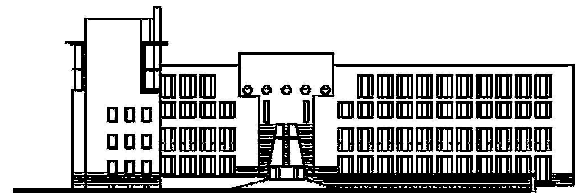


eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea



ENPRESA IKASKETEN UNIBERTSITATE ESKOLA
ESCUELA UNIVERSITARIA DE ESTUDIOS EMPRESARIALES
DONOSTIA - SAN SEBASTIÁN

BORONDATEZKO

KONTU-IKUSKARITZA

GIPUZKOAKO ENPRESA

TXIKI ETA ERTAINETAN

GRADU AMAIERAKO LANA

ENPRESEN ADMINISTRAZIO ETA ZUZENDARITZAKO GRADUA

Ikaslea: Maialen Mendizabal Luluaga

Zuzendariaren izena: Itsaso Barrainkua Aroztegi

2015-2016 ikasturtea. Uztaileko deialdia.

1. AURKIBIDEA

1.	AURKIBIDEA	2
1.1.	TAULAK ETA GRAFIKOAK:.....	4
2.	SARRERA:	5
2.1.	HELBURUA:.....	5
2.2.	ZERGAITIA:	6
2.3.	INTERES PERTSONALA:.....	6
2.4.	LABURPENA:	7
2.5.	METODOLOGIA:.....	9
3.	AUDITORIA.....	10
3.1.	DEFINIZIOA:.....	10
3.2.	FUNTZIOAK:	12
3.3.	GIZARTEAN DUEN ERAGINA:	13
3.3.1.	Ikuskaritzaren balioa eta garrantzia gizartean:	13
3.3.2.	Ikuskaritzaren onurak gizartean:	15
3.3.2.1.	Enpresak eta auditoria:	15
3.3.2.2.	Gizartea eta auditoria:	16
4.	IKUSKARITZAREN ARAUDIA:	17
4.1.	EUROPAR BATASUNA:.....	18
4.1.1.	Auditoria direktiben inguruan:	18
4.1.2.	Auditoriaren derrigortasun mugak:	19
4.1.2.1.	2013/34/UE Direktiba: urteko kontuak:.....	19
4.2.	ESPAINIA:	20
4.2.1.	Auditoria legeen inguruan:	20
4.2.1.1.	Espainian EBn sartu aurretik:.....	20
4.2.1.1.1.	1951KO LEGEA: SOZIJETATE ANONIMOAK	20
4.2.1.2.	Espainia EBn sartzeko prozesua:	22
4.2.1.3.	Espainian EBn sartu ondoren:	23
4.2.1.3.1.	1988KO LEGEA: KONTU BATERATUEN AUDITORIA	23

4.2.1.3.2.	URTEKO KONTUEN AUDITORIARI BURUZKO ARAUDIA: .	24
4.2.2.	Auditoriaren derrigortasun mugak:	26
4.2.2.1.	2011ko Legea: Urteko Kontuen Auditoria:.....	26
5.	AUDITORIA ENPRESA TXIKI ETA ERTAINETAN:.....	31
5.1.	AUDITORIA EGITEAREN ARRAZOIAK ETA ERABILERA ETEen IKUSPUNTUTIK:	32
5.2.	AUDITORIAREN ONURAK ETA KOSTUAK ETETAN:.....	37
5.2.1.	Onurak:	37
5.2.2.	Kostuak:.....	38
6.	AUDITORIAREN INGURUKO MERKATUA, ETEei ZUZENDUA:.....	39
6.1.	ZERBITZU OSAGARRIAK EDO ORDEZKO ZERBITZUAK:	40
6.2.	KONTABILITATEKO ADITUA:	41
7.	IKERKETA: BORONDATEZKO AUDITORIA GIPUZKOAKO ENPRESETAN 45	
7.1.	ENPRESEN JARDUERA ETA SEKTOREA:.....	49
7.2.	KANPO FINANTZAKETA: DIRU-LAGUNTZAK ETA MAILEGUAK: ...	58
7.3.	RATIOEN ANALISIA: ZORPETZEA ETA KAUDIMENA:	68
7.4.	AUDITORIA:	79
7.4.1.	Auditoria gastua:	79
7.4.2.	Auditoria txostena: Iritzia.....	85
7.5.	ELKARRIZKETA:	90
7.5.1.	Ondorio eta hausnarketak	96
8.	ONDORIOAK:.....	97
9.	BIBLIOGRAFIA:.....	102
10.	ARAUDIA:.....	104
11.	ERANSKINA:.....	106
11.1.	TAULA 1: ENPRESEN AKTIBOA ETA PASIBOA	106
11.2.	TAULA 2: NEGOZIO-ZIFRAREN ZENBATEKO GARBIA:	108

1.1. TAULAK ETA GRAFIKOAK:

TAULA 1: Enpresa txiki eta ertainentzako auditoriaren erabilgarritasuna	33
TAULA 2: Jarduera azpi-sektorea eta sektorea	54
TAULA 3 : Kanpo finantzaketa: Diru-laguntzak eta maileguak	58
TAULA 4: Diru-laguntzak NZZG eta Ondare Garbia eta Pasiboarengan	61
TAULA 5: Maileguak Pasiboarengan	63
TAULA 6: Anlisi ratioak: Zorpetzea eta kaudimena	69
TAULA 7: Auditoria gastua Galdu-Irabaziko Sarrerengan (NZZG)	79
TAULA 8: Auditorea, azken izendapena eta iritzia	85
GRAFIKOA 1: Nabarmendutako faktoreei dagozkien neurriak	35
GRAFIKOA 2: Jarduera azpi-sektoreak	56
GRAFIKOA 3: Jarduera sektoreak	56
GRAFIKOA 4: Kanpo finantzaketa: Diru-laguntzak eta maileguak	64
GRAFIKOA 5: Kanpo finantzaketa: Maileguak %tan	64
GRAFIKOA 6: Zorpetze ratioa	71
GRAFIKOA 7: Kaudimen ratioa	72
GRAFIKOA 8: Enpresen Aktiboa eta Pasiboa	73
GRAFIKOA 9: Auditoria gastua NZZGren %tan	81

2. SARRERA:

Ikerketa lan bat da ondorengoa, non Borondatezko Auditoriaren inguruan mintzatuko naizen. Enpresen Administrazio eta Zuzendaritza Gradu Amaierako Lan honetan, Auditoriaren aztarnak jarraituko ditut; Europan hasi, Espainiara heldu eta zehatzago kokatuta, Gipuzkoan Borondatezko Auditoria egiten duten enpresak aztertuz.

2.1. HELBURUA:

Lan honetan ardatz nagusiak, arlo honen inguruko nazio zein estatuko araudiak, enpresak eta euren urteko kontuak izango dira. Horregatik, batez ere Borondatezko Auditoriaz jardungo dudanez, Espainiako egoeraren analisi xume bat egingo dugu enpresa moten inguruan. Antolaketa zehatz bateko enpresetan kokatuko gara, Enpresa Txiki eta Ertainetan. Espainiako enpresen ia %99a Enpresa Txiki eta Ertainek osatzen dute, aberastasun eta enplegua sortzeko eta ongizatea errazteko gaitasun handia duten agente ekonomiko baitira. Hauen egunerokotasuna eta batez ere auditoriarekin duten harremana gertutasunez ezagutzeko asmoarekin.

Sozietate, erakunde zein enpresek, orokorrean antolakunde orok, gizartearen aurrean betebeharrak izango ditu, gizartea baita hauen sorlekua. Horietako obligazio bezala izendatuko daiteke Urteko Kontuen Auditoria, batzuek derrigor besteez borondatez egin beharreko ikuskaritza. Azken bide hau jorratuko dut ondorengo ikerketa lanean, Borondatezko Auditoriaren bidea alegia. Esan bezala, enpresa jakin batzuek, legearen aurrean ez dute derrigortasunik, baina zergatik egiten dute orduan euren urteko kontuen auditoria? Zer arrazoi dituzte? Zein erabilera ditu? Nork ezartzen ditu auditoria egiteko mugak? Galdera hauek eta gehiagok erantzuna izango dute ondorengo lanean. Teorikoki, iturri anitzez eta direktiba, lege eta erregelamenduez baliatuko gara hauei erantzuna eman ahal izateko helburuarekin.

Bestetik, behin teoriarik helarazia praktikan jartzeko helburuz, Gipuzkoan Borondatezko Auditoria egiten duten enpresa jakin batzuen nondik norakoak ezagutuko ditugu. Helburua, auditoriaren inguruan esandakoa, analisi batekin frogatzea izango da eta aurrez aipatutako galderei erantzun teorikoaz gain, froga praktikoa aurkeztea.

2.2. ZERGAITIA:

Sozietateen urteko kontuen ikuskaritza, nahiz eta gizartean, egunerokotasunean hain entzuna ez den kontzeptu bat izan, enpresen artean eta batez ere hauek harremantzen diren hirugarrenen aurrean oso garatua dago. Auditoriak, enpresen urteko kontuetan duen eragina izugarria izanik, interesgarria da auditoriak dituen abantailak eta desabantailak gertutik aztertzea. Batez ere, auditoriaren beharrak sumatu eta Borondatezko Auditoriara jotzen duten enpresen arrazoiak aztertzea izango da eginkizuna.

Gainera gaur egungo gizartearen azterketa globala eginez, ezin da albo batean utzi bizi dugun mundu mailako krisi sakona. Izan ere, gizarteko arlo guztietan, esaterako ekonomian edota eskubide sozialetan nabari baita. Enpresen eremuan, protagonista nagusia da krisia. Ikerketa hau, ekonomia eta enpresen ingurunean kokatuko denez, krisi honen eraginez, gizarteak, oro har, enpresenganako erakusten duen mesfidantzaren aurpegi bat landuko da. Gizartean inoiz baino garrantzitsuagoa da enpresen informazio kontable zein fiskala fidagarria izatea, jendartearen aurrean sozietatearen aurpegi leiala erakusteko. Jakinik, aurrez aipatua bermatzeko bide bat dela auditoriarena, Borondatezko Auditorian zehaztuz, enpresek ikuskaritzarako duten joera aztertu nahi dut.

Bestetik, auditoriak, gizartea osatzen duten subjektu ezberdinekin harreman estua duenez, enpresa zein Administrazio Publikoarekin esaterako, gizartearen une oroko aldaketak auditorian nola islatzen diren argitu nahi dut. Ikusi daitekeenez, gizarte eraldaketaren ondorioz, Europako araudian gertatzen diren aldaketek, Espainiar zuzenbidean izugarritzko eragina dute. Non auditoria merkatuaren merkatu kuota bera ere murriztu dezaketen, merkatuaren etorkizuna eztabaidatuz.

2.3. INTERES PERTSONALA:

Betidanik gustatu izan zait ekonomiaren inguruko mundua. Batxilergoan ideiak oso garbi nituen, ekonomiaren arloan murgildutako ikasketak burutu nahi nituen. Izan ere, balantzea, egunkari orria eta finantza ratioak ezagutu nituenean, izugarritzko

interesa sortu zitzaidan kontzeptu eta metodologia horiekiko. Orduan egin nuen nire hautua, Enpresen Administrazio eta Zuzendaritza Gradua egitea erabaki nuenean.

Graduko lehen eta bigarren urtean, abanikoa oso zabal da arloei dagokionez, marketin, matematika, enpresen zuzendaritza, estatistika, finantza eta kontabilitatean oinarritutako asignaturak landu nituen. Hirugarren urtea iristean, minor edo espezialitate ezberdinak aurkezteko eskaintza egin ziguten, orduan ere oso garbi nuen, kontabilitateko minorra egin nahi nuela. Hauxe baita lanerako grina eragiten didan eremua.

Azken bi urte hauetan, kontabilitatera bideratutako arloetan interes berezia adierazten nuen, eta Gradu Amaierako Lanaren aukeraketan, nire interes hau islatzea gustatuko litzaidake. Horregatik, kontabilitatea ardatz zuen ikerketa bat egin nahi nuen, baina lana burutzeko hainbeste ideia nituen non bakarrarekin ere ez nintzen gustura aurkitzen. Ondorioz, irakasleek aurkeztutako gaietan interesatu nintzen. Nire lehen aukeraketa, hauxe izan zen: Borondatezko Auditoria. Gaiaren xehetasunak eta nondik norakoak irakurri eta irakaslearekin harremanetan jarriz, garbi nuen burutu nahi nuen Gradu Amaierako Lana hori zela. Hala ere, esan beharra daukat, teoria lantzeari beti ematen diodala garrantzia baina praktika eremuak aparteko garrantzia du niretzat. Praktika baita errealitatearen isla eta teoria dokumentuetan islatzen diren hipotesiak. Hala ere, nahi nuen praktika garatzea ahalbidetzen zidan gai honek eta honekin aurrera egitea erabaki nuen.

Gainera, 4 urtez, ekonomia eta kontabilitateko arloetan murgilduta egonik eta behin Gradu Amaierako Lan hau amaituta, etorkizun hurbilean enpresa batean lan egiteko asmoa dut. Ondorioz, urteko kontuekin egunero kontaktua izango dudanez, eta nola ez auditoriak hauengan duen eragina jakinik, auditoriaz azterketa egitea aberasgarria da nire bizitza profesionalerako.

2.4. LABURPENA:

Gradu Amaierako Lana egiten hasi baino lehen, hau egiteko hainbat aholku eta egitura ezagutu ditugu, bai mintegietan bai irakasleen tutoretzetan. Baina hasiera beti izaten da zaila eta norantza finkorik gabekoa. Hala ere, behin informazioarekin hartu emanetan jarri eta hau irakurri eta interpretatzen hasita, hitzak bere kabuz atera ohi dira.

Ikerketa lanetan bereiztu beharreko zatiak nabarmenak dira, batetik atal teoriko bat eta ondotik atal hau praktikoki garatuko duen azterketa bat.

Atal teorikoa ondorengo eran azaldu daiteke.

Lehenik, auditoria legeen inguruan ezagutu aurretik, enpresentzat dituen onurak eta kostuak, abantailak eta desabantailak ezagutuko ditugu. Hauekin batera, gizartean duen eragina eta funtzioa ezagutuz.

Ondoren, nazio zein estatu mailako zuzenbidean kokatuko gara. Europa Batasuneko Direktibak ezagutu, Espainiako Auditoriako lehen aztarnez mintzatu, ondoren etorriko ziren Legeak eta euren Erregelamenduak aurkitu eta auditoriaren inguruko araudia osatzen duten Legeak topatuz. Hala eta guztiz ere, jarduera garrantzitsuena Auditoriaren Derrigortasunaren mugak biltzea izango dira. Nire gaiaren inguruan zehaztasunez hitz egin nahi nuen, ondorioz, Europako eta Espainiako araudiak azaldu eta gero, auditoriaren derrigortasunaren mugak adierazi ditut zehazki.

Hirugarren jarduera nagusia, Borondatezko Auditoria lantzen ari naizenez, Enpresa Txiki zein Ertainei ikuskaritzak ekarriko dizkien alde on eta txarrak biltzea izango da. Ondoren enpresa bakoitza euren urteko kontuak auditatzera bultzatzen dituzten arrazoi zein faktoreak adieraztea.

Azkenik, informazio asko bildu nuenez, bai webgune ezberdinetan, bai artikulua edo aldizkari ezberdinetan, ondorioztatu nuen, auditoriaren atzean bazegoela sortzen ari zen merkatu berri bat. Auditoriaren zerbitzua handi ikusten zuten enpresek zerbitzu honen orde edo hau osagarrituz kontratatzen zituztenak alegia. Hau ikusirik, atal teorikoan azken zatia eskaini diot merkatu berri honi.

Praktika zatiari atek irekiz, eta teorian aipatutakoa oinarritzat hartuz, lau atal ezberdinetan kokatuko da ata hau. Azkenik, sozietate batek auditoriarengako duen iritzia helaraziz amaituz.

Lehenik eta behin, enpresen aukeraketa irizpide zehatz batzuen arabera egitea izango da. Behin Gipuzkoan Borondatezko Auditoria egiten duten enpresak esku artean izanik, hauei probetxu gehien ateratze aldera, lau irizpide ezberdinetan kokatuko dugu analisia. Helburu bezala harturik, enpresa hauek euren urteko kontuak ikuskatzeko duten joeraren arrazoiak aurkitzea, honen abantaila eta desabantailak barneratuz.

Batetik, enpresa hauen deskribapen laburra eta sektore zein azpisektoreak aztertuko ditut.

Bigarrenik, kanpo iturrietara joz, enpresen diru-laguntzak eta maileguak aztertuko dira. Lanean zehar ikusiko dugunez, oso garrantzitsua baita auditoriak hirugarrenetikiko eta oro har gizartearekiko duen harreman eta eragina.

Hirugarrenik, enpresen egoera finantzario ekonomikoa aztertze aldera, kaudimen eta zorpetze ratioen azterketa egingo dut. Horrela, enpresa bakoitzaren biziraupena ikusi eta auditoriak duen eragina adieraziz.

Laugarrenik, auditoriaz mintzatzen ari garenez, auditoriaren gastua eta auditoreak txostenean helarazitako iritzia nabarmenduko ditut. Horrela, gastua desabantaila bezala zergatik ikusten den eta enpresek zer nolako iritzi motak jaso ohi dituzten argituz.

Informazioa eta datuak argitaratzeko, taula zein grafiko ezberdinak erabiliko ditut. Beti ere irudi batek, mila hitzek baino gehiago esaten baitu.

Lana borobiltze aldera, eta ukitu pertsonala emateko, elkarrizketa bati emango diot bidea. Elkarrizketa bat egin nahian nengil eta Gradu Amaierako Lan honen inguruan izugarritzko aukera izan nuen, enpresek auditoriaren inguruan iritzi ziotena ezagutzeko. Horregatik, liburuez eta webgunez aparteko informazioa helburu nuela, elkarrizketa bat prestatu nuen, enpresaren barne zein kanpo mailan kokatua.

Horrela amaituko da Borondatezko Auditoriaren inguruko Gradu Amaierako Lan hau, azkenik, bertan aurkitutako ondorioak helarazi eta etorkizunean datu bezala erabili ahal izateko.

2.5. METODOLOGIA:

Borondatezko Auditoriaren gaia jorratuko dudana, Gradu Amaierako Lan honetan jarraitu ditudan pausoak azaldu nahi nituzke, lanaren garapenera jo aurretik.

Behin gaia zehaztuta nuela, honen inguruko informazioaren bila hasi nintzen; direktiba, lege, erregelamendu, webgune, liburu, artikulua eta blog ezberdinetan. Informazio asko aurkitu nuen eta honekin batera lanerako ideia berriak otu zitzaizkidan. Hala eta guztiz ere, esatekoa da, zaila egin zitzaidala lanaren norabidea kokatzea, izan

ere, hainbeste dokumentu nituen eskuartean, non dena garrantzitsua iruditzen zitzaidan. Baina ondoren, jakin izan dut beharrezko datuetan soilik oinarritzen.

Lehenik, zuzenbide alorra sakonduz, auditoriaren inguruko araudia ezagutzeko beharra nuen, europar direktibak zein espainiar lege eta erregelamenduak irakurriz. Baina topatutako informazioa oso teorikoa zenez eta ulergarriagoa egin ahal izateko, auditoriaren onurak, zergatia eta funtzioak aztertzea erabaki nuen. Atal teoriko borobiltzeko, auditoriaren merkatua ikertzea beharrezkoa zela hausnartu nuen, europar direktiben aldaketan poderioz aldaketak soma baitaitezke.

Bigarrenik, atal praktikoan, aipatzekoa da SABI plataformaren informazioa ezin beharrezkoa egin zaidala, enpresen datu finantzarioak jakiteko. Praktikaren norabidea nahikoa zehaztua izan arren, SABI plataformarik gabe ezin izango nuen aurrera atera.

Bukatzeko auditoriaren inguruan egin dudak elkarrizketa izango nuke, lanari eman nahi nion kutsu praktikoa borobilduko duena. Auditoria errealitatean nola islatzen den hausnartzeko aukera paregabea izan baita.

Jakinarazi nahi nuke, nahiz eta Espainiako zuzenbidean urteko kontuen auditoriaren inguruko lege berria, 2016ko ekainaren 17an indarrean sartu, ikerketa lan hau burutu nuen hilabeteetan oraindik 2011ko legea zegoenez indarrean, lege honek adierazitako auditoria mugak hartu ditudala oinarritzat. Nahiz eta, ondoren hausnartu dezakegun, ez direla muga hauek aldatu lege berriaren sorrerarekin.

3. AUDITORIA

Auditoriaren inguruan murgiltzen hasteko, auditoriak enpresengan duen eragina zehaztu eta onurak eta desabantailak argituko dira.

3.1. DEFINIZIOA:

2011ko Urriaren 31ko Urteko Kontuen Ikuskaritza Legearen lehenengo kapituluko 1.artikuluaren bigarren zatiak eta 2011eko Azaroaren 4ko Urteko Kontuen Ikuskaritza Legea garatzen duen Erregelamenduaren 4.artikuluak diotenez, Urteko

Kontuen Auditoria, ikuskatutako enpresaren edo erakundearen urteko kontuek zein beste dokumentu kontableek, enpresa horretako ondarearen, finantza egoeraren eta eragiketen emaitzen irudi fidela erakusten duten berrikustean, egiaztatzean eta erabakitzean oinarritzen da. Beti ere, aplikagarriak diren finantza informazioari buruzko arau markoa eta, bereziki, bertako irizpide kontableak kontuan izanik; gainera sozietateak gestio txostena egin beharko balu edo borondatez egingo balu, auditoreek, gestio txostena urteko kontuekin bat datorrela aztertuko dute.

Urteko kontuak zein kontuek osatzen dituzten garbi izatea komeni da, ondorioz hemen azalpena eta aurkezteko baldintzak.

1885ko Urriaren 16ko Merkataritza Kodeko 3.tituluko urteko kontuak bigarren ataleko, 34.1 artikuluari dagokionez, erakunde baten urteko kontu bezala ezagutzen ditugu balantzea, galdu-irabazien kontua, ondare garbiaren aldaketen egoera-orria, diru-fluxuen egoera-orria eta memoria, non dokumentu hauek unitate edo batasun bat osatzen duten. Baina, diru-fluxuen egoera-orria aurkeztea ez da beharrezkoa izango, balantze, ondare garbiaren aldaketen egoera-orria eta memoria laburtuak aurkezteko aukera duten enpresentzat. Baina aldaketa bat nabarmentzen da urteko kontuen inguruan, Urteko Kontuen Auditoriari buruzko 22/2015 Lege berriaren, bukaerako lehenengo xedapen gehigarriari dagokionez. Honi so eginez, Merkataritza Kodeko 34.1 artikuluan aldaketak nabari dira, non diru-fluxuen egoera-orria eta ondare garbiaren aldaketen egoera-orria aurkeztea beharrezkoak ez den izango, memoria eta balantza laburtuak aurkezteko aukera duten enpresentzat.

Aipatu bezala, ikuskaritzaren helburua, enpresetako urteko kontu eta dokumentu kontableek irudi fidela erakusten duten edo ez adieraztea da. Hona hemen, irudi fidelaren nondik norakoak legeei begiratuz.

2010eko Uztailaren 2ko Kapitaleko Sozietateei buruzko Legeak diotenez, auditoriaren helburua enpresa edo erakunde bateko urteko kontuek ondarearen, finantza egoeraren eta eragiketen emaitzen irudi fidela eman behar dute. Hala nola, kudeaketa txostena urteko kontuekin bat datorren adierazi beharko du (7.titulua, 4.kapitulua, 268.artikulua).

Merkataritza Kodeko 34.2 artikulua dioenez, urteko kontuak argitasunez idatzi behar dira eta enpresaren ondarearen, finantza-egoeraren eta eragiketen emaitzen irudi

fidela erakutsi behar dute. Erabaki ekonomikoak hartu behar dituzten erabiltzaileentzat baliagarria, legeak agindutakoaren arabera. Horrela, eragiketak kontabilizatzean, errealitate ekonomikoari begiratuko zaio, ez forma juridikoari soilik (3.titulua, 2.kapitulua, 34.2 artikulua).

Baldintzak, printzipioak eta irizpideak sistematikoki eta erregularitasunez aplikatuta, urteko kontuek erakundearen ondarearen, finantza-egoeraren eta emaitzen irudi fidela erakustea lortuko da (Kontabilitate Plan Orokorra, 2007).

3.2. FUNTZIOAK:

Auditoria zein auditoreen funtzioez mintzatzean, ezin da ahaztu, NIA-ES 200 nazioarteko arau teknikoak barneratzen duena. Izan ere, auditoriaren helburuak eta auditoreak, independenteki, bere jarduera aurrera eramateko arau internazionalak barne biltzen dira. Horrela, nazioarteko arau tekniko honek adierazi bezala, ikuskaritzaren helburu nagusia, egoera finantzarioaren konfiantza handitzea da eta konfiantza hau auditoreen iritziaren arabera izango da. Auditoriaren inguruko araudia jarraituz, urteko kontuek irudi fidela erakusten duten edo ez jakinarazten denean.

“A o B Auditores” enpresako webgunean, auditorearen zereginen atalean aurkitutakoaren arabera, auditoreak, urteko kontuak ikuskatu ondoren eta beharrezko zein nahikoa ebidentzia lortu badu, bere iritzia ematea izango da funtzio nagusia. Iritzi hau, enpresaren inguruko zein hirugarrengoztat baliagarria izango da enpresaren egoera ekonomiko-finantzarioa ezagutu ondoren erabakiak hartzeko.

Funtzioak argitzeko, auditorearen funtzioak direnak eta ez direnak azaldu daitezke:

Auditorearen eginbeharra izango da, sozietateak aurkeztutako urteko kontuek irudi fidela ematen duten edo ez azaltzea. Bestetik, enpresaren printzipioaren aplikazioa edo enpresaren kaudimena ikertu beharko ditu. Auditorearen egin beharra izango da enpresak iruzur eta akats garrantzitsuak baditu, hauek atzematea. Honez gain, sozietateak dituen obligazio legalen betetzea aztertzea eta azkenik, sozietateak duen gizarte erantzukizuna errespetatzen duen ikustea, auditorearen esku egongo da.

Ez dira auditorearen funtzio gisa hartuko, urteko kontuak prestatzerako garaian aholkatzea edo egitea, adibidez, sozietateari aholku fiskala, merkataritza aholkuak edota aholku juridikoak ematea. Bestetik, kontabilitatearekin bat datozen aitortza fiskalak egiten dituen aztertzea ezta auditorearen zeregina izango. Langile, zuzendari zein administratzaileek egindako iruzur edo akats guztiak hautematea, ez dira auditorearen betebeharretan sartzen. Enpresak zergen zein langileen aurrean dituen obligazioak betetzen dituen edo ez baieztatzea, ez da auditoriaren funtzio gisara ulertuko. Baina, urteko kontuak ikuskatzen ari dela iruzur edo akats nabarmenik bilatzen badu, txostenean argitaratu beharko ditu. Bukatzeko, enpresaren deklarazio fiskala aurkeztea eta kontabilitatearen errepassoa egitea ere ez dira auditorearen funtzioetan barneratzen.

3.3. GIZARTEAN DUEN ERAGINA:

Ikuskaritza alorra sakokin aztertzerakoan, auditoriak gizartean duen balioa zein garrantzia eta gizarteari ekartzen dizkion onurak eta zehatzago esanda, gizarte talde jakinei eskaintzen dien informazioa azaldu beharko da.

3.3.1. Ikuskaritzaren balioa eta garrantzia gizartean:

KPMG enpresa internazionalerako hainbat kideri eginiko elkarrizketa baten eskutik nabarmenduko ditugu ikuskaritzak dituen balioak eta euren eboluzioak. 2014.urtean aurrera eramanean zen elkarrizketa barneratzen duen “Auditoriaren balioa” izeneko artikuluz baliatuz, auditoriaren balioaren indarguneak, ahulguneak eta merkatuaren eskaria asebetetzeko auditorian aurreikusten diren aldaketak zehaztuko dira.

Auditoriaren balio komertziala, auditatua den enpresan zein merkatuan nola neurtu daitekeen adierazi dute KPMGko hainbat kidek. Roderick Devlinen ustez, auditoriari emandako balio ohikoenetako bat, duen interes publikoa litzateke. Interes publikorik ez balu, aspaldian desagertuko zela hausnartu du. Bigarrenik, Duncan McLennar kideak dugu, auditoriak pertsonen segurtasunean lan garrantzitsu bat egiten duela dio, eta honek izugarrizko balio komertziala emate diola. Enpresen informazio finantzarioa enpresek azaldutakoa bezalakoa dela ziurtatzen duen profesional independente bat

egongo ez balitz, enpresenganako konfiantza galduko litzatekela gaineratzen du. Azkenik, Jim Liddyren iritziz, auditore batek enpresako urteko kontuak ikuskatzen baditu, inbertsore eta gainontzeko interes taldeengan balio garrantzitsu bat sortzen da.

Orduan, interes publikoa eta enpresenganako konfiantzaren gehikuntza izango lirateke ikuskaritzak ematen dituen baliorik garrantzitsuenak.

Auditoriak benetako balioa duen zalantzan jarri ohi da. KPMGko kide den Joachim Schindleren ustez, auditoriak “icebergak” identifikatzen laguntzen du, enpresa askoren problematika ez litzateke azaleratuko gainontzean. Horrexegatik du balio bat. Mundua aldatzen ari den heinean, enpresen eskariak aldatzen eta zerbitzu berriak sortzen doaz, ondorioz, auditoria eremu horretara egokitu egin behar da. Sai Choy Tham autorearen ados etorri da aurreko baieztapenekin, auditoria existituko ez balitz sortu egin beharko litzatekela baitio. Izan ere, zuzendaritzak, akziodunek, bankuek eta merkatuko agenteek eskatuko bailukete urteko kontuak baieztatzen dituen ziurtagiriren bat. Agian sortzerako garaian, ezberdin planteatuko litzateke, urtebetekoa izan ordez modu jarraitu batean egitea, emaitzez gain arriskuak ere erakustea eta beste aldaketa batzuk barneratuz.

Ondorioz, auditoriak badu balio erantsi bat, inbertsoreen iritziz beharrezkoa baita hirugarren baten egiaztatzea. Hala ere, ez da iruditzen nahikoa balio ematen zaionik auditoriari (KPMG, 2014).

Auditoriaren balioa hobetzerako garaian, honakoa diote KPMG auditoria enpresako kideek. Charles Kriek esan bezala, garbi izan behar dugu auditoriarekin informazio jakin baten inguruan egiten dela analisisa ez enpresako jarduera osoaren inguruan. Joachim Schindlerrek argudiatu bezala, auditore baten firmak ez du ziurtatzen iruzurrik gertatu ez denik. Marc Hogeboomek auditoriaren balioa hobetzeko uztarri bezala komunikazioa ikusten du. Bezeroekin kalitateko zerbitzu eta zerbitzu berritzaileen bidez balioa sortzen baita. Amaitzeko, Sai Choy Tham auditorearen aburuz, bere kideen bide bera jarraituz, bezeroei eskainitako zerbitzua maximizatu behar dela ondorioztatzen du. Enpresek emandako informazio guztia sakonki aztertu behar dela diote, izan ere, legea zehatz mehatz jarraitzean, soilik legeak dioena aztertuz, azterketa sakon bat ez egitea eragin baitezake.

Beste iturri batzuetara joz, auditoriaren garrantziaz hitz egiterakoan, auditoriak eragina duen esparruetan mintzatzen gara, hau da, ikuskaritza bat egitean sozietate zein pertsonak auditoriari ematen dioten garrantziaz. “La voz” izeneko aldizkarian argitaratutako “Auditoreen garrantzia” artikulua batek dioen bezala, auditoria batek, inbertsore zein hornitzaileei bermatzen diete enpresaren kontuek jarraipen egoki bat dutela. Horrela, auditoreek babesa erakusten diete inbertsoreei entitate finantzario faltsu eta merkataritza praktika ustelen aurrean. Ondorioz, auditoriak gizartean duen ardura ezta makala, informazio finantzarioa aztertuz, irudi fidela erakusten duten adierazi behar baitute, auditoriak duen garrantzia handituz (Pereira Vivas, 2016).

3.3.2. Ikuskaritzaren onurak gizartean:

Onurez hitz egiterakoan, bi maila bereizgarri ditugu, batetik enpresei euren urteko kontuak ikuskatzeak ekarri diezaizkienak eta bestetik, gizartean eta bertako interes taldeei enpresek auditoria egiteak eman diezaizkien onurak.

3.3.2.1. Enpresak eta auditoria:

Captio enpresaren eskutik, aurkeztutako ikerketa baliatuz, ikuskaritzak gizarteari emandako onurez mintzatuko gara. Onura hauek, enpresako barne mailan kokatuko ditugu. Captio enpresako kideek adierazi bezala, Kapitaleko Sozietateen Legearen 263.artikuluak esaten duenez, sozietate jakin batzuek euren urteko kontuak ikuskatzeko derrigortasuna dute. Onura gehienak, enpresa hauek aitortuko dituzte, izan ere, auditoriak euren egoera finantzarioaren osotasuna, fidagarritasuna eta sinesgarritasuna baitu helburu. Enpresa handiek, onura gehienak, auditoria txostenaren aldeko iritzi batekin lortzen dituzte, non honek kalifikazio agentziek enpresaren ingurua duten iritzian eragingo duen. Enpresa txikiagoei berriz, auditoriaren iritzi garbiak, entitate finantzarioekin zein inbertsoreekin dituzten harremanak hobetzen laguntzen die.

Enpresaren barneko onurei begiratuz, auditoriak kudeaketa ekintzak eta enpresaren jarduera hobetu ditzake, auditorearen esperientzia eta ezagutzez baliatuz eta lehiakideen praktika hoberenak enpresan txertatuz, gardentasun zein kudeaketa mailan. Hirugarren faktore bat ere badago, kanpoko irudia deritzona, erabiltzaileek enpresarengan duten irudia hobetzen lagunduko duena. Azkenik, urteko kontuak egiten dituen enpresa baten helburua, auditorearen iritzia salbuespen gabekoa izatea izango da, ondorioz, bai enpresa bai zuzendaritzak ez legezko ekintzak zein iruzurra egiteko praktikak ekidingo ditu (Captio, 2015).

3.3.2.2. Gizartea eta auditoria:

Jorge Tua Pereda eta José A. Gonzálo Angulo autoreek (1989) eginiko azterketari helduz, auditoriaren sorreran, kontabilitatearen antzera, enpresaren barne mailako kontzeptu bat izan zen. Non soilik, enpresaren jabeek eta administratzaileek lan egiten zuten honen inguruan eta hau ezagutu. Jabeak liburuak eta dokumentu kontableak ulertzeko gai ez zirenez, aditu baten beharra zuten. Baina aurrera egin ahala eta informazio finantzarioa geroz eta publikoago egiten ari zen neurrian, jarduera hauek ere geroz eta azaleratuagoak zeuden.

Aldizkari honetako artikuluak esan bezala, enpresa bat gizartearen barruan eratzen denez, jada gizartearen parte da eta orduan eragin egingo du bertan. Ondorioz, gizartean erantzukizun bat izango du (Tua J. y Gonzálo J.A., 1989).

Garbia da, auditatutako informazio kontablea erabiliko dutenak sozietatearen barneko gizon emakumeak direla. Baina hauez gain, kanpo erabiltzaile batzuk suma daitezke, interes talde deituak. Non zazpi azpimultzotan sailkatzen dira (Tua, J. eta Gonzálo, J.A., 1989).

Lehenengoak, enpresako jabeak izango dira eta gainontzeko seiak enpresatik kanpoko gizarte taldeak. Denek dituzte euren interes eta ardurak propioak, denek ikusten dute auditoria, zenbaki kontableei sinesgarritasuna emateko beharrezkoa.

Batetik, mailegu-emaileak ditugu, bankuak, obligaziodunak etabar barnera genitzake. Hauek izan ziren auditoriaren beharra sumatu zuten lehenak, enpresa bere obligazio finantzarioei aurre egiteko gai zein edo ez ziurtatu nahi baitzuten.

Bigarrenik, langileak daude, euren kasa edo ordezkatzeko dituen sindikatuaren bitartez, enpresaren garapena eta egoera finantzarioa ezagutu nahian. Gainera, hitzarmen kolektibo, kaleratze masibo eta antzeko ekintzetarako baliagarria izaten da enpresaren egoera ezagutzea eta auditorearen presentzia.

Hirugarren azpitalde modura, ikertzaileak eta aholkulariak ditugu, auditoriarengan duten menpekotasuna erabatekoa da, izan ere, hauen iritziaren arabera hartuko dituzte hainbat erabaki.

Laugarrenik, enpresako merkataritza agenteak edo agente komertzialak ditugu, non, batik bat bezeroak eta hornitzaileak barneratuko ditugun. Hauen ardurak, enpresaren egonkortasun komertziala eta finantzarioa ezagutzea izango da,

ondoren enpresarekin harremanetan jartzeko erabili beharreko politikak zehazteko.

Bostgarren atalean egongo da gobernuaren interes talde gisa, auditoriaren lana erabilgarria izango du, enpresak bere obligazio legalak eta fiskalak bete dituen jakiteko. Gainera, enpresaren garapen ekonomiko zein soziala aztertu dezake eta horrela etorkizunean lana sortzeko zein inbertsioak egiteko gai izango den ikusi.

Azkenik, publiko orokorra izango genuke, hau da gizartea orokorrean. Erakunde zein enpresen benetako informazioa eta informazio erabilgarria lortzeko beharrezko da auditoreen presentzia. Gainera, enpresen jardura gero eta nabariagoa den gizarte honetan, ezin dira hauen joerak atzean utzi.

Borobilduz, arestian aipatu den iturri bati jarraiki, Captio enpresak eginiko ikerketari hain zuzen ere, auditoriak, gizartean duen inpaktua inoiz baino garrantzitsuagoa da, murgilduta gauden krisi ekonomiko honetan. Informazioa finantzarioa garden eta erabilgarri batez baliatzeko eta ondoren erabakiak hartzerako garaian, arrisku egoerez jabetzeko eta ohartarazteko.

Egoera finantzarioaren informazio gardena, berme ikur bat izango da entitate finantzario, hartzekodun, administratzaile, langile, inbertsore eta sozietatearengan interesa duten beste interes taldeentzat.

4. IKUSKARITZAREN ARAUDIA:

Jada ikusi dira auditoriak gizarteari eta bertan jarduten duten enpresei eragiten dizkien onura eta ematen dizkien balio ezberdinak. Enpresen urteko kontuen inguruko ikuskaritza eremua erregulatzen duen araudia aipatuko da ondorengo hitzetan. Non, Europar Batasunean oinarrituz, ondoren Espainian murgilduko den azalpena. Borondatezko Auditoria gaia aztertu eta azaltzerakoan, enpresek euren urteko kontuak derrigor noiz auditatu behar ez dituzten jakin beharko da lehenik. Horregatik, araudiaren azalpena auditoria egin edo ez egin adierazten duten mugak ardatz direla egingo da.

4.1. EUOPAR BATASUNA:

4.1.1. Auditoria direktiben inguruan:

Espainia Europar batasuneko kide den heinean, garrantzitsua da lehenik Europar Batasuneko Kontseilu eta Parlamentuak urteko kontuen auditoriaren inguruan hartu dituen neurriak azaltzea. Izan ere, Direktiba eta Erregelamenduak berritzearekin batera, orain aipatu diren auditoriaren mugak ere aldatzen joan dira, ondorioz Espainian ere alda litezke. Ideiak argitze aldera, aurrerago Espainiako araudia azaltzerakoan, Espainian Estatuak Europar Batasunean sartzeko bizi izan zuen prozesua agertuko da.

Hau jakinik, Europako legediari so eginez, urteko kontuen auditoriaren inguruan azterna asko aurkitu genitzake. Nabarmendu daitekeenez, lehenengo arauak, Europar Komunitateak eginak dira (CEE) eta urteek aurrera egin ahala, ondorengoak, Europa Batasuna (UE) izenarekin argitaratutako araudiak izango dira.

Lehenik, Kontseiluaren Laugarren Direktiba nabarmendu daiteke, 1978ko uztailaren 25an, forma juridiko jakin batzuetako urteko kontuei zuzendua (78/660/CEE). Baina jakinik urteko kontuei zuzendua dela, borondatezko auditoriari buruzko mugez ez zaigu mintzatzen.

Ondoren, Kontseiluaren Zazpigarren Direktiba agertzen da, 1983ko ekainaren 13an plazaratua, urteko kontu bateratuei zuzendua (83/349/CEE). Non, aurrekoaren antzera gaiarekin lotura duten mugak ez diren agertzen.

Bestetik, Kontseiluaren Zortzigarren Direktiba dago 1984ko apirilaren 10ean argitaratua eta dokumentu kontableen kontrola dagokien pertsona legalei zuzendua (84/253/CEE). Ondoren honen indargabetzea etorriko da, 2006ko maiatzaren 17ko, urteko kontuei buruzko auditoria legal eta kontu bateratuen Europar Parlamentuaren eta Kontseiluaren Zortzigarren Direktiba berriarekin, 2006/43/CE. Gainera, 78/660/CEE eta 83/349/CEE Direktibetan aldaketak emango dira.

Garrantzitsua da aurreko hastapen legeen aipamena, izan ere, Europar Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2013ko ekainaren 26ean, 2013/34/UE Direktiba, urteko kontuen egoera finantzario, egoera finantzario bateratu eta beste enpresa jakin batzuei lotutako informeei buruzkoa aurkeztuko da. Non, Europar Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2006/43/CE Direktiba aldatzen den eta kontseiluaren 78/660/CEE eta 83/349/CEE

baliogabetzen diren. Eta honez gain, gaur egun, Europar Batasunak auditoriaren inguruan jarritako mugak ulertzeko derrigorrezkoa den.

Gaineratuz, Europar Parlamentuaren eta Kontseiluaren Zortzigarren Direktibaren, 2006/43/CE, garapen gisara aurkitu daiteke, 2014ko apirilaren 16an, Interes Publikoko Entitateek auditoria egiteko baldintzak barnebiltzen dituen erregelamendua.

4.1.2. Auditoriaren derrigortasun mugak:

Enpresek auditoria egiteko duten derrigortasunaren mugak aztertu daitezke ondoren, non borondatezko auditoria egin dezaketen enpresak bereiztuko diren. Horretarako, Europar Batasunak urteko kontuen auditoriaren inguruan, gaur egun indarrean dagoen 2006ko Direktibari eta bertan aldaketak barneratu dituen 2014/56/UE Direktibari begiratuko diegu. Non, enpresa txikiak urteko kontuak auditatzetik salbu uzten dituzten.

Ondoren, hau ulertu eta borondatezko auditoria sakonki aztertzeko, Europar Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2013ko ekainaren 26ko, 2013/34/UE Direktiba irakurri beharko da, hala nola, enpresa motak tamainaren arabera zehaztuz, aktiboa, negozio-zifraren zenbateko garbia eta batezbesteko langile kopurua ardatz hartuz.

4.1.2.1. 2013/34/UE Direktiba: urteko kontuak:

2013ko ekainaren 26ko Europar Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2013/34/UE Direktiba. Urteko Kontu finantzarioen, Urteko Kontu bateratuen eta enpresen beste zenbait dokumentuen ingurukoa da.

Direktiba berri honek, 78/660/CEE eta 83/349/CEE Direktibak, Kontabilitate Direktibak bezala laburtzen ditu testu bakar batean (Ortega Carballo eta Rincón Velayos, 2015).

Europar Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2013/34/UE Direktibaren 8. Kapituluko 34.artikuluaren lehen zatiaren arabera, interes publikoko enpresen eta enpresa ertain eta handien egoera finantzarioa eta urteko kontuak, 2006/43/CE Direktibak autorizatuak den edo diren auditore bat edo gehiagoz edo auditoria sozietate baten bidez, auditatuak izan direla arduratu beharko da.

Europar Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2013/34/UE Direktibaren 1. Kapituluako 3.artikuluaren bigarren zatiaren arabera, enpresa txiki bezala ulertuko da, ekitaldiaren itxieran, gutxienez hurrengo hiru mugetatik bi gainditzen ez badituzte:

- a) Balantzea guztira: 4 000 000 euro
- b) Negozio zifraren zenbateko garbia: 8 000 000 euro
- c) Ekitaldian zehar kontrataturiko batez besteko langile kopurua: 50

Estatu kideek aukera izango dute, aurreko paragrafoan adierazitako a) eta b) atariak berdefinitzeko. Hala ere, balantze guztiaren muga ezingo da 6 000 000 euro baino garaiagoa izan ezta negozio zifraren zenbateko garbia 12 000 000 euro baino handiagoa.

Orduan, bi ekitaldietan zehar muga hauek gainditzen ez dituzten enpresak ez dute auditoria egiteko derrigortasunik izango, beste egoera batean kokatzen ez badira behintzat. Horrela, enpresa txikiak derrigortasunetik salbu geratzen direla eta enpresa bat enpresa txiki izendatzeko baldintzak adierazten ditu.

Europa Batasunak, bizi dugun krisi ekonomikoaren aurrean eginiko erreformen artean, ikuskaritzari eta bere merkatuari dagokien neurriak nabarmentzen dira. Non, enpresetan ezereztatuak izan diren administrazio kargak, orokorki eta partikularki enpresa txikiei urteko kontuen ikuskaritza egiteko derrigortasuna ezereztatzearekin batera etorri diren (Europar Batasuneko Parlamentua eta Kontseilua, 2013, Montoya-del-Corte, Fernández-Laviada, Martínez-García-rengan, 2014).

4.2. ESPAINIA:

4.2.1. Auditoria legeen inguruan:

4.2.1.1. Espainian EBn sartu aurretik:

4.2.1.1.1. 1951KO LEGEA: SOZIJETATE ANONIMOAK

Sozietateen inguruko lehengo araudia, 1951ko Sozietate Anonimoei buruzko Legearekin iritsiko da Espainiara. Ondoren azalduko da, garai horietan sozietateetan auditoria jardura edo antzeko betebeharrak nola ematen ziren.

1951eko Sozietate Anonimoei buruzko Legearen sarrerako hirugarren puntuari dagokionez, une oroko zainketa organoaren ordezkari bezala aurreikusten da kontuen akziodun zentsoreen izendapena. Hauek Batzar Orokorrak izendatuak izango dira Balantzearen, Galdu-Irabazi kontuaren, irabazien banaketaren eta Kontseiluak aurkeztutako Memoriaren inguruko azterketa bat burutu beharko dute. Banaka zein taldeka aritu litezke lanean eta kontabilitatea edo honen inguruko informazioa eskuratu dezakete, azterketa sakonagoa egin ahal izateko.

Antonio Lancuentra Buerba eta Magín Pont Mestres (1968) adituek, idatzitakoaren arabera, kontuen zentsoreak izango ziren urteko kontuak ikuskatuko zituztenak eta batzarrean memoria bat egingo zutenak. Kontuen zentsore hauek, akzionistak izango ziren, hau da, sozietateko bazkideak. Kontuen zentsoreek bete behar zuten baldintza bakarra, Administrazio Kontseiluko kide ez izatea izango zen. Bazkideak izango ziren, Batzar Nagusian, kontuen bazkide zentsoreak izendatuko zituztenak, izendatutako kontu zentsore bakoitzeko ordezkari bat izanik. Aurreko ekitaldiko kontuak onartzean izendatuko ziren eta hurrengo ekitaldiko kontuak onartu arte beraien jardunean arituko ziren. Gainera, legeak baimentzen zieten, kontabilitatean aditua zen pertsona baten laguntza eskatzea. Baina, aho batez ez bazituzten kontuen zentsoreak aukeratzeko, despoltsatutako kapital sozialaren ehuneko 10a zuen gutxieneko batek, izenda zezakeen beste kontuen zentsore bat eta honen ordezkaria. Kasu honetan, kontuen zentsore-juratua izeneko profesional independente bat izendatu beharko zuten, Espainiako Kontuen Zentsore Juratuen Institutuko¹ (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España) zerrendetatik.

Aurreko legeari jarraituz, 6. Kapituluko 108.artikuluaren arabera, balantzea, galdu-irabazien kontua, irabazien banaketaren proposamena eta memoria kontuen akziodun zentsoreen azterketa gairatu beharko dute. Ondoren idatziz, txostena aurkeztuko dute hilabeteko epearekin, kontuen onarpena edo kontuan izan beharreko oztopo zein akatsak helaraziz. Azterketa hau buru ahal izateko, akziodun zentsoreak bakarka zein taldeka aritu litezke azterketarako beharrezkoak dituzten kontabilitate eta honen inguruko informazioa eskatuz baina beste akziodunei zein hirugarrengoei beraien azterketaren

¹ Espainiako Kontuen Zentsore Juratuen Institutua: Espainian, auditoriaren inguruan jarduten duten norbanako eta sozietate profesionalak ordezkatzeko dituen institutua.

ondoriok ezagutarazi gabe. Administratzaileek, kontuen akziodun zentsore hauen azterketarako eskubidea muga lezakete.

Azken hau izango litzateke gaur egungo auditoreen ezaugarrietara gehien hurbiltzen dena. Kontuen zentsore-juratua ez litzateke akziodun bat izango, orduan berak eginiko azterketa teknikoaren agiri bat, Administrazio Kontseiluko Presidenteari eta bere kontratazioa sinatu duenari edo aukera hau gaitzetsi duen taldeko akziodun handienari idatziz aurkeztu beharko zion. Kontuen zentsore-juratua izateak, muga gehiago dituenek, Administrazio Kontseiluari iruzur egiteko aukerak gutxitzen zaizkio eta jarduera garbiago bat burutuko da. Horrela, bazkide eta hartzekodunen fidagarritasuna handituko da enpresarekiko (Lancuentra Buerba eta Pont Mestres, 1968)

4.2.1.2. Espainia EBN sartzeko prozesua:

Europar Batasuneko atalean azaldu bezala, oso garrantzitsua da Europar Batasuneko araudia ezagutzea ondoren Espainiakoaren oinarria ulertzeko. Horregatik, Espainiar Estatua Europar Batasunean sartzeko egindako urratsak aipatuko ditugu laburki. Ondorioz, nabarmenduko dugu, puntu honetatik aurrera aipatutako Espainiar araudia Europar Batasuneko Kontseiluak eta Parlamentuak hartutako erabakietan izango duela ardatza.

Espainiar estatuak, demokraziaren etorrerarekin batera, 1977ko uztailaren 26an, Adolfo Suárez Gobernuko presidente zela, Europako Ekonomia Komunitateetan (gaur egungo Europar Batasunean) sartzeko eskaera egin zuen. Horrela 1986ko urtarrilaren 1ean, Europar Batasuneko kide bihurtu zen Espainia (Espainiako Gobernuak, 2015).

Espainiako Erreinua eta Portugalgo Errepublika, Ekonomia Komunitate Europarrean eta Energia Atomikoko Komunitate Europarrean sartzeko Lisboan eta Madrilan, 1985eko ekainaren 12an sinatutako Itunaren 3.artikuluaren lehen atalaren arabera, Itunaren bidez, barneratzen diren Estatu kideak, Kontseiluan elkartzen diren Estatu kideen ordezkariak hartutako erabaki eta akordioak onartzera derrigortuak daude. Hirugarren zatiaren arabera, Estatu kideak, Europak Komunitateen printzipio eta orientazioak errespetatzera eta hau betetzeko beharrezkoak diren neurriak hartuz derrigortuak geratzen dira. Laugarren artikuluen hirugarren atalaren arabera, Estatu

kide berriek, beharrezko neurriak hartu beharko dituzte, antolakunde internazional eta erabaki internazionaleri dagokienez, Europeak Komunitatean barneratzen ekarritako eskubide eta obligazioak Estatura egokitzeko.

Europar Batasunak Sozietateen Zuzenbideari buruzko zenbait Direktiba egin zituen, Europar Batasuneko kide diren estatu desberdinen sozietateei buruzko legeak bateratzeko asmoz.

Europar Batasuneko Estatuak legeri desberdinak dituzte. Direktiba bat egiten denean, Batasuneko kide diren Estatuak legeria Direktiba horretara egokitu behar dute eta beraien legeriak Direktiba berdinerara egokitzen direnean, Estatu guztien arauak bateratu egiten dira, arauen oinarria berdina baita (Espainiako Gobernuak, 2015).

Espainia Europar Batasunean nola sartu zen azaldu eta gero, bertako araudiak, batez ere, kontabilitate eta auditoria ingurukoak, Espainiako legean izan dituen ondorioak ikus daitezke. Orain, sakonago aztertuko da Direktiben eragina Espainiako auditoriaren inguruko legeetan.

4.2.1.3. Espainian EBn sartu ondoren:

Espainiak auditoriaren derrigortasunaren inguruan jarriko dituen mugen esparrua Europar Batasuneko bi Direktiba zein erregelamenduak finkatuko ditu. Batak, auditoriaren derrigortasunaz hitz egingo du eta besteak berriz, enpresei tamainaren inguruan eman zaien definizioaz.

4.2.1.3.1. 1988KO LEGEA: KONTU BATERATUEN AUDITORIA

Europar Kontseiluaren 1984ko lehenengo VIII.Direktiba 1988ko Kontuen Auditoriari buruzko Legearen bidez sartu zen espainiar zuzenbidean, helburua, Espainia legedia Europar Batasuneko legedira egokitzea baita, aurrez aipatu bezala.

Ondorioz, 1988ko uztailaren 12ko Kontu Bateratuen Auditoriari buruzko legea Europako Ekonomia Komunitateko (Europar Batasuneko) Kontseiluaren VIII. Direktiban oinarritua dago (84/253/CEE).

Lehenik, enpresen garapen, gainbegirapen eta kontuen argitalpenaren inguruko neurriak azaltzen dira. Edozein enpresa motetan, bai banakako kontuak zein kontu bateratuak aurkezten dituztenean.

Bigarrenik, Direktiba honen 1.kapituaren 1.artikuluaren xedapena ikusirik, auditore izateko baldintzak, auditorearen independentzia, aplikazio eremua eta hauek ikuskatuak izateko duten derrigortasunaren inguruan hitz egiten du, bai pertsona fisiko zein juridikoak izan.

Hala ere, Direktiba honetako muga guztiak ez dira barneratu eta Direktiba honetan ez dauden beste hainbat neurri hartu dira.

Legearen sarrerako azalpenetan agertzen den bezala, Espainian aurretik ez da Ikuskaritza alorra erregulatu duen legerik egon. Bai ordea zeharka enpresen ikuskaritza mugatzen zutenak, Merkataritza Kodea edo Sozietate Anonimoen Legea esaterako. Baina merkatuaren garapenak eta auditoria zerbitzuaren eskaeraren hazkuntzak eta bestetik, Europar Komunitatean jarritako neurriekin, Espainiako araudian kontuen auditoria erregulatuko duen lege zehatz baten beharra ikusiko da.

1988ko uztailaren 12ko Kontu Bateratuen Auditoriari buruzko legearen lehen kapituluko lehen artikuluen 6.zatiaren a) atalari aipu eginez, legedi nazionalak edo Komunitateko Zuzenbideak², urteko kontuen edo kontu bateratuen derrigorrezko auditoria egitea muga dezakete.

1988ko uztailaren 12ko Kontu Bateratuen Auditoriari buruzko legearen lehen kapituluko laugarren artikuluen 1.zatiaren arabera, urteko kontuen auditoria, urteko kontu bateratuak egiten dituztenei eta beste finantza egoera jakin batzuetan dauden enpresei ere aplikatuko zaie.

4.2.1.3.2. URTEKO KONTUEN AUDITORIARI BURUZKO ARAUDIA:

Kontuen Auditoriari buruzko gaur egun dauden oinarritzko arauak azaltzera bidean, gaur egun oraindik indarrean dagoen 2011ko uztailaren 1eko Kontu Auditoriari buruzko Legeari so egingo zaio.

Legearen, lehen kapituluko, 6.artikularen lehen atalak adierazi bezala, Espainian kontuen auditoriari buruzko oinarritzko araudia hurrengoa da:

² Komunitateko Zuzenbidea: Europar estatukideen sistema juridikoan barneratzen den ordenamendu juridikoari deitzen zaio, eskumeneko organoei ezarriko zaie, partikularrei zein estatuei. (Entziklopedia juridikoa, 2014)

Lehenik, 2011ko uztailearen 1eko Kontu Auditoriari buruzko Legea dago. Hau, urteko kontuen auditoriari buruzko testu bateratua onartzen duen uztailearen 1eko 1/2011 Dekretu Legegilea da. Hala eta guztiz ere, aipatutako legea ordezkaturiko duen berri bat dago 22/2015 Kontu Auditoriari buruzko Legea, honen berriaren hamalagarren azken xedapenari lotuta, 2016eko ekainaren 17an sartuko da indarrean lege berri hau, aurrerago azalduko da zer nolako aldaketak ekarriko dituen.

Bigarrenik, 2011ko urriaren 31ko Kontu Auditoriari buruzko Legea garatzen duen Erregelamendua dago. Honakoa, urriaren 31ko 1517/2011, kontuen auditoriari buruzko testu bateratua garatzen duen erregelamendua da.

Hirugarrenik, Ikuskapenerako arauak daude.

Laugarrenik, Etika arauak.

Bostgarren eta azkenik, Auditoreen Barne Kalitate Kontrolaren arauak.

Urteko kontuen araudia osatzen duten azken hiru puntuak azalduko dira ondoren, azkenik, legeak eta erregelamenduak azalduz borondatezko auditoria egin ahal izateko mugak azalduz.

Aipatutako azken hiru arauak so eginez, “A O B Auditores” web orrira jo da. Arau hauek, Nazioarteko Arau Teknikoak bezala ezagutzen dira eta auditoria jardueran aplikatu beharko dira. Oinarrizko eta beharrezko printzipio eta jarraibideak barneratzen dituzte, ondorioz hauek auditoria eremura egokitu beharko dira eta aplikatu.

Ikuskapenerako arauak, 2014ean onartu diren NIA berriak dira. 2013ko urriaren 15eko Kontabilitate eta Kontu ikuskaritza institutuak hartutako erabakia hain zuzen ere. Kontabilitate eta Kontu ikuskaritza institutuak onartutako Ikuskaritzako Arau Internazionalak 34 dira (Rubio Herrera, 2013).

Gai ezberdinak jorratzen dituztenez 7 multzotan banatuta daude:

- 200: Definizioak eta auditorearen erantzukizuna
- 300 eta 400: Arriskuen ebaluazioa eta aurkitutako arriskuei erantzuna
- 500: Ikuskaritza nabaritasuna
- 600: Auditorearen jokaera beste batzuen lana erabiltzen dutenean

- 700: Ondorioak eta ikuskaritza txostena
- 800: Egoera bereziak

NIA-ES laburdura erabili ohi da hauek deskribatzeko. Behin Espainian onartuak izan direnean, itsatsiko zaie ES atzizkia.

Egitura berdinez osatuak daude, lehenik sarrera dute, helburuak jarraian, definizioak gero, eskakizunak eta aplikazio gida eta azkenik bestelako azalpenak (Rubio Herrera, 2013).

Etika araei dagokienez, 2011ko Kontu Auditoria legearen 6.artikuluko 3.zatiak adierazi bezala, Etika araeak, lanbide gaitasun, arduraz jokatzeari, interes publikoko printzipioak errespetatzea, zintzotasuna eta objektibotasuna bermatzea eskatzen dute. Honez gain, 3.kapituluko 1.atalak dioena kontuan hartu beharko da, independentziari egiten baitio erreferentzia. Legearen 12 eta 13 artikuluei begiratzen badiogu, auditoreek zein auditore sozietateek independenteak izan beharko dute urteko kontuak ikuskatzen ari diren enpresa edo sozietatearekiko. Ezin izango dute adierazitako bateraezintasunen batean egon, bestela, nahikoa independentzia ez dagoela ondorioztatu daiteke.

Auditoreen Barne Kalitate Kontrolari buruzko araeekin jarraitzeko, Kalitate Kontrolerako Nazioarteko Arauak (2013) dioenez, arau hauek auditore edo auditoria sozietatearen esku daude. Non, auditorea zein auditoria sozietateak izango diren, kalitatea bermatzeko sistema, politika eta prozedurak aurrera eramango dituen edo dituztenak. Kalitate kontrol sistemak, segurtasuna adierazi behar du auditoria firmak eta pertsonalak arau profesionalak eta eskakizun legalak betetzen dituztela bermatuz. Baita, auditoreek plazaratutako txostenak zein informeak beharrezko baldintzak betetzen dituztela adieraziz.

4.2.2. Auditoriaren derrigortasun mugak:

4.2.2.1. 2011ko Legea: Urteko Kontuen Auditoria:

2011ko uztailen 2ko Kontu Auditoriari buruzko Legeak erregulatzen du enpresek zein erakundeek auditoria egiteko duten derrigortasuna. Nahiz eta epe laburrera, 22/2015 Kontu Auditoriari buruzko Lege berria indarrean sartuko den.

Aipatutako lege honen lehenengo xedapen gehigarriaren arabera, kontuen auditoria egitera behartuta egongo dira, lege honetako lehen kapituluko 1.artikuluko bigarren zatiak xedatu bezala, hurrengo egoeraren batean daudenak:

- a) Merkatu erregulatuetan, negoziagarriak diren baloreak jaulkitzen dituzten entitateak.
- b) Eskaintza publikoan, obligazioak³ jaulki dituztenak.
- c) Enpresaren ohizko jarduera finantza bitartekaritza izatea eta finantza enpresak badira.
- d) Enpresaren objektu soziala, aseguruekin lotuta egotea.
- e) Subentzioak edo diru laguntzak jasotzea, edo Estatuarentzat zein edozein erakunde publikorentzat lanak, prestazioak, zerbitzuak burutu edo ondasunez hornitzea. Gobernuak Dekretu bidez mugatutako eremuetan barneratuz. Legeak auditoriaren derrigortasunaren inguruan aipatutako honako puntu hau, Kontuen Auditoriaren Legea garatzen duen Erregelamenduan zehazten da, 2011ko urriaren 31kako Erregelamenduan hain zuzen ere.

Honi aipu eginez, legea honen bigarren xedapen gehigarriaren lehen atalak, Administrazio Publikoaren edo Europar Batasunaren diru-laguntza jasotzen duten sozietateek auditoria derrigor egin behar dutela argitzen du, sozietate hauek jasotzen duten diru-laguntza 600 000 euro baino handiagoa bada. Euren urteko kontuan auditatzera behartuak egongo dira diru-laguntza hau jasotzen duten ekitaldian bertan zein diru-laguntza hau erabilia edo inbertitua izango den ekitaldian.

Bigarren atalari begiratuz, diru-laguntza bat sozietate batek jaso izan dela egiaztatuko dugu, behin enpresa edo entitate horretako kontabilitate liburuetan barneratu denean.

³ Obligazioak sozietateak jaulkitako tituluak dira. Titulu horien harpidetzan interesatuak dauden pertsonak titulu horiek harpidetu ditzakete eta jaulkipen momentuan obligazioak duen prezioa ordainduz eskuratu dezakete. Obligazioa harpidetu duen pertsonak (obligaziodunak) sozietateari mailegu bat egin diola esan daiteke, eta ordainean, pertsona horrek, interes batzuk jasotzeko eskubidea eta hitzartutako denboran obligazioen amortizaziorako (obligazioaren balioa jasotzeko) eskubidea izango du.

Erregelamendu honen hirugarren xedapen gehigarriak, sektore publikoaren kontratazioak aipatzen ditu. Orduan, 2007ko urriaren 30eko sektore publikoen kontratazioa erregulatzen duen legea dugu, honen bigarren artikulua eta xedapen gehigarriaren lehen atala uztartuz, Administrazio publikoari 600 000 euroengatik obrak, hornidurak, aholkularitza edo zerbitzuak egiten dizkieten enpresek, zenbateko hau enpresaren urteko negozio zifraren ehuneko 50a baino gehiago denean, urteko kontuen ikuskaritza egin beharko du. Bigarren atalari so eginez, kontratazio eman dela adieraziko da, kontabilitate liburuetan kobru eskubidea barneratzen denean.

- f) Gobernuak Dekretu Legegile bidez mugatutako negozio zifraren zenbateko garbia, aktiboaren zenbatekoa eta langileen batez besteko kontratazio kopurua betetzen badituzte. Sozietate guztiei aplikatuko zaie bere nortasun juridikoari dagokion legea kontuan hartuz.

Azken muga hau zehazteko, 2010/07/03ko Kapitaleko Sozietateen Legeari egin zaio so, honek erregulatzen baitu.

Lehenik Kapitaleko Sozietateen Legea zein enpresa motari aplikatzen zaiona argituko dugu. Kapitaleko Sozietateak, legearen lehen artikulua esan bezala, Erantzukizun Mugatuko Sozietateak, Sozietate Anonimoak eta Akziozko Sozietate Komanditarioek osatzen dute. Bigarren artikuluari so eginez, merkataritza izaera duten sozietateak izan beharko dute gainera, bere objektu soziala edozein izanda ere.

Kapitaleko Sozietateen Legearen 263.artikuluaren lehen zatiaren arabera, Kapitaleko Sozietate hauen urteko kontuak eta hauen kasuan beraien kudeaketa txostena, kontu ikuskari batek gainbegiratuak izan beharko dira. Baina ondorengo hiru baldintzetatik bi betetzen badituzte bi ekitaldi itxiera jarraituetan zehar, derrigortasun hau saihestuko dute:

- a) Aktiboaren zenbateko totalak 2 850 000 euroak ez gainditzea.
- b) Negozio zifraren zenbateko garbiak 5 700 000 euroak ez gainditzea.

- c) Ekitaldian zehar kontraturiko langileen batezbesteko kopurua 50 baino gehiago ez izatea.

Kasu berezietan, eratze, eraldaketa eta bateratze faseetan, artikulua hiru hiru atalak adierazten duen bezala, auditoria egiteaz salbu agertuko dira, lehen ekitaldi honen amaieran, aurreko hiru baldintzetatik bi betetzen badituzte.

Behin mugen inguruko derrigortasuna ikusita, aipatzekoa da, urteko kontuen auditoria norbaitek edo zerbaitek derrigortua egitea ere suerta liteke. Horrelaxe dio Merkataritza Kodeak.

Sozietateen urteko kontuak ikuskatzearen derrigortasunaz ari den honetan, Merkataritza Kodearen 40. artikuluari erreparatzen bazaio, enpresari guztiak beraien enpresaren urteko kontuak ikuskatzera behartuta egongo dira dagokion merkataritza erregistratzaileak edo idazkari judizialak horrela erabakitzen badu, non bidezko interesa frogatzen duenaren eskaera onartzen badute. Baina aurretik, urteko kontuak auditatzeko eskaera egin duenari, auditorearen ordainsariari aurre egiteko fidantza eskatuko zaio. Berrikusitako urteko kontuetan akats edo irregulartasunik ez dagoenean bere kontura joango baitira. Honetarako, ikuskatzaileak burututako txostenaren kopia bat utziko du Auzitegian.

Sozietateak, urteko kontuak ikuskatzeari uko egin diezaiokete, baldin eta eskatzaileak interes legitimorik ez duela edota ikuskatu nahieko sozietatea bera ez dela arrazoitzen badu.

Gainera, Erregistro Merkantileko erregelamenduaren arabera izango da auditorearen izendapena. Honez gain, idazkari judizialaren arabera bada izendapena, borondatezko kontu-ikuskaritza egiteko urrats berdinak emango dira.

Auditoria txostenean argitaratutakoari uko egiteko aukera izango da, merkataritzako epailearen aurrean.

Merkataritza erregistratzaileak edo idazkari judizialak eskaerari uko egin diezaiokete, baldin eta data horretan jada, auditore baten izendapena egin badago edota sozietatea oraindik auditorea izendatu ahal izateko epe barruan kokatzen bada.

Urteko kontuen auditoriaren eremuan azken berrikuntza bezala, 22/2015ko Kontu Auditoriaren Legea dago. Esan bezala, 2013 eta 2014. urteetan zehar europar

direktibak urteko kontuen inguruan eta batez ere auditoria inguruan izandako aldaketak espainiar zuzenbidean islatzeko asmoz, lege berri baten sorrera beharrezkoa da.

Espainiako uztailaren 20ko 22/2015 Kontuen Auditoriari buruzko Lege berriak, lehenengo eta laugarrenengo bukaerako xedapen gehigarrietan laburtzen ditu, Espainiar ordenantza juridikora, aipatutako Direktibak ekarritako aldaketak. Baina aldaketa hauek aipatzeke geratuko dira, Kontabilitate Plan Orokorrean (KPO), ETEen planean eta Legea garatuko duten arauetan. 2016eko urtarrilaren 1ean hasitako ekitaldian emango dira aldaketa hauek, bitartean aldaketa hauen aplikazioaren isla ondorengo eran azaldu daiteke.

Auditoriaren derrigortasunaren inguruko mugei begiratu, ohartu daiteke ez datozela bat 2013/34/UE Direktibak enpresa txikia definitzerakoan erabili dituen mugak eta Espainiak auditoriaren inguruan ezarritako mugak. Izan ere, Europar Parlamentu eta Kontseiluak enpresa txikiak definitzerako garaian mugak handitu egin ditu Direktiba berri honekin. Ondorengo zenbateko hauek baldintzatuko dute enpresa txiki baten existentzia.

Kapitaleko Sozietateen Legearen 257.artikuluari dagokionez, balantze eta ondare garbiaren aldaketen egoera-orri laburtuak aurkezteko aukera izango dute, bi ekitaldi jarraituetan, ekitaldi hauen itxieran hurrengo baldintzetatik bi ematen badira (7.titulua, 1.kapitulua, 257.artikulua):

- a) Aktiboko kontuen baturaren zenbatekoak 4 milioi ez gainditzea.
- b) Negozio zifraren zenbateko garbiak 8 milioi ez gainditzea.
- c) Ekitaldian kontratatutako batez besteko enplegatuen kopuruak 50 ez gainditzea.

Lehen ordea, enpresa txiki izateko baldintzak eta auditoriaren derrigortasun mugak berdinak izango ziren. Aldaketa hauek ikusirik, etorkizun hurbilean, auditoria derrigor egiteko mugak aldatu eta handitu daitezkeela ondoriozta daiteke. Horrela, enpresa gutxiago auditoria egitera behartuz eta urteko kontuen ikuskaritza merkatua ahulduz.

Gainontzeko eremuetan ere aldaketak esanguratsuak izango diren arren, ez dute gure gaiarekin zerikusirik.

Hau ikusirik, hausnartu daiteke, auditoriaren inguruko mugen inguruan ez dagoela aldaketarik oraingoz espainiar legedian. Ondorioz, aurrez aipatutako 2011ko legearen muga berdinak agertuko dira lege berri honetan ere.

5. AUDITORIA ENPRESA TXIKI ETA ERTAINETAN:

Lanaren lehen orriak, ikuskaritzaz hizketan igaro dira, definizioa, balioa, garrantzia, zein enpresa batean edota gizartean sortu daitezkeen onurak azaltzen. Oraingo honetan, auditoria enpresa txiki eta ertainen eremura eramango da. Izan ere, lan honek borondatezko auditoriaren inguruko ikerketa duenez ardatz, Borondatezko Auditoria zein enpresek egiten duten hausnartu beharko da. Enpresa hauek, enpresa txiki eta ertainak izango dira gehienetan, hauek baitira auditoriaren derrigortasunaren mugak gaindituko ez dituzten enpresen gehiengoa. Hala ere, ikusiko denez, badaude enpresa txiki zein ertain batzuk derrigorrezko auditoria egin beharko dutenak. Nahiz eta, arestian ikusi bezala, Europar Direktibak Espainiako zuzenbidean enpresa txikien definizioa aldatzea ekarri baitu.

Urteko kontuak ikuskatzea derrigorrezkoa ez balitz enpresa askoren kasuan, ea borondatez egingo luketen galdetzen da askotan.

KPMGko kideei galdetuz honakoa argudiatu dute. John Gordon auditoreak dioenez, Kanadako adibidea hartuz, derrigortuak ez dauden enpresa askok borondatezko auditoria egin behar izaten dute, izan ere, finantza erakundeek zein inbertsore askok auditoria txostena eskatzen baitute. Bestetik, Charles Kriek auditoriaren iritziz eta Brasileko egoera oinarritzat hartuz, bertan derrigorrez auditoria egin behar duten enpresen kopurua txikiagoa dela dio borondatez egiten dutenak baino (KPMG, 2014).

Horretan sakontzeko, enpresa txiki eta ertainek euren urteko kontuak auditatzeko duten derrigortasunaz ari den honetan, enpresa hauek auditoriaz egiten duten erabilpena eta auditoriak enpresa hauei ematen dizkieten onura zein sortzen dizkieten kostuak azaleratuko dira. Ondoren, enpresa hauek auditoriara jotzeko gehien baloratzen dituzten faktoreak adieraziko dira. Informazio hau eman ahal izateko, ondorengo iturrietatik ateratako datuez baliatu daiteke:

Batetik, Javier Montoya del Cortek, Ana Fernandez Laviada eta Francisco Javier Martínez Garcíak, hirurak Kantabriako unibertsitateko enpresen administrazio saileko kideak, “Urteko kontuen auditoriaren erabilgarritasuna: Espainiako ETEen arabera” artikuluan eginiko ikerketa, non, helburua enpresa txiki eta ertainek auditoria zerbitzua, bere negoziarako zerbitzu erabilgarri bat bezala ikusten duten ikertzea da. Horrela, ikerketaren abiapuntutzat hartu dira Espainiako 400 enpresa txiki eta ertainen elkarrizketak, estatuan orotara 151.336 enpresa txiki eta ertain daude. Espainian kokatutako eta gaur egungo krisi garaian azterketa hau garatzeko beharra ikusi da. Bi ardatzen arabera egingo da; Batetik, zein erabilgarritasun lortzen dituzten enpresa txiki eta ertainek auditoria zerbitzutik. Bigarrenik, erabilgarritasun hau, aztertzeke erabili diren faktoreak mailakatuko dira.

Bestetik, AECAREN 97.aldizkarian (2012) Itziar Azkue eta Lorea Andicoecheak plazaratutako “Auditoriaren derrigortasuna, ETEtan eztabaidan” artikulua aurki daiteke, auditoria eta enpresen inguruko hausnarketa eginez.

Azkenik, aipatutako aditu hauek, Javier Montoya del Cortek, Ana Fernandez Laviada eta Francisco Javier Martínez Garcíak (2012) eginiko “Urteko kontuen auditoria Espainiako ETEetan” artikuluan aipatzen den beste ikerketa bati, zein beste zenbait webgune, blogari eta artikuluri ere egingo zaio aipu.

Auditoriak enpresa txiki eta ertain batean eduki ditzakeen onura, kostu eta erabilgarritasuna aztertu eta frogatze aldera, Javier Montoya del Cortek, Ana Fernandez Laviada eta Francisco Javier Martínez Garcíak urteko kontuen auditoriaren inguruan eginiko bi ikerketak hartuko dira ardatz. Ondoren beste aditu batzuek, ikerketa honetan ateratako ondorioekin bat datozen edo ez ikusiko da. Horregatik, ikerketa horri jarraituz, ETEtan auditoriaren eragina duten aldagaiak azalduko dira lehendabizi.

5.1. AUDITORIA EGITEAREN ARRAZOTIAK ETA ERABILERA ETEen IKUSPUNTUTIK:

Javier Montoya del Corte, Ana Fernandez Laviada eta Francisco Javier Martínez García Espainiako enpresa txiki eta ertainetan auditoriaren balioa zehaztea helburu zuen ikerketa burutzerakoan, auditoria egitearen arrazotia aurkitze aldera, arrazoi hauek

hainbat faktore edo aldagaien bidez islatu zituzten aukeratutako enpresei galdetegi bat prestatze aldera.

Hamazazpi faktore ezberdinen inguruan kokatuko da, auditoriaren erabilgarritasunarekin eta enpresa txiki eta ertainen ezaugarriekin erlazionatuta egongo dira. Ondoren faktore bakoitzaren garrantzia kalkulatu da, hauen neurria azalduz. Faktore hauek, lau multzotan taldekatuko dira azkenik, ondorio eta emaitza zehatzagoak bildu nahian (Likert eskalaren arabera baloratuko dira, 1, zenbakiaz inongo adostasun eza adieraziko da eta 5, zenbakiaz erabateko adostasuna).

TAULA 1: Enpresa txiki eta ertainentzako auditoriaren erabilgarritasuna

ALDAGAIK	BEHAKETA ZNBK.	BATEZ- BESTEKO
Fidagarritasuna eta sinesgarritasuna handitu	400	4,18
Kalifikazio agentzien aurrean iritzi ona	400	4,04
Entitate finantzarioekin harremana hobetu	399	3,94
Kalifikazio agentzien aurrean iritzi txarra	395	3,86
Informazio kontablearen kontrol sistema hobetu	400	3,80
Barne iruzurrak aurreikusten eta hautematen lagundu	400	3,77
Enpresaren irudia hobetu	398	3,76
Barne kontrolaren efikazia eta efizientzia hobetu	399	3,69
Arriskuen kudeaketaren efikazia eta efizientzia hobetu	400	3,50
Administrazio Publikoarekin harremanak hobetu	400	3,40
Enpresari balio erantsia gehitu	396	3,37
Zuzendaritza prozesuen efikazia eta efizientzia hobetu	400	3,31
Gizarte Ardura Korporatiboko politikan eragin positiboa	396	3,13
Langileei hobeto lan egiten lagundu	399	2,88
Enpresako hornitzaileekin harremanak hobetzen lagundu	399	2,74
Enpresako bezeroekin harremanak hobetzen lagundu	400	2,68
Abantailak baino kostu txikiagoa eragin	398	2,68

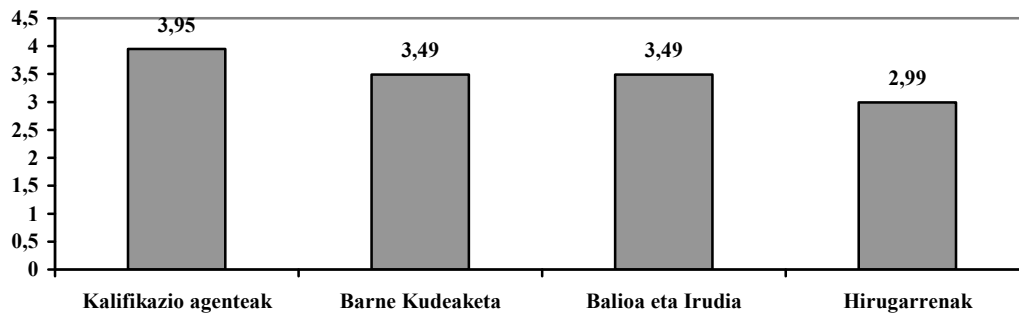
Iturria: Montoya-del-Corte, Fernández-Laviada, Martínez-García, 2014

Ikusi daitekeenez, ETEetan auditoria zerbitzuak, informazio finantzarioaren fidagarritasuna eta sinesgarritasuna handitzen du. Hau horrela, urteko kontuek akatsak izateko probabilitatea erdira murrizten da, hauek borondatez auditatuak badira. Enpresek, auditorearen on iritziak, enpresen kalifikazio eta ebaluazioan, aurkeztutako informazio finantzarioan, kreditu-ahalmenean eta hirugarrengoen arriskuan eragin positiboa duela ondorioztatzen dute. Gainera, ikuskaritzak entitate finantzarioekin duten harremanean mesede egiten duela baieztatuz.

Nahiz eta maila baxuagoan eragiten duen, aipatzekoa da esaterako, kontabilitate informazioaren kontrolerako sistemei auditoriak egiten dien onura. Barne kontrolaren efikazia eta efizientzia hobetzen du eta baita ere arriskuaren kudeaketa sistemena. Honez gain, ikuskaritzak enpresaren irudia hobetzen laguntzen du, hala nola, barne iruzurrak atzematen eta sumatzen, non auditoreak iruzur detektagailu bezala ezagutzen diren.

Atributu batzuk oharkabean igarota ere, azterketa honek erakutsi du, auditoriak enpresa txiki eta ertainek administrazio publikoarekin duten harremana sendotzen dela. Ondorioz, efikazia eta efizientzia handituko da zuzendaritza eremuan, enpresari balio erantsia emanez eta Gizarte Ardura Korporatiboko politiketan talka positiboa eraginez. Baina enpresak ez datoz bat, auditoriaren ondorioz, bat langileak hobeto eta zorrotzago lan egingo dutela baieztatzean. Ezta hornitzaile eta bezeroen harremanak hobetuko direla eta abantailak handiagoak direla kostuak baino esatean. Honek adierazi dezake, ETEei krisi egoera honetan, auditoriak ekar ditzakeen abantailak baino handiagoak direla auditoretza kontratatzekeo kostuak eta auditoreak kobratuko dituen ordainsariak.

Ikertutako faktore hauek, lau multzotan taldekatuko dira elkarren artean duten erlazioaren arabera. Honela ondorioak sinplifikatu eta lau eremuren inguruan egingo da eztabaida. Barne Kudeaketa, Hirugarrenen kiko harremana, enpresa Balioa eta Irudia eta Kalifikazio agenteak nabarmenduz.

GRAFIKOA 1: Nabarmendutako faktoreei dagozkien neurriak

Iturria: Montoya-del-Corte, Fernández-Laviada, Martínez-García, 2014

Adierazpen honek garbi uzten digu, urteko kontuak auditatzeak Kalifikazio agenteen azterketa hobetzeko baliagarria dela. Bestetik nabarmendu daiteke, Barne Kudeaketan eta enpresaren Balioa eta Irudia hobetzeko garaian, erabilgarritasun edo onura berdinak dituela auditoriaren kontratazioak. Azkeneko onura bezala, ondoriozta daitekeenez hirugarrenekin (bezeroekin, hornitzaileekin...) harremanak hobetzea izango litzateke.

Beste ikerketa batean oinarrituz, aipatu ditugun faktore hauez gain, beste bi faktore nabarmentzen dira. Gainerantzean ikertutako faktoreak berdinak dira, azpitalde ezberdinetan sailkatuta (Montoya del Cortek, Fernandez Laviada eta Martínez García, 2012):

Batetik enpresako ekonomia mailan, kontabilitatera bideratu beharreko baliabideak handiagoak direla uste dute enpresek.

Bestetik berriz, kanpoko alderdiei eragiten dieten faktoreetan finkaturik, auditoria zerbitzuaren kontratazioak, Espainiako ETEen iritziz soilik eskaera legalei erantzuten ez dietela azaltzen du.

Azken urteetan, nabaria da ikuskaritzak fideltasuna adieraztea baino funtzio gehiago hartu ditu bere gain, enpresei beste onura batzuk eskaintzea hain zuzen ere. Aurrez ikusitako aldagai ezberdinak dira honen adibide nagusia. Jakina da, ikuskaritza erabilgarria dela prozesuen eraginkortasunean eta enpresek legeak bete ditzaten laguntzen duela. Ikerketan barneratu bezala, autore batzuen ustez, auditoriaz baliatzea tamainaren baitan dago, enpresaren tamaina geroz eta handiagoa izan, orduan era joera handiagoa da borondatezko auditoriara jotzeko. Baina, beste autore batzuen arabera, ez

dute auditoria eskaeran desberdintasun handiegirik ikusten tamaina desberdinen arteko enpresen artean. Borondatez edo derrigortuta euren urteko kontuak ikuskatzen dituzten enpresen arteko ezberdintasunak aztertuz, borondatez auditoria kontratatzen zuten enpresek merkatuaren aurrean, fidagarritasun handiagoa lortzen dutela izango litzateke besteak beste (Montoya-del-Corte, Fernández-Laviada, Martínez-García-rengan, 2014).

Itziar Azkue eta Lorea Andicoecheak (2012) azaldu bezala, enpresa txiki zein ertainentzat informazio finantzarioaren erabileran eta kostu eta onura erlazioan mugatzen da auditoriaren erabilera. Aditu hauen iritziz, enpresa txiki zein ertainetan, jabeek zuzenean administratzaile eta kudeaketa jarduerak euren gain hartzen dituzte, izan ere, organigrama oso xumeak eta jardueren gainbegiraketa modu zuzen batean ematen dira, aldean distantzia txikiak horrela ahalbidetzen baitu. Bestetik, artikuluan arazoitu bezala, ETEn interes talde gehienek, nahikoa gaitasun badute negoziaketarako eduki, bolumen eta informazioa ulertzeko. Esaterako finantza iturriei, urteko kontuak informazio finantzarioaren beste arpegi bat erakusten diete, non enpresaren etorkizuneko proiektu eta asmoak balioesteko eta enpresaren arrisku eta garapenaz ohartzeko baliagarriak suertatuko diren, Grafikoa 1ek adierazi bezala, kalifikazio agenteengan auditoriak garrantzi nabarmendu du. Informazio finantzarioa eta auditoria ez dira enpresa kudeaketarako tresna bezala ezagutzen, enpresa txiki eta ertainetan urteko kontuak betebeharrak legal, fiskal edo merkataritza obligazioak betetzeko egiten baitira.

Enpresa txiki zein ertain askok ez dute auditoriaren derrigortasunik, ondorioz, ez diete garrantzi handirik ematen. Funiblogs webgunean, enpresen zuzendaritza atalean aurkitutakoaren arabera, ikuskaritza batek, euren antolaketa hobetzen eta kostu altuen inguruan aurrezkiak lortzen lagundu dezake, aurreko Grafikoa 1 ikusirik, barne kudeaketan nabarmen laguntzen duela ondoriozta daiteke. Gainera, enpresako arduradunei, kontrol finantzario zein kudeaketa kontrol neurri hobek izatea eragin dezake. Informazio finantzarioaren azterketarekin, ahulguneak zein indarguneak suma daitezke eta ondorioz, errentagarritasuna handitzeko eta aurrezteko estrategiak garatu ditzakete.

5.2. AUDITORIAREN ONURAK ETA KOSTUAK ETETAN:

Auditoria derrigorrez egiteko beharra ez duten enpresek, hau da, legeak jarritako mugak gainditzen ez dituzten enpresa txiki zein ertainek auditoriak eskainitako onurak eta sortutako kostuen inguruko eztabaidak maiz daude aditu, enpresari zein gizartearen ahotan. Ondoren zerrendatuko ditugu onura zein kostu aipagarrienak, aurrez aipatu diren iturriei jarraituz. Montoya del Corte, Fernández Laviada eta Martínez-García, 2012 eta 2014. urtean plazaratutako ikerketen eta Itziar Azkue eta Lorea Andicoecheak (2012) hausnartutakoaren arabera, Borondatezko Auditoria egiten duten enpresek, onura zein kostu modura ondorengo puntuak barne biltzen dituzte:

5.2.1. Onurak:

Orokorki, enpresa txiki zein ertainei garapen ekonomiko eta enpresariala ahalbidetuko du, enpresa hauek auditoria zerbitzuen abantaila ezberdinez baliatzen baitira, adibidez, auditoreek beste enpresetan bizitako esperientziak.

Enpresen barne kontrolaren inguruan auditoreek eginiko onurak. Euren sistemen eta erregistro kontableen gainbegiratzea eta egikaritzea lortzen dute ikuskarrien partetik, izan ere, hauek beste sozietate batzuetan izandako esperientziez baliatzen dira. Enpresari balio erantsia emateaz gain, enpresek kontabilitaterako baliabide gehiago bideratzea ahalbidetzen du auditoriak, izan ere, auditoria txostenean ahalik eta salbuespen gutxien eta aldeko iritzia lortzea izango da enpresen helburua. Horretarako enpresako egoera finantzarioa egokia izan dadin ahaleginak egingo dituzte, non kontabilitatean sakonduko diren.

Sozietateko jabeari, administrariak gauzatutako informazio finantzarioaren fidagarritasunaren inguruko informazioa emango dio. Gainera, Borondatezko Auditoriaren kontratazioak, eta enpresa eta gizartearen arteko interes gatazkentzako kontrol elementu bat suposatzen du. Zehazki, auditorea agente bezala definitua izango da, non, auditoriaren emaitza enpresatik kanpo dauden *stakeholder*sei ere iritsiko zaien, horrela ikuskaritza merkatuan zuzeneko eragina izango lukeen ikur bat bilakatuko da.

Enpresen urteko kontuak auditatuz, enpresarekiko ziurgabetasuna arinduko da, honek duen efektu positiboa du hirugarrenetikiko eta batik bat, finantza entitateekin eta kalifikazio agentziekin harremantzerakoan. Kolektibo

nagusienetako bat entitate finantzarioak izango dira. Borondatezko auditoriak, banku finantzaketa erraztuz eta agian interes txikiago bat lortzea ahalbidetu dezakeela ondorioztatuz. Gainera, auditoriak kalifikazioa agentzien on iritzia handitzea lortu ahal du eta interes talde hauek Borondatezko Auditoriaren inguruan egindako erabilera kontuan hartuz, hornitzaile, hartzekodun eta bezeroen harremanak hobetu daitezke

Gainera, beste sozietateen gardentasun maila bera lor dezaketela da, non, lehiatzeko erraztasunak eskainiko dien, abantaila lehiakorrak lortuz, esaterako, banku kreditu bat lortzerako garaian. Ondorioz, enpresen buruek, gehien bat ETE enpresetako buruek, auditoria zerbitzua ezin dute gastu bezala ulertu, baizik eta enpresaren gardentasunaren aldeko inbertsio bat bezala.

5.2.2. Kostuak:

Ikuskaritzaren kostua, gehienetan kontratazio prezioan adierazita ikusten denez, faktore gako bezala ikusten da prezioa, auditoria zerbitzua kontratatzerako edo ez kontratatzerako garaian, honen erabilgarritasuna alde batera utzita.

Batetik, auditoria zerbitzuak enpresa zenbat eta txikiagoa izan orduan eta kostu handiagoak sortzen dituela diote. Izan ere, auditoria lana segurtasun mailari lotuta dago eta ez enpresaren tamainari, sarreraren zenbatekoari edo auditoria txostenaren erabilerari lotua.

Bigarrenik, auditoreak beharrezko informazioa lortu ahal izateko, kudeatzaile zein zuzendaritzak denbora asko eskaini beharko diote, denbora kostu bat eraginez.

Batzuek diotenez, kostua eta onura erlazionatzerako garaian, kostuak ez dira hain handiak auditoriak dakartzan abantailari so egiten bazaio. Hau da, auditore eta enpresentzat abantailak gehiago dira kostuak baino.

Beste azterketen emaitzen arabera, prezioa aipatzerakoan enpresaren ekonomia mailan mintzatzen dela diote eta kostu eta onura erlazioari dagokionez, Espainiako ETEak ez daude guztiz ados erlazioa egokia denik. Aipatutako kostuak kontuan izanik, batik bat prezioaren kostua, ez dute ziurtasun guztiz esaten onurak handiagoak direnik kostuak baino.

6. AUDITORIAREN INGURUKO MERKATUA, ETEei ZUZENDUA:

Behin auditoriaren inguruko araudia eta honen inguruko derrigortasun mugak ikusirik, gehien bat muga hauetatik at kokatzen diren enpresetan zehaztu daiteke, auditoriaren inguruko merkaturako sakonkiago aztertze aldera. Auditoria derrigorrez egin behar ez duten enpresek, euren erabakiaren menpe egongo da Borondatezko Auditoriara jo edo beste zerbitzu batzuek baliatzea. Orduan, enpresa bakoitzak neurtu beharko ditu auditoriak bere enpresarengan duen erabilgarritasuna eta kostu eta onuren balantza. Hala ere, derrigor auditoria egiten duten enpresek ere, urteko kontuak auditatzeaz gain beste zerbitzu parekide batzuk ere kontrata ditzakete. Ikusi denez, Borondatezko Auditoria egiten duten enpresa txiki zein ertain batzuk auditoriaren onuren gainetik kokatzen dute auditoria kontratatzearen kostua, batik bat prezioa. Hau saiheste aldera eta urteko kontuei fidagarritasuna eta enpresaren irudi ona bermatze aldera, beste alternatiba batzuk sortu dira ikuskaritza merkaturako, bai derrigor baita borondatez ere auditoria egiten duten enpresei bideratuta.

Javier Montoya del Corte, Ana Fernández Laviada eta Francisco Javier Martínez García (2014) esandakoari begira jarrita, honakoa hausnartu genezake. Auditoreen misio nagusia, enpresen finantza informazioaren fidagarritasuna ematea da, legeek eta arauak diotena betez. Gainera, ikuskaritzaren merkaturako lehiakortasun maila handikoa da, prezioen presio eta hazkuntza urriari dagokionez. Arrazoi hauengatik, ikuskatzaileek zerbitzu gehigarriak eskaintzeari ekin diote, euren zerbitzuak erabilgarritasun handikoak izateko enpresentzat.

Aipatutako azterketa honen ondorioak ikusirik, ETEek baieztatzen dute auditoria zerbitzuaren kontratazioaren kostua gaur egun handia dela. Hau horrela, auditoria sozietateek zein norbanako auditoreek garbi izan behar dute, euren urteko kontuak ikuskatzera behartuta ez dauden enpresek auditoria kontratatzea oso zaila dela, batez ere, gaur egungo testuinguru ekonomikoa kontuan hartzen badugu. Horregatik, euren zerbitzua osoagoa egite aldera lan egin beharko dute, baterako zerbitzuak eta eskaintza dibertsifikatuak eskainiz, enpresek borondatez auditoria egitera bultzatzeko.

Itziar Azkue eta Lorea Andicoechearen (2012) auditoriaren inguruko artikuluan aipatu bezala, “Europar Batasunak ETEen administrazio jarduna murrizten duen proiektua martxan jarriz, ETEen auditoriaren derrigortasuna eztabaidan jartzen du. Auditoriaren derrigortasun muga, Laugarren Direktibari dagozkion mugetara zabaltzen baditu, gaur egungo urteko kontuen auditoria kopurua %18an jaitsiko dira.”

Iturri berari jarraiki, enpresa txiki zein ertainek auditoria egin beharraren derrigortasunik ezean, euren beharrei gehien lotuta eta errentagarria den zerbitzu batengana joko dute, inguruko interes taldeei fidagarritasun gehien eskaintzen dienarengana hain zuzen ere. Gainera, auditoreen bidezko gainbegiratze faltak, barne kudeaketarako eta erabakiak hartzeko garrantzitsuak diren kontrol eta informazio sistemetan gutxiago inbertitzera eramango dute enpresa.

Ondorioz, auditoria zerbitzuaren osagarri gisa, enpresa hauek kontabilitate adituaren eskutik jaso ditzaketen zerbitzuak edota zerbitzu osagarri zein auditoriaren ordezkoko zerbitzuak nabarmenduko dira ondoren. Enpresaren kudeaketan zein informazio sistemetan eta beste eremu batzuetan zerbitzu hauek ekarriko dituzten onurak kontuan hartu daitezke ondoren. Gainera, zerbitzu osagarri zein ordezkoko hauek estatuan ireki dezaketen merkatu aukera berria ikusirik, borondatezko auditoria, derrigorrezko auditoria edo auditoriarik egiten ez duten enpresek ondorengo zerbitzuen kontratazioaz ahalbidetu daitezke.

6.1. ZERBITZU OSAGARRIAK EDO ORDEZKO ZERBITZUAK:

Itziar Azkuek eta Lorea Andicoecheak (2012) ihardetsitakoari lotuta, honakoa ondorioztatzen dugu, Espainiako auditoria merkatuari lotuta beste lanbide edo merkatu baten sorrera emango dela etorkizunean.

Ordezko zerbitzu edo zerbitzu osagarrien sorrera, enpresa txiki zein ertainek auditoria egiteko obligazio ezaren ondorioa izango dira. Izan ere, enpresa hauen beharretara egokituta dauden eta enpresako urteko kontuei sinesgarritasuna gaineratuko dien zerbitzuak izango baitira. Gaineratuz, edozein enpresak kontratatu ditzakela ondorengo zerbitzuak.

Egiaztatzea eta segurtasuna helburu duten zerbitzuak ezberdindu ditzakegu, Itziar Azkuek eta Lorea Andicoechearen (2012) iritziz:

1.- INFORMAZIO FINANTZARIOAREN INGURUKO SEGURTASUN ZERBITZUA:

Beste estatu batzuetan garatua dagoen zerbitzu bat izango da, non auditoreek egingo duten. Kontuen Federazio Internazionala (IFAC) nazioartekoa izan da ere, ez du honen inguruan erregulatzen duen arau jakin bat, baina bai arauen oinarri izango den ardatz bat. Gainera, enpresa txiki eta ertainen auditoria zerbitzuaren ordezkoko hartua izaten ari da. Segurtasun zerbitzu hauek “*assuran services*” deritzenak, bai auditoreentzat bai ETEentzat onuragarriak dira, izan ere, auditoreek euren merkatua zabaldu dezakete zerbitzu hauek eskainiz eta enpresa txiki zein ertainek euren beharretara egokitutako zerbitzua jaso dezakete.

2.- BESTELAKO SERGUTASUN ZERBITZUAK:

Zerbitzu hauek, auditoria zerbitzuak eta auditoreek eskaintzen duten segurtasunaren ordezkoko zerbitzuak edo zerbitzu osagarriak izango da. Kontuen Federazio Internazionalak (IFACek) erregulatutako zerbitzuak dira non, barne kontrolaren edota informazio finantzario zein ez finantzarioaren segurtasuna bermatzeko kontratatuak izaten diren.

3.- AUDITORIA EZ DIREN BESTE ZERBITZUAK:

Bai zerbitzu honetan eta baita aurrekoan zerbitzua eskaintzen duen auditore edo profesionalak, prozesuaren eta informazioaren parte izango dira. Kontabilitate eta administrazio “*outsourcing*” zerbitzuak, Gizarte Erantzukizuneko txostenen garapena, informazio sistemen aholkularitza etabar izango dira zerbitzu honen baitan murgiltzen direnak.

6.2. KONTABILITATEKO ADITUA:

Gustavo Bosquet (2013), Euskal Herriko “El Economista” eskolako kideak, esan bezala, enpresek krisiaren baitan, informazioa finantzarioan inbertitzea ezinbestekoa dute. Horretarako aukera berria da, Kontabilitateko Aditua kontratatzearena, izan ere, Bosquet-ek adierazi bezala, kontabilitateko profesional bat da non enpresa txiki eta ertainen urteko kontuen fidagarritasuna bermatuko duen. Profesional hauen garrantzia nabarmentze aldera, profesional hauek bateratzen dituen erregistro bat dagoela aipatzekoa da. Ondoren argituko dira honen nondik norakoak.

Francisco José Gracia Herreiz, Kontabilitateko Adituen Erregistroko presidentea denak (2015) ihardetsi bezala, Kontabilitateko Aditu bat, kualifikazio maila handiko profesional akreditatu bat izango da, araudi propioari lotua, kontabilitate eta finantzan esperientzia eta ezagutza handiarekin. Uneoro antolakunde zein norbanako gisa ekintza konplexuetan jarduten duena, kalitate handia bermatuz. Gehienetan, profesional hauek Kontu Auditoreak izaten dira, baina Kontabilitateko Aditu bezala jarduten dutenean ez dira enpresako urteko kontuen ikuskaritzan sartzen.

Kontabilitateko Adituak, bere jarduerarekin, balio erantsia emango die ondorengo kontzeptuei:

Batetik informazio finantzarioa sendotzen lagunduko du, auditore, ikertzaile, gainbegiratzailerak eta abarrei esker.

Bestetik, ekonomiari osotasunean, gardentasuna eta enpresaren bizitza guztiak zehar zorroztasuna edo zehaztasuna bermatuko du. Zorroztasun edo zehaztasun hau lortzeko, kalitate handiko eta une oroko formakuntzara bideratutako aditu bat izan behar du, egunez egun bere gaitasunak hobetze aldera lan egingo duena. Zein, norbait osoa eta argia izango den, independentea eta objektiboa bere erabaki eta lanean.

Aipatutako Kontabilitateko Adituen Erregistroari buruz beste adierazpen batzuk bildu daitezke. Esaterako, Valentín Pitch, CGEeko presidentearen eta Mario Alonso, KKII presidentearen (2015) iritziz, Kontabilitatean adituak diren profesional kualifikatuen kolektiboak batzeaz arduratuko da.

Erregistro honen helburua, kontabilitateko adituen betebeharrak indartzea eta Espainian euren presentzia bermatzea da, jakinik, Alemania, Frantzia, Portugal eta beste hainbat lurraldeetan ez direla legalki erregulatuak.

Kontabilitateko Aditu bezala hartuko dira, Espainiako Kontuen Zentsore Juratuek zein auditoria elkargo profesionalek eginiko azterketa bat gainditzeko duten profesionalak.

Profesional hauen zeregin nagusia, enpresen beharrei erantzuneko dien zerbitzu bat ematea izango da. (Pitch eta Alonso, 2015)

Francisco José Gracia Herreiz (2015), Kontabilitate Adituen Erregistroko presidentea denak, Kontabilitate Aditua izateko eta Kontabilitate Adituen Erregistroan izendatzeko ondorengo pausuak eman beharko direla adierazten du.:

- Kontu Auditore jardunlariei zuzeneko akreditazioa.
- Kontu Auditore ez jardunlariek, azken 12 hilabeteetan kontabilitate zein ikuskaritza arloan 20 orduko formakuntza profesional jarraitua izan dutela frogatu beharko dute.
- Esperientziadun profesional edota akademikoek, akreditazioa lortu dezakete merezimendu profesional, akademiko eta publikazioen bitartez.
- Azterketa eta betekizunak azterketara aurkeztu ahal izateko, gutxienez hiru urteko praktika formazioa edo unibertsitateko titulua beharko dira.

Behin akreditatua izanda, Kontabilitateko Adituen Erregistroak bere webgunean eta publikoki, Kontabilitateko Adituen zerrenda argitaratuko du, pertsona bakoitzaren beharrezko identifikazio datuekin, beti ere, pertsonak baimenduz gero.

Akreditazioa lortu ondoren iraunkorra izango da, Kontabilitateko Adituen Erregistroan izendatua badago eta berrikuntzarik izan ezean. Baina, akreditatua izaten jarraitzeko, gutxienez, urtean, Kontabilitateko Adituen Erregistroak baimendutako 20 orduko kontabilitate eta inguruko alorretako (kurtsoak, kongresuak...) formakuntza jarraituak egin beharko dira.

José Gracia Herreiz (2015) presidenteak dionez, kontabilitateko adituak enpresari hainbat laguntza eskaini datzaizkioek, hala nola, ondorengoak:

Baina argi utzi nahi da, Kontabilitateko Aditua enpresaren bizitzaren ziklo guztietan egon daitekeela, sortze, hazkuntza, heldutasun edota krisi fasean. Ondoren berezituko ditugu fase bakoitzarentzat egokiak diren zerbitzuak, hala nola, ETEtzako zerbitzu garatu edo bateratuak.

Sortze fasean, zerbitzu garatuen artean eta enpresa txiki eta ertainei zuzendua, finantzazio berrietara heltzeko aholkularitza (*start-ups, private equity...*), negozio planaren garapena eta plan estrategikoen lanketa nabarmendu daitezke.

Hazkuntza fasean kokatuta, plan finantzarioa garatzeaz gain, ETentzako zerbitzu berri gisara, internazionalizazio planen prestaketa, modelo finantzario konplexuen diseinua eta teknologia digitalak eskuratzeko estrategien aholkularitza aipatzen dira.

Enpresaren heldutze faseari begira, fiskalki eta kontableki arauak uneoro betetzea beharrezkoa izango da, baita zerbitzu garatuei dagokionez, efizientzia hobetzeko aholkuak eta finantza planen diseinua eta jarraipena eskaintzea.

Krisi faseari helduz, balantzeen erregularizazioa egiteaz gain, finantzaketaren formula berrien bilaketa, inbertsioen aholkularitza eta salmenta liburuen lanketa izango lirateke zerbitzu garatuak enpresa txiki zein ertainei begira.

Bizi zikloan zehar, enpresako egoera ekonomiko, finantzario eta kontablearen txostenen ardura izateaz aparte, zerbitzu garatuetan arriskuen kudeaketan laguntzea, kenkari eta onura fiskalen eta zergeri dagozkien ekintzen egikaritzea izango lirateke enpresa txiki eta ertainen jomuga.

Ikusi daitekeenez, Kontabilitate Aditu batek egin ditzakeen lanak asko eta anitzak dira. Baina, hauetako lan asko, akreditatuak ez diren profesional askok eginak izaten dira Espainian. Horrela, Kontabilitateko Adituen Erregistroaren bidez, profesional hauen formazioa eta zehaztasuna hobetzen, eta interes soziala garatzen lagunduko da ondorengo eran:

- 1.- Marko instituzional bat garatuz, non zerbitzu onaren bermea eta iruzur profesionalak ekidin daitezten.
- 2.- Beste lurraldetan bezala, aditu hauen ohorea eta aitortpena hobetu ahal izateko akreditazio sistema bat ezartzea, eredu internazionala oinarritzat hartuz. Horrela sortutako sarreretan eragina izango luke.
- 3.- Erregistroaren baitan dauden korporazioen bidez, formazio sistema moderno eta dinamikoa sortuz, garapen fasean eta behar finantzario garrantzitsuak dituzten enpresa internazionalenen eskaintzari erantzun ahal izateko. Mota honetako merkatu emergenteek errentabilitate maila altuagoak lortzen dituzte horrelako zerbitzuen bidez.

Kontabilitateko Adituen Erregistrotik, ziurtatzen duten profesional hauen irudia indartu eta definituko dutela Espainian, aurrez aipatutako zerbitzuak eskaini ahal izateko.

Gaineratuz, egunez egun, profesional hauenganako interesa geroz eta nabarmenagoa da. Estatuan zeharka, aurki daiteke Kontabilitateko Aditu bezala lan egiteko aukera eta hilabeteak aurrera egin ahala, lehen aipatutako hiru bideetatik akreditazioa lortzeko eskaera ere handitzen ari da. Hau horrela, Kontabilitateko Adituaren presentzia handia da Europar Batasunak kompetentzia altuko merkatuetara salto egiten duen une honetan. Baina berme eta titulazio gehiago garatzen ari dira, non beharrezkoa den esperientzia eta zehaztasuna duten profesionalak besteengandik bereizteko sistemak garatzea. Ikuspuntu honetatik begiratuta, praktika txarrek eragiten duten mesfidantza eta iruzurraren kontra egiteko tresna bat izango litzateke Kontabilitateko Aditu bat (Gracia Herreiz, 2015).

7. IKERKETA: BORONDATEZKO AUDITORIA GIPUZKOAKO ENPRESETAN

“Espainian, ikuskaritzaren ez derrigortasuna, baldintza jakin batzuk betetzen dituzten enpresetan aurretiaz ematen zen. Baldintza hauetan, enpresaren negozio zifra garbiaren zenbatekoa, aktibo guztiaren zenbatekoa eta ekitaldian zehar kontrataturiko langileen batez besteko kopurua kontuan hartzen dira. Baina, Europar Batasunak onartu berri dituen zenbateko eta kopuruak handiagoak dira. Espainiak neurri hau onartzen badu, urteko kontuen auditoria egitera derrigortuak dauden enpresen kopurua izugarri murriztuko litzateke. Orduan, enpresek aukera dute euren enpresako urteko kontuak ez ikuskatzekoa. Honen aurrean, ikuskaritzaren beharrak ikuspuntu ezberdinetatik sakonago ikertzeko garrantzia eta interesa handitu da.” (Montoya-del-Corte, Fernández-Laviada, Martínez-García, 2014)

Horregatik, hau ardatz harturik, nire atal praktikoa, Gipuzkoan Borondatezko Auditoria egiten duten enpresen inguruko ikerketa batean oinarrituko dut. Atal teorikoan azaldutako faktoreei so eginez, enpresek praktikan nola bizi dituzten aztertuz. Gipuzkoako enpresa txiki eta ertainen inguruan hautatutako sozietateen sektorea, dirulaguntza, mailegu, auditoria kostu eta auditoreen iritzian sakonduko naiz. Horrela, enpresa bakoitzak borondatezko auditoriara jotzeko dituen arrazoiak jakin ahalko ditugu. Gainera, Gipuzkoa mailan, borondatez urteko kontuak ikuskatzeko dagoen joera zenbatekoetan ikus dezakegu. Azkenik, praktikan garatutakoa elkarrizketa batekin amaituko dugu, auditoria mugak gainditzen ez dituen sozietate bat, auditoriara derrigortua egon daitekeela ikusiz.

BORONDATEZ AUDITORIA EGITEN DUTEN ENPRESAK:

Praktika jarduera buru ahal izateko, SABI plataformaz baliatuko naiz. SABI datu-baseak, Iberiar penintsulako enpresen inguruko informazioa barneratzen du, hau da, Espainiako 2 milioi zein Portugalgo 500 mila enpresei buruzko informazio orokorra eta urteko kontuak era azkar eta sinple batean azalarazten ditu. Nire analisia Gipuzkoa mailan kokatuko denez, bertan Borondatezko Auditoria egiten duten enpresetan kokatuko da nire analisia. Enpresen urteko kontuekin, auditoria informazioarekin eta analisi ratioekin jolastuz, ondorioz batzuetara iristea izanik helburua. Horretarako hainbat ohar ezagutu beharko dira.

Ikerketa honi hasiera emateko, SABI plataforman ondoren ikertuko diren enpresak nola aukeratu ditugun jakinaraziko da. Enpresa askoren datuak eta era ezberdinetako datuak daude barneratuak informazio sistema honetan, horregatik irizpide batzuen arabera sailkatu ditugu ikertu nahiekoak. Lau irizpide orokorren arabera lortu ditugu:

1.- Espainian 2007 Enpresa txiki eta ertainentzako Kontabilitateko Plan Orokorren arabera enpresako urteko kontuak aurkeztea. Enpresa hauek honako baldintzak bete behar dituzte, Kontabilitate Plan Orokorra- Enpresa txiki eta ertainen Kontabilitate Plan Orokorra, 2007ko azaroaren 16ko, 1515/2007 Errege Dekretuaren 2.artikuluaren lehen zatiak dioenez:

- a) Aktiboaren kontu-sailen guztizkoa gehienez 2.850.000 euro.
- b) Negozio-zifraren zenbateko garbia gehienez 5.700.000 euro

c) Ekitaldiko batezbesteko langile kopurua gehienez 50.

Behin jakinik enpresek ETEen Kontabilitate Plan Orokorreko irizpideak jarraiki aurkezten dituztela euren urteko kontuak, jakin daiteke auditoria egiteko derrigortasunik ez dutela. Izan ere, 2010eko Uztailaren 3ko Kapitaleko Sozietateen Legeak zenbateko berak gainditzea eskatzen du auditoria egitera behartzeko.

2.- Enpresa txiki eta ertain hauek 2012, 2013 edota 2014.urteetan auditore bat izendatzea.

3.- Hiru urte hauetan zehar, urte batean behintzat, auditore gastua galdu-irabazi kontuan barneratua izatea.

4.- Gipuzkoan kokatutako enpresa bat izatea.

Bilakera hau eginda ondorengo ondorioak atera dira:

Espanian guztira, 782.523 enpresa txiki eta ertain daude, horietako 12.581 enpresa Gipuzkoan ditugu SABI datu-basea oinarri harturik, horietatik 24k egiten dutelarik borondatezko auditoria, gure irizpideen arabera, hau da %0,19ak. Jasotako datuak 2012, 2013 eta 2014 urtetako ekitaldietakoak izango dira, ondorioz, denbora tarte hau oinarri hartuta egingo da analisisia. 1159/2010 Dekretu Legegilearen, 2.artikuluaren arabera, sozietate batek urteko kontu bateratuak aurkeztu beharko ditu, enpresa talde bateko kide den heinean, talde horretako sozietateren batek merkatu erregulatuetan kotizatzen badu, borondatez edota sozietatearen nortasun juridikoaren arabera beste araudi batek horrela eskatzen badu. Hautatutako enpresek, urteko kontu bateratuak aurkezteko betebeharririk ez dutenez, enpresa guztiek banakako urteko kontuak aurkeztuko dituzte. Auditoria derrigorrez egin behar duten edo ez adierazten dituzten mugak aztertuko dira ondorioz, Borondatezko Auditoria egiten ari diren jakiteko. Gainera, kontuan hartuko diren zenbatekoak, 2007ko Enpresa Txiki eta Ertainei dagokion Kontabilitateko Plan Orokorri jarraiki eginiko urteko kontuak izango direla jakinarazi behar da.

Gradu Amaierako Lana aurrera eramán ahal izateko, 24 enpresa horietatik irizpide zehatzen inguruan murrizketa bat egin da. Izan ere, ikerketa egingarria izan dadin, beharrezkoa baitzen enpresa kopurua murriztea. Baina ohartuz 24 enpresa hauetako 2 enpresa likidazio egoeran daudela eta azterketarako oztopo bilakatu daitezkeela, laburbilduz, azken 22 enpresa izango dira hurrengo analisisian ikertuko ditugunak. Baina

hauetako hirurek, **Azkoitia Lantzen S.A., Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie** eta **Careers & Jobs S.L.** hain zuzen ere, ikusiko dugu derrigorrezko auditoria egin beharko dutela.

Beste ohar batzuen artean, egindako eragiketen emaitzak lau hamartarretara borobilduak daudela esan beharra dago, zenbatekoak laburtu ahal izateko eta era berean konparaketa zehatzagoa egite aldera. Gainera, zenbateko hauek unitateetan eta eurotan adieraziko dira.

Bestetik, taulan barne bildu diren zenbatekoen gain, “Ez dago daturik” kontzeptua Nabarmendu daiteke, non SABI datu-basean bildutako urteko kontuetako partidetan zenbatekorik ez egotea edo partida horretan zenbatekoa egonda ere honen inguruko informazioa eskuragarri ez egotea adierazten duen.

Tauletan informazio gehiegi ez agertzearen, eragiketarako egiteko erabilitako beharrezko informazioa, enpresen aktibo, pasibo zein negozio-zifraren zenbateko garbiak lanaren azken orrietan, eranskinean, eskuragarri dauden bi tauletan aurki daitezke.

Jakinik zenbat enpresa dauden borondatezko auditoriara jotzen dutenak, hau egiteko duten arrazoiak jakin nahiean abiatuko gara. Horretarako, atal teorikoan azaldu diren eta auditoria egiteko arrazoi bezala ikusten diren faktoreak erlazionatuko ditugu enpresa hauekin. Lau eremu ezberdinetan kokatu dugu ondorengo analisia:

Lehenik, enpresen nondik norakoak jakite aldera, bakoitzaren azalpen labur bat emango da. Honi lotuta, enpresa bakoitzaren aktibitatea zein azpi-sektoreetan eta orokorrago esanda zein sektoretan multzokatzen den azalduko da. Horrela, zein sektoreetako enpresak duten borondatezko auditoria egiteko joera gehien ikusiko da.

Bigarrenik, 22 enpresa hauek kanpo finantzaketarako duten joeraz mintzatuko gara, besteak beste enpresa hauetako urteko kontuetatik diru-laguntzen zein maileguen inguruko informazioa arakatuz. Hau aztertuz, enpresek finantza entitateekin duten harremana eta diru-laguntzak jasotzeko administrazio publikoarenganako duten lotura ikusiko dugu. Enpresa batzuentzat, kanpo finantzaketa diru-iturri gisara erabiltzeak urteko kontuak ikuskatzeko arrazoi bat izan baitaiteke.

Hirugarren atala, balantzetik lortutako aktibo zein pasiboak erlazionatuz, analisi ratioak aterako ditugu. Enpresaren zorpetzea eta kaudimena helaraziko dugu horrela, egoera finantzarioaren beste aurpegi bat erakutsiz. Ondoren grafikoetan errotazio fondoaren bilakaera aztertuko dugu hiru urteetan zehar.

Azken eta laugarren atalean, auditoriaren inguruan mintzatuko da. Non lehenik, borondatezko auditoria egiten duten 22 enpresa hauei auditoriak suposatzen dizkion kostuak adieraziko diren eta amaieran auditoreari edota auditore sozietateari eman beharreko ordainsariak enpresaren gain suposatzen duen gastua azalduz. Azken gastu hau, galdu-irabazian barneratzen diren salmentekin konparatuko da, hau da, enpresak lortzen duen negozio-zifraren zenbateko garbiarekin. Bigarrenik, auditoria txosten bakoitzak enpresaren urteko kontuen inguruan plazaratzen duen azken iritzia kontuan hartzeaz gain auditoriaren azken izendapen data ere adieraziko da.

Azttertutako eremu bakoitzaren amaieran, ikusitakoa komentatuko da eta teoriarekin erlazionatu. Batez ere, teoriako atalean, enpresa txiki eta ertainen auditoriari bideratutako atalean agertzen den Javier Montoya del Corte, Ana Fernández Laviada eta Francisco Javier Martínez García (2014) eginiko ikerketa mintzoz.

Horrela lanaren amaieran atera beharreko ondorioak garbiago ikusiko ditugu.

7.1. ENPRESEN JARDUERA ETA SEKTOREA:

Ikerketarekin hasi aurretik, praktikan ardatz izango diren 22 enpresen inguruko informazio sektoriala eta bakoitzaren jarduera eremua jakitea beharrezkoa da. Ondorioz, ondorengo lerroetan laburtuko dira Gipuzkoan Borondatez Auditoria egiten duten 22 enpresen datuak.

Lehenik enpresa bakoitzaren kokapena, sorrera data, jarduera, enpresa-taldea eta langile kopurua adieraziko dira. Ondoren, enpresa bakoitzaren jarduera, azpi-sektore eta sektore ezberdinetan multzokatuko ditugu.

Oarso Car S.L.: Erantzukizun Mugatuko Sozietate hau Beasainen kokatzen da eta 2012ko urtarrilaren 4ean sortua da. Bi enpresez osatuta dagoen enpresa-talde bateko kide da non bere matrizea MR Jose Luis Mugica Chapartegui den. Oarso Car S.L.ren

jarduera, autoen eta hauen osagaien erakusketa, konponketa eta salmenta izango da. 9 langilez osatuta dago lantegia gaur egun.

Etormobil S.L.: Bazkide bakarreko Erantzukizun Mugatuko Sozietate bat da, Eibarren kokatua 1992ko urtarrilaren 2tik. 3 taldekidez osatutako enpresa-talde bateko kide da, non matrizea Gorla Auto Group S.L. izango den. Automobil sektoreko kopuru handiko merkatuan eta autoen tailerrean jarduten da. Enpresa hau 13 langilez osatuta dago.

Zenten Bernhard Groten S.L.: Erantzukizun Mugatuko Sozietatea da, Irunen kokatua dagoena eta 1992ko abenduaren 15ean sortu zena. Enpresa-taldeko matrizea MR Bernard Groten Bottcher da eta 4 taldekideek osatzen dute taldea. Honen aktibitatea, eskuzko mozketak egiteko lanabesen fabrikazioa da kuter eta daratuluak esaterako. Gainera, 27 langilek egiten dute lan bertan.

Construcciones Arobra S.L.: Donostian kokatutako Erantzukizun Mugatuko Sozietate bat da 1984ko uztailaren 18an sortua. Enpresa taldeko matrizea da eta bi enpresek osatzen dute taldea. Jarduera nagusia, eraikuntza eta eraikinen konponketa eta mantenua dira. Bestetik, 30 langileko plantilla du gaur egun.

Centralair S.L.: 2002ko abuztuaren 30ean Donostian kokatutako Erantzukizun Mugatuko Sozietate bat da, ezta enpresa-talde bateko kide eta 29 langile ditu gaur egun. Arrazoi soziala, material pneumatikoen fabrikazioa, komertzializazioa, banaketa eta salmenta izango da.

Distribuciones Zamora S.L.: Irunen kokatuta dagoen eta independentea den Erantzukizun Mugatuko Sozietate bat da, non 1979ko otsailaren 8an kokatzen den bere sorrera. Haragien kantitate handiko merkatuan jarduten du eta guztira 15 langilek osatzen dute.

Kapa Perfiles S.L.: Irunen 2000.urteko otsailaren 4ean sortutako Erantzukizun Mugatuko Sozietate bat da, non bi taldekidez osatutako enpresa-talde bateko filiala da, matrizea MR Antonio Arellano Illarramendi den. Estructura metalikoen eta profilen fabrikaziora bideratzen da eta 11 langilek jarduten dute bertan.

Pausoka Entertainment S.L.: Donostian 2002.urteko irailaren 16an sortutako enpresa independente bat da, hau da, ezta inongo enpresa-taldeko kide. Bere nortasun juridikoa Erantzukizun Mugatuko Sozietatea izatea da eta gaur egun 45 langile ditu beregain.

Jarduera soziala, produktu informatiko eta elektroniko eta ikus-entzunezko eta animaziozko produktuen ikerketa, sortzea, salerosketa eta komertzializazioa dira.

Original Gaur S.A.: Sozietate Anonimo hau, Irunen kokatuta dago eta 1979ko apirilaren 2an kokatzen da bere sorrera. Enpresa independente bat da, non 16 langilek osatzen duten. Jarduera soziala, iturgintza eta saneamenduko gailuen salerosketa eta banaketa izango da.

Industrias Pampe S.L.: Eibarren kokatuta dagoen eta 2003ko urtarrilaren 23an sortutako Erantzukizun Mugatuko Sozietate bat da, non lau kidez osatutako enpresa bateko kide den, bere matrizea Federn Design And Manufacturing Sociedad Limitada dela. Arrazoi soziala, makina, motor eta prozesu mekanikoetarako malgukien fabrikazioa eta salmenta da. Langile kopurua 23 langilekoa da.

Azkoitia Lantzen S.A.: Azkoitian kokatutako Sozietate Anonimo hau, 1987ko azaroaren 23an sortua da. Langile bakarra duen sozietate hau, bi enpresek osatutako enpresa-talde bateko kide da, bertako matrizea Azkoitiako Udala izanik. Gizartean duen aktibitatea, higiezinaren eraikuntza eta eskaintza da.

Batuak S.A.: Oñatin kokatzen den Sozietate Anonimo independente hau, 1980ko urtarrilaren 25ean sortua da. 22 langilez osatua dago eta bere jarduera piezen mekanizazioa izango da.

Sesa Tools S.A.: Hernanin kokatzen den enpresa independente bat da, non 1994ko ekainaren 10ean sortu zen. Ezta enpresa-talde bateko kide, 11 langilez osatua dago eta bere aktibitatea, orokorrean industriarekin lotutako materialen salerosketa, inportazioa eta esportazioa izango da.

Voovio Technologies S.L.: Donostian kokatuta dagoen eta 2008ko apirilaren 10ean sortutako Erantzukizun Mugatuko Sozietate independentea da. Guztira 8 langilek osatzen dute eta euren jarduna 3 dimentsiotako irudien softwareen ikerketa, diseinua, garapena, txertaketa eta salmenta izango da.

Ordelan S.L.: Azkoitiako Erantzukizun Mugatuko Sozietate independente hau 1990ko azaroaren 27an sortua da. 15 langilez osatua dago eta Ordelan S.L. enpresaren jarduera gorantz mugitzeko aparailuen fabrikazioa da.

Goierriko Ekimena, S.A.: Ordizian kokatzen da Sozietate Anonimo hau, 1993ko uztailaren 22an sortua da eta bi bazkidek osatutako enpresa-talde bateko matrizea den. Goierriko herrientzako sustapen eta promozio ekintzak garatzen dituen enpresa da eta 7 langilez osatua dago.

Iraurgi Lantzen S.A.: Azkoitian du kokapena Sozietate Anonimo honek, enpresa independente bat da eta 1988ko ekainaren 24ean sortua. 12 langilez osatua dago eta honen jardura enpresagintzara bideratzen da, garapen eta ikerketaren bidez.

Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie: 1998ko ekainaren 17an sortutako sozietate honek Arrasaten du kokagunea, nortasun juridiko berezia du, interes ekonomikoaren bateratzea bezala adierazia. Mondragon Corporacion Cooperativa S.Coop. matrizea den enpresa-taldeko kide da, guztira 759 bazkide izanik. 3 langilek jarduten dute bertan, EAEko etxetresna elektrikoko fabrikatzaileen bateratze bat ematea da enpresa honen helburua, sektore honetan lehiakortasuna handitzeko asmoz.

Careers & Jobs S.L.: Donostian kokatutako enpresa da, 1997ko uztailaren 11an sortua, eta ezta enpresa-talde bateko kidea. Enpresako enplegatu kopurua 8 langilekoa da eta hauen jardura, lanerako heziketa profesionala eta enpresei aholkularitza eskaintzea dira.

Zehazki S.A.: Donostiako Sozietate Anonimo hau, 1984ko martxoaren 16an sortu zen. Bi enpresek osatze duten enpresa-taldearen matrizea MR Graciano Gerardo Villar Ganuza da. Zehazki S.A. enpresaren jardura era guztietako enpresa ondare edota jabetzen balorazioa da, orotara 4 langilez osatua.

Feliciano Aranzabal y Compañia S.A.: Arrasaten kokatzen den bazkide bakarreko Sozietate Anonimoa da, non 1948ko abuztuaren 13an sortua den. 19 enpresez osatutako enpresa-talde bateko kide da. Non bertako matrizea Grupo Alejandro Altuna Sociedad de Promocion de Empresas S.L. den. Langile bakarrak osatzen du gaur egun enpresa eta honen jardura sarrairen eta kandaduen fabrikazioa eta salmenta da.

Fontaneria Iturlan S.L.: Deban kokatzen den enpresa da honakoa, Erantzukizun Mugatuko Sozietatea izatea da bere nortasun juridikoa. Enpresa independentea da eta 5 langilez osatua dago. Fontaneria Iturlan S.L. enpresaren arrazoi soziala, iturgintzara, mantenua eta konponketara bideratutako lanak eta instalazioak egitea da.

Behin enpresa hauen deskribapena ezagutu ondoren, 22 enpresetatik erdiak, hau da 11 enpresa-talde bateko kide direla adieraz daiteke. Printzipioz, enpresek urteko kontu indibidualak aurkezten dituzte SABI plataformaren arabera, orduan Kontu Bateratuen, 1159/2010 Dekretu Legegilea ez da aplikagarria izango. Ondorioz, urteko kontu bateratuak aurkezten ez dituztenez, Gipuzkoako enpresa hauek ez dira auditoria egitera behartuak egongo arrazoi horregatik. Baina baliteke, agian enpresa-taldean eginiko hitzarmen baten inguruan euren urteko kontuak auditatzera derrigortuak egotea. Informazio hau lortzerik ez dagoenez, ezin da ondorio garbirik atera.

Teorian azaldutakoan oinarrituz, Javier Montoya del Corte, Ana Fernández Laviada eta Francisco Javier Martínez García (2014) eginiko ikerketari helduz, auditoriak enpresei barne kontrolaren eta arriskuen kudeaketaren efikazia eta efizientzia hobetzen laguntzen diela baieztatzen da 5etik 3,69 eta 3,5eko puntuaketarekin. Gainera, urteko kontuen fidagarritasuna eta sinesgarritasuna handitzen eta enpresa irudia hobetzen duela nabarmentzen da 4,18 eta 3,76ko baieztapena lortuz. Ondorioz, Borondatezko Auditoriara jo dezake, enpresak fidagarritasuna, irudi ona eta efikazia eta efizientzia lortzeko helburuak baditu. Jakinik, auditoriak enpresen barne kontrolean eragina duela, ahultasunak eta indarguneak hautemanez, ondoriozta daiteke, enpresa-taldeek euren taldeko enpresen barne kontrola hobetze aldera Borondatezko Auditoriara jo dezaketela. Urteko kontuak ikuskatuz, enpresaren garapenean lagunduz eta kontabilitate akatsak ulertu eta zuzentzeko asmoz.

Aztertzen ari garen 22 enpresa zein sektoretan murgiltzen diren argituko dugu ondoren, horrela analisi ratioetan ateratako emaitzen zergatia hobekiago ulertu dezakegu eta analisi globalago bat eman. SABI plataformaren bidez lortutako informazioaz baliatuz aztertzen ari garenez, programa honek banatutako azpi-sektoreez baliatuko gara, hauen arabera, enpresen taldekatze argi bat egiteko. Ondoren, azpi-sektore hauek sektore orokorragotan banatuko ditugu. Hona hemen jadanik ezagunak diren sektoreen azalpen laburra:

1.sektorea: Naturarekin zuzeneko harremana duten jarduerak barneratuko genituzke, bertatik lehengaiak lortu eta ondoren ustiatu ahal izateko. Besteak beste, abeltzaintza, nekazaritza, arrantza eta basogintza nabarmenduko genituzke.

2.sektorea: Behin lehengaiak lortuta, hauen eraldaketari ekiten dioten aktibitateak dira sektore honetako jarduerak. Industria eta eraikuntza izango lirateke nagusienak.

3.sektorea: Zerbitzuetara bideratzen diren jarduerak barneratuko dira. Salerosketaren zein turismoaren inguruko sektorea izango litzateke gehien bat.

Aurretiaz esan bezala, 3 sektore hauek oso komunak dira gaur egun gizartean eta banaketa egitea erraza suertatuko litzaiguke. Baina SABIren irizpideak jarraituz, 22 enpresa hauek beste 15 azpi-sektoretan banatzen ditu enpresaren arrazoi sozialaren arabera. Ondoko taulak adierazten denez, enpresa bakoitza zein azpi-sektoretan dagoen zehaztuko dugu, sailkapen zehatzago eginez.

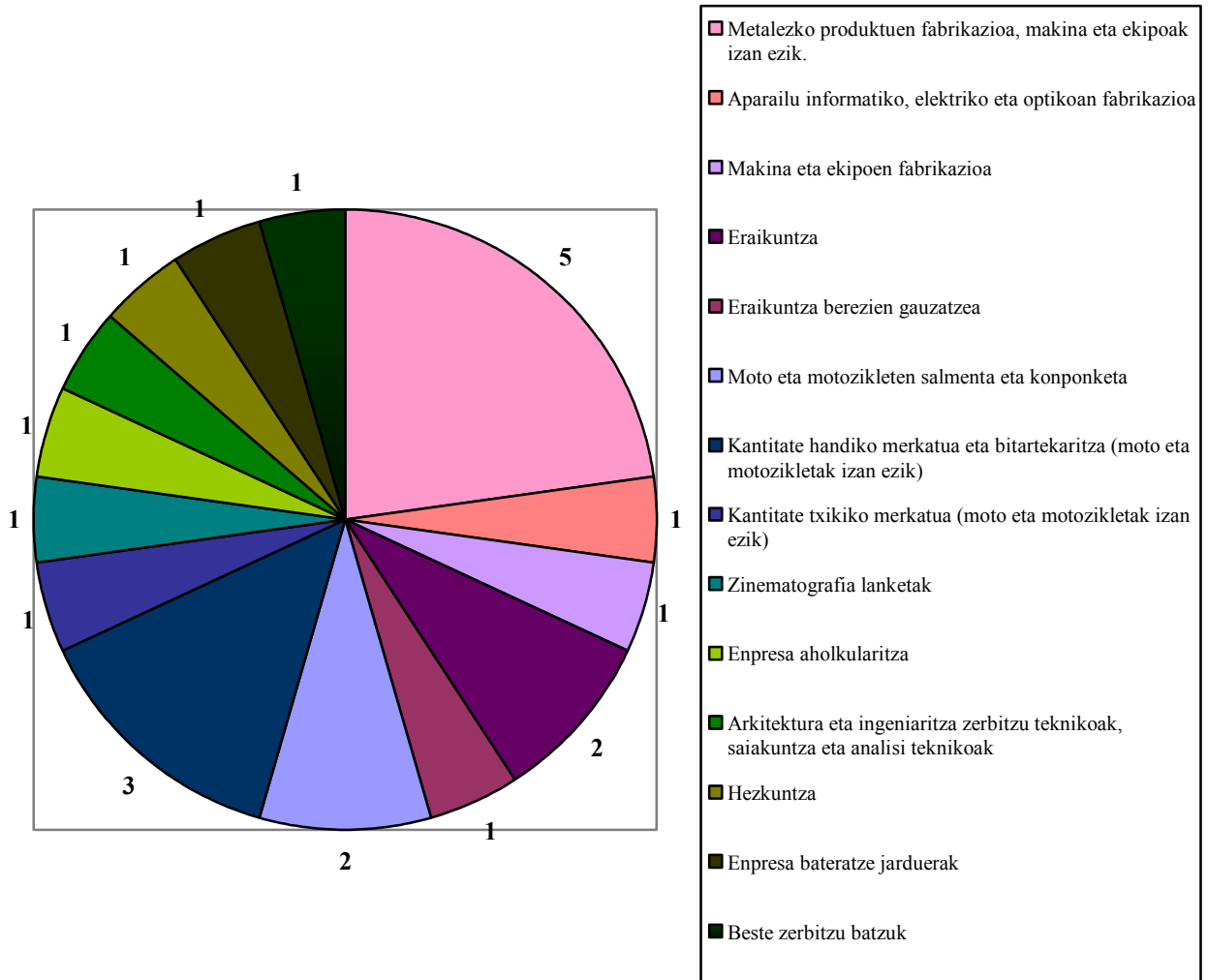
TAULA 2: Jarduera azpi-sektorea eta sektorea

Azpi-sektorea	Sektorea	Enpresa
Metalezko produktuen fabrikazioa, makina eta ekipoak izan ezik.	2.sektorea	Zenten Bernhard Groten S.L. Feliciano Aranzabal y Compañía S.A. Batuak S.A. Industrias Pampo S.L. Kapa Perfiles S.L.
Aparailu informatiko, elektriko eta optikoan fabrikazioa	2.sektorea	Voovio Technologies S.L.
Makina eta ekipoen fabrikazioa	2.sektorea	Ordelan S.L.
Eraikuntza	2.sektorea	Construcciones Arobra S.L. Azkoitia Lantzen S.A.
Eraikuntza berezien gauzatzea	2.sektorea	Fontaneria Iturlan S.L.
Moto eta motozikleten salmenta eta konponketa	3. Sektorea	Oarso Car S.L. Etormobil S.L.
Kantitate handiko merkatua eta bitartekaritza (moto eta motozikletak izan ezik)	3.sektorea	Centralair S.L. Distribuciones Zamora S.L. Sesa Tools S.A.

Kantitate txikiko merkatua (moto eta motozikletak izan ezik)	3.sektorea	Original Gaur S.A.
Zinematografia lanketak	3. Sektorea	Pausoka Entertainment S.L.
Enpresa aholkularitza	3.sektorea	Iraurgi Lantzen S.A.
Arkitektura eta ingeniarietza zerbitzu teknikoak, saiakuntza eta analisi teknikoak	3.sektorea	Zehazki S.A.
Alokairu eskaintzak	3.sektorea	Ez dago
Hezkuntza	3.sektorea	Careers & Jobs S.L.
Enpresa bateratze jarduerak	3.sektorea	Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie
Beste zerbitzu batzuk	3.sektorea	Goierriko Ekimena, S.A.

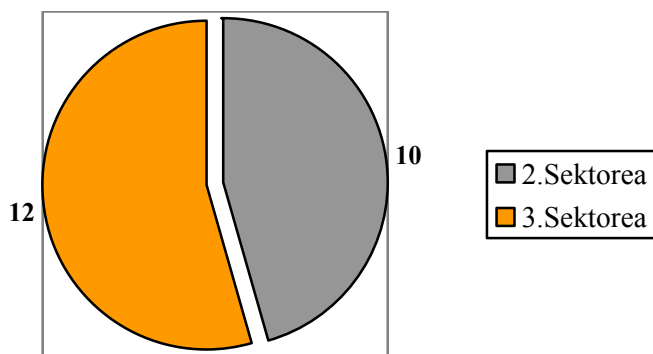
Iturria: SABI eta ikasleak egina.

GRAFIKOA 2: Jarduera azpi-sektoreak



Iturria: Ikasleak egina

GRAFIKOA 3: Jarduera sektoreak



Iturria: Ikasleak egina

Enpresen jardueraren kokapenaren inguruko azterketa eginik, SABI plataformak eginiko banaketaren arabera, barietate ezberdinetako enpresak aztertu dira, non ia azpi-sektore guztietan barnera daitekeen enpresaren bat. Hala ere, nabarmendu daiteke, legeak auditoria egitera behartzen dituen jarduera eremuetan ez direla murgiltzen Gipuzkoako enpresa hauek, ondorioz, Urteko Kontuen Auditoriaren inguruko legeak, printzipioz, ez du hauetako enpresarik derrigortuko urteko kontuak ikuskatzera.

Jarduera garrantzitsuenak, metalezko produktuen fabrikazioa, eraikuntza, moto eta motozikleten salmenta eta konponketak eta kantitate handiko merkatua eta bitartekaritza izango dira. Urrenez urren 5, 2, 2 eta 3 enpresa murgiltzen dira azpi-sektore hauetan. Azpi-sektore hauek, 3.sektorean barneratu daitezke, izan ere, zerbitzuetara bideratuak baitaude.

Gainontzeko jardueretan, enpresa bakarra soma daiteke, hezkuntza, zinematografia lanketak, informatika jarduerak, eraikuntza bereziko eraikuntza eta beste zenbait zerbitzu bereiztu daitezke. Nahiz eta enpresa bakarra bideratu azpi-sektore hauetara, Gipuzkoan industria eta zerbitzuen barnean ere, enpresa ezberdinak ditugula arrazoitu daiteke, aniztasun handiko lurraldea dela erdietsiz.

Orokorrean, 2. zein 3.sektoreko enpresak gailenduko dira hautatu ditugun 22 enpresa hauetan. Azken grafikak adierazi bezala oso parekatuta dago enpresen kopurua bi sektoreetan, 2.sektorean 10 eta 3.sektorean 12 enpresa kokatu daitezkeelarik. Ikusten da, nahiz eta Gipuzkoan landa eremuan lan egiteko joera eta gaitasuna eta batez ere, aukera egon, auditoria egiten duten enpresa gehienak gainontzeko sektoretakoak direla. Esan daiteke, lehen sektorea oraindik garapen eta modernizazio prozesu batean dagoela urteko kontu eta oro har kontabilitateko dokumentu eta sistemei dagokionez.

Auditoria egiterakoan, enpresa bakoitzaren ezaugarri guztiak hartzen dira kontuan, tartean jarduten duten merkatuaren ezaugarriak. Agian, 2. zein 3.sektoreko merkatuen konplexutasuna da, urteko kontuak ikuskatzeko arrazoietakoa bat. Batetik, erabiltzen dituzten makinaria eta lehengaiak kontableki hartu beharreko portaerak eta bestetik, industrian zein zerbitzuen inguruan dagoen lehiakortasun handiak, gizartean enpresa mota hauek harrera ona izan dezaten bultzatzen du. Helburu hauek lortzeko bide bat, Borondatezko Auditoriarena dela baieztatuz.

7.2. KANPO FINANTZAKETA: DIRU-LAGUNTZAK ETA MAILEGUAK:

Gipuzkoako 22 enpresa hauek, kanpo finantzaketaz baliatzeko duten joera eta aukerak ikertuko ditugu. Ondoko bi kanpo iturri hauen datuak lortzeko, galdu-irabazi kontuaz eta balantzeaz baliatuko gara.

Diru-laguntzak:

Diru-laguntzen inguruko datuak aztertzerakoan, bi elementu hartuko dira erreferentziatzat. Batetik, galdu-irabazi kontuko 9.partidari dagokion zenbatekoa, hau da, “Ibilgetu ez-finantzarioko diru-laguntzen eta bestelakoen egozpena” izendun bezala nabarmendua eta (740) kontuaz ezaguna. Batik bat, enpresako jarduera loturiko ustiapeneko laguntzak izango direnak. Eta bigarrenik, balantzean ondare garbian (130) kontuarekin agertzen diren kapital diru-laguntza ofizialak izango dira. Non, estatu zein nazioarte mailako Administrazio Publikoek, ez bueltatzeko asmoarekin eta enpresaren eraketarako edo egitura finkorako emandakoak. SABI plataformari begiratzen bazaio, azken diru-laguntza hau, (230) kontuaz ezagutzen da.

Maileguak:

Maileguen zenbatekoak berriz, balantzeko pasiboan 2.partidan kokatzen diren epe luzeko zein epe laburreko “Kreditu-erakundeekin dituen zorrak” atalean agertzen direnak izango dira, (170) eta (520) kontuek adierazten dituzte urrenez urren. Kreditu-erakundeek emandako maileguengatik eta antzekoengatik sortutako zorrak izango dira.

TAULA 3 : Kanpo finantzaketa: Diru-laguntzak eta maileguak

Enpresa	Diru-laguntzen zenbatekoa ⁽¹⁾			Maileguen zenbatekoa ⁽²⁾		
	2014	2013	2012	2014	2013	2012
Oarso Car S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	0+235.411 235.411	0+153.225 153.225	0+42.309 42.309
Etormobil S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	187.033+0 187.033	187.033+655.934 842.967	241.311+1.046.185 1.287.496
Zenten Bernhard Groten S.L.	2.969+5.400 8.369	8.369+5.400 13.769	13.769+5.871 19.640	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik

Construcciones Arobra S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	475.570+587.583 1.063.153	327.694+221.364 549.058	622.180+106.385 728.565
Centralair S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	9.220+270.909 280.129	0+134.759 134.759	0+114.179 114.179
Distribuciones Zamora S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Kapa Perfiles S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	496.225+225.219 721.444	520.433+742.925 1.263.358	648.319+976.712 1.625.031
Pausoka Entertainment S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Original Gaur S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	1.433.200+840.395 2.273.595	1.429.454+610.438 2.039.892	1.392.857+587.481 1.980.338
Industrias Pampe S.L.	Ez dago daturik	6.340+0 6.340	7.959+0 7.959	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Azkoitia Lantzen S.A.	3.661.106+0 3.661.106	4.576.383+0 4.576.383	5.491.656+0 5.491.656	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Batuak S.A.	2.121+0 2.121	2.424+0 2.424	2.727+0 2.727	41.204+0 41.204	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Sesa Tools S.A.	7.077+0 7.077	7.077+0 7.077	1.289+0 1.289	451+14.494 14.945	40.511+0 40.511	50.071+0 50.071
Voovio Technologies S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	120.000+96.667 216.667	120.000+30.000 150.000	66.667+0 66.667
Ordelan S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	735.115+538.210 1.273.325	729.720+562.445 1.292.165	890.020+439.116 1.329.136
Goierriko Ekimena, S.A.	93.011+5.631 98.642	75.870+4.694 80.564	Ez dago daturik	0+1.841 1.841	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Iraurgi Lantzen S.A.	5.404+3.623 9.027	8.158+6.891 15.049	13.395+7.929 21.324	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik

Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie	Ez dago daturik	3.825.164+17 4.836 4.000.000	4.000.000+0 4.000.000	Ez dago daturik	0+45.538 45.538	0+152.432 152.432
Careers & Jobs S.L.	931+613 1.544	896.749+612 897.361	619.928+0 619.928	4.423+2.909 7.332	0+12.827 12.827	12.661+0 12.661
Zehazki S.A.	Ez dago daturik	3.259+0 3.259	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Feliciano Aranzabal y Compañia S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Fontaneria Iturlan S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	82.125+0 82.125	93.253+0 93.253	344.287+0 344.287
Batezbestekoa⁽³⁾	3.787.886/7 541.126,57	9.602.226/10 960.222,6	10.164.523/8 1.270.565,38	6.398.204/13 492.169,54	6.617.553/12 551.462,75	7.733.172/12 644.431
Bilakaera⁽⁴⁾	%-57,41	%-24,43	%100	%-23,63	%-14,43	%100

Iturria: SABI

⁽¹⁾ Diru-laguntzei dagozkien laukietan, lehen zenbatekoa ustiapenari lotutako diru-laguntzak izango dira eta bigarrena berriz kapitalari loturikoak.

⁽²⁾ Maileguren zenbatekoei dagozkien laukietan, lehen zenbatekoa epe luzekoa izango da eta bestea berriz epe laburrekoa.

⁽³⁾ Batezbestekoa kalkulatzeko, batezbesteko aritmetikoaren formula jarraituko da, hau da, enpresa bakoitzaren datuak gehitu eta ondoren dagokion enpresa kopuruarekin zatitu.

⁽⁴⁾ Bilakaeraren eragiketa, 2012.urteakoa oinarritzat hartuz egingo da, %100eko balioa emanez. Ondoren 2013 eta 2014 urteetako datuak 2012ko zenbatekoaren gain duten ehunekoa kalkulatu da. Horrela ikusten da azken bi urteetako urte bakoitzean bilakaera positiboa edo negatiboa izan den, lehen urtearekiko hazkuntza edo murrizketa adieraziz.

Ondoko taula honetan, diru-laguntzak jasotzen eta maileguak dituzten enpresak zehaztu eta gero, zenbateko hauek euren urteko kontuetan duten garrantzia aztertuko da. Ustiapeneko diru-laguntzak, galdu-irabaziko negozio-zifraren zenbateko garbiarekin alderatuz eta kapitaleko diru-laguntzak ondare garbiaren eta pasiboaren totalarekin eta azkenik, maileguak balantzeko pasiboarekin. Izan ere, ustiapeneko diru-laguntzen partida galdu-irabazietan, kapitaleko diru-laguntzak ondare garbian eta maileguak pasiboan kokatzen dira. Ondoko eragiketak eginez:

Diru-laguntzak ehunekotan:**Ustiapeneko diru-laguntzen zenbatekoa/Negozio-zifraren zenbateko garbia*100****Kapitaleko diru-laguntzen zenbatekoa/(Ondare garbia + Pasiboa)*100**Maileguak ehunekotan:**Maileguen zenbatekoa/Pasiboa*100****TAULA 4: Diru-laguntzak NZZG eta Ondare Garbia eta Pasiboarengan**

Enpresa	Diru-laguntzak % (NZZG)			Diru-laguntzak % (OG+P)		
	2014	2013	2012	2014	2013	2012
Oarso Car S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Etormobil S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Zenten Bernhard Groten S.L.	0,1189	0,1369	0,1424	0,0473	0,1492	0,2287
Construcciones Arobra S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Centralair S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Distribuciones Zamora S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Kapa Perfiles S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Pausoka Entertainment S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Original Gaur S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Industrias Pampo S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	0,2485	0,3385
Azkoitia Lantzen S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	21,9763	23,1416	25,954
Batuak S.A.	Ez dago	Ez dago	Ez dago	0,1637	0,2024	0,2286

	daturik	daturik	daturik			
Sesa Tools S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	0,5304	0,5309	0,0954
Voovio Technologies S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Ordelan S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Goierriko Ekimena, S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	5,0944	4,348	Ez dago daturik
Iraurgi Lantzen S.A.	39,1633	74,6021	46,6576	0,5839	1,0179	2,062
Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie	Ez dago daturik	63,1662	Ez dago daturik	Ez dago daturik	90,0451	86,5217
Careers & Jobs S.L.	0,2018	0,2519	Ez dago daturik	0,431	350,7337	244,7957
Zehazki S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	1,0139	Ez dago daturik
Feliciano Aranzabal y Compañía S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Fontaneria Iturlan S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
<i>Batezbestekoa</i>	39,484/3 %13,1613	138,1574/14 %9,8683	46,8/2 %23,4	28,827/7 %4,1181	471,4312/10 %47,1431	360,2246/8 %45,0281
<i>Batezbestekoa (3 enpresak kenduta)</i>	%0,1604	%0,1944	%0,1424	%1,1418	%1,073	%0,5906

Iturria: SABI eta ikasleak egina

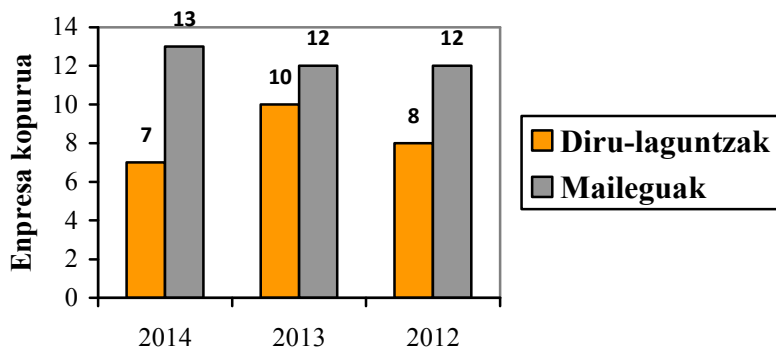
TAULA 5: Maileguak Pasiboarengan

Enpresa	Maileguak %		
	2014	2013	2012
Oarso Car S.L.	11,4826	9,5408	2,8124
Etormobil S.L.	6,0378	65,1745	76,5165
Zenten Bernhard Groten S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Construcciones Arobra S.L.	72,1914	27,4343	42,8153
Centralair S.L.	27,1707	14,4484	11,457
Distribuciones Zamora S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Kapa Perfiles S.L.	40,9017	51,4429	53,6556
Pausoka Entertainment S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Original Gaur S.A.	78,0026	72,8285	73,3807
Industrias Pampo S.L.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Azkoitia Lantzen S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Batuak S.A.	10,9397	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Sesa Tools S.A.	2,9831	8,0682	9,28
Voovio Technologies S.L.	24,4849	15,8966	2,4896
Ordelan S.L.	68,11	74	72,9223
Goierriko Ekimena, S.A.	0,1686	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Iraurgi Lantzen S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie	Ez dago daturik	10,7331	26,5134
Careers & Jobs S.L.	4,9435	7,7091	9,5373
Zehazki S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Feliciano Aranzabal y Compañía S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Fontaneria Iturlan S.L.	31,4177	30,1376	58,5635
<i>Batezbestekoa</i>	378,8343/13 %26,1411	322,2395/12 %26,8533	439,9436/12 %36,662

Iturria: SABI eta ikasleak egina

GRAFIKOA 4: Kanpo finantzaketa: Diru-laguntzak eta maileguak

Grafiko honetan, 22 enpresetatik kanpo finantzaketara zenbatek jotzen duen adierazten da. Batetik, maileguak ditugu eta bestetik diru-laguntzak. ⁽⁵⁾

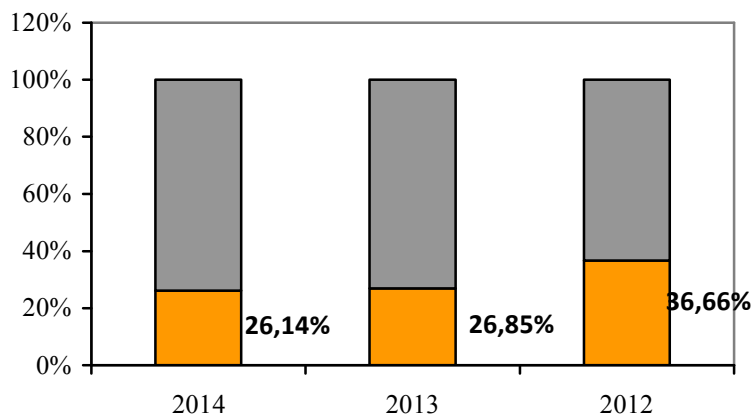


Iturria: Ikasleak egina

⁽⁵⁾ Orotara 22 enpresa daude, ondorioz, Y zutabeen 22 enpresa kopurua adierazi beharko litzateke. Baina grafikoaren itxura mantentze aldera, kopurua murriztu da.

GRAFIKOAK 5: Kanpo finantzaketa: Maileguak %tan

Kasu honetan berriz, enpresako pasiboa izango da %100a eta gainerako portzentaiak maileguak, batez beste hiru urteetan zehar, enpresetan duten zatia izango dira. ⁽⁶⁾



Iturria: Ikasleak egina

⁽⁶⁾ Diru-laguntzen inguruko grafikoak egiteak ez du zentzu handirik, izan ere, ehunekoak txikiak direnez ez dira ongi nabarmentzen diru-laguntzen zenbatekoak negozio-zifraren zenbateko garbiaren eta pasibo eta ondare garbiarengan.

Kanpo finantzaketa diru-iturri garrantzitsua da zenbait enpresentzat, batez ere, maileguen bidez lortutako finantzaketa denean. Zalantzarik ez da, enpresatik kanpo kokatzen diren diru-iturri hauetaz baliatzeko, bai Administrazio Publikoarekin diru-laguntzak lortzeko baita entitate finantzarioekin maileguak eskuratzeko garaian harremana ona izan behar dela. Horregatik, auditoriak jarduera garrantzitsua bete lezake egoera hauetan, urteko kontuen fidagarritasuna bermatuz. Hau aztertzen saiatuko gara ondoren:

Kanpo finantzaketa iturri bat, diru-laguntzena dugu, bertan administrazio publikoaren, bai Foru Aldundia, bai Eusko Jaurlaritza eta baita estatuko Ministerioak nabarmendu daitezke. Jakinik, diru sarrera hauek ez direla enpresaren ohiko jardueratik lortutakoak, hau da, enpresak eskaintako zerbitzu eta lanetatik lortuak ez direla, galdu-irabazi kontuko negozio-zifren zenbateko garbia partidaren eta balantzeko ondare garbia eta pasiboarengan ehuneko txikia izatea komenigarria da. Hiru urteetan zehar, grafikoan nabarmendu daitekeen bezala, 2012an 8 enpresak jaso zuten diru-laguntzaren bat, 2013an 10ek eta 2014an 7 enpresek. Ikus daitekeenez, enpresen erdiak baino gutxiagok jaso ohi du kanpo finantzaketa mota hau. Ondorioz, enpresa gehienek diru-laguntzarik gabe aurrera egiten dute, beraz, auditoria egiteko arrazoi nagusia ez litzateke diru-laguntzena izango.

Taulan helarazitakoa ikusiri, hiru enpresetako ehunekoak, ikaragarri aldentzen dira beste enpresekiko. Ondorioz, **Azkoitia Lantzen S.L.**, **Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie** eta **Careers & Jobs S.L.** enpresen ondare garbian (740) eta (130) kontuan kokatzen diren diru-laguntzek, ondare garbia eta pasiboarengan duten balioa ezereztatuko dugu grafikoan eta analisisa egiterakoan. Horrela, emaitza zehatzagoak izatea lortuko dugu. Kontuak ateraz, Gipuzkoan aztertzen ari garen 22 enpresa hauetatik 3etan, Urteko Kontuen Auditoriaren inguruko legeak aipatutako 600.000 euroko muga gainditzen dute hiru ekitaldietan edo hiru ekitaldietako batean behintzat. Orain aipatu berri diren enpresak dira hiru hauek, non 619.628 eta 5.491.656 euro bitarteko diru-laguntzak eskuratu dituzten. Ondorioz, jada hiru enpresa hauek, borondatezko auditoriatik at geratuko lirateke, diru-laguntzen 600.000 euroko muga gainditzearren arrazoiagatik. Hauen kasuan, badirudi, diru-laguntzetatik lortutako zenbatekoak garrantzizkoak izango dira enpresaren biziraupenerako.

Enpresen ustiapenarekin loturiko diru-laguntzekin hasiz, oro har, enpresen sarrerekiko %0,15 bitartean kokatzen dira hiru urtez, hemen datuak, 2012an %0,1424; 2013an %0,1944 eta 2014an %0,1604. Ikusten denez, enpresek ekitaldian zehar, euren jarduera aurrera eramanez, eginiko salmentekin lortutako diru sarrera guztiengan ehuneko oso txikia dela diru-laguntzen bidez lortua. Ondorioz, ustiapeneko diru-laguntza hauek gabe ere Gipuzkoan aztertutako enpresek, oro har, ez dute euren jarduera aurrera ateratzeko arazorik.

Kapitaleko diru-laguntzekin jarraituz, hauek ere enpresen urteko kontuengan, batez ere ondare garbi eta pasiboaren edo beste era batera esanda, aktibo totalaren, hau da, enpresako eskubide eta baliabideen ehuneko oso urria daramate. Nahiz eta, hiru urteetan zehar goranzko bilakaera izan, 2012an %0,5906; 2013an, %1,073 eta 2014an %1,1418ko portzentaiak azaleratzen baitira batez beste. Honek adierazten digu, enpresen ondare garbia eta pasiboaren zein aktiboaren guztizkoa motelago hazten dela edo murrizten doala kapitaleko diru-laguntzekin konparatuz. Hala ere, datuak ez dira aintzakotzat hartzeko modukoak.

Bi diru-laguntzak batera kontuan hartuz, ez dute enpresen diru-sarrera eta baliabide eta eskubideen ehuneko handirik beregain hartzen. Ondorioz, diru-laguntzena ez da kanpo-finantzaketa iturri nagusia izango, salbuespenak salbuespen.

Diru-laguntzen atal honetan, izugarritzko garrantzia du teoriarazaldutako Urteko Kontuen Auditoria arautzen duen legeak. Izan ere, 22/2015 lege honetako bigarren xedapen gehigarriaren lehen atalak erregulatu bezala, Administrazio Publikoaren edo Europar Batasunarengandik 600.000 euroko diru-laguntza baino handiagoa jasotzen badute, euren urteko kontuan auditatzera behartuak egongo dira diru-laguntza hau jasotzen duten ekitaldian bertan zein diru-laguntza hau erabilia edo inbertitua izango den ekitaldian. Ondoren elkarrizketan aipatuko den sozietateak ere antzeko egoera batean kokatua dagoenez, horrelako kasuak luze eta zabal ezagutzeko aukera izango da. Hiru enpresa hauek, hasieratik ikerketaren barnean kokatutakoak direnez, ondorengo eragiketa eta azterketetan ere barneratuko dira.

Maileguak dituzten enpresa kopuruari so eginez, 2012an 12, 2013an 12 eta 2014an 13 enpresa izango dira. Ezta gorabehera handirik nabarmentzen baina zehaztekoa da, kanpo finantzaketa honen kasuan, enpresen erdiak baino gehiagok jotzen duela mailegu eskan. Ondorioz, Borondatezko Auditoria egiteko arrazoiak bat izan

liteke, maileguak izatea, finantza entitateek enpresen egoera finantzarioaren fidagarritasunari garrantzia ematen badiote.

Grafiko eta taula bidez azaleratutako datuak ikusirik, maileguen kasuan parekatuak dira ehunekoak. Orokorrean, pasiboaren %36,66a suposatzen dute maileguk 2012an, %26,85a 2013an eta %26,14a 2014an. Enpresak dituen hartzekodun guztien artean, enpresaren jardueraren bidez sortuak ez diren hartzekodunen ehunekoa adierazten dute. Hau da, bere eguneroko jarduna aurrera ateratzeko behar duten finantzaketa lortzeak, zenbateraino zorpetzen dituen ikusiz. Hala ere, datu positiboa da ehuneko hauen beherakada, honen arrazoi nagusia, maileguen zenbatekoa pasiboarekiko, urtez urte jaistea izanik. Nahiz eta, 2013an pasiboaren beherakada eman, nabari da entitate finantzarioekin enpresek zuten obligazio eta betebeharrak txikitzen joan dela, hiru urteetako bilakaera eta grafikoaren irudia aztertuz. Esan beharrekoa da, azertu ditugun 22 enpresetatik denek ez dutela kreditu erakundeetara jotzen mailegu eske, 2012an eta 2013an 12 enpresak jo zuten finantzazio eske eta 2014an berriz, 13k. Bat nabarmentze arren, **Original Gaur** Sozietate Anonimoa nabarmendu daiteke, non hiru urteetan zehar enpresaren maileguen zenbatekoak pasiboaren %70-80 artean kokatu diren. Ehuneko honi soilik begiraturaz, enpresaren egoera kinka larrian dagoela esan genezake, bere hartzekodun nagusienak enpresaren ez-ohiko jardueratik sortuak baitira.

Maileguak pasiboarekin alderatzen ditugunean, esatekoa da, pasiboan kreditu-entitateekin dituzten zorrez gain, hornitzaileak, hainbat hartzaile edota enpresa-taldeko zorrak daudela.

Aipatu diren bi enpresa **Original Gaur S.A.** eta **Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie** dira, ondorioz hauek sakonki ago aztertze aldera jarduera sektoreari begira jarriko gara. Diru-laguntzen artean, enpresen bateratzea ahalbidetzen duen enpresa bat dugu, **Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie**, non hainbat enprekin batera etxeko-tresnen sektorean lehiakide nagusia izan nahi duen. Sektoreari begiraturaz arrazoitu daiteke, teknologia eta berrikuntza arloan izandako garapenagatik lortutako diru-laguntza bat izan dela. Maileguen atalean **Original Gaur S.A.** kantitate txikiko merkatura bideratzen den enpresa dugu, bere azpi-sektorea hau izanik, ezta ohikoa izango hartzekodunik garrantzitsuena entitate finantzarioak izatea. Salmentara bideratuta, hornitzaileak izan beharko lirateke hartzekodun nagusienak. Hala ere, posible litzateke finantza-entitateekin hitzarmen bat

izatea, hornitzaileei ordaindu ahal izateko azken honek diru zenbateko bat aurreratuta ematea eta ondoren pixkanaka zordunek zein bezeroek enpresari ordaindu ahala, enpresak finantza erakundeei dirua bueltatzea.

Borondatezko auditoriaren inguruan gabiltzan honetan, kanpo finantzaketaren eremuak urteko kontuak ikuskatzera behar dezake. Izan ere, enpresatik at kokatzen diren erakundeen beharra eta on iritzia behar izaten da honelako finantzaketa jaso ahal izateko. Horregatik, entitate finantzario zein Administrazio Publikoak hitzarmen bidez, enpresaren urteko kontuak ikuskatzeko betebeharra zehaztu dezake. Horrela, enpresaren egoera finantzario-ekonomiakoa zuhurtzia gehiagoz ezagutuko dute eta aparteko konfiantza lortu. Eta garrantzitsuena, kanpo finantzaketa bidez lorturiko diru zenbatekoa, non, nola eta zertan inbertitu edo gastatu den ikertu dezakete. Hala ere, diru-laguntzak Gipuzkoako enpresa hauen kasuan, hain garrantzitsuak ez direnez eguneroko jarduna aurrera eraman ahal izateko, Borondatezko Auditoria egiteko arrazoi nagusia ez litzake izango. Baina, maileguk enpresen obligazioa eta beharretan duten portzentaia ikusirik, nabarmentzekoa da, kreditu entitate eta mailegu emaileek auditoriari balio handiagoa ematea, azkenean, Borondatezko Auditoria egiteko arrazoietakoa bat bilakatuz.

Atal teorikoan azaldu bezala, Javier Montoya del Corte, Ana Fernandez Laviada eta Francisco Javier Martínez García (2014) aipatutakoari jarraiki, enpresek auditoria eginez, entitate finantzarioekin eta Administrazio Publikoarekin harremanak hobetzen dituztela ondoriozta daiteke. 5 puntuengan 3,94 eta 3,4 puntu lortu baitzituen baieztapen honek. Egiten ari garen ikerketa honek ere, arrazoi hau frogatzen dela baieztatzen behartzen gaitu, bai maileguren bat, bai diru-laguntzaren bat jasotzen duten enpresa hauek borondatezko auditoriara jotzen baitute.

7.3. RATIOEN ANALISIA: ZORPETZEA ETA KAUDIMENA:

Hautatutako enpresen egoera finantzarioaren analisia egiteko, urteko kontuez zein analisi ratioz baliatuko gara, hain zuzen ere, balantzeaz eta zorpetze zein kaudimen ratioez. Bertatik jasotako datuak taularatuko ditugu, ondoren, aktiboaren eta pasiboaren inguruko informazioa lortzeko eta hauekin ondorengo ariketak egiteko.

Zorpetze ratioa:

Enpresek duten zorraren moneta unitate bakoitzak, enpresak duen ondare garbian eta pasiboan duen ehunekoa adierazten da. Bestela esanda, enpresak dituen zorrak aktiboarekiko zer suposatzen duten. Eragiketa hau egitean, enpresaren pasiboa eta enpresaren aktiboa zatitzen dira, hau da:

$$\text{Pasiboa} / \text{Ondare Garbia} + \text{Pasiboa} = \text{Zorpetze ehunekoa}$$

edo

$$\text{Pasiboa} / \text{Aktiboa} = \text{Zorpetze ehunekoa}$$

Kaudimen ratioa:

Ratio honen analisiari dagokionez, enpresak dituen zorrei aurre egiteko nahikoa baliabide eta ondasun dituen aztertuko da. Zenbatekoa 1 baino handiagoa bada, enpresa kaudimenduna dela adieraziko da eta zenbatekoak ez badu unitate bat gainditzen finantza egoera larri batean egon litekela azter dezakegu. Nahiz eta enpresa bat benetan kaudimenduna den ziurtasunez esateko beste zenbait ratio eta analisisiei ere begiratu beharko genieke. Baina gehiegi ez luzatze arren honakoa izango da egingo dugu ariketa, epe luzeko kaudimen ratioa honela kalkulatzuz (Jakirik SABI plataformak epe laburreko kaudimena soilik ematen digula, aktiboko eta pasiboko datuak bilduz kalkulatu dugu epe luzeko kaudimena, izan ere, azken honek informazio osoagoa emango digu):

Aktibo / Pasibo**TAULA 6: Anlisi ratioak: Zorpetzea eta kaudimena**

Enpresa	Zorpetze ratioa			Kaudimen ratioa		
	2014	2013	2012	2014	2013	2012
Oarso Car S.L.	0,7002	0,7443	0,8039	1,4281	1,3434	1,2406
Etormobil S.L.	0,9117	0,7693	0,7363	1,0969	1,2999	1,3581
Zenten Bernhard Groten S.L.	0,0906	0,047	0,067	11,0411	21,2775	14,9334

Construcciones Arobra S.L.	0,467	0,53	0,458	1.472.687	2.001.357	1.701,646
Centralair S.L.	0,4112	0,3962	0,3844	2,4317	2,5241	2,6022
Distribuciones Zamora S.L.	Ez dago daturik	0,5193	0,5170	Ez dago daturik	1,9256	1,9341
Kapa Perfiles S.L.	0,6263	0,7053	0,7542	1,5966	1,4179	1,326
Pausoka Entertainment S.L.	0,4178	0,4223	0,4318	2,3932	2,368	2,3157
Original Gaur S.A.	0,5657	0,5555	0,5447	1,7678	1,8003	1,836
Industrias Pampo S.L.	Ez dago daturik	0,3086	0,3122	Ez dago daturik	3,2408	3,2035
Azkoitia Lantzen S.A.	0,9741	0,8685	0,8359	1,0266	1,1514	1,1963
Batuak S.A.	0,2907	0,3087	0,2655	3,4397	3,239	3,7671
Sesa Tools S.A.	0,3755	0,3767	0,3992	2,6634	2,6548	2,5049
Voovio Technologies S.L.	0,3986	0,4544	1,3791	2,5086	2,2009	0,7251
Ordelan S.L.	0,6144	0,6004	0,601	1,6277	1,6656	1,6639
Goierriko Ekimena, S.A.	0,5979	0,5891	Ez dago daturik	1,6725	1,6974	Ez dago daturik
Iraurgi Lantzen S.A.	0,618	0,3784	0,2561	1,618	2,6426	3,9047
Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie	Ez dago daturik	0,0999	1,2436	Ez dago daturik	10,0125	8,0413
Careers & Jobs S.L.	0,6865	0,6508	0,0524	1,4568	1,5366	1,9076
Zehazki S.A.	0,1338	0,0174	0,0817	7,4727	57,3973	12,2388

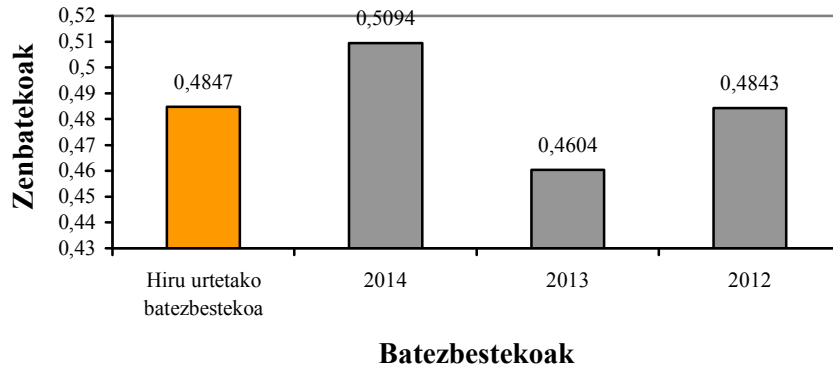
Feliciano Aranzabal y Compañía S.A.	0,0022	0,0002	0,0453	445,562	4.407,349	22,0984
Fontaneria Iturlan S.L.	0,7961	0,7862	0,8334	1,2561	1,272	1,2
Urte bakoitzeko batezbestekoa	9,6783/19 0,5094	10,1285/22 0,4604	10,1693/21 0,4843	1.964,7465/19 103,4077	6.531,3727/22 296,8806	1.791,6437/21 85,3164
Hiru urteetako batezbestekoa	0,4847			161,8682		
	Batezbestekoa <i>(5 enpresa kenduta)</i>			27,9837/15 1,8656	33,9803/17 1,9988	32,6858/16 2,0429
	Hiru urteetako batezbestekoa <i>(5 enpresa kenduta)</i>			1,9691		

Iturria: SABI eta ikasleak egina

Analisi ratio hauek zehatzago adierazi ahal izateko, lehenik 22 enpresen inguruko errotazio fondo globala irudikatuko dugu, ondarearen analisia eginez. Izan ere, ratio hauek aktibo zein pasiboko partiden inguruan egindako eragiketen bidez lortuak dira, orduan interesgarria zaigu, orokorrean bada ere, enpresa hauen maniobra fondoa zein kapital zirkulatuak kontzeptua argi irudikatzea. Ondoren, zorpetze zein kaudimen ratioek 3 urteetan zehar izandako bilakaera aztertuko dugu 22 enpresen zenbatekoen batezbestekoa eginez.

GRAFIKOA 6: Zorpetze ratioa

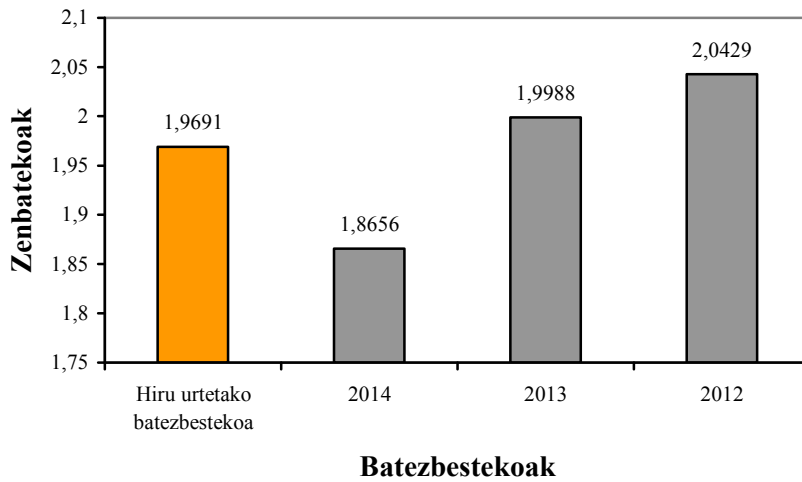
Batezbestekoen adiera ezberdin bat ikus daiteke ondoren, urtez urte izandako bilakaera eta konparatzeko, hiru urtetako batezbestekoa agertzen dira. Grafikoaren Y ardatzari edo zutabeari begiratzuz, zenbatekoak 0,43-0,52 artean kokatzen dira. Zorpetze ratioaren emaitzak 0,5 baino txikiagoak izatea komeni baita aurrerago azalduko den moduan.



Iturria: Ikasleak egina

GRAFIKOA 7: Kaudimen ratioa

Ratio honen inguruan, emaitzek ez ohiko bidea hartu dutenez, grafikak ere irudi berezia izango du. Izan ere, kaudimen ratioaren emaitzen baliorik normalena 1,5-2 artean kokatzea baita.



Iturria: Ikasleak egina

GRAFIKOA 8: Enpresen Aktiboa eta Pasiboa

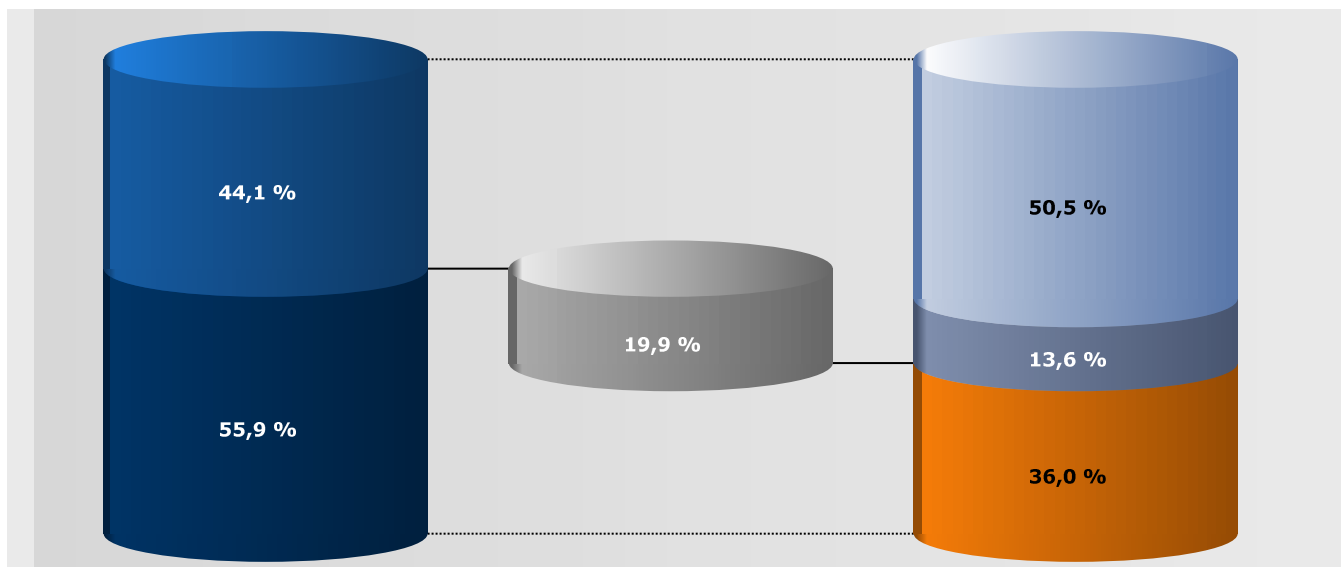
Errotazio Fondoaz baliatuko gara enpresa hauen aktibo eta pasiboak orokorki azaltzeko, izan ere, enpresetan epe laburreko inbertsioak finantzatzen erabiltzen den epe luzeko kapital zatia da.

Analisia egiteko eta grafikoan irudikatutako ehunekoak kalkulatzeko aktibo totala hartuko da kontuan.

- Aktibo korrontea
- Maniobra fondoa
- Ondare Garbia
- Aktibo ez korrontea
- Pasibo korrontea
- Pasibo ez korrontea

2012

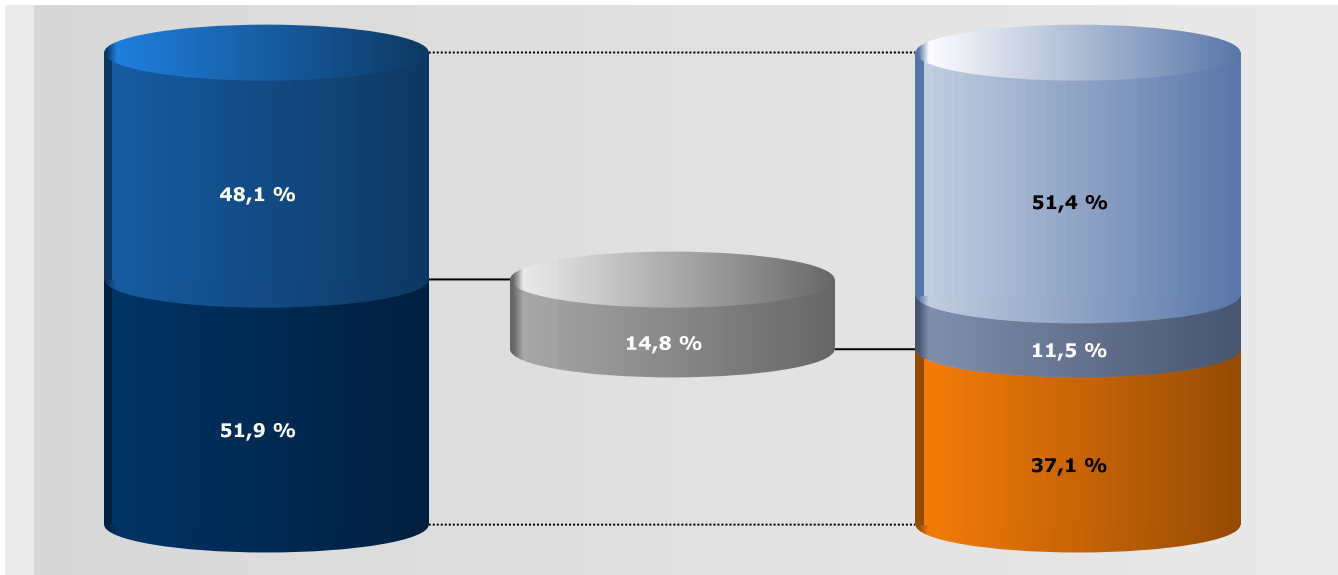
Aktiboa guztira: 78.535.513 euro



Iturria: SABI

2013

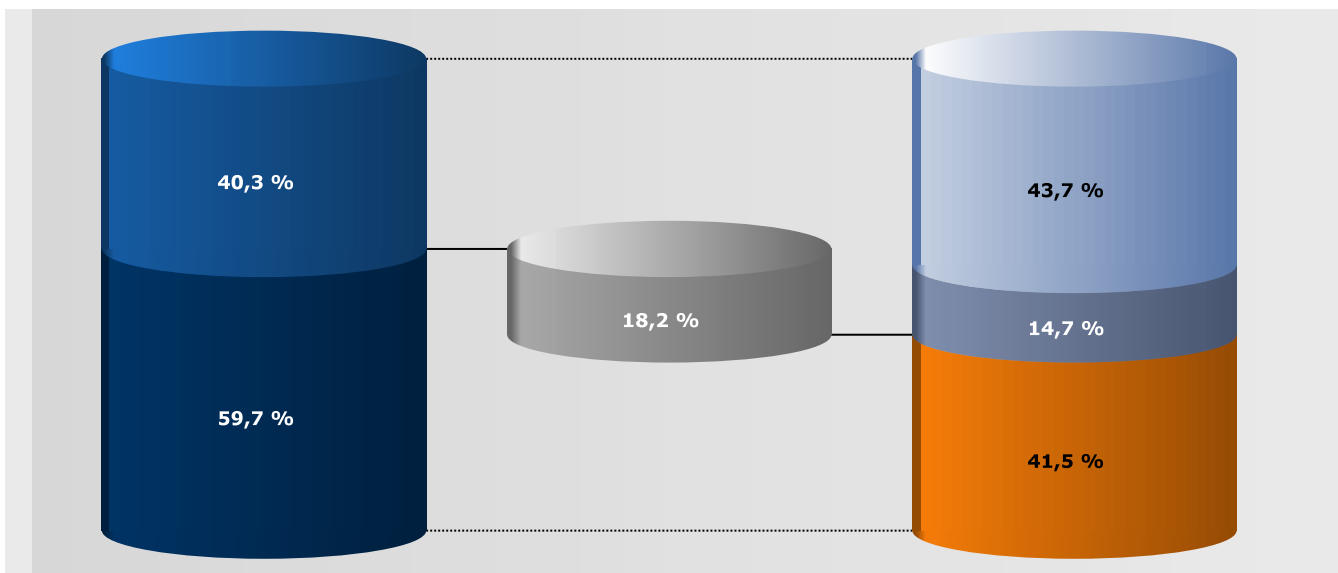
Aktiboa guztira: 77.417.441 euro



Iturria: SABI

2014

Aktiboa guztira: 69.160.707 euro



Iturria: SABI

Auditoria egitearen zergatiak eta onurak argudiatzeaz gain, enpresaren egoera finantzario ekonomikoaren beste azterketa bat egingo dugu.

Zorpetze ratioari dagokionez, kanpo-finantzarioaren ratioa bezala ere ezaguna da, kanpo finantzazioak norberaren baliabideekiko zer proportzio duen adierazteko erabili ohi da. Hau da, enpresaren zorpetze maila neurtzen du.

2012, 2013 eta 2014ko ekitaldiko urteko kontuak aztertzen ari garenez, ezin dugu aipatu gabe utzi hiru urte hauetan zehar eta oraindik gaur egun hain pil-pilean dagoen krisia. Gizarteko arlo guztietan nabarmendu daiteke, bai arlo sozialean baita hezkuntza arloan ere, baina gure eremua ekonomia denez, bertan sakonduko dugu. Zorpetze ratioaren hauen analisirako oso garrantzitsua da ekonomiaren egungo egoera aztertzea, izan ere, ratioetako emaitzen ez dute esanahi bera izango ekonomia egoera ezberdinetan. Batzuetan, enpresa zorpetua egotea ezta larritzekoa izango, eta beste egoera batzuetan irteeratik gabeko egoera batean murgilduta aurkitu daiteke. Kasu honetan, enpresaren zorpetze ratioaren balioa geroz eta txikiagoa bada, geroz eta hobeagoa izango da enpresaren osasunarentzat. Muga bat jartzearen, ratio honen emaitza 0,5 baino txikiagoa izatea gomendatzen da.

Lehenik, 22 enpresa hauen ikuspegi globala aztertuko dugu, 2012.urteko datuak erreferentzia gisa hartuz, 2013.urteko zorpetze ratioak beherakada bat jasango du, 2014.urtean goranzko joera izan duen gisan. Bai grafikoari baita taulako batezbestekoari begiratuta, urtez urteko zorpetze ratioaren datuak hauek dira: 2012an 0,4843; 2013an 0,4604 eta 2014an 0,5094. Gainera hiru urteetan zehar izandako bilakaeraren batezbestekoa 0,4847 izango da. Ikusirik azken urtean soilik gaintzen dela 0,5eko muga, orokorrean kanpo finantzaketak baliabide propioengan duten portzentaia egokia da, kontuan izanik krisi egoera batean murgilduak gaudela.

Zorpetze ratio hauen bilakaeraren arrazoietakoa bat, bai aktibo eta bai pasiboa 2013.urteko jaistea izango da, %5,9 eta %10,32ko jaisten baitira urrenez urren. 2014ean aktiboa %2,67an jaistea eta pasiboa %1,83an igotzea izango dira zorpetze ratio honen gorabeheraren arrazoa. Hala ere, 2013an bi partidek bilakaera bera eraman arren, nabari da proportzioan betebeharrak eta obligazioek izandako beherakada handiagoa izan dela. Horregatik jaitsi baita zorpetze ratioa 2013.urtean eta azken analisi urtean berriz, igo egin da pasiboaren gorakada gertatu delako. Horrela aktiboaren jaitsierak eta obligazio eta beharren gorakadak, enpresaren zorpetze maila igoarazi du.

Gipuzkoan zehar hautatu ditugun 22 enpresa hauek zorpetze-ratioaren analisiaren arabera, egoera finantzario egokia dute orokorki, kanpo finantzaketak, obligazioek eta

betebeharrek ez baitute zati haundirik bereganatzen, enpresen baliabide propio eta eskubideekiko. Hala ere beste hainbat kontzeptu begiratu beharko lirateke hau ziurtatzeko. Bestetik aipatzekoa da, oro har, 6 enpresa direla egoera larri batean aurkitzen direnak enpresaren zorpetze mailari dagokionez; **Oarso Car S.L.**, **Etormobil S.L.**, **Kapa Perfiles S.L.**, **Azkoitia Lantzen S.A.**, **Careers & Jobs S.L.** eta **Fontaneria Iturlan S.L.** Enpresa hauen datuei begiraturaz, denek 0,5eko muga gainditzen baitute. Honek ondorioz, batezbestekoan eragin handia izango du, oro har, enpresa hauek batezbesteko kalkulutik ekidinda askoz ere balorazio hobeagoa egin daiteke gainerako enpresen inguruan.

Kaudimen ratioari helduz, enpresek euren zorrei aurre egiteko duten gaitasuna neurtuko dugu. Hain zuzen ere, aktiboaren zein zati bideratu beharko litzatekeen pasiboa estaltzera. Behin enpresak zenbateraino zorpetuak dauden aztertu ondoren, honi aurre egiteko duten gaitasuna zehaztuko da. Nahiz eta, ratioak analizatzerakoan, beti kontuan izan behar dugun bizi dugun egoera ekonomikoaren krisi garaia.

Ratio honek ere baditu muga neurgailu batzuk:

Kaudimen ratioaren balioa 2 baino handiagoa bada, enpresak zehaztasuna behar du enpresaren aktiboaren ustiaketan. Ez baita ari partida hauei errentagarritasun nahikorik ateratzen.

Ratioaren emaitza 1,5 eta 2 artean badago, finantza egoera zuzen da.

Balioa, 1 eta 1,5 artean badago, enpresa arduratu egin beharko da, arriskuan egon litekelako, ordainketa-etendura egoeran sar litekelako.

Kaudimena 1 baino gutxiago bada, egoera finantzarioa guztiz arriskutsua da, teorikoki ordainketa etendura batean baitago nahiz eta praktikan ez helarazi.

Azterketa global bat egite aldera, batezbesteko zenbatekoa izugarri aldentzen da muga horietatik, 161,8682ko zenbatekoa baita kaudimen ratioaren emaitza. Hala eta guztiz ere, ondoren enpresa bakoitzaren baldintzak aztertuko ditugu aktiboaren hainbesteko nagusitasunaren isla azaltzeko. Hiru urteetako batezbesteko datuak hauek dira: 2012an 85,3164; 2013an 296,8806 eta 2014an 103,4077. Ikusten denez, enpresen datu orokorrak hartuz, dituzten ondasun, eskubide zein baliabideei ez diete nahikoa errentagarritasun ateratzen. Horregatik, enpresa jakin batzuen datuak bertan behera

utziko ditugu Gipuzkoan borondatezko auditoria egiten duten enpresan kaudimen analisi orokorra egitean. Ondorioz, batezbesteko berri bat kalkulatu eta analizatu da, **Zenten Bernhard Groten S.L., Construcciones Arobra S.L., Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie, Zehazki S.A.** eta **Feliciano Aranzabal y Compañia S.A.** enpresen datuak kontuan hartu gabe.

Ondorioz, emaitzak zenbaki absolututan asko murrizten dira, 2012an 1,8656; 2013an, 1,9988 eta 2014an, 2,0429 balioa izango baitute kaudimen ratioek. Hiru urteko bilakaera kontuan hartuz gainera, 1,9691ko balioa izango luke batez beste. Balio hauei so eginez, ratioaren teoriari jarraituz, enpresaren finantza egoera zuzena da. Izan ere, orokorrean nahikoa baliabide eta eskubide dituzte enpresen zorrak estaltzeko.

Bilakaera ez da gorabeheratsua izan datuei dagokienez, batezbestekoak 1,5 eta 2ren barne kokatzen direla kontuan izanda eta ikusirik, urtez urte aldaketa handirik ez dela sumatu Gipuzkoako enpresa hauetan ratio honen inguruan. Nahiz eta badauden, 5 enpresa inguru, hiru urteko epemuga honetan, ratioen balioa 1,5 eta 1 artean kokatzen dutenak, ondorioz, aipatzekoa da ordainketa-etendura arriskua dela eta enpresak arduratzen hasi beharko lukeela egoera honi buelta eman ahal izateko. Bestetik, beste 5 enpresei kontrako egoera sufritzen dutela sumatzen da, izan ere, kaudimen ratioa 2 unitatetik urruntzen da eta ondorioz, enpresako baliabide eta eskubideei nahikoa errentagarritasun ez dietela ateratzen laburbildu daiteke. Gainera, aztertzekoa da adibidez, **Voovio Technologies S.L.** enpresaren kasua, kaudimen ratioek hiru urteetan eduki duten eboluzioa. 2012an 0,7251ko zenbatekoaz, egoera finantzarioaren arriskua nabarmendu daiteke, teorikoki ordainketa etendura batean egonik. Baina ondorengo urteetan, pasiboaren, hau da, obligazio eta betebeharren beherakada nabarmena izanik, eranskinean adierazi bezala, ia 3 milioi ingurutik milioi baterainoko murrizketa zela medio, azken bi urteetan ratioak 2,2009 eta 2,5086an kokatzen dira urrenez urren. Hala ere, orokorki finantza egoera egokia dela baieztatu daiteke taulako zein grafikoko emaitzei begiratuz.

Ondorioz, kaudimen ratioaren inguruan orokorrean egoera positiboa dela esango dugu bizi dugun krisi eszenatokia kontuan izanik. Izan ere, aztertzen ari garen 22 enpresetatik 5ek dute nabarmenezko kaudimen ratioa, 2ko baliotik asko urruntzen baitira eta honek enpresek euren aktiboari behar hainako errentagarritasuna ateratzen ez dietela adierazten du, hauek dira lehen aipatutako enpresak. Enpresa mota hauek dituzten

aktiboen, hau da, eskubide eta baliabideen zenbateko handien zergatia aztertuko dugu enpresen jarduera eremua ikertzerako garaian.

Gainerakoan, kaudimen ratioen balioa 1 eta 2 artean mugitzen da. Hala ere, eskuragarri dugun azken urteari, 2014ari, begiratzuz 4 enpresa teorikoki ordainketa etenduran egongo lirateke. Ondasun eta eskubide nahikoak ez baitituzte, aurre egin beharreko zorrak ordaindu ahal izateko.

Hirugarren atal modura, grafikoetan irudikatuta dagoen maniobra fondoa izango litzateke. Hau aztertzerakoan, aktibo korrontea eta pasibo korrontea alderatzen dira, gainera errotazio fondo positibo batek epe laburreko kaudimen ratioa 1 baino handiagoa dela adierazten digu. Ondorioz, datu hauei jarraiki baieztatu dezakegu, Gipuzkoan borondatezko auditoria egiten duten 22 enpresek epe laburreko zorrei aurre egiteko epe laburreko nahikoa ondasun eta baliabide dituztela. Nahiz eta aktiboak, urtez urte beherantz jotzeko joera izan, hiru urteetan errotazio fondoa epe laburreko aktiboaren %15-20 bitartean kokatu da, 2013an izandako beherakada kontuan harturik. Honen arrazoietakoa bat, orokorrean % 10,32ko pasiboaren beherakada eman arren, epe laburreko pasiboa, %36 izatetik %37,1 izatera igaro zela litzateke. Aktibo korrontea berriz, 2012an aktibo osoaren %55,9 izatetik %51,9 izatera. Ondorioz, kapital zirkulatuaren zenbatekoa jaitsi egingo da 2013 urteari dagokionez. Hala ere, ezta kezkatzekoa batezbesteko errotazio fondoak 2014.urtean berriro gora egingo baitu ia 2012ko ehuneko berdinetara iritsiz.

Sektoreen azterketan sakonduz, nabarmendu ditugun 5 enpresa hauen aktibo eta pasiboen zenbateko garaien funtsa, euren sektorearen inguruan mugitu daiteke. **Zenten Bernhard Groten S.L., Construcciones Arobra S.L., Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie, Zehazki S.A.** eta **Feliciano Aranzabal y Compañia S.A.** enpresen jarduera sektorea ikusirik, ulertu daiteke aktiboko partiden zenbatekoen kopuru handia. Izan ere, **Zenten Bernhard Groten S.L., Construcciones Arobra S.L.** eta **Feliciano Aranzabal y Compañia S.A.** metalezko produktuak egitera eta eraikuntzara bideratzen dira. Ondorioz, beharrezkoa dute ohiko jarduera aurrera atera ahal izateko enpresako aktiboa, eskubide eta baliabideak indartsuak izatea. Gainerako biak, zerbitzuetara bideratzen dira eta printzipioz ez lukete aktibo askoren beharrik, hala ere, enpresa bakoitzaren beharrak zehatz ezagutzen ez ditugunez, ezin ditugu arrazoitu aktiboko partiden zenbateko handiak.

Aztertzen ari garen Gipuzkoako 22 enpresen egoera finantzario ekonomikoa, orokorki, egokia dela arrazoitu da. Nahiz eta, analisi ratio ezberdinak kalkulatzea egokia izango litzatekeen enpresen egoera ziurtatzeko, zorpetze eta kaudimen analisi ratioen emaitzak aztertuz, salbuespenak salbuespen, Gipuzkoako enpresa txiki eta ertain hauek zorpetze eta kaudimen egoera egokian mugitzen dira.

7.4. AUDITORIA:

7.4.1. Auditoria gastua:

Gipuzkoako enpresek Borondatezko Auditoriarako duten joera azaltzen ari garenez, enpresa hauetako bakoitzari euren urteko kontuak ikuskatuko dituen auditore zein auditoria sozietate bat kontratatzeak ekartzen dizkion kostuez mintzatuko gara. Auditoriaren desabantaila nagusi modura azaldu duguna, teoriako atalari dagokionez.

Lehenik ikuskatzaileari eman beharreko ordainsaria taularatuko dugu, non enpresa bakoitzari auditoria kontratatzeak dakazkion gastu gisara hartuko dugun, SABI plataforma aukera egokia da zenbateko hau lortu ahal izateko. Eta ondoren, enpresa bakoitzaren galdu-irabazi kontutik “Negozio-zifraren zenbateko garbia” (NZZG) partida eskuratuz, auditoriaren gastuak zenbateko honen gan duen ehunekoa kalkulatu da. Horrela, enpresaren jardueratik lortutako salmenta bakoitzeko, auditoria gastua estaltzera zein ehuneko bideratzen den jakin ahalko da. Egingo dugun eragiketa ondorengoa izango da:

Auditoria kostua/Negozio-zifraren zenbateko garbia*100

TAULA 7: Auditoria gastua Galdu-Irabaziko Sarrerengan (NZZG)

Enpresa	Auditoria gastua					
	2014	%	2013	%	2012	%
Oarso Car S.L.	4.050	0,0382	4.000	0,0532	Ez dago daturik	-
Etormobil S.L.	Ez dago daturik	-	Ez dago daturik	-	6.190	0,0883
Zenten Bernhard Groten S.L.	7.547	0,1662	7.547	0,1914	7.472	0,1813

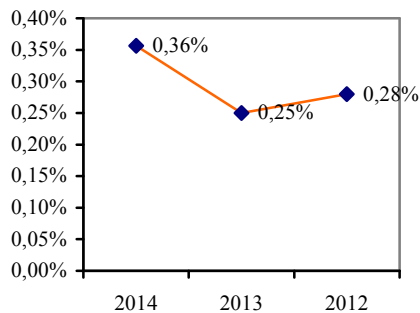
Construcciones Arobra S.L.	Ez dago daturik	-	Ez dago daturik	-	8.230	0,1997
Centralair S.L.	10.496	0,2555	Ez dago daturik	-	10.392	0,2447
Distribuciones Zamora S.L.	Ez dago daturik	-	5.300	0,1393	Ez dago daturik	-
Kapa Perfiles S.L.	Ez dago daturik	-	5.100	0,0985	5.000	0,082
Pausoka Entertainment S.L.	Ez dago daturik	-	6.164	0,1891	6.103	0,149
Original Gaur S.A.	Ez dago daturik	-	Ez dago daturik	-	6.500	0,1757
Industrias Pambo S.L.	Ez dago daturik		5.500		Ez dago daturik	
Azkoitia Lantzen S.A.	4.592	-	3.724	62,07	3.724	0,1048
Batuak S.A.	Ez dago daturik	-	Ez dago daturik	-	4.250	0,3892
Sesa Tools S.A.	Ez dago daturik	-	3.800	0,3037	3.800	0,3192
Voovio Technologies S.L.	1.975	0,1528	Ez dago daturik	-	Ez dago daturik	-
Ordelan S.L.	4.100	0,324	Ez dago daturik	-	Ez dago daturik	-
Goierriko Ekimena, S.A.	3.300	-	Ez dago daturik	-	Ez dago daturik	-
Iraurgi Lantzen S.A.	Ez dago daturik	-	Ez dago daturik	-	3.000	17,653
Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie	Ez dago daturik	-	2.300	0,831	2.368	0,6904
Careers & Jobs	2.200	0,7241	Ez dago	-	Ez dago	-

S.L.			daturik		daturik	
Zehazki S.A.	3.000	0,8342	Ez dago daturik	-	Ez dago daturik	-
Feliciano Aranzabal y Compañia S.A.	Ez dago daturik	-	Ez dago daturik	-	7.765	0,1583
Fontaneria Iturlan S.L.	Ez dago daturik	-	Ez dago daturik	-	3.000	0,7403
Batezbestekoa	33.368/9 4.766,86	2,495/7 0,3564	37.935/9 4.215	63,87/8 7,9838	77.794/14 5.556,71	21,1/14 1,5071
Batezbestekoa (2 enpresa barneratu gabe)	36.668/8 4.583,5	2,497/7 0,3564	39.711/8 4.963,875	1,8062/7 0,258	71.070/12 5.922,5	3,4181/12 0,2848

Iturria: SABI eta ikasleak egina

GRAFIKOA 9: Auditoria gastua NZZGregon %tan

Aurreko grafikoan zenbatekotan adierazita dagoen negozio-zifraren zenbateko garbia, grafika honetan %100a izango da. Gainerako hiru ehunekoak, urtez urte auditoria gastuak NZZGregon izan duen proportzioa izango da batez bestez. ⁽⁵⁾



Iturria: Ikasleak egina

⁽⁵⁾ Grafikoa ez desitxuratzegatik, Y ardatza %0,40ra laburtu da.

Auditoriak enpresengan duen eragina dirutan neurtzerakoan, hasieran auditoriak enpresari suposatzen dion kostua eta amaieran galdu-irabazietan barneratzen den gastua hartuko dira kontuan. Hauek izango da hizpide oraingo saioan.

Nahiz eta 22 enpresa hauetatik gehienek hiru urteetan zehar auditoria egin, auditoreen inguruko ordainsariak ez dira enpresetako urteko kontu guztietan islatzen. Ondorioz, SABIk soilik eskuragarri dituen datuez baliatuko gara ondorengo azterketarako.

Galdu-irabaziko partida baten azterketa denez, enpresak ekitaldian zehar eginiko salmentekin konparatu beharko dugu, hau da, negozio-zifraren zenbateko garbiarekin. 2012.urtea erreferentziatzat hartuz eta eranskinean azaldu bezala, zenbaki absolutuetan Gipuzkoako 22 enpresa hauen sarrera guztien batezbestekoa 3.207.288,29 euro dela jakinik, hiru urteetako bilakaera aztertu daiteke. 2013an %1,6337 egin zuen behera eta 2014an berriz, %0,1551. Auditoria kostuari so eginez ere, 2012an ia 6.000 euroan kokatzetik 2014an 4.500 inguruan kokatzera igaro da, non beherakada suma daitekeen. Datuei so eginez, orokorrean ikuskaritza gastuak ez du ehuneko handirik eramaten salmentei dagokienez, grafikoan eta taulan nabarmendu daitekeenez hauek dira ehunekoak 2012an %1,51; 2013an %7,98 eta 2014an %0,36. Oro har, enpresa gehienetan auditoria gastua, negozio-zifraren zenbateko garbiaren %0,5 eta %1a suposatzen du.

Baina, 2012 eta 2013 urteetan batezbesteko ehunekoak aldatzen dira:

2012ari dagokionez, **Iraurgi Lantzen** Sozietate Anonimoaren ehunekoak du batezbestekoan eragin gehiena. 16.994 euroko negozio-zifraren zenbateko garbia izanik, auditoria gastuak 3.000 eurokoak izan baitzituen. Ondorengo urteetako daturik ez dugu eskuragarri SABI plataformari dagokionez.

2013.urtean gorakada bat ematen da, izan ere batezbestekoaren azterketa egiten ari garela, nabari da **Azkoitia Lantzen** Sozietate Anonimoaren galdu-irabaziko negozio-zifraren zenbateko garbia %99 jaitsi zen, 6.000 eurora arte. Ondorioz, auditoriaren 3.724 euroko kostua izugarria izan zen proportzioan. Hori da gorakadaren arrazoi nagusia.

Gainerantzean, ehuneko oso txikia izaten da auditoria gastuak enpresari suposatzen diona.

Hau jakinik, bi enpresa hauen datuak batezbesteko globalaren analisia egiterakoan ez ditugu barneratuko, emaitza zehatzagoak bilatu nahian. Negozio-zifraren zenbateko garbiaren gain auditoria gastuak duen ehunekoa beraz, ez da hain nabarmena. Enpresek euren jarduera arruntetik lortzen duten sarrerei neurri txikian eragiten die, 2012an

%0,2848; 2013an %0,258 eta 2014an %0,3564an murriztuko ditu sarreraren zenbatekoak. Urtez urteko bilakaeran ere ez dago ezer aipagarriarik, 2014.urtean ehunekoak zerbait handiagoak direla baina auditoriak suposatzen duen gastua sarrerekiko hala ere urria da.

Auditoreen ordainsariaren edo gastuaren zenbatekoei begiratzuz berriz, ez da ezberdintasun handirik sumatzen Gipuzkoako enpresa hauen artean. Beraz, ez litzateke beharrezkoa izango **Azkoitia Lantzen S.L.** eta **Iraungi Lantzen S.L.** enpresak baztertzea, ondorioz konparaketa egiterakoan hauek ere barneratuak izango dira auditoreen ordainsarien zenbatekoa aztertzerakoan. Izan ere, hiru urteetan zehar batezbestekoek izandako bilakaera, 4.500-5.500 euro bitartean kokatzen da. Gainera, zenbateko horietatik oso hurbil koka daitezke auditoria gastu gehien eta gutxien dituzten bi enpresak. Batak, zenbateko handiena duen **Zenten Bernhard Groten S.L.** enpresak, 7.547 euroko auditoria gastua islatzen du eta besteak, **Voovio Technologies S.L.** enpresak zenbateko txikiena kontabilizatu du 1.975 euroko gastuarekin. Ondorioz, nahiz eta zenbateko hauek negozio-zifraren zenbateko garbiarengan duten ehunekoek aldaketa handiak izan, auditoria gastuaren zenbateko absolutuak ez dira gorabeheratsuak.

Sektorearen inguruko datuak erreparatzeko aukera dugunez, atal honetan nabarmendutako lau enpresen jarduera eremua azalduz, agian auditatzeko arrazoiak aurki daitezke. Ehunekoei begira jarriz nabarmendutako lehena, **Iraungi Lantzen S.A.** enpresen aholkularitzara eta bigarrena **Azkoitia Lantzen S.A.** eraikuntzara bideratuak daude. Biak arrazoi beragatik nabarmendu dira, batak 2012an eta besteak 2013an, auditoriaren gastuak, negozio-zifraren zenbateko garbiarengan zuen ehuneko handiagatik. Sektoreari so eginez, ez da gertatutakoaren arrazoi moduan ikusten, ehuneko honen garrantzia, enpresa bakoitzaren egoera finantzario ekonomiakoaren araberakoa eta enpresa igarotzen ari den fasearen araberakoa izango baita. Zenbateko absolutuei dagokienez, **Zenten Bernhard Groten S.L. eta Voovio Technologies S.L.** ezberdintasun handienak dituztenak euren artean auditoria gastuei dagokienez. Lehena, metalezko produktuak egitera bideratzen da eta 27 langile ditu eta bestea berriz produktu informatikoak gauzatzera eta 8 langilez osatua dago. Hau horrela, auditoria gastuaren ezberdintasunaren arrazoi gisara ulertu daitezke, langile kopuru handiagoa duenez **Zenten Bernhard Groten S.L.**k enpresa bera ere handiagoa izango dela ondorioztatuz, bertako urteko kontuak auditatzea lan handiagoa izango da. **Voovio**

Technologies S.L. enpresari dagokionez, enpresa txikiagoa den heinean, auditoria txostena aurkeztu aurretiko lanak, egiaztapenak eta eragiketak egitea ez da hain astuna izango. Ondorioz, auditoreak auditoria txostena egiteko behar duen denbora eta inplikazioa ere, auditoriaren ordainsarian eragina izango duela baieztatu daiteke. Gainera, azken bi enpresa hauen auditoria gastuak euren negozio-zifraren zenbateko garbian duen ehunekoaz aztertuz, %0,15 eta %0,2 artean kokatzen direnez, auditoria kostuak, bi enpresetan, antzeko eragina duela ikus daiteke, nahiz eta zenbateko absolutuetan ezberdintasunak izan.

Kostuen inguruko irizpideak ere nabarmendu daitezke teoriako atalean. Faktore batek auditoriak enpresari kostuak baino abantaila gehiago eragiten dizkiola baieztatzen zen. Hau, onartua izan zen 5etik 2,68eko portzentaiaz. Ondorioz, ez da hain garbi esan auditoriaren gastuaren eragina txikia dela enpresa batean. Ondorengo elkarrizketari lotuta, bertako elkarrizketatua, auditoriak sozietateari suposatzen dion kostu eta gastu handiaz mintzo da. Hau ikusirik, nahiz eta ehunekoetan eragin handirik ez izan, urteko kontuei dagokienez, benetan garrantzitsua eta handia izaten da auditoria gastua enpresen ikuspuntutik, nahiz eta ondoren abantaila garrantzitsuak jaso. Azkenean, auditoriak duen kostua, enpresaren eguneroko jarduna aurrera eraman ahal izateko kostuetatik at kokatzen da. Hau horrela, auditoria kostuari garrantzi handiagoa ematea dakar eta auditoreen ordainsariei zenbateko handia bereganatzen dutela ondorioztatu.

Enpresen sarrera eta gastuei dagokionez eta arestian aipatutako ehunekoak ikusirik, ondoriozta daiteke, enpresei euren urteko kontuak ikuskatzeak ez diela aparteko gasturik eragiten auditoriaren ordainsariei dagokionez. Ondorioz, hau ez litzateke arrazoi bat izango Borondatez Auditoria egiteko baina ezta oztopo ere urteko kontuak borondatez auditatzeko. Nahiz eta, ondorengo elkarrizketan hausnartuko dugun, auditoria egiteko oztopo bilakatu daitekeela kostua. Baita oztopo bilakaturik, auditoriak beregain hartzen duen denbora, auditoria txostena burutzeak enpresaren inguruko informazioa eta dokumentuak behar baititu. Ondorioz, enpresako administratzaile zein langileek auditorearen eskaerei erantzuteko beharra dute, honek euren eguneroko jardunean denbora karga bat suposatuz.

7.4.2. Auditoria txostena: Iritzia

Urteko kontuen ikuskaritza Auditoria Txostenarekin amaituko da. Ondorioz, hurrengo taulan Gipuzkoan Borondatezko auditoria egiten duten 22 enpresek, euren urteko kontuen inguruan auditoreak zein iritzi duten jakingo dugu. Honez gain, enpresa bakoitzean, urteko kontuak ikuskatu dituen auditore edota auditoria sozietatea eta auditoriaren azken izendapena ezagutuko dira. Datu honekin zehaztu dezakegu ea 2015 eta 2016eko urteko kontuak ikuskatzen jarraitzeko asmoa duten edo ez.

TAULA 8: Auditorea, azken izendapena eta iritzia

Enpresa	Auditorea	Azken izendapena	Iritzia
Oarso Car S.L.	F-20 AUDITORES S.L.	2013/12/31	2014: SALBUESPENDUNA: Memorian eragiketa batzuen azalpenak ez azaltzea, ondorioz ezin da jakin egokiak diren. esaterako, enpresak hornitzaileen ordainketak atzeratu ditu baina auditoreak ez daki zein zenbatekotan. 2013: SALBUESPENDUNA: Ikuskatzailea 2012ko abenduaren 31a baino beranduago izendatu zenez, ezin du biltegiko inbentario fisikoa egin. Ondorioz izakinen saldoa ezin du egiaztatu. Bestetik, memorioan eragiketa batzuen notak falta dira.
Etormobil S.L.	GAURVE AUDITORES S.L.	2012/12/31	2012: ALDEKO IRITZIA
Zenten Bernhard Groten S.L.	SAYMA AUDITORES, S.L.	2012/12/31	2014: ALDEKO IRITZIA 2013: ALDEKO IRITZIA 2012: SALBUESPENDUNA: Taldekidea den “Herramientas Lem, S.L.” enpresari eginiko ordainketa baten agiriak ez dira aurkeztu, ondorioz auditoriak ezin du egiaztatu.
Construcciones Arobra S.L.	SAYMA AUDITORES S.L.	2012/12/31	2012: ALDEKO IRITZIA
Centralair S.L.	SAYMA AUDITORES	2012/12/31	2014: SALBUESPENDUNA: 2014an kaleratutako langile baten kalte-ordainak 2013ko urteko kontuetan barneratu

	S.L.		ditu enpresak. Ondorioz, 2014ko Ekitaldiko Emaitza gain baloratuta dago eta 2013ko ekitaldi amaierako erreserbak berriz azpi baloratuta. 2013: SALBUESPENDUNA: 2014ko arrazoi berdinatik. 2012: ALDEKO IRITZIA
Distribuciones Zamora S.L.	LKS AUDITORES S.L.	2013/12/31	2013: SALBUESPENDUNA: Enpresak auditorea, 2013ko abenduaren 31 baino beranduago izendatu zenez, ezin da biltegiko inbentario fisikoa egiaztatu. Gainera, enpresak ez dio aparteko agiririk eman hau frogatzeko.
Kapa Perfiles S.L.	BULTZ AUDITORIA S.L.P.	2013/12/31	2013: ALDEKO IRITZIA 2012: SALBUESPENDUNA: Auditoriaren izendapena ekitaldi itxiera baino beranduago egin zenez, ezin da biltegiko inbentario fisikoa burutu ezta izakinekin lotutako balantzeko zein galdu-irabaziko kontuetako partidak egiaztatu.
Pausoka Entertainment S.L.	SAYMA AUDITORES S.L.	2012/12/31	2013: ALDEKO IRITZIA 2012: ALDEKO IRITZIA
Original Gaur S.A.	AUDIARGI S.L.	2003/12/31	2012: ALDEKO IRITIZIA
Industrias Pampo S.L.	Don Inaki De Loyola Jauregi Etxebeste	2013/12/31	2013: SALBUESPENDUNA: Auditorearen izendapena ekitaldia itxi ondoren egiteagatik, ezin izan ditu auditoreak biltegiko inbentario fisikoa ezta izakinei lotutako partidak egiaztatu.
Azkoitia Lantzen S.A.	AGEM CONSULTOR ES Y AUDITORES S.L.	2012/12/31	2014: SALBUESPENDUNA: Azkoitiko udalak 2019ko urtarrilaren 1 arte utzitako lur eremu bat gaizki kontabilizatua du enpresak. Izan ere, ibilgetu ukiezin bezala erregistratu beharko luke eta urtez urte amortizatuz. 2013: SALBUESPENDUNA: Sozietateak 2012ko ekitaldi hasierako izakinak, profesional independente baten balorazioaz tasatuak eta kontabilizatuak ez izateak, hauen balio narriadura kalkulatzekoan zalantzak sortzen ditu. 2012: SALBUESPENDUNA: 2014 eta 2013 bi arrazoi berberengatik.
Batuak S.A.	CONSULTOR ES Y AUDITORES ALTER 1990	2012/12/31	2012: SALBUESPENEKIN: Auditorea 2011ko ekitaldia amaitu eta gero izendatu zenez, izakinen inguruko saldo, aldaketa eta biltegiko inbentario fisikoa ezin dira burutu

	S.L.		ezta egiaztatu.
Sesa Tools S.A.	CONSULTOR ES Y AUDITORES ALTER 1990 S.L.	2012/12/31	<p>2014: SALBUESPENDUNA: Batetik auditoriak, memorian informazio urria dagoela adierazten du eta bestetik ezin dituela biltegiko izakinak egoki baloratu, inbentario fisikoak falta baititu. Gainera, izakinen jarraitzen zehatza egiteko sistemarik ez dutela gaineratzen du, mugimendu makala eta zaharkitzeagatik egin beharko litzatekeena.</p> <p>2013: SALBUESPENDUNA: Egoera finantzarioaren inguruko informazio gehiago argitaratu behar du memorian, argi ikus dadin, eragiketa bakoitzean zeintzuk diren bi alderdiak eta euren eraginak.</p> <p>2012: SALBUESPENDUNA: 2011ko abenduaren 31 baino beranduago izendatu zenez auditorea, honek ezin izan ditu egiaztatu 2012 urteko ekitaldi hasieran biltegian zeuden izakin fisikoen kopurua. Auditoreak ez zuen urte hasierako inbentarioa egin eta ondorioz, izakinen aldaketa eta izakinen narriadura ezin ditu egiaztatu.</p>
Voovio Technologies S.L.	MARIMON CONSULTOR S I AUDITORS S.L.	2014/12/31	2014: ALDEKO IRITZIA
Ordelan S.L.	BULTZ AUDITORA S.L.P.	2014/12/31	2014: SALBUESPENEN: Sozietateak, taldeko enpresetan zituen inbertsioen narriadurak ez ditu kontabilizatu. Ondorioz, taldeko enpresetako inbertsioen partida gain baloratuta dago eta narriadura galerak berriz azpi baloratuak.
Goierriko Ekimena, S.A.	PKF ATTEST SERVICIOS EMPRESARIA LES S.L.	2013/12/31	2014: SALBUESPENEN: sozietateak prezioarekin loturiko diru-laguntzak jaso ditu. Hau horrela izanik, diru-laguntzei portaera ezberdina eman behar zaie, diru-laguntza partidak saldo handiagoa izan beharko luke eta horrela ekitaldiko emaitzan behar lukeen eragina handituz. Sozietateak ez ditu diru-laguntzak indibidualki analizatu eta ondorioz ez da egiaztatu ea Kontabilitateko Printzipioak jarraituz egin diren.
Iraurgi Lantzen S.A.	PKF ATTEST SERVICIOS EMPRESARIA LES S.L.	2011/12/31	2012: ALDEKO IRITZIA

Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie	A.B.Z. AUDILAN S.L. eta Don Javier Bernardo Ochoa De Zuazola Mujica	2013/12/31	2013: SALBUESPENEKIN: Ikerketa eta garapen gastuekin lotutako amortizazio gastuak barneratzen dira balantzean baina hauen jatorria ezta garbi ikusten gastu bezala aktibatzeke. 2012: SALBUESPENEKIN: 2013ko arrazoi bera argitaratzen du auditoreak.
Careers & Jobs S.L.	PKF ATTEST SERVICIOS EMPRESARIA LES, S.L.	2014/12/31	2014: ALDEKO IRITZIA
Zehazki S.A.	Don Luis Unanue Telleria	2014/12/31	2014: ALDEKO IRITZIA
Feliciano Aranzabal y Compañia S.A.	SAYMA AUDITORES S.L.	2012/12/31	2012: SALBUESPENDUNA: Sozietate honek bere taldekidea den "S.A.R.L. IFAM FRANCE" enpresan partizipazio garrantzitsuak ditu, non, 2012.urtean euren liburuetaiko balioa handitu den. Baina azken enpresa honen herrialdean auditoria egiteko derrigortasunik ez duenez, ezin da jakin zehatz gaur egungo balioa.
Fontaneria Iturlan S.L.	AUDITORIA Y GESTION EMPRESARIA L S.L.	2012/12/31	2012: SALBUESPENDUNA: Auditorearen izendapena behar baino beranduago egiteagatik, ezin dira ziurtatu izakinen inguruko saldoak eta biltegiko inbentario fisikoa.

Iturria: SABI

Taula honetan ikus daitekeen bezala, zerrendatuak ditugun 22 enpresetatik 14 enpresek izan dute auditoria-txostenean hiru urteetan zehar salbuespendun iritzia. Gainerakoek, urteko kontuak auditatu dituztenean aldeko iritzia jaso dute auditorearengandik. Proporzioari begiratu, %50ak baino gehiagok izan du salbuespendun iritzia 3 ekitaldietan zehar, ondorioz aztertzeke datu bezala har daiteke. Nahiz eta, Gipuzkoako 22 enpresen artean, hiru urteetan zehar auditoria txostenean iritzi ukaturik ez nabarmendu. Gure praktikari begiratu eta SABI plataformaz baliatuz, 3 ekitaldietako auditoria iritzi daturik ez dugunez, ezin dugu eboluzioa behar bezala adierazi.

Hala ere, Balore Merkatuaren Espainiako Batzordeak, 2016an argitaratutako ikerketa bati so eginez, Espainian, burtsan kotizatzen duten enpresen urteko kontuen auditoria txostenean duten salbuespen iritzi kopurua konparatuko dugu gure analisisan ikusitako

portzentaiarekin. Derrigorrezko auditoriara bideratuta dauden enpresak izango dira, Urteko Kontuen Auditoriaren inguruko lehen xedapen gehigarriak adierazi bezala, jada burtsan kotizatzen dutelako. Ikerketari jarraiki, 2012, 2013 eta 2014. urteko ekitaldiko bilakaera aztertuz, salbuespen dun iritzia duten enpresen kopurua, ia %4 izatetik, %2 inguru izatera jaitsi da. Non bitartea, aldeko iritzien kopurua %96,6tik %97,9ra igo den. Gipuzkoako enpresen kasuan, aipatzekoa da 22 enpresetatik 14ek izan dutela salbuespendun iritziren bat 3 ekitaldietan zehar, %50ak baino gehiagok.

Ondorioz, Balore Merkatuaren Espainiako Batzordeak adierazitako derrigorrez auditatu behar duten enpresen eta borondatez Gipuzkoan auditatzen dutenen artean ezberdintasun handiak daude salbuespendun iritzi kopuruari so eginez.

Orokorrean, bi dira arrazoi nagusiak salbuespendun iritzia adierazteko. Batetik, auditoria berandu izendatzea eta ondorioz, auditoreak biltegiko izakinen inbentarioa egin ezin duela eta, izakinen inguruko saldoak, bai balantzekoak bai galdu-irabazietako izakinen aldaketari dagozkienak egiaztatu ezina. Bestetik, memorian behar adinako notak eta azalpenak ez jartzea da arrazoiak. Izan ere, auditorearen esanetan, eragiketa askotan gehiago zehaztu behar dira egiten diren mugimenduak eta trukean parte izan diren bi alderdien ezaugarri eta eraginak. Balore Merkatuko Espainiako Batzordeak (2016) eginiko ikerketarekin bat etorritik, salbuespendun iritzia ematearen arrazoi nagusia, auditoreari jarritako oztopoak izango dira, eremuari oztopo bezala deituak.

Esaterako, **Oarso Car S.L.** enpresari 2014. urteko auditoria txostenean helarazitako salbuespen iritzia, hornitzaileei eginiko ordainketak zein zenbatekotan atzeratu diren memorian ez adierazteagatik izango da. Bi arrazoi hauek, auditoria eremuari oztopo egitea izango lirateke, auditoreak auditoria txostena egikaritzako beharrezko informazioaz baliatu ezin dutelako.

Ondorioz, esan daiteke, auditoria txostenean salbuespendun iritzi bat jasotzeko aitzakia ez dela oztopo borondatezko auditoria egiteko. Garbi ikusten baita, enpresen erdiak baino gehiagok jaso dutela salbuespendun iritzia aztertzen ari garen hiru urteetan zehar. Hala ere, ehunekoak konparatuz, kotizatzen duten enpresek eta ondorioz, derrigorrez auditoria egiten dutenek askoz ere proportzio txikiagoa dute salbuespendun iritziari dagokionez. Agian, borondatez auditatzen duten enpresek ez diote iritziari hainbesteko garrantzirik ematen eta auditoria egitean soilik oinarritzen dira, esaterako auditoriatik lortzen dituzten hainbat onurez baliatu ahal izateko. Hala nola, enpresen

barneko kudeaketan duen eragin positiboa, non auditoreek informazio sistemen akatsak eta erabilpen egokiak erakutsiko dizkieten, horrela enpresaren garapen ekonomikoa eta errentagarritasuna handitzen lagunduz. Baita ere, biltegiko inbentarioa errazteko edota kudeaketa sistema berriak ezagutzeko ikasteko helburuarekin jo dezakete Borondatezko Auditoriara. Izan ere, Gipuzkoako enpresa hauetan auditoriak adierazitako salbuespenak, enpresaren barne kontrolaren informazio faltaren ingurukoak dira oro har. Horregatik, enpresek arazo hauei aurre egin diezaioten, esku bat bota diezaiokete auditoreek.

7.5. ELKARRIZKETA:

Gradu Amaierako Lan honetan, Borondatezko Auditoriaren inguruko ikerketa lanaren atal praktikoa borobiltzeko asmoz, elkarrizketa bat egitea bururatu zitzaidan. Horrela, errealitatea islatze bidean, Gipuzkoan borondatez auditoria egiten zuten enpresen urteko kontuen inguruko analisi batekin hasi nitzen eta amaitzeko, legearen mugen arabera urteko kontuak auditatzera derrigortua ez dagoen sozietate bateko langile batekin auditoriaren inguruan jolasaldia egitea pentsatu nuen.

Elkarrizketaren nondik norakoak azaldu aurretik, enpresaren anonimotasuna bermatuko dela adierazi nahi da. Izan ere, aurrerago ohartuko garenez, Foru Aldundiaren hitzarmen baten ondorioz, derrigortuko da sozietatea bere urteko kontuak ikuskatzera. Horregatik, enpresaren izena plazaratu baino lehen, azken honen baimena behar zuela ikusi zuen elkarrizketatuak. Honek, gorabehera handiak ekarriko zizkigulakoan, elkarrizketan enpresaren datuak ez agertzea erabaki genuen.

Sozietatearen inguruko informazio guztia galderetatik eskuratu daiteke baina ideiak argitzeko, aipatzekoa da, adin gabeen adopzioan jarduten duen elkarte bat dela eta langile batez osatua dagoela. Hemen ditugu elkarrizketaren xehetasunak:

1.- Nolako da enpresaren funtzionamendua? Zenbat langilek osatzen dute? Gutxi gorabeherako organigrama.

Ez lioke enpresa deituko, izan ere irabazi asmorik gabeko sozietate bat da, non langile bakarra duten, langile hau gizarte langilea izango litzateke. Organigrama lau taldeek

osatzen dute eta maila edo erabakitzeke botere gehiena duenetik gutxiena duenera sailkatuko dira. Ondorengoak izango litzateke :

Lehen mailan kokatuta, Ume alaiak elkarteko Bazkideen Biltzarra egongo litzateke, elkartearen inguruko erabaki garrantzitsuenak hartuko lirateke honen baitan. Batzar Nagusi gisa jokatuko luke, non urte amaieran urteko kontuak onartuko litzateke.

Bigarrenik, elkartearen Zuzendaritza nabarmentzen da, non 8 kidek osatzen duten, presidentea, presidente ordea, idazkaria, diruzaina eta 4 bokalez osatuta dagoena. Sozietatearen eginkizunak aurrera eramateaz arduratzen dira.

Hirugarren lekuan, Profesional bat egongo litzateke, elkarriketatua izango dena eta bertako gizarte langilea. Sozietatearen erabakitakoaren agintea eta kudeaketaz arduratuko dena, askotan bera izaten da bazkideei aholkuak ematen dizkiena eta aldaketak proposatuko dituena, beti ere, Bazkideen Biltzarraren oniritziarekin.

Azkenik taldea, Laguntzaile eta Boluntarioek osatuko lukete. Elkarrekin aurrera eramango dituen programa eta tailerrak antolatzerakoan esku bat botako dutenak izango dira.

Bestetik, elkarte honek Euskal Autonomia Erkidegoko hiru lurraldeetan du presentzia baina hiru lurraldeetako sozietateak elkarrekiko independenteak dira. Bakoitzak bere Identifikazio Fiskaleko Zenbakia du eta antolaketa ere apartekoa izaten da. Nahiz eta, harreman ona eta informazioa elkar banatzen duten.

2.- Enpresaren arrazoi soziala zein da?

Elkarrea adopziozko familia talde batek 2001.urtean sortu zuen. Ikusten denez, behar sozial bati aurre egiteko sortua da, adopzio alorra jorratzen duen elkarte hau eta gehien bat adingabeko haurren adopzioa bideratuta. Garai honetan alor honen inguruko informazio urria ardatz harturik eta adopzioaren gorakada nabarmenari indarra emateko asmoz.

Estatutuetan agertzen den gisan, sozietatearen helburua hasieratik, pertsona adoptatuentzat eta adoptatzaileentzat elkartzeko gunea izatea zen, adingabeak diren adoptatuentzat bizitzan euren bidea eraikitzeke baliabideak eskainiz eta adoptatzaile

diren familia zein pertsoneri norabidea zehaztea eta honen aurrea izan beharreko jarrera sendotzea. Honez gain, familia adoptatzaileei aholkuak ematea eta koordinatzaile gisan jardutea eta adoptatua den umeari familia eta gizarte integrazioan laguntzen dute. Gizartean adingabekoen aldeko legedia aurrerakoien alde lan egitea ere elkarrekin bere arduratzat hartzen du eta familiari gabeko adingabeen gizarte integrazioa errazteko bideak markatzea. Hauek izango lirateke elkarrekin izatearen arrazoiak eta bere eginkizunak.

Esaldi batean laburtuz, adopzio ingurunean erreferente eta adopzio prozesu batean dauden familien laguntza izatea izango litzateke elkarrekin arrazoi soziala.

3.- Zergatik egiten du auditoria?

Foru Aldundiarekin daukagun hitzarmen batean auditatzera derrigortzen duelako elkarrekin.

BARNE MAILAN:

1.- Nork egiten ditu enpresako urteko kontuak? Kanpoko enpresa batek edo enpresan bertan.

Sozietateak, bere urteko kontuak egiteko aparteko enpresa batez baliatzen da, gestoria bat dute kontratatua hain zuzen ere.

2.- Auditoriak enpresako informazio sistemen kontrolari abantaila egiten diola uste duzu? Barne iruzurrak saihesten ditu? Arriskuak kontrolatzeko sistemarik baduzue?

Aholkularitza enpresa batek egiten dituen urteko kontuak, ezin dugu garbi jakin ea informazio sistemei onura egiten dien edo ez. Gainera, ez dute auditoria oso bat egiten baizik eta kontuen gainbegiraketa soil bat. Hau da, elkarrekin funtzionamendua egokia den, ofizinoan gastuak, langileen soldadak eta antzekoak gainbegiratzen dituzte.

Ez du uste barne iruzurra edo akatsak saihesteko baliozkoa denik elkarrekin honen kasuan. Izan ere, bai diru irteera bai diru sarrera guztiak garbi azaleratzen dituzte, ez daukate aparteko kontabilitaterik. Gainera, euren urteko kontuak eramateko kontratatuta duten aholkularitza enpresak ere ez du ez ohiko eragiketarik egiten. Gizarte Langileak garbi adierazten dio gestoriari antolatutako zein ekintzakoak diren fakturak eta hau ordaintzeko erabili den finantza iturria.

Arriskuak kontrolatzeko sistemei dagokionez, ez dute honi dagokion sistema zehatzik. Hasierako urteetan, adibidez, BEZaren igoera zela eta egin izan dituzte aurrekontuak baina azken urteetan ezin izan dituzte egin. Izan ere, elkarteko baliabide murrizten eta denborarik ez izateak ez diete ahalbidetu arriskuak saihesteko aurrekonturik egitea. Honez gain, aurrekontua egiteko beharrik ere ez dute ikusten, urteen poderioz orekatu egin baitira sarrera zein gastuak. Urteak aurrera egin ahala, finantzaketako erabaki ezberdinak hartzen dituzte, programa batzuetan behar baino gehiago gastatu bada beste tailer edo ekintzek kostu gutxiago izaten ahalegintzen dira. Euren balantzeko partidak euren orekatzen dituztela esan liteke urteetako esperientzia aintzat hartuta. Ondorioz, auditoriak euren kasuan ez du askorik eragiten eremu honetan.

4.- Langileek ongi lan egin dezaten laguntzen du?

Langile bakarra izanik, urteko kontuak auditatzeak ez du eraginik berarengan, urteko kontuak ikuskatzen dituztelako ez du hobeto egiten bere lana. Auditoria kontratatuko ez balute ere bere lana berdin egingo lukeela adierazi du. Langile batek egoki lan egitea, bakoitzaren profesionaltasunaren, arduraren eta etika pertsonalaren baitan dago. Baina, auditoriak lasaitasuna transmititzen diola hausnartu du. Noizbait norbaitek urteko kontuen inguruan arazorik badu, auditoria txostenarekin sozietateak irudi fidela erakusten duela egiaztatu baitezake.

5.- Balio erantsi gehiago ematen dio enpresari?

Enpresaren zeregina oso zehatza da eta bertako bazkide eta langileek ere oso argi dute, behar bati aurre egiteko sortua dela. Gainera, elkarteko kide guztiak hau aurrera eramateko konpromisoa dute eta denen iritzia hartzen da kontuan. Ondorioz, auditoria derrigor egin beharreko prozesu soil bat izango litzateke enpresarentzat. Sozietatearen barnera begira eraginik ez duela adierazi du, soilik lasaitasuna helaraziko du baina bai kanpora begira.

6.- Auditoria txostenean, aldeko iritzia, salbuespen iritzia, iritzi ukatua edo kontrako iritzia eman du auditoreak?

Ez da gogoratzen noiz auditatu ziren lehenengo urteko kontuak baina 2008 eta 2009ko ekitaldikoak izango zirela adierazi du, orduetik aurrera urteko egiten dute. Gainera, auditoreak beti aldeko iritzia azaldu duela egiaztatu du.

KANPO MAILAN:**1.- Krisi gara honetan, uste duzu urteko kontuen fidagarritasuna eta sinesgarritasuna handitzen duela? Enpresaren irudi ona hobetzen laguntzen du?**

Lehen aipatu bezala, elkartearen urteko kontuak auditatzean kanpoko dimentsioan du eragina. Ez da uste auditoriak aparteko baliorik ematen duenik herritarren artean, berezko pisua du bai gizartean eta baita instituzioetan ere. Izan ere, diru-laguntzen finantzaketa, hau da, diru publikoaren erabilera beharrezkoa dutenez, argi dute garbi erabili beharrekoa dela inork elkartegatik zalantzarik egin ez dezan. Instituzio eta gizartearen aurrean erantzun egin behar dutela dio, auditoriaren jarduna alde batera utzita. Bai ordea, instituzioetan nabari dela auditoria egitean enpresaren irudia hobetzen dela euren iritziarekiko. Honez gain, elkartea oso ongi barneratuta dago instituzio mailan eta beti izan dute begirune hona elkartearekin.

2.- Entitate finantzarioekin erlaziorik ba al duzue? Baiezkoa bada: Nolakoa da? Auditoriak hobetzen duela uste duzu?

Ez daukate entitate finantzarioekin inongo erlaziorik, ez baitute era honetako kanpo finantzaketarik jasotzen.

3.- Bezero zein hornitzaileekin harremana hobetzen laguntzen du? Finantzaketa lortzeko adibidez. (maileguak eskatzeko...)

Elkartearen kasuan, bai hornitzaile eta bai bezero gisa familiak egongo lirateke. Batetik haurra adopzioan ematen dutenak, eta bestetik haurra adoptatu behar dutenak. Hornitzaile gisa ere boluntarioak eta laguntzaileak eta tailerretarako kontratatzen dituzten profesionalak aipatu ditu, izan ere, horrelako elkarte baten zerbitzua aurrera ateratzeko elkartearetik independenteak diren pertsonen beharra dago. Partikular hauek ez diete inoiz auditoria txostenegatik galdetu, ondorioz hauen arteko harremanean ez du lagunduko.

4.- Diru laguntzarik jasotzen al duzue? Erregelamenduak 600 000 eurotan jartzen du muga, ondorioz, zifra hau gainditzen baduzue auditoria egitera derrigortzen zaituztete. Horrela al da? Administrazio Publikoarekin harremana hobetzen laguntzen du?

Aurrez aipatu bezala, bai jasotzen dutela diru-laguntza Foru Aldundiaren eskutik eta Udalaren eskutik, baina hitzarmenean aipatutakoarekin 80.000 euro inguruan estimatuko litzateke diru-laguntzaren zenbatekoa. Beti ere, beharren arabera handitu edo txikituko delarik. Foru Aldundiak diru-laguntzak ekintza jakin batzuetarako ematen dizkiete, urtearen hasieran edo amaieran. Aurten adibidez, maiatzean egin behar den ekintza garrantzitsu baterako diru-laguntzarik izango duten ez dakite oraindik. Arriskua elkartearen gain hartzen dute, finantzazioa behar bada beste gastuetatik murriztu beharko dutelako. Baina hau kasu zehatz bat izango litzateke. Orokorrean, Administrazio Publikoarekin, bai Foru Aldundiarekin zein Udalarekin oso harreman ona dute.

Honez gain, auditoriak bai hobetzen duela harremana kasu honetan, izan ere, auditoria egin ezean ezin izango lukete diru-laguntzarik jaso eta ondorioz elkartea ezingo litzateke aurrera atera. Gainera, langilearen iritziz elkartea beti izaten dute kontuan diru-laguntzak emateko garaian.

5.- Foru Aldundiak derrigortu ezean egingo al zenukete auditoria?

Seguraski ez luke auditoriarik egin borondatez, izan ere, auditoriaren kostua, hau da, kontratazio prezioa, urteko kontuak egiteko kontratatua duten gestoriaren parekoa edo handiagoa. Langileak onartzen du lan ona egiten duela auditoreak baina gastua handia dela. Gaineratzen du, urteko helarazten duen txostena berdina dela eta duen lanarekin konparatuta kostua oso handia dela.

1.- Orokorrean, desabantailak:

Informazioa ematearen lana ere aipatzen du elkarrizketatuak. 2011ko Urteko Kontuen Auditoriari buruzko Legeak azaldu bezala, enpresako administratzaileek betebeharrak bat dute auditoriak eskatutako informazioa emateko. Honakoak aipatu ditu: fakturak, banku mugimenduak, jaso diren diru-laguntzen egiaztagiria, hauen zenbatekoak, adopzio programa eta tailerretako kostuak, langilearen nominak, Gizarte Segurantzako kotizazioak, Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergaren egiaztagiria...

Jakinik, informazio hau lortu eta prestatzeak denbora bat suposatzen duela, enpresako langileen denbora galtzea baieztatzen du. Gainera kontuan hartu behar da, gestoriarekin kontaktuan jarri behar duela zenbait dokumentu eskuratu ahal izateko. Azkenean,

langile honek, umeentzako tailer bat antolatzeari eta auditorearentzat dokumentuak prestatzeri denbora berdina eskaini behar dio eta bata bere jarduera da eta bestea ez.

Bestetik, auditoriak dakarren gastua azaleratuko luke, egiten duten lanarentzat oso garestia dela ohartarazi du.

2.- Orokorrean, onura baina koste gehiago nabarmendu daitezke?

Hala ere, egin beharrekotzat jotzen du zeren auditatu ezean Foru Aldundiarekin duten hitzarmena bertan bera geratuko litzateke eta ondorioz diru-laguntzarik gabe geratuko lirateke. Horregatik, ezingo lukete sozietateak dituen helburu eta eginkizun guztiak bete, beharrekotzat jotzen baitute diru-laguntza hori. Hau horrela izanik, urteko kontuen ikuskaritzak onura gehiago dituela baieztatzen du kostuak baino, duen onuretako bat dituen kostu guztiak baino handiagoa baita, sozietatearen bideragarritasuna zalantzan jartzera eramaten baitie. Batetik, ezingo litzateke langile bat bertan lanean aritu, ezingo baita bere gastua ordaindu eta bestetik, aurrera eramaten diren programa asko bertan bera geratuko liratekelako.

Gainera kostuari dagokionez, Foru Aldundiaren gain joaten da auditoriaren kontratazio gastua, ondorioz sozietateak ez du zuzenean sufritzen auditoriaren kostua. Baina hala ere, adierazi du diru zenbateko hori beste zerbait finantzatzera bideratu zitekeela.

7.5.1. Ondorio eta hausnarketak

Elkarrizketa honen inguruan, ondoko iruzkin hauek egin nahiko nituzke. Batetik eta gehien harritu nauena, nahiz eta legearen arabera, 600.000 euroko diru-laguntza zenbateko gainditzen dituzten erakundeak derrigortu behar da auditoria egitera, baina ikusten dugu zenbateko txikiago batekin eta hitzarmen bat tarteko dela auditoria egitera derrigortu daitezkeela, elkarte honen kasua adibidetzat hartuz.

Langilearen iritziz, auditoria egitea baliozkoa da, bai lasaitasuna bai sozietatearen irudia hobetzeko eta baita kasu honetan diru-laguntza jasotzeko baina honen prezioa oso altua dela. Elkarrizketatuak adierazi bezala, urteko auditoria txosten bera egiteko, nahikoa kobratzen omen zuen auditoreak. Nire iritziz, ikusten da auditoria egiteak onurak dakartzala baina desabantaila nagusi bat du, bere kostua. Eta ezaugarri

hau aldatzea ia ezinezkoa dela esango nuke. Orduan, nahiz eta balantzak onuren aldera egin, beste aldean ia aldaezina den desabantaila bat du, prezioa.

Prezioaren alde batera utzita, denbora ere oztopo bilakatzen da auditoreari zein auditoria sozietateari enpresaren inguruko informazioa emateko garaian. Enpresa derrigortua dago, auditoreak eskatutako informazioa ematera eta elkarlan bat bultzatzera. Honek enpresako langileek, eta batez ere, administratzaileek euren lanaren denbora edo denbora gehigarri bat dokumentu hauetara bideratzea eskatzen du, ondorioz, nolabait esatearren, denbora galera bat soma daiteke alde honetatik.

Abantaileri so eginez, nahiz eta ikertutako enpresa oso txikia izan, konfiantza eta segurtasuna transmititu ohi du urteko kontuen auditoria egiteak. Gainera, enpresaren irudi fidela ematen du, batez ere, administrazio publikoko erakundeengan eta ondorioz harreman jatorra ahalbidetzen du.

Informazio sistemen atalari helduz, elkarrizketatutako sozietate honetan ezin da nabaritu ea auditoriak, barne sistemei onurarik ekartzen dion edo ez. Izan ere, gestoria eta aholkularitza baten esku daude urteko kontuen osaketak. Adibidez, elkarrizketari dagokionez, aurrekontuaz mintzatu zen arriskuak kudeatzeko sistema moduan. Kasu honetan, aurrekontua egin ahal izateko, aurreko ekitaldiko urteko kontuez baliatzen gara eta baita sarrera zein gastuez ere. Hauek ondorioz, egoera finantzario ekonomikoaren fidagarritasuna bermatzen dutela ziurtatzeko, auditoriaren lana beharrezkoa litzatekela hausnartu daiteke.

Ondorioz, enpresa honen kasuan garbia da auditoria egiteko arrazioa kanpo-iturriak direla eta zehatzago esanda, diru-laguntzak. Urteko kontu hauek auditatuak izateak, urteko kontuen fidagarritasuna eta enpresaren irudia hobetzea ahalbidetzen du hirugarrenetikiko. Garbia da, balio erantsia ematen diola enpresari barne zein kanpo mailan.

8. ONDORIOAK:

Borondatezko Auditoria gaiaren inguruan eginiko ikerketa lan honen amaierara iristean, hainbat ondorio, iritzi eta proposamen ditut buruan. Lan hau egiten aritu naizen hilabeteetan gai honetara soilik bideratu naizenez, hamaika buelta eta iritzi kontrajarri izan ditut elkar elikatuz.

Lehenik, auditorearen egin beharra, urteko kontuak ikuskatzea, ebidentzia nahikoak lortzea eta ondoren ikusitakoaren inguruko iritzi bat ematea izango dela argi geratu zaigu. Honek, urteko kontuei eta enpresen egoera ekonomiko finantzarioaren fidagarritasun maila handitzea ekarriko lukelarik. Krisia dela eta, gaur inoiz baino gehiago, informazio fidagarriaren eskaria gizartearen eskutik handia da. Hala ere, badu zer hobetua gizarte moderno honetan, adibidez, legeetatik at, bezeroei eskaintza globalago eta malguago bat eskaintzea.

2014/56/UE Direktiba eta Erregelamendua eta 2013/34/UE Direktibarekin, aldaketa esanguratsuak eman dira. Aldaketak sakonak izan dira, batez ere derrigortasun mugak handitu baitira eta ondorioz enpresa gutxiago auditatzera behartuz. Espainian Merkataritza Kodean eta Kapitaleko Sozietateen Legean aldaketak egitea suposatu baitu kontabilitate eta urte kontuen inguruan.

Nabarmenezkoa da, Espainiar legedian, auditoriaren inguruan ekainaren 17an indarrean sartuko den 22/2015 Legea. Europa Batasunean 2014ko Auditoriari buruzko Direktibaren txertaketa moduan ulertua izango da, lege honek auditoriaren inguruko zenbatekoen mugak handitzea ahalbidetu dezake. Baina, orain arteko informazioa ikusirik, espainiar estatuak ez ditugu auditoriako mugak aldatuko, ondorioz, aurreko enpresa mota berak eta muga berdinak gainditzen dituztenak egongo dira derrigortuak auditoria egitera.

Gaur Egun indarrean dagoen 2013ko Europar Direktibak enpresa txikia izateko baldintzen zenbatekoak handitu egin ditu, mugak igo. Araudi berria baino lehenago ordea, enpresa txikia izateko baldintzak eta auditoria derrigor egitera behartzen zuten mugak berdinak ziren. Ondorioz, hausnartu daiteke, gaur egun Espainian indarrean dauden auditoria mugak alda daitezkeela. Ondorioz, kinka larrian egongo lirateke auditoreak zein auditoria sozietateak, euren merkatu eremua eta merkatu kuota txikituko bailitzateke, kontzentrazioa handituz. Hau ikusirik, ondoriozta daiteke, auditoria merkatua enpresa handien esku gera litekela. Horrela, urteko kontuen inguruko ziurgabetasuna handitu eta fidagarritasuna murriztuko lirateke nabarmen, iruzurrari ateak irekiz. Izan ere, auditoriak ez ditu bere funtzioak beteko gaur adina enpresetan. Egoera berri honek, batez ere enpresa txiki eta ertainei eragingo lieke.

Auditoriak, enpresei lehiarako abantaila eskentzen die, izan ere, enpresa txiki eta ertainek gehienek auditoria borondatez egin ahal dutenez eta egiten dutenak gutxi

batzuk direnez, urteko kontuak ikuskatzen dituztenek, beste enpresengandik bereizteko ezaugarri bat dute. Informazioaren fidagarritasunaren eta sinesgarritasunaren hazkuntza, balorazio agentzientzat auditoriaren aldeko iritziaren ondorio positiboa eta finantza entitateekin harreman hobea lortzea dira. Gainera, barne kudeaketa eta enpresen balioa eta hirugarrenenganako irudi fidela eragingo duten faktoreak izango dira. Baita ere, faktore garrantzitsua da, enpresa txiki eta ertainek auditoria ez dutela legeak betetzeko soilik erabiltzen, errentagarritasun handiagoa ateratzen die zerbitzu hauei. Auditorearen esperientziaz baliatuz, enpresako informazio sistema eta barne kudeaketa berrien berriak ezagutzen. Hala ere, auditoria egiten duten enpresa txiki eta ertainak onurak kostuak baino handiagoak direla esatean ez daude guztiz ados. Teoriaren baitan ziurtatzen da, enpresa orduan eta txikiagoa izan, auditoriak orduan eta kostu handiagoa suposatzen duela. Ondoriozta daiteke, auditoria zerbitzua egiteagatik kobratzen den zenbatekoa handia dela.

Azkenik, auditoriaren inguruan sortu diren merkatu berriez jarduterakoan, alternatiba bezala aurkeztu daitezke, ordezeko zerbitzuak, zerbitzu osagarriak eta kontabilitate aditua. Enpresari auditoria egiteak, bai denbora galera bat eta baita gastu bat suposatzen dionez, enpresak beste aukera baten bila hasi dira merkatuan, alternatiba berri hauen bila hain zuzen ere. Zerbitzu hauen sorreraren arrazoi nagusiak, enpresei ematen dien errentagarritasuna, laguntza, gehitzen dien sinesgarritasuna eta burutzen dituzten praktika txarren baztertzea izango lirateke. Gainera, aurrez ikusi bezala, auditoria merkatua txikitzeke kinkan dago muga berriei dagokionez eta ondorioz, enpresen urteko kontuen ikuskaritza merkatuaren inguruko zerbitzua ezberdinak sortzea, merkatu hau bideragarria izateko aukera berriak ireki ditzake.

Ikerketa lan honetan atera daitekeen ondorio garrantzitsuetako bat, auditoria jarduera uneoro garatzen eta aldatzen doala edo garatu eta aldatu egin beharko lukeela da gizartearekin batera. Bai legeen esparruan, direktiba berriak eginez eta Espainiako legeak aldatuz, izan ere, gizartean, auditoriaren inguruko interesak aldatuz eta zerbitzu berriak sortuz doaz.

Ikerketa honen zergatia, Gipuzkoako 22 enpresa hauek Borondatezko Auditoria egiteko dituzten arazoak mahai gaineratzea izanik, Borondatezko Auditoriaren erabilera eta arazoak garbiago ikusi ditugu.

Enpresek kanpo finantzaketarako, diru-laguntzak jasotzeko zein maileguak eskatzeko duten joera, eta honek auditoriarengan duen eragina azaleratuko da. Diru-laguntzei dagokionez, ondorioz garrantzitsuenetako bat, 22 enpresa hauetatik 3k euren urteko kontuak derrigorrez auditatzera behartuak direla da. Izan ere, diru-laguntzen zenbatekoen muga gainditzen dute eta horregatik legeak behartu egiten ditu kontu-ikuskaritza egitera. Gainerantzean, diru-laguntzek ehuneko txikia dute enpresen ondare garbi eta pasiboan zein negozio-zifraren zenbateko garbian, orduan diru-laguntzak ez dira borondatezko auditoria egiteko arrazoi nagusia izango, ez bada, elkarriketan adierazi bezala hitzarmen bat dagoela tartean. Maileguei dagokienez, pasiboarengan duen portzentaia handia dela medio, kreditu-entitate edota bestelako mailegu emaileek urteko kontuak auditatzera derrigortu ditzakete, egoera finantzarioaren fidagarritasuna bermatu nahian. Hau izan daiteke, arrazoi nagusietako bat ondorioz.

Enpresen egoera finantzario ekonomikoaren azterketarekin jarraituz, zorpetze eta kaudimen analisi ratioak ditugu. Analisi ratio hauez baliatuz, 22 enpresen inguruko egoera finantzario ekonomikoa ezagutu ahal izan dugu. Orokorki, salbuespenak egon arren, egoera egokia dute enpresaren zorpetze mailari eta kaudimenari dagokionez. Enpresek dituzten eskubide eta baliabideak, nahikoak dira aurre egin beharreko betebeharrak eta obligazioan aurrean. Errotazio fondoari begira, antzeko ondoriozta dezakegu, hiru urteetan positiboa baita honen emaitza. Ondorioz, hirugarrengoen aurrean, Administrazio Publiko zein entitate finantzarioak esaterako, enpresaren irudi ona transmititzen dutela egoera finantzario ekonomikoari dagokionez. Agian auditoria zerbitzuaz baliatuz, enpresaren kudeaketaren efikazia eta efizientzia lantzen dute hau hobetuz.

Azken ikerketa puntu bezala, auditoriaren gastua eta auditoria txostenaren iritzia aztertu ditut. Auditoriaren gastua, oro har, kasu zehatz batzuk baztertuta, enpresen negozio-zifraren zenbateko garbiarengan oso eragin txikia du zenbaki erlatiboari dagokionez. Baina hala ere, auditoriaren, enpresen eguneroko jardunarekin lotua ez dagoen kostu bat izanik, desabantaila nagusi bezala ikusten da auditoreei ematen zaizkien ordainsariak. Auditoria txostenean plazaratutako iritziei dagokionez, salbuespendun iritzi kopurua asko handitzen da merkatu erregulatuetan kotizatzen eta ondorioz kontu-ikuskaritza derrigor egiten duten enpresekiko. Oro har, salbuespenak, enpresaren barne kontrolaren inguruko informazio urria eta faltagatik izango dira. Izan ere, Borondatezko Auditoriaz

baliatzen dira hainbat onura lortzeko, hala nola, enpresen barne kudeaketan duen eragin positiboaz baliatzeko, horrela, informazio kudeaketa sistema berriak ezagutu eta enpresaren garapena hobetzen ahalbideratuko die.

Gipuzkoako sozietate bateko idazkariari eginiko elkarrizketa honetan, nahiz eta legea zein erregelamenduak auditoriaren derrigortasunaren inguruan ezarritako mugak ez gainditu, Administrazio Publikoarekin eginiko hitzarmen bat arrazoia izanik, urteko kontuak ikuskatzera derrigortua ikus daiteke enpresa.

Ondorioz, bai Administrazio Publikoentzat zein banketxeentzat, kredituak ematerako garaian, hitzarmen hau egoteak, heldu leku sendo bat sortzen du enpresarengan. Horrela, enpresaren jardura egokia den kontrolatuz eta euren diru-laguntzak eta kredituak non inbertituak izan diren jakinez.

Bestetik, onura ezberdin asko nabarmentzen dira eta horietan, gure elkarrizketatuak garrantzi handiena eman diona, enpresako langile eta bazkideei ematen dion lasaitasuna da.

Desabantailetan berriz, jadanik aipatua ditugun kostua eta denbora galerak egongo lirateke. Elkarrizketatutako sozietatea oso txikia denez, auditoriaren kostu minimo batek ere diru sarreretan eragin handia izan dezake. Gainera kasu honetan, enpresaren biziraupenerako beharrezkoa da auditoria gastu hau izatea, zeren urteko kontuak ez badituzte auditatzen Foru Aldundiak diru-laguntza kendu diezaiekete eta ondorioz, sozietatearen jardura arrunta aurrera eramateko eta adin gabekoen adopzioa bideratzeko, zailtasunak edukiko lituzkete. Denbora galera hizpide harturik berriz, elkarrizketatuak garbi utzi zidan, aparteko lan karga bat suposatzen ziola auditoreak eskatutako informazio beharrari erantzutea, orduan, denbora galera hau ere auditoria ez egiteko arrazoi edo desabantailen artean kokatuko genuke.

Garbia da, Borondatezko Auditoria egiten duten enpresek, urteko kontuak derrigortuta auditatzen dituztenen aldean, abantaila ezberdinak lortzen dituztela. Batzuek legeak behartuta egingo baitute eta besteek euren nahien arabera, ez badute aparteko obligaziorik. Hasteko, Borondatezko Auditoria, enpresa beraren nahia izango da normalean, non barne kudeaketan zein hirugarrenetik irudia hobetzen lagun dezakeen. Gaineratzeko, profesional independente batek enpresako urteko kontuak

ikuskatuta, bertako langile, zuzendari zein administrariei aparteko lasaitasun bat eman diezaioke. Honi gehitu behar zaio, Borondatez Auditoria egiten duten enpresek fidagarritasun maila handiagoa lortzen dutela gizartearen eskutik.

Hau guztira ondorioztatuta, ezin esan gabe utzi, gizarteko alor guztietan esaten den bezala, teoria eta praktika elkarrengandik oso urrun kokatzen dira. Nahiz eta teoria praktikan islatua izan, beti ez dira praktikaren beharrak ondo adieraziak egongo teoriako dokumentu batean. Izan ere, praktika ezberdin asko burutu baitaitezke teoria baten bueltan.

9. **BIBLIOGRAFIA:**

Aldaz Odriozola, Mainer, Aldazabal Etxeberria, M. Edurne, Alvarez Etxeberria, Igor, Arosa de la Torre, Blanca, Azkue Irigoyen, Itziar, Erkizia Olaizola, Agustín, Garayar Erro, Ainhoa, Ipiñazar Petralanda, Izaskun, Saitua Iribar, Ainhoa & Zubiaur Etcheverry, Gaizka (2010). *Kontabilitate Plan Orokorra - Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitate Plan Orokorra*. Bilbo: Euskal Herriko Unibertsitateko Argitalpen Zerbitzua.

Bosquet, Gustavo (2013ko irailaren 9). “Con la crisis hay que invertir en información financiera”. *EconomíaReal*, 17.or. Erabilgarri: <http://www.icjce.es/pdf/comunicacion/resumendeprensa/entrevista.pdf>

Captio (2015-2016). ¿Preparado para una auditoría contable?. *Guía de supervivencia*, 12 or.

Comisión Nacional del Mercado de Valores. (2016). *Informe sobre la supervisión por la CNMV de los informes financieros anuales y principales áreas de revisión de las cuentas del ejercicio siguiente, ejercicio 2014*. 11.-14.or.

Entziklopedia Juridikoa, 2014ko Edizioa. Erabilgarri: <http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-comunitario/derecho-comunitario.htm>

Espainiako Gobernuak, 2015, *España y la Unión Europea*. Kanpo Politika eta Lankidetzak. Erabilgarri: <http://www.exteriores.gob.es/Portal/es/PoliticaExteriorCooperacion/UnionEuropea/Paginas/EspUE.aspx>

Funiblogs (2014ko martxoak 24). La importancia de la auditoría. *Dirección Empresarial y RSC*. Erabilgarri: <http://blogs.funiber.org/direccion-empresarial/2014/03/24/la-importancia-de-la-auditoria>

Gracia Herreiz, Francisco José (2015). El experto contable, una figura que se está consolidando en España. *Estrategia financiera*, 333 zk., 46.- 49.or.

KPMG (2014). Valor de Auditoría: Modelando el futuro de la emisión de información financiera empresarial. 12-24 or. Erabilgarri: <https://www.kpmg.com/AR/es/Instituto-Comites-Auditoria/publicacionesEsp/Documents/ValorAuditoria.pdf>

Lancuentra Buerba, Antonio eta Pont Mestres, Magín (1968). *Por qué y cómo constituir una Sociedad Anónima*. Bartzelona: Ediciones Nauta, S.A. 66.or. Erabilgarri: https://www.books.google.es/books?id=QecXtG4QfWsC&pg=PA66&lpg=PA66&dq=accionistas+censores&source=bl&ots=4mvxU8BQOW&sig=tY_Yp2X8RH35Q-5y5PTNNCrMlg4&hl=es&sa=X&ved=0ahUKewjgn4qY_LPLAhXBnBoKHfWaDJUQ6AEILzAD#v=onepage&q=accionistas%20censores&f=false

Lorea Andicoechea eta Itziar Azkue (2012). La obligación de auditoría de cuentas en las pymes a debate. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 97, 10.-13.or.

Montoya-del-Corte, Javier, Fernández-Laviada, Ana & Martínez-García, Francisco Javier (2012). La auditoría de cuentas en las Pymes españolas: La opinión de los miembros del ECIF. *Consejo General de Colegios de Economistas de España*. Madrid: Alba, S.A. 21.-31.or.

Montoya-del-Corte, Javier, Fernández-Laviada, Ana & Martínez-García, Francisco Javier (2014). Utilidad de la auditoría de las PYMES en España. *Universia Business Review, Primer Trimestre*.

Ortega Carballo, Enrique eta Rincón Velayos, Marina (2015ko irailaren 30-urriaren 2). Cambios en la normativa contable: la Directiva 2013/34/UE y las Pymes. *XVIII Congreso AECA* (65.-60.or.) Cartagena.

Redacción Infocif, Pich, Valentín eta Alonso, Mario (2015eko urtarrilak 13). Conoce el REC, el nuevo Registro de Expertos Contables. Erabilgarri: <http://noticias.infocif.es/noticia/conoce-el-rec-el-nuevo-registro-de-expertos-contables>

Reeves, Laurie. Pereira Vivas, Enrique-ek itzulia (2016). La importancia de los auditores. *La Voztx, Pequeñas y Medianas Empresas*.

Rubio Herrera, Enrique (2013). Las nuevas normas de auditoría aplicables en España: Las normas internacionales de auditoría (NIA-ES). *Auditores*, 20, 30.-43.or.

Sistema de Análisis de Balances Ibéricos, 2016

Tamborino Morais, M. Georgina da Costa, Instituto Politécnico de Coimbra (2007). *A importância de la auditoria interna en las pyme: Caso de las pyme portuguesas*. Ayala Calvo, J.C. eta FEDRA ikerketa taldea. 29.-36.or. Erabilgarri: [www.Dialnet-LaImportanciaDeLaAuditoriaInternaEnLasPYME-2234562%20\(1\).pdf](http://www.Dialnet-LaImportanciaDeLaAuditoriaInternaEnLasPYME-2234562%20(1).pdf)

Tua Pereda, Jorge eta Gonzálo Angulo, José A. (1989): La responsabilidad social del auditor. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 15, 11-43. 25.-28.or.

10. ARAUDIA:

2006/43/CE Direktiba, Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. Diario Oficial de la Unión Europea L 157 zk., 2006ko ekainaren 9, 87.-107.or.

2013/34/UE Direktiba, Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo. Diario Oficial de la Unión Europea L 182 zk., 2013ko ekainaren 29, 19.-76.or.

2014/56/UE Direktiba, Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. Diario Oficial de la Unión Europea L 158 zk., 2014ko maiatzaren 27, 196.-226.or.

537/2014 Erregelamendua, Reglamento (UE) N° 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. Diario Oficial de la Unión Europea L 158zk., 2014ko maiatzaren 27, 77.-112.or.

78/660/CEE Direktiba, Cuarta Directiva del Consejo de 25 de julio de 1978 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad. Diario Oficial de las Comunidades L 222 zk., 1978ko uztailaren 25, 55.-73.or.

83/349/CEE Direktiba, Séptima Directiva del Consejo de 13 de junio de 1983 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas. Diario Oficial de las Comunidades Europeas L 193 zk., 1983ko uztailaren 18, 119.-135.or.

84/253/CEE Direktiba, Octava Directiva del Consejo de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. Diario Oficial de las Comunidades Europeas L 126 zk., 1984ko maiatzaren 12, 20.-26.or.

INSTRUMENTO de Ratificación del Tratado hecho en Lisboa y Madrid el día 12 de junio de 1985, relativo a la adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica. BOE 1 zk., 1983ko urtarrilaren 1, 3.-687.or.

Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria. BOE 159 zk., 2010eko uztailaren 1, 57586.-57625.or.

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE 173 zk., 2015eko uztailaren 21, 60273.- 60365.or.

Ley de 17 del Julio de 1951 sobre régimen jurídico de las sociedades anónimas. BOE 199 zk., 1951ko uztailaren 18, 3355.-3374.or.

Norma Internacional de Auditoría 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría (NIA-ES 200), 2013ko urriaren 15an, KKII moldatua, 1.-25.or.

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. BOE 232 zk., 2010eko irailaren 24, 81005.- 81140.or.

Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. BOE 266 zk., 2011ko azaroaren 4, 115059.-115129.or.

Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio. GACETA 289 zk., 1885eko urriaren 16. Erabilgarri: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/ccom.html

Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. BOE 157 zk., 2011ko uztailaren 2, 70330.-70372.or.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. BOE 161 zk., 2010eko uztailaren 3, 58472.-58592.or.

Reglamento (UE) N° 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. Diario Oficial de la Unión Europea. L 158 zk. 2014ko apirilaren 16. 77.-112.or.

11. ERANSKINA:**11.1. TAULA 1: ENPRESEN AKTIBOA ETA PASIBOA**

Enpresa	Aktiboa (Ondare Garbia + Pasiboa)			Pasiboa		
	2014	2013	2012	2014	2013	2012
Oarso Car S.L.	2.928.028	2.157.551	1.871.289	393.821+1.656.338 2.050.159	329.555+1.276.440 1.605.995	291.667+1.212.688 1.504.355
Etormobil S.L.	3.397.783	1.681.241	2.285.227	387.033+2.710.683 3.097.716	287.033+1.006.367 1.293.400	241.311+1.441.328 1.682.639
Zenten Bernhard Groten S.L.	6.276.287	5.611.633	6.020.909	0+568.448 568.448	1.145+262.590 263.735	11.400+391.784 403.184
Construcciones Arobra S.L.	3.155.978	3.779.060	3.718.642	636.261+836.426 1.472.687	712.134+1.289.223 2.001.357	801.053+900.593 1.701.646
Centralair S.L.	2.507.078	2.354.211	2.593.335	12.399+1.018.599 1.030.998	6.688+926.001 932.689	11.585+985.000 996.585
Distribuciones Zamora S.L.	Ez dago daturik	1.005.905	917.969	Ez dago daturik	23.123+499.259 522.382	0+474.625 474.625
Kapa Perfiles S.L.	2.815.051	3.482.112	4.015.764	1.207.460+555.721 1.763.181	1.113.153+1.342.693 2.455.846	1.241.039+1.787.592 3.028.631
Pausoka Entertainment S.L.	5.948.153	5.880.785	5.589.003	0+2.485.395 2.485.395	0+2.483.491 2.483.491	0+2.413.571 2.413.571
Original Gaur S.A.	5.152.685	5.042.460	4.954.890	1.583.692+1.331.077 2.914.769	1.612.446+1.188.508 2.800.954	1.575.849+1.122.869 2.698.718
Industrias Pampe S.L.	Ez dago daturik	2.551.123	2.351.400	Ez dago daturik	80.958+706.242 787.200	459.394+274.613 734.007
Azkoitia Lantzen S.A.	16.659.340	19.775.574	21.159.206	2.414.505+13.813.941 16.228.446	1.639.020+15.536.944 17.175.964	2.113.807+15.573.070 17.686.877

Batuak S.A.	1.295.564	1.197.831	1.201.845	41.204+335.442 376.646	64.533+305.279 369.812	86.849+232.184 319.033
Sesa Tools S.A.	1.334.317	1.332.972	1.351.542	451+500.531 500.982	40.511+461.594 502.105	50.071+489.487 539.558
Voovio Technologies S.L.	2.219.891	2.076.770	1.941.784	791.166+93.733 884.899	827.832+115.766 943.598	1.844.499+833.374 2.677.873
Ordelan S.L.	3.043.017	2.908.427	3.032.682	861.538+1.007.974 1.869.512	806.261+939.893 1.746.154	989.301+833.374 1.822.675
Goierriko Ekimena, S.A.	1.825.755	1.744.941	Ez dago daturik	29.372+1.062.286 1.091.658	23.959+1.004.026 1.027.985	Ez dago daturik
Iraurgi Lantzen S.A.	925.426	801.417	649.605	1.706+570.242 571.948	2.576+300.687 303.263	4.230+162.137 166.367
Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie	Ez dago daturik	4.248.053	4.623.117	Ez dago daturik	8.229+416.046 424.275	29.151+545.774 574.925
Careers & Jobs S.L.	216.060	255.678	253.243	4.717+143.599 148.316	1.029+165.358 166.387	12.661+120.092 132.753
Zehazki S.A.	366.399	321.425	332.711	0+49.032 49.032	0+5.600 5.600	0+27.185 27.185
Feliciano Aranzabal y Compañía S.A.	8.765.549	8.814.698	8.965.910	0+19.673 19.673	0+2.000 2.000	9.143+396.584 405.727
Fontaneria Iturlan S.L.	328.346	393.574	705.440	82.125+179.272 261.397	97.253+212.171 309.424	348.287+239.600 587.887
Batezbestekoa	69.160.707/19 3.640.037,21	77.417.441/22 3.518.974,59	78.535.513/21 3.739.786,33	37.385.862/19 1.967.676,95	38.123.616/22 1.732.891,64	40.578.821/21 1.932.324,81
Bilakaera	%97,33 %-2,67	%94,1 %-5,9	%100	%101,83 %+1,83	%89,68 %-10,32	%100

Iturria: SABI

11.2. TAULA 2: NEGOZIO-ZIFRAREN ZENBATEKO GARBIA:

Enpresa	Negozio-zifraren zenbateko garbia		
	2014	2013	2012
Oarso Car S.L.	10.615.187	7.522.401	3.484.319
Etormobil S.L.	7.882.539	5.409.651	7.008.842
Zenten Bernhard Groten S.L.	4.540.442	3.943.341	4.121.529
Construcciones Arobra S.L.	4.349.442	3.311.969	4.120.466
Centralair S.L.	4.107.842	3.836.694	4.246.010
Distribuciones Zamora S.L.	Ez dago daturik	3.804.860	4.009.893
Kapa Perfiles S.L.	3.776.923	5.175.455	6.100.115
Pausoka Entertainment S.L.	3.176.643	3.259.123	4.097.225
Original Gaur S.A.	3.037.496	3.037.197	3.700.120
Industrias Pampo S.L.	Ez dago daturik	2.454.636	2.003.509
Azkoitia Lantzen S.A.	1.501.195	6.000	3.554.667
Batuak S.A.	1.653.327	1.392.803	1.091.960
Sesa Tools S.A.	1.331.270	1.251.148	1.190.559
Voovio Technologies S.L.	1.292.869	108.623	144.696
Ordelan S.L.	1.265.397	1.147.948	1.233.139
Goierriko Ekimena, S.A.	Ez dago daturik	Ez dago daturik	Ez dago daturik
Iraurgi Lantzen S.A.	9.251	9.237	16.994
Agrupacion Cluster de Electrodomesticos de Euskadi Aie	Ez dago daturik	276.787	343.011
Careers & Jobs S.L.	303.828	242.911	323.487
Zehazki S.A.	359.654	218.796	245.934
Feliciano Aranzabal y Compañía S.A.	263.301	Ez dago daturik	4.905.306
Fontaneria Iturlan S.L.	247.350	342.171	405.232

<i>Baztebestekoa</i>	22.485.849/7 3.212.264,14	25.239.115/8 3.154.889,38	44.902.036/14 3.207.288,29
<i>Bilakaera</i>	%100,1551 %0,1551	%98,3663 %-1,6337	%100

Iturria: SABI