan honen ondorioz Auditoria Txostenean auditoreak iritzia eman behar du ea enpresaren urteko kontuek enpresaren irudi fidela erakusten duten. Baina horretarako burutzen dituen egiaztapenetan eta erabiltzen dituen probetan bi argibide eman behar dira:

- ✓ Informazioa egiaztatzerakoan **laginketa** erabiliko da.
- ✓ Aurkituko diren akats eta diferentzietan **Garrantzi Erlatibo** maila definitu behar da.

Azkenik, argitu behar da auditoreari ez dagokiola enpresaren kudeaketari buruz iritzirik ematea. Eta ez dagokio enpresaren bideragarritasun planik aurkeztea. Hala ere, kontabilitate printzipioak betetzen diren egiaztatu behar duenez, “funtzionamenduan dagoen enpresaren printzipioa” ere kontutan hartu beharko du eta arau teknikoak adierazten duenez, enpresaren jarraikortasunari buruzko zalantza sortarazten dituzten hainbat faktore aztertuko ditu. Baina Auditoria Txostenean horren berri azaltzearekin kontuz ibili behar du, izan ere enpresa baten porrota informazio horrek berak sor baitezake. Bestetik enpresarekiko erantzukizunak lanaldi artekoak dira; gerora enpresako erabakiekin zer gertatzen den ez da auditorearen lana.

<sup>5</sup> Partida Doble aldizkaria, 180 zkia., 2006 iraila.

<sup>6</sup> Informe Cadbury (BOICAC 18, 1994 iraila; Partida Doble 57 zkia., 1995 ekaina). 1991ean Britainia Handian eratutako Komite baten txostena, Londreseko Burtsako Finantza Informazio Kontseiluko kideek osatua.

### Auditoriaren gizarte funtzioa

Kontabilitatearen kontzeptu esparruak adierazten duenaren arabera Kontabilitatearen helburua erabakiak hartzeko erabilgarria izatea da (“erabilgarritasun paradigma”). Kontabilitate Plan Orokorrak zehazten dira kontabilitate informazioaren ezaugarriak: fidagarria, gardena eta sinesgarria.

Ondorioz Kontuen auditoriaren gizarte funtzioa enpresen argitaratutako urteko kontuen informazioaren sinesgarritasun maila gizarteari erakustea da. Izan ere, auditoriak, arrazoizko neurrietan eta arlo esanguratsuetan urteko kontuek enpresaren ondarea, egoera finantzarioa eta emaitzak erakusten dituztela adieraziko du; eta horrela izan ezean zergatiak ere adieraziko ditu. Guzti honengatik kanpo auditoreak egiaztatutako informazio kontablea erabaki ekonomikoak hartzeko fidagarriagoa da.

### Onura daitezkeen erabiltzaileak: Barne erabiltzaileak eta Kanpo erabiltzaileak

#### Barne erabiltzaileak:

- Enpresako Zuzendaritza eta administratzaileak: beraiek dira enpresako kudeaketaren erantzuleak, beraz enpresari buruzko informazio fidagarriena behar dute euren analisi, aurrekontu eta behar diren erabakiak hartzeko. Administratzaileak dira kontuak egiten dituztenak.
- Bazkideak edota Akziodunak: enpresako kapitala ezarri dute, dirua (edo ondasunak) ekarri dute eta etekinak nahiko dituzte; beraz enpresaren berri zehatza izatea eskatuko dute. Izan ere, bazkideek batez ere sozietate handietan, ezin dute zuzenean administratzaileen kudeaketa gainbegiratu eta ondorioz kontrolatzeko modua heuren formulatutako urteko kontuak, kontabilitate informazioaren irudi leiala erakutsi behar dutenak, kanpoko auditoreak egiaztatzea komeni zaie. Bazkideentzat garrantzitsua da administratzaileen boterea kontrolatzea, bazkideen batzar orokorrak onartu behar baititu urteko kontuak.
- Langileak: euren egonkortasuna ezagutu nahiko dute, enpresaren martxa ezagutzea garrantzitsua izanik, baita hitzarmen kolektiboa ( lan baldintzak, soldatak, kontratuen iraupena, maila-igoerak, lanaldiak,...) eztabaidatzeko, etab.

**Kanpo erabiltzaileak**: Ikuskapen Txostena merkataritza erregistroan utziko da urteko kontuekin batera. Ondorioz, agiri hau ere publikoa da (auditoria nahitaezkoa denean).

- Hartzekodun eta hornitzaileak: enpresari emandako mailegua eta interesak berreskuratuko dituztela jakiteko enpresaren ondarearen egoera ezagutu behar dute, egoera finantzarioa eta ekonomikoa, kaudimena,... Informazioak fidagarria izan behar du eta horretarako da azken batean kontuen auditoretza.
- Kreditu erakundeak: maileguak emateko orduan enpresaren informazio ahalik eta zehatzena interesatzen zaie. Hainbat kasutan enpresak auditatzera behartzen dituzte ondarea eta emaitzen informazio fidagarria ezagutu ahal izateko.
- Etorkizuneko bazkide edo inbertitzaileak: enpresan inbertsioa egitea komenigarria den edo ez aztertzerakoan datu fidagarriak erabiltzeko.
- Administrazio Publikoa: enpresak ekonomiaren elementu garrantzitsuak dira eta zergak (BEZ, MGZ,...), etab. behar bezala ordaintzen diren kontrolatu beharko du.

### Zein enpresa ikuskatzen dira?

Auditoria Legeak betebeharrak hau ezarri die ondorengo enpresei:

- I) Jarduera berezia edo interes publikokoa duten hainbat enpresa:
  - a) Merkatu erregulatuetan onartutako balioak igortzen dituzten enpresak.
  - b) Eskaintza publikoan obligazioak jaulki dituztenak.
  - c) Enpresaren ohiko jarduera finantza bitartekaritza duten enpresak eta Ekonomiako Ministerioaren Erroldetan eta Espainiako Bankuko Erroldetan izena emanda duten finantza enpresak (Bankuak, Aurrezki Kutxak, Baloreen Agentzia eta Sozietateak,...)
  - d) Enpresaren helburu soziala Aseguru Pribatuaren Antolamenduari buruzko Legearekin erlazionatuta dagoenean.
  - e) Subentzioak edo laguntzak jasotzen dituzten enpresak, edo Estatuarentzat zein edozein erakunde publikorentzat lanak, prestazioak, zerbitzuak burutu eta ondasunak hornitzea, Gobernuak Errege Dekretuz finkatutako mugen barnean. Honen helburua diru publikoa babestea da, hau da diru publikoa jaso dituzten enpresak kontrolatzea erabilera egokia eman diezaien.

Subentzio edo laguntzen kasurako, Europako Erkidegotik edota Administrazio Publikoko aurrekontuetatik ekitaldi sozial batean errege dekretuz finkatutako kopurua baino gehiagoko subentzio edo diru-laguntzak jasotzen dituzten sozietateak. Sozietateren batek, Administrazio Publikoari ekitaldi sozialean zehar lanak, zerbitzu publikoen kudeaketa, hornikuntza, aholkularitza edota zerbitzuak burutu dizkionean, finkatutako mugaz gaindi fakturatu, sozietateak Urteko Kontuen ikuskaritza derrigorrez burutu beharko du.

- II) Tamaina "handia" dute eta ekonomian eragin nabarmena:

- f) Txiki ez diren enpresak, hau da enpresa ertain eta handiak.

Tamaina txikiko enpresei informazioa erraztearren eta kostuak gutxitzearren laburragoa eta sinpleagoa den balantzea, ondare garbiaren aldaketen agiria eta galdurabazien kontu laburtua aurkezteko aukera ematen zaie, eta kontuen auditoria egitetik salbuetsita daude. Enpresa hauetan auditoriak izan dezakeen gehiegizko zama administratiboaz gain, sarritan akziodunak eta zuzendaritza bat dira eta hirugarren batek emandako egiaztapen txostenaren interesa mugatua da. Dena den, Europar Batasunak ez du eragotziko herrialde bakoitzak kontrolerako bestelako betebeharrak ezarri nahi baditu.

Enpresaren tamaina finkatzeko orain arteko 16/2007 Legea dugu alde batetik, eta argitaratu berri den 2013/34/UE Direktiba bestetik:

"Enpresa txikia kontsideratuko da, balantzeko itxiera-datan, gutxienez ondoren adierazitako hiru baldintzetatik bi gainditzen ez dituzten sozietateak:

Enpresa TXIKIA	16/2007 Legea	2013/34/UE Direktiba
<b>AKTIBOA</b>	2.850.000 €	4.000.000 €
<b>NEGOZIO ZIFRA</b>	5.700.000 €	8.000.000 €
<b>LANGILE KOPURUA</b>	50	50

2013/34/UE Direktibak aldaketa eragin du tamainaren finkapenean. Europar Batasuneko herrialde bakoitzak aurreko mugak baino altuagoak ezarri ditzake, baina inoiz ez 6.000.000 €ko aktiboa eta 12.000.000 €ko negozio zifra gailenduz. Espainiak hartuko duen erabakia ikusteke dago. Argi dagoena da orain baino enpresa gutxiagok izango dutela auditoria egiteko betebeharra, horrek ekarriko dituen ondorioekin<sup>7</sup>.

III) Beste kasu batzuk:

- g) Merkataritzako Kodean zera jasotzen da: Edozein enpresari bere enpresaren urteko kontuak ikuskatu beharrean aurkituko da dagokion epaitegiak horrela adierazten badu, beti ere, ikuskaritza eskatzen duenak interes legala erakusten badu.
- h) Sozietate Anonimoen Legeak beste adierazpen hau egiten du: Ikuskaritzara behartuta ez dauden sozietateen kasuan, gutxienez kapital sozialaren %5aren jabeak diren bazkideek Merkataritza Erregistratzaileari kontuen auditorea izendatzeko eska diezaiokete, enpresak ordaindu beharko duena, ekitaldi konkretu bateko kontuak berrikusteko, baina auditore horren eskaera ekitaldia itxi eta hiru hilabete pasa baino lehenago egin behar da.

---

<sup>7</sup> Ondorengo artikulua irakurtzea gomendatzen da: "La obligación de auditoría de cuentas en las PYMES a debate".  
[http://www.aeca.es/pub/on\\_line/comunicaciones\\_xvcongresoaecca/general.htm](http://www.aeca.es/pub/on_line/comunicaciones_xvcongresoaecca/general.htm)

## 2 KONTU-AUDITORE LANBIDEAREN ARAUTZEA

### 2.1 AUDITORIARI BURUZKO ARAUDIA

#### 2.2 KONTABILITATE ETA KONTU IKUSKARITZA INSTITUTUA (ICAC)

#### 2.3 LANBIDEKO SARBIDEA: ERROLDA OFIZIALEAN IZENEMATEA

#### Irakurgaiak:

Garcia Benau, M.A.,  
Novejarque Civera, J. eta  
Zorio Grima, A

- “Todo lo que hay que saber de las Normas Internacionales de Auditoría”
- Revista Contable aldizkaria, 3 zkia., 2012.

García Delgado, S.M. eta  
Ipiñazar Petralanda, I.

- “La auditoría en España: un antes y un después de la ISQC-1. Una cultura orientada a la calidad”.
- XVI AECA Kongresua, Granada, 2011.

Gonzalo Angulo, J.A. eta  
Castellanos Rufo, E.

- “La reforma de 2010 en la Ley de Auditoría de Cuentas”
- Partida Doble aldizkaria, 224 zkia., pp. 22-55.

### 2.1 AUDITORIARI BURUZKO ARAUDIA

Espanian Urteko Kontuen auditoria legez araututa dagoen jarduera da. Espainian kontuen auditoretzari buruzko oinarritzko araudia hurrengoa da:

- 1/2011 Legegintzako Errege Dekretua, Kontuen Ikuskapenerako Legearen Testu Bateratua onartu duena.
  - Lehen kapitulua: Kontuen Auditoria.
  - Bigarren kapitulua: Kontuen Auditorian jarduteko baldintzak: Erregistro Ofizialean (aurrerantzean ROAC) izena emateko beharrezkoak diren baldintzak
  - Hirugarren kapitulua: Kontuen Auditoria jarduera: auditoreen independentzia, bateraezintasun egoerak, kontratazioa eta errotazioa, ordainsariak, erantzukizunak, agirien zaintza eta sekretupekoa, gardentasuna.
  - Laugarren kapitulua: Gainbegiraketa Publikoa: kontuen auditoriaren gaineko kontrola, Kontabilitate eta Kontuen Auditoretza Institutuaren (aurrerantzean ICAC) funtzioak, auditoreek egin ditzakeen arau-hausteak eta ondorioz Administrazioak (ICAC) jarriko dizkion zehapenak, tasa.
- 1517/2011 Errege Dekretua, Ikuskapenerako Legearen Erregelamendua onartu duena.

o ICAC-en ebazpenak: Ikuskapenerako Arauak. Nazioarteko Arauak, International Federation of Accountants-ek, (aurrerantzean IFAC), argitaratzen dituen arauetan oinarrituta.

- Ikuskapenerako arauak
- Etika arauak
- Auditoreen Barne Kalitate Kontrolaren arauak

## **2.2 KONTABILITATE ETA KONTU IKUSKARITZA INSTITUTUA. KONTROLA ETA DIZIPLINAZKO GAITASUNA**

Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutua (ICAC) Estatuko administrazioaren erakunde autonomoa da, eta Ekonomi eta Ogasun Ministeriopean dago<sup>8</sup>. Zeregin hauek ditu:

- Kontabilitate araudia garatu: ebazpenak argitaratuko ditu.
- Kontabilitate plangintza eta kontuen auditoria aktibitatearen hobekuntza eta eguneraketa.
- Kontuen auditoriaren kontrola: Kontrol teknikoa, barne kalitate kontrola eta zehapenak.

Bai auditore indibidualek eta baita auditoria elkarteek ICAC-ek kontrolerako eta bere funtzioak betetzeko beharrezkoak dituen informazioa eman behar diote.

Auditorearen erantzukizuna ez da kontratatu duen enpresarekiko bakarrik izango, baita ICAC-en aurrean: erantzukizun administratiboa. ICAC-i dagokio auditoreek lana behar bezala egiten duten zaintzea.

Horretarako nahikoa jende ez duenez lanbideko korporazioekin nolabaiteko hitzarmena du eta lan hauek ordaintzeko auditoreei tasa bat ezarri zaie auditoria lan bakoitzeko: Ikuskapen Legearen Testu bateratuko 44.artikuluak 91,90 euroko tasa finkoa ezarri du jaulkitako ikuskaritza txosten bakoitzeko, eta 183,80 euro izango da auditoria-txostenagatik jasotako ordainsaria 30.000 euro baino gehiago denean.

Auditoreak bere lanean arau-hausteak izan baditu zehapen desberdinak ezarriko zaizkio.

- Kontuen Auditoreen Errolda Ofizialean (ROAC) sartzeko eskatzen den gaitasun profesionala frogatzeko azterketaren deialdia, eskatzen diren ikastaro teorikoak homologatzea eta Erroldaren kudeaketa.
- Ikuskaritza araudiaren garapena: kontu ikuskarien korporazio ordezkatzailleek prestatutako edo berrikusitako ikuskapenerako arau teknikoak homologatzea eta argitaratzea; arau horiek prestatzea edota egokitzea korporazioek hala egiten ez duten kasuetan. 2014ean nazioarteko araudia onartuko da.
- Kontabilitate eta auditoria araudia aplikatzean sortzen diren zalantzak kontsulta bidez erantzutea.
- Nazioarteko Erakundeekin, eta zehazki Europar Batasunarekin koordinazio eta lankidetzak lanak.

<sup>8</sup> <http://www.icac.meh.es>



### 2.3 LANBIDEKO SARBIDEA. ERROLDA OFIZIALEAN (ROAC) IZENEMATEA

Kontu Ikuskarien Erregistro Ofizialera (ROAC) sartzeko gaitasun profesionala frogatzeko azterketa gainditu behar da.

Kontuen Auditoreen Errola Ofiziala hiru atalez osatuko da:

- Pertsona fisikoei buruzkoa eta bestea,
- Pertsona juridikoei buruzkoa, hau da, auditoria elkarreana.
- Beste herrietako auditore eta auditoria elkarreana.

Pertsona fisikoen atalean kontuen auditoreek emango dute izena, kontuen auditoria jarduerarekin daukaten harremana zehaztuz. Harreman hau 3 hauetako bat izango da:

- Jardulariak. Jardulari bezala izena emanda daukaten kontuen auditoreek soilik burutu ahal izango dute kontuen ikuskaritza jarduera.
- Hirugarrenentzat zerbitzuak prestatzen. Egoera honetan, kontuen auditore jardulari edo ikuskaritza elkarte batekin laguntzaile lanetan aktiboki ari direnak emango dute izena.
- Jarduten ez dutenak. Azken egoera honetan, kontuen ikuskaritzan aritzen ez direnek emango dute izena.

#### ERREGISTROAN IZEN-EMATEA BURUTZEKO PERTSONA FISIKOEK BETE BEHAR DITUZTEN BALDINTZAK

Auditore jardulari bezala egiteko izen-ematea, hurrengo baldintzak bete behar dira:

- a- Adin nagusia izatea.
- b- Espainiako Nazionalitatea edo Europako Erkidegoko beste edozein estatukoa izatea, ezarpen eskubideei buruzko araudian esandakoaren kontra joan gabe.
- c- Doluak diren delituengatik zigor aurrekaririk ez izatea.
- d- Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren (ICAC) baimena izatea.

Baimen hau lortzeko beste baldintza hauek bete eta egiaztatu behar dira:

\* Unibertsitateko Titulazio Ofiziala izatea.

\* Irakaskuntza teorikoari buruzko ikastaroak burutzea.

Auditorearen jardueran beharrezkoa diren gaiak, hala nola, auditoria, kontabilitatea, eta beste hainbat gai.

Kurtsoek aldeztatik ICAC-ek homologatu behar ditu.

\* Prestakuntza praktikoa lortzea.

Prestakuntza praktikoa hau, kontabilitate eta finantza arloetan gutxienez hiru urtez lanean arituz lortuko da, bereziki urteko kontuen, kontu bateratuen eta antzeko agiri finantzarioen kontrolaren esparruan murgildutako lanak izan behar direlarik. Hiru urte hauetatik bi gutxienez, kontuen ikuskaritza jarduera burutzeko gaitasuna daukan pertsona batekin lan honetan jardunak izan behar dute.

\* Estatuak antolatzen eta onartzen duen lanbide gaitasunaren azterketa gainditzea.

Azterketa honek bi fase izango ditu: teorikoa eta praktikoa. Lehenengoa gainditu behar da bigarrena egin ahal izateko.

## e- Fidantza.

Kontuen Auditoreak behartuta daude, dagokion epealdian burutzen dituzten lanen ondorioz sor daitezkeen erantzukizunak hauen preskripziora arte bermatzen dituen fidantza eratzeraz. Fidantzaren zenbatekoa ikuskaritza jardueraren negozio kopuruaren araberakoa izango da.

Lehen urtean pertsona fisikoen kasurako ezarritako minimoa 300.000 euro izango da. Hurrengo ekitaldietarako gutxieneko zenbatekoa gainditzen duen fakturazio kopuruaren %30ean handituko da.

**ERREGISTROAN IZEN-EMATEA BURUTZEKO PERTSONA JURIDIKOEK BETE BEHAR DITUZTEN BALDINTZAK**

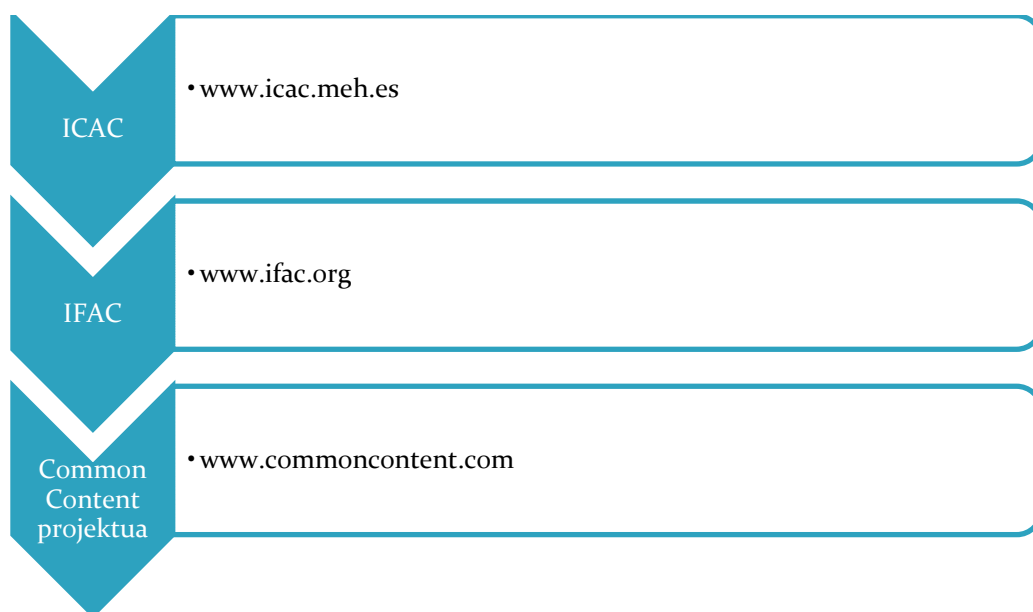
- a- Auditoria lana egin eta txostena sinatzen duten pertsona fisikoek Espainian auditoria jardura burutzeko baimena izatea.
- b- Boto eskubideen gehiengoa Europar Batasunean jardun dezaketen kontuen auditore edota auditoria elkartearen esku egotea.
- c- Elkarrearen administratzaile gehienak Europar Batasuneko edozein Estatutan baimendutako kontuen auditore edota auditore elkarte bazkideak izatea
- d- Fidantza ezartzea. Auditoria elkartearen kasuan bazkideen kopurua (bazkidean auditore izan ala ez) eta auditoria-txostena sinatzeko izendatutako auditore kopuruan biderkatuko da.

## II. ATALA: IKUSKAPENERAKO ARAU TEKNIKOAK

### 3 IKUSKAPENERAKO ARAU TEKNIKOAK

#### 3.1. IKUSKAPENERAKO ARAU TEKNIKOAK 3.2. PRESTAKUNTZA TEKNIKOA ETA LANBIDE GAITASUNA

Irakurgaiak: Arauak



#### 3.1 IKUSKAPENERAKO ARAU TEKNIKOAK

Auditoreek Legea, Erregelamendua eta Ikuskapenerako Arau Teknikoak bete behar dituzte eta iritzia eman ea enpresek Kontabilitate Printzipioak bete dituzten eta ondorioz Urteko Kontuek irudi fidela erakusten duten.

2013ko urtarrilaren 31ean ICAC-ek Nazioarteko Araudira egokitzeko **Ikuskapenerako Arau Teknikoak** argitaratu zituen eztabaida gai izateko. Nazioarteko araudia IFAC-ek argitaratutako arauak dira, non Europar Batasunak oinarritzat hartu dituen, eta herrialde bakoitzak duen araudira egokituko dituen. 2014ko urtarrilaren 1ean indarrean sartuko dira Espainian, beraz lehendik zeuden arau teknikoak indargabe gelditzen dira, salbuespenak salbuespen<sup>9</sup>.

Nazioarteko araudiaren egokitzapen prozesuan Ikuskapenerako Arau Teknikoen atalean, ICAC-ek 2011ko urriaren 26an Ebazpen bidez argitaratutako **Barne Kalitate Kontrolari buruzko araua** (Norma Internacional de Control de Calidad, IFAC-eko IAASB kontseiluak argitaratutakoaren itzulpena) ere barneratu behar da. Baita, Auditoria legea garatzen duen Erregelamenduak 6.3 artikuluan jasotako **Etikako arauak**, etorkizunean garapen maila zehatzagoa izango dutenak.

<sup>9</sup> Mantenduko den araudia: Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”.

Arauen zerrenda ondokoa da:

<b>Nazioarteko Ikuskapenerako Arauak (Normas Internacionales de Auditoría, NIA)</b>
<p><b>200 - 299 Principios generales y responsabilidades</b></p> <p>NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría (NIA/ ISA)</p> <p>NIA 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría</p> <p>NIA 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros</p> <p>NIA 230 Documentación de auditoría</p> <p>NIA 240 Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude</p> <p>NIA 250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros</p> <p>NIA 260 Comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad</p> <p>NIA 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad</p>
<p><b>300 - 499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados</b></p> <p>NIA 300 Planificación de la auditoría de estados financieros</p> <p>NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno</p> <p>NIA 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría</p> <p>NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados</p> <p>NIA 402 Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios</p> <p>NIA 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría</p>
<p><b>500 - 599 Evidencia de auditoría</b></p> <p>NIA 500 Evidencia de auditoría</p> <p>NIA 501 Evidencias de auditoría - Consideraciones específicas para determinadas áreas</p> <p>NIA 505 Confirmaciones externas</p> <p>NIA 510 Encargos iniciales de auditoría - Saldos de apertura</p> <p>NIA 520 Procedimientos analíticos</p> <p>NIA 530 Muestreo de auditoría</p> <p>NIA 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de información relacionada a revelar</p> <p>NIA 550 Partes vinculadas</p> <p>NIA 560 Hechos posteriores al cierre</p> <p>NIA 570 Empresa en funcionamiento</p> <p>NIA 580 Manifestaciones escritas</p>
<p><b>600 – 699 Utilización de trabajos de terceros</b></p> <p>NIA 600 Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</p> <p>NIA 610 Utilización del trabajo de los auditores internos</p> <p>NIA 620 Utilización del trabajo de un experto</p>
<p><b>700 – 799 Conclusiones e informe de auditoría</b></p> <p>NIA 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</p>

NIA 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente
NIA 706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente
NIA 710 Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos
NIA 720 Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados
<b>ISQC 1 Control de calidad en las firmas de auditoría</b> que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados

Arau hauen egitura IFAC-ek argitaratzen dituen arauen egitura berdina da, izan ere arauen itzulpena baita. Atal berezi batean kasu partikularretarako egokitzapena nola egin behar den adierazten da, adibidez Enpresa Txiki eta Ertainen (ETE) auditoria lanetarako.

### Nazioarteko ikuskapenerako arauen Egitura

Sekzioa	Edukia
<b>Sarrera</b>	Nazioarteko aruari buruzko informazioa, asmoa, eremua edo objektua azalduz. Auditorearen erantzukizunak ere argituko dira.
<b>Helburua</b>	Helburuaren zehaztapen argia, auditoreak lan arloan araua aplikatzean lortu nahi duena.
<b>Definizioak</b>	Arauk jasotzen dituen termino esanguratsuenen esanahia.
<b>Baldintzak</b>	Auditorearen baldintzak edota erantzukizunak.
<b>Aplikazioa eta azalpenetarako beste materiala</b>	Materialaren azalpen zehatzagoak, edota prozeduren adibideak hainbat egoeratan egokiak izan daitezkeenak.

### 3.2 PRESTAKUNTZA TEKNIKOA ETA LANBIDE GAITASUNA

Kontuen Auditoria lan bat legez hala izateko “kontuen auditore”-ak egin behar du. Kontuen Auditoria lanak sinatzeko beharrezkoa da prestakuntza tekniko berezia izatea eta esperientzia praktikoa. Bi ezaugarri hauek erakusteko lanbide gaitasun probak (azterketak) egin behar dira. ICAC-en baimena ezinbestekoa da eta ROAC delakoan izena emanda egon behar da.

ICAC-EN BAIMENA	PRESTAKUNTZA TEKNIKOA	HEZIKETA PRAKTIKOA
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ikasketa teorikoa</li> <li>• Prestakuntza praktikoa</li> <li>• Lanbide gaitasuna erakutsi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Berezia ikuskaritza arloan</li> <li>• Kontabilitate aditua</li> <li>• Nahitaezko etengabeko heziketa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Esperientzia, iritzi profesionala lortzeko</li> <li>• Auditore jardulariak gainbegiraturako lana</li> </ul>

ICAC-en baimena lortzeko eskakizunak ondorengoak dira (Ikuskaritza Legearen Testu Bateratua 8. art. eta Erregelamendua: 33. art.):

- Unibertsitateko titulazio ofiziala izatea.
- Prestakuntza teorikoa (teknikoa): horretarako ikastaroak burutu beharko dira ICAC-ek homologatuko dituenak.

- c) Heziketa praktikoa : esperientzia nahitaezkoa da.
- d) Aurreko biak erakusteko estatu mailan antolatzen den gaitasun profesionalaren azterketa gainditu beharko da.

### Prestakuntza teorikoa

Ikasketa teorikoak<sup>10</sup> gai hauei buruzkoak dira eta alde zuzenetik ICAC-ek homologatu behar ditu:

- Kontuen auditoria.
- Analisi ekonomikoa, finantzarioa eta ondareari buruzkoa.
- Kontabilitate orokorra.
- Kontuen baterakuntza.
- Ustiapeneko kontabilitate analitikoa eta Kudeaketa kontabilitatea.
- Barne kontrola.
- Kontuen ikuskaritza eta auditoreen kontrolari buruzko arau juridiko eta profesionalak.
- Kontuen auditoreen jardueran beharrezkoak diren ezagupen zehatzei buruzko edukiak: zuzenbidea (sozietateen zuzenbidea, konkurtsala, zerga zuzenbidea, zuzenbide zibila, merkataritza zuzenbidea, lanaren eta gizarte-segurantzaren zuzenbidea), informazio eta informatika sistemak, enpresa ekonomia, ekonomia politikoa eta finantza ekonomia, matematikak, estatistika eta enpresen kudeaketa finantzarioari buruzko oinarriko printzipioak.

Ikasgai hauek modulutan antolatu daitezke:

Proposamena	Kredituak (unibertsitatea)	Orduak (beste heziketa)
<b>I ATALA: Kontabilitatea eta Auditoria</b>	<b>40</b>	<b>400</b>
<b>1. Modulua: Auditoria:</b>	18	180
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Arriskuen kudeaketa eta barne kontrola</li> <li>- Auditoria arauak eta prozedurak</li> <li>- Sarbiderako arauak</li> <li>- Kalitate kontrolari buruzko araudia</li> <li>- Nazioarteko auditoria arauak</li> <li>- Etika eta independentziari buruzko arauak</li> </ul>		
<b>2. Modulua: Finantza informazioari buruzko araudi esparrua Espainian</b>	18	180
<b>3. Modulua: Beste kontabilitatea gaiak</b>	4	40
<b>II ATALA: Bestelako gaiak</b>	<b>20</b>	<b>200</b>
<b>1. Modulua: Arlo juridikoa</b>	12	120
<b>2. Modulua: Informazio teknologia</b>	4	40
<b>3. Modulua: Bestelakoak</b>	4	40

Iturria: ICAC-en ebazpena 2012/06/12

<sup>10</sup> Resolución de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Aurreko I. atalean azaltzen den irakaskuntza teorikoa osotzen duten gaien edukia, europar elkarteko Direktibetan aldaketak egotean eta nazioarteko araudia ere etengabeko berrikuspen prozesuan dagoenez, Ekonomia eta Ogasun Ministerio (ICAC) aginduz alda daiteke. Laburbilduz, auditoria alorra sakontasunez menperatu behar da, baina era berean, kontabilitate aditua izan behar da eta negozioa, ekonomia, zuzenbidea, estatistika,... ere landu behar dira.

Nahiz eta ICAC-en baimena lortzeko goi mailako edozein titulazio unibertsitario nahikoa izan, badira hainbat titulu auditore izateko behar diren arloak landu dituztenak ikasketa planek adierazten dutenez. Hori dela eta, ICAC-ek hainbat kasuetarako **salbuespen**<sup>11</sup> egoerak onartuko ditu.

Dena den, auditorearen prestakuntza bermatzeko nahitaezko **etengabeko heziketa** ikastaroak burutu behar dituzte. Lanbide korporazioen zereginetako bat eguneratze ikastaroak antolatzea izango da. Izan ere urteko gutxieneko ordu batzuk egin behar dituzte eta informazio hau ICAC-i helarazi.

### Esperientzia praktikoa

Prestakuntza praktikoa kontabilitate eta finantza arloetan gutxienez hiru urtez lanean arituz lortuko da, bereziki urteko kontuen, kontu bateratuen edo antzeko agiri finantzarioen kontrolaren inguruan murgildu behar direlarik. Hiru urte hauetatik bi gutxienez, kontuen ikuskaritza jarduera burutzeko gaitasuna daukan pertsona batekin aktibitate honetan jardundakoak izan behar dute.

Unibertsitate titulazio ofiziala ez dutenek prestakuntza praktikoa, kontabilitate eta finantza arloetan gutxienez zortzi urtez lanean arituz lortuko dute, bereziki urteko kontuen, kontu bateratuen eta antzeko agiri finantzarioen kontrolaren inguruan murgildutako lanak izan behar direlarik. Zortzi urte hauetatik bost gutxienez, kontuen ikuskaritza jarduera burutzeko gaitasuna daukan pertsona batekin aktibitate honetan jardundakoak izan behar dute.

Kontuen ikuskaritza jarduera burutzeko gaitasuna daukan pertsona batekin burututako prestakuntza praktikoa frogatzeko luzatzen diren ziurtagirietan, egon ahal izan den kontratuzko loturaren aipamena egingo da, hala nola, kontuen ikuskaritzan benetan lan egin den denboraldia.

### Lanbide gaitasuna. *Gaitasun azterketa*

Gaitasun profesionalaren azterketak, hautagaia kontuen ikuskaritza jarduera burutzeko gai den edo ez ziurtatzera zuzenduta egonik, bi fase izango ditu:

Lehenengo fasean, prestakuntza teorikoan aipatu diren ikastaroetan ikasitako gaietan lortutako ezagupen teorikoaren maila egiaztatuko da.

Bigarren fasea, hezkuntza teorikoa lortu dutenek soilik burutu ahal izango dute. Ezagupen teorikoak kontuen auditoria aktibitatearen jardueran aplikatzeko gaitasuna egiaztatuko da.

---

<sup>11</sup> Resolución de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, en función de lo establecido en el artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

<http://www.icac.meh.es/Temp/20130418185132.pdf>

Azterketako deialdia bakarra izango da eta Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak, Ekonomia eta Ogasun Ministerio Agindu bidez, argitaratuko du.

### Common Content Proiektua

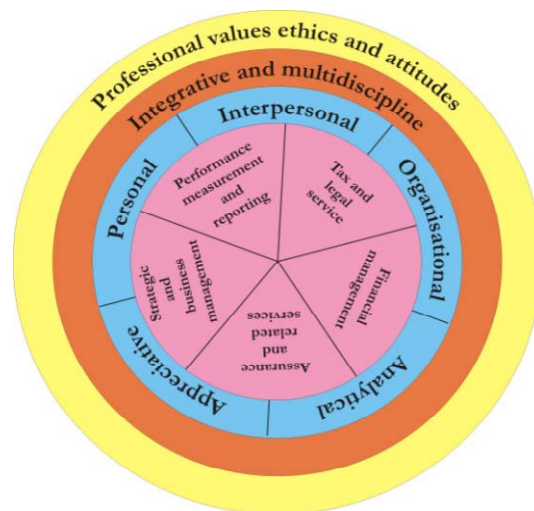
Auditore izateko eta lanbide arduraz lan egiteko gaitasun bereziak behar dira. Gaitasun hauek ez dira ezagutza teorikoak bakarrik izango. Lanbideko trebeziak lortzea eta jarrera etikoa izatea ere ezinbestekoa da.

#### GAITASUNAK

- Ezagutza teorikoak: auditoria, kontabilitate, ekonomia,.... Hainbat arlotako edukiak.
- Lanbideko trebeziak (teknikoak, intelektualak, pertsonalak, pertsona artekoak, antolakuntza)
- Baloreak, etika eta jarrera profesionala (ad., jarduera etikoa, arauak betetzeko konpromisoa, eszeptizismoa, etengabeko hobekuntza eta heziketa, interes publikoa eta gizarte erantzukizuna,...).

Iturria: IFAC- International Accounting Education Standards Board (IAESB), 2008<sup>12</sup>.

Auditoreei goi mailako kualifikazioa eskatuko zaie. Ildo horretan interesgarria da Europan hainbat institutu profesional lantzen ari diren proiektua, auditoria jardueraren globalizazioa, merkatu bakarra eta arauen harmonizazioa dela eta. Proiektu hau “Common Project” izenekoa da<sup>13</sup>. Europar Batasuneko Direktibak betetzeaz gain IFAC-en heziketa arauak ere kontutan hartzen ditu. Hainbat agiri argitaratu ditu auditoreek behar dituzten ezagutzei buruz, trebeziak eta etika, eta guzti hauek lortzeko bideak.



Iturria: Common Content Project. Skills Framework, 2011.

<sup>12</sup> Baloreak, etika eta lanbideko jarrera hezkuntzan lantzeko garrantzitsua da ikuspegi parte-hartzailea izatea. IFAC-ek argitaratzen dituen heziketa arauak ildo horretan argitaratu dira.

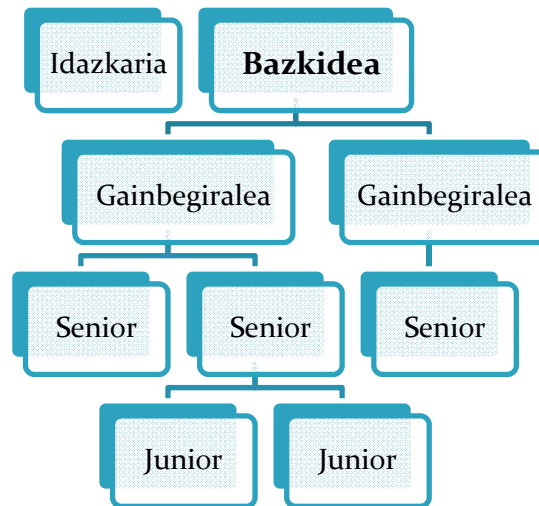
<sup>13</sup> Ikus <http://www.commoncontent.com>



### Lan taldea

Azkenik, aipatu behar da auditoria lanak taldean egiten direla. Lan taldeak osatu behar dira.

Adibidez firma edo elkarte multinazionalen kasuan, (adibidez, 4Big: Deloitte, PriceWaterhouseCoopers, KPMG eta Ernst & Young), lantaldearen egitura ondokoa izaten da:



Iturria: Manual de auditoría y cuentas anuales. J.M. Pereda Sigüenza. Editorial Centro de Estudios Ramon Areces, (2002).

Firma bazkideen (partners) elkarte da: elkarte kudeatzen dute, enprekin lehen harremana izaten dute, menpekoen lana berrikusten dute eta ikuskaritza-txostenak sinatzen dituzte. Ondorioz Kontuen auditoreak dira (legez kualifikatuak)

Gainbegiraleak (supervisors) gerente edo manager izenez ere ezagutzen dira. Hainbat lanen erantzukizuna hartzen dute aldi berean, azterketa prestatzen dute, hainbat agiri eta ikuskaritza-txostenen zirriborroak berrikusten dituzte, senior eta juniorrek ateratako ondorio eta lortutako nabaritasunen erantzule dira. Kontuen auditore kualifikatuak dira.

Senior (seniors accountants) taldeko buru dira. Gainbegiraleen zuzenek ordezkaria keta landa lana egiten dutenak. Beren azpitik dauden junior-en lana gainbegiratu eta berrikusten dute.

Juniors (staff accountants) laguntzaileak, auxiliarrak, dira eta gainera duten seniorraren esanetan egiten dute lan.

## 4 ETIKA ETA INDEPENDENTZIA

### 4.1. ETIKA ETA INDEPENDENTZIA

#### 4.2. BATERAEZINTASUNAK



#### Irakurgaiak:

Ikuskapenerako Legea (2011), Erregelamendua (2011), Independentziari buruzko Europar Komisioaren Gomendioa (2002) eta IFAC arauak.

García Osmá, B. eta  
Gill de Albornoz Noguera, B.

- “La auditoría y los servicios de consultoría: reflexiones sobre los efectos en la independencia del auditor”.
- Revista AECA, 71 zkia, 2005.

Pérez López, J.A. eta  
López Gavira. M.R.

- “Los verdaderos efectos de la realización de múltiples servicios por parte de las firmas de auditoría”.
- Revista de Contaduría y Administración, 212 zkia, 2004.
- [www.ejournal.unam.mx/rca/212/RCA21203.pdf](http://www.ejournal.unam.mx/rca/212/RCA21203.pdf)

Ruiz Barbadillo, E. eta  
besteak

- “El efecto de la rotación obligatoria sobre la independencia del auditor: un análisis empírico”.
- Encuentro ASEPUC. Granada, 2004.

### 4.1 ETIKA ETA INDEPENDENTZIA

“Kontuen auditoreak lan profesionalan aritzean independentziaz, zintzotasunez eta objektibotasunez jokatu du”.

INDEPENDENTZIA	ZINTZOTASUNA	OBJEKTIBOTASUNA
Askatasun osoz jarduteko <b>jarrera mentala</b>	Jokaera zuzena, ezin hobea, hutsik gabea	Inpartziala izan
<b>Izan eta agertu</b>	Lanean eta iritzia ematean zintzoa eta bidezkoa	Aurreiritzirik gabe
Objektibotasuna zalantzan jar daitekeenean lanik ez hartu		
Profesionalak ez diren interesik ez du izango		
		<b>Bateraezintasunak</b>

**Auditorearen Independentzia auditoria jardueraren giltzarria da.** Auditoreak bere esperientziaren jakinduriarekiko askatasun osoz jarduteko jarrera mentala da. Horretarako, egoera ezberdinen aurrean objektiboki jokatzeko inpartzialtasuna mugatzen duten jarreretatik aske egon behar du, baita ondorioak adierazteko orduan ere.

**Zintzotasuna** *“jarduera profesionalean izan behar den jarrera ezin hobeari deritzo. Zintzotasunak auditorea, lanaren jardueran eta txostena igortzean bidezkoa izatera eta zintzo jokatzera behartzen du. Ondorioz, egin behar dituen funtzio guztiek, bidezkoa den jokaera profesional batean oinarrituta egon behar dute”.*

**Objektibotasunak,** *“auditoreak burutu behar dituen funtzio guztietan inpartzialki jokatzeko eskatzen du. Horretarako, ikuskaritako enpresarekin dauzkan harremanetan guztiz independentea izan beharko da. Bidezkoa izan behar da eta ez du eraginik, ezta aurreiritzirik ere onartu behar”.*

Bestetik, auditoreak lanean lortutako informazioa babespekotasunean mantendu behar du, eta ez dio inori ezagutaraziko, bezeroen erabateko baimena izan ezean. Hala ere, urteko kontuek irudi fidela adierazteko beharrezkoa den informazioa bezeroari eskatzean honek ezezko erantzuna emango balio, auditoreak egoera hau txostenean adierazi beharko luke; lan eremu oztopoa litzateke. Esandakoa oso garrantzitsua da auditoreak lana behar bezala egin ahal izateko. Auditoreari ez zaio informaziorik ezkutatu behar, lanerako behar baitu. Enpresak ez du informazioaren zaintzari buruzko kezkarik izan behar, auditoreak informazioa ondo gordea behar du eta.

Enpresak auditoreak behar duen informazioa ezagutarazi diola bermatzeko **Zuzendaritzaren Aitorpen gutuna** eskatuko da.

Kontuen auditoreak beti jokatu behar du independentziaz, funtzioen jarduerarekin bateraezinak diren ikuskaritza lanak ukatuz, bereziki, Legean azaltzen diren egoeretan.

Korporazio profesionalak, Diziiplina Profesionalerako Batzordeen bitartez, independentzia arauen betetzea aztertuko dute. Korporazioek beren kideen ezaugarri garrantzitsu hau aztertuko dute. Hala ere zehapen gaitasuna duena ICAC da eta berari dagokio independentziaren betebeharra zaintzea.

Auditorearen independentzia hain garrantzitsua izanik auditoreei Barne Kalitate Kontrolleko arauak betetzera derrigortu dituzte eta ataletako bat auditoreen etika eta independentzia da. Era honetara auditoria lanen kalitatea bermatuko da.

Kalitate kontrolaren helburuek hauek dira:

a) Independentzia, zintzotasuna eta objektibotasuna.

Antolaketako ikuskaritza profesional guztiek, bakoitzaren erantzukizun maila edozein izanik, independentzia, zintzotasuna eta objektibotasunaren ezaugarriak betetzen dituztela arrazoizko neurrietan ziurtatzea.

b) Prestakuntza eta gaitasun profesionala.

Pertsonal profesionalak, atxikitzen zaizkien erantzukizunak behar bezala betetzeko beharrezkoak diren prestakuntza eta gaitasun profesionala daukatela arrazoiki ziurtatzea. Helburu honek zera biltzen du: lan bakoitza burutzeko izendatutako kideak, bere kontratazioa eta promozioa eta, bere garapen profesionala egokiak direla.

- c) Bezeroak onartzea eta beraiekin jarraitzea. Bezeroak onartzea eta beraiekin jarraitzearen erabakia uztea; horretarako, kontutan hartuko dira auditorearen independentzia eta zerbitzu egokia eskaintzeko gaitasuna, baita bezeroaren zuzendaritzaren eta bazkideen zintzotasuna ere.
- d) Kontsultak. Auditoreak, beharrezkoa denean, arlo teknikoak erabakitzeko eskuduntza, jakinduria eta ezagupen maila egokia daukaten pertsona edo erakundeei -enpresa barneko zein kanpokoak- laguntza eskatzen diela arrazoitasunez ziurtatzea.
- e) Lanen gainbegiratzea eta kontrola. Lanaren plangintza, jarduera eta berrikuspena ikuskaritzarako Arau Teknikoek agintzen duten bezala burutu direla arrazoiki ziurtatzea.
- f) Ikusketa. Barneko zein kanpoko aldizkako berrikuspenak medio, lanen kalitatea ziurtatzeko ezarritako prozedurekin aipatutako helburuak lortzen ari direla arrazoiki ziurtatzea.

Auditoreen izendapenak eta errotazioak independentziarekin duen hartu-emanaren eztabaida gai izan da betidanik. Aztertu dezagun zergatik.

#### **Izendapena:**

Auditorearen izendapena ikuskatu beharreko ekitaldia bukatu baino lehen egin behar da.

Sozietate Anonimoen kasuan, izendapena Bazkideen Batzar Orokorrek izendatuko du. Horrela izan ezean edota izendatua izan den auditoreak lana ez duenean edo ezin duenean onartu, Administratzaileek, Obligaziodunen Sindikatuko Komisarioak edo edozein bazkidek helbide sozialeko Merkataritza Erregistratzaileari auditorea izendatzeko eska dakieke.

#### **Kontratazio epeak:**

Urteko kontuen auditoria burutuko duten pertsona edo elkarteak epe konkretu baterako kontratatuko dira. Epe hau, auditorearen lehen kontratazioa denean ezin izango da hiru urteko epea baino laburragoa izan ezta bederlatzi urtekoa baino luzeagoa ere, eta epea auditoreak enpresa ikuskatzen duen lehen ekitalditik hasiko da. Lehen kontratazioa bukatu ondoren, Batzar Orokorrek berriro izenda dezake, baina kasu honetan kontratuaren iraupena gehienez hiru urterokoa izango da.

#### **Nahitaezko errotazioa:**

Gainbegiraketa Publikora azpiratuta dauden sozietateek edota 50.000.000 euro baino negozio zenbateko garbi handiagoa dutenek, auditorearen hasierako kontratutik zazpi urte igarotakoan, lanaren erantzulea den kontuen auditorea aldatu behar izango da. Pertsona hauek berriro enpresa horretako ikuskaritza egin ahal izateko, bi urte igaro beharko dira.



#### **Sakontze ariketa:**

*Kontratazio epeak ez dira beti berdinak izan eta nahitaezko errotazioan ere aldaketak izan dira azken urteetan. Aldeko eta kontrakoak omen ditu. Aztertu, irakurgaia erabiliz:*

- Ruiz Barbadillo, E. eta besteak: *“El efecto de la rotación obligatoria sobre la independencia del auditor: un análisis empírico”*. Encuentro ASEPUC. Granada (2004).

## 4.2 BATERAEZINTASUNAK

Independentzia jarrera mentala bada, nola neurtu daiteke? Ezin da. Baina auditorearen independentzia nahitaezkoa dela kontutan hartuta, printzipio hau babesteko moduetako bat, neurtu daitezkeen hainbat egoera zehaztea izan da, hau da, bateraezintasun egoera. Hala ere VIII Zuzendaritzan ez dira bateraezintasunak jorratu, baizik eta printzipio orokorra: “mehatxu egoerak aztertu eta babesak ezarri”.

Espainiako araudian printzipio hau barneratu arren, hainbat bateraezintasun egoera ere adierazi dira. Auditoria-txostena sinatuko duen auditoreak ondorengo egoeratan ezin du lan egin, bestek beste:

- a) Auditatu nahi den enpresako zuzendaritza edo administratzaile karguak dituenen, edo barne gainbegiraketa lanak burutu baditu.
- b) Finantza interes esanguratsua izatea.
- c) Odolkidetasun edo kidetasun harremana.
- d) Kontabilitatea eraman edo urteko kontuak prestatu.
- e) Balorazio lanak egin.
- f) Barne auditoria lanak egin.
- g) Abokatu zerbitzuak eman.
- h) Auditoria eta bestelako lanengatik jasotako ordainsariak esanguratsuak direnean auditorearen urteko sarrera osoak kontutan hartuz. Erregelamenduak zenbateko hau sarreraren %15ean finkatu du eta bakarkako auditore edota 6 bazkide baino gutxiago diren kasuetan sarreraren %20.
- i) Teknologia sistemen diseinu lanak egin.

Ordainsariei dagoenez adierazi behar da, auditoreek fakturatuko duten ordainsari profesionala bezeroari egindako lanaren ordainketa “zehatza” izango dela. Agindu gutunean azalduko da zenbat lanordu egin dituzten lantaldeko kategoria desberdineko kide bakoitzak eta jasoko den zenbateko osoa. Ordainsaria ez da lana egin ondoren erabakiko, lanaren emaitza kontutan hartuta.

Gainera, **gardentasunaren** harira, batetik auditore guztiek ICAC-i jakinarazi behar diote urteko lanorduak eta bezero bakoitzari fakturatutakoa, auditoria lanengatik eta bestelakoak egiteagatik. Eta bestetik, enpresek urteko kontuetan adieraziko dute, auditore lanengatik ordaindu dutena.

Adibidea: **Euskaltel**

[http://www.euskaltel.com/webektest/Galeria/Documentos/nosotros/informes\\_anuales/informe\\_anual\\_2011\\_eusk.pdf](http://www.euskaltel.com/webektest/Galeria/Documentos/nosotros/informes_anuales/informe_anual_2011_eusk.pdf)

### 2011ko abenduaren 31n amaitutako urteko ekitaldiko kontuak eta kudeaketa txostena

**25. OHARRA.- Kontu-ikuskarien ordainsariak:** PricewaterhouseCoopers Auditores SLri kontu-ikuskaritzako zerbitzuengatik ekitaldian emandako ordainsariak 96 mila euro izan ziren (2010: 96 mila euro), eta, beste egiaztapen-zerbitzu batzuegatik emandakoak, berriz, 2 mila euro (2010: 5 mila euro).

Halaber, PwC sareko beste sozietate batzuek sozietateari emandako zerbitzuengatik ordainsariak 94 mila euro izan ziren (2010: 0 euro).



**Sakontze ariketa:**

*Bateraezintasunak kontutan hartuz, eta mehatxu eta salbuespen sistema ezagutuz, beste zerbitzuak eskaintzearen aldekoak eta kontrakoak aztertu, irakurgaiak erabiliz:*

- *García Osmá, B. eta Gill de Albornoz Noguera, B.: “La auditoría y los servicios de consultoría: reflexiones sobre los efectos en la independencia del auditor”. Revista AECA, 71 zkia., 2005.*
- *Pérez López, J.A. eta López Gavira, M.R.: “Los verdaderos efectos de la realización de múltiples servicios por parte de las firmas de auditoría”. Revista de Contaduría y Administración, 212 zkia., 2004.  
[www.ejournal.unam.mx/rca/212/RCA21203.pdf](http://www.ejournal.unam.mx/rca/212/RCA21203.pdf)*

### III. ATALA: AUDITORIA METODOLOGIA

## 5 AUDITORIA PROZESUA ETA METODOLOGIA

### 5.1. AUDITORIA PROZESUA

### 5.2. PLANGINTZA ETA GAINBEGIRAKETA

### 5.3. BARNE-KONTROL SISTEMAREN AZTERKETA

### 5.4. NABARITASUNA

🚩 Irakurgaiak:

- ICAC-en arauak: [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)
- IFAC-en arauak: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

### 5.1 AUDITORIA PROZESUA

Ikuskatze-jarduera auditoreak prestatu behar duen *agindu-gutunarekin* hasten da, onartzen denean *auditoria-kontratu* bihurtuko denarekin.

Ikuskatzeko lana edo prozesua osatzeko egin beharrekoak hauek dira:

- a. Negozio eta sektorea ezagutzea:
  - Informazio orokorra jaso
  - Barne-agiriak eskatu
  - Langileekin elkarrizketatu, etab.
- b. Esandakoa egia dela ziurtatzeko prozedurak deskribatu diagrama, fluxugrama, etab. erabiliz.
- c. Barne-kontrolaren aurretiazko ebaluazioa burutu. Horren arabera zehaztu ahal izango da ikuskatze-egitarauen hedapena.
- d. Barne-kontrolaren Baieztapen- edo Burutzapen-probak: enpresak dituen barne-kontrolerako sistemak egiaztatzean datza. Auditoreak bere lanean behar izango dituen arloetako kontrolak aztertuko dira, zenbaterainoko konfiantza ematen duten neurtzeko.
- e. Barne-kontrolaren azken ebaluazioa. Hasierako ezagutza eta burutzapen-probak kontuan izanik barne-kontrolaren ebaluazioa zuzen egingo da.
- f. Urteko Kontuak egiaztatu. Funtsezko probak erabiliko dira, hau da finantza-informazioaren erabilgarritasuna aztertzeko probak. Honela ondasunak egon badaudela, balorazio-arauen arabera neurtuta daudela, etab. egiaztatuko da.
- g. Ikuskariaren txostena igorri. Auditoreak iritzi teknikoa eman behar du, urteko kontuek, arrazoiko neurrian, ondarearen, emaitzen eta egora finantzarioaren irudi fidela ematen duela.

Esan bezala, ikuskatu behar den enpresak auditorea hautatu eta eskaria luzatu dionean, auditoreak **agindu-gutuna** prestatu behar du.

Agindu-gutuna idatzizko agiria da. Kontuen auditorea eta ikuskatu behar den enpresaren arteko akordioa zehaztuko da, eta argi utziko ditu ikuskatzearen helburua eta eremua, hala nola ordainsariak.

Ikuskariak kontuan hartu behar ditu arrazoi teknikoengatik edo etikoengatik lana burutzeko izan ditzakeen arazoak. Adibidez, aurreko ikustaldietan enpresak informazioa ukatu egin duen eta, ondorioz, nabaritasunik lortu ezinik geratu den, edota auditorearen independentzia zalantzan dagoen, edota...

Ikuskatze-prozesuan eman beharreko urratsak hauek dira:

#### **Lehen urratsa: enpresa ezagutzea eta plangintza.**

Auditoreak nahitaezkoa du lan-plangintza behar bezala burutzea. Lanerako Plana garatu behar du, hauek kontuan hartuz:

1. Erakundearen berezitasunak ezagutu, negozio-mota: arreta berezia behar duten arloak identifikatzea, eragiten dion kontabilitate-araudia, barne-kontrolaren ezaugarriak,...
2. Sektorearen berezitasunak ezagutu: baldintza ekonomikoak, gobernuaren erregulazioa eta kontrolak, sektoreko kontabilitate-praktikak,...
3. **Plan globala** aurkeztu. Orokorra den estrategia globala garatu behar da.
4. **Egitaraua** zehaztu arlo bakoitzean egin beharreko lana: probak noiz eta nork egin, eta antzekoak.

Lana aurrera doan neurrian berrikusi egin behar dira plan globala zein egitarauak, agian helburuak ez baitira behar bezala betetzen eta aldatu beharra egon bailiteke. Guztia dokumentatu egin behar da.

#### **Bigarren urratsa: Barne Kontrolaren ebaluazioa.**

Hiru galderari erantzun behar zaie:

1. Barne-kontrolerako zein prozedura ditu enpresak? Fluxu-diagramak, memorandumak, prozedura-eskuliburuak...
2. Etengabe erabiltzen al dira?
3. Eraginkorrak al dira? Zehaztu puntu indartsuak eta ahulak.

Baldin eta burutzapen-proben emaitzek barne-kontrollean konfiantza-maila handia izan daitekeela ondorioztatzen badute, funtsezko proben kopurua eta hedapena murriztu daitezke; baina burutzapen-proben emaitzek barne-kontrolaren ahultasun handia erakusten badute, funtsezko proba zabalagoak egin beharko dira.

Azkenean, auditoreak bere lana behar bezala antolatuta ahal izango du, eta, bestalde, enpresako Zuzendaritzari edota Ikuskaritza-batzordeari, edota kasuan kasuko administratzaileei, barne-kontrollean sumatutako ahultasun garrantzitsuak jakinarazteko gutuna igorriko die.

**Hirugarren urratsa: urteko kontuen egiaztapena.** Funtsezko probak burutu: egiaztatu urteko kontuetan jasotzen den informazioa. Esan bezala, barne-kontrolerako azterketan ateratako ondorioekin zuzeneko zerikusia du funtsezko proben plangintzak: barne-kontrola sendoa bada, eragiketarako itxieran egiaztatuko dira, eta proben eremua minimoa izango da; barne-kontrola



ahula bada, ordea, agian lehengo egitaraua berrantolatu edo eraldatu egin behar da, eta funtsezko probak indartu egin behar dira.

Baldin eta enpresak barne-kontrollean konfiantzarik ez badu, edo komeni ez dela baderitzo, ez dira burutzapen-probak egingo, eta iritzia funtsezko probetan baino ez da oinarrituko.

Bigarren eta hirugarren pausok **lana burutzeko prozesua** osatzen dute. Hala ere jarduera aurrera doan heinean lortutako informazio eta emaitzak berrikusi eta kalitate-kontrola ezarri behar zaie.

Egindako proben ondorioak **ikuskatze nabaritasunak** dira. Auditoreak iritzia eman ahal izateko nahitaezkoak ditu nabaritasunak. Gainera, hauek behar adinakoak eta egokiak behar dute izan. Ikuskatze-nabaritasunak lortzeko burutzapen-probak eta funtsezko probak egin behar dira, hauetako teknika bat edo batzuk erabilita: auditoretza, behaketa, galdeketa, egiaztapena edo baieztapenak, kalkuluak, azterketa analitikoak...

Hauek guztiak ere idatziz egin behar dira, eta auditorearen **lan-paperak** izango dira auditoreak jasotako edo berak prestatutako agiri orok osatuko dute. Eskatutako informazioaren frogak dira, egindako egiaztapenak, hartutako erabakiak, azkenean iritzia eman ahal izateko. Lan-paperak auditorearenak dira. Eta ez dago inori erakustera behartua, epailearen erabakiaren bidez ez bada. Erakundearen baimenik ez badu, ezin du inolako informaziorik jakinarazi. Sekretu profesionala gorde egin behar du auditoreak. Gainera, txostenaren dataz gero 5 urtez gorde eta zaindu behar ditu. Galdu edo hausten bada, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari abisatu behar zaio, gehienez 15 egunen buruan.

**Azken urratsa: txostena igortzea.** Lehenik eta behin txostenaren zirriborroa prestatuko da, emaitzak aztertu egingo dira, eta eman beharreko iritzi mota erabakiko da: aldekoa, salbuespenekin, aurkakoa edo ukatua. Ekitaldi ondorengo gertaerak oso kontuz aztertu behar dira, ikuskatutako urteko kontuetan eraginik izan dezaketen zehazteko.

Lantaldearen esku utziko da, eta era berean enpresari erakutsiko zaio, bere kontabilitatean aldaketarik egin nahi badu denbora izan dezan.

Behin betiko ikuskaritza-txostena igorri baino lehen ez da ahaztu behar enpresako **Zuzendaritzari Aitorpen Gutuna** eskatu behar zaiola.

Azkenik, txostena igorriko da. Beste ezaugarrien artean igorpen-data garrantzitsua da, erantzukizunak mugatzen baititu.

## 5.2 PLANGINTZA ETA GAINBEGIRAKETA

Ikuskaritzaren plangintzak, erabateko estrategiaren garapena biltzen du eta agindutako lanaren helburuan eta eremuan oinarrituko da, baita enpresako erakundeak nola erantzutea espero den eran ere.

Plangintzaren eremua ondorengo aldagaien arabera aldatu egiten da:

- enpresaren tamaina eta konplexutasuna,
- auditoreak enpresa horretan daukan esperientzia, (zenbat ikuskaritza lan egin dituen,...)
- enpresak burutzen duen negozio motaren ezagupena (gobernu kontrolak, teknologia, kompetentzia,...)
- enpresaren antolaketaren eta barne kontrolaren kalitatea. Auditoria proben eremua erabakitzeko barne kontrolek ematen duten konfiantza maila ezarri behar da.

Lanaren plangintza egitean, auditoreak besteak beste, honako arloak hartu behar ditu kontutan:

- a) Enpresak burutzen duen negozioaren, aktibitatea burutzen duen sektorearen eta transakzioen izaeraren ezagupen egokia. arlo konfliktiboak zehazteko, adibidez, hondakin asko sortzen badu enpresa batek (papera, txatarra, ...) azpiproduktu bezala saldu dezake norbaitek eta diru beltza lortu,...
- b) Enpresak aplikatzen dituen kontabilitate prozedura eta printzipioak, aplikatuak izan diren uniformetasuna barne, eta transakzioak kontabilizatzeko erabili diren kontabilitate sistemak. adibidez, amortizazio sistemak ezagutu, ea benetan aktiboen bizitza erabilgarriaren arabera amortizatzen den eta ez mozkinen arabera,...
- c) Hasieran, barne kontrol prozeduretatik itxarondako eragingarritasun eta fidagarritasun mailak.

### **Enpresak burutzen duen negozioari buruzko aipamenak**

Auditoreak, azterketaren plangintza eta beraren burutzea Ikuskaritzarako Arau Teknikoekin bat etorri egiteko, enpresak burutzen duen negozioaren ezagutza nahikoa izan beharko du. Ezagutza maila honek, bere ustez urteko kontuetan eragin nabarmena izan dezaketen gertaera, transakzio eta praktikaz iritzi bat lortzen lagundu behar du. Enpresak burutzen duen negozioa ezagutzeak besteak beste, ondorengo egoerak sumatzen eta aztertzen lagun diezaiokie auditoreari:

- Azterketa berezia eska dezaketen arloak sumatzen.
- Erakundearen kontabilitate informazioa zein baldintzatan sortu, prozesatu, berrikusi eta biltzen den.
- Barne kontrolaren araudirik dagoen aztertzen.
- Izakinen balorazioa, amortizazio irizpideak, kaudimengabeziarako hornidura zuzkidurak, epe luzerako kontratatutako proiektuetatik amaitzearen daudenen portzentajea, ez-ohiko zuzkidurak, eta beste hainbat arlotan egindako estimazioen arrazoitasuna neurtzen.
- Kudeatzaileek egindako komentario eta adierazpenen arrazoitasuna neurtzen.
- Aplikatzen diren kontabilitate printzipio eta arauak egokiak diren eta aurreko ekitaldikoekin uniformeki aplikatu diren aztertzen.

Auditoreak enpresaren izaera, antolaketa eta lan egiteko eraren ezaugarriak ezagutu behar ditu. Guzti honek besteak beste, ondoren zehazten diren egoeren azterketa eskatzen du:

- Negozio mota.
- Hornitzen dituen produktu edo zerbitzu motak.
- Kapitalaren egitura.
- Talde berdineko enprekin dauzkaten harremanak, baita lotuta dauden hirugarrenekin dauzkatenak ere.
- Eragin komertziala duten guneak.
- Produkzio eta banaketa metodoak.
- Antolaketaren egitura.
- Enpresan aplikatzen den eta indarrean dagoen Legeria.
- Politika eta prozeduren eskuliburua.

**Enpresak negozioa burutzen duen sektoreari buruzko aipamenak**

Auditoreak, enpresak jarduera burutzen duen sektoreari buruzko ezagutza ere eduki behar du, hala nola:

- Baldintza ekonomikoak.
- Gobernuak ezarritako arauketa eta kontrolak.
- Teknologia aldaketak.
- Orokorrean sektorean aplikatzen diren kontabilitate arauak.
- Konpetentzia maila.
- Antzeko enpresen arlo finantzarioaren joera eta ratioak.

Aipatutako ezagutzak lortzeko bideak:

- a) Enpresarentzat alde zuzeneko egindako lanen edo sektore horretan daukan esperientzia.
- b) Enpresako langilegoari eskatutako informazioa.
- c) Aurreko urteetako lan paperak.
- d) Sektorean egindako argitalpen profesional eta argitaratutako testuak.
- e) Sektoreko beste enpresa batzuen urteko kontuak.

Azterketaren plangintza medio, auditoreak besteak beste, egin beharko den lanaren izaera, eremua eta aplikazio unea erabaki beharko ditu, baita idatzizko ikuskaritza egitaraua prestatu ere. Hau da Plan Globala finkatuko da lehenik eta arloz arloko Egitarauak segidan.

**Ikuskaritzaren jarduera eta esparruari buruzko Plan Globala:**

Helburu eta metodoak orokorrean, hau da urteko kontuak osotasunean hartuz finkatuko dira. Auditoreak, dokumentatu beharko duen plan globala garatuko du, eta bertan besteak beste, ondorengo arloak azalduko ditu:

- a) Ikuskaritza lanaren aginduaren xehetasunak, dagokien erantzukizunekin. (kontratua).
- b) Aplikatu daitezkeen kontabilitate printzipio eta arauak, Ikuskaritzarako Arau Teknikoak, Legeak eta Araudiak.
- c) Arreta handiz aztertu behar diren transakzio edo arlo esanguratsuen zehaztapena.
- d) **Garrantzi erlatiboaren maila** edo zenbatekoaren erabakia, arrazoiekin batera.
- e) **Auditoria arriskua** edo informazio finantzarioaren osagai garrantzitsu bakoitzaren errakuntza probabilitatearen zehaztapena.

$$AA = \text{berezko arriskua} * \text{kontrol arriskua} * \text{sumatze arriskua}$$

- f) Kontabilitate sistemai eta barne kontrolari atxikitzea espero den fidagarritasun maila.
- g) Aplikatuko diren ikuskaritza proben izaera eta laginak zehazteko eta aukeratzeko sistema.
- h) Barne-auditoreen lana eta, hala balegokio, kanpo-ikuskaritzan izango duten parte-hartzea.
- i) Enpresaren filial edo sukurtsalen ikuskaritzan beste auditore batzuen parte-hartzea.
- j) Pertsona adituen parte-hartzea.

**Ikuskaritza Egitarauaren prestaketa:**

Helburu eta metodoak arlo bakoitzerako zehaztuko dira. Auditoreak, burutuko duen ikuskaritzari buruzko idatzizko egitaraua prestatuko du; bertan, ikuskaritzaren helburuak lortzeko burutuko diren probak eta berauen eremua azaldu beharko dira. Egitarauak, arlo bakoitzerako dauden helburuak bildu behar ditu.

Dokumentu hau prestatzearen abantailak nabarmenak dira. Auditoria lanean parte-hartzen duten profesionalen taldeari lanak banatzeko baliagarria da; zereginak eta helburuak eta ardurak xehetasun guztiz azalduko dira; halaber, lanak behar bezala jarduten diren kontrolatzeko ere baliagarria izango da.

Kontabilitate sistemaren eta barne kontrolaren ezagutza nahikoa lortu ondoren, auditoreak ikuskaritza egitarauaren prestaketan zenbait barne kontroletan konfiantza izatea erabaki dezake ikuskaritza prozeduren izaera, aplikazio unea eta eremua erabakitzerakoan.

Auditoreak zenbait barne kontrol sistemetan konfiantza izatea, ikuskaritza burutzeko bide eraginkorra izan daitekeelako erabaki dezake. Hala ere, auditoreak barne kontrol sistemetan ez oinarritzea erabaki dezake burutzen duen ikuskaritzan froga edo nabaritasun nahikoa eta egokia lortzeko bestelako bide eraginkorragoak daudenean.

Prozedurak burutzeko unea, enpresatik espero den laguntzaren koordinazioa, pertsonala prest egotea eta beste auditore edo aditu batzuen parte-hartzea ere, ikuskaritza egitarauan auditoreak kontutan izan behar dituen elementuak dira.

Ikuskaritza egitarauak, burututako lanaren kontrol eta jarraipen eragingarriagoa errazten du, eta auditorearen taldeari eginbeharreko lanari buruzko aginduak jakinarazteko erabiliko da. Auditorearen ustez azterketaren helburuak lortzeko beharrezkoak diren probak ere, xehetasun guztiz azaldu behar ditu.

**Berrikuspena eta gainbegiraketa:**

Plan globala eta dagozkion ikuskaritza egitarauak, auditoria aurrera doan heinean berrikusi egin behar dira. Bertan egon daitezkeen aldaketak barne kontrolaren azterketan, bere neurketan eta burutzen diren proben emaitzetan oinarrituko dira.

Berrikuspena: Egitaraua aplikatzerakoan, plangintza faseko prozeduretatik lortutako emaitzetan oinarritu beharko da auditorea. Azterketa aurrera doan heinean, esperotako baldintzetan aldaketak egon daitezke, eta ondorioz hasieran aurreikusitako ikuskaritza prozedurak aldatu egin daitezke. Aldaketa hauek, behar bezala dokumentatu beharko dira agirietan.

**5.3 BARNE KONTROL SISTEMAREN AZTERKETA**

*“Ikuskapen-prozeduretan azaltzen diren proben eremua, izaera eta aplikazio-unea erabakitzean oinarri fidagarria izateko, barne-kontrolaren azterketa eta neurketa egokia burutuko da”.*



Zer da Barne-kontrola?



Zertarako da barne kontrola?



Auditoreak zertarako aztertzen du barne kontrola?



Auditoreak nola aztertzen du barne-kontrola? Faseak

### Zer da Barne-kontrola?

Barne kontrola<sup>14</sup>, ondoren zehazten dena arrazoitzen duten antolaketa planak eta metodo eta prozeduren multzoek osotzen dute:

- aktiboak behar den bezala babesturik daudela,
- kontabilitate erregistroak fidagarriak direla eta
- enpresaren aktibitatea eraginkorki burutzen dela, Zuzendaritzak finkatutako irizpideekin bat etorriz.

Emandako definizioa normalean ematen dena baino zabalagoa da, barne kontrol sistemak kontabilitate eta finantza sailak gainditzen baititu, hau da gai gehiagotara zabaltzen da.

Barne kontrolak, bere zentzu zabalean, kontabilitate eta administrazio kontrol bezala defini daitezkeenak barneratzen ditu, hala nola:

- a) Kontabilitate kontrolak. Kontrol hauek, aktiboko ondasunen babeseta eta kontabilitate erregistroen fidagarritasuna ziurtatzen duten antolaketa egitarauak eta metodo eta prozeduren multzoek osotzen dute.
- b) Administrazio kontrolak, enpresaren funtzionamendu eraginkorra eta Zuzendaritzak ezarritako politikak onartzearekin zerikusia duten araubidea eta prozedurak dira, eta normalean kontabilitate erregistroetan soilik eragiten dute, eragina zeharkakoa izanik.

Barne kontrola kontabilitate kontrol eta administrazio kontrol baten bidez, barne kontrol sistemaren azterketa eta neurketaren eremua argitzeko egin da. Argi dago, auditore independenteak bere lana kontabilitate kontrol eta administrazio kontrol baten bidez, barne kontrol sistemaren azterketa eta neurketaren eremua argitzeko egin da. Argi dago, auditore independenteak bere lana kontabilitate kontrol eta administrazio kontrol baten bidez, barne kontrol sistemaren azterketa eta neurketaren eremua argitzeko egin da. Beraz, auditoria lanetan, barne kontrola kontabilitate kontrol eta administrazio kontrol baten bidez, barne kontrol sistemaren azterketa eta neurketaren eremua argitzeko egin da. Dena dela, auditoreak zenbait administrazio kontrol urteko kontuetan garrantzia izan dezaketela uste badu, beraien berrikuspena eta neurketa egin beharko ditu.

Barne kontrolak definizioz ez du bere helburuak beteko direneko ziurtasun osoa ematen, arrazoigarria baizik. Barne kontrol sistema ezartzea eta mantentzea Zuzendaritzaren ardura da eta berari dagokio ezarri den bezala funtzionatzen jarraitzen duen egiaztatzeke etengabeko berrikuspenak burutzea, beharrezkoa izatekotan egoeren arabera aldaketak eginez.

Barne kontrol sistema guztiek dauzkate mugak. Aginduak gaizki ulertzeagatik, akas dun irizpideengatik, pertsonalaren arreta ezagatik, giza-akatsengatik, eta beste hainbat arrazoirengatik, kontrol prozeduren aplikazioan errakuntzak agertzeko aukera beti egongo da. Gainera, funtzioen banaketan oinarritutako eraginkortasuna daukaten prozeduretan ere, barne kontrolarekin zerikusia daukaten langileen artean akordioak egoteagatik eraginkortasunik ez egotea gerta daiteke. Era berean, transakzioak Zuzendaritzak baimendu dituen bezala burutu diren ziurtatzeko helburua daukaten prozedurak ere, ez dira eraginkorrak izango okerreko erabakiak hartu izan badira.

### Zertarako da barne kontrola?

Erantzukizuna duenak lehenbailehen sumatu dezan akatsa edo irregulartasuna eta konpondu; era honetara sistema edo aktibitatearen azken emaitzetan ez da eraginik egongo.

<sup>14</sup> *Kontabilitate eta Ikuskaritza Arautegia II*, Euskal Herriko Unibertsitateko Argitalpen Zerbitzua, Leioa.

Auditore independentearen ikuspuntutik barne kontrolaren funtzioetariko bat, errakuntzak edo irregulartasunak arrazoizko bizkortasunarekin ezagutzen direneko segurtasuna ematea da, horrela, kontabilitate erregistroen fidagarritasuna eta zintzotasuna ziurtatuz.

### **Auditoreak zertarako behar du barne kontrola?**

Auditoreak barne kontrola aztertzearen arrazoia ondorengoa da: barne-kontrolak konfiantza merezi dion azertu eta horrela enpresatik lortzen duen informazioaren fidagarritasun maila erabaki; ondorioz proben eremua, izaera eta aplikazio unea erabakitzeko oinarri fidagarria izango du, plangintza burutzeko ezinbestekoa.

Kontabilitate barne kontrol sistemen helburuak, transakzio batek dauzkan etapa guztiekin erlazionatu behar dira. Transakzio batekin zerikusia daukaten etapa garrantzitsuenak hauek dira: baimena, berau egitea, kontabilitatean jasotzea eta azkenik, hala balegokio, transakzioaren ondorioz sortutako aktiboen zainketarekin eta babesarekin zerikusia duen erantzukizuna. Guzti honen helburua, eragiketak burutu izan direla eta dagokien kontuetan sailkatu direla egiaztatzea izango da. Transakzioen baimena, Zuzendaritzari dagokion funtzioa da eta helburuak lortzeko berak daukan erantzukizunarekin zuzenki lotuta dago.



### **Auditoreak nola aztertzen du barne-kontrola? Faseak**

Barne kontrolaren ikasketa eta neurketak bi fase dauzka:

- 1. Sistemaren aurretiko berrikuspena.** Fase honen helburua, enpresak dauzkan prozedurak eta metodoak ezagutzea eta ulertzea izango da. Enpresaren barne kontrol prozedura eta metodoen ezagutza eta ulermena bereziki, informatika sistemena barne, beharrezko lan betekizuna izango dira eta ikuskaritzaren plangintza burutzeko oinarria izango dira.  
Helburu honetarako beharrezkoa den informazioa, normalean, bezeroaren pertsonal egokiarekin egindako elkarrizketetatik eta agirien azterketatik -hala nola, prozedura eskuliburuak, pertsonalari egindako aginduak, etab.- lortzen da.  
Sistemari buruzko informazioa galdesortetan, prozeduren laburpenetan, fluxugrametan edo Administrazio-ingurua azaltzen duen edozein eratan dokumentatuko da, egoerari edo auditorearen lehentasunei egokituko zaizkielarik.
- 2. Burutzapen proben egitea.** Proba hauen helburua, kontrolak erabiltzen diren eta diseinatu ziren bezala aplikatzen diren frogatzea izango da, arrazoizko ziurtasuna.  
Burutzapen probak egingo dira baldin barne-kontrol sistematan konfiantza jarri nahi bada, egiaztatzeke errealitatean nola funtzionatzen duten. Hala ere, kontrol prozedurak onak ez direnean, auditoreak ez du beraiengan konfiantzarik izan behar.  
Auditoreak barne kontrolaren neurketari buruz egiten duen planteamendu kontzeptual logikoa, ikuskaritzan tartekatutako transakzio esanguratsu bakoitzari eta transakzio horiei dagozkien aktiboei hurrengo irizpideak aplikatzean datza:
  1. Gerta daitezkeen errakuntzak eta irregulartasunak kontutan hartu.
  2. Errakuntzak edo irregulartasunak soma ditzaketen kontabilitate barne kontrol prozedurak zehaztu.
  3. Beharrezkoak diren prozedurak ezarrita dauden zehaztu, baita bete-betean jarraitu diren ere.
  4. Egon daitezkeen edozein hutsune neurtu, hau da, ezarri diren barne kontrol prozedurek aurki ezin dezaketen edozein motatako errakuntza edo irregulartasun potentzialak neurtu. Horrela, ikuskaritza prozeduren izaera, aplikazio unea eta eremua finkatzeaz gain, bezeroari eman beharreko aholkuak ere ezagutuko dira.

## 5.4 NABARITASUNA

2014 arte indarrean dagoen auditoria arauak zera adierazten du:

*“Aztertzen diren urteko kontuetako datuei buruzko arrazoizko ezagupena izateko eta horiei buruz iritzia adierazteko, beharrezkoak diren probak eta neurketak egitean behar adinakoa eta egokia den nabaritasuna lortu behar da”*

Auditoreak, informazio finantzarioaren egiazkotasunari buruzko ziurtasuna izatea ia ezinezkoa da, salbuespenak salbuespen. Baina arrazoizko neurrietan fidagarritasun maila lortu behar du. Beraz, lanaren helburuaren arabera, bai prozedurak, bai nabaritasun egokia eta nahikoa lortzeko beharrezkoak diren proben aplikazioa erabakiko du.

**Nabaritasun nahikoa**, urteko kontuei buruzko arrazoizko ondorioetara heltzeko, beharrezkoak diren ikuskaritza probak medio, lortu behar duen nabaritasun maila ulertzen da. Testuinguru honetan, kontutan izan behar da auditorea ez dela nabaritasun guztia lortzen saiatzen, bere ezagutza profesionalaren arabera, burutzen ari den azterketaren helburuak asetzen dituen maila baizik. Beraz, saldo, transakzio edo kontrolari buruzko iritzia laginketa (estatistikoki edo subjektiboki egindako aukera), proba analitiko edo bien arteko konbinazioaren bidez egindako ikuskaritza probetatik lor dezake.

### 5.4.1 LAGINKETA

Auditorearen lana ez da eragiketa guztiak, erregistro eta idazpen denak, kontu guztien saldoak... egiaztatzea. Gaur egungo enpresa eta erakundeen tamaina eta konplexutasuna kontuan hartuta ezinezkoa litzateke, batetik lanordu asko behar denez gero ikuskaritza-txostena eskuan izaterako erabilgarritasuna galdu egingo lukeelako, eta, bestetik, oso garestia izango litzatekeelako. Hori dela eta, ikuskaritza-probak % 100ekoan baino eremu txikiagoan erabiltzen dira, hau da, laginketa erabiltzen da. Honen oinarria hau da: lagina taldearen adierazgarri den neurrian, lagina aztertzeak taldearen ezaugarrien berri emango du.

Ikuskapen-lanetan lagina hautatzea bi eratakoa izan ohi da: *estatistikoa* eta *ez-estatistikoa*. Batean zein bestean ikuskariaren iritzi profesionala ezinbestekoa da. Bere esku dago arlo bakoitzean lagina nola aukeratu.

Laginketa estatistikotan, izenak dioenez, estatistikako arauak beteko dira lagina aukeratzean, konfiantza-mailak ezartzean eta abarretan. Laginketa ez-estatistikotan auditorearen iritziak eta esperientziak dute batez ere garrantzia.

Arloen eta barne-kontrolaren arabera, eta, noski, garrantzi erlatiboko mailak eta ikuskaritza-arriskua definituta, kasuan kasurako egokien deritzon laginketa-metodoa erabiliko da, beti ere lan-paperetan erabakiaren arrazoiak idatziz utzita.

### 5.4.2 NABARITASUNA LORTZEKO PROBAK ETA METODOAK

Aztertzen diren datuen testuinguruan garrantzi handiko gertaera bati buruzko nabaritasun maila nahikoa ez izateak, dagozkion salbuespenak adieraztera behartzen du auditorea, edo hala balegokio, iritzia ukatzera.

Nabaritasun maila finkatzerakoan “Garrantzi-erlatibo maila” eta “arrisku probablea” zehaztu behar da. Eta ondoren nabaritasuna lortzeko probak, burutzapen probak eta funtsezko probak, finkatuko dira.

Burutzapen proben helburua, barne kontrol prozedurak ezarri ziren bezala aplikatzen direneko nabaritasuna lortzea da, auditoreak sistemari buruzko konfiantza prozedura horietan

oinarrituko duelarik: kontrola, egon badago; kontrolak eraginkortasunez funtzionatzen du; kontrola epealdi guztian zehar egon da funtzionatzen.

Funtsezko proben helburua, ikuskatutako informazio finantzarioaren zintzotasuna, zehaztasuna eta baliagarritasunarekin zerikusia daukan nabaritasuna lortzea da. Transakzio eta saldoei buruzko frogetan oinarritzen da, baita azterketa analitikoko tekniketan ere.

Auditoreak, funtsezko proba medio, zuzendaritzak egindako eta urteko kontuetan biltzen diren ondorengo baieztapenekin zerikusia daukaten nabaritasunak lortu behar ditu:

- Existitzea: Aktibo eta pasiboak, data konkretu batean existitzen dira.
- Eskubide eta eginbeharrak: Aktiboak enpresak data konkretu batean dituen ondasun edo eskubideak dira, eta pasiboak aldiz, eginbeharrak.
- Gertaerak: Transakzioak, edo kontabilitatean jasotako gertaerak benetan gertatu izan dira.
- Zintzotasuna: Ez dago kontabilitatean behar bezala jaso ez den ez aktibo, ez pasibo, ez inolako transakziorik.
- Balorazioa: Aktibo eta pasiboak dagokien balioan jaso dira kontabilitatean.
- Neurketa: Transakzioak zenbateko zehatzagatik jasotzen dira kontabilitatean. Sarrera eta gastuak, ekitaldiari zuzentasunez egotzi zaizkio.
- Aurkezpena eta banaketa: Transakzioak Orokorki Onartutako Kontabilitate Printzipio eta Arauekin bat etorritik sailkatzen dira, eta Memoriak, ikuskatutako informazio finantzarioa azaldu eta ulertzeko beharrezkoa den informazio nahikoa biltzen du.

Ikuskaritzako nabaritasuna, burutzapen proba eta funtsezko probak eginez lortzen da, horretarako ondorengo bideak -bat edo batzuk- erabil daitezkeelarik: ikuskapena; behaketa; galderak; ziurtapenak; kalkuluak; azterketa analitikoko teknikak.

Kontabilitate datuak eta orokorrean enpresa barneko informazio guztia, berez ez da nabaritasun nahikoa eta egokia izango. Auditorea, beharrezkoak diren probak medio, informazio horren arrazoitasunaren uste sendora heldu behar da, frogak (ebidentziak) behar ditu.

Lortutako nabaritasuna ikuskaritzako lan paperetan islatu beharko da, egindako lanaren azalpen eta oinarri gisa.



**IV. ATALA: AUDITORETZAREN LAN ARLOAK**

6. **SALEROSKETA ZIKLOA (EPE LABURRA)**
7. **INBERTSIO-FINANTZAKETA ZIKLOA (EPE LUZEA)**

Atal honekin lotu behar da “Ariketa bilduma”.

REAren gidaliburua lagungarri izan da edukiak lantzerako orduan.



## 6 SALEROSKETA ZIKLOA (EPE LABURRA)

- 6.1. DIRUZAINZTA KONTUAK IKUSKATZEA
- 6.2. IZAKINEN KONTUAK IKUSKATZEA
- 6.3. BEZEROAK ETA KOBRANTZA KONTUAK
- 6.4. HORNITZAILE KONTUAK ETA ORDAINTZEKO DAUDEN KONTUAK

### 6.1 DIRUZAINZTA KONTUAK IKUSKATZEA

#### 6.1.1 DIRUZAINZTATEN DESKRIBAPENA ETA SORTZEN DIREN ARAZO ESANGURATSUENAK

Diruzaintzako saldoan kutxako eskudirua eta bankuetako zenbateko erabilgarriak barne hartuko dira. Kutxa kontuan enpresak dituen baliabide likidoak sartzen dira. Banku eta kreditu-erakunde kontuetan enpresak bere alde dituen saldoak sartzen dira, ageriko kontu korrontetean eta gordailuetan dituenak. Eskudiruak erabilgarria behar du.

Kontabilitate Plan Orokorrean ondorengo kontuak aipatzen dira erregistrorako:

#### 57. DIRUZAINZTA

- 570. Kutxa, euroak
- 571. Kutxa, atzerri-moneta
- 572. Bankuak eta kreditu-erakundeak, ageriko k/k, euroak
- 573. Bankuak eta kreditu-erakundeak, ageriko k/k, atzerri-moneta
- 574. Bankuak eta kreditu-erakundeak, aurrezki-kontuak, euroak
- 575. Bankuak eta kreditu-erakundeak, aurrezki-kontuak, atzerri-moneta
- 576. Likidezia handiko epe laburreko inbertsioak

Diruzaintzako kontuei dagokienez Kontabilitate oinarri, balorazio eta sailkapen irizpide esanguratsuenak hauek dira:

- Balorazioak ez du arazo handirik sortzen. Urteko kontuak legezko erabilerako monetetan agertzen dira, eta, beraz, diruzaintzako saldoek beren burua baloratuta edukitzen dute. Atzerri-monetako kontuak une horretako kanbio-tasan baloratu behar dira. Galdu-irabazi kontuan galera edo irabazia egon den adieraziko da.
- Erabilera mugatua duten eskudiruko saldoak aparte agertu behar du.
- Balantzeko datan prest baina ordaintzeke dauden txekeak (ez dira oraindik entregatu) saldo erabilgarriak dira, ez dira ordainketa gisa agertuko.
- Balantzeko datan kutxako fondotik ziurtagiriak dituzten gastuak kendu behar dira.
- Kreditu-lerro kontuetatik erabili ez den kopurua ez da ez aktiboan ezta pasiboan ere adieraziko; memorian ohartaraziko da.
- Banku eta kreditu-erakundeek eska dezakete jasotako kredituaren kopuruaren gain saldo konpentsagarriak mantentzea. Saldo hauek mugatuak dira, eta memorian ohar batez azaldu behar dira.

**DIRUZAINZAN SORTZEN DIREN ARAZO ESANGURATSUENAK:**

Eskudiruarekin zerikusia duen eragiketak kontabilitatean egoki aurkeztuta egon behar du. Hori kontrolatzea oso garrantzitsua da, eragiketa gehienak zuzenean altxortegiarekin erlazionatzen baitira eta salerosketatan agertzen diren aktibo eta pasiboetan egon daitezkeen akatsek altxortegian eragina izan baitezakete.

Kutxa eta bankuen auditoriak garrantzi handia du, eta askotan auditoreek diruzaintzari askoz ere ordu gehiago eskaintzen dizkiote balantze osoari proportzioan eskaintzen diotena baino. Bere garrantziaren arrazoiak hauek dira:

- Kutxako eskudirua aktibo likidoena da eta edozein iruzur egiteko tentaziorik handiena eskaintzen du: lapurretak egitekoa, bidegabe erabiltzekoa...
- Merkataritzako eragiketa gehienak diruzaintzan amaitzen dira, eta liburu nagusiko idazpen askok oinarria bertan dute.
- Diruzaintzako kontuetako akatsek beste aktibo edo pasiboetan ondorioak izan ditzakete. (Hala ere, kontuan izan behar da auditoreak ez duela diruzaintzako kontuetan beste kontuetan baino ardua handiagorik izan behar, eta, beraz, diruzaintzako kontuei eskainitako denborak ez du gehiegizkoa izan behar).

Bigarrenik, eskudirua oso erraz manipula daitekeen aktiboa denez, iruzurrak eta irregularitasunak izan ditzake. Gerta daitezkeen iruzurretako batzuk hauek dira:

- Ez dauden pasiboak (sortu gabeko gastuak, jaso gabeko zerbitzuak...) kobratu eta kontabilizatzea.
- Kobrantza-dokumentuak manipulatzeko, taloien interpretazio bidez. Horrek banku-berdinkatze eta faktura-nahasmena eragiten du.
- Kutxako fondoan gastuen ziurtagiri bat behin baino gehiagotan aurkeztea, edo, zenbateko handiagoak lortzeko, dokumentu horiek faltsifikatzea.
- Zalantzako bezeroen kobrantzak eta beste hainbat kopuru apuntatzea.
- Bezeroen kobrantzak atxikitzea, idazpenak manipulatu edo deskontuak asmatuz.
- Salmenten idazpenek faltsifikatzea, bezeroen kontuko saldoak txikiagotuta.
- Zenbateko normalak baino txikiagoak fakturatzea, ateratako kopuruak disimulatzeko, edota kalkuluen bidez manipulatzeko.
- Eskudirutan jasotako zenbatekoa kutxan ez sartzea.
- Kutxako fondoak denboraldika ateratzea, geroago berriz kutxan sartzekotan.

**6.1.2 DIRUZAINZAKO AUDITORIAREN HELBURUAK****HELBURU OROKORRA**

Urteko kontuen arabera diruzaintzako kontuen egokitasunari buruzko iritzia eman ahal izateko nabaritasunak lortzea.

### **HELBURU ZEHATZAK**

- Eskudiruko eragiketen barne-kontrola aztertu eta ebaluatzea, erabilitako metodoak egokiak diren ala ez zehazteko.
- Ez-egiterik gertatu ez dela eta fondoak egiazkoak eta enpresarenak direla egiaztatzea.
- Banku-berdinkatzeak aztertzea, kontabilitate-datuen eta bankuetakoan arteko zuzenketak zehazteko, eta berdinkatze-partidak benetakoak direla segurtatzea.
- Liburu nagusiko saldoak begiratzea, zuzenak direla egiaztatzeko.
- Balantzeko saldoak kontabilitate erregistroarekin bat datozeala egiaztatzea, beraien artean diferentziarik egon ez dadin.
- Azterketaren data baino egun batzuk lehenago eta ondoren egindako kobrantza eta ordainketen eragiketak egiaztatzea, denboraldi egokian, atzerapenik gabe eta kontu egokiekin erregistratu diren ala ez zehazteko.
- Saldoak egiaztatzea, balantzean aurkeztuta eta sailkatuta daudela zehazteko.
- Memoriako azalpenak aztertzea, oinarritzko eta bestelako informazio guztiak azaltzen direla egiaztatzeko.

Ez dira berariazko helburutzat hartzen iruzurrak sumatzea. Edozein aktibori badagokio ere, iruzurraren zenbatekoa esanguratsua denean soilik eragingo die urteko kontuei eta orduan ohiko auditoriako prozedurek iruzur hauek sumatu beharko lituzkete.

#### *6.1.3 DIRUZAINTZAKO BARNE KONTROLA*

Kutxa eta Bankuen auditorian barne-kontrolaren ebaluazio zehatza egitea nahitaezkoa da. Ikuskariak aurki ditzakeen irregulartasunak, besteak beste, hauek dira:

- Kutxan dirua falta izatea, eta hau ezkutatzeko sarreraren erregistroak atzeratzea. Adibidez, bezero baten kobrua kutxazainak lapurtu eta bezeroaren saldoa kitatu beste bezero batzuegandik jasotako kobruekin.
- Erregistratu aurretik kobratutako eskudirua eramatea, (lapurtzea).
- Kutxako zordunketa guztien zenbatekoa murriztea eta aldaketa-kopuru hori eskudiruari kentzea.
- Kobratu beharreko kontuak kobraezinak balira bezala kitatzea eta benetan kobratzean dirua ostu.

Barne-kontrola aztertzeak garrantzi handia du egin beharreko lanaren hedadura zehazteko (zuzeneko kontrola duten salerosketen azterketak murrizteko eta kontrol-arazoak dituzten sailetan azterketa gehiago egiteko).

Barne-kontrola berrikustea, aztertzea eta eraginkortasunaren ebaluatzea honako alderdi hauetara bideratu beharko dira:

***Baimen, zaintza eta eragiketen erregistroko zereginak bereiztu.*** Horretarako honako lan hauek ondo betetzea garrantzitsua izango da:

- Eskudirua maneiatu duten pertsonak bat baino gehiago izatea, beti ere baimendutako pertsonak.

- Eskudirua maneiatzten dutenak kontabilitate-erregistroetara sartzeko aukerarik ez izatea.
- Kontabilizatzen duten pertsonak kontrolatzea, eta haien lana beraien eginkizunak ez dituen beste pertsona baten bidez berriz aztertzea.
- Eskudirua aldizka berriz aztertzea.

***Eguneroko diru sarreraren kontrol egokia izatea (kobrantzak):***

- Barne-kontrola ona izan dadin, oinarrizko araua da barne-kontrola egiten duen pertsona eta kobrantza zein ordaintzen erregistroa maneiatzten duena pertsona bera ez izatea, independentzia egon dadin.
- Kobrantza batzuk postaz jasotako txeke bidez egin daitezkeenez, egokiagoa izango da kutxakoa ez den beste pertsona batek kobrantza hauetaz arduratzea.
- Egokiena kobrantza hauen zenbatekoa, kutxa bidez egiten direnekin batera, bankuan sartutako kopurua justifikatzen duen erregistroan erlazionatzea izango da.
- Kobrantza guztiek ordainagiriaren bidez justifikatuta egon behar dute.
- Unean bertan ordaintzen diren salmentetan kontrol hau garrantzitsuagoa da. Kasu horietan salmenta eta kobrantzako eginkizuna bereiztea gomendatzen da.

***Diru-despoltsapenaren kontrol egokia izatea (ordainketak):***

- Kopuru batetik gorako ordainketak txeke bidez egitea gomendatzen da.
- Txeke bidez ordaintzeak abantailak ditu kutxa bidezko ordainketetan:
  - Ez da diru fisikoa erabiltzen. Lapurretak saihesten dira.
  - Txeketan bilduta geratzen da informazioa.
- Ordainketa egin aurretik fakturan edo ordainagirian data egiaztatu beharko da. Dena ongi dagoela egiaztatu beharko da.

***Beste ordainketa batzuen gaineko barne kontrolean beharrezkoak diren beste puntu batzuk hauek dira:***

- Txekeak prestatzen dituzten pertsonak ez dituzte kobrantzak eta kutxako ordainagiriak maneiatu behar.
- Ordainagiriak giltzapean gorde behar dira, txekeak prestatzen dituen pertsona horietaz ardua dadin.
- Akatsa duten txekeak edota hondatuta daudenak "baliogabetua" hitzarekin baliogabetu behar dira. Sinatu behar den zatia puskatu egin behar da, eta sinatuta baleude ere zati hori puskatu egin beharko da.
- Ez da komeni txekeak bi sinadurarekin ematea. Bestela, kontrol osagarri honek zentzua gal dezake, bigarren pertsonak agiri justifikagarriak egiaztatzen ez baditu edota sinatu besterik egiten ez badu.
- Agiri justifikagarriak berrikusten duen eta ordainketak egiteko baimena duen pertsona-kopuruak mugatua izan behar du.

- Txekeak sinatzekorakoan arreta handia behar da ordainketa bi aldiz ez egiteko.
- Banku-berdinkatzeak (bankuak dioen saldoa eta guk daukaguna berdinak diren edo ez esaten duten agiriak; berdinak ez badira diferentziak non dauden azaltzen dute) prestatu behar dira, liburuetan kontabilizatutako saldoena, bakoitzari dagokion “banku-laburpena”rekin. Gomendagarria eta nahitaezkoa izango da hileroko hauek gauzatzea, eta nahitaez ekitaldi bakoitzaren bukaeran egin beharko da.

***Bankuko kontuen hileroko berdinkatzeak izatea, eta, beharrezkoa balitz, berdinkatu diren partiden ikerketa eta doikuntza gaineratzea:***

Berdinkatzeei buruz barne-kontrol ona egon dadin, baldintza hauek betetzea gomendatzen da:

- Berdinkatzeak idatziz prestatu beharko dira, horretarako egokia den inprimakian.
- Kobrantsak eta ordainketak prestatzen dituen ez den beste pertsona batek egin beharko ditu.
- Berdinkatzeak prestatuta daudenean arduradun batek, Finantza zuzendariak edo Administratzaileen buruak, aztertu beharko ditu.
- Berdinkatze guztiak prestatu eta aztertu dituzten pertsonen sinadura izango dute.

***Kutxako fondoaren kontrol ona izatea:***

- Kutxako gestioa erregistro edo liburu lagungarri baten bidez eraman daiteke, kobrantsak eta ordainketak bertan idatzita.
- Barne-kontrol onena eguneroko kobrantsak bankuan sartuz eta ordainketak banku edo kreditu-erakunde baten bidez, txeke bidez, eginda lortzen da. Horrela, kutxako ordainketak ordainketa txikiak mugatzen dira. Hortik dator “kutxa txikia” izena. Kutxa txikia maneiatzea oso sinplea da, eta erraz egiaztatzen da “fondo finkoa” deituriko xedapenaren bidez.
- Sistema honen bidez kutxazainari edo fondoko arduradunari zenbateko bat aurreratzen zaio, eta nahikoa izaten da ordainketa edo betebeharrak batzuei denboraldi batean aurre egiteko. Denboraldi horren bukaeran txeke bat prestatzen da justifikatutako ordainketen zenbateko zehatzarekin, eta kutxako fondoaren hasierako kopurura itzultzen da berriz. Horrela, balantzean beti kutxako saldo gisa agertuko da fondo hau hornitu zen hasierako saldoa.
- Sistema honek ongi lan egin dezan gomendagarria da itzulketa hilabete edo denboraldi bakoitzaren bukaeran egitea, hau da, ekitaldi bukaeran itzuliko ez balitz, kontabilizatu gabeko ordainketak agertuko lirarteke esandako denboraldiaren bukaeran.
- Praktikan, fondo finkoaz arduratzen den pertsonak (lan hori kutxazaina ez den beste batek ere egin dezake), denboraldi bukaeran agiri justifikagarri guztien zerrenda prestatzen du, eta zerrenda horretako baturak itzultzeko dauden txekeen zenbateko berdina izango du.
- Eraginkortasunaren ikuspuntutik fondo finkoaren funtzionamendua 3 fasetan deskriba daiteke:
  - 1) Fondoaren ezartzea: banku-txeke bat eman eta kobratu egiten da, bidezko denboraldi batean ordainketa txikiak egiteko. Dirua langile baten ardurapean gordetzen da. Txekeen fondo finko baten kargura luzatzen da, eta bankuei abonatu erregistratzen da.

- 2) Ordainketak kutzako fondo finkoarekin egiten direnean, ordainagiriak kutzako gainerako fondo finko guztiarekin gordetzen dira, despoltsapenen izaera eta jabetza egiaztatzeko.
- 3) Fondoa berriz ipintzea: fondoa bukatzean dagoenean, despoltsapenen zenbatekoaz beste txeke bat igortzen da, eta horrela fondoa bere kopurura itzularazten da. Txeke hau kutxara abonatu eta, ordainketen ziurtagirien kasuan, gastuen kontuetan kargatuz erregistratzen da.

Fondoa denboraldi bukaeran osatu egin behar da, nahiz eta bere zenbatekoa gehiegi jaitsi ez, egindako despoltsapenak dagokien ekitaldiaren barnean gera daitezzen.

#### 6.1.4 AUDITORIAKO PROZEDURAK DIRUZAINTZAN

Kutxa eta bankuen saila aztertzean, auditoreak oinarrizko prozedura hauek erabiltzen ditu:

- Kutxako fondoaren kontaketa (arkeoa)
- Bankuko saldoak zuzenean bankuekin baieztatzea edo zirkularizazio-gutunak bidaltzea
- Banku berdinkatzeak (kontziliazioa)

#### KUTXAREN AUDITORIA

Jakineko sail honi dagokionez, **kontaketa** inguruan ideia orokor hauek kontuan izatea komeni da:

- Egun zehatz batean kutxazainaren esku dauden baloreak ikuskatzea da “kontaketa”. Oro har barne kontrol sistema bat da eta enpresako arduradunak egiten du. Auditorea behatzailea izango da, nola egiten den aztertzeko eta, era berean, bere oharrak hartzeko saldoa egiaztatzeko.
- “Ezustekoa izatea” garrantzi handiko elementua da kontaketa.
- Kontaketa ez da nahitaez ekitaldi-itxieran egin behar, eta, gainera, gomendagarria da egun horretan ez egitea; izan ere, fondoak data horretan ez dira esanguratsuak, eta ohitura horrek ezustekoa izateari eragin ahal izango lioke.
- Kontaketa integrala izan behar du. Une berean enpresako kutxa guztiak kontatu beharko lirateke.
- Kutxazaina beti kontuan izan behar da auditorearen kontrolean.
- Kontaketa, edozein arrazoiengatik, etenaldiren bat izango balu, kutxak itxita egon beharko luke eta auditorearen baimenik gabe ezingo litzateke ireki.
- Fondo bateko gabeziak denboraldika estal daitezke beste bitartekari batzuen bitartez:
  - Kutxako fondo bateko dirua beste kutxa bat estaltzeko erabilita.
  - Estali gabeko kobrantzak erabilita.
  - Txeke faltsuak erabilita.
  - Bale faltsuak erabilita.
  - Ziurtagiri faltsuak erabilita.

**BANKU ETA KREDITU-ERAKUNDEETAKO SALDOEN AUDITORIA**

Sail honi dagokionez, probak ekitaldi bukaeran egitea komeni da.

Auditoria-lanaren funtsezko oinarriak hauek dira:

- a) Banku eta kreditu-erakundeetako saldoen zuzeneko eta idatzizko baieztatzea.
  - b) Banku Berdinkatzeak.
- a) **Bankuetako saldoen baieztapen-gutunek** honako hauek bete behar dituzte, gutxienez:
- ✓ Eskatzen dena eta eskatutako informazioa zein datari dagokion argi azaltzea.
  - ✓ Enpresako baimendutako langile batek sinatutakoa izan behar du.
  - ✓ Baieztapena zuzenean auditoreari bidali behar zaiola adierazi behar da.
  - ✓ Auditorearen kontrolpean bidali behar dira.
- b) **Banku-berdinkatzeekin** enpresaren liburueta saldoen eta bankuko saldoen arteko diferentziak aztertuko dira. Gerta daiteke azterketa egiten den ekitaldian burututako banku-kreditu eta karguak hurrengo ekitaldian kontabilizatzea, edota akatsak egotea. Ondorengo elementuak izan behar dira kontuan:
- Banku-kontuen saldoa enpresako liburuen arabera.
  - Banku-kontuaren saldoa bankuko laburkinaren arabera.
  - Berdinkatze-partidak:
    - Bankuak erregistratutako ordainketa edo zordunketa, baina enpresak erregistratu gabeak. Enpresak kontabilizatu gabeko partidak hauek izan daitezke:
      - Banku-gastuak edo maileguen interesak edo deskontatzeko bankura igorritako efektuen gastuak.
      - Bankutik egindako ordainketak, jasotako arauak betez (adibidez: helbideratutako ordainagiriak)
      - Bezeroen txekak, ordaingabe gisa bueltatuak eta zordunketa-agiriak, oraindik enpresak jaso gabeak badira.
      - Kontu korronteen interesak (horiek bankuak laburpenen bidez jakinarazten ditu).
    - Enpresak erregistratutako ordainketa edo zordunketak, bankuak erregistratu gabeak. Bankuak kontabilizatu gabeko partidak hauek izan daitezke:
      - Enpresak gauzatutako sarrerak, txekeen bidez edo deskonturako utzitako efektuen bidez gauzatutakoak.
      - Enpresak bidalitako txekak, bankuan kobratzeko aurkeztu gabeak.
  - Enpresak edo bankuak kontabilizatu gabeko partiden diferentzien arrazoiak ezagutzeko interesagarria suerta daiteke bezeroen edo hornitzaileen berdinkatzeekin erlazionatzea. Adib.: enpresak bidalitako txekea eta bankuan aurkeztu gabea. Dagokion hornitzaileak berdinkatzean bideango ordainketa gisa agertu behar du.



Lanerako papera ondokoa da:

SALDOA BANKUAK	Berdinkatze doikuntzak	Kontabilitate doikuntzak
+ Enpresak zordundu, bankuak abonatu gabe		
+ Bankuak zordundu, enpresak abonatu gabe		
- Enpresak abonatu, bankuak zordundu gabe		
- Bankuak abonatu, enpresak zordundu gabe		
= SALDOA ENPRESAK		
Lokalizatu gabeko diferentziak		

#### 6.1.5 KUTXA ETA BANKUEN EGITARAUA

Auditore bakoitzak erabakiko du arlo bakoitzeko egitarauan adierazi beharreko puntuak zeintzuk diren. Horretarako lehen ikuskaritza lana izatea, enpresa eta sektorearen ezagutza, auditorearen esperientzia eta iritzia osatzeko gaitasuna, arloaren garrantzi erlatibo mailak eta arriskuak, etab. kontuan hartu behar dira. Adibide moduan REAk<sup>15</sup> (Registro de Economistas Auditores) proposatzen duen egitaraua oinarritzat hartuz lanerako horri hau aurkezten da. Lana nork egin behar duen eta zenbat denbora zenbatetsi eta benetan behar duen adierazi behar da. Horretarako taula hauek erabili daitezke:

	ENPRESA:			
	LAN ARLOA: Bankuak eta Kutxa			
	AUDITORIA DATA:			
Zenbatetsitako denbora		Erreferentzia	Nork egin du	Benetako denbora

#### OROKORRA

- 1) Sail honetan eragiketak kontrolatzeko ezarritako Kontabilitate eta Barne kontroleko prozedurak errebisatuko dira. Horrela Barne-kontrolleko puntu indartsuak eta ahulak laburtuko dira.
- 2) Auditoria-prozedurako eraginak deskribatuko dira, gero bukaerako azterketan erabilgarriak izango baitira.
- 3) Eta egokiak izan daitezkeen gomendio eta aholkuak proposatuko dira.

#### KUTXAKO FONDOAK

- 4) Ikusi kutxako fondorik dagoen, prestatu ikusiko diren fondoaren xehetasunak eta aztertu fondo hauek maneiatzeko erabilitako sistema, kutxako beste fondo batzuen bidez erregistratu gabeko sarrerak eta gordailatu gabeko ordezkatzeko aukerarik dagoen zehazteko.

<sup>15</sup> Manual de Auditoria. REA.

- 5) Aurkitu kutxazainen izenak eta ikuskatu beharreko fondoak.
- 6) Zehaztu kontaketa-datan gordailatzeko zain kopuru garrantzitsurik dagoen.
- 7) Ahal den neurrian, egin kutxako aldebereko kontaketa orokorra: fondo finko eta bereziena, gordailatu gabeko sarrerena, baloreena, kobratzeko efektuena...
- 8) Kutxazaina aurrean dela, fondoan edukien gaineko kontrola mantenduz, honako hauek kontatu behar dira:

- Eskudirua
- Kontabilizatu gabeko aurrerakinak (baleak)
- Kontabilizatu gabeko ziurtagiriak

- 9) Lan-paper bat prestatu kontaketa zehaztuz, ondoren egiaztapena egin ahal izateko beharrezko datuak gaineratuz eta kutxazainen izenak zehaztuz. Data eta kontaketa-ordua ere zehaztu beharko dira.

Kontaktetan lortutako fondoan eta erregistroetan azaltzen direnen artean desadostasunak baleude, kutxazainaren adostasuna beharko da, eta horrela bere sinadura agertuko da prestatutako lan-paperean.

- 10) Kontaketa egindakoan, honako prozedura gehigarri hauek egingo dira:

- Dokumentuak egiaztatzea: langileen txekak, baleak, gastuen ziurtagiriak...
- Normala ez den edozein partida balego, argibideak lortzea.
- Banku-txeke guztiak denboraldi egokian kontaketa-datarako erregistratu eta bankuetan utzi diren segurtatzea.
- Egiaztatu gordailutako sarrerak ondoren ez direla itzuli. Txeke horien egiazkotasunaz zalantza izateko arrazoirik balego, kutxazaina ez den eta baimena duen pertsonaren batekin aztertu.
- Egiaztatu kutxako fondoak berriz jartzeko txekak ordainketa gisa erregistratuta daudela.
- Ziurtatu gordailatu gabeko kobrantza ziren txekak duela gutxi kutxako liburu nagusian erregistratu direla eta gero bankuan gordailatu direla.
- Ziurtatu orain aipatutako sarrerak bankuan sartzean beste batzuek ez direla ordezkatu.
- Egiaztatu kutxan sarturiko ziurtagiriak gero kutxako liburu nagusian erregistratu egin direla.
- Egiaztatu dirua eta dokumentu negoziagarriak liburu nagusiko bukaerako saldoekin kontaketa-datan bat datozela.
- Kontaketa itxiera-data ez den egunen batean gauzatzen bada, bukaerako dataekin eta liburu nagusiko kontuekin bateratu.
- Enpresak kutxako fondo finko bat baldin badu, eta fondo normal gisa mantentzen baldin badu, hauek egiaztatu behar dira:
  - Bale edo dokumentu guztiak baimenduta daudela. Baten bat baimenduta ez balego, eskatu arduradunek baimendu dezatela.
  - Azken itzulketa-txekea ondo kontabilizatuta dagoela eta baleak kitatuta daudela.
  - Kontatutako fondoan hurrengo itzulketa.

BANKUETAKO DIRUA

- 11) Enpresak mantenduriko kontu korrante eta banku-aurrezki guztien xehetasunak prestatu, ekitaldi-itxieran itxitako kontuak eta aurreko ekitaldiarekiko konparatutako zenbatekoak adieraziz.

Kontuetako guztizkoak liburu nagusiko guztizkoarekin eta erregistro laguntzaileekin bat datozela egiaztatu.

- 12) "Baieztapen-gutunak" prestatu edo bezeroak presta ditzan eskatu, kontu guztietarako eta banku-agirietarako formatu normalizatua erabiliz.

Gutun hauek gure kontrolaren arabera bidaliko dira, egiaztapen-data baino lehen bankuetan jaso daitezzen. Gainera kreditu -mugen baieztapenak eta kreditu-hitzarmenak eskatu beharko dira, mugatutako saldo edo kontuenak...

- 13) Bezeroak prestatutako berdinkatzeen kopia eduki kontu guztientzat, egiaztapen-datarako.

- Komeni da bezeroak formatu normalizatua erabiltzea berdinkatzeetarako.
- Egiaztatu berdinkatze guztien baturak.
- Ziurtatu banku-berdinkatzeetako saldoak jasotako banku-baieztapenetan dagoen saldoarekin bat datozela; baita liburuetako banku-berdinkatzeen saldoa egiaztapen-balantzearekin bat datorrela ere.
- Ziurtatu berdinkatzeen parte diren partiden ondorengo kontabilizazioak (banku-laburpenetan eta enpresako erregistroetan) berdinkatze normaleko partidak direla.
- Ikertu berdinkatzean agertzen diren partida zaharrak.
- Sakon ikertu berdinkatzeetan agertzen diren arautu gabeko partidak dokumentazioarekin.

- 14) Saldoak egiaztatzeaz gain eta berdinkatzeak berrikustez gain, bankuei buruzko egiaztapenak egiteko beste prozedura batzuk ere badaude.

Egiaztapen-dataren aurreko eta ondorengo ekitaldietarako, nahikoa denbora dagoela kontsideratuz (normalena ekitaldia bukatu aurretik 15 egun, eta ondoren beste 15 egun):

- Bankuetatik zuzenean lortu banku-laburpenak, konparatu laburpenaren hasierako saldoak bukaerakoarekin eta ziurtatu tarteko laburpenik ez dela falta.
- Konparatu laburpenean ageri diren banku-gordailuak lehenetik liburuetan erregistraturiko sarrerekin.
- Ziurtatu ekitaldi-itxiera ondoren bankuak erregistratutako ordainketa garrantzitsuak ekitaldiko gastu edo erosketak zirela.
- Aztertu ea ordaindu gabeko edozein txeke edo dokumentu egiaztapenaren ondorengo banku-laburpenetan agertzen den.

ORO HAR:

- 15) Ziurtatu lan-paperek beharrezko informazioa jasotzen dutela.
- 16) Ziurtatu egindako auditoria-prozedurak behar adinakoak direla eta ateratako ondorioak kutxako eta bankuko saldoak zehazteko behar adinakoak diren.
- 17) Zehaztu balantzeko datako kutxa eta bankuko kontuen saldoak, kontabilitate-arau eta -oinarriekin bat datozen.
- 18) Lanaren arduradunaren berrikuspena.
- 19) Itxi berrikuspen-puntu guztiak.

## 6.2 IZAKINEN KONTUAK IKUSKATZEA

### 6.2.1 IZAKINEN DESKRIBAPENA ETA BALORAZIO ARAUAK

Lanean ari den enpresak, enpresa industrialia edo komertziala izan, beti izango ditu izakinak bere biltegiak. Izakinen taldean ageri diren saldoak negozioaren ziklo normalean saldu edo erabiliko diren izakinak adierazten ditu.

Oro har bereizi egin beharko dira salgaiak, lehengaiak, bestelako hornikuntzak, bideango produktuak, produktu erdibukatuak, produktu bukatuak eta azpiproduktuak, hondarrak eta material berreskuragarriak.

Izakinak, enpresaren beste ondareak bezala, arautegi bat dute, eta, beraz, indarrean dagoen legeriaren arabera kontabilizatu egin behar da. Kontabilitate Plan Orokorrak 2. Zatian jaso dituen Erregistratzeko eta Baloratzeko 10. Arauak zehazki zera dio:

#### ***“1. Hasierako balioespena***

*Izakinetan sartutako ondasunak eta zerbitzuak kostuaren arabera balioetsiko dira, eskuratze-prezioan edo ekoizpen-kostuan.*

*Izakinak gainera zeharkako zergak, Ogasun Publikotik zuzenean berreskuratu ezin direnean bakarrik sartuko dira eskuratze-prezioan edo ekoizpen-kostuan.*

*Saltzen hasteko moduan egoteko urtebete baino gehiago behar duten izakinetan, gastu finantzarioak eskuratze-prezioan edo ekoizpen-kostuan sartuko dira, ibilgetu materialari buruzko arauak ezarritakoaren arabera.*

*Hornitzaileei etorkizuneko izakin-hornitzeengatik egiten zaizkien aurrerakinak, kostuaren arabera balioetsiko dira.*

*Merkataritza eragiketengatik sortutako zorrak, finantza-tresnei buruzko arauak xedatutakoaren arabera balioetsiko dira.*

*1.1. Eskuratze-prezioa. Eskuratze-prezioan sartzeko da saltzaileak fakturatutako zenbatekoa, egindako deskontuak eta prezio-beherapenak eta antzekoak kenduta eta zorren nominalari erantsitako interesak ere kenduta, eta, bestalde, ondasunak saltzeko moduan kokatuta egon arte egiten diren gastuak gehituta, hala nola garraioak, muga-zergak, aseguruak eta izakinak eskuratze-erak zuzenean egotz dakizkiokeen gainerakoak. Hala ere, zorrei erantsitako interesak sartu ahal izango dira, epemuga urtebete edo laburragoa denean eta kontratuzko interes-tasarik ez dutenean, diru-fluxuak ez eguneratzeak garrantzi handirik ez badauka.*

*1.2. Ekoizpen-kostua. Ekoizpen-kostua erabakitzeko, lehengaien eta bestelako material kontsumigarrien eskuratze-prezioari, zuzenean produktuari egotz dakizkiokeen kostuak gehituko zaizkio. Produktuei zeharka egotz dakizkiokeen kostuen arrazoizko zatia ere gehituko da, kostu horiek izakinak saltzeko moduan jartzeko egin badira eta fabrikatze-, lantze- edo eraikitze-garaioak badira eta ekoizpen-baliabideen lanerako ahalmen normalaren erabileran oinarrituta badaude.*

*1.3. Balioesteko metodoak. Balioetsi beharreko ondasunak konkretuak direnean eta elkarren artean trukagarriak diren ondasunen inbentario batekoak direnean, batez besteko prezioaren edo batez besteko kostu haztatuaren metodoa erabiliko da oro har. FIFO metodoa onargarria da, eta erabil daiteke enpresak bere kudeaketarako egokiagoa dela irizten bada. Metodo bakarria erabiliko da izan ere eta erabileraz antzekoak diren izakin guztiak balioesteko.*

*Elkarrekin trukatu ezin diren ondasunak badira edo proiektu jakin baterako produzituak eta bereziak, ondasun bakoitzari espezifikoak egotz dakiokeen prezioa edo kostuak identifikatuz balioetsiko dira.*

*1.4. Izakinen kostua zerbitzugintzan. Aurreko idatz-zatietan azaldutako irizpideak aplikatuko dira zerbitzuetako izakinen kostua erabakitzeko. Zehazki, izakinetan sartuko da zerbitzuen ekoizpen-kostua, zerbitzugintzari dagokion sarrera kontabilizatzen ez den bitartean salmenten eta zerbitzugintzen sarrerei buruzko arauak ezarritakoaren arabera.*

## 2. Ondorengo balioespena

*Izakinen balio bihurtarri garbia eskuratze-prezioa edo ekoizpen-kostua baino txikiagoa denean, behar diren balio-zuzenketak egingo dira eta gastu moduan kontabilizatuko dira galdu-irabazien kontuan.*

*Ekoizpen-prozesuan dauden lehengaietan eta bestelako material kontsumigarrietan, ez da balio-zuzenketarik egingo, material horiekin ekoiztutako produktu bukatuak kostuaren gaintik salduko direla espero bada. Balio-zuzenketa egin behar denean, lehengaien eta bestelako material kontsumigarrien birjarpen-prezioa izan daiteke balio bihurtarri garbiaren neurri egokiena.*

*Gainera, salmenta edo zerbitzugintza geroago betetzeko baldintza duen kontratu irmo baten bitartez egiten denean, ez da balio-zuzenketarik egingo kontratu horren objektu diren ondasun edo zerbitzuetan, baldin eta kontratuan hitzartutako prezioak, gutxienez, ondasun edo zerbitzu horien kostua eta kontratua betetzeko beharrezkoak izango diren eta oraindik egin ez diren kostu guztiak estaltzen baditu.*

*Izakinen balio-zuzenketa egitera eraman zuten arrazoiak desagertzen badira, zuzenketaren zenbatekoa atzera itzuli edo lehengoratu egin beharko da, eta sarrera moduan kontabilizatu galdu-irabazien kontuan”.*

### 6.2.2 IZAKINEN ARLOAN AUDITORIA HELBURUAK

#### **HELBURU OROKORRA**

Auditorearen zeregina enpresak eramaniko kontuak legeari jarraituz egin diren eta kontuek irudi fidela erakusten duten azterzea da.

Izakinen egiaztapenean eta kontaktetan erostketa, ekoizpena eta salmenta arloak ere kontuan hartuko dira, elkarren artean lotura zuzena baitute.

#### **HELBURU ZEHATZAK**

- Liburu Nagusiko saldoak bakarkako partiden baturarekin bat etortzea.
- Bakarkako saldoak egoki deskribatuta eta sailkatuta egotea.
- Zerrendaturiko bakarkako produktuak benetakoak izatea eta partida inbentariagarri guztiak biltzea (izate fisikoa, jabetza eta eragiketen bereizketa).
- Bakarkako produktua bere kostuan baloratuta egotea.
  - Kostuan baloraturiko elementu guztiak izakinen balorazioan barne sartzea.
  - Izakinak zuzeneko edo zeharkako gehiegizko gastuengatik neurri kanpo balioztatuta ez egotea.
  - Zeharkako gastuak egoki kontabilizatzea.
  - Taldeko elkarteei edota barne dibisioei erositako izakinak zuzen baloratzea.
  - Balorazio-kalkuluak ongi egitea.
- Ekitaldi itxieran izakinen balio bihurtarri garbia eskuratze-prezioa edo ekoizpen kostua baino txikiagoa denean izakinen narriadura egokia egotea:
- Ekoizturiko produktuak edo eskainiriko zerbitzuak egoki kontabilizatuta egotea.
- Salmenta-kostuen konturako abonuak eta zuzeneko karguak benetakoak izatea eta egoki kokatuta egotea (eta, hala behar denean, dagokion salmentarekin erlazionatuta egotea).
- Saldutako produktuak, erabiliak, kontsumituak, suntsituak edo besterenduak behar bezala kontabilizatuta egotea, salmenta moduan, besterentze moduan edo gastu moduan.

### 6.2.3 IZAKINEN BARNE KONTROLA

#### **Sarrera**

Izakinen ikuskatze-programan jasotzen diren prozeduren erabilpen-eremua, jeneroa eta unea finkatzeko, beharrezkoa da ikuskatu beharreko negozioaren ezaugarri nagusiak jakitea, horrela negozioan trebatzeko. Hasierako azterketa horrek ikuskariari bere auditore-lanean garrantzitsuak izan daitezken ezaugarriak ezagutzen lagunduko dio.

Bestalde, inbentarioak kontrolatzeko erabilitako barne-kontrolako sistema berehala ulertzeko balioko dio.

#### **Negozioaren ezaugarri nagusien balorazioa**

- Erakundeak ekoiztu eta merkaturatzen dituen produktu garrantzitsuenak

Ikuskariarentzat oinarritzkoa da erakundeak ekoizten dituen produktuak, beren ezaugarri garrantzitsu eta guzti, ongi jakitea. Halaber, jakin egin behar ditu merkaturatzeko modua eta erabiltzen diren banaketa-kanalak ere.

- Ekoizpen-prozesuaren deskribapen orokorra

Izakinen eremua aztertze beharrezkoa da ekoizpen-prozesua ezagutzea. Horrela kostu-sistema azkar ezagutuko da, eta, gainera, sozietatearen garapenean eragiten duten produkzio-arazoak zehaztu egingo dira.

- Kostu-sistemaren eta produktuen balorazio-oinarriaren deskribapena

Ikuskatze-lana antolatze eta ikuskatze-prozesu egokia aukeratu den jakiteko, beharrezkoa da enpresak erabilitako balorazio-irizpideak ezagutzea.

- Izakinen kokapena eta biltegien antolaketa

Ikuskapen-lanean hartu beharreko erabakietan eragin nabaria izaten dute biltegiak eta fabrikazio-guneak: biltegi bakarra egon daiteke, edo asko, edo fabrikak lurralde berean kokatuta egon daitezke, edo atzerrian ere egon daitezke.

#### **Barne-kontrolaren ezaugarriak**

Barne-kontrolaren oinarritzko ezaugarriak honako hauek dira:

- Salgaien mugimendu fisikoentzat baimendutako inprimaki zenbakituak erabiltzea eta kontrolatzea.
- Biltegiko langileengandik at dauden pertsonen zaindutako inbentario iraunkorren erregistroak egotea.
- Inbentario iraunkorren erregistroen idazpenak onartutako eta zenbakitutako kontabilitate-dokumentuak oinarri hartuz egitea.
- Kontsignazioak, hirugarrenengan dauden izakinak egoki kontabilizatzea.
- Sail eraginkorren artean (adibidez, harrera-sailaren, igorpen-sailaren, biltegiaren eta abarren artean) gurutzaturiko benetako egiaztapena egitea.
- Salgaien mugimenduak egoki kontrolatzea, produkzio-ziklo, igorpen-ziklo eta inbentarioen bitartez.

- Merkantziaz arduratuko den pertsona izendatzea.
- Inbentarioak fisikoki egoki babestea.
- Aldizkako kontaketa fisikoak eta sortutako diferentziak aztertzea.
- Inbentario fisikorako prozedura egokiak, zaharkitzeak eta gehiegizko inbentarioak identifikatu eta deskribatzea.
- Sistema finantzario-kontableak kontrolatutako kostu-sistema izatea.
- Arrazoizko kostu-sistema izatea, desbiderapen eta diferentziak nabarmentzen dituen.
- Kostuen kalkuluak beste pertsona batek egiaztatzea.
- Zeharkako kostuei behar den arreta eskaintzea
- Barne-produkzioaz informe egokiak izatea.
- Inbentarioen erregistro iraunkorrak izatea, beren kantitatea eta balioa azaltzen dutela.
- Merkatu-balioa baldintza ekonomikoen arabera jakiteko prozedurak izatea.
- Aldi baterako berrikuspena eta mugimendu geldoko partiden eta partida zaharkituen balorazioa izatea.

### **Balorazioko galdeketa orokorra**

Negozioaren ezaugarri orokorrak eta barne-kontrola galdeketa bitartez azter daitezke.

Galdeketa izakinen ardura duen pertsonalari egiten zaio. Horrela bere ezaugarriak ezagutzen dira, martxan dagoen barne-kontrola eta bere funtzionamendua. Horren bidez auditoreak egin beharreko lana egoki planifika dezake.

Ondoren azterketako galdeketa orokorra prestatzen da. Galdeketa hori helburuen arabera garatuko da. Gainera, egiten den galdera bakoitzeko galderaren xedea aipatuko da.

	<b>I. helburua: izakinak kontabilitate-kontrol egokiaren mende daude</b>	<b>Erantzuna</b>
1	<i>Inbentario iraunkorra erabiltzen al da (kantitateak eta balioak adieraziz) inbentario mota gehienentzat?</i> Inbentario iraunkorren erregistroek biltegiko stock fisikoen kontrola dagoela esan nahi dute, eta, gainera, mugimendu geldoko elementuak identifikatzeko informazio egokia ematen dute.	
2	<i>Balioa erregistratzen denean, aldiro liburu nagusiarekin alderatzen al da?</i> Jasotako erregistroak aritmetikoki zehatzak diren ziurtatzeko, datu gehigarriak liburu nagusiarekin alderatu behar dira, hau independentzia osoz jasotzen baita.	
3	<i>Biltegiko erregistro zehatzak merkantziatarara sarbiderik ez duten pertsonen erabiltzen al dituzte</i> Izakinen gaineko kontrola eraginkorragoa da izakinen erregistroak daramatzatenak eta stock fisikoen ardura dutenak pertsona berak ez direnean. Horrela ez balitz, biltegiko pertsonak stocketan gertaturiko ezberdintasunak jakin egingo lituzke, eta posible litzateke ezberdintasun horiek kontabilitatean idazpen desegokiak eginez ezabatzea. Biltegiko erregistroen idazpenak dokumentu egokietan baino ez daitezke egin.	
4	<i>Ba al daude kontabilitate-erregistroak honako hauetaz?</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Erositako salgaiak kontsignazioan: erakundearenak izanik, hornitzailearen biltegietan daudenak.</li> <li>✓ Saldutako salgaiak kontsignazioan: hirugarren pertsonenak izanik, erakundearen biltegietan daudenak.</li> <li>✓ Kontsignazioan jasotako merkantziak.</li> </ul> Beharrezkoa da kontsignazioan dauden stocken mugimenduen kontabilitate egokia eramateko prozedurak ezartzea.	



	<b>II. helburua: izakin guztiak identifikatuta eta babestuta daude</b>	<b>Erantzuna</b>
1	<i>Izakin moten ardura izango duten pertsonak izendatuta al daude?</i> Izakinen ardura langile jakin batzuei egozten bazaie, baimenik gabeko pertsonetikiko babesa ziurtatzen da.	
2	<i>Lapurretek eragin dezaketen galeren aurka ongi babestuta al daude izakinak, hau da, baimendutako pertsonak baino sar ez daitezkeen biltegi edo lokal itxietan al daude biltegiatuta?</i> Izakinek lokal itxietan ongi babestuta egon behar dute. Hala ere, materialak baimenik gabe ez mugitzeko ardura izan behar du pertsonalak. Biltegietatik at dauden pertsonen askatasun osoz sarrera baimentzen bazaie, ezarritako kontrolak erraz bazter daitezke.	
3	<i>Biltegiako arduradunek albaranean dauden zenbatekoak biltegi sartutako benetako kopuruekin alderatzen al ditu? Bestalde, biltegitik ateratzen den materiala onartutako dokumentuekin bakarrik ateratzen al dute edo irteerako albaraneekin?</i> Biltegiako langileek merkantziaren ardura badute, zaindu egin beharko dute, eta kontrol fisikoa zehatz egin beharko dute. Baina horrez gain, jasotako eta igorritako merkantzien dokumentuak jaso eta merkantzia aztertu ere egin beharko dute, hau da, ikertu egin beharko dute eragiketak erabaki bezala eta kopuru egokiez egin direla.	
4	<i>Merkantzia zaharkitu edo akastunaren helburua arduradun erantzuleak erabaki al du?</i> Stock zaharkituen helburua arduradunen batek erabaki behar du, eta ez biltegiako langileak. Biltegiako izakin mota guztiak (kontsignazioak barne) noiz kontatzen dira? Urte fiskala amaitzean ala urtean zehar aldiro? Inbentario iraunkorreko erregistroek biltegiako inbentarioen kopurua adierazten dute. Gutxienez urtean behin, aktiboak badaudela eta kontabilitate-erregistroenganako konfiantza dagoela egiaztatu egin behar dira kontaketa fisikoa burutuz.	
5	<i>Hornitzaileen biltegian edo biltegi publikoetan kontsignazioan dauden izakinak, urte fiskala amaitzean fisikoki kontatzen al dira?</i> <i>urte fiskala amaitzean ziurtatzen al dira, kontaketa fisikoa egin ez bada?</i> <i>urtean zehar kontaketa fisikoak egiten al dira?</i> <i>urtean zehar ziurtatzen al dira?</i> Igorritako merkantziak, kontsignazioan edo beste erakundeen biltegiatan kokatutakoak, aldiro ziurtatu egin behar ditu merkantziaren edukitzaileak. Ziurtapen horiek kontaketa fisikoen edo stock-erregistro onaren bitartez egin behar dira, eta merkantzia daukan sozietatearen arduradun batek sinatuta egon behar dute. Gainera, erakundeak izendatutako barne-ikuskariak, saltzaileak edo beste langileak noizean behin merkantzia dagoen lekua ikusi egin behar dute, kontaketa fisikoa egiteko.	
6	<i>Kontaketa fisikoak honako puntu hauek izan behar ditu kontuan:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <i>Idatzizko jarraibide egokiak.</i></li> <li>▪ <i>Gainbegiraketa egokia.</i></li> <li>▪ <i>Partida jakin batzuen (inbentario zaharkituak, hondakinak, merkantzia kontsignazioan, konpondu beharreko merkantzia...) azalpen argiak.</i></li> <li>▪ <i>Kontaketa eta deskribapenak ziurtatzea, erregistro iraunkorrak daudenean edo erregistro iraunkorreko ezberdintasuna handia denean.</i></li> </ul> Inbentario fisikoa ona dela ziurtatzeko, idatzizko jarraibideak zehatz-mehatz bete behar dira. Horrela ziurtatu egiten da kontabilitatea zuzen eramateko partida guztiak behin bakarrik kontatzen direla, kontaketa erregistratu egiten direla, eta sarrera eta irteerak albaranetan egoki jasota daudela.	
7	<i>Kontsignazioan dauden merkantziek behar bezala identifikatuta egon behar dute, inbentario fisikoan ez sartzeko. Stock zaharkituen edo kaltetuen identifikazioa esperientzia duten langileak egin behar dute. Arreta izan behar dute partida hauek identifikatzeko garaian, inbentarioko balorazio faltsuak saihesteko. Beraz, komeni da:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <i>Kontatzaileek kontaketa-orri edo etiketa guztietan sinadura edo inzialak jartzea.</i></li> <li>▪ <i>Ekoizpen-mozketa, igorpen, jasotze, planten artean dabilzan partiden... egokiera izatea.</i></li> <li>▪ <i>Diferentzia esanguratsuak ikertzea.</i></li> </ul>	

<p>▪ <i>Inbentarioan izandako ezberdintasunengatik erregistroen doikuntzak egitea (biltegiak ez den arduradunak onartu ondoren).</i></p> <p>Biltegiako arduradunak eta stocken erregistroen zaintzaileak ez dira kontaketa fisikoa egiteko arduradun bakarrak. Kontaketak beste langileek ere egiaztatu behar dituzte. Inbentario-txartelak erabili eta kontrolatuta, erregistratutako datuetan aldaketak egitea saihesten da. Txartel guztiak kontrolatu behar dira. Txartelak erabiltzen ez badira, kontaketa-orriak kontrolatu behar dira, eta kontaketa langile arduradunek sinatu egin behar dituzte.</p> <p>Kontaketa fisikoa zuzena izan dadin, salerosketak egoki moztu behar dira. Horrek hau esan nahi du: jaso diren merkantzien eta inbentarioan erregistratu diren merkantzien faktura guztiak liburu nagusian erregistratu behar direla eta salmenta guztiak igorritako merkantzia gisa erregistratu behar direla.</p> <p>Kontaketa fisikoaren eta kontabilitate-erregistroen artean sortutako ezberdintasunak stocketara sarbidea ez duten pertsonak ikertu behar dituzte.</p>	
---	--

	<b>III. helburua: izakinei dagozkien fabrikazio-kostuak egotzen zaizkie</b>	<b>Erantzuna</b>
1	<i>Sistema finantzario-kontableak kontrolatzen duen kostu-sistema ba al dago?</i>	
2	<i>Irizpideetan edo hauek erabiltzean akats larriak nabari al dira kostu-sisteman? (inbentarioetan diferentzia handiak, kostuetan desbiderapen handiak, banakako kostuetan gorabehera okerrak...)</i>	
3	<i>Kostu estandarrek erabiltzen badira, aldiro berrikusi eta, beharrezko kasuetan, aldaketak egiten al dira?</i>	

	<b>IV. helburua: inbentarioaren balorazioa egokia da</b>	<b>Erantzuna</b>
1	<i>Inbentario mota gehienentzat inbentario iraunkorrekota sistema erabiltzen bada, balioa erregistratu eta liburu nagusiko kontuekin bat etorritzen al da? Inbentarioko erregistro iraunkorrak biltegiako balorazioa kontrolatzeko erabil daitezke, betiere erregistro iraunkorrak aldiro inbentario nagusiarekin bat etortzen bada, hau independenteki jasotzen baita.</i>	
2	<i>Biltegiako pertsonalak aldiro informatzen al du zaharkitzeaz, erabili gabeko partidez, mugimendu geldokoez edo gehiegizko biltegiatzeaz? Kontabilitateko Zuzendariek eta pertsonalak merkantziari buruzko informazioa jaso behar dute. Kasu askotan devaluatu egin behar dira.</i>	
3	<i>Stock mota bakoitza baloratzeko erabilitako metodoak egokiak al dira egoera bakoitzerako? Eta Zuzendaritzak onartu al ditu? Erakundeak inbentarioa egoki baloratzen dela egiaztatu behar du, onartu ohi diren kontabilitate-oinarriak betetzeko.</i>	

#### 6.2.4 IKUSKAPEN-PROZEDURAK ETA EGITARAUA IZAKINETAN

Ikuskatzeko bete beharreko prozedura mota, eremua eta unea egin beharreko lanaren arabera dira. Prozedura negozioa ezagutzearren, barne-kontrolaren azterketaren eta egoera finantzarioan dagoen saldoaren garrantziaren arabera da.

Prozedura nagusiak izakinen arloan, barne kontrolaren ebaluazioaz gain, ondokoak dira:

- Inbentario edo kontaketa fisikoa,
- Izakinen zehaztasunak egiaztatzea (kantitateak, banakako prezioak eta zuzenketa aritmetikoak), eta
- Eragiketarako ekitaldika bereizteko probak: erosteta eta salmenten banaketa.

Barne-kontrola egokia bada, izakinen zehaztasuna egiaztatzeke erabilitako prozedura lehenagoko datari ere ezar dakiok (batez ere kontaketa fisikoak eta balorazio-probak).

Ondoren **Ikuskatze Egitarauaren** eredu bat eranstean zaio, eta hau kasu bakoitzean auditorearentzat gida izango da. Lana nork egin behar duen eta zenbat denbora zenbatetsi eta benetan behar duen adierazi behar da.

	ENPRESA:			
	LAN ARLOA: IZAKINAK			
	AUDITORIA DATA:			
Zenbatetsitako denbora		Erreferentzia	Nork egin du	Benetako denbora

#### BARNE-KONTROLA ETA KONTROL OROKORRA

- 1) Berrikusi eta eguneratu izakinak kontrolatzeko erabiltzen diren barne-kontrol eta kontabilitate-prozedurak.
- 2) Laburtu barne-kontrolaren puntu ahul eta indartsuak, auditoria-proben aukerak eta eremua zehazteko.
- 3) Erlazionatu lana egoera finantzarioaren beste eremuetan eginiko azterketen emaitzekin.
- 4) Aztertu ea izakinen balorazio-irizpideak aurreko ekitaldiekiko era uniformean erabili diren.
- 5) Prestatu aukeratutako partiden guztizko zenbatekoa erakutsiko duen laburpen estatistikoa, ondorengo proba hauetako bakoitzerako:
  - Kontaketa fisikoak
  - Eragiketa aritmetikoak
  - Balorazioak
  - Zaharkitzeak
- 6) Zehaztu lehengai, bideango produktu eta produktu bukatuen talde bakoitzean estalitako ehunekoak. Ondorioztatu eginiko lanaren estaltzea.
- 7) Azaldu izakinen gainean hipoteka, berme edo antzekorik dagoen. Lan hau beste eremuekin erlazionatu, esaterako: ordaintzeko kontuekin, bankuen baieztapenekin eta zuzendaritza ekonomiko-finantzarioen iruzkinekin.
- 8) Adierazi erabilitako balorazio-irizpideak, kalkuluak, ehunekoak... aurreko urtekoekiko uniformeak diren.
- 9) Azaldu azken aldian izakinetan izandako zenbatekoen aldaketak.
- 10) Filialen artean edo harreman estua duten konpainien artean izakinak eskuz aldatzen direnean, ikuskariak kontuan hartu behar ditu eskuz aldatzearen balioa zehazteko erabilitako oinarriak. Izan ere, eragiketa garrantzi handikoa bada, banaketaren bat egin beharko litzateke. Egoera finantzario bateratuak aurkezten badira, aipatutako eskualdaketetan izandako irabaziak kendu egin beharko lirateke.
- 11) Idatzi eginiko lana laburbiltzen duen memoranduma, ikuskatze-prozeduraren emaitzak egokiak diren adieraziz. Izakinen saldoak eta egoera finantzarioen notazioen banakatzeak ere adierazi, aipatutako ikuskaritza-helburuak bete dituen ala ez ondorioztatzeko.

- 12) Lanaren arduradunaren eta beste eremuen berrikuspena.
- 13) Egiaptapen-puntu guztiak ixtea.

#### INBENTARIO FISIKOA

14) Inbentario fisikoa egin aurretik, erakundeak prozesu horretarako dituen jarraibideak irakurri, ea erabatekoa den begiratu eta honako aipamen hauek egiten diren aztertu:

- Inbentario hasieraren data eta ordua.
- Txartelen kontrola.
- Kontaketa fisikoa egiteko ardura banatzea.
- Materialen deskribapena eta kantitateak erregistratzeko modua.
- Lehen kontaketa eta bigarren kontaketa artean izandako aldeak, eta horiek egiaztatzeke eta argitzeke arauak.
- Erakundearenak ez diren materialak bereiztea.

15) Inbentario fisikoa egin behar den datan, plantan eta biltegietan ibilaldi bat egin eta honako hauek ikusi:

- Materialak fisikoki ongi antolatuta dauden.
- Lan-taldeek ongi egiaztatzen duten eta zehatz kontaktzen duten.
- Egoki gainbegiratzen den.
- Planta, dibisio eta biltegien artean materialen mugimendurik dagoen.
- Izakinak, jasotakoak eta igorritakoak, egoki bereizten diren.

16) Izakinak kontatu, ondoren behar bezala baloratutako zerrendekin egiaztatzeke. Kontaketa-eremua alde aurretik erabaki behar da. Lehengaien, bideango produktuen eta produktu bukatuen partidak sailkatu egin behar dira. Bideango produktuen kasuan ahalik eta gehien zehaztu behar da bere akabera-maila.

Begiratu kontatutako kopuruak inbentarioko txarteletan dauden zenbatekoekin bat datozen. Kontaketa bakoitzaren inguruko informazioa jaso, eta honako informazio hauek adierazi:

- Txartelaren zenbakia.
- Kontatutako partidaren kodea.
- Kontatutako partidaren deskribapena.
- Kokapen fisikoa.
- Kontatutako unitateak.
- Unitateen zenbatekoa, kontaketa-txartelaren arabera.
- Ezberdintasunen azalpena.
- Kontatutako partiden egoera fisikoa.

17) Inbentarioa guztiz bukatuta dagoenean, planta eta biltegi guztietan ibilaldia egingo da, produktu guztiek beren inbentarioko txartela dutela egiaztatzeke.

18) Lan-paperetan produktu zaharkituren bat edo mugimendu geldokoren bat dagoen apuntatutako da, arazoren bat sor badezakete.

- 19) Hirugarrenen eskuetan dauden izakinen zerrenda eskuratuko da, beraien ziurtapena idatziz eskatzeko edo inbentario fisikoa egiteko.
- 20) Azken irteera- eta sarrera-agiriak eskuratu inbentario fisikoa egin aurretik eta ondoren, kontabilitate-erregistroekin egiaztatzeke.
- 21) Inbentario fisikoaren memoranduma prestatu, bertan izandako arazo nagusiak eta kontaktaren ondorio garrantzitsuenak aipatuz.

#### IZAKINEN ZEHAZTASUNAK EGIAZTATZEA

- 22) Eskuratu izakinen laburpenaren zerrenda edo orrien kopia. Bertan kopuruak, banakako prezioak, guztizko balioa eta beharrezko diren deskribapen guztiak aipatuko dira, produktuak identifikatzeko.
- 23) Egin eragiketa aritmetikoen proba, hautaketa-probak oinarri harturik.
- 24) Alderatu inbentario fisikoan jasotako zenbatekoak izakinen zerrendarekin.
- 25) Alderatu inbentario fisikoan jasotako txartel batzuk izakinen zerrendarekin, eta konparatu izakin-zerrendako beste talde bat inbentario fisikoko txartelekin. Horrela txartel guztiak izakinekin harremanetan egoki daudela egiaztatuko da.
- 26) Alderatu hirugarrenen eskuetan dauden kantitateak izakinen zerrendarekin. Egiaztatu hirugarrenenak diren produktuak izakinen zerrendan ez direla sartu.
- 27) Zehaztu lehengai, bideango produktu eta produktu bukatuak egoki sailkatu direla.
- 28) Alderatu izakin bakoitzaren zenbateko totala liburu nagusikoarekin, eta jakin eginiko doikuntzak garai egokian eta zenbateko egokiaz erregistratu diren.
- 29) Inbentarioko txartelen zenbakizko kontrolen egiaztapena egin. Horrela zehaztu egingo da guztiak izakinen zerrendan barne sartu direla eta erregistroan bikoizketarik ez dagoela.

#### IZAKINEN BALORAZIOA

- 30) Ikertu izakinak baloratzeko erabilitako prozedura eta politikak, eta zehaztu egokitasuna.
- 31) Aukeratu lehengaien zerrendatik partida garrantzitsuenak, erakundeak ezarririko prozeduraren arabera, horien balorazioa egiaztatzeke.
  - Izakinen zerrendako datuak:
    - Partidaren kodea
    - Deskribapena
    - Unitate kopurua
    - Banakako prezioa
    - Zenbatekoa
  - Azken fakturetatik lortu beharreko datuak:
    - Fakturaren zenbakia
    - Fakturaren data
    - Hornitzailea

- Unitate kopurua
  - Banakako prezioa
  - Zenbatekoa
- Izakinen zerrendaren arabera, banakako prezioaren eta azken fakturretan agertzen denaren arteko diferentzia.
  - Guztizko diferentzia (inbentarioko unitate-zenbatekoa lehen aipaturiko diferentziarekin biderkatuz).
- 32) Egin lortutako diferentzien laburpena, erakundeak ezarririko prozeduraren arabera, bere balorazioa egiaztatzeko.
- 33) Sailkatu produktu bukatuak garrantzi handienaren arabera, eta lortu bakoitzaren kostuen orriak. Alderatu orri bakoitzean jasotako datu guztiak lan-paperetakoekin eta burutu honako egiaztapen hauek:
- Zehaztu kostu-orrietan ageri diren lehengaien kostuak lehengaien balorazio-probetan erabilitako berak direla.
  - Aztertu fisikoki fabrikazio-orrietan dauden materialak benetakoak direla.
  - Aztertu produkzioan orduak benetan erabili direla, ingeniari-tza-ikerketekin alderatuz eta ikerketa fisikoa eginez.
  - Aztertu eskulanaren kostua, nominetan egindako proben emaitzekin alderatuz. Bertan ordu bakoitzeko balioa kalkulatu da egongo da.
  - Kalkulua egin zeharkako gastuen benetakotasuna aztertzeko; baita beste fabrikazio-kostuekin ere, izakinen balioan barne baitaude
- 34) Aztertu bideango produktuen balorazioa, partida garrantzitsuenak aukeratuz, eta zehetasun-proba egin honako hauek barne hartuz:
- Lehengaien prezioa (frogatu prezioen egiaztapen-proban lortutako emaitzarekin bat datorrela).
  - Eskulana eta fabrikazio gastuak (frogatu produktua zegoen produkzio fasearen arabera banatu direla).
  - Egiaztatu fisikoki azaldutako kopuruak inbentario fisikoen zerrendan ageritakoekin bat datozela.
- 35) Lortu lehengai, bideango produktu eta produktu bukatuen zenbatekoak ordezkatzeko dituzten agiriak. Horrela beren kostu-balioak fabrikazio-balio garbia ez duela gainditzen egiaztatuko da. Kalkulu hau burututakoan, etorkizuneko erosketan izango lukeen eskurapen-prezioa kostuekin alderatuko da (lehengaien kasuan). Produktu bukatuen kasuan kontratatutako prezioa alderatuko da kostuekin, zuzeneko kostuak gutxituz. Lortutako balioa kostu-prezioa baino baxuagoa balitz, izakinetan fabrikazio-arazoren bat egongo litzateke.
- 36) Eztabaidatu eta baloratu erakundeak erabilitako prozedurak eta horiek betetzea, mugimendu geldoko produktuen balorazioan, produktu zaharkituetan, gehiegizko stocketan izandako arazoak ezagutzeko. Diseinatu partida garrantzitsuenen eredu bat, eta ikertu izakinetan zehaztutako kopuruak benetakoak diren, betiere hurrengo ekitaldirako aurreikusita dauden erabilera eta salmentak kontuan hartuz.

- 37) Inbentario fisikoan aipatutako produktu zaharkituak eta zenbait arazo zituzten produktuak horrela definituak ditu enpresak. Aztertu izakinen fitxen bidez partida garrantzitsuenek ikuskatutako ekitaldian izandako mugimenduak.
- 38) Bildu balorazio–probetan nabaritutako arazoak memorandumean.

#### ERAGIKETEN BANAKETA

- 39) Egiatzatu erosketa eta salmenta eragiketen banaketa inbentario fisikoa egin den datan lortutako informazioarekin, proba hauek burutuz:
- Egiatzatu inbentario fisikoa egin aurretik jasotako partidak inbentario fisikoan eta inbentarioko txarteletan barne hartu diren eta kontabilitatean erregistratu diren.
  - Sailkatu inbentario fisikoa egin ondoren jasotako partidak, eta ikusi produktuak biltegian sartu diren eta inbentarioa egin ondorengo datan kontabilitatean erregistratu diren.
- 40) Egiatzatu inbentario fisikoa egin den datan lortutako informazioarekin igorpen-eragiketak gelditu egin direla, proba hauek burutuz:
- Ikusi inbentario fisikoa egin aurreko datan eginiko igorpenak salmenta bezala erregistraturik dauden eta produktuak izakinetatik at dauden.
  - Jaso inbentario fisikoa egin ondoren eginiko igorpenei buruzko informazioa eta ikusi ongi kontabilizatuta dauden.
- 41) Aztertu sarreren eta irteeren albaranen zenbakizko jarraipena, izakinen mugimenduen bereizketa egiteko.
- 42) Barne mugimenduen bereizketa: egiatzatu inbentario fisikoa egin aurretik eta ondoren izandako barne-mugimenduak (dibisio, biltegi, fabrika... artean) ongi kontabilizatu direla.
- 43) Aukeratu inbentario fisikoa egin aurreko eta ondorengo salmenta garrantzitsuenen fakturak, eta begiratu ea egoki kontabilizatu diren.

### 6.3 BEZEROAK ETA KOBRANTZA KONTUAK

#### 6.3.1 BEZERO KONTUEN DESKRIBAPENA ETA BALORAZIO ARAUAK

Bezeroen saldoa bezeroek enpresari zor diotena da, kreditura egindako salmentak direla eta kobratzeko dagoena da. Kontabilitate Plan orokorrak ematen duen definizioaren arabera, "salgaien eta 3. taldean definitutako gainerako ondasunen erosleekin eta enpresak emandako zerbitzuen erabiltzaileekin (zerbitzu horiek jarduera nagusia badira) egindako kredituak" dira.

Ondorengo kontuetan erregistratuko dira:

#### 43. BEZEROAK

- 430. Bezeroak
- 431. Bezeroak, kobratzeko merkataritza-efektuak
- 432. Bezeroak, "factoring» eragiketak
- 433. Bezeroak, taldeko enpresak
- 434. Bezeroak, enpresa elkartuak
- 435. Bezeroak, bestelako loturadun alderdiak
- 436. Kobrantza zalantzagarriko bezeroak
- 437. Bezeroek itzultzeko ontzikiak eta bilgarriak
- 438. Bezeroek emandako aurrerakinak
- 430. Bezeroak

Balantzean Aktibo Korrontean agertuko dira.

#### 6.3.2 AUDITORIAREN HELBURUAK

##### **HELBURU OROKORRA**

Auditorearen zeregina enpresak eramaniko kontuak legeari jarraituz egin diren eta kontuek irudi fidela erakusten duten azterzea da.

##### **HELBURU ZEHATZAK**

- Liburuetan erregistratutako kobrantza-kontuek zordunaren kargura kobratzeko eskubidea erakusten dute.
- Kobrantza-kontuak, sortutako interesak eta espero diren gastuak barne, behar bezala erregistratuta eta sailkatuta daude.
- Kobrantza-kontuak Kontabilitate Plan Orokorreko kontabilitate-irizpideen arabera aurkezten dira, oinarri uniformearen arabera aplikatuta.
- Kobrantza-kontuak bezeroarenak dira.



- Liburuetan erregistratutako kobrantza-kontuak kargarik gabe daude, ez daude bermean emanak eta ez dira hipotekatu; bestela, karga, berme edo hipoteka horiek behar bezala banakatuta daude memoriaren ohar batean.
- Gerta daitezkeen kontuan (epemugaren zain dauden deskontatutako efektuak) behar bezala erregistratuta eta banakatuak daude.
- Kobrantza-kontuak dagokien ekitaldian egoki barneratuta daude, sortzapen-oinarriak dioen moduan.
- Kobrantza-kontuak egoki deskribatuta eta sailkatuta daude, eta beharrezko jakinarazpenak urteko kontuetan eta memorian dagokien oharretan barneratuta daude.

### 6.3.3 BARNE KONTROLA

Kobrantza-kontuen esparruan, barne-kontrolaren puntu garrantzitsuenak ondoren zehaztutako hauek dira:

- Eragiketa eta zaintzako kontabilitate-funtzioen bereizketa.
- Bezeroen fitxa laguntzaileetan notazioak, finantza-entitateei igorritako deskontatzeko efektu sorten jakinarazpenetan oinarrituz egin behar dira.
- Bezeroen fitxa laguntzaileetan, fakturen, hobarien eta eskudiruzko kobrantzen erregistroa kobrantza-kontuen ataletik egin behar da, fakturen kopietan, abonamendu-orrietan eta igorpen-jakinarazpenetan oinarrituz. Bere kontrola eramaten uzten duten guztizko zenbatekoak, kobrantza-kontuko ataletik independenteki zehaztu behar dira, Nagusiaren kargua duen langileak kontroleko kontuan idatz ditzan.
- Hilabete bakoitzaren bukaeran, bezeroen banakako guztizko saldoak Nagusia kontrolatzeko kontuen saldoekin berdinkatu behar dira.
- Kobrantza-kontuen erregistro laguntzaileetan egiten diren eta diruzaintzarekin zerikusirik ez duten kontabilitate-idazpenak, kobrantza-kontuen mantenua edo eskudiruaren erabilera bere kargu ez duten langileek egin behar dituzte.
- Dokumentuen zenbakizko kontrola (fakturak, abonamendu-orriak, etab).
- Kreditu-sailak bezeroekin eztabaidan dauden kontu-sailei buruzko ebazpena eman behar du.
- Kreditu-sailak saldo kobraezinen kitapen-prozesua hasi behar du, eta saldo horien azken xedapenei buruzko informazioa ematen duten prozedurak mantendu behar ditu.
- Bezeroekin egiten diren kontuen doikuntzak ezin dira beste baten esku utzi. Mendeko langileek ere ezin dituzte burutu, ohiko era bezala.
- Bezeroen saldo hartzekodunen ordainketak erantzukizuna duten langileek baimendutakoak izan behar dute (diruzaintza- edo erregistro-eginkizunetatik eta kobrantza-kontuen kontroletik at daudeneke baimendutakoak).
- Aldizka, argitu bezeroekin dauden saldoak egiaztatu eta sortutako diferentziak.
- Mantendu produktuen fakturazio-prezioen zerrenda formalizatuak.
- Ezarri bezeroentzako banakako kreditu-mugak.

- Kontu-laburpenak prestatzea eta igortzea, eta baita erregistro laguntzaileak kontroleko kontuekin konparatzea ere, kobrantza-kontuekin zerikusirik ez duten langileek noizbehinka (eta ahal bada ustekabeen) egitea gomendatzen da.
- Barne-txostenak hauek izango ditu: errotazio-zifrak eta saldoen antzinasuna, salmenten arabera saldoen joera eta kredituen baldintzak, burutzen ari den kobrantza-kudeaketa azaltzen duten atzeratutako eta kitatutako saldoen arteko erlazioa, etab.
- Hainbat kobrantza-konturen saldoen banakako erlazioak prestatu, erantzukizuna duten langileek berrikus ditzaten.

#### 6.3.4 IKUSKAPEN-PROZEDURAK

Erabiltzekoak diren auditoria-prozeduren izaera, unea eta hedadura lan bakoitzeko baldintzen arabera aukeratzeko dira, eta bezeroaren negozioari buruzko eta, oro har, industriari buruzko ezagutzetan oinarritu behar dira, hala nola barne-kontrolaren eboluzioan eta urteko kontuen saldoen garrantzi erlatiboan.

Barne-kontrola egokia bada, zenbait auditoria-prozedura lehenagoko datan erabil daitezke.

Ondoren, eredu den **Auditoria Egitaraua** eranstean da:

	ENPRESA:			
	LAN ARLOA: BEZEROAK ETA KOBRAZTEKO BESTE ZORDUNAK			
	AUDITORIA DATA:			
Zenbatetsitako denbora		Erreferentzia	Nork egin du	Benetako denbora

#### ORO HAR:

- 1) Kontabilitate- eta barne-kontrolako prozedurak berrikusi, esparru honetako eragiketarako kontrolatzeko.
- 2) Kontabilitateko, barne-kontrolako eta administrazioko prozedurak labur erakusten dituzten lan-paperak osatu. Barne-kontrolaren gune indartsuak eta ahulak labur eman. Aplikagarri diren iradokizun eta gomendioak proposatu.
- 3) Zehaztu bermean utzita edo salduta eta epemugara iritsi ez diren deskontatutako kobrantza-kontuak dauden. Lan hau urteko kontuen beste esparruetako ikuskaritzarekin erlazionatu, ordaintzeko kontuen ikuskaritza eta banku-egiaztapen izan daitezkeenekin, hala nola erakundeko zuzendaritza ekonomiko-finantzarioak edo transakzio-ziklo honetan erantzukizuna duten langileek egindako iruzkinekin.
- 4) Egiaztatu kobrantza-kontuak, epemugaren arabera, epe luze, ertain eta laburrera ondo sailkatuta dauden.

#### BEZEROAK:

- 5) Lortu XX/12/31ko saldoen egiaztapen-balantzea, hauen antzinasunaren arabera. Probatu aritmetikoki eta egiaztatu kontabilitate-informazioa sortzen duten euskarri

- informatikoak. Alderatu bere saldo osoa Nagusiaren kontrol-kontuarenarekin. Aztertu egon litezkeen diferentziak. Egiatzapen-balantzean aipaturako saldoen antzintasuna zuzentzeko probak egin, bezeroen banakako kontuetan azaltzen denarekin konparatuz.
- 6) Garrantzi erlatiboaren arabera, saldo adierazgarrienak hautatu, bere zuzeneko eta idatzizko egiaztapena egiteko. Halaber, hautatu hartzekodun saldoak eta hain garrantzitsuak ez diren beste saldo batzuk, baieztatzeko.
  - 7) Lortu egiaztatzeko hautatutako saldoen kontu-laburpenak. Egiatzatu kontu-laburpenen prestakuntzaren zuzenketa aukeratze-probetan oinarrituz. Zehaztu saldoen egiaztapen positibo eta negatiboa zein bezerori egingo zaien. Konparatu egiaztatutako (bai positiboki bai negatiboki) bezero guztien saldoak bakoitzaren fitxa laguntzailearekin. Gauza bera egin egiaztatzeko aukeratu ez diren zenbait bezeroen saldoekin.
  - 8) Egiatzatu, halaber, banakako fitxen saldoak egiaztapen-balantzean barne daudela.
  - 9) Igorri bezeroei egiaztapen-eskutzak dagokien kontu-laburpenarekin batera. Igorpen-data idatzi. Baieztapen-eskaerari erantzuten ez dieten bezeroetan ekin. Saldoen egiaztapen-kontrola prestatu, baieztatutako saldo guztiak barne hartuz.
  - 10) Baieztapenak jasotzen diren heinean, bere egoera aipatu:
    - Egokia (salbuespenik gabe).
    - Salbuespenekin (diferentziak)
  - 11) Salbuespen guztien berdinkatzea lortu. Horretarako honako hau kontuan izan:
    - a) Diferentzia kalkulatu.
    - b) Diferentziaren izaera zehaztu.
    - c) Egiaztagiri egokiak aztertu.
    - d) Egiatzatu baieztapenaren erantzunean barne hartutako bezeroen borondatezko edozein informazio.
  - 12) Artxibatu baieztatutako saldoa onartzen duten jasotako erantzunak.
  - 13) Jarraitu baieztapen-eskaerari erantzun ez dioten bezero guztientzako prozedurari.
- Aztertu geroko kobrantzentzako jakinarazpenak eta konparatu erregistro eta kutxako agiriekin. Egiatzatu kobratu ez diren kontu-sailak fakturen kopiekin eta bidaltze-agiriekin. Aipatu saldo bakoitzarentzat egindako lana bezeroari bidalitako kontuaren laburpen bereko kopia batean.
- 14) Laburtu zirkularizazioaren emaitzak.
  - 15) Saldoen egiaztapena esparru honetako auditoretza baino geroagoko datan egin izan balitz, epe horretako Nagusiaren bezeroak kontrolatzeko kontuak aztertu beharko lirateke.
- Egiatzatu kontrolerako kontuetan erregistratutako eragiketak jatorrizko erregistro-liburuekin, eta egin auditoretzaren beste esparruetan erabiltzekoak diren aipamenak.
- 16) Atera bezeroen kontuetan egindako lanaren emaitzei buruzko ondorioak.
  - 17) Lanaren erantzulearekin komentatu agerian jarritako doikuntzen eragina eta birsailkapena.

**DESKONTATUTAKO EFEKTUAK:**

- 18) Lortu XX/12/31n banku eta bestelako finantza-entitateetan banakatuta dagoen arriskuaren zenbatekoa, entitateen erregistroen arabera deskontatuta eta epemugara iritsi ez diren efektuen zenbatekoa osatzen dutela. Konparatu finantza-entitateetatik zuzenean lortutako informazioarekin. Diferentziak aztertu eta azaldu.
- 19) Bezero-mailan, deskontatutako eta epemugara iritsi ez diren efektuen zenbatekoen baieztapena, lehendik bezeroei egindako saldoen baieztapenekin estali da.
- 20) Egiaztatu banku eta bestelako entitateetan banakatutako deskontatutako efektuen zenbateko osoa egiaztapen-balantzean azaltzen den zenbatekoarekin bat datorren.
- 21) Zehaztu efektuetan interesak dauden.

**ZORROKO EFEKTUAK:**

- 22) XX/12/31n zorroko efektuen kontaketa egin. Egindako kontaketa eta efektuen onartzailea eta mugaeguna aipatu.
- 23) Zorroko efektuen saldoen baieztapena, bezeroekin egindako saldoen egiaztapenarekin estali da lehenago.
- 24) Zehaztu efektuetan interesak dauden.

**HARTZEKO KOMERTZIALEN BALIO-NARRIADURA:**

- 25) Prestatu aztertutako epealdiko kobrantza zalantzarrietan izandako narriaduraren balio-zuzenketak.
- 26) Berrikusi saldoen egiaztapen-balantzea eta komentatu, kredituen zuzendariarekin, atzeratutako, ordaindu gabeko eta kobrantza moteleko kontuak kobratzeko dauden aukerak.
- 27) Zehaztu bezeroen kobrantza-kontuen saldoa adierazten duten kobratu gabeko salmenta-egunen batez bestekoa. Konparatu aurreko antzeko 2 edo 3 epealdirekin. Aztertu eta azaldu epealdien arteko edozein desberdintasun garrantzitsu.
- 28) Prestatu 3-5 urteko eperako laburpena, hauek aipatzen dituen: narriadura, kitapenak eta bezeroen eta bestelako kobrantza-kontuen urte hasierako zenbateko osoaren eta urtean zehar egindako kitapenen arteko konparazioa. Zehaztu aipatutako urte bakoitzerako kitapenen batez besteko indizea.
- 29) Ikusi salmentetan kontabilizatu gabeko itzulpen edo deskontuak dauden. Gainera, zenbatetsi deskontuak, urteko kontsumoagatikoa hobariak eta antzekoentzat beharrezkoak diren hornidurak.
- 30) Burututako lanaren eta lortutako emaitzen laburpena egin.

## 6.4 HORNITZAILE KONTUEN AUDITORIA

### 6.4.1 HORNITZAILE KONTUEN DESKRIBAPENA ETA BALORAZIO ARAUAK

Hornitzaileak Salgaien eta 3. taldean definitutako gainerako ondasunen hornitzaileekin egindako zorrak. Kontu honetan sartuko dira, halaber, produkzio-prozesuan erabilitako zerbitzuen hornitzaileekiko zorrak ere.

Ondorengo kontuetan erregistratuko dira:

#### 40. HORNITZAILEAK

- 400. Hornitzaileak
- 401. Hornitzaileak, ordaintzeko merkataritza-efektuak
- 403. Hornitzaileak, taldeko enpresak
- 404. Hornitzaileak, enpresa elkartuak
- 405. Hornitzaileak, bestelako loturadun alderdiak
- 406. Hornitzaileei itzultzeko ontzikiak eta bilgarriak
- 407. Hornitzaileei emandako aurrerakinak

Balantzean Pasibo Korrontean adieraziko dira.

### 6.4.2 AUDITORIAREN HELBURUAK

#### **HELBURU OROKORRA**

Hornitzaileen saldoak kontuan hartzekoak dira, erosketengatik ordaintzea espero den zenbatekoaz.

Erosketek beharrezkoak dirudite negozioaren premiei dagokienez.

#### **HELBURU ZEHATZAK**

- Saldo indibidualen baturak saldo nagusiarekin bat egiten du.
- Saldo indibidualak zehatz deskribatuta eta sailkatuta daude.
- Saldo indibidualak benetakoak dira eta ordaintzekoak izango dira; hornitzaileak identifikatuta egongo dira.
- Pasibo guztiak eta hornitzaileen erreklamazioak ongi kontabilizatuta daude.
- Kontabilizatutako erosketak dagokien kontuan edo azpikontuan ongi kontabilizatuta daude, eta benetakoak dira eta behar den moduan baimenduta daude.
- Kostuak eta gastuak behar den bezala sailkatuta daude.
- Hornitzaileei egindako karguak, ordainketa gisa kontabilizatuak, baimendutako despoltsaketan berdinak dira.

- Dagozkien abonua jaso dira egoera txarrean zeuden salgaiak itzultzeagatik.
- Dagozkion abonua jaso dira bolumen handiko erosketetan, merkataritza-jarduera ohikoa denean, egiten diren deskontuengatik.
- Kontu nagusiko idazpenak informazio-iturri egokietatik jasotako informazioa erabiliz egingo dira, ohiko kontroletara eta ikuskaritza-probetara lotuta.

#### 6.4.3 HORNITZAILE ETA ORDAINTZEKO DAUDEN ZORREN BARNE KONTROLA

Hornitzaileen eta ordaintzeke dauden beste kontuen gaineko izaera eta erabilpena ulertu ahal izateko, beharrezkoa da ikuskatzen ari garen negozioa eta honen ezaugarriak ezagutzea. Horrela, errazagoa izango da hornitzaileei buruzko barne-kontrola ulertzea.

Atal hau hiru zatitan dago banatuta: lehenengoak kontuan izan behar diren ezaugarriak jasotzen ditu; bigarrenak hornitzaileen barne-kontrolaren ezaugarri nagusiak jasotzen ditu, eta hirugarrenak aurreko bien galdeketa jasotzen du.

#### **Negoziaren ezaugarri nagusien ebaluazioa**

Negoziaren ezaugarrien ebaluazioa egin behar denean aintzat hartu behar diren gaiak hauek dira:

- Erosketak non eta noren bidez egiten diren.
- Garrantzitsua da hornitzaileak nori aukeratzen dituen jakitea, pertsona bakarra den edo taldea den jakitea.
- Produktuak nola jasotzen diren eta hauen kokalekua.
- Produktuak non jasotzen diren, jasotzen diren unean kontatu egiten ote diren eta kalitate-kontrola dagoen jakitea. Garrantzitsua da aldez aurretik zenbatutako albaranek ere badauden kontuan izatea.
- Hornitzaileei ordaintzeko modua eta baldintzak

#### **Barne-kontrolaren ezaugarriak**

Barne-kontrolaren alderdi garrantzitsuak hauek dira:

- Hartzekodun eta hornitzaileen zerrenda izatea. Hartzekodun edo hornitzaile onuragarriena hautatzea, hornitzaileen hainbat eskaintza aztertu ostean.
- Erosketa-saila eta Erosketa-batzordea egotea, erosketa guztiak baieztatzen dituen.
- Hartzekodun eta hornitzaileen fakturak frogatu edo egiaztatzea (erosketa-erregistroan azaltzen direnak). Batuketak eta kalkuluak egiaztatu beharko dira. Erosketa-prezioak eta kantitateak erosketa-aginduekin konparatu beharko dira.
- Erosketa-eginkizuna, produktuak jasotzea eta ordaintzeke dauden kontuen banaketa.
- Hartzekodunen eta hornitzaileen kontrol-kontuak eta bakoitzaren fitxa indibidualak ezartzea. Saldo horien berdinkatze periodikoak ere egitea.
- Material-itzulketen ondorioz egiten diren karguek zenbakizko kontrolaren mendean egon beharko dute.

- Hartzekodun eta hornitzaileen kontuak kargatzeko baimena eman eta baieztatzea.
- Oraindik jaso ez diren fakturei dagozkien materialen erregistroa.
- Egin behar diren ordainketen mugaeguna azaltzen den erregistroa egotea.
- Ekitaldi-itxiera bakoitzean jasotzen diren materialen periodifikazio egokia izatea.
- Gastu guztietarako zehaztutako politika izatea.
- Kontabilitate-idazpenak gainbegiratzea eta baieztatzea.

### **Ebaluazioaren galdeketa orokorra**

Galdeketa osatzeak berez barne-kontrolaren ezaugarriak ezagutzeko baliagarria izan behar du. Horrela probak planifikatzea errazagoa izango da.

Beste prozesu batzuk ere badira, noski, helburu bera lortzeko, baina ondoren azaltzen dena errazena da.

		Erantzuna
1	<i>Fakturak korrespondentzia-sailetik berauek prozesatzen dituen pertsonak zuzenean jasotzen al ditu eta fakturen barne-kontrola egiten al du?</i> Galdera honek fakturak jasotzen diren unean kontrolatzen diren ala ez jakitea ahalbidetzen du. Horrela fakturak behin eta berriz ez kontrolatzeko aukera dago.	
2	<i>Fakturen kopiei zigiluak jartzen al zaizkie?</i>	
3	<i>Fakturak ordaintzeko urrats hauek guztiak ematen al dira?</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Baldintzen, prezioen eta kantitateen egiaztapena.</li> <li>- Sarrera-albaranaren arabera, fakturaren egiaztapena.</li> <li>- Eragiketa aritmetikoen egiaztapena.</li> <li>- Kontabilitate-egoztearen egiaztapena.</li> <li>- Merkantziei ez dagozkien fakturak aztertzea. Adibidez: alokairuak, elektrizitatea, zergak eta abar.</li> <li>- Ordainketa gainditzea.</li> <li>- Dokumentuan bertan dagozkion egiaztapen guztiak egin direla azaltzea.</li> </ul> Prozesu honek fakturak eta dokumentazioa dagokien bezala gainbegiratuta daudela ziurtatzen du. Merkantziei ez dagozkien fakturak hauen gaineko ardura duten pertsonak berrikusi beharko dituzte.	
4	<i>Bidaia-gastuen eta antzekoen agiriak badirela ikusteko prozesuak ba al daude?</i> Horretarako gastuen laburpena prestatu behar da, lor daitekeen edozein faktura gehituz: hegazkinekoa, hotelekoa, jatetxetako eta abar. Laburpen hauek saileko nagusiak onartu beharko ditu.	
5	<i>Hornitzaileek zuzenean bezeroei merkantziak bidaltzen dizkietenean edo zerbitzuak eskaintzen dizkietenean, ordaintzeke dauden kontuak eta kobratzekoak ekitaldi beran kontabilizatzen diren jakiteko prozesu egokiak ba al daude?</i> <i>Horretarako prozesu bereziak sortu beharko dira.</i>	
6	<i>Merkantzia-itzulketak behar den bezala kontrolatzen al dira hornitzaileen kontuan ondoren kargatu egin dela ziurtatuz?</i> Merkantzia egoera txarrean dagoela sarrerako albaranean azaldu beharko da, eta, ondorioz, dagokion faktura ezingo da osatu.	
7	<i>Erosketa guztiak ordaintzeko egiaztatu eta onartu egiten dituzte: Erosketa-sailak?</i> <i>Erosketa zehatz bat eskatu zuen sailak?</i> Galdera hauekin langileek edozein ordainketa ez egitea nahi da.	
8	<i>Hornitzaile nagusia kontu nagusiko eta hartzekodunen egoerekin hilero bat etortzea egiten al da?</i> Horrela, kontabilizatutako datuak egiazkoak direla ziurtatzen da.	

## 6.4.4 IKUSKAPEN-PROZEDURAK ETA EGITARAUA HARTZEKODUNEN ATALEAN

Auditorearen helburua hau izango da: enpresak aurkezten dituen urteko kontuek irudi fidela agertzen duten egiaztatzea. Horregatik enpresa ikuskatzera doanean, ikuskatuko duen enpresaren lan-eremua ezagutu beharko du. Halaber, kontuan hartu beharko ditu barne-kontrola eta saldo finantzarioen garrantzi erlatiboa.

Lan-prozesuan enpresako langileen esanak kontuan hartzeaz gain, hornitzaile eta hartzekodunekin harremanetan jarri beharko da.

Hartzekodunen atalean eta zehazki hornitzaileen atalean ondorengo Egitaraua zehaztu daiteke:

	ENPRESA:			
	LAN ARLOA: Hornitzaileak			
	AUDITORIA DATA:			
Zenbatetsitako denbora		Erreferentzia	Nork egin du	Benetako denbora

- 1) Enpresak emandako kontabilitate-datuen, barne-kontrolako datuen, azterketa eta eguneratzea egin. Puntu ahul eta indartsuak identifikatu, eta erabiliko diren prozesuak definitu. Barne-kontrola hobetzeko aholkuak eman, beharrezkoa bada.
- 2) Aztertu aktiboen gainean dituen berme edo hipotekak.
- 3) Lortu ikuskatu den epean hornitzaileen eta ordaintzeke dauden saldoak.
- 4) Lortu eta egiaztatu hornitzaileen eta ordaintzeke dagoen zor bakoitzaren saldoa. Egiaztatu beraien batura aurreko puntuan lortutakoekin bat datorrela.
- 5) Aukeratu hornitzaile eta hartzekodunen segmentu bat, eta horiengana bideratuta, egiaztatu enpresak dituen saldoak haiek emandakoekin bat datozela.
- 6) Hornitzaile eta hartzekodunen segmentua aukeratzekoan kontuan eduki beharreko irizpideak: Aukeratu aztertu beharreko epean mugimendu handiena eduki eta garrantzi erlatiboa dituztenak. Aukeratu erosketa garrantzitsuenak.
- 7) Bidaliko diren egiaztapen-gutunak prestatu. Bertan hornitzaileari bezero honekiko duen kontuen ziurtagiriak eskatuko zaizkio, baita data horretara arte egindako deskontuak ere.
- 8) Lortu aukeratutako hornitzaile eta hartzekodunen datuak, eta gero egiaztatu hauen erantzunekin datuak bat datozen.
- 9) Bidali egiaztapen-gutunak, eta prestatu bidalitako eta jasotako erantzunen arteko kontrola.
- 10) Alderatu jasotako erantzunen datuak aurrez lortutakoekin.
- 11) Aurreko datuak alderatzean aztertu beharrekoak: hornitzaile hartzekodunen saldoak, jasotzeko dauden fakturak, etab.
- 12) Egiaztatu dokumentuekin adierazita dauden mugimenduak bete direla. Horretarako begiratu fakturak, bankuetako dokumentuak eta bestelako mugimenduak bat datozen.
- 13) Prestatu alderatutako datuen laburpena, eta beharrezko zuzenketak proposatu.



- 14) Kontuan hartu beti hornitzaile eta hartzekodunek bidalitako erantzunak.
- 15) Alderatu ditugun datuen azterketa egin aurretik eta ondoren lortutakoak . Diferentzia esanguratsuak badaude, azaldu hauek zergatik gertatu diren.
- 16) Atzerri monetan egin beharreko ordainketak badaude, aztertu hauen kontabilizazioa eta balorazioa.
- 17) Ikuskatu hornitzaile eta hartzekodunei ordaintzeko mugaegunak eta egiaztatu hauek egoera-balantzean ongi adierazita daudela.
- 18) Aztertu ordaintzeko dauden beste kontuen jatorria eta eraketa. Definitu hauek aztertze lan-prozesua (aurreko puntuetako bera izango da).
- 19) Ikuskatzaileak erosketak erosketa-irizpide egokiaren arabera kontabilizatu diren aztertu behar du, horrek hornitzaile eta hartzekodunengan duen eragina dela eta.
- 20) Ikuskatutako epearen ondorengo hilabeteen azterketa egin. Helburua sortutako gastuak beharrezko ekitaldian erregistratu direla egiaztatzea da.  

Aztertuko ditugun dokumentuak hauek dira: banku-liburua, erosketa-erregistroa, eguneroko idazpenak, jasotako eta erregistratzeko dauden fakturak.
- 21) Aztertu galdu-irabazietan barne hartutako gastuak. Helburua erregistratu gabeko pasiboak barne hartu diren jakitea da.
- 22) Aztertu erosketa-sailean, publizitate-sailean eta beste zenbait sailetan dauden kontratuak, pasiboak barne hartu ez dituztela egiaztatze.
- 23) Orain arteko datuak ebaluatu ondoren, berrikusketa orokorra egin beharko da, hornitzaile eta hartzekodunen saldoak oro har egokiak direla egiaztatze. Jarraituko diren irizpideak:  

Alderatu aztertutako ekitaldiko saldoak aurreko ekitalditakoekin. Oso ezberdinak badira, alderatu hauen erlazioa lan-mailaren aldaketarekin edo beste faktore batzuekin. Helburua, saldoak egokiak direla egiaztatzea da.

Alderatu ordaintzeko dauden zorren saldoa, egindako erosketa, gastu eta inbertsioekin.
- 24) Hornitzaile eta hartzekodunen saldoak aztertutako epean egokiak badira, bukatutzat joko da lan-prozesua.
- 25) Aztertu bete beharreko lana egin den.
- 26) Aztertu diren puntuak bukatutzat jo.

## 7 INBERTSIO-FINANTZAKETA ZIKLOA (EPE LUZEA)

### 7.1. IBILGETU MATERIALAREN KONTUAK IKUSKATZEA

### 7.2. PASIBOKO KONTUAK IKUSKATZEA

#### 7.1 IBILGETU MATERIALAREN KONTUAK IKUSKATZEA

##### 7.1.1 IBILGETU MATERIALAREN DESKRIBAPENA ETA BALORAZIO ARAUAK

Ibilgetu Materialak aktiboko elementu ukigarriak dira, ondasun higigarri nahiz higiezinetan gauzatuak. Azpitalde honetako kontuak balantzeko aktibo ez-korrontean agertuko dira Kontabilitate Plan Orokorreko ondorengo kontuak erabiliko dira erregistratzeko:

#### 21. IBILGETU MATERIALAK

- 210. Lurrak eta ondasun naturalak
- 211. Eraikuntzak
- 212. Instalazio teknikoak
- 213. Makineria
- 214. Tresneria
- 215. Bestelako instalazioak
- 216. Altzariak
- 217. Informazioa prozesatzeko ekipamenduak
- 218. Garraio-elementuak
- 219. Bestelako ibilgetu materiala

Ibilgetu Materialaren Balorazio arauak bete diren aztertzeko Kontabilitate Plan Orokorra adierazten duena kontuan hartuko da. Zehazki 2. Erregistratzeko eta baloratzeko araua:

#### **1. Hasierako balorazioa**

*Ibilgetu materialeko ondasunak kostuaren arabera baloratuko dira, **eskuratze-prezioan edo produkzio-kostuan.***

*Ibilgetu materialeko elementuen gaineko zeharkako zergak, Ogasun Publikotik zuzenean berreskuratu ezin direnean bakarrik sartuko dira eskuratze-prezioan edo produkzio-kostuan.*

*Halaber, ibilgetu materialaren balioan sartuko da aktiboa eraisteko edo erretiratzeko hartutako obligazioen balio eguneratuaren hasierako estimazioa eta aktiboari lotutako beste obligazio batzuen, kokatuta dagoen lekua birgaitzeko edo egokitzeko kostuen besteak beste, obligazio horientatik ez bada hornidurarik erregistratu, hornidurei aplikatu beharreko arauan ezarritakoaren arabera.*

*Erabiltzen hasi ahal izateko urtebete baino gehiago behar duten ibilgetuetan, ibilgetu materiala funtzionatzeko moduan jarri aurretik sortutako gastu finantzarioak eskuratze-prezioan edo produkzio-kostuan sartuko dira, hornitzaileak igorri baditu edo aktiboa eskuratu, fabrikatu edo eraikitzeari zuzenean egotz dakioken mailegu batenak edo bestelako inoren finantzaketa espezifiko nahiz orokor batenak badira.*

**2. Geroko balorazioa**

Hasierako kontabilizatzea egin ondoren, eskuratze-prezioari edo produkzio-kostuari amortizazio metatua kenduta, eta, halakorik dagoenean, narriadurarengatik kontabilizatutako balio-zuzenketa metatuen zenbatekoa kenduta, baloratuko dira ibilgetu materialeko elementuak.

**2.1 Amortizazioa**

Amortizazioak sistematikoki eta arrazionalki egin beharko dira, ondasunen balio-bizitzaren eta hondar-balioaren arabera, funtzionamenduan edo erabileran normalean izango duten balio-galera kontuan hartuta, zaharkitze teknika edo komertziala ere kontuan hartzeko eragozpenik gabe.

**2.2 Balio-narriadura**

Ibilgetu materialeko elementu baten balio-narriaduragatik galera izango da, elementu horren kontabilitate-balioa handiagoa denean balio berreskuragarria baino, ulertuz, balio berreskuragarria bi hauen arteko handiena dela: arrazoizko balioa salmenta-kostuak kenduta eta erabilera-balioa.

**Kontabilitate Plan Orokorreko 3. arauak Ibilgetu Materialari buruzko arau bereziak jorratzen ditu:**

**a)** Eraiki gabeko orubeak. Eskuratze-prezioan sartuko dira egokitze-lanen gastuak, hala nola, itxiturak, lur-mugimenduak, saneamendu- eta drainatze-lanak; eraikuntzak eraistearrenak eraikuntza berriko obrak egin behar direnean; ikuskapenen eta planoak altxatzearen gastuak eskuratzea gauzatu aurretik egiten direnean; eta, halaber, halakorik dagoenean, orubea birgaitzearen kostuengatik sortutako obligazioen balio eguneratua.

Normalean lurrek mugarik gabeko bizia izaten dute eta, beraz, ez dira amortizatzen. Hala ere, hasierako balioan birgaitze-kostuak sartu badira, lurraren zati hori amortizatu egingo da, kostu horiek egin izanaren ondorioz irabaziak edo etekin ekonomikoak lortzen diren denboran.

**b)** Eraikuntzak. Eskuratze-prezioan edo produkzio-kostuan sartuko dira, eraikuntzako instalazio eta elementu iraunkor guztiez gain, eraikitzeari lotutako tasa guztiak eta obraren proiektua egiteagatik eta zuzendaritzagatik ordaindutako zerbitzu-sariak. Aparte baloratu beharko dira lurraren balioa alde batetik eta eraikinena eta bestelako eraikuntzena bestetik.

**c)** Instalazio teknikoak, makineria eta tresneria. Funtzionatzeko moduan jarri arte egiten diren eskuratze-, fabrikatze- eta eraikitze-gastu guztiak sartuko dira balioespenean.

**d)** Elementu mekanikoei erantsitako tresnei eta erremintei, elementu mekanikoak balioesteko eta amortizatzeke aplikatzen diren arau berak aplikatuko zaizkie.

Oro har, makina baten parte ez diren tresnak eta erremintak, urtebetetik beherako erabilera badute, ekitaldiko gastuetan zordundu behar dira. Urtebetetik gorako erabilera badute, urtero erregularizatzea gomendatzen da, erraztasunaren izenean, zenbaketa fisiko bat eginez. Eskuratzeak ibilgetuko kontuan zordunduko dira, kontu hori ekitaldi-amaieran erregularizatuko da, egindako inbentarioaren arabera, eta, ondorioz, demerituagatiko arrazoizko balio-galera kontabilizatuko da.

Serieko fabrikazioetan iraunkortasunez erabiltzen diren txantiloak eta moldeak ibilgetu materialean sartuko dira, eta estimatutako bizitza erabilgarriaren arabera kalkulatu zaie balio-galera.

Fabrikazio solteetan erabilitako enkarguz egindako moldeak ez dira inbentariagarriak izango, ez baldin badute balio bihurtzeko garbirik.

**e)** Enpresak beretzat egiten dituen obra eta lanengatik ekitaldian zehar egindako gastuak, lan bakoitzari dagokion gastu-kontuan kargatuko dira. Bidean diren ibilgetze materialen kontuak, ibilgetzeetan egindako gastuen zenbatekoarekin kargatuko dira, eta enpresak beretzat egindako lanak jasotzen dituen sarreren partidan egingo da abonua.

**f)** Ibilgetu materialeko ondasunak berritu, zabaldu edo hobetzearen kostuak aktiboari erantsiko zaizkie, ondasunaren balio handiago moduan, aldaketak ondasunaren ahalmena edo produktibitatea hobetu baditu edo bizitza erabilgarria luzatu badu, eta bajaran eman beharko zaio ordeztu diren elementuen kontabilitate-balioari.

**g)** Ibilgetu materialaren zenbatekoa erabakitzeke, konponketa handien kostuen eragina kontuan hartuko da. Alde horretatik, kostu horien balioa elementuaren gainerako zatitik berezita

*amortizatuko da, hurrengo konponketa handia burutu arteko denboran. Kostu horiek eskuratzean edo eraikitzean zehaztu ez badira, identifikatu ahal izateko, antzeko konponketa batek unean merkatuan duen prezioa erabili ahal izango da.*

*Konponketa handia egiten denean, konponketa handiaren zenbatekoa ordezkapen moduan aintzatetsiko da ibilgetuaren kontabilitate-balioan, aintzatespena egin ahal izateko bete beharreko baldintzak betetzen baditu betiere. Halaber, jatorrizko ibilgetuaren kontabilitate-balioan konponketari lotutako zenbatekorik geratu bada, bajaran emango da.*

*h) Errentamenduei eta antzeko izaera duten eragiketei buruzko arauaren arabera errentamendu operatibo moduan kalifikatu behar diren akordioetan, errentariak inbertsioaren bat egiten badu eta egindako inbertsioak errentan emandako edo erabiltzeko utzitako aktibotik bereizi ezin badira eta aktiboaren definizioan sartzen badira, ibilgetu material moduan kontabilizatuko dira. Inbertsio horien amortizazioa bizitza erabilgarriaren arabera egingo da, eta bizitza erabilgarria errentamendu- edo lagapen-kontratuaren iraupena izango da (berritze-denbora barne hartuta, kontratua berrituko dela uste izateko ebidentziak daudenean), iraupen hori aktiboaren bizitza ekonomikoa baino laburragoa bada.*

### 7.1.2 AUDITORIAREN HELBURUAK

#### **HELBURU OROKORRA**

Auditoreak irudi fidelari buruzko iritzia eman behar du, nabaritasunetan oinarrituta.

#### **HELBURU ZEHATZAK**

- Legezketasuna:
  - Ibilgetuak fisikoki existitzea. Ukiezinen kasuan jabetza-agiriak.
  - Eskubide eta eginbeharrak
  - Gertaerak
  - Zintzotasuna
- Balorazioa eta neurketa.
- Aurkezpena eta banaketa edo aldizkapena egiaztatzea.

### 7.1.3 IKUSKAPEN-PROZEDURAK

Arlo guztietan bezala, lehenik eta behin Barne-kontrolaren ebaluazioa egin behar da, horretarako prestatuta egongo den galdetegia erabiliz.

GALDERAK	ERANTZUN ETA OHARRAK

Ondoren, ohiko beste prozedura hauek burutuko dira:

- Ondasunen legezketasuna baieztatu: jabetza erregistroak egiaztatu, kontratuak,...
- Ibilgetu desberdinek dituzten saldoen gaineko probak egingo dira, agiri desberdinak egiaztatuz: fakturak, albaranak, etab.
- Inbentario fisikoaren behaketa

- Ibilgetuen ekitaldiko mugimenduak: altak, bajak, hobekuntzak,... aztertu eta egiaztatu

KONTUAK	Hasierako balioa	Gehikuntza /altak	Murrizketa /bajak	Amaierako saldoa	Amortizazioa

- Balorazio irizpideak aztertu behar dira, baita Balio-galeren jarraipena. Izan ere, ekitaldi itxieran aktiboen egoera eta balorazioa egiaztatu behar da, ondasunak zaharkituak dauden jakiteko, behar bezala amortizatuak dauden, etab.

## 7.2 PASIBOKO KONTUAK IKUSKATZEA

### 7.2.1 PASIBOEN DESKRIBAPENA ETA BALORAZIO ARAUAK

Hirugarren batek utzitako baliabide finantzarioak, zorrak edo eska (galdatu) daitezkeenak **pasiboak** dira. Besteak beste,

- Eragiketa komertzialetan egindako zorrak: hornitzaileak eta hainbat hartzekodun.
- Kreditu-erakundeekin sinatutako zorrak.
- Bestelako pasibo finantzarioak: hirugarrenetikiko zorrak, hala nola kreditu-erakundeak ez diren pertsona edo enpresengandik hartutako finantza-maileguak eta kredituak, aktibo ez korronteak erostean sortutakoak barne, hartutako fidantza eta gordailuak eta hirugarrenen partaidetzei buruz galdatutako ordainketak

Kontabilitate Plan Orokorra ematen duen pasiboaren definizioa ondorengoa da:

*“Pasiboak: oraingo betebeharrak, lehenagoko gertaeren ondorioz sortuak. Betebehar horiek kitzatzeko, enpresak espero du etorkizunean irabaziak edo etekinak emango dituzten baliabide batzuk inorenganatuko dituela.*

*Ondorio hauetarako, hornidurak ere hemen sartzen direla ulertzen da”.*

Galdagarritasunaren arabera, epe luzekoak dira 12 hilabete baino gehiagoko epea dutenak eta 1. taldean erregistratu behar dira. Pasibo ez korronteak, orokorrean, ekitaldi itxieratik kontatuz urte bat baino epe luzeagoko mugaeguna edo kitapena duten betebeharrak biltzen ditu. Banatuta agertuko dira hornidurak edo obligazioak, beraien zenbateko edo epemugari buruzko zehatzgabetasuna dagoenean.

#### a. Sailkapena

Pasibo finantzarioak balioesteko, kategoria hauetako batean sailkatuko dira:

1. Zorrak eta ordaintzeko partidak:

- a) Merkataritza eragiketetan sortutako zorrak: enpresaren trafiko-eragiketen barnean ondasunak edo zerbitzuak erosteagatik sortzen diren pasibo finantzarioak, eta
- b) Eragiketa ez-komertzialetan sortutako zorrak: tresna deribatuak izan gabe, merkataritza eragiketetatik sortu ez diren pasibo finantzarioak.

2. Negoziatzeko mantentzen diren pasibo finantzarioak

3. Balio aldaketak galdu-irabazietara egozten diren arrazoizko balioan balioetsitako bestelako pasibo finantzarioak.

Horrez gainera, enpresak arriskuak eta onurak funtsean laga gabe eta mantendu gabe egiten diren aktibo-transferentzien ondorioz sortutako pasibo finantzarioak, lagatuko aktiboarekiko koherentzia mantenduz balioetsiko dira.

#### b. Zorrak eta ordaintzeko partiden Balorazioa (KPO):

**“Hasierako balioespena.** *Kategoria honetako pasibo finantzarioak **arrazoizko balioan** balioetsiko dira hasieran, eta kontrako ebidentziarik ezean, transakzioaren prezio bera izango da, hau da, hartutako kontraprestazioaren arrazoizko balioa, zuzenean egotz daitezkeen transakzio-kostuekin doituta.*

*Aurreko paragrafoan adierazitakoaz gain, diru-fluxuak ez eguneratzearen eragina esanguratsua ez bada, **balio nominalean** balioetsi ahal izango dira: merkataritza eragiketetan egindako zorrak, urtebete edo gutxiagoko epemuga dutenean eta kontratuzko interes-tasarik ez dutenean; eta hirugarrenek partaidetzei buruz galdatutako despoltsaketak, epe laburrean ordaintzekoak direnean.*

#### **Ondorengo balioespena.**

*Kategoria honetan sartutako pasibo finantzarioak **kostu amortizatuan balioetsiko dira.** Sortutako interesak galdu-irabazien kontuan kontabilizatuko dira, interes-tasa efektiboaren metodoa aplikatuta.*

*Partaidetza-kontuen kontratu baten ondorioz hartutako ekarpenak eta antzekoak, kostuan balioetsiko dira, kostuari gehituta edo kenduta, hurrenez hurren, partaide ez-kudeatzaileei dagokien irabazia edo galera.*

*Hala ere, urtebete edo gutxiagoko epemuga duten zorrak, aurreko idatz-zatian zehaztutakoaren arabera balio nominalean balioetsi badira, zenbateko horretan balioetsita segituko dute”.*

Kontabilitate Plan Orokorrek honela definitzen du 1. Zatian “kostu amortizatua”:

*“Finantza-tresnen kostu amortizatua kalkulatzeko, printzipaletik dagoeneko itzulitako zatia kentzen zaio aktibo edo pasibo finantzario baten hasierako balioespenean ezarritako zenbatekoari, eta*

*hasierako zenbatekoaren eta mugaeguneko errenbolto-balioaren arteko diferentziatik galdu-irabazien kontura (interes-tasa efektiboaren metodoaren bitartez) egotzitako zatia gehitu edo kentzen zaio, egoki denaren arabera, eta, aktibo finantzarioak direnean, narriaduragatik kontabilizatutako balio-gutxitze oro kentzen zaio zuzenean aktiboaren zenbatekoa murriztuz nahiz balioa zuzentzeko kontu baten bitartez.*

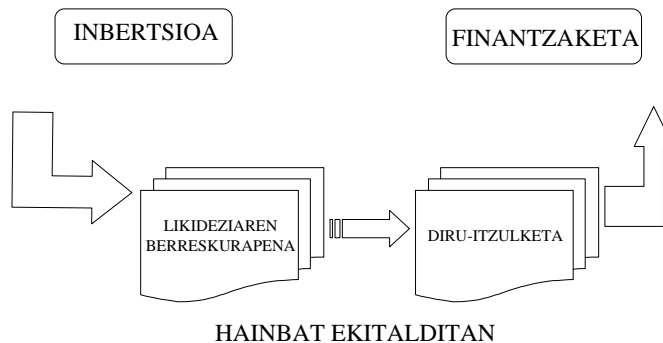
***Interes-tasa efektiboa,** kontratuan ezarritako baldintzetatik abiatuta eta etorkizuneko kreditu-arriskuengatik izandako galerak kontuan hartu gabe, finantza-tresna baten liburu-balioa eta tresna horren bizitzan zehar espero diren diru-fluxu estimatuen balioa berdintzen dituen eguneratze-tasa da; finantzaketa ematean aurrez kargatzen diren komisio finantzarioak ere sartuko dira kalkuluan”.*

Laburbilduz:

Sailkapena	Balorazio araua	Hasierakoa	Gerokoa
Merkataritza zorrak, epe lab. mugaeguna dutenean	9-araua	Balio Nominala	Balio Nominala
Zorrak eta ordaintzeko partidak	9-araua	AB (transakzio prezioa) = Hartutako kontraprestazioaren AB -gastuak	Kostu Amortizatua= Hasierakoa -itzulitakoa + G-l.etan egotzitako interesa (interes-tasa efektiboa)

Garrantzitsua da, era berean, epe luzeko zikloan Ibilgetuen eta epe luzeko Pasiboen arteko lotura kontuan hartzea:

### EPE LUZEA



#### 7.2.2 PASIBOEN ARLOAN IKUSKAPEN PROZEDURAK ETA EGITARAUA

Oro har hornitzaile eta hartzekodunen arloari dagokion auditoriarako aplikatu diren prozedurak erabiliko dira, baina kasu honetan bestelako pasiboari erreferentzia eginez. Auditorearen helburua enpresak aurkezten dituen urteko kontuek irudi fidela agertzen duten egiaztatzea da. Horregatik enpresa ikuskatzera doanean, ikuskatuko duen enpresaren lan-eremua ezagutu beharko du. Halaber, kontuan hartu beharko ditu barne-kontrola eta saldo finantzarioen garrantzi erlatiboa.

Lan-prozesuan enpresako langileen esanak kontuan hartzeaz gain, hirugarren ez-komertzialekin, hala nola bankuak eta bestelakoak, harremanetan jarri beharko da zorraren saldoaren baieztapen zuzenak lortu ahal izateko.

Atal honetan ere Egitaraua zehaztuko da:

	ENPRESA:			
	LAN ARLOA: .....			
	AUDITORIA DATA:			
Zenbatetsitako denbora		Erreferentzia	Nork egin du	Benetako denbora

## V ATALA: URTEKO KONTUEN AUDITORIA-TXOSTENA

## 8 URTEKO KONTUEN AUDITORIA-TXOSTENA

## 8.1. KONTZEPTU OROKORRAK

## 8.2. KONTU AUDITOREAREN IRITZIA

## 8.3. KONTU AUDITORIA-TXOSTENAREN EGITURA ETA EREDUA



## Irakurgaiak:

Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuko 2010eko Abenduaren 21eko Ebazpena, 1991ko urtarrilaren 19ko Ebazpenean argitaratutako Ikuskaritzarako Arau Teknikoen 3. Atala aldatzen duena, Txostenei buruzko Arau Teknikoei dagokiona (BOE 36. zkia., otsailaren 11).

López Magallón, S.

- "Reforma de la normativa sobre auditoría: un cambio sustancial en el contenido del informe".
- Partida Doble, 235 zkia., 2011.
- URL: <http://partidadoble.wke.es/96b9764>

Toro Marín, B.

- "El nuevo tratamiento de las incertidumbres en el informe de auditoría".
- Partida Doble, 235 zkia., 2011.
- URL: <http://partidadoble.wke.es/0e6c003>

Carreras Boada, J.

- "El informe de auditoría y los nuevos tipos de salvedades".
- Partida Doble, 235 zkia., 2011.
- URL: <http://partidadoble.wke.es/01a8446>

Gutiérrez Vivas, G.

- "Nueva concepción del informe de auditoría de cuentas anuales".
- Partida Doble, 235 zkia., 2011.
- URL: <http://partidadoble.wke.es/e9f9931>

## 8.1 KONTZEPTU OROKORRAK

Auditoria-txostena auditoreak egindako ikuskaritza-lanaren azken emaitza da. Txostenaren bidez, auditorea akziodunekin, hartzekodunekin, enplegatuekin eta, oro har, hiritarrek inkomunikatzen da.



Espanian, Auditoria-txostenari buruzko arau teknikoak Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutuak ebazpen bidez argitaratu ditu, nazioarteko araudia kontuan hartuz<sup>16</sup>.

Arauk ondokoak dira:

1. Auditoreak iritzia argitasunez eta zehaztasunez eman beharko du: Urteko Kontuek osotasunean harturik, arlo esanguratsu guztietan, enpresaren ondarea, egoera finantzarioa, emaitza eta diru-fluxuen irudi fidela erakusten duten, aplikagarri diren finantza informazio arauen esparruan, eta kontabilitate oinarri eta irizpideen arabera.
2. Auditoreak txostenean osotasunean hartutako urteko kontuei buruzko iritzia adieraziko du, edo iritzirik ezin eman dezakeela adierazi. Kasu honetan iritzia ematea eragozten duten kausak azaldu behar dira. Iritzia salbuespenekin edo aurkakoa denean arrazoiak eman behar dira.
3. Auditoreak txostenean kudeaketa-txostenak biltzen duen kontabilitate informazioa ikuskatutako kontuetakoekin bat datorren adierazi behar du”

Auditoria-txostena agiri estandar bati jarraituz egiten da, egitura eta formatu batekin, non oinarritzko elementuak jaso behar dituen.

#### **Auditoria-txostenaren oinarritzko elementuak:**

**Txostenaren izena edo identifikazioa:** “Urteko kontuen auditoria-txostena”.

**Txostenaren hartzailea eta lana agindu duten pertsonen identifikazioa:** auditoria-txostenak lana norentzat den adierazi beharko du, normalean akziodunak edo bazkideak. Izendapena egin duena hartzailea ez bada, adierazi egin beharko da.

Ikuskatu den enpresa edo **erakundearen identifikazioa.**

**Ikuskaritza-eremuko paragrafoa.** Paragrafo hau txosteneko lehenengoa izango da eta hurrengo arloak bilduko ditu:

- a. Txostenarekin batera aurkeztu eta ikuskapenaren oinarria diren urteko kontuen identifikazioa, hau da, balantzea, galdu-irabazien kontua, memoria, ondare-aldaketen egoera orria eta diru-fluxuen orria; finantza informazioari aplikagarri zaion arauen esparrua ere adieraziko da, eta urteko kontuen egitea Administrazioaren erantzukizuna dela aipatu.
- b. Lana burutzean erabili diren ikuskaritza-arauen (legea, erregelamendua eta ikuskaritza-, etika- eta barne kalitate-kontrolako arauen) deskribapen orokor eta laburra, eta auditorearen iritzia emateko erantzukizuna.
- c. Auditoreak egin beharreko azterketaren eremuari oztupoak jarri dizkiotelako aipatutako arauetan aurreikusitako prozesuetatik erabili izan ezin dituen adierazpena.

**Iritzi-paragrafoa.** Iritzi teknikoa (txostenaren zati garrantzitsua). Auditoreak iritzia argitasunez eta zehaztasunez eman beharko du: Urteko Kontuek osotasunean harturik, arlo esanguratsu guztietan, enpresaren ondarea, egoera finantzarioa, emaitza eta diru-fluxuen irudi fidela erakusten duten, aplikagarri diren finantza informazio arauen esparruan, eta kontabilitate oinarri eta irizpideen arabera.

<sup>16</sup> Erreferentziako nazioarteko araudia: NIA 700 “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”; NIA 705 “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”; NIA 706 “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”.

**Kudeaketa txostenari buruzko paragrafoa:** Auditoreak paragrafo honetan, lanaren eremua zein izan den kontuan hartuta, kudeaketa txosteneko kontabilitate informazioa eta urteko kontuetan egiaztatutakoa bat datorren adieraziko du.

**Auditorearen izena, helbidea eta erregistroko (ROAC) datuak.**

**Auditorearen sinadura:** auditoria-txostena lana zuzendu duen kontuen auditoreak sinatu behar du.

**Txostenaren igorpen-data:** auditorearen erantzukizuna noiz artekoa den behar bezala finkatzeko nahita-nahiezkoa da igorpen-data. Auditoria lanaren exekuzioa amaitzen den datarekin bat etorriko da.

#### **Ikuskaritza-txostenaren bestelako elementuak:**

1. **Salbuespen-paragrafoa.** Iritzian eragina duten egoerak azaltzeko erabiliko den bitarteko paragrafoa. Egoera hauek “eremu-oztopoak” eta “kontabilitate oinarri eta irizpideen ez betetzeak” izango dira.
2. **Enfasi-paragrafoa.** Iritzian eraginik ez duten egoerak, baina auditorearentzat aipagarriak izan daitezkeenak.
  - Hainbat kasuetan, iritzia bat edo beste izan, auditoreak urteko kontuekin zerikusia duten egoera bereziki enfasia jar dezake, nahiz eta egoera hauek memorian azalduta egon.
  - Ziurgabetasunak: hainbat egoera, etorkizunean gerta daitezkeenaren mende daudenak, enpresaren kontrolpean ez daudenak. Azken batean gertatuko dena ziur ezin da jakin, baina eragina izan dezakeelakoan aipatu egingo da.
  - Ziurgabetasun egoerak enpresaren funtzionamendu arazoekin lotuta daudenean enfasi-paragrafoak erabiliko dira, beti ere informazio hori memorian jasotako baldin badago.
3. **Bestelako paragrafoa.** Iritzian ez du eragina. Urteko kontuetatik kanpo garrantzitsua izan daitekeen zerbaiten aipamena, adibidez auditorearen erantzukizuna urteko kontuen erabiltzaileekiko, etab.
4. Hala balegokie, enpresek **kudeaketa-txostena igortzen dutenean**, txosten honetan jasotako kontabilitate informazioa ekitaldiko urteko kontuekin bat datorren adierazteko paragrafoa erabiliko da.
5. Informazio eta zifra alderagarriak.

## **8.2 KONTU AUDITOREEN IRITZIA**

Auditorearen iritzi teknikoa txostenaren elementu nagusia da.

Auditorearen iritzia lau motatakoa izan daiteke:

1. **Aldeko iritzia:** auditoreak argitasunez eta zehaztasunez adieraziko du Urteko Kontuek arlo esanguratsu guztietan enpresaren ondarea, egoera finantzarioa, emaitza eta diru-fluxuen irudi fidela erakusten dutela, aplikagarri diren finantza informazio arauen esparruan, eta kontabilitate oinarri eta irizpideen arabera. Horretarako auditoreak bere lana inolako oztoporik gabe egin du eta urteko kontuak Orokorri Onartutako Arau eta Kontabilitate Oinarriei jarraituz egin behar izan dira.

2. **Salbuespena duen iritzia:** auditoreak iritzi hau emateko salbuespen-egoeraren bat hauteman du, urteko kontuekiko esanguratsua dena. Hala ere, egoera horiek ez dira oztopo urteko kontuek "salbuespenak salbuespen" irudi fidela erakuts dezaten eta auditoreak haietaz iritzia lortzea posible izan dezan.
3. **Aurkako iritzia:** auditoreak aurkitu dituen Orokorki Onartutako Kontabilitate Oinarri eta Arauak ez direla bete eta akatsak urteko kontuekiko esanguratsuak direla pentsatzen du. Kasu hauetan urteko kontuek ez dutela enpresaren ondarearen, finantza-egoeraren eta eragiketen emaitzen irudi fidela erakusten adierazi behar du.
4. **Iritzi ukatua:** auditoreak bere lanak bukatzen dituenean, oso garrantzitsuak diren ikuskaritza-eremuko oztopoak daudela eta, urteko kontuei buruzko iritzia eratzeko beharrezkoa den elementurik (nabaritasunik) lortu ez duenean, iritzirik ezin dezakeela eman adierazi behar du.

Auditorearen iritzian eragina izan dezaketen egoerak (salbuespenak):

**A. Auditoreak burututako lanaren eremuari oztopoak jartzea.**

**B. Orokorki Onartutako Kontabilitate Oinarri eta Arauak ez betetzea.**

#### **A. Eremua oztopatzea**

Auditoreak urteko kontuek ikuskatutako enpresaren irudi fidela erakusten duten egiaztatzeko, Ikusatzeko Arau hauek galdatzen dituzten prozedurak edo bere ezagutza profesionalaren ondorioz egoera jakin batean beharrezkoak diren prozedurak erabili ezin baditu, eremua oztopatzeko egoera izango dugu.

Eremua oztopatu zaionean iritzia ukatzea edo salbuespenekin adieraztea oztopoen garrantziaren arabera erabakiko du kontuen auditoreak. Horretarako auditoreak burutu ez diren prozeduren izaera eta izan dezaketen eragina eta, urteko kontuetan eragina izan duen atalaren garrantzi erlatiboa neurtuko ditu.

Salbuespena duen txostena igortzean, oztopoak tarteko paragrafo batean azalduko dira, eta eremu-paragrafoan hau adieraziko da: <<Gure erantzukizuna, burututako lanean oinarrituz, osorik hartutako urteko kontu hauei buruzko iritzia ematea da. Hurrengo paragrafoan azalduko salbuespenagatik izan ezik, egindako lana ..... bat etorri burutu da.>>, eta iritzi-paragrafoan hau idatziko da: <<Gure iritzi, ..... egiaztatu ahal izango bagenitu beharrezkotzat jo ahal izango liritekeen doikuntzen eraginagatik izan ezik, txostenarekin batera aurkezten diren urteko kontuek ..... adierazten dute>>.

Iritzia emateari uko egiten zaionean, salbuespenei dagokionez beste paragrafoetarako aipatutakoaz gain, iritzi-paragrafoak hau adieraziko du: <<Guk egindako auditoretzaren eremuari jarritako eta aurreko paragrafoan azalduko oztopoaren garrantzia dela eta, ezin dugu txostenarekin batera aurkeztu diren urteko kontuei buruz iritzirik eman.>>.

#### **B. Orokorki Onartutako Kontabilitate Oinarri eta Arauak ez betetzea edo errakuntzak**

Auditoreak lana burutu bitartean ondoren aipatutako zenbait egoera suma ditzake:

- a) Orokorki onartutako oinarri ez direnak erabiltzea.

- b) Urteko kontuen eraketan errakuntzak, nahita edo nahi gabe egindakoak. Hauetakoak dira akats aritmetikoak, kontabilitate-oinarri eta arauen erabilpen praktikoan errakuntzak egitea eta gertaerak ulertzean errakuntzak izatea.
- c) Urteko kontuek berauek ulertzeko behar den adina informazio ez biltzea, Memorian eskatzen diren bereizketetan hutsuneak egotea eta urteko kontuen aurkezpena desegokia izatea (bai taxuketa eta bai sailkapena desegokiak direlako).
- d) Ekitaldia ixten den dataren ondorengo gertaeren eragina urteko kontuetan ez zuzentzea edo, hala balegokio, Memorian behar bezala ez azaltzea.

Auditoreak aurreko egoeraren bat sumatu duenean, berauen izaera neurtu behar du eta, hala badagokio, urteko kontuetan izan dezakeen eragina ere bai. Eragina esanguratsua dela ondorioztatu badu, salbuespena duen iritzia adieraziko du. Eta aldiz, oinarriak ez betetzearen ondorioz, urteko kontuek irudi fidela ez dutela adierazten ondorioztatu badu, aurkako iritzia emango du. Kasu batean zein bestean arrazoiak salbuespenen tarteko paragrafoetan azalduko ditu auditoreak.

Iritzi-paragrafoan, tarteko paragrafoak <<izan ezik>> (salbuespena duen iritzia) edo <<ez dute adierazten>> (aurkako iritzia) esapideak erabiliz aipatuko dira, hau da:

Salbuespena duen iritzia igortzen badu, tarteko paragrafo bat edo batzuetan errakuntzak, ez betetzeak edo informazio-hutsuneak eta berauek urteko kontuetan daukaten eragina azalduko ditu. Iritzi-paragrafoaren egitura honako hau izango da: <<Gure iritiz, aurreko salbuespenaren eraginagatik izan ezik, txostenarekin batera aurkeztutako urteko kontuek ..... erakusten dute>> (kontabilitate-oinarrietan errakuntzak daudenean edo aplikatzen ez direnean), eta <<Gure iritiz, aurreko salbuespenean azalduko informazio-hutsuneagatik izan ezik, txostenarekin batera aurkeztutako urteko kontuek ..... erakusten dute>> (kontuen aurkezpena osatu gabea denean).

Iritzia aurkakoa denean, kontabilitate-oinarri eta arauen uniformetasunari buruz ez da iritzirik emango, baina, ondorio hori eragin duten gertaerak eta berauek urteko kontuetan daukaten eragina tarteko paragrafoetan azalduko dira. Egoera horretan iritzi-paragrafoak hau dio: <<Gure iritiz, aurreko salbuespenen eraginaren garrantzia dela eta, txostenarekin batera aurkeztutako urteko kontuek ez dute ..... erakusten>>.

Erabili den kontabilitate-oinarria orokorki onartutakoa edo arrazoizkoa ez bada, orokorki onartutako kontabilitate-oinarri eta arauak ez betetzeko egoera izango litzateke eta, ondorioz, txostenean dagokion salbuespena agertuko litzateke.

## 8.3 KONTU AUDITORIA-TXOSTENAREN EGITURA ETA EREDUAK

IKUSKARITZA ELKARTEAREN GOIBURUKOA	
TXOSTENAREN IZENA	
NORENTZAT DEN	
EREMU PARAGRAFOA	
SALBUESPEN PARAGRAFOA	
IRITZI PARAGRAFOA	
ENFASI PARAGRAFOA	
BESTELAKOEN PARAGRAFOA	
KUDEAKETA-TXOSTENAREN PARAGRAFOA	
AUDITOREA	
SINADURA	DATA

Kontu auditoria-txostenaren ereduak Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak argitaratu ditu:

**Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuko 2010eko Abenduaren 21eko Ebazpena, 1991ko urtarrilaren 19ko Ebazpenean argitaratutako Ikuskaritzarako Arau Teknikoen 3. Atala aldatzen duena, Txostenei buruzko Arau Teknikoei dagokiona (BOE 36. zkia., otsailaren 11)<sup>17</sup>.**

1. Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Txostena, aldeko iritzia duena
2. Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Txostena, aplikagarriak diren kontabilitate-printzipioak eta -irizpideak ez betetzeagatik salbuespenarekin
3. Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Txostena, eremua oztopatzeagatik salbuespenarekin
4. Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Txostena, aurkako iritzia duena
5. Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Txostena, iritzi ukatua duena
6. Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Txostena, enfasi paragrafoarekin
7. Ekitaldi bakar bateko urteko kontu bateratuen Txostena

---

<sup>17</sup> Itzulpena: Finantza Ekonomia I saila, UPV/EHU, 2013.

- **Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Txostena, aldeko iritzia duena**

*XYZ, S.A. Sozietatearen Akziodunei,*

*XYZ, S.A. Sozietatearen urteko kontuak ikuskatu ditugu. Urteko kontu hauek, 20XX(e)ko abenduaren 31ko balantzeak, eta aipatutako datan bukatutako ekitaldiari dagozkion galdu-irabazi kontuak, ondare garbiaren aldaketen egoera-orriak, diru-fluxuen egoera-orriak eta memoriak osatzen dituzte. Sozietatearen Administrazioaren erantzukizuna da berauek burutzea Sozietateari dagozkion Legeriarekin bat etorritik (atxikitako memoriako X. oharrean aipatzen dena), bereziki, bertan adierazten diren kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin. Gure erantzukizuna, Espainian indarrean dagoen ikuskaritzarako araudiarekin bat etorritik burututako lanean oinarrituz, osotasunean hartutako urteko kontu hauei buruzko iritzia ematea da. Horretarako, hautaketa frogen bidez, urteko kontuak justifikatzen dituen nabaritasuna eta beraien aurkezpena, erabilitako kontabilitate printzipioak eta irizpideak, eta egindako estimazioak, indarrean dagoen informazio finantzarioari buruzko araudiarekin bat datozen aztertu behar da.*

*Gure iritziz, txosten honekin batera aurkeztutako 20XX.eko urteko kontuek, arlo esanguratsu guztietan, 20XX.eko abenduaren 31n XYZ, S.A. Sozietatearen ondarearen, egoera finantzarioaren eta data horretan bukatu den ekitaldiari dagozkion eragiketen emaitzen eta diru-fluxuen irudi fidela adierazten dute, orokorrean informazio finantzarioari aplikagarria zaion legeriaren arabera, bereziki, kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin.*

*Atxikita doan 20XX(e)ko kudeaketa-txostenak, enpresaren egoera, bere negozioen bilakaera eta beste zenbait arlori buruz Administrazioaren ustez egokiak diren azalpenak barneratzen ditu, eta ez dago urteko kontuen barne. Aipatutako kudeaketa txostenak barneratzen duen kontabilitate informazioa, 20XX.en ekitaldiko urteko kontuetakoekin bat datorrela egiaztatu dugu. Gure lana auditore bezala, kudeaketa-txostenaren azterketaren egiaztapenera mugatzen da, paragrafo honetan aipatutako eremuarekin egingo dena, eta ez du Sozietatearen kontabilitate erregistroetatik lortutakoarekiko ezberdina den informazioaren berrikuspenik barneratzen.*

*Auditorearen edo Ikuskaritza Elkartearen izena.*

*Txosten honen erantzulea den Auditorearen sinadura eta data.*

- **Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Auditoria-Txostena, aplikagarriak diren kontabilitate-printzipioak eta -irizpideak ez betetzeagatik salbuespenarekin**

*XYZ, S.A. Sozietatearen Akziodunei,*

*XYZ, S.A. Sozietatearen urteko kontuak ikuskatu ditugu. Urteko kontu hauek, 20XX(e)ko abenduaren 31ko balantzeak, eta aipatutako datan bukatutako ekitaldiari dagozkion galdurabazi kontuak, ondare garbiaren aldaketen egoera-orriak, diru-fluxuen egoera-orriak eta memoriak osatzen dituzte. Sozietatearen Administrazioaren erantzukizuna da berauek burutzea Sozietateari dagozkion Legeriarekin bat etorritik (atxikitako memoriako X. oharrean aipatzen dena), bereziki, bertan adierazten diren kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin. Gure erantzukizuna, Espainian indarrean dagoen ikuskaritzarako araudiarekin bat etorritik burututako lanean oinarrituz, osotasunean hartutako urteko kontu hauei buruzko iritzia ematea da. Horretarako, hautaketa frogan bidez, urteko kontuak justifikatzen dituen nabaritasuna eta berauen aurkezpena, erabilitako kontabilitate printzipioak eta irizpideak, eta egindako estimazioak, indarrean dagoen informazio finantzarioari buruzko araudiarekin bat datozen aztertu behar da.*

*Bitarteko paragrafo honetan/hauetan, salbuespenaren/salbuespenen arrazoiak eta kontabilitate-printzipioak eta -irizpideak ez betetzeak urteko kontuetan duen eraginaren zenbatekoa, argitasunez azalduko dira, edo, hala balegokio, urteko kontuen ulermen egokirako beharrezkoa den eta aipatzen ez den informazio nahikoa zein izan den adieraziko da.*

*Gure iritziz, aurreko salbuespenaren/salbuespenen eraginagatik izan ezik, txosten honekin batera aurkeztutako 20XX.eko urteko kontuek, arlo esanguratsu guztietan, 20XX.eko abenduaren 31n XYZ, S.A. Sozietatearen ondarearen, egoera finantzarioaren eta data horretan bukatu den ekitaldiari dagozkion eragiketen emaitzen eta diru-fluxuen irudi fidela adierazten dute, orokorrean informazio finantzarioari aplikagarria zaion legeriaren arabera, bereziki, kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin.*

*Atxikita doan 20XX(e)ko kudeaketa-txostenak, enpresaren egoera, bere negozioen bilakaera eta beste zenbait arlori buruz Administrazioaren ustez egokiak diren azalpenak barneratzen ditu, eta ez dago urteko kontuen barne. Aipatutako kudeaketa txostenak barneratzen duen kontabilitate informazioa, 20XX.en ekitaldiko urteko kontuetakoekin bat datorrela egiaztatu dugu. Gure lana auditore bezala, kudeaketa-txostenaren azterketaren egiaztapenera mugatzen da, paragrafo honetan aipatutako eremuarekin egingo dena, eta ez du Sozietatearen kontabilitate erregistroetatik lortutakoarekiko ezberdina den informazioaren berrikuspenik barneratzen.*

*Auditorearen edo Ikuskaritza Elkartearen izena.*

*Txosten honen erantzulea den Auditorearen sinadura eta data.*



- **Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Auditoria-Txostena, eremua oztopatzeagatik salbuespenarekin**

*XYZ, S.A. Sozietatearen Akziodunei,*

*XYZ, S.A. Sozietatearen urteko kontuak ikuskatu ditugu. Urteko kontu hauek, 20XX(e)ko abenduaren 31ko balantzeak, eta aipatutako datan bukatutako ekitaldiari dagozkion galdurabazi kontuak, ondare garbiaren aldaketen egoera-orriak, diru-fluxuen egoera-orriak eta memoriak osatzen dituzte. Sozietatearen Administrazioaren erantzukizuna da berauek burutzea Sozietateari dagozkion Legeiarekin bat etorritik (atxikitako memoriako X. oharrean aipatzen dena), bereziki, bertan adierazten diren kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin. Gure erantzukizuna, Espainian indarrean dagoen ikuskaritzarako araudiarekin bat etorritik burututako lanean oinarrituz, osotasunean hartutako urteko kontu hauei buruzko iritzia ematea da. Horretarako, X paragrafoan azaldutako salbuespenagatik izan ezik, hautaketa frogan bidez, urteko kontuak justifikatzen dituen nabaritasuna eta berauen aurkezpena, erabilitako kontabilitate printzipioak eta irizpideak, eta egindako estimazioak, indarrean dagoen informazio finantzarioari buruzko araudiarekin bat datozen aztertu behar da.*

*Bitarteko paragrafo honetan (hauetan), eremuari jarritako oztopoa(k) argitasunez azalduko da (dira), aplikatu ezin izan diren ikuskaritza prozedurak zeintzuk izan diren aipatuz.*

*Gure iritziz, ...(aurreko paragrafoan azaldutako oztopoa(k) zehaztasunez aipatu) egiaztatu ahal izan bagenu/bagenitu beharrezkotzat joko litzatekeen/liratekeen doikuntzaren/doikuntzen eraginagatik/eraginengatik izan ezik, txosten honekin batera aurkeztutako 20XX.eko urteko kontuek, arlo esanguratsu guztietan, 20XX.eko abenduaren 31n XYZ, S.A. Sozietatearen ondarearen, egoera finantzarioaren eta data horretan bukatu den ekitaldiari dagozkion eragiketen emaitzen eta diru-fluxuen irudi fidela adierazten dute, orokorrean informazio finantzarioari aplikagarria zaion legeriaren arabera, bereziki, kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin.*

*Atxikita doan 20XX(e)ko kudeaketa-txostenak, enpresaren egoera, bere negozioen bilakaera eta beste zenbait arlori buruz Administrazioaren ustez egokiak diren azalpenak barneratzen ditu, eta ez dago urteko kontuen barne. Aipatutako kudeaketa txostenak barneratzen duen kontabilitate informazioa, 20XX.en ekitaldiko urteko kontuetakoekin bat datorrela egiaztatu dugu. Gure lana auditore bezala, kudeaketa-txostenaren azterketaren egiaztapenera mugatzen da, paragrafo honetan aipatutako eremuarekin egingo dena, eta ez du Sozietatearen kontabilitate erregistroetatik lortutakoarekiko ezberdina den informazioaren berrikuspenik barneratzen.*

*Auditorearen edo Ikuskaritza Elkartearen izena.*

*Txosten honen erantzulea den Auditorearen sinadura eta data.*

- **Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Txostena, aurkako iritzia duena**

*XYZ, S.A. Sozietatearen Akziodunei,*

*XYZ, S.A. Sozietatearen urteko kontuak ikuskatu ditugu. Urteko kontu hauek, 20XX(e)ko abenduaren 31ko balantzeak, eta aipatutako datan bukatutako ekitaldiari dagozkion galdu-irabazi kontuak, ondare garbiaren aldaketen egoera-orriak, diru-fluxuen egoera-orriak eta memoriak osatzen dituzte. Sozietatearen Administrazioaileen erantzukizuna da berauek burutzea Sozietateari dagozkion Legeiarekin bat etorritik (atxikitako memoriako X. oharrean aipatzen dena), bereziki, bertan adierazten diren kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin. Gure erantzukizuna, Espainian indarrean dagoen ikuskaritzarako araudiarekin bat etorritik burututako lanean oinarrituz, osotasunean hartutako urteko kontu hauei buruzko iritzia ematea da. Horretarako, hautaketa frogan bidez, urteko kontuak justifikatzen dituen nabaritasuna eta berauen aurkezpena, erabilitako kontabilitate printzipioak eta irizpideak, eta egindako estimazioak, indarrean dagoen informazio finantzarioari buruzko araudiarekin bat datozen aztertu behar da.*

*Bitarteko paragrafo honetan/hauetan, salbuespenaren/salbuespenen arrazoiak eta kontabilitate-printzipioak eta -irizpideak ez betetzeak urteko kontuetan duen eraginaren zenbatekoa, argitasunez azalduko dira, edo, hala balegokio, urteko kontuen ulermen egokirako beharrezkoa den eta aipatzen ez den informazio nahikoa zein izan den adieraziko da.*

*Gure iritziz, aurreko salbuespenaren/salbuespenen eragina oso esanguratsua denez, txosten honekin batera aurkeztutako 20XX.eko urteko kontuek, arlo esanguratsu guztietan, 20XX.eko abenduaren 31n XYZ, S.A. Sozietatearen ondarearen, egoera finantzarioaren eta data horretan bukatu den ekitaldiari dagozkion eragiketen emaitzen eta diru-fluxuen irudi fidela ez dute adierazten, orokorrean informazio finantzarioari aplikagarria zaion legeriaren arabera, bereziki, kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin.*

*Atxikita doan 20XX(e)ko kudeaketa-txostenak, enpresaren egoera, bere negozioen bilakaera eta beste zenbait arlori buruz Administrazioaileen ustez egokiak diren azalpenak barneratzen ditu, eta ez dago urteko kontuen barne. Aipatutako kudeaketa-txostenak barneratzen duen kontabilitate informazioa, 20XX.en ekitaldiko urteko kontuetakoekin bat datorrela egiaztatu dugu. Gure lana auditore bezala, kudeaketa txostenaren azterketaren egiaztapenera mugatzen da, paragrafo honetan aipatutako eremuarekin egingo dena, eta ez du Sozietatearen kontabilitate erregistroetatik lortutakoarekiko ezberdina den informazioaren berrikuspenik barneratzen.*

*Auditorearen edo Ikuskaritza Elkartearen izena.*

*Txosten honen erantzulea den Auditorearen sinadura eta data.*

- **Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Txostena, iritzi ukatua duena**

*XYZ, S.A. Sozietatearen Akziodunei,*

*XYZ, S.A. Sozietatearen urteko kontuak ikuskatu ditugu. Urteko kontu hauek, 20XX(e)ko abenduaren 31ko balantzeak, eta aipatutako datan bukatutako ekitaldiari dagozkion galdu-irabazi kontuak, ondare garbiaren aldaketen egoera-orriak, diru-fluxuen egoera-orriak eta memoriak osatzen dituzte. Sozietatearen Administrazioaileen erantzukizuna da berauek burutzea Sozietateari dagozkion Legeriarekin bat etorritik (atxikitako memoriako X. oharrean aipatzen dena), bereziki, bertan adierazten diren kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin. Gure erantzukizuna, Espainian indarrean dagoen ikuskaritzarako araudiarekin bat etorritik burututako lanean oinarrituz, osotasunean hartutako urteko kontu hauei buruzko iritzia ematea da. Horretarako, X paragrafoan azaldutako salbuespenagatik izan ezik, hautaketa frogen bidez, urteko kontuak justifikatzen dituen nabaritasuna eta berauen aurkezpena, erabilitako kontabilitate printzipioak eta irizpideak, eta egindako estimazioak, indarrean dagoen informazio finantzarioari buruzko araudiarekin bat datozen aztertu behar da.*

*Bitarteko paragrafo honetan/hauetan, eremuari jarritako oztopoa(k) argitasunez azalduko da/dira, aplikatu ezin izan diren ikuskaritza prozedurak zeintzuk izan diren aipatuz.*

*Egindako ikuskaritza lanaren eremuari jarritako eta aurreko paragrafoan/paragrafoetan azaldutako oztopoaren/oztopoen eragina oso esanguratsua denez, ezin dugu txosten honekin batera aurkezten diren 20XX ekitaldiko urteko kontuei buruz iritzirik eman.*

*Atxikita doan 20XX(e)ko kudeaketa-txostenak, enpresaren egoera, bere negozioen bilakaera eta beste zenbait arlori buruz Administrazioaileen ustez egokiak diren azalpenak barneratzen ditu, eta ez dago urteko kontuen barne. Aipatutako kudeaketa txostenak barneratzen duen kontabilitate informazioa, 20XX.en ekitaldiko urteko kontuetakoekin bat datorrela egiaztatu dugu. Gure lana auditore bezala, kudeaketa-txostenaren azterketaren egiaztapenera mugatzen da, paragrafo honetan aipatutako eremuarekin egingo dena, eta ez du Sozietatearen kontabilitate erregistroetatik lortutakoarekiko ezberdina den informazioaren berrikuspenik barneratzen.*

*Auditorearen edo Ikuskaritza Elkartearen izena.*

*Txosten honen erantzulea den Auditorearen sinadura eta data.*

- **Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontuen Txostena, enfasi paragrafoarekin**

*XYZ, S.A. Sozietatearen Akziodunei,*

*XYZ, S.A. Sozietatearen urteko kontuak ikuskatu ditugu. Urteko kontu hauek, 20XX(e)ko abenduaren 31ko balantzeak, eta aipatutako datan bukatutako ekitaldiari dagozkion galdu-irabazi kontuak, ondare garbiaren aldaketen egoera-orriak, diru-fluxuen egoera-orriak eta memoriak osatzen dituzte. Sozietatearen Administrazioaren erantzukizuna da berauek burutzea Sozietateari dagozkion Legeiarekin bat etorritik (atxikitako memoriako X. oharrean aipatzen dena), bereziki, bertan adierazten diren kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin. Gure erantzukizuna, Espainian indarrean dagoen ikuskaritzarako araudiarekin bat etorritik burututako lanean oinarrituz, osotasunean hartutako urteko kontu hauei buruzko iritzia ematea da. Horretarako, hautaketa frogan bidez, urteko kontuak justifikatzen dituen nabaritasuna eta berauen aurkezpena, erabilitako kontabilitate printzipioak eta irizpideak, eta egindako estimazioak, indarrean dagoen informazio finantzarioari buruzko araudiarekin bat datozen aztertu behar da.*

*Gure iritziz, txosten honekin batera aurkeztutako 20XX.eko urteko kontuek, arlo esanguratsu guztietan, 20XX.eko abenduaren 31n XYZ, S.A. Sozietatearen ondarearen, egoera finantzarioaren eta data horretan bukatu den ekitaldiari dagozkion eragiketen emaitzen eta diru-fluxuen irudi fidela adierazten dute, orokorrean informazio finantzarioari aplikagarria zaion legeriaren arabera, bereziki, kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin.*

*Emandako iritzian eraginik izan gabe, erantsitako memoriaren XX. oharrean adierazitakoa azpimarratu nahi dugu. Bertan, ..... (azpimarratu nahi denaren azalpena) (\*).*

*Atxikita doan 20XX(e)ko kudeaketa-txostenak, enpresaren egoera, bere negozioen bilakaera eta beste zenbait arlori buruz Administrazioaren ustez egokiak diren azalpenak barneratzen ditu, eta ez dago urteko kontuen barne. Aipatutako kudeaketa txostenak barneratzen duen kontabilitate informazioa, 20XX.en ekitaldiko urteko kontuetakoekin bat datorrela egiaztatu dugu. Gure lana auditore bezala, kudeaketa-txostenaren azterketaren egiaztapenera mugatzen da, paragrafo honetan aipatutako eremuarekin egingo dena, eta ez du Sozietatearen kontabilitate erregistroetatik lortutakoarekiko ezberdina den informazioaren berrikuspenik barneratzen.*

*Auditorearen edo Ikuskaritza Elkartearen izena.*

*Txosten honen erantzulea den Auditorearen sinadura eta data.*

*(\*) Enfasi paragrafoa Iritzi paragrafoaren ondoren jarriko da.*

*Adibide bezala, enpresa batek bere eragiketekin jarraitzeko gaitasunaren ziurgabetasun esanguratsu bati buruzko enfasi paragrafoa adierazten da, egoera hau sozietatearen urteko kontuetan behar bezala agertzen delarik:*

*“Emandako iritzian eraginik izan gabe, erantsitako memoriaren xx. oharrean adierazitakoa azpimarratu nahi dugu. Bertan, 20XX(e)ko abenduaren 31n sozietateak XXXXXko galerak izan dituela adierazten da, eta data horretatik aurrera, epe laburreko pasiboaren zenbatekoak, epe laburreko aktiboaren zenbatekoa XXXXXetan gaingitzen du. Baldintza hauek eta memoriako xx. oharrean aipatzen diren beste gertaera batzuek, enpresak bere eragiketekin jarraitzeko gaitasunari buruzko ziurgabetasun esanguratsu bat dagoela adierazten dute”.*

- **Ikuskatutako ekitaldi bakar bateko urteko kontu bateratuen Txostena.**

*XYZ, S.A. Sozietatearen Akziodunei,*

*XYZ, S.A. Sozietatearen (sozietate menperatzailea) eta menpeko sozietateen (Taldea) urteko kontu bateratuak ikuskatu ditugu. Urteko kontu bateratu hauek, 20XX(e)ko abenduaren 31ko balantze bateratuak, eta aipatutako datan bukatutako ekitaldiari dagozkion galdu-irabazi kontu bateratuak, ondare garbiaren aldaketen egoera bateratuak, diru-fluxuen egoera bateratuak eta memoria bateratuak osatzen dituzte. Sozietatearen Administrazioaileen erantzukizuna da berauek burutzea Sozietateari dagokion Legeiarekin bat etorritik (atxikitako memoriako X. oharrean aipatzen dena), bereziki, bertan adierazten diren kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin. Gure erantzukizuna, Espainian indarrean dagoen ikuskaritzarako araudiarekin bat etorritik burututako lanean oinarrituz, osotasunean hartutako urteko kontu bateratu hauei buruzko iritzia ematea da. Horretarako, hautaketa frogen bidez, urteko kontu bateratuak justifikatzen dituen nabaritasuna eta berauen aurkezpena, erabilitako kontabilitate printzipioak eta irizpideak, eta egindako estimazioak, indarrean dagoen informazio finantzarioari buruzko araudiarekin bat datozen aztertu behar da.*

*Gure iritziz, txosten honekin batera aurkeztutako 20XX.eko urteko kontu bateratuek, arlo esanguratsu guztietan, 20XX.eko abenduaren 31n XYZ, S.A. Sozietatearen eta sozietate menperatuen ondare bateratuaren, egoera finantzario bateratuaren eta data horretan bukatu den ekitaldiari dagozkion eragiketen emaitza bateratuaren eta diru-fluxu bateratuaren irudi fidela adierazten dute, orokorrean informazio finantzarioari aplikagarria zaion legeriaren arabera, bereziki, kontabilitate-printzipioekin eta -arauekin.*

*Atxikita doan 20XX(e)ko kudeaketa-txosten bateratuak, Taldearen egoera, bere negozioen bilakaera eta beste zenbait arlori buruz Administrazioaileen ustez egokiak diren azalpenak barneratzen ditu, eta ez dago urteko kontu bateratuen barne. Aipatutako kudeaketa txosten bateratuak barneratzen duen kontabilitate informazioa, 20XX.en ekitaldiko urteko kontu bateratuetakoekin bat datorrela egiaztatu dugu. Gure lana auditore bezala, kudeaketa-txosten bateratuaren azterketaren egiaztapenera mugatzen da, paragrafo honetan aipatutako eremuarekin egingo dena, eta ez du XYZ, S.A. sozietatearen eta menpeko sozietateen kontabilitate erregistroetatik lortutakoarekiko ezberdina den informazioaren berrikuspenik barneratzen.*

*Auditorearen edo Ikuskaritza Elkartearen izena.*

*Txosten honen erantzulea den Auditorearen sinadura eta data.*