

Ikuskaritza-jardueran kalitate-kontrolak Europako eremuaren ikuspegitik

Sonia M. García Delgado eta Izaskun Ipiñazar Petralanda
EHU, Ekonomia eta Enpresa Zientzien Fakultatea

Merkatu-ekonomian globalizazioaren ondorioz suertatu den bilakaerak datu ekonomiko-finantzarioen eskaera areagotu egin du inbertsore, analista eta hainbat eta hainbat erakunderen aldetik. Informazio horretan oinarrituta erabaki ezberdinak hartuko dituzenez datuen erabiltzaile bakoitzak, funtsezkoa da datu horiek jarraituak, gardenak eta fidagarriak izatea eta, horretarako, espreski aztertu behar da kontuen ikuskaritza-zerbitzuen kalitatearen gaia.

Lan honetan kalitate-kontrolak aztertzen dira, elementu hori baita ikuskaritza-jarduerari oro har konfiantza ematen dion faktorea. Bestalde, kalitate-kontrolen eremua Europari begira ere aztertuko dugu harmonizazio-prozesuan murgilduta baikaude, eta horretarako, Europak 2000n igorritako Gomendioa eta 2004an igorritako Arteztarau Proposamena izango dira oinarriak.

Due to global economy, demand for financial statements has notably been increased by users (investors, analysts, enterprises and so on) in order to facilitate their decision-making. Users need to rely on heavily credible, transparent and comparable financial reports, thus, attention must be paid to issues such as the establishment of an efficient quality-control system within auditing service, which is the key element.

The purpose of this paper is to launch a discussion with regard to quality-control system, the core audit element that adds confidence to published financial statements. It will also be necessary to consider (to analyse) its content at Community level, due to the harmonization process undertaken within the EU. In this way, the Proposal presented by the Commission at the end of 2000 and the Proposed Directive adopted in 2004 will be the basis of the paper.

1. Sarrera

Azken urteotan kapital-merkatuek eta zerbitzu finantzarioek ezagutu duten hazkuntza eta garapenak ekonomiaren globalizazioari buruz hitz egitera behartzen gaitu. Enpresek merkatu berrietara zabaldu dute euren jarduera eta, ondorioz, enpresen informazio ekonomiko-finantzarioari dagokionez, mugarik gabeko merkatuetan murgiltzen hasi beharko genuke. Bestalde, sozietate horien agiri finantzarioak sozietatearen jatorrizko herrialdetik kanpoko merkatuetan ere erabiltzen direnez, informazio ekonomikoaren erabiltzaileek datuak arazorik gabe alderatu, ulertu eta interpreta ditzaten, nahitaezkoa da kontabilitate- eta ikuskaritza-harmonizazioaren prozedura.

Hala ere, kontuan hartu behar da «globalizazioak ez duela informazioaren eskualdaketa soilik bultzatzen, baizik eta fluxu ekonomiko-enpresarial berdinen mundu-mailako egitura baten finkapena» (Basagoiti, 2000:16). Enpresek mundu guztiko merkatu finantzario eta dibisen merkatuetan dihardute eta etengabe haien baldintzetara egokitu behar dute, bai erakunde-mota berriak eratuz bai modu ezberdinean kudeatuz.

Funtsezko pausua izan da Europar Batasunak edota IOSCOk (*International Organization of Securities Commissions*) kontabilitatearen alorrean harmonizazioa bultzatzeko asmoz egin duten proposamena. Bi erakunde horien proposamenaren arabera, Europar Batasuneko baloreen merkatu ofizialetan kotizatzen duten sozietate-taldeek euren informazio ekonomiko-finantzarioa IASBk (*International Accounting Standard Board*) igorritako nazioarteko kontabilitate-arauekin bat etorritik prestatu behar dute 2005eko urtarrilaren 1etik aurrera bukatutako ekitaldi ekonomikoetan. Era horretan, informazio ekonomiko-finantzarioa aurkezteko modua ez da inolako oztoporik izango eta merkatuetako inbertsore potentzialek, enpresaren jatorrizko herrialdekoak ez direnean behintzat, behar bezala informaturik egoteko aukera izango dute, informazio fidagarri eta egokia dela medio.

Espainia Europar Batasuneko kide izateagatik, nazioarteko kontabilitate-arauegiaren berdintasun-prozesuan murgilduta dago. Era horretan, Europako Parlamentu eta Kontseiluko 106/2002 eta 1725/2003 Araudiak onartu zirenetik —nazioarteko kontabilitate-arauen aplikazioari buruzkoak—, Espainian 62/2003 Legea (Neurri Fiskal, Administrazio eta Ordena Sozialei buruzko 62/2003 Legea —*Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social*—) onartu da eta beronen bidez, 1988an igorritako Kontuen Ikuskaritza Legearen, Sozietate Anonimoen Legearen, Erantzukizun Mugatuko Sozietateen Legearen eta Merkataritza Kodearen zenbait artikuluko aldatu egin dira.

Nazioarteko kontabilitate-arauen normalizazioaz gain, ikuskaritza-arloan ere berdintasuna lortzea funtsezko aldagaia da globalizazioaren urratsak oztoporik gabe jarraitu nahi badira, eta adituekin bat etorritik, kalitatezko informazio ekonomiko-finantzarioa aurkezteko eta merkatuaren konfiantza izateko, kontabilitateak eta ikuskaritzaren harmonizazioak eskutik joan behar dute.

Ikuskaritza-arloko harmonizazioari dagokionez, Europako Kontseiluak 1996an Liburu Berdea deritzona igorri zuen (“Europar Batasunean, Auditore Legalaren Funtzioa eta Erantzukizun Zibila”), Europar Batasunean ikuskaritzan hartu beharreko

neurri buruzko gogoetak ezagutaraziz. Ondoren, 1998an eta Liburu Berdean adierazitako ondorioetan oinarrituta, Europar Batasuneko Ikuskaritza Batzordeak “Ikuskaritza Legala Europar Batasunean: jarraitu beharreko pausoak” dokumentua igorri zuen, jarraian laburtzen diren eginkizunak bilduz: (eginkizunekin batera, gaur egunera arte eman diren aurrerapausoak ere laburtzen dira).

a. Nazioarteko Ikuskaritza Arauen ebaluazioa eta Europar Batasuneko herrialdeetan aplikagarriak diren ala ez egiaztatzeko azterketa

Europako Kontabilitate Adituen Federazioak (FEE, *Federación de Expertos Contables Europeos*) 2001eko urrian “Europar Batasunerako Nazioarteko Ikuskaritza Arauen Proposamena” dokumentua igorri zuen, Europako herrialdeek 2005etik aurrera Kontabilitateko Nazioarteko Federaziotik (IFAC, *Federación Internacional de Contabilidad*) igorritako Nazioarteko Ikuskaritza Arauak aplikatzeko aukera azter dezaten, eta era horretan, kontabilitatean aurrera zihoan harmonizazioa bat etor zedin ikuskaritzan gara zitekeen harmonizazioarekin.

Ildo horretan ere, Europako Batzordeak 2003an “Europar Batasunean Ikuskaritza Legala Indartzuz” komunikazioa igorri zuen, non urteko kontuen ikuskaritzalanak Nazioarteko Ikuskaritza Arauen arabera egiteko proposatzen zuen. Eskaera hori, halaber, 2005erako bete behar izango litzatekeela ere adierazten zen, baina, gaur egungo egoera ikusirik, epe hori betetzea ezinezkoa izan dela ikus daiteke. Duela gutxi, 2004an hain zuzen ere, Europako Batzordeak “Urteko Kontuen eta Urteko Kontu Bateratuen Ikuskaritza Legala”ri buruzko Arteztarau Proposamena igorri du, eskakizunetarikoa bat hauxe izanik: «Europako herrialdeek, auditoreek eta ikuskaritza-elkarteek urteko kontuen ikuskaritza legalak Europako Batzordeak onartuko dituen Nazioarteko Ikuskaritza Arauekin bat egiteko eskatuko dute». Hala ere, ez da adierazten noiztik aurrera aplikatu behar izango diren, nahiz eta bai adierazi, 2006ko urtarrilaren 1erako, herrialde bakoitzak arteztarauak adierazitakoa aplikatu ahal izateko, euren legeria aldatu eta egokitu behar izango dutela. Dena den, kontuan hartu behar da, oraindik Arteztarau Proposamena dela.

b. Europako herrialdeetan ikuskaritza-arloan aplikatzen diren kalitate-kontrolen ebaluazioa, sistema horien hobekuntzarako proposamenak aztertuz

2000ko azaroaren 15ean Europako Batzordeak “Europar Batasunean Ikuskaritza Legalaren Kalitate Kontrola: gutxieneko baldintzak” gomendioa igorri zuen. Bertan adierazten zen «herrialde bakoitza oinarritzat hartu ahal izateko, ez dagoela kontrol-sistemei buruzko gutxieneko ezaugarriak finkatzen dituen nazioartean onaturiko araurik” eta, horregatik, aipatutako gomendioa igortzen da Europako herrialdeen erreferentzia-eremutzat.

Beranduago, “Europar Batasunean Ikuskaritza Legala Indartzuz” komunikazioa (2003) eta Ikuskaritza Legalari buruzko Arteztarau Proposamena (2004) igorri ziren eta horietan ere ikuskaritza-lanen kalitatea eztabaidatu egiten da, beraien kontrolerako irizpide gogorragoak igorritz.

c. Europar Batasunean auditorearen independentziari buruzko printzipio batzuen azterketa

Europako Batzordeak, 2002ko abenduaren 15ean "Europar Batasunean Auditore Legalen Independentzia: oinarriko proposamenak" gomendio-proposamena igorri zuen eta azkenik 2002ko maiatzean onartu. Gomendioan azpimarratzen da urteko kontu-auditoreen independentzia dela auditoreek jendearen konfiantza lortzeko daukaten modurik garrantzitsuena eta beharrezkoa da, beraz, auditorearen lanaren gain konfiantza izatea, bera baita enpresek argitaratzen dituzten datu ekonomiko-finantzarioei fidagarritasunaren eta gardentasunaren bermea ematen diena, akziodun, hartzekodun, inbertsore, langile eta abarrentzat informazio baliagarri bihurtuz.

Halaber, independentziak objektiboki jokatzera bultzatzen du auditorea eta era horretan, ikuskaritza-zerbitzuak arauekin bat datozela eskaintzen direla frogatu daiteke, hau da, zintzotasunez eta etikoki jokatzuz.

Horren guztiaren ondorioz, gaur egun Europako herrialdeetan garatzen ari den kontabilitate-alorreko harmonizazioa, esan dugun bezala, ikuskaritzako harmonizazioarekin batera garatu beharko litzateke, baina ezin dugu ahaztu, lehendabizi eman beharreko pausua hauxe izan behar dela: Europa-mailan egiten diren ikuskaritza-lanak kalitatez egiten direla bermatzea eta, kalitate-baldintzak berdinak izatea herrialde guztietan, hau da, ikuskaritza-lana egiten duen aditua nongoa den kontuan hartu gabe. Horrela, lan honen oinarria da Europako harmonizazioaren esparruan kalitate-kontrolak duten garrantzia azaltzea.

2. Kalitate-kontrola Europar Batasunean: ezaugarri orokorrak

2.1. Xedea eta metodologia

Informazio finantzarioaren fidagarritasuna eta gardentasuna erabatekoak dira merkatu-ekonomiaren funtzionamendu egokirako, eta ondorioz, baita ekonomia globalaren ildoan ikuskaritzaren merkatu bakarra bultzatu nahi bada ere. Enpresek aditzera ematen duten informazio ekonomiko-finantzarioaren kalitate ona ondorengo elementuek bultzatuko dute:

- Alde batetik, kalitatezko kontabilitatea arautzen duten legeak. Gainera, legedi horrek eguneratua egon behar du informazio horretan oinarriturik erabakiak hartzen dituztenen konfiantza eta erabilera mantendu nahi baldin bada.
- Beste alde batetik, ikuskaritza-lan egokiak. Kalitate-kontrolak izango dira ikuskaritza-lana behar bezala egiten dela ziurtatuko duten sistemak eta Europako herrialdeek bermatu behar izango dute ikuskaritza legalak egiten dituzten aditu guzti-guztiak kontrol-sistema hauetara azpiratuta daudela.

Europak igorritako kalitate-kontrolari buruzko gomendioaren (2000) irakurketatik, sistema hauekin bi helburu nagusi lortu nahi direla suma daiteke:

- a. Bai auditoreen bai ikuskaritza-elkarteen jarduerak indarrean dauden ikuskaritza- eta deontologia-alorreko arauak betetzen dituela ziurtatzea. Arauak ez balira beteko, erakunde begiraleek diziplinazko ekintzak hasiko litzukete, era horretan, desegokia den informazioan konfiantzarik ez izatea lortu ahal

delako (IFAC, 1992). Kalitatearen kontrol-sistemak dira gaur egun erakunde erregulatzailerik eta begiraleek informazioaren erabiltzaileen (akziodunak, inbertsoreak, hartzekodunak, eta abar) konfiantza ez galtzeko dauzkaten itemik garrantzitsuenak.

- b. Kalitatean hobekuntzak bultzatzea. Kalitate-kontrolen helburu nagusia ez litzateke zigorra izan behar, hau da, diziplinazko zigorren prozeduraren hasiera. Auditoreen kontrol-sistemak, bai barne-sistemak bai kanpo-sistemak, *prestakuntza-ekintzak* bezala ulertu behar dira, era horretan, ikuskaritzalanean berrikuspenak auditoreak daukan kalitatearen kontrol-sistema, ahal den neurrian, hobetzeko asmoz egingo liriateke, beharrezkoa denean hobekuntza-gomendioak emanez.

Ikuskaritza-lanen kalitatea hobetzeko, beraz, aipatu ditugun ekintza biak, bai diziplinazko ekintzak bai prestakuntza-ekintzak, izango dira funtsezko elementuak. Berrikuspen-sistema baten funtzionamendua egokia izan dadin zigor-prozedurak nahitaezkoak dira, hau da, berrikuspen-jardueran emandako hobekuntza-gomendioak (prestakuntza-ekintzen ondorioa) aplikatu diren ala ez egiaztatu behar da, zeren horrela izan ezean, nolabaiteko neurriak hartu behar baitira auditorearen kontra (diziplinazko ekintzen ondorioa). Ildo horretan ere adierazten dira IFAC erakundearen Kontseiluko Irizpideen Adierazpenak (1992:555-556) ondorengo azpimarratzen dutenean: «(...) berrikuspen-egitarauak arrakasta izan dezan, garrantzitsua da diziplinazko neurrien aplikazioa baldin eta sozietateek ez badute berrikuspen-egitarauetan laguntzen, edota hutsuneak eta akatsak sumatu diren kasuetan horiek eraginkorki ezabatu ez direnean aholku- edota prestakuntza-ekintzekin». Kalitate-kontrolen emaitza negatiboek eta zigorren ezarpenak, beraz, elkarren eskutik joan behar dute diziplinazko sistemaren bidez. Hala ere, kalitatearen kontrol-sistemen eraginkortasuna lortu nahi bada, sistema etengabea ere izan behar da, hau da, ebaluatu eta aztertzen diren elementuak denboran etengabe ebaluatu eta aztertu behar dira (FEE, 1998), berrikuspenak jarraitutasunez egiteak ikuskaritza-lanen kalitatea areagotu egiten baitu (Arteztarau Proposamena, 2004).

Europar Batasunak (2000) bi metodologia onartzen ditu kalitate-kontrolak egiteko:

- Tutelazko berrikuspena, edo *monitoring review*, non erakunde profesional bateko aditu espezializatuak egingo duten kontrol-sistemen azterketa eta ebaluazioa.
- Binakako berrikuspena edo auditorez auditoreko berrikuspena, edo *peer review*, non ikuskaritza-jarduera gauzatzen duten auditoreak diren euren kideen kontrol-sistemen azterketa eta ebaluazioa egiten dutenak, betiere, elkarrekiko berrikuspenak ekidituz.

Bai batean bai bestean, berrikuspenaren arrakastaren gakoa lan hori egiten duen adituaren prestakuntzan egongo da. Era horretan, kontrol-sistema erakunde profesionalak aztertzen duenean, sail teknikoak egiten duenez, bertako kideen prestakuntza, ezagupenak, gaitasuna eta esperientziak egokiak izan behar dira oro har ikuskaritzan ez diharduten profesionalak baitira. Bestalde, auditorez auditore egiten den berrikuspenaren kasuan, profesionalen arteko independentzia mantendu behar da lana objektiboki eta zintotasunez egin ahal izateko.

Aipatutako bi metodologietan, kalitate-kontrolak zertzen ditzuten adituek idatziz adieraziko dute burututako lan guzti-guztia, eta ondorioak eta gomendioak txosten batean bildu. Ondorio eta gomendio horiek aztertua izan den auditoreari jakinaraziko zaizkio, beharrezkoak diren neurriak har ditzan, hau da, proposatu dizkieten hobekuntza eta zuzenketak aplikatzeko neurriak.

Kontrolak egiten dituzten adituek, halaber, argi izan behar dute ikuskaritza-jardueran araututa dagoen sekretua eta babespekotasuna mantentzera behartuta daudela, eta ondorioz, berrikuspenen ondorioz lor dezaketen informazioa ezin izango dutela interes pertsonaletarako ez beste batzuen intereserako erabili. Hala ere, kontrolen emaitzak (aurrerago ikusiko dugun bezala) dagokion agintari-eskudunari jakinaraztea ez doa babespekotasunaren aurka, eta ondorioz, zentzu horretan ez zaie erantzukizunik galdatuko.

Kontrolak egiteko metodologia edozein izanda ere, ikuskaritza legalak egiten dituzten auditore guztiek egon behar dute berrikuspen hauetara azpiratuta eta, Europar Batasunean egiten diren kontrolak homogeneousak eta irizpide berdinaren arabera izan beharko dira. Era horretan, 2004ko Arteztarau Proposamenak ondorengo ezaugarriak bete behar direla adierazten du:

- a. Kalitate-kontrolaren prozedura berrikusiko diren auditoreekiko modu independentean antolatuko da.
- b. Auditore jardulari eta ikuskaritza-elkarte guztiei egin behar zaizkie kalitate-kontrolak.
- c. Kalitatearen kontrol-sistemak beharrezkoak diren baliabideak izango ditu. Finantzaketa ziurtatuta egon behar da eta, auditoreek edota ikuskaritza-elkarteek izan dezaketen eraginetik kanpo egon behar da.
- d. Kalitate-kontrolaren azterketa ondorio nagusiak biltzen dituen txostenarekin bukatuko da. Kalitatearen kontrol-sistemen emaitza orokorrak urtero argitaratuko dira.
- e. Kalitate-kontrolen epealdia, gutxienez sei urtekoa izan behar da. Hala ere, interes publikoko sozietateen ikuskaritzak egiten dituzten auditoreen kasuan, hiru urtetara murriztu beharko litzateke epealdia.

Arteztarau Proposamenak adierazten duen aldaketa nagusietariko bat, aipatutako bereizketa da, hau da, interes publikoko sozietateen (burtsan kotizatzen duten sozietateak, kreditu-erakundeak, aseguru-etxeak, inbertsio-erakundeak, balore higigarrietan eta pentsio-planetan inbertsio kolektiboak egiten dituzten erakundeak) ikuskaritzak egiten dituzten auditoreen kalitate-kontrolarena, alegia. Metodologiaren zenbait arlo, hala nola kontrolak egiteko zikloa, gainbegiraketa publikoaren maila edota agintari eskudunek kontrol-datuak lortzeko daukaten aukera, ez dira berdinak izan behar auditore guztientzat, sozietate horien ikuskaritzak egiten dituzten kasuan, sakontasun-maila handiagoa izan behar baita (kontrol zorrotzagoak). Bereizketa honen zergatia azken urteotan ezagutu izan diren iruzurretan aurki daiteke.

2.2. Kalitatean eragina daukaten faktoreak

Kalitate-kontrolaren egitarauak «ikuskaritza-lanen kalitatea zaindu, mantendu eta ziurtatzea zuzeneko zein zeharkako helburutzat duten arau, prozedura eta baliabide teknikoak bildu behar dituzte» (Gutierrez, 2001). Ikuskaritza-lanetan zein berauen kontrolean kalitatea egon dadin, auditoreek eta kontrolak egiten dituztenek euren zerbitzuak prestatzen dituztenean, ondorengo ezaugarriak bete behar dituzte:

a. Independentzia

Bermatu behar da elkarteko aditu guztiek —erantzukizun-maila edozein izanik— ikuskaritza-elkarte batean onartuta dauden politika eta prozedurak objektiboki eta zintzotasunez aplikatzen dituztela egoera guztietan; independentzia, beraz, ezinbesteko baldintza da informazio ekonomiko-finantzario ikuskatuarekiko jendearen konfiantza lortu nahi bada. Halaber, ez da nahikoa izango auditorearen independentzia. Kontrolak egiten dituztenen independentzia ere ziurtatu egin behar da eta horretarako neurriak hartu beharko dira, hala nola interes pertsonalak ekiditzea.

Europako Batzordeak independentziaren arazoa ez du arauekin konpondu nahi baizik eta oinarrizko kontzeptu-eremuen finkapenarekin, horiek ematen duten malgutasunagatik. Hau da, gaur egun ekonomian gertatzen diren aldaketei eraginkorki erantzuteko arintasuna behar da eta oinarrizko irizpide batzuen inguruan errazagoa izango da. Era horretan, 2002an “Europar Batasunean Auditore Legalen Independentzia: oinarrizko proposamenak” gomendioarekin, Europako herrialde guztietan ondorengo bi printzipioak betetzen direla ziurtatu nahi da:

- Kalitate berdineko ikuskaritza-lanak egiten direla.
- Independentzia zalantzan jar dezaketen egoerak berdin ulertzen direla herrialde guztietan eta sakonki aztertu eta konpontzen direla.

b. Prestakuntza eta lanbide-gaitasuna

Ikuskaritza-jarduera betetzeko eskatzen diren irizpide eta baldintzak kalitatean eragin zuzena daukaten faktoreak dira. Auditoreak dauzkan erantzukizunei behar bezala aurre egiteko gaitasun eta prestakuntza egokia daukala ziurtatzea, beraz, oinarrizkoa izango da.

84/253/CEE Zortzigarren Arteztarauak (1984) eta Arteztarau Proposamenak (2004) (aurrekoa aldatzen duena), pertsona batek urteko kontuen ikuskaritza egiteko, besteak beste, ondorengo baldintzak bete behar dituela galdatzen dute:

- Unibertsitatera sartzeko frogak gainditzea;
- Prestakuntza teorikoa lortzeko ikastaroak egitea;
- Prestakuntza praktikoa lortzeko lan-praktikoak (burututako ikasketen arabera, hirutik hamabost urterakoa izango da) egitea eta,
- Lanbide-gaitasuna frogatzen duen azterketa gainditzea (ikuskaritza-lanak egiteko beharrezkoak diren ezagupen teorikoak eta praktika-gaitasuna frogatzen ditu).

Europako herrialde bakoitzak irizpide horiek aplikatzeko bere legeria egokitu egin du, kontuan hartu gabe bakoitzak nola egin duen, eta ondorioz, ez da lortu berdintasun handirik. Horregatik, sortutako arazo larrienetarikoa bat, adibidez, hauxe izan da: Espainian auditore izateko baldintzak betetzen dituen adituak Europako beste herrialderen batean ikuskaritzak egin nahi baditu, hemengo baldintzeekin ez da nahikoa izango, bigarren herrialde horretako eskakizunak bete beharko baititu. Egoera hau, ez da batere logikoa Europar Batasunean ikuskaritza-lanen *merkatu bakarra* lortu nahi badugu, eta are gutxiago, *kalitatezko* merkatua nahi badugu. Gogoratu ere, ekonomiaren merkatuak daraman hedapena. Ezinbestekoa da, beraz, mundu mailako berdintasunerantz abiatzea. Hala ere, Arteztarau Proposamena (2004) arazo hauetaz konturatu ondoren, konpokatuz arduratu da eta aipatutako adibidearekin jarraituz, hauxe proposatu du: herrialde bakoitzaren esku uzten du beste herrialdeetako auditoreak onartzeko behar diren baldintzak zehaztea.

Prestakuntzari dagokionez, orain arte aipatu dugun ezaugarria lanbiderako sarrera izan da. Baina, lanen kalitatea mantendu nahi bada, prestakuntza ere denboran zehar mantendu eta hobetu egin behar da. Zentzu horretan, prestakuntza *jarraitua* (etengabeko prestakuntza) izan behar da eta horixe hain zuzen ere izango da Arteztarau Proposamenak (2004) biltzen duen eskakizunetako bat, herrialde bakoitzaren esku utziz prestakuntza jarraituaren ezaugarriak (ordukopurua, ikastaro eta kongresoen balorazioa, eta abar).

c. Bezeroak onartzea edota mantzentzea

Ikuskaritza-lanen kalitatea mantentzeko ere garrantzitsua da bezero berriak onartzeko edota jadanik dauden bezeroekin jarraitzeko erabakia hartzeko mekanismoak izatea. Auditoreak bere zerbitzuak lanbide-arduraz eskeini behar ditu eta, horretarako, auditorearen independentziarekin batera, bezeroen arriskua kontuan hartu behar da.

d. Kotsultak

Ikuskaritza-lana egin bitartean suertatuko arazoak ebazteko arazo horietan adituak diren profesionalekin harremanetan jarri behar izango balitz, auditoreak kontsulta horiek arautzen dituen barne-sistema edukiko luke. Kontuan izan behar da, zenbait egoeratan ezinbestekoa dela ikuskaritzaz gain beste arlo batzuetan ere adituak direnak kontratatzea, kalitatezko zerbitzua eskaini nahi bada.

e. Dokumentazioa

Auditoreak lanbide-ardura frogatu behar du bere lan-paperetan, bertan adierazitakoa oinarria izango baita ikuskaritza-lanaren jardueran gauzatu beharreko ekintzak planifikatzeko, lanaren jardueran lortutako nabaritasuna biltzeko, auditoreak igorri duen iritzia frogatzeko, lan-taldearen lana berrikusten laguntzeko, eta abar.

Lan-paperak edo ikuskaritzako dokumentazioa auditorearenak izango dira eta berari dagokio mantentzea eta gordetzea, Legeak adierazitako epean ikuskaritza-lanaren ondorioz sor daitezkeen erantzukizunei aurre egiteko.

Europako Gomendioak (2000) auditorearenak diren lan-paperetara sarbidea ematen die gainbegiraketa publikoa egiten duten erakundeei (CNMV-Baloreen Merkatuko Nazio Batzordea; Espainiako Bankua eta Aseguru eta Pentsio Fondoen Zuzendaritza Orokorra). Erakunde horiek dagokien sozietateen kontrol-jarduera gauzatzeko informazioa behar izango balute, auditorearengana jo lezakete.

f. Lanen gainbegiraketa eta kontrola

Aldizka, ikuskaritza-lanak ikuskaritzarako arauekin eta printzipio deontologikoekin bat egiten ari diren egiaztatu behar da, baita lanaren maila guztietan aurreko ataletan aipatutako kalitate-elementuak betetzen diren ere. Bestalde, kontrolak egotea ona da lana egiten duten adituak gehiegi ez lasaitzeko (kontrola disuasio-neurri bezala), eta egokia izango da ere kontrolaren emaitzak jakinaraztea, emaitzak negatiboak izanez gero, berehala zuzendu ahal direlako.

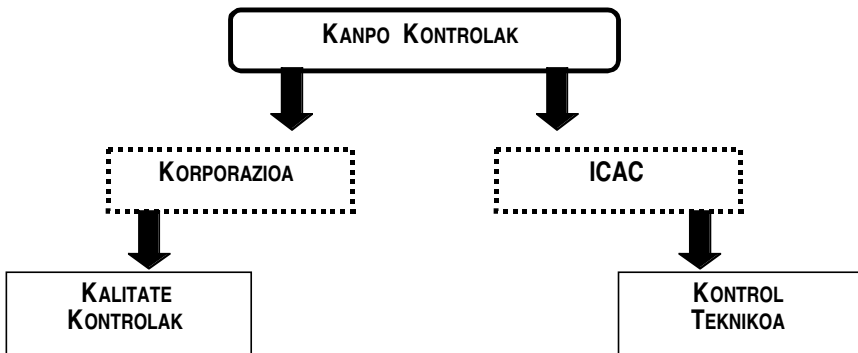
3. Kalitate-kontrola Espainian

3.1. Sarrera

Urteko Kontuen Ikuskaritza gure ordenamendu juridikoan Ikuskaritza Legearen bidez (1988ko Legea, 2002an Lege Finantzarioak aldatua), 1636/1990 Araudiaren bidez (aurreko legea garatzen duen Errege Dekretua) eta Ikuskaritzarako Arau Teknikoen bidez (1991tik gaur arte igorritakoak) araututa dagoen jarduera da. Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari (ICAC, *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*) dagozkio, besteak beste, jarduera honen kontrola, diziplina eta auditoreei aplikatu dakiekeen zehapen-gaitasuna.

Espainiako auditoreak bi kalitate-kontrol moten eraginpean daude:

- a. *Barne kalitate-kontrola*. Ikuskaritza-sozietate orok bezeroei eskaintzen dizkieten zerbitzuak Ikuskaritzarako Arau Teknikoekin bat datozela egiaztatu eta aztertzeo prozedura egokiak ezarri behar dituzte (“Lanbide Ardura”ri buruzko Arau Teknikoa —1991—; “Kalitate-kontrola”ri buruzko Arau Teknikoa —1993—), eta prozedura horiek dira barne kalitate-kontrol izenez ezagutzen direnak.
- b. *Kanpo kalitate-kontrola*. Ikuskaritza Legeak eta Araudiak auditoreek ikuskaritza-jarduera arauekin bat datozela eta kalitatez eskeintzen dutela egiaztatzeo kanpo kalitate-kontrola korporazio profesionalen esku uzten dute (auditoreen eta ikuskaritza-sozietateen ordezkartza-korporazioak). Kanpo-kontrol hauetan lortzen diren emaitzak Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari jakinaraziko zaizkio eta, beharrezkoa balitz, zehapen-prozeduraren hasiera eskatu ere bai. Hala ere, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak bere kontu eta edozein unetan ere egin ditzake kalitate-kontrolak korporazioen datuen zain egon beharrean, hala nola salaketaren bat egongo balitz edo ofizioz. Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak zuzenean egiten dituen kanpo-kontrolak *kontrol tekniko* bezala ezagutzen dira, hura baita diziplinazko espedienteari hasiera emateko eta, ondorioz, auditorea zehatzeko gaitasuna daukan erakunde bakarra.



3.2. Barne kalitate-kontrola

Barne kalitate-kontrola auditoreak bere bulegoan jarri duen kontrol-prozedura eta egiturari dagokio, bezeroari eskainitako zerbitzua Ikuskaritzarako Arau Teknikoekin bat etortzeaz gain, beharrezkoa den lanbide-ardurarekin ari direla frogatzeko helburuarekin.

Kalitate-kontrolari buruzko Ikuskaritzarako Arau Teknikoaren arabera (1993), kontrol-neurri hauek auditorearen bulegoko arlo guztiak bildu behar dituzte, ikuskaritza-lanen kalitatea zuzenean erlazionatuta dagoelako bai baliabide pertsonalekin, bai baliabide materialekin, bai lan-prozedurekin ere. Eta, ikuskaritza-lanen jardueran dabilzan guztientzat kontrol-neurrien ulermena eta betetzea egokia izan dadin, auditore bakoitzak bere sozietatean ezarritako kalitatearen kontrol-prozedurak *idatziz* formalizatuko ditu. Hala ere, auditorearen erantzukizuna ez da bukatzen kontrol-prozedurak jarri eta aplikatzearekin, prozeduren aldizkako berrikuspena ere egin behar du, suerta daitezkeen egoera berrien aurrean egokiak diren ez egiaztatu ahal izateko. Kontrol-prozeduren ezaugarriak faktore askoren menpe egongo dira, hala nola auditorearen bulegoaren tamaina, gauzatzen duen jardueraren izaera, sakabanatze geografiko eta abarren menpe. Barne-kontrola, aldi berean, korporazioek egiten duten kanpo-kontrolen menpe egongo da, azken batean Ikuskaritzarako Arauak bete egiten direla ziurtasunez bermatu behar baita.

Barne kalitate-kontrolak ondorengo helburuak ziurtatu behar ditu:

- a. Independentzia, zintzotasuna eta objektibitatea: erakundearen, ikuskaritzan diharduen orok erantzukizun-maila guztietan aipatutako hiru ezaugarriak betetzen dituela ziurtatzea. Ikuskaritza-elkarteen kasuan, elkarteko auditoreek euren bazkideei bezeroei buruzko informazioa emango diete, Ikuskaritza Legeak eta Araudiak adierazten dituzten bateraezintasun-egoeretan ez daudela, eta ondorioz, independenteak direla, frogatzeko.
- b. Prestakuntza- eta lanbide-gaitasuna. Ikuskaritzan dihardutenek euren lana betetzeko eta dagokien erantzukizunari aurre egin ahal izateko beharrezkoa den prestakuntza daukatela ziurtatu behar da.

Auditoreei hasierako prestakuntza egokia eskatzen zaie ikuskaritza-jarduera egin ahal izateko eta, Espainian, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutua-ren baimena lortu ondoren Kontu Auditoreen Erregistro Orokorrean (ROAC, *Registro Oficial de Auditores de Cuentas*) inskribatu behar dira. Baldintza horiek betetzeko ondorengo ezaugarriak bete behar dituzte:

- Prestakuntza teorikoa (gutxienez unibertsitateko titulazioa edo, unibertsitatean sartzea ahalbidetzen duten ikasketak burutuak izatea).
- Prestakuntza praktikoa (finantza- eta kontabilitate-lanetan —urteko kontuen, kontu bateratuen edo antzeko agirien kontrolean— gutxienez hiru urtez aritu izana eta horietatik gutxienez bi kontu-auditore jardulari batekin ikuskaritza-lanetan. Unibertsitateko titulaziorik izan ezean, prestakuntza praktikoa epeak zortzi urtetara luzatuko dira eta horietatik gutxienez bost izango dira auditore jardulari batekin egin beharko direnak).
- Gaitasun profesionala frogatzen duen azterketa gainditzea.
- Fidantza eratzea. Fidantza derrigorrezkoa izango da auditoreak egiten dituen lanetatik ondoriozta daitezkeen erantzukizueni aurre egiteko.

Halaber, kalitatezko ikuskaritza-lanak egin nahi badira hasierako prestakuntzaz gain ezinbestekoa da jakintza-maila mantentzea eta eguneratzea, eta horretarako etengabeko prestakuntza ere eskatzen zaie auditoreei, Legearen arabera derrigorrezkoa izanik. Egunez egunera lege berriak sartzen dira indarrean, teknologia berriak agertzen dira, eta abar, eta auditoreak prest egon behar du berrikuntza horiei inolako arazorik gabe aurre egiteko. Jakintzak eguneratzeko (etengabeko prestakuntza) korporazioek urtean zehar hainbat ikastaro, mintegi eta hitzaldi antolatzen dituzte.

- c. Bezeroekin jarraitzea eta berriak onartzea. Auditoreak kontuan izan behar du ikuskaritza-zerbitzua arau eta printzipioekin bat etorriz eskaini behar duela, eta horretarako aldizka, dauzkan bezero guztiak ebaluatu egin behar ditu beraiekin jarraitzea egokia den erabaki ahal izateko, arazorik agertu izan denean behintzat (ordainsarrietan arazoak, enpresa edo auditorearen ezaugarrietan aldaketak izan badira eta ondorioz auditorearen independentzia zalantzan baldin badago, eta abar).
- d. Kotsultak. Auditoreak beharrezkoa duenean, arlo teknikoetan adituengana joateko aukera izan behar du dagokion kotsulta egiteko. Aditua, enpresa barnekoa zein kanpokoia izan daiteke eta kotsultak ikuskaritza ez den beste zenbait arlotakoak ere izan daitezke.
- e. Berrikuspenak. Berrikuspenetan auditoreak bere kontrol-sistemak aldizka aztertu egiten ditu egokiak izaten jarraitzen duten ebaluatzeko, baita aipatutako helburu guztiak betetzen dituen berresteko ere.

3.3. Kanpo kalitate-kontrola

3.3.1. Korporazioen kalitate-kontrola

Espainian, auditoreen ordezkartza-korporazioen erantzukizuna, besteak beste, euren kideen kalitate-kontrola egitea da, era horretan ordenamendu juridikoak

(Ikuskaritza Legea, Araudia eta Arau Teknikoak) eskatzen duen arauen betetzea zaintzen baita. Kontrol hau egiteko auditoreen agiri eta lan-paperetara (bertan auditoreak igorri duen iritziaren oinarria islatzen baita) sarbidea izango dute, eta lortutako informazioa babespektasunean mantendu behar izateaz gain, burutu dituzten kontrolen emaitza indibidualizatuak Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari jakinarazi beharko dizkiote urtearen amaieran, beharrezkoa balitz, zehapen-prozeduraren hasiera ere eskatuz. Kalitate-kontrolaren prozedura korporazio bakoitzak bere estatutuetan araututa daukan berrikuspen-prozedura izango da.

Espanian auditoreen hiru ordezkari-korporazio dauzkagu: Kontuen Azterlari Zineginen Institutua (ICJCE, *Instituto de Censores Jurados de Cuentas*), Auditore Ekonomisten Elkargoaren (REA, *Registro de Economistas Auditores*) esku dagoen “Consejo General de Colegios de Economistas” eta, Auditoreen Elkargo Orokorren (REGA, *Registro General de Auditores*) esku dagoen “Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España”. Auditore izateko baldintzak bete ondoren, auditoreek korporazioetako kide izateko aukera izango dute; hala ere, gaur egun ez da nahitaezko baldintza korporazioetako kide izatea ikuskaritza-lanetan aritzeko.

Kontuen Azterlari Zineginen Institutua (ICJCE)

2777/1982ko Errege Dekretuak onartutako ICJCEren estatutuetan, korporazioaren funtzioen artean, besteak beste, kalitate-kontrola biltzen zen bertako kideek burututako ikuskaritza-lanen kalitatea ziurtatzeko helburuarekin. Funtzio hori Institutuko Zuzendaritza Kontseiluaren esku dago, bere ardura izanik kontrol horiek egiteko prozedurarik egokienak finkatzea.

1993an Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak kalitate-kontrolari buruzko Arau Teknikoa igorri zuen eta, ondorioz, Institutuak 1994an “Kalitatea eta Prozedurei buruzko Kontrol Arauak” agiri teknikoak igorri zuen (nahitaezko arauak baina ICJCE koporazioko auditoreentzat soilik), koporazio horrek beteko duen kontrolaren oinarri berriak finkatuz. Kontrolak Institutuak izendatzen duen teknika-ri-taldeak egiten ditu, kontrol-prozeduraren urratsei jarraituz eta lortzen duten informazioa babespektasunean gordez. Kontrolekin hasteko auditoreak aukeratu egin behar dira eta aukeraketa hori aleatorioki egiten da. Ondoren, prozedura zehaztu egiten da eta aukeratuak izan diren auditoreei jakinarazi egiten zaie kalitate-kontrolaren prozeduren hasiera, beharrezkoa den denborarekin.

Kontrolaren urratsak hiru fasetan sailkatzen dira. Lehenengo fasean berrikuspen orokorra egiten da: auditoreak aplikatzen dituen kalitate-kontrolaren prozedurak aztertu (barne kalitate-kontrolak), ikuskaritzarako arauak betetzen diren aztertu, eta abar. Lehenengo fasea bukatzean, lortutako emaitzak auditoreekin komentatzen dira eta, hutsunerik egonez gero, gomendioak eta zuzenketak proposatuko zaizkio. Sumatutako hutsuneak esanguratsuak balira, auditoreek zuzendu egin beharko lituzkete eta Institutuaren laguntza eska lezakete. Azkenengo fasean, aurreko berrikuspenetan lortutako emaitzak eta, gomendioak eta zuzenketak jarraitu diren ebaluatuko da.

Kalitate Kontrolaren Europako Gomendioaren ondorioz (2000), korporazioak egokitu egiten du daukan prozedura eta 2001eko martxoan “Kalitate Kontrola. Sistema baten Prozedura” agiria igortzen du. Agiri berri horrek kontrol-prozeduretan dakarren aldaketa nagusienetariko bat da kalitate-kontrolaren elementuak bi taldetan sailkatzea: elementu prebentiboak eta elementu zuzentzaileak edo gomen-dagarriak. Lehenengoek ikuskaritza-lanen kalitatea alde aurretik zuzen dezakete: lanbidera sarrera, etengabeko prestakuntza, korporazioaren laguntza, arau tekniko eta hainbat elementuren kontrola suposatzen baitute. Bigarrenak, aldiz, lanak egin ondoren burututako kontrolak dira, eta horien ondorioz, auditoreek arauak zenbateraino bete dituzten azter daiteke. Azken kontrol horietan hiru elementu aipa daitezke:

<i>ELEMENTU ZUZENTZAILEAK</i>		
BARNE-KONTROLA	KONTROLA NORK EGITEN DUEN	EZAUGARRIAK
KALITATE-KONTROLA	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoreak (bere bulegoarekiko) • Ikuskaritza-elkarteak 	Auditoreak egin dituen lanak berrikusten ditu lanen kalitatea, baliabideen erabilera egokia eta bikaintasun teknikoa, besteak beste, aztertuz.
KANPO-KONTROLA	KONTROLA NORK EGITEN DUEN	EZAUGARRIAK
KALITATE-KONTROLA	<ul style="list-style-type: none"> • Korporazio profesionalak 	<ul style="list-style-type: none"> - Korporazioko kideei egiten zaien “zerbitzu-izaera” daukate. - Auditorearen kontrol-prozeduretan hobekuntzak proposatzen dituzte eta egindako kontroletan lortutako emaitzen ebaluaketak egiten dituzte. - Arauen ez-betetzetik sumatuz gero, egoera zuzentzeko gomendioak proposatzen dituzte.
DIZIPLINAZKO KONTROLA	<ul style="list-style-type: none"> • Erakunde erregulatzailerak: Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak (ICAC) 	<ul style="list-style-type: none"> - Sumatutako eta zuzendu gabeko errakuntza eta irregulartasunen ondorioz sortutako arazoak konpondu. - Zehapen-prozedura aplikatu.

Auditore Ekonomisten Elkargoa (REA)

Auditore Ekonomisten Elkargoak daukan kalitate-kontrolaren prozedura 1987ko Araudiko 28-32 artikuluetan biltzen zen, baina ordutik zenbait aldaketa izan ditu. Lehenengo aldaketa, Kalitate Kontrolaren Europako Gomendioaren ondorioz (2000) etorri zen, “1/2001 Zirkularra” eta “Antolaketa eta Kalitate Kontrol Gidak” igorri; lehenengoaren helburua REAko kideei egin beharreko kalitate-kontrolen *prozedurak* arautzea izan zen, eta bigarrenaren helburua, auditorea barne kalitate-kontrolaren sistemak ezartzen laguntzea. Eta bigarren aldaketa, Europako Arteztarau Proposamenaren (2004) ondorioz suertatu da “1/2004 Zirkularra” igorri. Azken horrek, 2001eko Zirkularra indargabetu egiten du.

Auditore Ekonomisten Elkargoak egiten dituen kalitate-kontrolaren prozedurak Zuzendaritza Kontseiluak hasten ditu, berrikusia izango den auditoreari egoera idatziz jakinaraziz. Prozedura hasi ondoren, Lanbide Pratikarako Batzordeari (*Comité de Práctica Profesional*) dagokio:

- Kalitate-kontrolaren prozedurak zehaztu eta onartzea.
- Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuarekin koordinazioan egotea.
- Kalitate-kontrolen berrikuspen-planak onartzea.

- Berrikuspenetatik ondoriozta daitezkeen gomendio eta antzekoak onartzea.
- Kalitate-kontrolen emaitzak eta gomendio esanguratsuenak argitaratzea.

Auditoreen aukera egiteko, lehenego eta behin, ikuskaritza-lanetan fakturatu-tako zenbatekoan oinarrituz antolatzen dira auditoreak (Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak emandako datuetan oinarrituz) eta, ondoren, notario baten aurrean zozketatzen da. Berrikuspen-zikloa erabakitzeke, auditoreak euren bezeroen arabera sailkatzen dira, berrikuspen-zikloa ezberdina izango baita: alde batetik interes publikoko berezoak dauzkatenak (berrikuspen-zikloa gutxienez sei urterik behin), eta bestetik, gainerakoak (berrikuspen-zikloa gutxienez 10 urterik behin). Halaber, berrikuspenetan hutsuneak sumatu diren kasuetan, zikloaren epeak itxaron orde, jarraipena egingo zaio gomendioak bete dituen egiaztatzeke.

Berrikuspenak egitean bi bisita-mota egiten dira: formalak eta informalak. *Bisita informalak* ez dira nahitaezkoak izaten eta borondatezko eskaera egin duten auditoreei egiten zaizkie. Helburua, auditoreak daukan barne kontrol-sisteman laguntzea da: zalantzak argitzea, hobetzeko gomendioak ematea eta abar. Kalitate-kontrol honetan sumatutako hutsuneak esanguratsuak balira eta auditoreak ez balu inolako zuzenketa egin, Lanbide Pratikarako Batzordea jakinaren gainean jarriko litzateke eta berrikuspen formalari dagokion bideari hasiera emango litzaike.

Bisita formalak kalitate-kontrolaren prozedura jarraitzearen ondorioz suertatzen dira edota bisita informalen ondorioz aipatu berri dugun egoeraren ondorioz. Kalitate-kontrolaren prozesuari nolabaiteko gardentasuna emateko, bisita formaletatik Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari ondorengo informazioa eman behar zaio:

- Nortzuk diren berrikusten ari diren auditoreak eta zein izan den auditoreak aukeratzeko erabili den prozedura.
- Korporazioak egin dituen berrikuspenak.
- Berrikuspenen emaitzak.
- Lortutako emaitzen ondorioz eman diren gomendiorik esanguratsuenak.

Korporazioko kideek prozesu guztiaren ondoren gomendioak aplikatu gabe jarraituko balute, Zuzendaritza Kontseiluak zehapen-prozeduraren hasiera eskatuko lioke Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari.

1/2004ko zirkularrean azpimarratzen den beste kontzeptuetariko bat, kontrol-kalitateak egiten dituztenen prestakuntza da. Pertsona horiek prestakuntza egokiaz gain esperientzia ere izan behar dute, eta horretarako, Auditore Ekonomisten Elkargoaren kasuan, urteko kontuetan adituak izatea eta ikuskaritza-lanen gainbegiraketan gutxienez hiru urteko esperientzia izatea eskatzen da. Halaber, Kalitate Kontrol Sailak prestakuntzarako ikastaroak ere antolatzen ditu, eta etengabeko prestakuntza mantendu ahal izateko, nahitaezko ikastaroak izaten ohi dira Auditore Ekonomisten Elkargoan kontrolak egiten diharduten adituentzat.

Auditoreen Elkargo Orokorra (REGA)

Auditoreen Elkargo Orokorrak ezarrita daukan kalitate-kontrolaren prozedura ere, bere araudian biltzen da (V. Kapituluari) "Kalitate Kontrol Plana. Egitaraua eta Prozedurak" agirian garatuz.

Auditoreen Elkargo Orokorrean Kalitate Kontrolaren Azpibatzerdea da REGAko kideen kalitatearen kontrol-prozedurak landu, aldatu eta eguneratzen dituen erakunde eta Ikuskaritzako Nazio Batzerdea, aldiz, prozedurak aplikatzen dituena.

Kalitate-kontrol horien helburu nagusia auditoreek eskaintzen duten zerbitzu profesionala arau teknikoekin eta arau deontologikoekin bat datorrela ziurtatzea da. Horretarako, Ikuskaritzako Nazio Batzerdeak Tutelazko Berrikuspenean oinarrituta dagoen Kalitate Kontrol Plana antolatzen du. Plan horretan, berrikuspena egingo zaien auditoreen zerrenda eta ekitaldian jarraituko diren pausuak azaltzen dira. Auditoreak aukeratzeko, ikuskaritza-lanetan fakturatu duten zenbatekoa oinarritzat hartuz, aukeraketa objektiboa egiten da. Berrikuspen-zikloi dagokienez, 10 urtekoa izango da interes publikoko bezeroak dituzten auditoreen kasuan izan ezik, zientzatzat zikloa hiru urtetara murrizten baita. Berrikuspenetan emaitza txarrak lortu dituzten auditoreen kasuan, gomendioak betetzen dituztenetz egiaztatzeke jarraipena egingo zaie eta zenbait kasutan, betiere egokia bada, zikloa bost urtetara murrizten da.

Auditoreen Elkargo Orokorrak aplikatzen duen kalitate-kontrolaren prozedurak hiru motatako berrikuspenak biltzen ditu:

1. Planifikatutako Berrikuspena: auditoreei egiten zaien lehenengo berrikuspena da eta atzera begirako izaera dauka, hau da, lana bukatu ondoren egiten dena. Helburua da auditorea barne kalitate-kontrolaren sistemarekin laguntzea. Proposatzen zaizkion gomendioak bete dituen ala ez aztertzeke, Gomendioen Berrikuspenak egiten dira baina urte bateko epea emanez.
2. Gomendioen Berrikuspena: gomendio eta aholkuak bete ote diren aztertzeke helburuarekin egiten diren jarraipen-bisitak dira.
3. Berrikuspen Formalak: barne kalitate-kontrolaren sistema berrikusi eta ebaluatzeke helburua daukaten bisitak.

Lehenengo biak, auditoreari jakinarazi egiten zaizkio eta auditoreak uko egin diezaieke, baina uko eginez gero, Berrikuspen Formalen prozedura hasiko da. Berrikuspen Formalak, aldi berean, korporazioaren Kalitate Kontrolaren Planaren ondorioa izango dira eta hauek ere idatziz jakinaraziko zaizkio auditoreari. Kasu honetan ere, auditoreak uko egin diezaieke baina oraingoan egoera Ikuskaritzako Nazio Batzerdeari jakinarazteaz gain, zehapen-prozedurari ere hasiera emango zaio.

Berrikuspen guztien emaitzekin txosten bat egingo da Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari bidaltzeke. Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari jakinarazi beharko zaion informazioa honakoa izango da: burutu diren kalitate-kontrolak, lortutako emaitzak eta zehapen-prozeduren hasieren proposamena.

Korporazio horretan ere, berrikuspenak egiten dituzten profesionalen prestakuntzari garrantzi handia ematen zaio, bai ikuskaritzan bai ikuskaritza-lanen gainbegiraketan esperientzia zabala eskatzen baitzaie.

3.3.2. Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren Kontrol Teknikoa

Ikuskaritza Legearen arabera (22. artikulua) Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari dagokio, besteak beste, Kontuen Ikuskaritza jardueraren funtzioa eta diziplina. Kontrol hau ofizioz egin ahal izango da, oro har, jendearen onerako denean edota interes legala frogatzen duenak eskatzen badu. Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak igortzen dituen ebazpenen kontra Ekonomia Ministerioan gora jotzeko errekurtoa jarri ahal izango da, bere ebazpenak administrazio-bidea bukatu egiten duelarik.

1988an, Ikuskaritza Legea igorri zenean, jarduera hau kontrol publiko indartsu batekin arautu zen, eta horrelaxe mantendu da 2002an ere, Lege Finantzarioaren ondorioz Ikuskaritza Legea aldatu izan denean. Alvarez-en arabera (2002) «ezagutu izan diren istilu ekonomikoen ondorioz, ikuskaritza-jarduera Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren kontrolpetik aldentzea eta, ondorioz, bai ikuskaritzaren arauketa, bai berrikuspen- eta zehapen-prozedurak kontuen ikuskaritzako profesionalen esku uztea, ez dirudi gertatuko denik». Rodrigo Rato ere, orduko Ekonomia Ministroa eta Gobernuko bigarren lehendakariordea (2002), ildo horretan azaldu zen ikuskaritza-elkarteei eta auditore guztiei barne-kontroletan zorrotzak izatea eskatu zienean jardueraren fidagarritasuna eta konfiantza berriro ere kolokan egon ez zedin. Halaber, onartu egiten zuen, kalitatearen kontrol-sistemak egokiak izateko elementu garrantzitsua dela jarduerarekiko independenteak diren profesionalen osaturiko erakunde publikoen kontrolpean egotea.

Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak aipatutako funtzioak betetzeko auditoreengandik behar duen informazio guztia lortzeko gaitasuna dauka eta horretarako beharrezkoak diren berrikuspenak egin ahal izango ditu. Auditoreek, aldi berean, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren esku jarri beharko dituzte eskatu zaizkien liburu, erregistro, agiri, informazio informatikoa, eta abar. Horrela izan ezean, edota Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren kontrolari eragozpenak jartzen badizkie, zehapen-prozedurari hasiera eman ahal izango zaio.

Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak egingo duen kontrolaren kostuei aurre egiteko finantzaketa behar denez, *Kostuen Ikuskaritza Txostenak Igortzeagatiko Tasa* ezartzen da. Tasaren zenbatekoa finkoa izango da: 80 euro edo 160 euro (ikuskaritza horretan fakturatutako ordainsariek 30.000 euroko kopurua gainditzen badute). Tasa horren kudeaketa eta bilketa, oro har, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari dagokio, baina epez kanpokoa balitz, hau da, bide exekutiboko bilketa, *Agencia Estatal de la Administración Tributaria* delakoaren eskuduntza izango litzateke.

Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak urtero kontrol teknikorako plana egingo du, baliabideen arabera eta ondorengo irizpideen arabera egokitzapenak eginez:

- Auditoreen ordezkari-tza-korporazioen kalitate-kontrolen maila.
- Auditoreek eta Ikuskaritza Elkarteek Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuari bidalitako informaziotik ondoriozta daitezkeen datu objektiboak.
- Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak beste bide batzuetatik ezagutu dezakeen informaziotik ondorioztatutako datu subjektiboak.
- Kontu-auditoreen kolektiboarekiko aplikatu behar diren irizpide estatistikoak.

Kontrol tekniko hauei hasiera emateko aztertuko diren auditoreak aukeratu ondoren, prozeduraren hasiera jakinaraziko zaio auditoreari eta bere korporazioari. Aldi berean, kontrol-lana beteko duten pertsonak izendatuko dira eta, hala balegokio, korporazioari laguntza eskatu ahal izango zaio. Azpimarratu egin behar da kontrol hauen helburua ikuskaritza-lanak arau teknikoekin bat datozela frogatzea dela eta, ondorioz, ez dela adierazi nahi auditoreak edo ikuskaritza-elkar-teek kontrol teknikoarekiko alegazioak egin ditzateke eta horretarako txostena igorri denetik 15 eguneko epea izango dute. Alegazio horien ebazpena Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuko presidentearen esku egongo da eta, beharrezko datuak aztertu ondoren, hauetariko bat izan daiteke:

Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak egiten dituen kontrolen emaitzak txosten batean laburtuko dira eta dagokionari emango zaio; Ikuskaritza Legea, Araudia edota Arau Teknikoen ez-betetze esanguratsurik egonez gero, txostenean egoera horren aipamen berezia egingo litzateke. Auditoreek eta ikuskaritza-elkar-teek kontrol teknikoarekiko alegazioak egin ditzateke eta horretarako txostena igorri denetik 15 eguneko epea izango dute. Alegazio horien ebazpena Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuko presidentearen esku egongo da eta, beharrezko datuak aztertu ondoren, hauetariko bat izan daiteke:

- Espedientea inolako tramiterik gabe amaitutzat jotzea.
- Espedientea itzultzea ekintza berriak egiteko helburuarekin.
- Zehapen-prozedurarekin hastea.

Presidentearen erabakia auditoreari jakinaraziko zaio, eta bererakin bat etorriko ez balitz, Ekonomia Ministerioan gora jotzeko errekurtsua jarri ahal izango da; errekurtsu horren ebazpenarekin administrazio-bideari amaiera emango zaiolarik.

4. Konklusioak

Ekonomia-merkatuaren globalizazioaren ondorioz, inbertsore eta hornitzaileek informazio finantzario konparagarria, gardena, esanguratsua eta fidagarria eskatzen dute. Ildo horretan, informazio ekonomiko-finantzarioari fidagarritasuna emateko erakunde profesionalek eta ikuskaritza-jarduerak daukaten sistema kalitate-kontrolaren prozedurena da, eta prozedura horiek, ikuskaritza-lanak zein herrialdetan egin diren kontuan izan gabe, homogeenak eta uniformeak izan beharko lirateke: kalitate-kontrola Europako ikuskaritza-merkatuan harmonizazioa lortu ahal izateko funtsezko eta beharrezko itema da.

Gure ustez, urteko kontuen ikuskaritza-lana zerbitzu publikoa izanik, ezin dugu utzi profesionalen esku bakarrik, eta ondorioz, ez deritzogu egoki auditoreen autorregulazioari. Hala ere, gaur egungo sistemarekin ere, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren kontrol-sistemarekin ez gatoz bat. Gaur egungo egoera kontuan izanik, egokiena profesionalak ere biltzen dituen erakunde publiko

bat egotea izango litzateke, era horretan, ikuskaritza-jardueran eragina daukaten alde guztiek hartuko bailukete parte jardueraren kalitate-kontrolaren prozeduretan.

Halaber, lanen kalitatean eragina daukaten faktoreen kontrola areagotu egin beharko litzateke, hala nola ikuskaritza-jarduerara sarbidea eta etengabeko pres-takuntza. Faktore horiek Europako herrialde guztietan homogeenak izan beharko lirateke eta kasuan kasu, egokiak; merkatu bakarra lortu nahi baldin bada, ezin-bestekoa da aipatu ditugun faktoreak aldatzea, Europako Gomendioa nahiko zabala baita (Europako Gomendioa herrialdeetan jarraitu beharreko kontzeptu orokorren oinarria denez, herrialde bakoitzaren esku uzten dira hainbat esparru, hala nola kontrola, berrikuspina eta arauketa, eta ondorioz, kontzeptu horietan maila ezberdinak aurkituko ditugu European bertan).

Auditorearen independentzia, bezero berrien onarpena edota dauzkagunekin jarraitzea, adituei kontsultak egitea, lan-paperak eta lanen berrikuspina ere, euren garrantzia dela eta, sakonkiago aztertu beharko liratekeen gaiak dira. Ikusi du-gunez, aurretiko kontrolak eta ondorengo kontrolak behar bezala egin behar dira ikuskaritza-lanak kalitatez egiten direla bermatu nahi bada.

Espainia, European lortu nahi den merkatu bakarrari begira, irizpideak berdintzeko prozesuan murgilduta dagoen herrialdea da, aldaketak gauzatzeko oinarria Europako Gomendioa izanik. Epe laburrari begira, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak Ikuskaritza Araudia onartu behar izango du Europatik datozen proposamenak indarrean sartu ahal izateko, baina tartean geratuko dira beste hainbat kontzeptu: korporazio bakarra izatea (gaur egun hiru korporazio izateaz gain, laugarren aukera bat ere badago: nahitaezkoa ez denez korporazioen bateko kide izatea ikuskaritzan jarduteko, auditore batzuek erabaki hau hartzen dute), kalitate-kontrolaren ezaugarriak berdinak izatea gure herrialdeko auditore guz-tientzat, auditorearen erantzukizuna mugatzea (gaur egun Espainiako auditoreen erantzukizun zibila mugagabea da), ikuskaritza-jarduera jarduera profesionaltzat hartzea, eta abar.

Bibliografia

- Aldama Txostena (2003): *Informe de la Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y Seguridad en los Mercados y en las Sociedades Cotizadas*. <http://www.cnmv.es/publicaciones/informefinal.pdf#search='informe%20aldama'>
- Álvarez Artime, E. M. (2002): "La modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas", *otsailaren 27a*, <http://www.expansióndirecto.com>
- Basagoiti Zavala, A. (2000): "La Información Financiera en la Nueva Economía", REAren Ikuskaritzako IX. Nazio Kongresua, Donostia, 1. liburukia, 16-26.
- Cadbury Committee (1992): "Report on the Financial Aspects of Corporate Governance - The Cadbury Report", The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, **18**, 93-139.
- Calvo Sanchez, J.A. eta beste batzuk (2002): "Globalisation And The New Economy : Changing The Accounting Map", 25th Annual Congress of European Accounting Association-en aurkeztutako komunikazioa.

- Cañibano Calvo, L. eta Castrillo Lara, L. Á. (2001): "La Independencia de los auditores en la Unión Europea", Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Udako Ikastaroak, Santander.
- Castellano, James G. (2002): "Restoring Public Confidence", *Journal of Accountancy Online Issues*, <http://www.aicpa.org/>
- Europar Batasuneko Batzordea (1996): "El Papel, la Posición y la Responsabilidad del Auditor Legal en la Unión Europea", Libro Verde, *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, **27**, erdarazko itzulpena azaroan argitaratuta,
http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/officialdocs_en.htm
- , (1998): "La Auditoría Legal en la Unión Europea: el Camino a Seguir" Jakinarazpena, http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/officialdocs_en.htm
- , (2000): "El Control de Calidad de la Auditoría Legal en la Unión Europea: requisitos mínimos" Gomendioa,
http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/officialdocs_en.htm
- , (2002): "La Independencia de los auditores legales en la Unión Europea: propuesta de Principios Fundamentales" Gomendioa,
http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/officialdocs_en.htm
- , (2003): "Refuerzo de la auditoría legal en la UE" Jakinarazpena,
http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/officialdocs_en.htm
- , (2004): Urteko Kontuen eta Urteko Kontu Bateratuen Ikuskaritza Legalari buruzko Europako Parlamentu eta Kontseiluko Arteztarau Proposamena,
http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/officialdocs_en.htm
- European Federation of Accountants and auditors for SMEs (2002): "Auditor Quality Assurance", <http://www.efaa.com>
- Federación de Expertos Contables Europeos (1998): "Proposal of International Standards on Auditing in the EU", <http://www.fee.be>
- García Delgado S. eta Ipiñazar Petralanda I. (2002): "Los Controles de Calidad: Un Proceso previo al mercado integrado de servicios de la Auditoría", ASEPUCren X. Jardunaldietan aurkeztutako komunikazioa, CD formatua.
- Gutiérrez, C. (2001): "El Control de Calidad en Auditoría: Nueva Recomendación de la UE", *Partida Doble*, **120**, 58-85.
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas; Kontuen Azterleri Zineginen Institutua (2001a): "El Control de Calidad. Planteamiento de un Sistema", *Cuadernos Técnicos*, **9**.
- , (2001b): "Control de calidad de las auditorías", *AECA*, **56**.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutua (1991): "Normas Técnicas de Auditoría", <http://www.icac.mineco.es>
- , (1993): "Norma Técnica sobre Control de Calidad", <http://www.icac.mineco.es>
- International Federations of Accountants (1981): "Control de calidad del trabajo de auditoría", IFACen Nazioarteko Ikuskaritza Arauak, NIA-7 (7. Nazioarteko Ikuskaritza Araua), ICJCE, 179-207.
- , (1992): "Medios de asegurar la calidad de la auditoría y de los servicios relacionados con la misma", *Declaración de Criterios del Consejo*, IFACen Nazioarteko Ikuskaritza Arauak, ICJCE, 541-556.
- , (2002): "IFAC's Code of Ethics for Professional Accountants", IFACen Etika Kode orraztua, <http://www.ifac.org/ethics/>
- Larriba Díaz-Zorita, A. eta Serrano Moracho, F. (1999): "La Ley de Auditoría Española, su significación y bases para una posible reforma", *Revista de Contabilidad*, **2**, 4. liburukia, 49-107.
- López Combarros, J. L. (2001): "Perspectivas de Reforma de la Contabilidad y de la Auditoría en España", *Asociación española de Contabilidad y Administración de Empresas*, **56**.

- Martínez Churiaque, J. I. (2000): "La Reforma Contable: Una necesidad", REAren Ikuskaritzako IX. Nazio Kongresua, Donostia, 4. liburukia, 20-56.
- Olivencia, M. eta beste batzuk (1998): *Código Ético de los Consejos de Administración*. Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- Registro de Economistas Auditores; Auditore Ekonomisten Elkargoa (2001a): "Propuesta de Reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas", Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Udako Ikastaroak, Santander.
- , (2001b): "Modelo de Manual de Organización y de Control de calidad", REA, 2. edizio orraztua.
- Sierra G. eta Orta, M. (1997): "Una responsabilidad básica del auditor: el control de calidad de la auditoría", ASEPUCren Ikuskaritzako II. Jardunaldietan aurkeztutako ponentzia, Santander.

