

Ikuskaritza-arauegian aldaketak: bide onetik gabiltza?

Sonia M. García Delgado eta Izaskun Ipiñazar Petralanda
Finantza Ekonomia I Saileko irakasle titularrak

Enron, WorldCom, Gescartera, BBVA eta beste hainbat enpresak azkenaldian burutu dituzten istilu ekonomikoek konfiantzan oinarrituta dagoen sistema ekonomikoa kolokan jarri dute. Sozietateek, euren itxura hobetzeko, kotizazioa igotzeko... ekitaldiko emaitzak manipulatu egin dituzte, eta ondorioz, jendeak galdu egin du enpresek ematen duten informazio ekonomiko-finantzarioan ipinitako konfiantza. Kontuen Ikuskaritzak ere, enpresen informazio ekonomiko-finantzarioa aztertu eta informazio horren fidagarritasunari buruzko iritzia eman behar duenez, ondorio latzak jasan behar izan ditu.

Jarduera ekonomikoa iskanbila horietan murgildurik, 1988ko Kontuen Ikuskaritza Legea berritzeko eta ikuskaritza lanbideak galdutako konfiantza berreskuratzeko, besteak beste, Sistema Finantzarioa Berritzeko Neurrien azaroaren 22ko 44/2004 Legea igorri zen. Lan honetan, Ikuskaritza Lege berrituak dakartzan aldaketak aztertzen dira, batez ere independentzia, batezintzasunak eta kalitate-kontrola. Bestalde, lege-indarrez etorritako aldaketa horiek nahikoa direneta hausnartu nahi da; izan ere, azken urteotan istilu finantzarioak areagotu egin dira tartean auditoreak egonik; arauketaren ondorioa izan al da? Aurreko Legea ez al zen nahikoa? Etika, bakoitzaren balioak... aldatu egin al dira?

Enron, WorldCom, Gescartera, BBVA and other corporate scandals occurred recently have created a public backlash on our reliability-based financial system (economic system). Major corporations have admitted to grossly exaggerating their profits in order to artificially boost the share price and achieve a better image. To some extent, corporate accounting practices have made public question the primary characteristic of reliability on financial reporting. Not only corporate corruption, but also auditing, considered to be a profession lead to financial oversight.

With the purpose to retain trust people, on 22 november 2002 was approved the 44/2002 Act, bringing up to date the previous Auditing regulation, in force since 1988. Throught this essay, we try to describe the proposals provided by the new endorsed Auditing act, with special reference to independence, incompatibility and quality control of auditors. On the other hand, we also try to analyse to wich extent the new reform will contribute to reduce the last years´ scandals. Was not efficient enough the 1988 Act? Professional ethics, moral values of our society are changing?

1. Sarrera

Badira 15 urte Kontuen Ikuskaritza Legea indarrean sartu zela, baina orain dela gutxira arte ez da inolako aldaketarik egon. Auditoreen Ordezkaritza Korporazioek, auditoreek eurek eta Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak (aurrerantzean ICAC, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) legea berriz aztertzeko aspalditik eskatu badute ere, azken boladan ezagutu izan ditugun finantza-istiluak (Enron, Worldom, Gescartera, BBVA...) eta, horien ondorioz, auditoreek jasan duten konfiantza eta ospeareen galera izan dira lege-aldaketa erraztu dutenak. Horrela, 2002ko azaroan, Sistema Finantzarioa Berritzeko Neurrien Legearen (Lege Finantzarioa) bitartez Kontuen Ikuskaritza Legearen zenbait atal berritu egin dira, gaur egungo merkatuko betebeharrei egokitzuz.

Aspaldidanik, profesional askoren ahotan dabilen kontua da Ikuskaritzan gauzak aldatzen ari direla. 1992an Cadbury Txostenak nolabaiteko kezkak biltzen zituen informazio finantzarioaren eta sozietatearen txostenei auditoreek eman beharreko babesaren inguruan. Horrek adierazten zuen informazioaren erabiltzaileek zeukaten konfiantza-maila baxua zela. 1996an, Europako Batasuneko kontuen auditoreen funtzio, ezaugarri eta erantzukizunari buruzko Liburu Berdeak, kontuen auditorearen funtzioa mundu-mailan eztabaidatu beharreko gaia dela aipatzen zuen. 1998an, Olivencia Txostenak, aurrekoen zentzu berean honakoa zioen: “Ezin dugu alde batera utzi, halaber, zenbaitetan presiopean aritzeagatik (Ikuskaritza Elkar-teak) ez dituztela jarrera eredugarriak izaten, eta horregatik, egokia liteke Administrazio Kontseiluei eta Ikuskaritza Batzordeei, ikuskaritza-elkarteentzat arriskutsuak izan daitezkeen egoeren aurrean adi egoteko eskatzea”.

Horren guztiaren ondorioz, eta bereziki azken istilu finantzarioen ondorioz, ikuskaritzari eta kontuen auditore edo ikuskariaren independentziari lotuta dauden gaiak zalantzan jarri dira. Egoera hobetzen hasteko, herrialde gehienek auditoreentzat arategi berria igorriko zutela zioten, eta Erakunde Begiraleek, ikuskaritza-elkar-teen zaintza-neurriak areagotu egingo zituztela. Premiazkoa zen lanbideak jasan-dako konfiantza-galera berreskuratzeko eta informazio finantzarioaren sinesgarri-tasunarekiko auditoreen egoera indartzeko (Calvo eta beste batzuk, 2002).

Europako mugimenduei jarraituz, kontabilitate eta ikuskaritza arloetako harmo-nizazioaren prozesuarekin bat etorri, gure herrialdean ICACek Kontuen Ikuskaritza Legearen zenbait atal aldatu egin ditu Lege Finantzarioa dela medio. Aldaketa horiek izango dira ondoko ataletan aztertuko ditugunak. Baita izandako aldaketak nahikoak izango ote diren ere, auditorearen ospea berreskuratzeko, ikuskaritza lanbidea berriro zalantzan ez jartzeko, auditoreak kalitatezko lanak egitera bul-tzatzeko, eta abar.

2. Aurretiko kontrolaren beharra: auditorearen prestakuntza zalantzan

Edozein lanbidetan, lanaren emaitzak ez direnean behar bezala balioztatzen, honako bi galdera hauek egin behar dira: lan horiek egiten dituzten profesionalek, kalitatezko lanak aurrera ateratzeko beharrezko baldintzak betetzen dituzte?

jendea ohartzen al da profesional horiek prestakuntza teoriko eta praktikoko egokia daukatela?

Gaur egun ikuskaritza lanbideak jasaten duen konfiantza eta osperik eza, ikuskaritza-lanen kalitate eskasak sorrarazi duela pentsa daiteke, auditoreen prestakuntza profesionala zalantzan jarriz. Lana desegokia denean, lan hori burutu duen pertsonak ez daukala prestakuntza profesional egokia izan daiteke lehenengo bururatzen zaiguna, eta etorkizuneko lanen kalitatea hobetuko bada, lehenengo pausua, prestakuntza hori hobetzea izango litzateke. Horretarako, aurretiazko prestakuntza ez ezik, etengabeko prestakuntza eta kontrolak ere ezinbestekoak izango dira.

Zentzu horretan, Lege Finantzarioak ikuskaritza-jarduerarako aurretiko kontrolarekin zerikusia duten zenbait arlo aldatu ditu: jarduera gauzatzeko bete beharreko baldintzak eta prestakuntza alde batetik, eta lanbidean mantentzeko baldintzak, bestetik.

2.1. Kontuen ikuskaritzan jarduteko baldintzak

Oro har, oso ondo onartu den aldagetakorik bat gaitasun profesionalaren azterketari buruzkoa da. Legearen 7.5 artikulua araberak, azterketa-deialdia bakarra izango da eta Auditoreen Ordezkaritza Korporazioek elkarrekin proposatu beharko dute; horrela izan ezean, subsidiarioki ICACek egingo du. Edozein kasutan ere, ICACek deialdia onartu egin beharko du eta Ekonomia Ministerioaren agindu bidez argitaratu.

Lege-aldaketa hori onartu baino lehen, Korporazio bakoitzak bere deialdia egiten zuen, bere tribunalarekin. Baina, nahiz eta azterketa-deialdi guztiek baldintza orokor batzuk bete behar zituzten, ez zen ziurtatzen gaiei buruzko, erraztasun-zailtasunari buruzko eta beste hainbat kontzeptuari buruzko erabateko uniformetasuna; izan ere, ezberdintasun esanguratsuak egon zitezkeen. Deialdi bakarrekin, aldiz, ezinezkoa da azterketa ezberdinak egotea eta prozesuak gardentasun handiagoa erakustez gain, guztiek aukera berdinak dituzte.

Bestalde, Korporazioek *elkarrekin* egin beharko dute azterketaren deialdia, eta horrela izan ezean, ICACek egingo du. Egoera horrek ez du lanbidearen ospe ona berreskuratzen lagunduko baldin eta Korporazioek iritzi ezberdinak badituzte eta tartean ICAC sartu behar baldin bada. Hortaz, Korporazioak hori gerta ez dadin sailtuko dira, eta horrek eragin positiboa izango du lanbideak berreskuratu nahi duen konfiantza erdiesteko.

Lege Finantzarioak dakarren beste aldagetakorik bat, zenbait funtzionario publikoren egoerari dagokio: sektore publikoko kontuen ikuskaritza gauzatzeko beharrezkoa den prestakuntza eta funtzioarekin zerikusia duten funtzionarioek, baita Erakunde Finantzario edota Sozietate Aseguratzailen egoera finantzarioa eta ondarea aztertu eta ebaluatzen dituztenek ere, kontuen auditore izateko aukera izango dute. Horretarako, ez dute inolako azterketarik egin beharko, gaitasun praktikoa lortzeko euren lanarekin nahikoa izango dute (Kontuen Auditoreen Erregistro Ofizialean —aurrerantzean ROAC, Registro Oficial de Auditores de Cuentas— izena emanda daukan auditore jardulari batek egiaztatu beharreko esperientzia), eta gutxienez

hiru urteko esperientzia eskatuko zaie. Gure ustez arriskutsua izan daiteke inolako prestakuntza gehigarririk eskatu gabe zenbait profesionali (funtzionario publikoei) ROACen izena ematen uztea, batez ere lanbidearen ospea, kalitatea, sinesgarritasuna, etab. horren une txarrean daudenean.

Dena den, Ikuskaritza Lege berrituak badauzka prestakuntzari buruzko zenbait hutsune. Zenbait gai garrantzitsu zehaztu gabe geratu dira eta horien artean hauek azpimarratzen ditugu: ez da ezer zehazten azterketa-deialdien aldizkakotasunari buruz, ezta Europako Batasunean edota beste herrialde batzuetan jadanik kontuen auditore diren profesionalen homologazioaz edo hemen lan egiteko baldintzei buruz ere, eta oraindik ez da derrigorrezkoa Korporazio bateko kide izatea. Halaber, ez da bereizten prestakuntza teorikoko gaien edukia, ez ikuskaritza-lanetan dihardutenentzat ezta kontuen auditore izan nahi dutenentzat ere.

2.2. Nahitaezko prestakuntza jarraitua

Ikuskaritza Lege berrituko 6.4 artikulua dioenez, Araudiz adieraziko diren baldintzen arabera (Araudi berritua prestatzen dihardute eta behin-behineko testua argitaratu gabe dago), ROACen izena emanda daukaten kontuen auditoreek, prestakuntza jarraituko ikastaroak egin beharko dituzte; kontuan izanik, ikuskaritza-lanen kalitatean eragin zuzena daukan faktorea dela.

Aldaketa hori gauzatu arte, zenbait Korporaziotan prestakuntza jarraitua eskatzen zitzaizen kideei, baina Legez araututa ez zegoenez, ez zen derrigorrezkoa. Hala ere, Korporazioek egin zezaketen lana ez da nahikoa, oraindik ia auditoreen %39 ez baita inolako Korporazioko kide, eta ondorioz, ez dituzte ikastaroak egin behar izan.

Prestakuntza jarraituari lotuta dagoen beste arlo bat eta Ikuskaritza Lege berrituan aipatzen ez dena, ROACen ez-jardulari izatetik jardulari izatera gerta daitekeen egoera-aldaketa da. Egoera batetik bestera aldatzeko eskatzen den baldintza bakarra fidantza osatzea da, kontuan izan gabe, batetik, zenbat denbora igaro den egoera batetik bestera eta, bestetik, burututako prestakuntza jarraituko ikastaroak. Auditorearen prestakuntza eta lanen kalitatea hobetzeko ekintzak gauzatzeak ez dauka zentzurik, ikuskaritza-jardueratik kanpo egon diren profesionali berriro jarduerara bueltatzeko ez bazaie inolako prestakuntzarik eskatzen eta zuzen-zuzenean Ikuskaritza Txostenak sinatzeko aukera badute.

3. Auditorearen independentzia

Ikuskaritza-lanen kalitatearekin zerikusia daukan beste faktore bat *independentzia* da, azken urteotan oso ezaugarri eztabaidatua izan dena. Kontuen auditorea lanean independentziaz ez aritzea izan da, gehienetan, istilu finantzarioetan nahasteko arrazoia, eta hori dela eta, herrialde askotan, geurean barne, auditoreen ezaugarri hori zehatz-mehatz ari dira arautzen.

Europako Gomendioari (2002) jarraituz, Ikuskaritza Lege berrituak, 8.1 artikuluan honako hau adierazten du: “kontuen auditoreak independenteak izan eta eman (independente “itxura” izan) behar dute, ikuskaritza-lanari uko egin behar izanik kontabilitate-agiriak berrikustean objektibotasuna zalantzan egonez gero”.

Independente “itxura”ren kontzeptua oso aldagai arriskutsua da, batik bat, auditorea benetan independentea izan daitekeelako baina, aldiz, jendeak edo ICACek horrela ez dutelako ikusten, edo alderantziz. Nork aztertu beharko luke, eta ondorioz erantzukizuna izan, auditoreak independentea ematen duen ala ez? ICACek? Bortere judizialek? Zer gertatuko litzateke independentea izan ez arren, “itxura” ematen badu? Oso kontzeptu subjektiboa izateaz gain, erabat zaila da hori frogatzea.

Independentziaren ezaugarria, ikuskaritza lanbideak daukan garrantzitsuena da, auditoreek beren jarduera printzipio eta arau etikoekin bat etorritik gauzatzen dutela frogatzeko. Ikuskaritza Lege berrituaren arabera, ICAC izango da independentziaren araua betetzen den ala ez zehazteko erantzukizuna izango duen erakundea. Horretarako, nolabaiteko neurriak hartu ditu, hala nola kontuen ikuskaritza ez diren zenbait lan egiteko debekua (bateraezintasun-egoerak), auditoreen derrigorrezko errotazioa, Ikuskaritza Batzordeak sortzea, ordainsariak publikoak izatea eta jadanik indarrean dauden kalitate-kontrolak indartzea.

3.1. Bateraezintasunak

Kontuen Ikuskaritza Lege berrituak murriztu egiten ditu auditoreak sozietate bati eskaini diezazkiokeen zerbitzuak, hau da, auditorea lanean zergatik ez den objektibotasunez eta zintotasunez aritzen aztertu beharrean, bere zerbitzuen artean bateraezintasun-egoerak areagotzen ditu, era independentean edo menpekotasunik gabe ez jokatzearen arrazoia horretan oinarrituko balitz bezala. Argi dago, legeak eta arauak ezinbestekoak direla ikuskaritza-jarduera konfiantza eta kalitate-maila egokiaz gauzatzen dela ziurtatzeko, baina esperientziak frogatu duenez, ez dira nahikoa; legea betetzeaz gain, beharrezkoa da kontuen auditoreei lanbide-gaitasuna eta jokaera etikoa eskatzea.

Europako Batasunak 2002an “Europako Batasunean kontuen auditoreen independentzia: oinarritzko printzipioak” zeritzon Gomendioa onartu zuen. Bertan, independentziaren ezaugarri orokor guztiak bi sailetan bildu ziren: A sailean, kontuen auditoreak independenteak izateko oinarritzko baldintzak eta independentzia-arauak nori aplikatu zehazten da. B sailean, independentzia zalantzan edo arriskuan jar dezaketen egoerak eta egoera arriskutsu horiek ekiditeko auditoreak hartu beharreko neurriak zehazten dira.

Estatu Batuetan, 2002ko udan onartutako Sarbanes-Oxley Legearekin, kotizatzen duten sozietate-taldeei Gobernu Korporatibo, administratzaileen erantzukizuna eta ikuskaritza-lanaren gainbegiraketari buruzko gaitan arautegi berria ezarri zaie. Lortu nahi den helburu nagusia da sozietateek igortzen duten kontabilitate-informazioari fidagarritasuna ematea eta, horretarako, ikuskaritza-elkarteen independentziari buruzko irizpideak zehaztea izan da pausu bat.

Gure herrialdean, esan dugun bezala, Ikuskaritza Lege berrituak mugatu egiten ditu auditoreak egin ditzakeen beste lan-mota batzuk, eta egoera hori bereziki ezkorra da auditore indibidual eta ikuskaritza-elkarte txiki eta ertainentzat. Ondorioz, jadanik oso ikuskaritza-elkarte gutxiren esku dagoen merkatuaren egoera ez da aldatuko eta lanbideak gutxi horien esku jarraituko du. Dena den, Araudiaren garapena eta ICACen arlo honi buruzko adierazpenak funtzezkoak izango dira auditorearen independentzia eta independentziaren “itxura” ziurtatzen duten bateraezintasun-egoerak ezagutu eta zehazteko.

3.2. Errotazioa

Kontuen Ikuskaritza Legearen jatorrizko idatziaren (1988) 8. artikuluko 4. atalean, kontuen auditoreen derrigorrezko errotazioa biltzen zen: “Enpresa batek ezin izango du kontuen auditorea hiru urte baino epe laburrerako kontratatu, ezta bederatzi urte baino epe luzeagorako ere, eta enpresak ezin izango du auditore berbera kontratatu, aurreko kontratua bukatu eta hiru urte igaro arte”. Hala ere, Erantzukizun Mugatuko Sozietateen 2/1995 Legearen bidez errotazioa ezabatu egiten da, berriro hasierako egoerara bueltatzeko 2002ko Lege Finantzarioarekin.

Errotazioari dagokionez, Lege Finantzarioak Ikuskaritza Legean eragin dituen aldaketak hurrengo taulan laburtzen dira:

NORI ERAGITEN DIO?

Ondoko sozietateetako Kontuen Ikuskaritza egiten duten auditoreei:

- a. Gainbegiraketa Publikora azpiratuta dauden sozietateetako auditoreei;
- b. Baloreen bigarren mailako merkatu ofizialetan kotizatzen duten sozietateetako auditoreei;
- c. Negozio-zenbateko garbia hogeita hamar milioi euro baino handiagoa duten sozietateetako auditoreei.

KONTRATAZIO-BALDINTZAK

1. Auditoreak hasierako epe konkretu baterako kontratatuko dira. Hasierako epea ezin izango da hiru urte baino laburragoa eta zazpi urte baino luzeagoa izan.
2. Lanaren erantzukizuna daukan auditoreak eta ikuskaritzako lan-taldean parte hartu dutenek izango dute errotazioaren derrigortasuna.
3. Pertsona horiek berriro enpresa bera ikuskatzeko, hasierako kontratua bukatzen denetik hiru urteko epea igaro beharko da.

Enpresa batzuen kasuan errotazioa derrigorrezkoa izatea, egokia ez ezik zentzuzkoa ere bada, baldin eta auditorea eta bezeroaren artean egon daitekeen gehiegizko konfiantza ezabatzen bada eta, ondorioz, auditore profesionalaren objektibotasuna eta zintzotasuna bermatzen badira. Hala ere, ez dugu uste auditorearen independentzia ziurtatzeko soluzioa hori denik, berriro ere, auditore indibidual eta ikuskaritza-elkarte txiki eta ertainen kalterako baita. Auditore indibidual eta elkarte txikiek ez daukate auditore erantzulea eta lan-taldea oso-osorik aldatzeko gaitasunik eta, ondorioz, bezeroa uztera beharturik egongo dira, jarrera ezin hobea izanda ere. Hala ere, bere alderdi positiboa ere badauka horrek; izan ere, auditoreak bezeroa ez galtzen saiaturiko dira eta, horretarako, auditore indibidual eta elkarte txiki eta ertainen artean akordioak bultzatuko dituzte. Akordio horiek modu eraginkorrean eragin dezakete merkatuan, elkarte handiek kompetentzia handiagoa izango baitute.

Bestalde, errotaziorako ezarri den 30 milioi euroko mugari oso kopuru txikia deritzogu, ez baitu kontuan hartzen gure errealitate ekonomikoa (gaur egun, enpresa ertain gehienek gainditzen dute zenbateko hori) eta gainera, Europako Gomendioak (2002), gure legea aldatzeko oinarria izan denak, ez du fakturazioari buruzko ezer aipatzen errotazioa adieraztean.

3.3. Ikuskaritza Batzordea

Baloreen bigarren mailako merkatu ofizialetan kotizatzen duten sozietateek derrigorrean Ikuskaritza Batzordeak izan beharko dituzte (Sistema Finantzarioa Berritzeko Neurrien Legearen 47. artikulua). Ikuskaritza Batzordearen eginkizunen artean, besteak beste, honako hauek aipa ditzakegu:

- Batzar Orokorra informatzea
- Barne Ikuskaritzaren zerbitzuak aztertzea
- Barne Kontrol eta Informazio Finantzarioko Prozesuak ezagutzea
- Administrazio Kontseiluari kontuen auditorearen izendapena proposatzea
- Kontuen auditoreekin harreman profesionala mantentzea, independentzia arriskuan jarri gabe
- Barne Kontroleko Ahultasun Esanguratsuen gutuna jasotzea

Ikusten denez, Ikuskaritza Batzordearen garrantzia dauzkan eginkizunetan oinarritzen da; izan ere, eginkizun horiei esker, enpresaren kudeaketa egokia eta auditoreak enpresako kudeatzaileengandik “independentek” izaten lagundu ahal izango du batzordeak. Batzordea izango da kontuen auditorearekin arituko dena enpresaren izenean, zuzendaritzak auditorearen lanean egin dezakeen presioa ekiditearren. Dena den, Ikuskaritza Batzordea behar bezala aritzeko funtsezkoa da nortzuek osatu beharko luketen zehaztea: gehiengoa kontseilari ez-exekutiboek osatu beharko lukete eta horien artean presidentea aukeratu. Presidentea lau urterik behin aldatu beharko da, nahiz aldatu eta urtebetera berriz ere aukeratu ahal izango den. Kontseilari exekutiboak ezin izan daitezke Ikuskaritza Batzordeko kide, baina batzordeak eskatuz gero informazioa ematera joan beharko dute.

Hasieran esan dugun bezala, Lege Finantzarioa indarrean sartu denetik Ikuskaritza Batzordea nahitaezkoa da sozietate batzuentzat, hala ere, benetan martxan jarri diren ziurtatu beharko da. Horretarako Baloreen Merkatuko Nazioarteko Batzordeak (CNMV, Comisión Nacional del Mercado de Valores) kotizatzen duten sozietateei galdera-sorta bana bidali die Batzordea existitzen den galdetuz, noiz jarri den martxan, zein diren funtzioak..., eta Batzordea martxan jarri ez duten sozietateek zergatia jakinarazi beharko diote.

3.4. Ordainsariak jakinarazi

Auditoreak, independentea izateaz gain, independentea dela *eman* behar du (independentzia “itxura”), eta auditorea eta enpresaren arteko lotura ekonomikoak “itxura” hori zalantzan jar dezake. Horregatik, garrantzitsua da ikuskaritza-txostenean eta informazio finantzarioan interesa daukatenek auditorea eta enpresaren arteko kontratua ezagutzea (lotura ekonomikoa); ordainsariak ezagututa pentsa dezaketelako zenbatekoa esanguratsua ez dela edota prestatutako gainerako zerbitzuak kontuen ikuskaritzarekiko bateragarriak direla.

Europako Gomendioa (2002) auditoreak bezero bakoitzarengandik zenbateko ordainsariak jasotzen dituen jakinaraztearen alde azaltzen da, horrela, ekonomikoki egon litekeen menpekotasuna aztertu eta auditoreak inolako presiorik gabe jardun dezakeen ebalua daitekeelako. Ikuskaritza Lege berrituak, Europako

Gomendioari jarraitzen dio eta auditoreek jasotzen dituzten ordainsariei buruzko gardentasuna areagotu egiten du. Horretarako, kontuen auditoreak ICACi eman beharreko informazioan ikuskaritza-lanaren ordu eta ordainsariak eta bezero bakoitzari prestatutako gainerako zerbitzuen ordu eta ordainsariak bilduko ditu, besteak beste, eta gainera, sozietateen urteko kontuen memorian, auditorearen ordainsariak azalduko dira.

Memorian ordainsariak azaltzeak bi ondorio dauzka: batetik, enpresaren erantzukizuna izango da auditoreari buruzko informazioa urteko kontuetan ematea. Bestetik, auditoreak urteko kontu horiek ikuskatu beharko ditu, eta memoriak informazio nahikoa biltzen duen aztertu. Ordainsarien zenbatekoa adierazten ez bada, bere erantzukizuna izango da ikuskaritza-txostenean salbuespena eta salbuespenaren zenbatekoa adieraztea, ezin baitu esan zenbatekoa ezagutzeko nabaritasun nahiko eta egokirik ez daukala.

4. Kalitate-kontrolen betebeharrak gehiago

4.1. Sarrera

Kalitate Kontrolari buruz Europako Gomendioak (2000) honakoa dio: “Europako Batasunean auditoreen iritziak gutxieneko bermea eman beharko lioke informazio finantzarioaren fidagarritasunari. Horretarako, Europako Batasuneko herrialdeek ikuskaritza legalak gauzatzen dituzten auditoreak kalitate-kontrol sistemetara azpiratuta daudela ziurtatzeko neurriak hartu beharko lituzkete”. Halaber, Gomendioaren esanetan, Kalitate Kontrol sistema horiek ikuskaritza-jarduerarik gauzaten ez duten profesionalen gehiengoak osatu beharko lituzke.

Zentzu horretan, Lege Finantzarioak adierazpen berdinei jarraitzen die nahiz eta gure kasuan lege-indarra duen kontrola areagotu egiten den. ICACek, dauzkan giza baliabide eta baliabide teknikoak erabiliz, kontrol teknikoak, kalitate-berrikustekak, informazio-diligentziak eta abar egiten jarraituko du finkaturiko kontrol-planetan oinarrituz eta Korporazioek egin dezaketen berrikuspenaz gain (Gutierrez, 2003). Halaber, informazioa lortzeko edo egiaztatzeko, nahi adina berrikuspen egin ditzake, eta horiek non egin ere erabaki dezake (auditorearen edo Ikuskaritza Elkartearen bulegoetan zein ICACen egoitzetan). Egoera horretan, ikuskaritza-jarduerako profesionalen zalantza da kostu horiek (bidaiak, mantenua, pertsonala, etab.) nork ordainduko dituen. Zentzuzkoena ICACen kontu joango direla pentsatzea izango litzateke, berak egingo duen kontrol-zerbitzuagatik kobratu egingo baitu. Hala ere, ez dago oso argi, Ikuskaritza Lege berrituan ez baita ezer aipatzen eta Araudiak zer dioten ikusi beharko da.

Korporazioek, ICACen kontrolaz gain, euren kideen lanen kalitatea kontrolatzen jarraituko dute, nahiz eta hemendik aurrera derrigorrean egin behar diren (beharrezkoak ez diren bikoiztasunak ez egotea komeniko litzateke), eta urte bukaeran kontrol horien *emaitza individualizatuak* ICACi jakinarazteko agindua dagoen. Halaber, kontrolen emandako aldaketen garrantzia dela eta, Korporazioek, bakoitza bere kabuz, kideei kalitaterako barneko kontrol-sistemak hobetzen, lanen kalitatea hobetzen eta independentziaren inguruko arazoetan soluzioak bilatzen laguntzea erabaki dute Tutoretza-zerbitzua sortuz. Horrela, adibidez, Auditore Ekonomialarien Elkargoak (aurrerantzean REA, Registro de Economistas Auditores),

Lanbide Prestakuntza Praktikorako Zerbitzua ("Servicio de Formación Práctica Profesional") sortu du, kide diren auditoreek izan dezaketan edozein zalantza edo arazoren aurrean laguntza edota aholkuak emateko.

4.2. Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren tasa

Aipatu dugun ICACen eskumenari aurre egiteko, hau da, Kalitate Kontrola orain arte baino sakontasun handiagoz egiteko eta, horrela, etorkizunean ikuskaritzalanen kalitatea ziurtatzeko, auditoreek ikuskaritza-lan bakoitzagatik derrigorrean ordaindu behar duten *Tasa* ezarri da, finantzaketa-sistema bezala. Tasa hori ROACen jardulari bezala izena emanda duten auditoreek ordaindu beharko dute, beti ere ikuskaritza-txostenak igortzen badituzte, igortzen den txosten bakoitzeko ordaintzen baita.

Tasa horren ondorioetariko bat, bai profesionalarentzat bai enpresarentzat, minutak garestitzea izango da, orain arte administrazioak auditoreari doan prestatzen zion zerbitzua finantzatzea baitu helburutzat. Zentzu horretan, normalena kostua bezeroari kargatzea izango litzateke, eta beraz, enpresek, egin zaien ikuskaritza-zerbitzua ordaintzeaz gain, zerbitzu horiez gain ICACek gauzatuko duen kalitate-kontrolaren kostua ere ordaindu beharko dute.

Korporazioen bateko kide ziren auditore eta ikuskaritza-elkarteak Korporazioaren kalitatearen kontrolpean egon dira orain arte, hortaz, ez dauka zentzurik orain ICACek Korporazioek jadanik eskaintzen zuten zerbitzuagatik kobratzea. Hori dela eta, gure ustez, Tasa korporazioetako kide ez diren kontuen auditoreei aplikatu beharko litzateke, horiei egin beharreko kalitate-kontrolak ICACek egin behar dituelako derrigorrean. Halaber, gaur egun dauzkagun hiru Korporazioetako batean kide izatea nahitaezkoa izango balitz, tasaren ordainketa ezabatzeko aukera egongo litzateke, Korporazioek eskatu duten bezala (REA, 2003b).

Tasaren zenbatekoa, gai eztabaidagarria hau ere, zenbateko absolutuetan finkatu da, fakturatutako zenbatekoaren arabera bizkoituz (igorritako Ikuskaritza Txosten bakoitzagatik tasaren zenbatekoa 80 euro dira, eta ikuskaritza lanagatik fakturatutako ordainsarien zenbatekoak 30.000 euro gainditzen baditu, tasa txosteneko 160 eurora bikoitzen da). Gure ustez, zenbatekoak ikuskaritza-txosten bakoitzean fakturazten denaren portzentajea izan beharko luke, horrela izan ezean, eta oraingo sisteman gertatzen den bezala, fakturazio gutxiko txosten asko igortzen dituzten auditoreak kaltetu egiten baitira.

4.3. Zehapen-araubidea

Europako Batasuneko Gomendioak (2000) eskatzen du kalitate-kontrolen emaitzen eta zigorrak edo zehapenak ezartzearen artean lotura zuzena egotea, arauketa-sistemaren arabera. Zentzu horretan, Lege Finantzarioak zehapen-araubide ezberdina dakar aurrekoarekin konparatzen badugu, eta gure ikuspuntutik zorrotzagoa da, oro har.

Korporazioei erantzunez, Kontuen Auditore Azterlari Zineginen Institutuari bereziki (IACJCE, Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España), zehapenen sailkapen berria ezartzen da: oso larriak, larriak eta arinak. Bestalde, ICAC izango da orain ere, auditoreak zehatzeko gaitasuna izango duena, ICACi

bere eskumenak gauzatzeko behar duen informazioa ez ematea edo eragoztearau-hauste oso larritzat hartuz.

Arau-hauste larrien artean bi dira aipagarrienak: batetik, ikuskaritza-lanean, eta ondorioz, ikuskaritza-txostenean eragin esanguratsua izan *lezaketen* ikuskaritza-arauak ez betetzea. Oso zaila baldin bada “eragin esanguratsua” zer den zehaztea, zailtasuna areagotu egiten da “lezakete” hipotetikoarekin, eta etorkizunean gauzak erraztu ordez korapilatu egingo dira, lanbidearen osperei laguntza gutxi eskainiz. Bestetik, ikuskaritza-lanak ROACen jardulari bezala izena emanda eduki gabe egitea, arau-hauste larrien artean sailkatu berri da. Egoera hori larria dela argi egon arren, aurreko legean horri buruz ez zen ezer aipatzen, hortaz, orain arte horrela ari ziren auditoreen lanak arreata handiagoz aztertu beharko dira. Arau-hauste arinen artean prestakuntza jarraitua ez betetzea izango litzateke aipagarriena, prestakuntzak daukan garrantzia agerian utziz.

Burututako arau-hausteei jarritako zehapenak ere gehitu egiten dira, batez ere arau-hauste oso larriei dagozkienak. Isun ekonomikoek dagokienez, elkarteei aplika dakizkiekeenak handiak dira, berdin hartu baitira elkarte txiki, ertain eta handiak.

Taulan, zehapen-motaren araberako zigor ekonomikoek ikuskaritza arautzen hasi zenetik izan duten eboluzioa azaltzen da:

	Ik. Legea (1988)	BPLk berriztutako Ikuskaritza Legea	LFk berriztutako Ikuskaritza Legea
Oso larriak	_____	_____	<p>Arau-hauslea: auditore indibiduala Min: 12.001 / Max: 24.000</p> <p>Arau-hauslea: Ikuskaritza Elkartea a) Kontuen ikuskaritza-lanak Min: ikuskaritzagatik fakturatutako ordainsarien %10,1 edo 300.000 edo arau-haustea burutu den ikuskaritza-lanean fakturatutako ordainsarien seikoitza. Max: ikuskaritzagatik fakturatutako ordainsarien %20. b) Beste lan batzuk Min: 18.001 Max: ikuskaritzagatik fakturatutako ordainsarien %20.</p> <p>Arau-hauslea: Ikuskaritza Elkarteko Bazkidea Min: 12.001 / Max: 24.000</p> <p>Arau-hauslea: auditore indibiduala a) Kontuen ikuskaritza-lanak Min: 6.001 / Max: 12.000 b) Beste lan batzuk Min: 6.001 / Max: 12.000</p>
		<p>Arau-hauslea: auditore indib. / Ik. Elkartea Min: 3.005,06 Max: ikuskaritzagatik fakturatutako ordainsarien %10.</p>	

Larriak	————	Arau-hauslea: Ikuskaritza Elkarteko Bazkidea Min: 3.005,06 Max: 12.020,24	Arau-hauslea: Ikuskaritza Elkartea a) <i>Kontuen ikuskaritza-lanak</i> Min: 150.000 edo zehapena jarritako ikuskaritzalanean fakturatutako ordainsarien hirukoitza. Max: ikuskaritzagatik fakturatutako ordainsarien %10. b) <i>Beste lan batzuk</i> Min: 6.001 Max: ikuskaritzagatik fakturatutako ordainsarien %10. Arau-hauslea: Ikuskaritza Elkarteko Bazkidea Min: 3.001 / Max: 12.000
Arinak	————	3.005,06 eurora arte	Arau-hauslea: auditore indibiduala 6.000 eurora arte. Arau-hauslea: Ikuskaritza Elkartea 6.000 eurora arte.

BPL = Baliabide Propioen ekainaren 2ko 13/83 Legea.

LF = Sistema Finantzarioa Berritzeko Neurrien azaroaren 22ko 44/2002 Legea (Lege Finantzarioa).

Kontuen auditoreek urte asko eman dituzte lege berritu honek ekarri dituen zenbait aldaketa eskatzen. Alde batetik, Araubide Erkidea ezartzen da, eta ondorioz, kontuen auditoreek euren arau-hausteez sorrarazitako kalteen aurrean soilik erantzungo dute, Zuzenbide Pribatuaren arabera. Beste alde batetik, ezabatu egiten da ikuskaritza-elkarteetan bazkide bakar baten ekintzengatik erantzukizuna guztiena izatea. Horrela, kontuen ikuskaritza ikuskaritza-elkarte bateko auditore batek egiten badu, elkarteak eta txostena sinatu duen auditoreak soilik, solidarioki erantzun beharko dute.

5. Auditorearen lanbideko sekretua eta Erakunde Begiraleen informazio beharra

Lanbideko sekretuak, lanaren jardueran lortutako informazioa babespekitasun edo konfidentzialtasunean mantentzera behartzen du auditorea, bezeroak onartzen baldin badu edota jendearen intereserako baldin bada salbu. Gainera, auditorearen iritzia oinarria diren lan-paperak auditorearen berarenak izango dira, bere ardura izanik paper horiek babestuta eta ondo gordeta edukitzea.

Ondoko taulan, ikuskaritza-kontratuko klausuletan adierazitakoaren kalterik gabe, ikuskaritza-lanen dokumentazioa kasuan kasu nortzuek azter dezaketean azaltzen da (Ikuskaritza Legea, 2002), guztiek lanbideko sekretua mantendu beharra izanik:

Nork	Noiz
<ul style="list-style-type: none"> ICAC 	Legez dauzkan eskumenak betetzeko (kontuen ikuskaritza-jardueraren kontrola eta diziplina-funtzioak).
<ul style="list-style-type: none"> Espainiako Bankua Baloreen Merkatuko Nazioarteko Batzordea Aseguru eta Pentsio Fondoen Zuzendaritza Orokorra 	Euren gainbegiraketa eta kontrolera azpiratuta dauden sozietateei buruzko eskumenak jarduteko soilik, beti ere, egoera oso larrietan eta beharrezkoa den informazioa ez dutenean sozietatetik lortu.
<ul style="list-style-type: none"> Kontuen Auditoreen Ordezkaritza Korporazioak 	Euren kideen ikuskaritza-lanen kalitatea kontrolatzeko soilik, hau da, kalitate-kontrolak gauzatzeko.
<ul style="list-style-type: none"> Beste batzuk 	Epaibidezko ebazpenek horrela adierazten dutenean edo legez onartuta daudenean.

Taulan ikusten den bezala, Lege berrituarekin ICACek arrazoi berri bat izango du (aurretik zeukan kontrol teknikoaz gain) ikuskaritza-lanaren paperak aztertzeko: kontuen ikuskaritza-jardueraren kontrola eta diziplina-funtzioa betetzea. Orain arte, ikuskaritzaren kontrol-prozedura hasteko nahikoa zen denuntzia bat egotea, Lege berrituarekin, aldiz, ofizioz hasiko da herri-onurarako baldin bada, denuntziaren kasua desagertuz (Ikuskaritza Legearen 22.2 artikulua ezabatzen da). Hala ere, zalantza bat daukagu: noiz izango da herriaren onurarako edo noiz eskatuko du herri-onurak? REAk diotenaren arabera (2002) eta ordaindu behar den Tasa kontuan hartuz, badirudi “beti” izango dela.

Badaude beste bi egoera Lege berrituak azpimarratu gabe utzi dituenak eta gure ustez araututa egon beharko luketenak. Batetik, lege berritua indarrean sartzen denetik jende gehiagok azter ditzake auditorearen lan-paperak, batez ere Erakunde Begiraleei dagokienez, baina ez da ezer esaten auditoreak informazioa borodatez eman nahi dueneko egoeraz. Bazkide, administratzaile, Erakunde Begirale eta abarren interesentzat ezinbesteko informazioa ezagutuko balu auditoreak, arazo etiko baten aurrean aurkituko litzateke: lanbideko sekretua mantendu ala zenbait interesentzat beharrezkoa den informazioa jakinarazi babespekotasuna apurtuz.

Bestalde, arau-hauste oso larri eta larrien kasuan, ICACek arau-haustearen alde dispositiboak bere buletinean (BOICAC, Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) argitaratuko direla dio, baita kasu guztiak, amonestazio pribatua izan ezik, ROACen oso-osorik azalduko direla ere. Ikusten denez, Lege berrituarekin berriro itzultzen gara hasierako egoerara: zehapen-ebazpenak osorik argitaratzea. Zer gertatzen da, kasu honetan, lanbideko sekretuarekin eta bezeroaren interesen babesarekin? Guztiz beharrezkoa da, hortaz, “osorik argitaratze” kontzeptuak zer biltzen duen zehaztea, babespekotasuna mantentzen jarraitu ahal izateko.

6. Konklusioak

Auditorearen jarduera etengabeko eztabaidan egon den, dagoen eta egongo den gaia da, batzuen ustez zehatz-mehatz araututa egon beharko lukeelako eta, beste batzuen ustez, aldiz, jardueraren oinarrizko kontzeptuak soilik arautu beharko lirakeelako. Dena den, argi dago nolabaiteko arauketa nahitaezkoa dela, eta arauketa horrek jarduera gauzatzen dutenen eskutik etorri beharko lukeela. Hala ere, ez da hori gertatzen ari, eta Korporazioek azken saiakera bat egin beharko lukete Korporazio bakarra sortzen edota euren artean koordinazioa lortzen. Horrela izan ezean, ikuskaritza kanpoko profesionalak hartuko dituzte erabakiak, orain gertatzen ari den bezala, eta lanbidearen onerako izan beharrean, txarrerako izan daiteke.

Beharrezkoa da mundu ekonomiko eta finantzarioak azken urteotan galdutako konfiantza berreskuratzea, bai inbertsore partikularrei dagokienez, bai sozietatearen orokortasunari dagokionez. Ikuskaritzaren etorkizuna konfiantza horren baitan dago, eta aurrerantzean lanbidearen ospe ona berreskuratzen saiatu behar dugu. Horretarako, auditoreek kalitatezko ikuskaritza-lanak eskaintzen saiatuko beharko lukete merkatuaren baldintza berriei egokitzuz.

Azken zazpi urte hauetan, urteko kontuen ikuskaritza-lanen merkatua erabat aldatu da, eta ondorioz, 1988ko arautegiaren berrikuntza sektore osoak eskatzen zuen. Hala ere, aldaketa Gobernu eta hainbat Erakunderen eskutik etorri denez, lanen kalitatea hobetzera zuzendutako baliabideak eskaini ordez, auditorearen "itxura" hobetzeko neurriak igorri dituzte, hau da, auditorearen independentzia ziurtatzeko baldintza gehiago eta lanaren kontrol handiagoa.

Korporazioek zeregin handia daukate auditorearen prestakuntzan eta aholkularitza-zerbitzuan, baina, nork lagunduko ditu Korporazioetako kide ez diren auditoreak? ICACek hartu beharko luke auditore horien prestakuntza-ikastaroen antolaketaren ardura, izan ditzaketen arazoetan epe laburrean laguntzeko ardura, eta abar? Kobratu egingo die? (Tasa, lanen kalitatea kontrolatzeko jarri da, baina prestakuntza jarraitua antolatzeko...). Garrantzitsua litzateke Korporazioen bateko kide izatea derrigorrezko bihurtzea, prestakuntza jarraitua, kalitate-kontrolak eta abarrek eraginkorragoak izateko.

Auditorearen independentzia ziurtatzeko, besteak beste, nahitaezko errotazioa eta bateraezintasun gehiago ezartzen dira Lege berrituan. Baina, noiztik hasita? 8.3 Artikuluak "ikuskaritza-lana egiten den ekitalditik hasita aurreko hiru ekitaldietan" soilik adierazten du, ez du zehazten legea indarrean sartzen denean aurreko ekitaldiak kontuan izan behar diren edo momentu horretatik aurrera begiratu behar den; eta atzerantza begiratu gero, auditore asko bateraezintasun-egoeran egongo liriateke 2003ko kontuen ikuskaritza egiteko.

Istilu finantzario asko, auditoreen independentzian eragina izan duten gorengo zuzendaritzak burututako iruzurren ondorioz gertatu dira. Ezinbestekoa da, hortaz, auditoreak objektibotasun eta zintzotasun osoz aritzeko askatasuna izatea iritzi inpartzial eta egokia igortzean. Horretarako, auditorearen jarrera indartu egin behar da eta gorengo zuzendaritzari buruzko arauak igorri, erantzukizunak guztien artean behar bezala banatzeko.

ICACek indarrean jarriko duen kalitatearen kontrol-sistema berria, lanbidearen ospe ona berreskuratzen lagunduko duen pausua izango da, kontuen ikuskaritzari seriotasuna eta fidagarritasuna emanez. Korporazioek ere badakite lanen kalitatearen kontrola dela modurik onena ikuskaritza-jarduera arauak betez egiten dela bermatzeko —ICAC, Erakunde Begirale eta jendaurrean—. Dena den, kalitate-kontrolak auditore guztiak biltzen ez dituen artean (Korporazioetako kide ez diren auditoreen kopurua oraindik ere handia da), gizartearen eta Gobernu Erakundearen eskaerak eraginkortasunez betetzeko bide luzea geratzen da.

Bibliografia

- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) (2002): *Audit Documentation*, SAS n^o 96, <http://www.aicpa.org/index.htm>
- ALDAMA txostena (2003): *Informe de la Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y Seguridad en los Mercados y en la Sociedades Cotizadas*.
- Almela Diez, B. (2003): "Novedades en Auditoría año 2002", *Partida Doble*, 140. zenbakia, 104-118.

- Calvo, J.A., Caraballo, T., Espinosa, M., García, S. (2002): "Globalisation and The New Economy: Changing the "Accounting Map", 14th Asian-Pacific Conference, Los Angeles, U.S.A.
- Espinosa Pike, M. (1998): "El deber de confidencialidad de los auditores. Una evolución posible", ASEPUCeko (Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad) VII Jardunaldietan aurkeztutako komunikazioa, maiatza, 501-511.
- European Gomendioa (2000): *El control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos*, BOICAC, 47. zenbakia.
- , (2002): *Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales*, BOICAC, 50. zenbakia.
- García Delgado, S. eta Ipiñazar Petralanda, I. (2002): "Los Controles de Calidad: Un Proceso Previo al Mercado Integrado de Servicios de la Auditoría", ASEPUCeko (Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad) X Jardunaldietan aurkeztutako komunikazioa, maiatza-ekaina, CD formatoa.
- , (2003): "La Reforma de la Auditoría: ¿un camino hacia la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría?", AECAko (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) XII Kongresuan aurkeztutako komunikazioa, iraila-urria, CD formatoa.
- Gutiérrez García, C. (2003): "La nueva Ley de Auditoría tras su reforma: Análisis de sus modificaciones e implicaciones de las mismas", *Partida Doble*, 142. zenbakia, 32-41.
- IACJCE (Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas, Kontuen Auditore Azterlari Zineginen Institutua) (2003): *Comentarios a la Reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas*, <http://www.iajce.es/>
- Lafuente, J. J. (2002): "Hacia un mejor control de las sociedades", *Auditoría Interna*, 64. zenbakia, 31-35.
- Larriba Díaz-Zorita, A. (1998): "La independencia del auditor desde la perspectiva de la ética profesional", ASEPUCeko (Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad) VII Jardunaldietan aurkeztutako komunikazioa, maiatza, 705-718.
- , (2003): "La nueva Ley de auditoría: cuadros comparativos", *Partida Doble*, 143. zenbakia, 50-65.
- Martínez Churriague, J.I. (2002): "Mejoras en la Información Financiera Cualitativa sobre Políticas Contables y Organos de Dirección". ASEPUCeko (Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad) "Kontabilitate Análisis"ri buruzko VIII Lan Jardunaldietan aurkeztutako komunikazioa, iraila, 33-47.
- REA (Registro de Economistas y Auditores, Auditore Ekonomikarien Elkargoa) (2001): "Propuesta de Reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas", Menéndez Pelayo Uniber-tsitate Internazionalako Udako Ikastaroak, uztaila.
- , (2003a): *Comentarios a la Reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas*, <http://www.rea.es>
- , (2003b): "Campaña de divulgación del REA sobre la Ley Financiera", *Nuevas de Economía y Economistas*, 11. zenbakia, 8.
- Serrano, Alicia (2002): "La Consultoría oculta de las Auditoras", *Actualidad Económica*, iraila, 24-25. (Ikus *Auditoría Interna*, 64. zenbakia, 59-60).