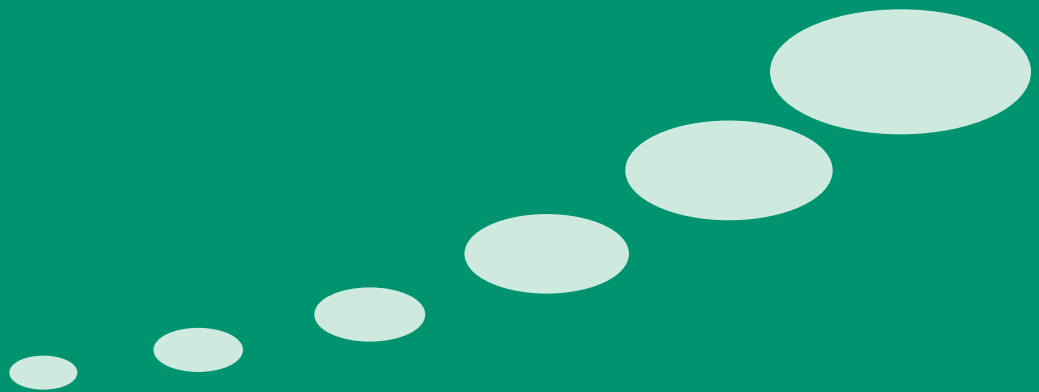
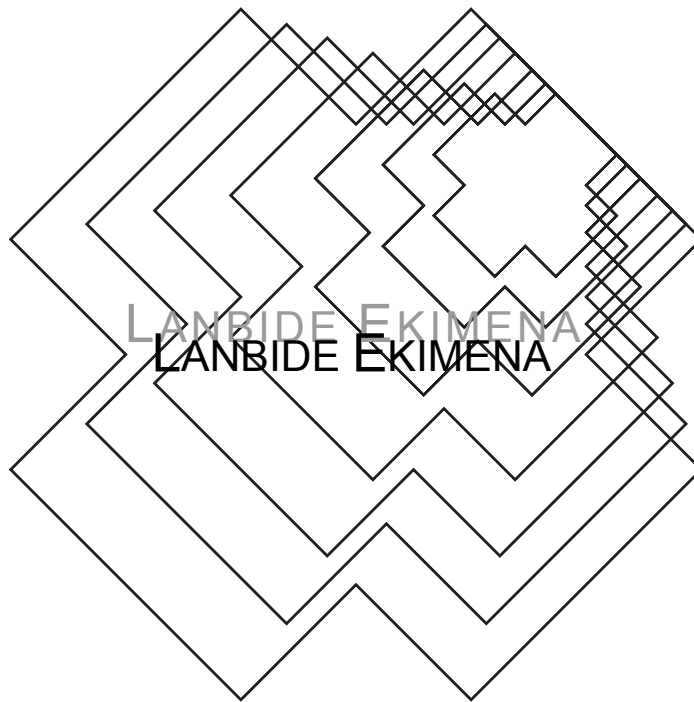


Administrazioa eta Finantzak

Kontu-ikuskaritza



LANBIDE
EKIMENA



LANBIDE EKIMENA
LANBIDE EKIMENA

▣ **Proiektuaren bultzatzaileak**



ikasLAN
Gipuzkoa



ikasLAN
Bizkaia



ikasLAN
Araba

▣ **Laguntzaileak**



HEZIKUNTA, UNIBERTSITATE
ETA IKERKETAK SAIA
LANBIDE HEZIKETA
LIZENTZIAPENA

DEPARTAMENTO DE EDUCACIÓN,
UNIVERSIDADES E INVESTIGACIÓN
DIRECCIÓN DE
FORMACIÓN PROFESIONAL



Bizkaiko Foru
Aldundia

Lan eta Trebakuntza Saila

Diputación Foral
de Bizkaia

Departamento de Empleo y
Formación



Gipuzkoako Foru Aldundia
Diputación Foral de Gipuzkoa

Gizarte eta Erakunde Harremanetarako
Departamentua



▣ **Hizkuntz koordinazioa**

hizkuntz
ELHUYAR
zerbitzuak

Egilea(k): LIZASO UBERA Lore

Zuzenketak: Elhuyar Hizkuntz zerbitzuak

Maketa: Ainara Sarasketa

Azalaren diseinua: Naiara Beasain

2006an prestatua



Aurkibidea

1. KONTU IKUSKARITZAREN DEFINIZIOA ETA MOTAK	2
1.1. Kontu-ikuskaritzaren definizioa	3
1.2. Kontu-ikuskaritzaren motak.....	4
1.3. Ikuskaritza Espainian	5
2. KONTU IKUSKARITZAREN ARAU TEKNIKOAK.....	9
2.1. Arau teknikoen beharra.....	10
2.2. Auditorearen ezaugarriei buruzko arau teknikoak	10
2.3. Lanaren jarduerari buruzko arau teknikoak	13
2.4. Txostenei buruzko arau teknikoak	16
2.5. Kontabilitate-printzipioak.....	18
3. BARNE KONTROLA	19
3.1. Barne-kontrolaren definizioa	20
3.2. Barne-kontrolaren elementuak eta helburuak.....	20
3.3. Barne-kontrolaren motak.....	21
3.4. Barne-kontrolaren azterketa eta ebaluazioa	21
3.5. Kudeaketa-kontrola	23

4. EBIDENTZIA	26
4.1. Ebidentziaren kontzeptua eta izaera.....	27
4.2. Ebidentzia nahikoa eta egokia	28
4.3. Garrantzi erlatiboa eta arrisku probablea: arriskua kontu ikuskaritzan.....	29
4.4. Ebidentzia lortzeko ikuskaritza-probak	30
4.5. Ebidentzia lortzeko metodoak.....	30
5. KONTU IKUSKARITZAREN AZKEN LANAK.....	33
5.1. Kontuen dataren ondorengo gertaeren azterketa.....	34
5.2. Zuzendaritzak idatzitako adierazpen-gutuna	37
5.3. Proposatutako doikuntzak eta birsailkapenak.....	38
5.4. Lanen bukaera	38
6. IKUSKARITZA TXOSTENA.....	39
6.1. Ikuskaritza-txostenaren definizioa.....	40
6.2. Ikuskaritza-txostenaren helburua eta oinarrizko ezaugarriak	41
6.3. Ikuskaritza-txostenaren gutxieneko edukia.....	41
6.4. Ikuskaritza-txostenaren argitalpena	44
7. IKUSKARITZA TXOSTENAREN IRITZIA	46
7.1. Auditorearen iritzi motak	47
7.2. Zilegi ez den iritzi partziala.....	48
7.3. Auditorearen iritzian eragina izan dezaketen egoerak.....	48

KONTU IKUSKARITZA

1

Kontu-ikuskaritzaren definizioa eta motak

1 KONTU IKUSKARITZAREN DEFINIZIOA ETA MOTAK

1.1 Kontu ikuskaritzaren definizioa

Hasteko, esango dugu ikuskaritza aktibitate edo prozesu bat dela, eta, prozesu horretan, eduki ekonomiko-finantzarioa duen edozein agiri aztertu, analizatu, egiaztatu eta berrikusi behar duela auditore edo ikuskariak; informazio nagusia kontuak berrikusiz lortzen du; hau da, balantzea, galdu-irabazien kontua eta memoria aztertzen ditu. Urteko kontuekin batera, kudeaketa-txostena ere aztertzen du. Kudeaketa-txosteneko kontabilitate-informazioa urteko kontuekin bat datorren berrikusi eta egiaztatu behar du auditoreak.

Berrikuspen-lan hori egiteko, profesional aditua izan behar du, pertsona prestatua eta burujabea.

Prestatua izan behar duela esaten dugunean, hau esan nahi dugu: bai kontabilitate-arloan bai auditoretza-arloan jakintza sakonak izan behar dituela auditoreak. Prestakuntza hori Kontabilitatearen eta Kontu Ikuskaritzaren Institutuak baieztatu beharko du.

Burujabea izan behar duela esaten dugunean, hau esan nahi dugu: ez duela inongo erlazorik izan behar enpresarekin; horrela, auditoreak emandako iritzia sinetsi ahal izango da. Ezaugarri hori oso garrantzitsua da.

Legeak agintzen duena eta ikuskaritzako arau teknikoek esaten dutena betez egin beharko da lana. Enpresaren kontuak aurrera eramaterakoan, kontabilitate-printzipioak izan behar dira kontuan, baina gero auditoreak aztertuko du ea printzipio horiek behar bezala bete diren.

Ikuskaritzaren helburuetako bat ikuskaritza-txostena egitea da; txosten horretan auditorearen iritzia adierazten da, eta, horrela, auditorea iritzi horren erantzule izango da beste edonoren aurrean. Auditorearen iritzia sinesgarria izan behar du, nahiz eta ez duen ematen erabateko bermea.

Orain arte esandako guztia laburtzeko, honako hau esan dezakegu:

Kontu-ikuskaritzaren helburua da enpresaren kontuek enpresaren ondarearen, finantza-egoeraren, eragiketen emaitzen eta ikuskatutako ekitaldian lortu eta erabili diren baliabideen benetako irudia adierazten duten egiaztatzea, betiere Merkataritza Kodea eta aplikatu daitezkeen bestelako legeak kontuan hartuz. Kudeaketa-txostena kontuekin bat datorren egiaztatzea ere kontu-ikuskaritzako jardueraren zeregina da.

Kontu-ikuskaritzan, profesional burujabe eta aditu batek, berrikuspen- eta egiaztapen-teknika egokiak erabiliz, aztertutako kontabilitate-agirietan adierazitako informazio ekonomiko-finantzarioa egiaztatzen du, aztertu den informazioaren fidagarritasunari buruzko iritzia adierazten duen txostena osatzeko; horrela, beste edonork enpresaren egoera aztertu eta baloratu ahal izango du.

Kontu-ikuskaritzaren kopia eska dezaketen pertsonen artean hauek aipa ditzakegu:

- a) Enpresa barruko eskatzaileak: enpresaren zuzendaritza eta administratzaileak, akziodun eta bazkideak, enpresako langileak, etab.

Adib.:

- ✓ Zuzendaritza eta administratzaileak: zuzendaritzak ezarritako prozedura eta politika benetako egoerarekin bat datozela ziurtatzeko era bat delako.
- ✓ Bazkideak: etekina nola lortzen den eta ondarea nola aldatzen den adierazten duelako.

- b) Enpresaz kanpoko eskatzaileak: hornitzaile eta hartzekodunak, agintari fiskalak, gobernu-erakundeak, kreditu-erakundeak, inbertitzaileak, finantza-analistak edota beste edonor.

Adib.:

- ✓ Inbertitzaileak: akzio edo obligazioetan inbertitu aurretik finantza-egoerari buruzko informazio fidagarria izateko .

1.2 Kontuikuskaritzaren motak

Kontu-ikuskaritza sailkatzeko, bi irizpide erabiliko ditugu: batetik, egiten duen profesionala nor den; bestetik, edukiak eta helburuak zein diren.

Lehenengo irizpidearen arabera, kanpo-ikuskaritza eta barne-ikuskaritza bereiziko ditugu.

Bigarren irizpidearen arabera, kudeaketa-ikuskaritza eta finantza-ikuskaritza bereiziko ditugu.

Azal ditzagun lau ikuskaritza-mota horiek:

A. Kontu-ikuskaritza egiten duen teknikari profesionalaren arabera:

- ▶ **Kanpo-ikuskaritza:** kontabilitate-agirietako informazio ekonomiko-finantzarioa aztertuko da, eta kontuen arrazoizkotasunari buruzko iritzia adierazi. Kasu honetan, kanpoko profesionalak egingo dute; burujabeak eta Kontuen Auditoreen Errolda Ofizialean (ROAC) izena emandakoak izan beharko dute.

- ▶ **Barne-ikuskaritza:** enpresak ezarrita daukan barneko kontrol-sistema osatzen duten prozeduren egiaztapenean oinarrituko da, eta enpresako profesionalek egingo dute. Egiaztapen horrekin, enpresako aktiboen babeseta eta txostenek adierazten dutena fidagarria izatea lortu nahi da.

B. Edukien eta helburuen arabera:

- ▶ **Kudeaketa-ikuskaritza:** enpresaren kudeaketa aztertzen da, eta enpresak izandako emaitzak zenbateko eraginkortasunarekin lortu diren aztertzen du. Kudeaketa-ikuskaritza profesional adituek (bai kanpoko bai barneko auditoreek) egiten duten egiaztapena da. Kudeatzaileek ezarritako helburuak zenbateraino lortzen ari diren ziurtatzeko egiten da, eta hobetu daitezkeen ezaugarriak atzemateko ere bai. Ikuskaritza honen helburua zuzendaritzari laguntzea da.
- ▶ **Finantza-ikuskaritza:** enpresaren finantza-egoera aztertu eta egiaztatzen da, kontu horiek fidagarriak, zuzenak eta arrazoizkoak diren ala ez erabakitzeko.

1.3 Ikuskaritza espainian

Orain dela gutxi arte, Espainian, kontu-ikuskaritzak ez du garrantzi handirik izan ez enpresa-kudeaketan, ez legeetan, ezta ohiko praktikan ere. Horrek bere arrazoiak izan ditu: batetik, enpresa gehienak familiarak izatea, eta, bestetik, horrelako informaziorik behar ez izatea.

Azken urteetan, ordea, garapen ekonomikoak, nazioarteko harreman ekonomiko gero eta estuagoek eta enpresen arazo gero eta konplexuagoek horren beharra bultzatzen dute.

Europar Batasuneko zuzentarauak

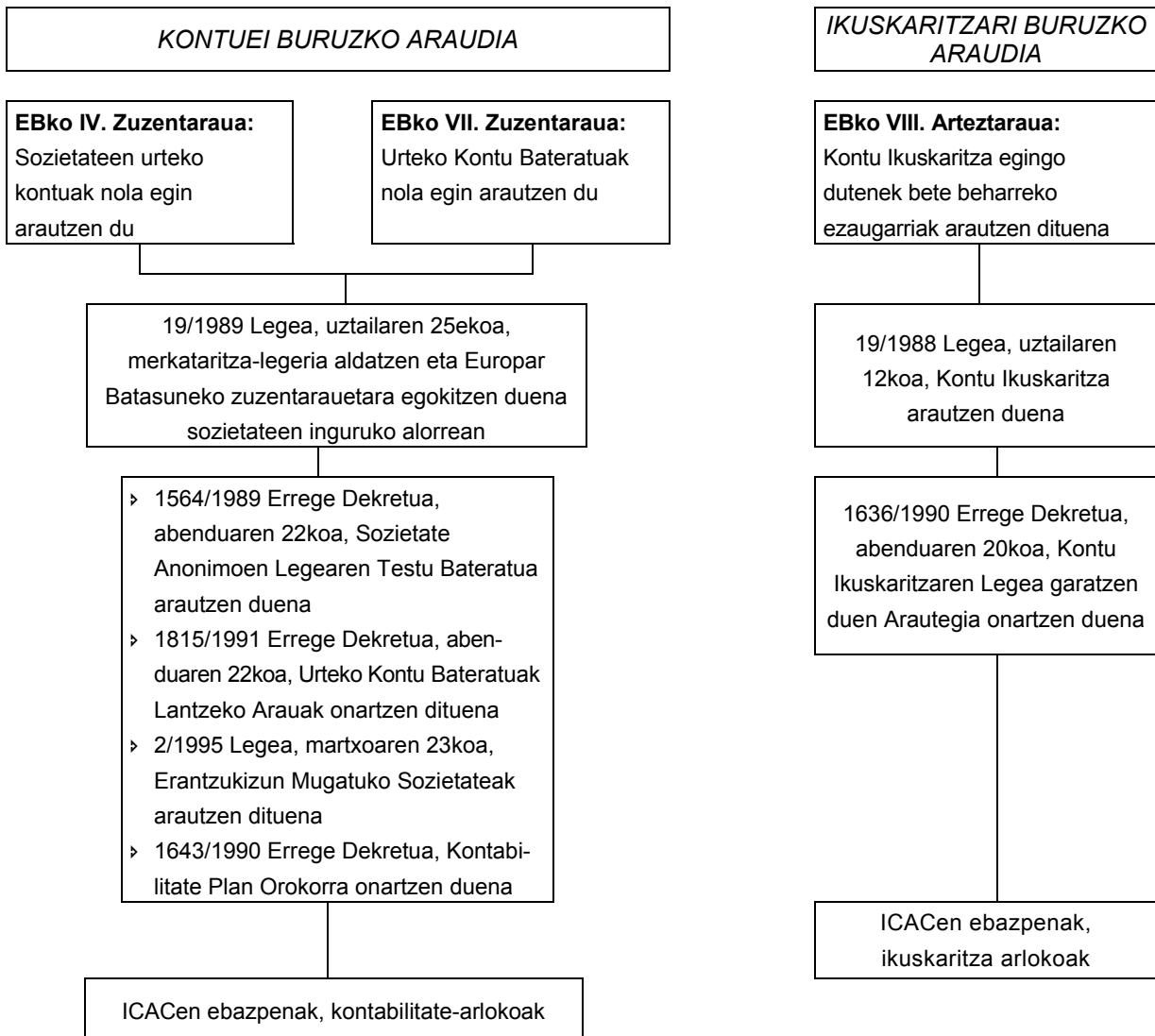
Laburbilduz, honelaxe azalduko ditugu:

- a) Kontuei buruzko araudia
 - ▶ Europar Batasuneko IV. Zuzentaraua: sozietateen urteko kontuak nola egin arautzen du.
 - ▶ Europar Batasuneko VII. Zuzentaraua: urteko kontu bateratuak nola egin arautzen du.
 - ▶ 19/1989 Legea, uztailaren 25ekoa: merkataritza-legeria aldatzen du eta Europar Batasuneko zuzentarauetara egokitzen du sozietateen inguruko alorrean.
 - ▶ 1564/1989 Errege Dekretua, abenduaren 22koa: sozietate anonimoen legearen testu bateratua arautzen du.

- › 1815/1991 Errege Dekretua, abenduaren 22koa: urteko kontu bateratuak lantzeko arauak onartzen ditu.
- › 2/1995 Legea, martxoaren 23koa: erantzukizun mugatuko sozietateak arautzen ditu.
- › 1643/1990 Errege Dekretua: Kontabilitate Plan Orokorra onartzen du.
- › ICACen ebazpenak, kontabilitate-arlokoak

b) Ikuskaritzari buruzko araudia

- › Europar Batasuneko VIII. Zuzentaraua: kontu-ikuskaritza egingo dutenek bete beharreko ezaugarriak arautzen ditu.
- › 19/1988 Legea, uztailaren 12koa: kontu-ikuskaritza arautzen du.
- › 1636/1990 Errege Dekretua, abenduaren 20koa: Kontu Ikuskaritzaren Legea garatzen duen arautegia onartzen du.
- › ICACen ebazpenak, ikuskaritza-arlokoak



Ikuskaritzaren beharra (Merkataritza Kodea eta Sozietate Anonimoen Legea)

Merkataritza Kodeak dioenez, edozein enpresaburuk enpresaren kontuak ikuskatu beharko ditu, baldin eta norbaitek hori eskatzen badu eta dagokion epaitegiak horrela ebazten badu; betiere, ikuskaritza eskatzen duenak legezko interesa izan beharko du (adibidez, akzioduna, hartzekoduna, langilea, etab.).

Sozietate Anonimoen Legeak dioenez, urteko kontuak eta kudeaketa-txostena kontu-ikuskaritza batek ikuskatu beharko ditu, honako bi kasu hauetan bereziki:

- a) Balantze laburtua aurkeztu ezin badute.
- b) Kapital sozialaren % 5 duten bazkideek eskatzen badute.

Kontu ikuskaritzaren legea eta arautegia

Kontu Ikuskaritzako 19/1988 Legeko (uztailaren 12koa) lehenengo xedapenaren arabera, kontuak ikuskatzera behartuta daude izaera juridikoa edozein izanda ere, hauetako ezaugarriren bat duten enpresa:

- a) Merkataritzako edozein burtsa ofizialetan kotizatzen duten tituluak izatea.
- b) Eskaintza publikoan jaulkitako obligazioak izatea.
- c) Enpresaren ohiko jarduera finantza-bitartekaritza izatea. Horietakoak dira merkatuan jarrerarik hartu gabe komisiadun jarduera duten sozietateak, kanbio eta burtsako agenteak (bakarka aritu arren) eta Ekonomia eta Ogasun Ministerioko Erroldetan eta Espainiako Bankuko Erroldetan izena eman behar duten finantza-enpresak.
- d) 33/1984 Legeari (abuztuaren 2koa, Aseguru Pribatuaren Antolamenduari buruzkoa) atxikiriko jarduera izatea enpresaren helburu soziala, arauz ezarritako mugak pasatu gabe.
- e) Diru-laguntzak jasotzea, edo estatuarentzat zein edozein erakunde publikorentzat lanak, prestazioak eta zerbitzuak eskaintzea edo ondasunak hornitzea, gobernuak errege-dekretuz finkatutako mugak pasatu gabe.
- f) Gobernuak errege-dekretuz finkatutako mugak gainditzen dituzten enpresak. Muga horiek negozioaren zenbatekoaren, balantzearen arabeko aktibo guztien zenbatekoaren eta langileen urteko batezbestekoaren kopuruaren gutxienekoak finkatuko dituzte.

■ Kontabilitatearen eta Kontu Ikuskaritzaren Institutua (ICAC)

19/1988 Legeak (uztailaren 12koa, Kontabilitatearen eta Kontu Ikuskaritzaren Institutua arautzen duena) dioenez, ICAC administrazio-erakunde autonomoa da, eta funtzio hauek dagozkio:

- a) Kontu-ikuskaritzako arauak sortzea eta argitaratzea.
- b) Kontuen Auditoreen Errolda Ofiziala zaintzea eta kudeatzea.
- c) Kontuen Auditoreen Errolda Ofizialean izena emateko baimena ematea.
- d) Zigorak ezartzea.
- e) Legeetan oinarrituta, kontu-ikuskaritzaren kontrola eta diziplina aurrera eramatea.

■ Kontuen Auditoreen Errolda Ofiziala (ROAC)

Kontabilitatearen eta Kontu Ikuskaritzaren Institutuaren menpe dagoen Kontuen Auditoreen Errolda Ofizialeko jarduneko auditoreen artean izena emanda daukaten pertsona fisiko eta juridikoek egin ahal izango dute kontu-ikuskaritza, eta ezinbesteko baldintza da jardueragatik sor daitezkeen erantzukizunak bermatzeko fidantza jartzea.

Fidantza hori urtez urte eguneratuko da, eta ikuskaritza-jardueraren negozioaren zenbatekoaren araberakoa izango da zenbatekoa.

Kontuen Auditoreen Errolda Ofizialean izena emateko, auditoreak baldintza hauek bete behar ditu:

- a) Hemezortzi urte beteak izatea.
- b) Espainiakoa edo Europar Batasuneko beste edozein estatutakoa izatea.
- c) Dolo-delituengatik zigor-aurrekaririk ez izatea.
- d) Kontabilitatearen eta Kontu Ikuskaritzaren Institutuaren baimena izatea.

2

Kontu-ikuskaritzaren arau teknikoak

2 KONTU IKUSKARITZAREN ARAU TEKNIKOAK

2.1 Arau teknikoaren beharra

Kontu-ikuskaritzaren helburua

Kontu-ikuskaritzaren helburua da enpresaren kontuak eta ondarea egiaztatzea. Horretarako, finantza-egoera, eragiketen emaitzak eta erabili diren baliabideen benetako irudia egiaztatu behar ditugu. Dena den, uniformeki aplikatutako Orokorki Onartutako Kontabilitate Printzipioekin (OOKP) bat etorri behar dute kontu horiek.

Lan hori betetzeko, pertsona prestatu eta burujabe batek, berrikuspen- eta egiaztapen-teknika egokiak erabiliz, kontabilitate-agirietan adierazitako informazio ekonomiko-finantzarioa aztertu eta egiaztatuko du. Aztertutako informazioa bere iritziz fidagarria den ala ez azalduko du txosten batean; horrela, beste edonork enpresaren egoera aztertu eta baloratzeko aukera izango du.

Arau teknikoaren edukia

Arau teknikoak hiru eratan antolatzen dira:

- a) **Auditorearen ezaugarriari buruzko arau teknikoak.** Auditoreak zer ezaugarri pertsonal izan behar dituen hartzen ditu kontuan; hau da, gaitasun teknikoa eta portaera objektiboa, zintzoa eta independentea.
- b) **Lanaren jarduerari buruzko arau teknikoak.** Ikuskaritza-lana nola planifikatu eta nola egin behar den azaltzen dute, eta auditoreak horretarako barne-kontrolari buruz izan behar dituen jakintzak azaltzen ditu.
- c) **Txostenei buruzko arau teknikoak.** Txostena nola prestatu, egin eta igorri azaltzen dute.

2.2 Auditorearen ezaugarriari buruzko arau teknikoak

Kontu-auditoreak izan behar dituen ezaugarriak azaltzen dira; ikuskaritza-jardueran izan beharreko jarreran eta erantzukizun profesionalean eragiten dute.

Auditorearen ezaugarriari buruzko arau teknikoak hauek dira:

■ Prestakuntza tekniko eta gaitasun profesionala

“Kontu-auditore izateko beharrezkoa den prestakuntza tekniko, gaitasun profesionala eta legeak eskatzen duen baimena dauzkan pertsonak egin beharko du.”

■ Independentzia, zintzotasuna eta objektibotasuna.

“Kontu-auditoreak bere lanean, independentziaz, zintzotasunez eta era objektiboan jokatu du.”

Auditoreak ezin du:

- ✓ Ikuskatuko duen enpresan, zuzendaritzan, administrazio-karguren batean edo langile gisa jardun
- ✓ Kapitalaren %10 baino gehiago izan
- ✓ Enpresatik oparirik edo mozkinik jaso
- ✓ Ikuskatzen duen enpresa horretan alde aurretik kontabilitatea eramandakoa izan

Bateraezintasun-egoera horiek hiru urteko epean bukatzen dira.

■ Ardura profesionala.

“Lanaren jardueran eta txostena igortzean, beharrezko ardura profesionalarekin arituko da kontu-auditorea.”

Arauk bete behar ditu, bai lanaren jardueran bai iritzia ematean; kontuak berrikusi behar ditu, eta kalitate-kontrolak pasatu; esaterako, barne-kontrolak, korporazio profesionalek eta ICACek jarritzen dituztenak.

Ikuskaritza-lan hori taldeka egin daiteke, baina taldeak gehienez urteko 25.000 lan-ordu egin ditzake.

Frogak jasotzeko eta bere iritzia emateko beharrezkoak dituen agiri guztiak bildu behar ditu auditoreak.

Auditore batek prestakuntza behar du hainbat gaitan. Guztietan aditua izango ez denez, adituen aholkua eskatu beharko du. Adituen aholkua behar badu, baina eskatzeko baimenik ez badu eta iritzi hori garrantzitsua bada, salbuespena aurkitu duela jarriko du txostenean, lanaren eremuari oztopoak jarri dizkiotela adierazteko.

Erantzukizun profesionala.

“Kontu-auditorea xedatutako ikuskaritzarako arauak betetzearen erantzule da, eta baita lantaldeko gainerako profesionalak, auditorearen laguntzaileek, ikuskaritza-lana behar den bezala betetzearen erantzule ere.”

Erantzukizun hori bi eratakoa izan daiteke.

Alde batetik, erantzukizun zibila izango du, bai bezeroen aurrean (hitzartutako kontratua betetzearen erantzukizuna), bai beste edozeinen aurrean (enpresako kontuen erabiltzaileak).

Bestetik, erantzukizun administratiboa izango du. Auditoreak era mugagabearen erantzun beharko du ICACen aurrean. Erantzukizun hori finkatzeko, ICACek kontrol tekniko bat ezar dezake kontu-ikuskaritza ondo bete den ala ez jakiteko, eta kontrol hori osoa edo partziala izan daiteke; ez bada ondo egin ikuskaritza, ICACek zigorrak jar ditzake.

Sekretu profesionala

“Auditoreak lanaren jardueran lortutako informazioa isilpean eduki behar du”.

Informazioa ezin du erabili bere onurarako, ezta beste edozeinen onurarako ere. Auditoreak lantaldearen sekretu profesionala bermatu behar du.

Noiz hausten da sekretu profesionala?

1. ICACek kontrol teknikorako beharrezkoa duenean.
2. Legeak informazio hori plazaratzeko baimena ematen duenean.
3. Lantaldean aldaketaren bat bada, lantalde berriak eska ditzake aurreko kontu-ikuskaritzak. Horretarako, bezeroak baimena eman behar du.

Auditoreak bere lan-paperak babestu behar ditu. Askotan, segurtasun-kutxetan gordetzen dira. Kontu-ikuskaritzako txostena bost urtez gorde beharko du enpresak.

Auditoreak eskatzen dion informazioaren bat ukatzen badio enpresak auditoreari, informazio horrek izan dezakeen garrantziaren arabera, auditoreak lanaren eremuren batean oztupoak izan dituela jo dezake. Hori guztia jakinarazteko, jakinarazpen-gutuna egingo da.

■ Ordainsariak eta komisioak

“Ordainsari profesionala bezeroari egindako lanaren ordainketa zehatza izango da.” Kontu-ikuskaritzako kontratuan adierazi behar da ordainsaria.

Alde batetik, korporazio profesionalak erreferentziako tarifa batzuk dituzte. Tarifa horiek erabiliko dira, batez ere, merkataritza-erregistratzaile batek edo epai batek izendatzen duenean auditorea.

Bestetik, auditoreak ezin izango du komisiorik ordaindu lan bat lortzeko, eta independentziaz jokatu behar duenez, ezin izango du komisiorik edo oparirik jaso.

■ Publizitatea

“Auditoreak ez du publizitaterik egin behar bezeroak erakartzeko.”

Ez du publizitate zuzenik egin behar, baina, hala ere, enpresa bat auditorearengana badoa informazio eske, liburuxka bidez edo iragarki baten bidez erantzuteko eragozpenik ez du izango. Auditorearen izena ager daiteke liburuxka edo iragarki horietan, baina ez da publizitatetzat hartuko.

2.3 Lanaren jarduerari buruzko arau teknikoak

Lanaren jarduerari buruzko arau teknikoek kontu-auditoreak egin beharreko lanaren prestaketa eta jarduera arautzen dute; auditoreak ematen duen iritzia arduratsu eta independentea lortzeko erabiltzen dituen eta azterketari atxikirik dauden kontabilitate-agirietako partidei eta egoera bereziei aplikatzen zaizkien ikerketa- eta berrikuspen-tekniken multzoa da. Arau horien helburua da kontu-auditore independenteek kontu-ikuskaritzan erabili eta aplikatu behar dituzten baliabide eta ekintzak zehaztea.

■ Kontratua edo agindu-gutuna

Kontu-ikuskaritzako lana aurrera emateko, aurretik argi izan behar da zehazki zer nahi duen bezeroak. Enkarguak nahitaez idatzia izan behar du, eta auditoreak lanean egingo duen lanaren nondik norakoak agertu beharko ditu.

Auditoreak bezeroarekin idatziz hitzartuko ditu lanaren helburua, eremua, eta baita izendatua izan den epealdiko ordainsaria kalkulatzeko erabiliko diren irizpideak ere.

Lana onartu baino lehen, auditoreak aztertu egin beharko du ea arrazoi etiko edo teknikorik dagoen lana ez onartzeko.

Lanaren plangintza

“Lana behar bezala planifikatuko da.”

Ikuskaritzak lanaren plangintza zehatza eskatzen du, fase bakoitzean lortu behar diren helburuak eta helburu horiek era egokienean lortzeko erabili behar diren metodoak zehaztu behar baitira. Helburuek, lanaren eremuak eta enpresaren antolaketak nola erantzutea espero den kontuan hartzen dituen estrategia orokor baten garapena da ikuskaritzaren plangintza.

Plangintza bi mailatan egin beharko da:

- ▶ **Plan orokorra:** kontuak eta enpresa osotasunean harturik erabakiko da zer helburu lortu nahi diren eta zer metodo erabiliko diren.

Finkatu nahi diren helburuak:

- a) Kontu-ikuskaritzako kontratuan adierazitakoak
 - b) Erantzukizunak
 - c) Enpresaren zein sail edo ataletan sor daitezkeen arazoak
 - d) Garrantzi erlatiboaren maila
 - e) Kontu-ikuskaritzaren arriskua: kontuetan islatutako informazioak ez du erabateko bermea izaten.
 - f) Enpresaren barneko kontrol-sisteman ezarri nahi den konfiantza-maila
- ▶ **Plan zehaztua:** plan orokorra zehaztu egin beharko da enpresaren sail bakoitzean izango diren egitarauetan. Errazteko eta helburuak betetzen diren edo ez ikusteko egiten da.

Hasieratik aurreikusitako plangintza guztia gainbegiratu beharko da. Plangintza idatzia denez, lantaldeko edonork jakingo du une oro zer egin behar duen.

Plangintza baldintzatzen duten faktoreak, besteak beste, hauek dira:

- ✓ Enpresaren tamaina
- ✓ Auditorearen esperientzia; enpresa ikuskatzen den lehen aldia bada, plangintza zabala izango da, auditoreak ez baitu ezagutzen enpresa.
- ✓ Enpresaren barneko kontrol-sistema

Barne-kontrolaren azterketa eta ebaluazioa

“Ikuskaritza-prozeduretan azaltzen diren proben eremua, izaera eta aplikazio-unea erabakitzeke oinarri fidagarria izateko, barne-kontrolaren azterketa eta ebaluazio egokia asmatu beharko da.”

Auditoreak, enpresa aztertzean, bi egoera aurki ditzake:

- a) Ez du barne-kontrol egokirik
- b) Barne-kontrol egokiak ditu

Auditoreak oinarritzko probak egiten hasi behar du bi egoera horietan. Proba horiek enpresaren kontuetan adierazten den informazioaren fidagarritasunari buruzko frogak lortzen dituzte.

Barne-kontrola baldin badago eta egokia izan bada, auditoreak frogatu beharko du barne-kontrol hori existitzen dela, behar bezala funtzionatzen duela eta era jarraituan funtzionatzen duela.

Betetze-probak ez ditu beti egin beharko auditoreak. Barneko kontrol-sistematik ez badago, zuzenean oinarritzko probetara jo beharko du. Ikusi badu barneko kontrol-sistemak daudela, betetze-probak egingo ditu, jakiteko zer-nolako konfiantza-maila eman behar dion barneko kontrol-sistema bakoitzari. Betetze-proba horiek egin eta gero, barne-kontrolaren ebaluazio egokia egin ahal izango du.

Laburbiltzeko, auditorearen betebeharra da enpresaren barneko kontrol-sisteman egon daitezkeen ahultasunak adieraztea.

Ikuskaritzako probei buruzko arau teknikoak

“Aztertzen diren kontuetako datuei buruzko arrazoizko ezagupena izateko eta iritzia adierazteko, beharrezkoak diren probak eta ebaluazioak eginda, froga nahikoa eta egokia lortu behar da.”

Auditoreak iritzi bat ematen du. Kontuak gaizki daudela esateko, oinarriak behar ditu auditoreak. Oinarri horiei froga esaten zaie. (Froga horiek ezin dira izan usteak, zerbait sendoagoa izan behar dute).

Frogak dira auditoreak lanean jasotzen dituen informazio eta agiri guztiak, eta baliagarri zaizkio kontuetan adierazitako informazioa egiaztatzeko.

Frogen ezaugarriak:

- ✓ Froga nahikoa bilatu behar du auditoreak; hau da, iritzia osatu ahal izateko, ez dute zertan absolutuak izan, baina beharrezkoa iruditzen zaion maila izan beharko dute.

- ✓ Auditoreari interesatzen zaizkio garrantzi erlatiboa duten akatsak. Beraz, maila bat erabaki beharko da garrantzi erlatiboa ezartzeko. Horren ondorioz, garrantzi erlatiboa duten akats nahikoak izango dira emaitza, kontuan izanda ikuskaritzak baduela marjina garrantzi erlatiboko hainbat akats ez sumatzeko.
- ✓ Lortzen diren frogak egokiak izan beharko dute; alegia, iritzia eman beharreko gai buruzkoak.
- ✓ Fidagarriak izan beharko dute; frogaren iturriak fidatzeko modukoak izan beharko dira.
- ✓ Unekoak izan beharko dute, behar diren unean eskuratzeko modukoak.

Auditoreak ezin baditu lortu behar bezalako mailako frogak, salbuespena izango da, eta salbuespenek kontu-ikuskaritzako -txostenean agertu behar dute. Frogak falta bazaizkio, gerta daiteke gai ez izatea iritzia emateko. Non daude falta zaizkigun agiriak?

- ✓ Enpresa barnekoak. Ikuskatutako enpresak egiten dituen albaranak, fakturak, kontabilitate-liburuak, aktak...
- ✓ Kanpoko informazioa edo agiriak. Adibidez, banketxe bateko kontu korrontea.
- ✓ Auditoreak lantzen dituenak. Auditoreak proba batzuk egiten ditu; batetik, betetze-probak (barneko kontrol-sistemei buruzko probak egiaztatzeko: nola egiten den, nork eta abar); eta bestetik, oinarrizko probak (kontuen informazioa egiaztatzeko). Oinarrizko proba eta betetze-proba berdinak izan daitezke.

2.4 Txostenei buruzko arau teknikoak

Kontu-ikuskaritzako txostena merkataritza-agiria da, eta auditoreak egin duen lanaren eremua eta kontuez eratu duen iritzia adierazten ditu. Txostena merkataritza-erregistrora eraman behar da, baldin eta kontu-ikuskaritza nahitaezkoa izan bada, eta urteko kontuekin batera entregatuko da.

Txostenean, erantzukizunak, aurkezten diren agiriak eta auditorearen iritzia agertuko dira. Azken hori da garrantzitsuena kontu-ikuskaritzak egiten direnean.

Txostenari buruzko arau teknikoek honako hauek ere arautzen dituzte:

- ▶ Kontu-ikuskaritzako txostena aurkezteko bete beharreko printzipioak, txostenaren mota, eremua eta edukia zehazten dituztenak.
- ▶ Egoera bakoitzean zer txosten-eredu erabili behar den

Beraz, arau tekniko hauek hartu behar ditugu kontuan:

- a) “Auditoreak txostenean adierazi beharko du kontuak ulertzeko beharrezko informazioa biltzen duten kontuek, eta baita Orokorki Onartutako Kontabilitate Printzipio eta Arauekin bat etorri egin diren ere.” Kontabilitate-printzipio horiek, laburtuta, bukaeran azalduko ditugu banan-banan.
- b) “Txostenean, Orokorki Onartutako Kontabilitate Printzipio (OOKP) eta Arauak aurreko ekitaldikoekiko uniformeki aplikatu diren adierazi behar da”, ea enpresak uniformetasun-printzipioa bete duen urte batetik bestera. Aldaketa garrantzitsuak izan badira, bi egoera izan ditzakegu:
 - › Aldaketa horiek, agian, beharrezkoak izan dira, benetako irudia emateko eginak. Aldaketa horiek onargarriak dira enpresak memorian adierazten baditu; gainerakoetan, uniformetasun-printzipioa bete behar du. Auditoreak berak bitarteko paragrafoetan adierazpenak emango ditu.
 - › Enpresak uniformetasuna hautsi du (eta horrek ez du adierazten haustura hori ez dagoela arrazoitua edo justifikatuta); orduan, salbuespen-paragrafoetan OOKP ez betetzeagatik edo bete den informazioa ez emateagatik den adierazi beharko da.
- c) “Auditoreak esan behar du kontuek arlo esanguratsu guztietan, enpresaren ondarearen, egoera finantzarioaren eta lortutako baliabideen benetako irudia azaltzen dutela.”

Garrantzi erlatiboaren arabera esan beharko du “arlo esanguratsu guztietan” benetako irudia azaltzen duten edo ez. Iritzi-paragrafoan ere nolabaiteko garrantziaren aipamena adierazi beharko da.

- d) “Auditoreak txostenean kontuei buruzko iritzia eman behar du, edo iritzia ezin daitekeela eman azaldu. Azken kasu horretan, iritzia ez emateko arrazoiak azaldu behar dira.”

Salbuespen-paragrafoan jarriko dira iritzia ez emateko zergatiak. Iritzia ez emateko arrazoi bat proba nahikoa ez izatea izan daiteke. Arau horrek “auditoreak kontuei buruzko iritzia osotasuna kontuan hartuta ematen du” dioen printzipioari egiten dio erreferentzia (ez du iritzia arloka ematen). Hala ere, frogak arloka lortzen saiatuko da.

- e) “Kudeaketa-txosteneko kontabilitate-informazioa ikuskatutako kontuekin bat datorren esan behar du auditoreak txostenean.”

Urteko kontuez gain, hainbat enpresak (tamaina handikoak) kudeaketa-txostena egin behar dute (zer gertatu den iraganean, etorkizunari buruz dituzten planak, gaur egungo egoera...).

2.5 Kontabilitate printzipioak

1. **Zuhurtziaren printzipioa.** Ekitaldiaren amaieran lortutako mozkinak bakarrik kontabilizatuko dira. Aurretik ikus daitezkeen arriskuak eta egon daitezkeen galerak, berriz, ezagutu bezain pronto kontabilizatuko dira.
2. **Funtzionamenduan dagoen enpresaren printzipioa.** Enpresak mugagabeko iraupena izango duela pentsatuko da; hau da, enpresak funtzionatzen jarraituko duela (zenbait kasu berezitan izan ezik).
3. **Erregistroen printzipioa.** Ekitaldi ekonomikoan eragina duten eskubide eta obligazioak sortzen direnenean kontabilizatuko dira.
4. **Erosketa-prezioaren printzipioa.** Ondasunak, eskubideak eta obligazioak kontabilizatu behar badira, erosketa-prezioa edo produkzio-prezioa izango dugu kontuan. Zorrak kontabilizatu behar badira, ordea, itzultzean ordaindu beharrekoa hartuko da kontuan.
5. **Sortzapenaren printzipioa.** Sarrerak eta gastuak gertatzen direnean (korrante erreala) kontabilizatuko dira, ez kobratzen edo ordaintzen direnean (moneta-korrontea).
6. **Sarreraren eta gastuen korrelazioaren printzipioa.** Ekitaldiko emaitza ekitaldiko sarreraren eta gastuen arteko kultura izango da; beraz, orekatuta egon behar dute.
7. **Ez konpentsazioaren printzipioa.** Inoiz ere ezingo dira balantzearen aktiboko eta pasiboko kontuak konpentsatu, ezta galdu-irabazien kontuaren sarrerak eta gastuak ere.
8. **Uniformetasunaren printzipioa.** Kontabilitate-printzipioak aplikatzerakoan, aukera egonez gero, bat hartzen badugu eta denbora pasatutakoan ez bada irizpidea aldatzen, aukuratutakoa aplikatzen jarraitu beharko da. Irizpidea aldatzen bada, memorian adierazi beharko da, eta aldaketaren berri eman.
9. **Garrantzi erlatiboaren printzipioa.** Onartzen da kontabilitate-printzipio batzuk ez aplikatzea, baldin eta eragindako aldaketa esanguratsua ez bada eta, beraz, kontuek ematen duten irudia benetakoa bada.

3

Barne-kontrola

3 BARNE KONTROLA

3.1 Barne kontrolaren definizioa

Barne-kontrolak bi osagai ditu: alde batetik, antolakuntza-plana eta, bestetik, hainbat prozedura eta metodo. Prozedura eta metodo horiek ziurtatzen dute enpresaren aktiboak behar bezala babestuta daudela, kontabilitate-erregistroak zuzenak direla, enpresaren jarduera eraginkorra dela eta zuzendaritzak emandako irizpideak betetzen direla.

3.2 Barne kontrolaren elementuak eta helburuak

Barne-kontrolaren oinarritzko elementuak

Barne-kontrolaren oinarritzko elementuak honako hauek dira:

- a) Ardura funtzionalak egoki bereizita dituen antolakuntza-plana.
- b) Aktiboaren, pasiboaren, gastuen eta sarreraren kontabilitate-kontrola bideratzen duen sistema, hau da, erregistroen baimen- eta prozedura-sistema.
- c) Gerentzia-departamentu bakoitzaren funtzioak eta eginkizunak betetzeko prozedura egokiak.
- d) Behar bezain beste giza baliabide eta behar bezain ongi prestatuak

Barne-kontrolaren helburuak

Barne-kontrolaren helburuak honako hauek dira:

- 1) *Enpresaren aktiboak babestea (ondasunak eta eskubideak, hain zuzen). Aktiboen kontabilitate-zenbatekoak une jakin batekoekin konparatu behar dira. Aldi bere(tsu)an egin beharko dira konparaketak, eta diferentziak sumatzen badira, behar diren neurriak ezarriko dira.*
- 2) *Informazioaren balioa ziurtatzea. Transakzio guztiak lehenbailehen erregistratu behar dira, zenbatekoa zehaztuta, behar diren kontuetan eta izan diren unean.*
- 3) *Eragiketak modu eraginkorrean egitea eta zuzendaritzak emandako baimenarekin bat etortzea. Baimen horiek orokorrak edo zehaztuak izan daitezke.*
- 4) *Zuzendaritza-taldeak ezarritako politikak eta nondik norakoak betetzen direla ziurtatzea.*

Helburu horiek lortzeko erabil ditzakegun prozeduren artean, hauexek aipa ditzakegu: erregistroen zenbateko zehatza egiaztatzea; kontzilioak, kontuen eta egiaztapen-balantzearen kontrolak, agiriak kontrolatzea eta onartzea; informazioa kanpoko iturriekin egiaztatzea...

3.3 Barne kontrolaren motak

Zentzu zabalean, bi motatako barne-kontrolak bereizten dira: kontrol administratiboak eta kontableak.

Kontrol administratiboak

Kontrol administratiboak aurrera eramateko, hainbat metodo eta prozedura daude. Metodo eta prozedura horiek zerikusia dute eragiketen eraginkortasunarekin, barne-arauak betetzearekin eta erabakiak hartzeko prozesuarekin. Kontrol administratiboek normalean ez dute zuzeneko eraginik kontabilitate-erregistroetan.

Kontrol kontableak

Kontrol kontableek ere beren prozedurak dituzte. Besteak beste, honako hauek aipa ditzakegu: kontabilitate-erregistroak eta ondarearen babesa zuzen egitea. Barneko kontrol-sistemak ezarritako helburuak betetzen direla egiaztatzea du helburu kontrol kontableak.

Finantza-txostenen prestakuntzan duten eragina kontuan izanik, auditoreak kontrol kontableetan oinarritu beharko du lana. Hala ere, zenbait kontrol administratibok urteko kontuetan eragin esanguratsua dutela uste badu auditoreak, berrikusi eta aztertu egin beharko ditu batak eta besteak.

3.4 Barne kontrolaren azterketa eta ebaluazioa

Enpresako barne-kontrolak nola funtzionatzen duen jakiteko, auditoreak hainbat era ditu: informazioaren azterketa, behaketa, kontabilitate-liburuaren eta prozeduren berrikuspena, arduradunekiko elkarrizketak...

Baina, horretaz gain, auditoreak aztertu eta ebaluatu egin beharko ditu dauden barne-kontrolak, ikuskaritza-probek nondik norakoak izan beharko duten jakiteko.

Barne-kontrola ezartzea eta aztertzea enpresaren zuzendaritza-taldearen ardurapean dago, eta sarritan gainbegiratu beharko du barne-kontrola zuzen egiten dela egiaztatzeko.

Baina barneko kontrol-sistema guztiek dituzte mugak: kontrol-prozedurak aplikatzean hutsegiteak egon daitezke, azalpenak gaizki ulertzeagatik, giza akatsengatik...

Barneko kontrol-sistema enpresaren organigramarekin lotuta dago. Organigrama horrek argi utzi behar du erantzukizuna nola banatzen den eta nork duen agintea. Langile bakoitzak jakin behar du noren aurrean erantzun behar duen.

Oso garrantzitsua da enpresa guztiak antolaketa argia eta ondo banatua izatea; langile bakoitzak aurretik jakin beharko du zer funtzio bete beharko dituen.

Barne-kontrolaren azterketan eta ebaluazioan, bi fase bereizten ditu auditoreak:

- a) Ebaluazioa hasi aurreko sistemaren azterketa, enpresak ezarritako prozedurak eta metodoak ezagutzeko eta ulertzeko
- b) Betetze-probak, kontrolak martxan daudela eta era egokian erabiltzen direla ziurtatzeko.

Auditoreak barne-kontrolaren ebaluazioa nola egingo duen azaltzeko, hainbat tresna erabil ditzakegu:

Deskribapen-sistema

Ebaluatu behar dugun sistemaren ezaugarriak zehatz-mehatz azaltzen ditu metodo honek. Sistemaren parte hartzen duten prozedurak, erregistroak, artxiboak, langileak eta departamentuak hartzen dira kontuan.

Baina metodo horrek eragozpenak ere baditu, langile askok ez baitute erraztasunik pentsatzen dutena idatziz azaltzeko, eta, beraz, zenbait informazio ez da jasotzen barne-kontrola egitean. Hala ere, enpresa txikietan oso erabilgarria da, kontrola ez baita hain konplexua.

Fluxu-diagramak

Auditoreak zenbait kasutan prozedurak eta teknikak idatziz azaltzen ditu, baina sarritan transakzioak grafikoki adierazten ditu, horrela lana errazten baita. Adierazpen grafiko horiei fluxugramak esaten zaie. Administrazio- eta kontabilitate-eragiketen katea grafikoki adierazten dute fluxugramek, zer-nolako oinarrizko agiriak erabiltzen diren, nondik datozen eta nork egiten dituen zehaztuz. Sistemak dituen kontrolen analisi egokia egiteko aukera ematen digu, eta ikuskatutako ahulguneak zein diren eta nola hobetu daitezkeen azalduko digu. Dokumentuen, eragiketen eta parte hartzen duten pertsonen fluxuen adierazpen grafikoa izango da.

Eragiketak behin eta berriro gertatzen badira da erabilgarria metodo hau; eragiketak noizean behin izaten badira, ez da eraginkorra metodoa.

Laburbilduz, sistemaren dauden betebeharrak, baimenak, onarpenak eta barne-egiaztapenak bereizita azaltzen ditu fluxu-diagramak.

Galdeketak

Metodo hau da zabalduena. Egiten diren galderak itxiak izaten dira, ikuskaritza-lanari buruzko ideia izateko. Arloz arlo egin beharko da, eta, sarritan, aurretik prestatuta izaten dute ikuskaritza-enpresak bezeroentzat. Erantzuna negatiboa bada askotan, kontrolik eza adierazten du.

Kontrolaren oinarrizko arloak kontuan hartzen dituela ziurtatzen du metodoak. Hala ere, galderak era horretan egiteak ez du erantzun zabala eta azalpenak lortzeko aukera ematen. Zenbait kasutan ezin dira bereizi garrantzizko akatsak eta txikiak.

Galdeketak eta adierazpen grafikoak egin ondoren, eta biak kontuan hartuz, auditoreak enpresaren indarguneak eta ahulguneak bereizi behar ditu, eta finantza-egoeran duten eragina ondorioztatu behar du.

3.5 Kudeaketa kontrola

Kontzeptua

Ezarrirako helburuak lortzeko enpresak erabiltzen dituen baliabideak era eraginkorrean erabiltzen diren edo ez aztertzen du kudeaketa-kontrolak.

Faktore hauek baldintzatzen dute kudeaketa-kontrola:

1. Ingurua (aldakorra edo egonkorra izatea)
2. Enpresaren helburuak (hazkundera, errentagarritasuna, helburu sozialak, ingurumenekoak...)
3. Enpresaren antolaketa (egitura funtzionala dibisio-egitura)
4. Enpresaren tamaina (gero eta handiago bada, deszentralizazioa behar du, informazio gehiago baitago eta erabakiak hartzea zailagoa baita)
5. Enpresa-kultura (langileen pizgarriak eta motibazioa agertzen dira)

Kudeaketa-kontrolak lau funtzio bereizten ditu, baina, era berean, funtzio horiek korrelazionatuta daude:

- a) *Programazio-funtzioa*: enpresak ezartzen dituen oinarrizko helburuak azaltzen ditu, bai epe motzean, bai ertainean, bai luzean. Beraz, kudeaketa-kontrolaren abiapuntua izango da.
- b) *Aurreikuspen-funtzioa*: aurrez ezarrirako helburuak lortzeko, enpresaren egoera eta, ahal den neurrian, merkatua aldatzen saiatuko da.

- c) *Kontrol-funtzioa*: emaitzak zehazten dira, beste urteetakoekin konparatzen dira eta kudeaketa-txostenak idazten dira kontrol hori aurrera eramateko.
- d) *Koordinazio-funtzioa*: aurreikuspen- eta kontrol-funtzioak ez ditu pertsona bakar batek egiten; horretarako, lantaldeak sortzen dira, eta talde horiek koordinatuko dituzte helburuak lortzeko egin beharreko eragiketak.

Helburuak

Ezarritako helburuak lortzeko dauden baliabideak era eraginkorren erabiltzea du helburu nagusi kudeaketa-kontrolak. Hala ere, beste helburu espezifiko batzuk ere aipa ditzakegu:

- a) Jakinaraztea: erabakiak hartzeko behar den informazioa jakinarazi behar die kideei
- b) Koordinatzea: helburuak lortzeko jarduera guztiak eraginkorrak izan daitezen
- c) Ebaluatzea: helburuak pertsoneri esker lortzen dira, eta parte-hartze horren balorazioak adierazten du lorpenaren ordaina
- d) Motibatzea: Edozein arduradun bulkatzea eta laguntza eskaintzea funtsezkoa da helburuak lortzeko.

Horretarako, lehendabizi, enpresaren sail bakoitzak bete behar dituen programak eta aurrekontuak zehaztuko ditugu; gero, programa horiek martxan jartzeko aurreikusitako baliabideak erabili beharko ditugu; eta azkenik, programatuta zegoena betetzen ari den ala ez egiaztatu beharko du aldizka eta sistematikoki kudeaketa-kontrolak

Kontrol-tresnak

Kudeaketa-kontrolaren oinarriko tresnak plangintza eta aurrekontuak dira.

- A. Plangintzaren kontzeptua oso zabala da. Zalantzak ezabatuz etorkizunari aurrea hartzeari deritzogu plangintza, eta epe luzearekin, eguneroko kudeaketarekin eta lortutako kanpo-informazioarekin du zerikusia. Plangintza programen bidez zehazten da.
- B. Aurrekontua egitean helburu zehatza kalkulatzeko da eta zenbatekoak eta arduradunak zehazten dira; epe motzarekin du zerikusia.

Beste ikuspuntu batetik ikusita, honela adieraz ditzakegu kudeaketa-kontrolaren tresnak:

- a) Epe luzerako kudeaketa-kontrolaren tresnak:

- ✓ Merkataritza-plangintza, eta horren barruan, produktuen azterketa
- ✓ Inbertsioen plangintza
- ✓ Finantza-aurreikuspena
- ✓ Antolakuntzaren plangintza

b) Epe motzerako kudeaketa-kontrolaren tresnak:

- ✓ Aurrekontuak
- ✓ Kostuen kontabilitatea
- ✓ Kontabilitate orokorra
- ✓ Estatistika-analisiak
- ✓ Txosten operatiboak

Kudeaketa-informazioa

Kudeaketa-kontrolak jasotzen duen informazioaren fluxua sintetizatu eta era egokian aurkezten da. Informazio horri aginte-taula estatistikoa deritzo. Erabakiak hartzeko nahikoa informazio izan behar dute aginte-taulek. Oro har, honako ezaugarri hauek dituzte:

- a) Erabakiak hartzeko behar den informazioa labur azaltzen dute.
- b) Informazio aipagarriak agertzen dituzte grafikoen bitartez, eta koadro horien aparteko desbi-deratzeak azpimarratzen dituzte.
- c) Aurkezpena bateratzen dute, bereziki alderdi hauetan:
 - ✓ Aurkeztu beharreko karpetak
 - ✓ Koadroen eta grafikoen neurriak
 - ✓ Grafikoak aurkezteko era
 - ✓ Zifrek tauletan duten kokapena

Ezaugarri horiek betez gero, analisiak, konparaketak eta joeren azterketak errazten ditu aginte-taulak.

Aginte-taulak, beraz, enpresaren informazio-fluxuaren laburpenak dira, eta, horien bidez, zuzendaritza-taldeak programatutako helburuak bistan izatea ahalbidetzen da.

4

Ebidentzia

4 EBIDENTZIA

4.1 Ebidentziaren kontzeptua eta izaera

Kontzeptua

Ebidentzia auditorearen arrazoizko ziurtasuna da. Auditorea ziur dago urteko kontuetan azaltzen diren kontabilitate-datu guztiak behar bezala oinarrituta daudela; alegia, datu horiek benetan gertatu diren egoerak eta gertatu diren unean kontabilizatuta adierazten dituztela.

Auditoreak ebidentzia nahikoa eta egokia lortu behar du, beharrezko dituen ikuskaritza-probak egin eta aztertu ondoren. Ikuskatzen diren kontuetako datuei buruzko arrazoizko iritzia lortzea du helburu auditoreak.

Izaera

Auditoreak egiazta ditzakeen gertaeretan edo alderdietan oinarritzen da ebidentzia, eta ikuskatu behar dituen urteko kontuekin erlazionatuta dago.

Esate baterako, kontabilitate-informazioa honako hauetan ager daiteke:

- a) Kontabilitate-liburuetan
- b) Analisi xehatuetan

Eta honako agiri hauetan berrets daiteke:

- a) Taloietan, fakturretan, kontratuetan, bilera-aktetan...
- b) Beste zenbait agiri idatzitan.
- c) Auditoreak lortutako informazioetan: galdeketak, ikuskapenak, azterketa fisikoak...

Auditoreak, kontabilitate-prozesuari jarraituz, datuak egiaztatzen ditu, zenbatekoak birkalkulatzeko dituzten kontuak berdinkatzen ditu enpresaren egoera ekonomiko-finantzarioa adierazi arte...

4.2 Ebidentzia nahikoa eta egokia

Auditoreak ezin du beti erabateko ziurtasuna izan finantza-informazioaren balioari buruz. Horregatik, erabaki egin behar du zer prozedura eta proba aplikatu behar dituen ebidentzia nahikoa eta egokia lortzeko.

Ebidentzia nahikoa

Ebidentzia, kantitatearen ikuspegitik, behar bestekoa dela adierazten du. Auditoreak egindako proben bitartez lortzen duen ebidentzia neurtzen du; proba horiekin aztertutakoari buruzko arrazoizko ondorioak atera ahal izateko adinakoak izan behar dute.

Testuinguru horretan, auditoreak ez du ebidentzia guztia lortu nahi, baizik eta, bere iritzia profesionalaren arabera, aztertutako helburuak eskatzen duen ebidentzia. Hori dela eta, saldo, transakzio edo kontrol bati buruzko ondorioa iris daiteke laginak edo proba analitikoak edo biak batera erabiliz.

Auditorearen iritzia baldintzatu dezaketen faktoreen artean honako hauek aipa ditzakegu:

- a) Kontuetan akatsak izateko arriskua
- b) Finantza-informazio orokorrean ikuskatutako partidak duen garrantzi erlatiboa
- c) Enpresak aldez aurretik izandako esperientzia
- d) Ikuskaritza-prozeduretan izandako emaitzak, aurkitutako akatsak edo iruzurrak barne.
- e) Informazio ekonomiko-finantzario erabilgarriaren kalitatea
- f) Enpresaren zuzendaritzarekin eta langileekin duen konfiantza

Auditoreak kontuan izan beharko du ebidentzia gehiago lortzeko izango duen kostea, eta emaitza horiek izan dezaketen erabilgarritasuna.

Ebidentzia egokia

Ebidentzia egokia esaten dugunean, fidagarritasunaz eta garrantziaz ari gara; ez du kantitatearekin zerikusirik, baizik eta kalitatearekin.

Normalean, auditoreak nahiago ditu konbentzitzen duten ebidentziak behin betikoak baino. Datu edo gertaera bat indartzeko, auditoreak sarritan hainbat iturritan bila dezake ebidentzia. Egoera bakoitzean ebidentzia lortzeko erabilitako prozedurak egokiak diren baloratu beharko du auditoreak. Auditorea iritzi profesionala emateko gai denean izango da egokia ebidentzia.

4.3 Garrantzi erlatiboa eta arrisku probablea: arriskua kontu ikuskaritzan

Garrantzi erlatiboa

Finantza-informazioko akats baten izaera edo handitasuna da, eta adierazten du zenbateraino den gai akats hori, bakarrik edo beste batzuekin batera, eta baldintza jakin batzuetan, pertsona arrazoizko baten epaia edo iritzia aldatzeko.

Gai bat adierazgarri edo garrantzitsutzat jo behar da gai hori ezagutzeak urteko kontuak aztertzen dituen batengan eragina badu.

Auditoreak edo ikuskariak aldeko iritzia badu, esan nahi du urteko kontuek, arlo adierazgarri guztietan, ez dutela gabezia eta akats garrantzitsurik. Ikuskariak ez dauka zertan banan-banan aztertu enpresa batek egiten dituen eragiketa guztiak; hori dela eta, oso garrantzitsua da garrantzi erlatiboaren kontzeptua ikuskariak egin beharreko lanaren zabaltasuna zehazteko eta zirkunstantziak txostenean izango luketen eragina ebaluatzeko.

Arrisku probablea

Partida bati buruz ebidentzia falta delako edo lortzen den ebidentzia egokia ez delako kontuetan egon daitekeen akats adierazgarriren bat ikuskariak ez detektatzeko posibilitatea da arrisku probablea.

Beraz garrantzi erlatiboaren eta arrisku probablearen kontzeptuak elkarri lotuta daude. Nola? Esan dugunez, ikuskatzen den enpresak egiten dituen eragiketa guzti-guztiak aztertzeko obligaziorik ez du ikuskariak, adierazgarriak direla uste duen horiek bakarrik aztertuko ditu. Zein eragiketa diren adierazgarriak erabakitzeak (garrantzi erlatiboa) eta, beraz, zeinek merezi duten analisi zehatza erabakitzeak erabaki horretan akatsa izateko posibilitatea (arrisku probablea) eragiten du.

4.4 Ebidentziak lortzeko ikuskaritza probak

Oro har onartutako ikuskaritza-arauek diotenez, aztertutako finantza-informazioari buruzko iritzi arrazoizkoa izateko, auditoreak ebidentzia nahikoa eta egokia lortu behar du. Auditoreak, ebidentziak lortzeko, hainbat egoerari buruzko informazioa lortu behar du; informazioa eskuratzeko bideak betetze-probak eta funtsezko probak dira.

Betetze-probekin, barneko kontrol-sistemei buruzko ebidentzia lortzen da, sistema horietan izan behar baitu auditoreak konfiantza. Lortzen den ebidentzia barneko kontrol-sistemaren aplikazioari eta betetze egokiari buruzkoa izango da. Betetze-proben bidez, auditoreak barneko kontrol-sistemei buruzko informazioa lortzen du, hain zuzen:

- ✓ Zein ondare-masatan dagoen ezarrita kontrola (kontrola ezarrita dagoen ala ez)
- ✓ Ea kontrolak eraginkortasunez funtzionatzen duen
- ✓ Ea kontrola epealdi guztian aritu den funtzionatzen (jarraitasuna)

Proba horiek egitea beharrezkoa da barneko kontrol-sistemetan konfiantza izatea erabaki bada. Hala ere, barne-kontrolako prozedurak egokiak ez direla uste bada, ez da horietan konfiantzarik izan behar.

Funtsezko probekin, berriz, ikuskatutako informazio finantzarioaren egokitasunari, zehaztasunari eta baliagarritasunari buruzko ebidentzia lortzen da. Transakzio-probetan, saldo-probetan eta azterketa analitikoko tekniketari oinarritzen da.

Betetze-probek eta funtsezko probek zerikusi zuzena dute elkarrekin, eta aldi berean lortzen dira bai barne-kontrolako prozedurak betetzeari buruzko ebidentzia bai funtsezko probetatik lortutakoa.

Barne-kontrolako prozeduraren betetze-maila —aurretik aztertua— zenbat eta handiago izan, orduan eta txikiagoa izango da arriskua.

4.5 Ebidentziak lortzeko metodoak

Kontabilitate-datuak eta oro har enpresa barneko informazio guztia berez ez da ebidentzia nahikoa eta egokia. Auditoreak, beharrezko proben bitartez, informazio hori arrazoizkoa delako uste sendora heldu behar du.

Ikuskaritzan, betetze-proben eta funtsezko proben bidez lortzen da ebidentzia, eta metodo hauek daude frogatuta horiek lortzeko:

- a) **Ikuskapena.** Kontabilitate-erregistroen koherentzia eta bateratasuna berrikustean oinarritzen da ikuskapena, eta baita agiri eta aktibo ukigarrien azterketan ere. Informazio-iturriaren arabera eta barne-kontrolaren eraginkortasunaren arabera, hainbat mailatako ebidentziak izango ditu ikuskapenak. Agirietan oinarritutako ebidentziaren bi maila garrantzitsuenak, auditoreari konfiantza-maila nahikoa ematen diotenak, honako hauek dira: enpresak sortu eta gordetako agirien bidezko ebidentzia eta beste norbaitek sortu eta gordetako agirien bidezko ebidentzia.
- b) **Behaketa.** Beste batzuek aurrera eramandako prozedurak ikustea da; esate baterako, enpresako langileek inbentario fisikoa nola egiten duten edo kontrola nola aplikatzen duten azter dezake auditoreak.
- c) **Galdeketa.** Galderekin, ezagupenak dauzkaten pertsonengandik (bai enpresa barnekoak bai kanpokoak) informazio egokia lortu nahi da. Galderak enpresa kanpoko edonori idatziz egindakoak eta bertako pertsonalari ahoz egindakoak izan daitezke. Galdera horien erantzunek aurretik lortutako ebidentzia baieztatu dezakete edo lortu gabeko informazio berria eman dezakete; erantzuna era batekoa edo bestekoa izateak ez ditu egiaztapenak baztertzen, auditoreak beharrezkoak direla uste badu.
- d) **Berrespena.** Kontabilitate-erregistroetan izaten den informazioa egiaztatzea da, eta egiaztatzearen ondorioak, normalean, idatziz adierazten dira. Auditoreak, esate baterako, gehienetan saldo edo transakzioei buruzko ziurtagiriak eskatu beharko dizkio beste norbaiti (bezeroak, hornitzaileak, sozietate finantzarioak, etab).
- e) **Kalkuluak.** Kontabilitate-erregistroen eta enpresak egindako analisi eta kalkuluen zehaztasun matematikoa egiaztatzea da, baita bestelako kalkulu independenteena ere.
- f) **Azterketa analitikoko teknikak.** Azterketa analitikoko teknikak honako bi egoera hauek konparatzen dituzte: batetik, kontabilitatean jasotako zenbeteoak; bestetik, ikuskatutako informazio finantzarioko partidetatik espero daitezkeen loturak neurtzean auditoreak garatutako itzarobideak (indizeen joera esanguratsuen azterketa, aldakuntzen eta ohiz kanpoko transakzioen ikerketa, erregresio-analisiak, saldoak aurreko ekitaldiekiko eta aurrekontuekiko arrazoizkoak diren aztertzen duten kalkulu globalak, etab).

g) **Beste prozedura batzuk**

- **Eragiketen berrikuspena.** Burututako eragiketen aldizkakotasuna zehatza den egiaztatzea da helburua, eta horretarako, ixten den ekitaldiko azken eragiketak eta hurrengo ekitaldiko lehen eragiketak aztertzen dira.
- **Kontaketa.** Urteko kontuetako atal jakin bateko aktiboak (ondasunak edo dokumentuak) kontatzea da. Kontaketa ezinbestekoa da kutxa eta izakinak egiaztatzeko (inbentario fisikoa).
- **Berdinkatzea.** Partida bati buruzko datuak (hainbat iturritatik lortuak) konparatu egiten dira aurretik izandako datuekin bat datozen egiaztatzeko.

Ebidentzia lortzeko, ez da beharrezkoa aurretik ikusitako metodo guzti-guztiak aplikatzea. Ebidentzia nahikoa eta egokia lortzeko, metodo batzuk edo besteak erabiliko ditu auditoreak, ikuskatu duen enpresaren jarduera motaren arabera, salmenten zenbatekoaren arabera...

Ebidentziaren dokumentazioa: lortutako ebidentzia ikuskaritzako lan-paperetan islatu beharko da, egindako lanaren azalpen eta oinarri izan dadin.

5

Kontu-ikuskaritzako azken lanak

5 KONTU IKUSKARITZAKO AZKEN LANAK

5.1 Kontuen dataren ondorengo gertaeren azterketa

Balantzea egin ondorengo gertaerak garrantzitsuak badira eta, azterketa egitean edota erabakiak hartzean, beste edonor kaltetzen bada, zuzendaritza-taldeak ez du balantzea berregin behar, baina era aproposean adierazi beharko ditu gertaera horiek. Horretarako, honako informazio hau beharko dugu:

- ▶ **Gertaeren izaera**
- ▶ **Finantza-ondorioak zenbatekoak izan diren**

Bi gertaera mota bereiz ditzakegu:

- a) Gertaera bat posible dela sumatutakoan, kontuetan adierazten da arrisku hori; gero, baieztatu ondoren, kontuek aldaketak izaten dituzte. Adibidez, ekitaldia bukatu ondoren bezero batek porrot egin duela ziurtatzen dute, eta aurretik porrot hori aurreikusita zegoen.
- b) Ekitaldia ixtean kontuetan ez da agertzen, baina esanguratsua denez, nahiz eta kontuak ez aldatu, adierazi beharra dago, horren berri izateko. Balantzearen dataren ondoren egindako eragiketei buruzko informazioa ematen duten gertaerak dira honelakoak. Adibidez, akzioen salerosketa.

Berrikuspenaren helburua eta eremua

Kontuen dataren ondorengo gertaeren berrikuspenaren helburua hau da: egoera esanguratsu guztiak era egokian identifikatu eta kontsideratu diren finkatzea.

Berrikuspen-lana ondo antolatu behar da; horrela, balantzearen datatik aurrera izandako gertaerei buruzko informazioa jasoko du auditoreak. Gertakizun horiek esanguratsuak badira, enpresaren egoera alda dezakete. Beraz, auditoreak ziurtatu beharko du ez dagoela enpresaren kontuak alda ditzakeen gertaerarik.

Balantzea itxi ondoren gertaera esanguratsuak izateak ez du esan nahi ekitaldi horretako kontabilitate-liburuak aztertu behar direnik.

Aplika daitezkeen prozedurak

Aktiboko eta pasiboko ondare-masak eta galdu-irabazien kontua aztertu dituzenez, informazio nahiko zehatza izango du auditoreak goian aipatutako gertaerei buruz.

ICACek adierazten du zer prozedura erabili behar dituen auditoreak ekitaldiaren ondorengo gertaerak berrikustean; honako hauek, hain zuzen ere:

- a) Ekitaldia itxi ondorengo finantza-egoera lortu, eta ikuskatutako kontuekin konparatu
- b) Bazkideen batzar nagusiko, administrazio-kontseiluko edo beste batzorde batzuetako aktak irakurri, kontuak itxi ondoren izan badira, eta eztabaidatu diren gai esanguratsuak ikertu.
- c) Enpresako langileei eta zuzendaritza-taldeari galdetu, eta kontuen dataren ondorengo gertaerak esanguratsuak diren aztertu. Horretarako, zenbait kontsulta egin beharko dira:
 - ✓ Garrantzi handiko zorren bilakaera; bai kontuak ixten direnean, bai enpresa ikuskatzen denean
 - ✓ Kapital sozialean izandako aldaketak (handitzeak zein txikitzeak), edota aldaketa esanguratsuak epe luzeko edo motzeko zorretan
 - ✓ Ibilgetuaren salmentak
 - ✓ Negozioaren aktiboko galera esanguratsuak
 - ✓ Kontuetan eragina izan dezaketen doikuntzak
- d) Adierazpen-gutunean azaltzen diren gertaera esanguratsu guztiak aipatu eta komentatu.
- e) Bezeroen legezko aholkularien ziurtagiriak aztertu.

Informazio horrekin, auditoreak txerta ditzake behar diren doikuntza gehigarriak eta memorian eskatutako informazioa hartzen duen kontuan ala ez; ikuskaritza-txostenean aldaketaren bat egiteko aukera azter dezake.

Urteko kontuei buruzko ikuskaritza-txostenean, ekitaldia ixten den data zehaztera behartuta dago auditorea. Hala ere, ekitaldia itxi ondoren eta txostena bidali baino lehenago kontuetan eragin esanguratsua daukaten edo eduki dezaketen gertaerak egon daitezke; horren ondorioz, batzuetan, urteko kontuetan bildu behar izaten ditu, eta besteetan, memorian aipatu behar izaten ditu.

Bi gertaera mota bereiz ditzakegu:

- a) Kontuak ixten diren datan zeuden baldintzei buruzko froga gehiago ematen dutenak. Horiek aldaketak eragingo dituzte urteko hasierako kontuetan.
- b) Ekitaldia ixten den datan ez zeuden egoerei buruzko froga ematen dutenak. Horiek ez lukete kontuetan aldaketarik eragin beharko, baina daukaten garrantzia dela eta, kontu-hartzaileari jakinarazi beharko zaizkio, gaizki ulertua edo osatugabea izan ez dadin.

Ikuskatutako enpresak kontuak aldatuko ez balitu edo aipatutako gertaera bereiziko ez balu, kasuaren arabera, auditoreak ikuskaritza-txostenean ez-betetze hori azaltzen duen salbuespena jaso beharko luke.

Ikuskaritzak honako gertaera hauen eragina jaso dezake:

► **Ikuskaritza-txostenaren dataren eta bideratze-dataren arteko gertaerak**

Auditoreak kontuei buruzko iritzia izateko egin behar izan dituen ikuskaritza-prozedurak bukatzen dituen data adierazten du txostenaren datak. Hala ere, txostena osatzen den datatik hartzaileari eman artean enpresako bulegoetako lana bukatu eta gero gertatutako gertaerei buruzko informazio esanguratsu eta fidagarria —bere irizpidearen arabera— ezagutuko balu auditoreak, ikuskaritza egin bitartean ezagutu izan balu aztertuko zukeen informazioa balitz bezala, gertaera horiek ikertu egingo lituzke. Gertaera horien ondorioz kontuetan doikuntzak edo banakatzeak egin behar badira eta ikuskatutako enpresak egiten ez baditu, auditoreak salbuespen bat adieraziko du ikuskaritza-txostenean.

Kasu horietan auditoreak ikuskaritza-txosteneko data aldatu egin beharko du, eta horretarako, bi aukera hauek izango ditu:

1. Txostenean bi data erabili
2. Txostenean azkeneko data jarri; hau da, ondorengo gertaerari dagokiona

► **Txostena bideratu eta gero izandako gertaerak**

Auditorea ez dago behartua ikuskaritza-txostena bideratu ondoren gertatu diren gertaerak aurkitzeko prozeduren eremua zabaltzera.

5.2 Zuzendaritzak idatzitako adierazpen gutuna

Enpresa baten finantza-egoera ikuskatzea gero eta zailagoa denez eta auditoreak ebidentzia nahikoa lortzeko zailtasunak dituen, ebidentzia osagarrien (eta horiek eskuratzeko probena) beharra ikusten da. Proba horiek gauzatu ahal izateko, enpresaren zuzendaritza-taldeari adierazpen idatziak (adierazpen-gutuna) eskatzen dizkio auditoreak; gutun horrek adierazten du igorlea dela auditoreari emandako informazioaren erantzule.

Enpresako zuzendaritzak idatzitako adierazpen-gutunaren helburu garrantzitsuenak hauek dira:

- a) Finantza-egoerari buruz dituen idatzizko dokumentazioa eta azalpen gehigarriak ematea auditoreari.
- b) Auditoreak aztertutakoa egokia dela ziurtatzea; beraz, adierazpen-gutuna arrunta ez bada, auditoreak ikerketa gehigarriak egin beharko ditu.

Laburbilduz, adierazpen-gutunak (edo gerentzia-gutunak) helburu hau du: Zuzendaritza aldetik gardentasuna lortzea, auditoreak kontrolatzeko oso zailak diren gertaerak ez ezkutatzea, adierazi gabeko salmenten eta kontabilitate bikoitzaren berri ematea... Horrek ez du esan nahi auditoreak ezin duenik beste era batean lortu informazio hori.

Auditoreak, hala ere, betebeharrak gauzatu behar ditu, eta jasotako informazioa eta berak lortutakoa ere egiaztatu beharko ditu. Gutun horrek enpresaren zuzendaritza-taldearen jarrera ona azaltzen du, etorkizunean gatazkak sortzen badira.

Gutunean, bi alderdi bereiz ditzakegu:

- a) Auditoreari entregatutako kontuak enpresaren benetako irudia (bai ondareari buruzkoa, bai emaitzari buruzkoa) adierazten duela baieztatzen du gerentziak; eta baita finantza-egoeran eragina izan dezakeen informaziorik ez duela ezkututzen ere.
- b) Txostenaren emaitzan auditoretza-lanaren garrantzi handiko alderdiak zehazten dira.

Dena den, deklarazio horretan zuzendaritza-taldeak ziurtatu beharko du zuzenak eta benetakoak direla balorazioak, inbentarioetan agertzen diren kantitateak eta aktiboen eta pasiboen zuzenketak.

(Auditoreak kontrolatu ezin dituen gertaeren frogak ematen ditu adierazpen-gutunak; esaterako, kontabilitate bikoitza, banku-kontu ezkutuak, adierazi gabeko zenbait salmenta...)

Enpresaren administratzaileek edo arduradunek sinatu beharko dute adierazpen-gutuna. Gutunaren datak auditoreak txostenean jarritako datarekin bat etorri beharko du. Zuzendaritzak ez badu sinatzen, auditoreak salbuespen gisa azalduko du gertaera hori, eta txostenaren eremua eta izango duen ardura murriztuko ditu.

5.3 Proposatutako doikuntzak eta birsailkapenak

Landa-lana bukatu ondoren eta txostena egin aurretik, auditoreak doikuntza eta birsailkapen batzuk proposatuko dizkio zuzendaritza-taldeari.

Proposamen horiek onartzen baditu zuzendaritzak, auditoreak aurretik prestatutako balantzera eta galdu-irabazien kontura pasatuko ditu doikuntza eta birsailkapen horiek, eta behin betiko saldoak lortuko ditu.

Hori dela eta, enpresak balantze eta galdu-irabazien kontu berriak aurkeztuko ditu, eta hartutako erabakiak azalduko ditu memorian.

Proposamen horiek (edo horietako batzuk) ez baditu onartzen, auditoreak erabakiko du gertaera horiek duten garrantzia, eta txostena idaztean, salbuespendun iritzia, iritzi ukatua edo iritzirik ez ematea erabaki dezake.

5.4 Lanen bukaera

Auditoreak agindu-kontratuan azaltzen ziren puntu guztiak ebatzi dituen edo ez egiaztatu behar du. Ateratako ondorioak lan-paperetan azaldu behar ditu, eta horiekin iritzia emango du.

Ikuskaritza-lanak hasieran ezarritako helburuak lortu diren azaldu beharko du auditoreak, bere iritzia emanez.

6

Ikuskaritza-txostena

6 IKUSKARITZA TXOSTENA

6.1 Ikuskaritza txostenaren definizioa

ICACek ezarritako ikuskaritzako arau teknikoen arabera, urteko kontu-ikuskaritzako txostena merkataritza-agiri bat da, non egindako lanaren eremua eta iritzi profesionala azaltzen baititu auditoreak.

Definizio horretan aipatzen diren kontzeptuek azalpen zehatzagoa eskatzen dute:

- a) Merkataritza-agiria da, beste edonoren aurrean ondorio ekonomikoak dituelako, eta gainera, faltsukeriatan ibiltzeak lege-inplikazioak dituelako.
- b) Lanaren sakontasuna zenbaterainokoa den adierazten du, eta, hala, ikuskaritza-txostena irakurtzen duenak egiazta dezake ikuskaritzako arau teknikoak aplikatu diren ala ez.
- c) Auditoreak egindakoa da; hau da, ROACen izena emandako profesional prestatu batek egiten du, bere ardurapean.
- d) Auditoreak iritzi profesionala adierazten du, eta, hala, berrikusi beharreko urteko kontuen arrazoizkotasunari buruzko ondorioak atera beharko ditu auditoreak ikuskaritza-txostenean.

Ikuskaritza-txostena agiri bat da, eta auditoreak sinatu behar du. Bertan, urteko kontuei buruzko iritzia ematen du, eta zenbait kasutan, kudeaketa-txosteneko arlo batzuk ere aztertzen ditu.

Amaitzeko, ikuskaritza-txostena ez da:

- ✓ Ikuskatutako enpresaren kaudimen-agiria
- ✓ Enpresa batean inbertitzeko edo inbertsioari eusteko gomendioa
- ✓ Akatsik edo irregulartasunik ezaren bermea
- ✓ Zuzendaritza-taldeak kudeaketa eraginkorra egin duelako adierazpena
- ✓ Aztertutako kontuen zehaztasunaren bermea

6.2 Ikuskaritza txostenaren helburua eta oinarrizko ezaugarriak

Ikuskaritza-txostenaren helburua hau da: enpresaren urteko kontuei buruzko iritzi teknikoa ematea alderdi garrantzitsuetan, ea ondarearen, egoera finantzarioaren, eragiketen emaitzen eta erabili diren baliabideen benetako irudia azaltzen duten ikusteko.

Ikuskaritza-txostenaren oinarrizko ezaugarriak honako hauek dira:

- ▶ Merkataritza-agiria da; hau da, agiri publikoa da.
- ▶ Lanaren eremua azaltzen du.
- ▶ Auditorearen iritzia adierazten du.
- ▶ Legeekin bat etorritik egin dela azaltzen du.
- ▶ Ikuskaritza-txostenak:
 - ✓ Salbuespenak argitu behar ditu
 - ✓ Objektiboa izan behar du
 - ✓ Zehatza izan behar du
 - ✓ Argia eta ulergarria izan behar du, zalantzarik sortu gabe

6.3 Kontu ikuskaritzako txostenaren gutxieneko edukia

Kontu-ikuskaritzako txosten independenteak ondoren zehazten diren oinarrizko elementuak bildu beharko ditu:

1. **Txostenaren izena edo identifikazioa** (adibidez, “Urteko kontu-ikuskaritzako txosten independentea”).
2. **Txostenaren hartzaileen eta lana agindu duten pertsonen identifikazioa.** Ikuskaritza-txostenak lana nori zuzenduta dagoen adierazi beharko du (normalean, akziodunak edo bazkideak). Auditorea izendatu duena txostenaren hartzailea ez bada, nork izendatu duen ere adierazi beharko da.

- 3. Ikuskatutako enpresaren identifikazioa.** Auditorearen txostenak ikuskatutako enpresaren izen eta helburu sozialak oso-osoan adierazi beharko ditu.
- 4. Eremu-paragrafoa.** Paragrafo hau txostenaren lehenengoa izango da, eta honako arlo hauek bilduko ditu:
- a) Txostenarekin batera aurkezten diren eta ikuskaritzaren oinarria izan diren urteko kontuen identifikazioa, hau da, egoera-balantzea, galdu-irabazien kontua eta memoria.
 - b) Egindako lanean aplikatutako ikuskaritzako arau teknikoaren aipamen laburra eta orokorra.
 - c) Egin beharreko azterketaren eremuan auditoreari oztopoak jarri dizkiotelako arau teknikoetan aurreikusitako prozeduretatik aplikatu ezin izan dituenen adierazpena. Paragrafo honetan auditoreak oztoporik adieraziko ez balu, aurreko b) atalean azaldutako arau teknikoek eskaturiko prozedurak aplikatu direla joko da.
- 5. Iritzi-paragrafoa.** Paragrafo honetan, auditoreak honako arlo hauei buruz duen iritzi argia eta zehatza eman beharko du:
- a) Urteko kontuek, orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauekin bat etorritik, ikuskatutako enpresaren benetako irudia adierazten duten
 - ✓ Arlo esanguratsu guztietan, eta
 - ✓ Egoki ulertzeko moduan, beharrezkoa den informazio nahikoa biltzen duten.
 - b) Aurreko ekitaldietan egindakoarekin konparatuz, orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauak uniformeki aplikatu diren ala ez.
- Era berean, iritzi-paragrafo honetan, urteko kontuetan eragin garrantzitsua daukaten salbuespenen izaera azalduko du auditoreak. Halakorik gertatuko balitz, txostenean “izan ezik” esapidea idatzi beharko litzateke.
- Salbuespena edo salbuespenak oso esanguratsuak izango balira, auditoreak iritzia ukatu egin beharko luke, edo aurkako iritzia adierazi.
- 6. Salbuespenen paragrafoa.** Auditoreak salbuespendun iritzia adierazten badu, edo aurkakoa edo ukatua, xehetasun guztiz azaldu beharko ditu arrazoiak. Horretarako, eremu- eta iritzi-paragrafoen bitarteko paragrafoak erabiliko ditu salbuespenaren eragina arrazoiz estima badaiteke, eta urteko kontuetan daukan eragina zehaztu beharko du; eta arrazoiz estimatu ezin bada, salbuespenaren izaera azaldu beharko du.

7. **Enfasi-paragrafoa** (batzuen ustez, ez da nahitaezkoa). Aparteko egoeretan, memorian azalduta egon arren, auditoreak urteko kontuekin zerikusia daukaten egoeretan enfasia jarri behar du, nahiz eta egoera horrek iritzian salbuespena adieraztera ez behartu. Paragrafo hau aparteko egoeretan azaltzen da: txostena irakurtzen duenak gai jakin bat irakur dezan nahi duenean auditoreak; berdin dio urteko kontuetan xehatuta badago edota iritzietan eraginik ez badu.

Ikuskaritzako arau teknikoek adierazten dute zein kasutan komeni den txostenean enfasi-paragrafoa adieraztea:

- ✓ Ikuskatutako enpresak berekin zerikusia duten sozietate zein pertsona fisikoekin ez-ohikoak diren transakzio adierazgarriak egin baditu.
- ✓ Ekitaldia ixten den dataren eta ikuskaritza-txostenaren dataren artean urteko kontuak aldatzen ez dituzten baina horietan eragin garrantzitsua daukaten egoerak gertatu badira.
- ✓ Benetako egoera aurkezteko nahitaezkoa izanda, enpresak orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauren bat edo beste ez badu aplikatu.
- ✓ Ez-ohiko emaitzetan aurreko ekitaldiei dagozkien gastu eta sarrera esanguratsuak bildu badira.

Salbuespenak ez direnez, auditoreak enfasi-paragrafoan azaldu duena ez du iritzi-paragrafoan aipatuko.

8. **Kudeaketa-txostenari buruzko paragrafoa**. Enpresa batzuek, legeak aginduta edo bere kabuz, kudeaketa-txostena aurkezten dute. Paragrafo honetan, auditoreak adierazi behar du lanaren eremua zein izan den eta kudeaketa-txostenak biltzen duen kontabilitate-informazioa ekitaldiko urteko kontuetakoekin bat datorren.

Auditoreak erantzukizun hauek ditu kudeaketa-txostenarekiko:

- a) Bertan adierazten den kontabilitate-informazioa ikuskatutako urteko kontuak prestatzeko baliagarriak izan diren kontabilitate-datuekin bat datorren egiaztatzea.
- b) Auditorea ez dago behartuta ikuskaritza-prozedura gehigarriak egitera, ikuskatutako enpresaren kontabilitate-erregistroetatik lortutako informazioaren ezberdina den informazioa egiaztatzeko.
- c) Auditoreak kudeaketa-txostena oso-osoan aztertu behar du, urteko kontu-ikuskaritzan lortutako informazioarekiko kontraesan garrantzitsurik dagoen edo administratzaileek aurkeztutako informazio ekonomiko-finantzarioan ageriko akatsik dagoen zehazteko, batik bat egoera horiek esanguratsuak badira.

- d) Urteko kontuak ikuskatutako enpresaren kudeaketa-txostenarekin batera aurkezten direnean, kudeaketa-txostena ez dela urteko kontuetako bat esaten duen paragrafoa gehitu beharko zaio auditorearen txostenari; paragrafo honetan, kudeaketa-txostenean adierazitako kontabilitate-informazioa urteko kontuetakoekin bat datorren ere adieraziko da.
- e) Bi informazioen artean kontraesan esanguratsuak edo bestelako akats nabariak badaude, eta dagokien ikerketen ondoren auditoreak kudeaketa-txostena desegokia dela ondorioztatu arren administratzaileek doikuntza egokiak egiteari uko egiten badiote, auditoreak txostenean aurkitutako kontraesan edo akats esanguratsuak azaldu beharko ditu.

9. Auditorearen izena, helbidea eta erroldako datuak (ROAC).

10. Auditorearen sinadura. Lana zuzendu duen kontu-auditoreak sinatu behar du txostena. Ikuskaritza-sozietateen kasuan, kontuen jarduneko auditore-bazkide bati edo batzuei dagokie sinadura.

11. Txostenaren bideratze-data. Ikuskaritza-txostenak bideratze-data adierazi beharko du, modu argian zehazteko auditorea noiz arte den kontuetan eragina izan dezaketen gertaerei buruzko ikuskaritza-prozedurak egitearen erantzule. Data horrek ikuskatutako enpresaren bulegoetan lan egiten den azken egunarekin bat etorri beharko du; inolaz ere ez du izan behar administratzaileek urteko kontuak egin dituzten data baino lehenagokoa.

6.4 Kontu ikuskaritzako txostenaren argitalpena

Oro har, nahitaez ikuskatu behar diren enpresen kasuan, enpresen administratzaileek Merkataritza Erregistroan utzi behar dute txostena nahitaez, ikuskaritza-txostena agiri publikoa delako.

Espanian, edonor joan daiteke Merkataritza Erregistroa. Erregistroan dauden agirien kopia bat eskatzeko urratsak hauek dira:

- a) Eskaerak idatziz egin behar dira, eredu ofizialean. inprimaki bat bete beharko da datuak lortu nahi diren enpresa bakoitzeko.
- b) Eskatutako kopiaren datu konkrituak adierazi behar dira (kasu horretan, ikuskaritza-txostena, urteko kontuak eta kudeaketa-txostena).
- c) Eskaerak zuzenean egin behar dira Merkataritza Erregistroan. Erantzuna 24 orduko epean jasoko dugu, postaz edo faxez.

Ikuskatutako enpresak berariazko baimena ematen ez badu, auditoreak ezin dio edonori eman kontu-ikuskaritzako txostenaren kopiarik, kontu-ikuskaritzari buruzko legeak xedatutako kasuetan izan ezik.

Edozein kasutan, ikuskaritza-txostena eta urteko kontuak –osorik– elkarrekin entregatu beharko dira.

Ikuskaritza-txostena ezingo da inoiz ere zatika argitaratu, ezta laburpen gisa ere.

Urteko kontuak laburtuta argitaratzen badira, txostenean agertzen den iritzia eta Merkataritza Erregistroan dauden datuak osorik adierazi behar dira nahitaez.

7

Ikuskaritza- txosteneko iritzia

7 IKUSKARITZA TXOSTENeko IRITZIA

7.1 Auditorearen iritzi motak

Kontu-ikuskaritzako txostenak lau iritzi tekniko hauetako bat adierazi behar du:

1. Aldeko iritzia
2. Salbuespendun iritzia
3. Aurkako iritzia
4. Iritzi ukatua

Aldeko iritzia

Aldeko iritzia egoera hauetan soilik adieraziko da:

- a) Auditoreak inolako oztoporik izan gabe eta ikuskaritza-arau teknikoekin bat etorritik egiten badu lana.
- b) Urteko kontuak orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauekin bat etorritik eta aurreko ekitaldian aplikatutakoekin uniformetasuna zainduz egiten badira.
- c) Memoriak ematen duen informazioa ulertzeko nahikoa eta egokia bada.

Salbuespendun iritzia

Auditoreak uste badu zenbait egoerak eragin garrantzitsua izan dezaketela kontuetan eta kontu horiek ez dutela benetako egoera adierazten, salbuespendun iritzia emango du.

Urteko kontuetan daukaten eragina adierazgarria bada, salbuespendun iritzia honako kasuetan emango da:

- a) Egindako lan-eremuari oztopoak jartzen badizkiote.
- b) Orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauak ez badira betetzen, kontuan izanda beharrezkoa den informazioa ez dutela ematen.
- c) Ziurgabetasun-egoerak gertatzen badira, ezin baita zehaztu zer gertatuko den.
- d) Aurreko ekitaldian aplikatutako orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta arauetan aldaketak izan badira.

Aurkako iritzia

Orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauak diotena kontuan hartuz, aurkako iritziak adierazten du urteko kontuek ez dituztela egiaztatzen ikuskatutako enpresaren benetako ondarea, egoera finantzarioa (eta izandako aldaketak) eta eragiketen emaitzak.

Aurkako iritzia emateko, enpresak orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauak ez dituela betetzen eta urteko kontuetan duen eragina adierazgarria dela egiaztatu behar du auditoreak.

Auditore batek aurkako iritzia ematen duenean, iritzi hori adieraztera bultzatzen duten arrazoiak txosteneko bitarteko paragrafoetan azaldu behar ditu, eta egoera horren eragina eta ondorioen zergatia zehaztu beharko ditu.

Iritzi ukatua

Auditoreak urteko kontuei buruzko iritzia emateko beharrezko ebidentziarik lortu ez badu, urteko kontuei buruzko iritzirik ezin dezakeela eman adierazi behar du txostenean.

Iritzia ukatzeko bi arrazoi nagusi daude:

- a) Oztopoak ikuskaritzaren eremuan, eta
- b) Ziurgabetasun-egoerak egotea, adierazgarriak badira

Auditoreak txostenaren bitarteko paragrafoetan azaldu beharko ditu bi kasu horiek

7.2 Zilegi ez den iritzi partziala

Ikuskaritza-txostenetan ez da onartzen urteko kontuen partida bati edo batzuei buruzko iritzirik ematea. Kontuei buruz aurkako iritzia ematen edo ukatzen bada, urteko kontu guztiei buruzkoa izango da iritzia.

7.3 Auditorearen iritzian eragina izan dezaketen egoerak

Lan-eremuari oztopoak jartzea

Urteko kontuek ikuskatutako enpresaren benetako egoera adierazten dutela egiaztatzeko auditoreak ezin baditu aplikatu ikuskaritzarako arau teknikoek ezartzen dituzten prozedurak (edo eskarmentu profesionalaren ondorioz bere ustez egoera konkretu batean beharrezkoak direnak), eremuari oztopoak jartzen dizkiotela adierazi beharko du.

Auditoreak zer egin erabakiko du oztopoen garrantziaren arabera: salbuespendun iritzia eman edo iritzia ukatu.

Orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauak ez betetzea

Orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta arauekin bat etorriz, enpresaren benetako egoera adierazi behar dute urteko kontuek. Auditoreak, lana egitean, orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauak betetzen ez dituzten egoera batzuk azter ditzake:

- a) Erabiltzen diren printzipioak orokorki onartutako kontabilitate-printzipioak eta arauak ez izatea
- b) Urteko kontuen eraketan, nahita edo nahigabe egindako hutsegiteak egotea. Besteak beste, honako hauek: akats aritmetikoak, kontabilitate-printzipio eta -arauen aplikazio praktikoan izandako hutsegiteak.
- c) Urteko kontuak behar bezala ulertzeko eta interpretatzeko informazio beharrezko eta nahikoa ez biltzea, memorian eskatzen diren banakatzeetan hutsuneak egotea eta urteko kontuen aurkezpena desegokia izatea.
- d) Ekitaldia ixten den dataren ondorengo gertaeren eragina urteko kontuetan ez zuzentzea edo, hala balegokio, memorian behar bezala ez azaltzea.

Auditoreak horietako egoeretako bat sumatzen badu, egoera horren izaera neurtu beharko du, eta, hala balegokio, urteko kontuetan izan dezakeen eragina azaldu beharko du. Eragina adierazgarria dela ondorioztatzen badu, salbuespendun iritzia adierazi beharko du. Arauak ez betetzearen ondorioz urteko kontuek benetako egoera ez dutela adierazten ondorioztatzen badu, aurkako iritzia emango du.

Ziurgabetasuna

Ikuskaritzarako arau teknikoaren testuinguruan, ziurgabetasuna honelaxe defini daiteke:

Gai edo gertaera bat da, balantzearen datan etorkizunean gerta daitezkeen egoeren menpe dagoena; hortaz, ez dago ziurtasunez jakiterik zer gertatuko den. Enpresak ere ezin ditu egoera horiek erabat estimatu; beraz, ezin du jakin urteko kontuetan doikuntzarik egin behar den eta doikuntzak zenbatekoak diren.

Enpresek bereizi egin behar dituzte urteko kontuak eratzeko egin behar dituzten etorkizuneko gertaerei buruzko estimazioak eta ziurgabetasunak. Ziurgabetasunen bat izanez gero, ezin da estimaziorik egin, eta enpresek jasan beharreko arriskua handia da.

Auditoreak, kasu batzuetan, beste ikuskaritza-lanik egin gabe, ikuskatutako enpresaren liburuak eta erregistroak aztertuz, ziurgabetasunaren eragina kalkula dezake edo informazioan izandako hutsune edo hutsegiteak lor ditzake. Horrela bada, auditorea behartuta dago eraginaren zenbatekoa kalkulatzera eta informazioa lortzera.

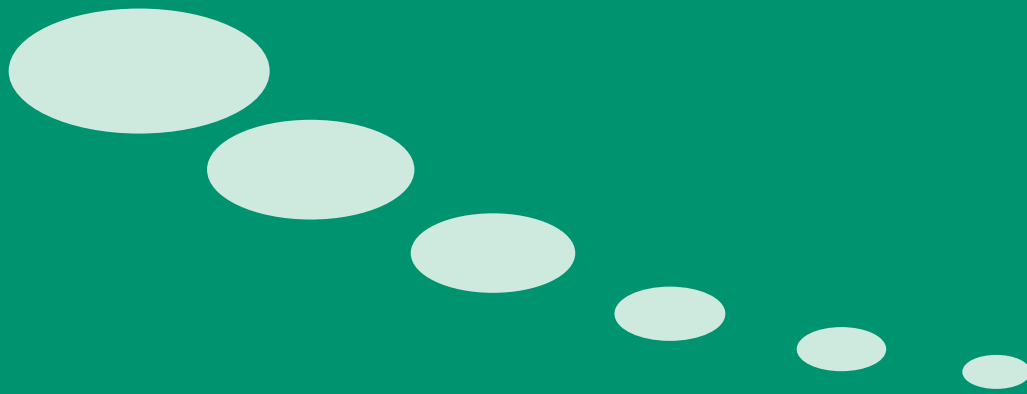
Kontu-auditoreak uste badu enpresak gaiarekin edo gertaerarekin azkenean zer gertatuko den estima dezakeela baina enpresak ez badu halakorik egiten, edo egiten duen estimazioa auditorearen ustez lortutako ebidentziaren adierazgarria ez bada, ikuskaritza-txostenean orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauak ez betetzearen ondoriozko salbuespenak adieraziko ditu, eta iritzia ukatu egingo du; erabaki hori hartuko da ziurgabetasunarekin azkenean gertatuko denak urteko kontuetan izan dezakeen eraginaren garrantziaren arabera.

Enpresak estimazioak egin zein ez egin, gertaerarekin azkenean zer gertatuko den estima daitekeen jakiteko eta, ondorioz, enpresak egin ahal izan dituen estimazioei buruzko iritzia emateko ebidentziarik lortu ezin badu auditoreak, txostena ez da ziurgabetasun-kasuetan bezala idatzi behar, lanaren eremua oztopatzen denean bezala baizik.

Aplikatutako kontabilitate-printzipio eta -arauetako aldaketak

Uniformetasunaren helburua da kontabilitate-printzipio eta -arauen aplikazioan egon daitezkeen aldaketek hainbat ekitalditako kontuetan eragin handirik ez dutela izan ziurtatzea.

Kontabilitate-printzipio eta -arauetan edo horien aplikazioan aldaketarik badago, eta urteko kontuak orekatzerakoan eragin adierazgarria badute, auditoreak ikuskaritza-txosteneko iritzi-paragrafoan kontabilitate-printzipio eta -arauen aplikazioan salbuespena dagoela azaldu behar du. Normalean, ez da beharrezkoa txostenean bitarteko paragraforik tartekatzea; nahikoa da memoriako ohar gisa azaltzea, bertan azaltzen baitira aldaketaren xehetasunak eta eraginaren zenbatekoa.



LANBIDE
EKIMENA