



Universidad  
del País Vasco

Euskal Herriko  
Unibertsitatea

**Donostiako  
Enpresa Ikasketen  
Unibertsitate  
Eskola**

Gipuzkoako enpresen  
ikuskaritzaren errotazioa eta  
ikuskari aldaketaren  
eragileen analisia

2016

**Gradu Amaierako Lana**

Egilea: Enara Zulaika Ugalde

Zuzendaria: Itsaso Barrainkua Aroztegi

Lana egindako urtea: 2016

Defentsa-urtea: 2016ko uztaila

## Aurkibidea

1. Sarrera .....	1
2. Ikuskaritzaren sorrera .....	4
2.1. Definizioa .....	4
2.2. Jatorria .....	5
3. Kontuak ikuskatzeko betebeharra .....	8
4. Kontuen Ikuskaritzaren Legearen berrikuntzak .....	11
5. Ikuskaritzaren helburuak .....	15
6. Ikuskaritzaren ezaugarriak .....	17
6.1. Etika .....	18
6.2. Gardentasuna .....	21
6.3. Independentzia .....	22
6.3.1. Bateriaezintasunak .....	23
6.3.2. Errotazioa .....	28
6.3.3. Ordainsariak .....	31
6.4. Kalitatea .....	32
7. Independentzia, errotazioa eta kalitatea .....	35
7.1. Dependentsia ekonomikoa .....	37
7.2. Bestelako zerbitzu ematea .....	42
7.3. Harremanaren iraupena .....	45
7.3.1. Trantsizio epealdia .....	46
7.3.2. Errotazioak merkaturen konzentrazioan duen eragina .....	49
7.3.3. Errotazioa independentzia bermatzeko neurri gisa .....	50
7.3.4. Errotazioa eta kalitatea .....	50
7.3.5. Borondatezko errotazioa .....	52
8. Gipuzkoako enpresen ikuskaritzaren azterketa .....	56
8.1. Errotazioa .....	61
8.2. Ikuskari aldaketaren eragileak .....	68
8.2.1. Iritzia .....	68
8.2.2. Ordainsariak .....	74
8.3. Merkatuaren banaketa .....	76
8.4. Gipuzkoako enpresen ikuskaritzaren azterketaren ondorioak .....	79
9. Lanaren ondorioak .....	83
Bibliografia .....	85

## Akronimoen aurkibidea

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

ETE: Enpresa Txiki eta Ertainak

FEE: Fédération des Experts Comptables Européens.

GAO: General Accounting Office

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

ICJCE: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

IESBA: International Ethics Standards Board of Accountants

IFAC: International Federation of Accountants

IPE: Interes Publikoko Entitatea

ISQC: International Standard on Quality Control

NIA: Normas Internacionales de Auditoría

NIA-ES: Normas Internacionales de Auditoría aplicables en España

REA: Registro de Economistas Auditores

REC: Registro de Expertos Contables

REGA: Registro General de Auditores

## Taulen aurkibidea

Taula 1: Zerbitzu banaketa <i>Big Four</i> enpresen artean.....	45
Taula 2: Ibex 35-eko sozietateen ikuskarien merkatuaren banaketa.....	48
Taula 3: Lagina osatzen duten enpresen datuak.....	58-60
Taula 4: Salbuespandun iritzi kopurua.....	61
Taula 5: Harremanaren iraupenak igorritako iritzian izan duen eragina.....	62-65
Taula 6: Harremanaren iraupenak ikuskariaren independentzian izan dezakeen eraginaren azterketa.....	66-67
Taula 7: Ikuskari aldaketan jasotako iritzi motak izan duen eragina.....	68-70
Taula 8: Aldaketaren ostean riritziak izan duen bilakaera.....	72-73
Taula 9: Ordainsariek ikuskariaren errotazioan izan duten eragina.....	75

## Grafikoen aurkibidea

Grafika 1: Interes Publikoko Entitateak Europan zehar.....	13
Grafika 2: Legearen aplikaziorako trantsizio epealdia.....	47
Grafika 3: Gipuzkoako merkatuaren banaketa.....	77
Grafika 4: Ikuskaritza sozietate txikien Gipuzkoako merkatu-kuota.....	79



## 1. Sarrera

Azken urteotan azaleratuak izan diren iruzur kasuek, ikuskaritza lanaren eraginkortasuna zalantzan jarri dute. Horrez gain, iruzurra burutu duten enpresen dimentsioak, bankuak kasu, are larriagoa bihurtu dute arazo hau. Eztabaidan sakontze aldera, arazoaren errudun bakarrak iruzurkerian erori direnak ez ezik, kontuen ikuskari profesionalak ere badirela atzeman du gizarteak. Ondorioz, azken urteotako iskanbilen eraginez jarduera honekiko fidagarritasun maila nabarmen murriztu da.

Auzi honi konponbide bat emateko asmoz, Gobernuak eztabaidatik at gelditu ez den Lege berri bat onartu zuen 2015eko uztailaren 20an, sektoreko profesionalen erabateko desadostasunarekin. Izan ere, azpimarragarria da 2014/56/UE Direktibaren moldaketa presaz burutua izan dela, ikuskariak aurkezturiko hobekuntzarako 150etik gorako proposamenak kontuan izan gabe. Bertan, gardentasuna bultzatze aldera, hainbat aldaketa garrantzitsu barneratzen dira, besteak beste, independentziaren arloan. Halaber, esanguratsuak dira zerbitzu emateei eta ordainsariei ezarritako mugak. Profesionalek, Legea betetzeko zailtasunak alegatzen dituzte, hala nola, bateraezintasunen hedapenagatik.

Lege hau 2016ko ekainaren 16an sartuko denez indarrean, izango duen eraginkortasun maila oraindik ezin da egiaztatu. Aldiz, harturiko neurri zorrotz hauen egokitasuna neurtze aldera, orain arte indarrean egon den Araudiak ikuskarien independentziari egindako ekarpenak aztertzea izango da lan honen helburuetako bat.

Bestalde, ikuskarien objetibotasunaren erregulazioak jarduera honetan duen eragina aztertuz, hainbat eta hainbat ikerketa daude eskuragarri maila nazional zein internazionalen. Gipuzkoan, ordea, arlo honetan hutsune handia nabari da. Arrazoi hori dela eta, lan hau aipaturiko Autonomia Erkidegora bideratua egongo da, ondoren, nazio mailan lorturiko emaitzekin alderatu ahal izateko.

Gradu amaierako lan hau burutu ahal izateko, Enpresen Administrazio eta Zuzendaritzako Graduan lorturiko ezagutza teoriko zein praktikoak aplikatuko dira. Zehazki, kontuen ikuskaritzan eskuraturiko jakintza erabiliko da lanaren garapenean.

Lanaren antolaketari dagokionez, hasteko, ikuskaritza jarduera laburki definitu eta bere jatorria aztertuko da. Ondoren, gaiaren barnean kokatze aldera, ikuskatzera behartuta dauden entitateak zehaztu, eta sektorearen erregulazioak jasan dituen berrikuntzak ikertuko dira. Jarraian, ikuskaritzak gizartean betetzen duen funtzioa arrazoitu asmoz, jarduera honen helburu nahiz ezaugarri nagusiak zehatz-mehatz azalduko dira.

Hurrengo atalean, sektoreko profesionalen artean eztabaida handia sortu duen gaia aztertuko da; errotazioak ikuskariaren independentziari egiten dion ekarpena, eta lanaren kalitatean duen eragina, hain zuzen ere. Horretarako, aurrez gauzatu izan diren ikerketen emaitzak analizatuko dira. Neurri honen abantailak eta desabantailak alderatuz, lehendabiziko hipotesiak planteatuko dira.

Azkenik, Gipuzkoako ikuskarien errotazioa eta borondatezko aldaketaren eragileak aztertuko dira. Gai honen inguruko 2015eko datuak oso mugatuak direnez, 2004tik 2014ra bitarteko datuak hautatu dira ikerketarako. Emaitza esanguratsuak lortze aldera, lagina osatzeko, Gipuzkoako 46 enpresa handienak hautatu dira, Autonomia Erkidegoko ekonomian duten pisua dela eta. Horretarako, lan hau *El Economista* aldizkariak argitaraturiko ranking batean oinarritu da. Datu biketarako, berriz, *Sabi* datu basea baliagarria izan da.

Jarraian, analisia bi atalez osaturiko analisia burutuko da. Batetik, errotazioa burutu aurreko ekitaldiko iritziak eta ordainsarien zenbatekoak ikuskariaren aldaketan eraginik izan ote duten baloratuko da. Modu honetan, ikuskari aldaketa gauzatzearen arrazoa bilatzea da helburua. Bestetik, errotazioaren egokitasuna neurtze aldera, ikuskariaren eta bere bezeroaren arteko harremanaren iraupenak, profesionalaren

objetibotasunean izan dezakeen eragina ikertuko da. Azkenik, lanari amaiera emateko, emaitzen baloraketa burutu eta ondorioak adieraziko dira.



## 2. Ikuskaritzaren sorrera

### 2.1. Definizioa

Ikuskaritzari buruzko ezagutzan murgiltze aldera, hasteko, jarduera hau zertan datzan zehaztuko da. Ikuskaritza, Lanbide Ekimenak bultzaturiko lan batean Lizaso Uberak emandako zehaztapenen arabera, honela defini daiteke: “auditoreak, eduki ekonomiko-finantzarioa duen edozein agiri aztertu, egiaztatu eta berrikusi behar duen prozesua da”. Berrikusketa lana, ikuskatutako enpresarengandik independentea den aditu batek burutuko du, dagokion Legediak agintzen duena jarraituz. Jarduera honen azken helburua, azterturiko dokumentuek enpresaren ondarearen, finantza-egoeraren, eragiketen emaitzen, eta ikuskatutako ekitaldian lortu eta erabili diren baliabideen egiazko irudia islatzen duten egiaztatzea da, iritzia txosten batean igorritz. Hala ere, kontuan izan behar da, txostenak ez duela akats guztiak atzeman izanaren bermea ematen (Lizaso Ubera 2006).

Aipatzekoa da urteotan ikuskaritzaren definizioak jasan duen bilakaera. 1993.urtean, Amerikako Kontu Ikuskarien Institutuak (aurrerantzean, AICPA), euren lanaren xedea iruzurrak hautematea zela aitortzen zuen (García-Benau & Humphrey, 1995). Egungo Legeak -2016ko ekainaren 16ean indarrean sartuko denak, hain zuzen ere-, oso bestelako ikuspegi bat islatzen du. Zehazki Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 1.artikuluaren 2.puntuan, ikuskaritzaren helburua, urteko kontu nahiz kontabilitateko beste edozein dokumenturen berrikusketa eta egiaztapena burutu ondoren, analizatutako txostenen fidagarritasunari buruzko iritzia igortzea dela adierazten da. Horrez gain, NIA 200 eta NIA 240ak, ikuskarien defentsan, txostenak ez duela akats guztiak detektatu izana ziurtatzen azaltzen dute. Halaber, ikuskariak iruzurrak antzemateko dituen zailtasunak adierazten dira; izan ere, ezagutza eta gaitasun tekniko nahikoa eduki arren, ohikoa da

iruzurgileek amarruak estaltzeko planak garatzea, hauen topaketa eragotziz (ICAC, 2013).

## 2.2. Jatorria

Ikuskaritza, gaur egun gure gizartean betetzen duen funtzioagatik ezinbestekotzat jotzen dugun arren, sektore hau pixkanaka garatu da, gizartean kontrol sistema baten beharra handitzen joan den heinean. Merkatuaren garapenak, jarduera ekonomikoaren hazkundeak eta inbertsio handien areagotzeak transakzio ekonomikoen gaineko kontrol mekanismo baten beharra azaleratu zuten. Sistema hau, finantza fluxuen egiazkotasuna ziurtatuko duten profesionalek osatzen dute.

Ikuskaritzaren jatorria Erresuma Batuan kokatzen da. XIX.mende hasiera bitartean, ekonomia familia enpresetan oinarritzen zen, non negozioaren jabetza eta zuzendaritza pertsona beraren ardura ziren. Ondorioz, ez zegoen kontrol sistema baten beharrik, ezta kontuak berrikustera behartzen zuen legerik ere. 1760-1840 urte bitartean, ordea, Britainia Handian Iraultza Industrialak merkatuaren eta jarduera ekonomikoaren garapena bultzatu zituen (Portillo, 2010). Ekonomiaren oinarri diren enpresen hazkundeak, administratzaile eta jabegoaren bereizketa eragin zuten. Hortaz, enpresan interesa zuten hirugarrenek nahiz bertako langile eta bazkideek, enpresak helarazten zien informazio ekonomiko eta finantzarioaren fidagarritasuna bermatuko zien kontrol sistema baten beharra sentitu zuten. Interesa zuten hirugarrenak bankuak, inbertitzaileak, hornitzaileak, langileak, bazkideak, eta bezeroak izan ohi ziren, besteak beste.

XIX.mendearen hasieran, ikuskaritzaren helburu bakarra iruzurra ekiditea zen. Halaber, merkaturak garatzen joan zen heinean enpresetako erregistroen berrikusketak egin ohi ziren, hauen egokitasuna eta enpresan egotearen helburua zeintzuk ziren zehazteko.

Hala ere, artean berrikusketa jarduera hau ez zegoen erregulatua. Izan ere, 1862ko Sozietate Anonimoen gaineko britainiar Legean aipatu zen lehen aldiz ikuskaritza eta 1984ra arte ez zen zehazki jarduera hau erregulatzen zuen legerik indarrean sartu (Avellaneda Fernández, 2007).

XX.mendearen hasieran, Britainia Handitik beste hainbat herrialdeetara hedatzen hasi zen jarduera hau, baita Europatik kanpo ere. 1880.urte inguruan, Estatu Batuetako balioen merkatuan inbertitzen hasi ziren enpresari eskoziar eta ingelesak, batik bat zerbeza-enpresen akzioetan. Akziodun berri hauek euren ikuskariak bidali zituzten Amerikako Estatu Batuetara, egindako inbertsioak babesteko eta enpresaren martxa egokia zela egiaztatzeko asmoz. Hurrengo urteetan lanbide berri hau garatu zen kontinentean, gehienbat 1929ko burtsaren porrotak eta ondorengo krisiak eraginda. Hasiera batean, helburu nagusia iruzur edo akatsak topatzea zen, hau da, gainbegiratzeko hutsa, eta horretarako balantzea osorik aztertzen zuten. 1929.urtetik aurrera, berriz, balantzea, galdu-irabazien orria eta barne kontrola aztertzea derrigorrezko bihurtu zen. Hortaz, helburu zabalagoak finkatu zituzten; iruzur eta akatsak topatzeaz gain, enpresen finantza egoera eta eragiketen emaitzak berrikusten zituzten, ondoren txostena igorritz. (Gironella Masgrau, 1978)

Espainiara, ordea, beranduago iritsi zen jarduera hau. 1912.urtean, Madrilen, Espainiako Kontulari Publikoen Institutua sortu zen. 15 urteren buruan, hau dan, 1927.urtean, Zinpeko Kontularien Elkargoa –erdarazko Colegio de Contadores Jurados– sortu zen Bilbon. Honen ostean, 1936.urtean Madril, Bartzelona eta Vigoko Elkargoak sortu ziren. (Gómez Martín, 2004).

1942.urteko abenduan, “Instituto de Censores Jurados de Cuentas” (aurrerantzean, ICJCE) sortu zen, 1943.urtean bere jarduerari hasiera emanaz. Eskubide Publikoen Elkargo hau, Ekonomia eta Lehiakortasun Ministerioaren baitan dago. Hasiera batean, garai hartan sortuak zeuden eta aurretik aipatu ditugun Elkargoek osatu zuten Institutua (Marco Granell, 2003).

20 urte beranduago, 1982.urtean, Ekonomista Ikuskatzaileen Erregistroa (aurrerantzean, REA) sortu zen. Organo hau Ekonomisten Elkargoaren Kontseilu Orokorren baitan dago, eta bere eginkizun nagusiak, besteak beste, ondorengoak dira: ikuskaritzako arau eta prozedurak lantzea, ekonomista ikuskarien prestakuntzaz arduratzea, zirkularrak publikatzea eta bertako kideek burututako ikuskaritza txostenen kalitatea frogatzea (Euskal Ekonomisten Elkargoa, d.g.). Gaur egun, Ekonomisten eta Merkataritza-titulatuen Kontseiluen elkarketaren ondorioz, REA+REGA organoek bat egin dute, Espainiako ikuskaritzaren erakunderik garrantzitsuenetarikoan bilakatuz, merkatu kuotaren %60a bereganatu ostean (Europapress, 2013).

Ikuskaritza jardueraren erregulazioari dagokionez, 1984ko Europar Batasuneko VIII. Direktibak erregulatu zuen lehen aldiz jarduera hau, eta Espainian, 1988.urtean sartu zen indarrean VIII. Direktiba moldatzen zuen Legea. Harrezkero, aldaketa ugari jazo dira ikuskaritzaren erregulazioan. Adibide gisa, ikuskaritza enpresen derrigorrezko errotazioa. Ikuskaritza erregulatu zen lehen momentu horretan, derrigorrezkoa zen bederatzi urtetik behin ikuskariz aldatzea<sup>1</sup>. Lege hori 1995.urtean indargabetu zen. Geroztik, hainbat eztabaida sortu dira neurri horren aldekoen eta aurkakoen artean.

---

<sup>1</sup> Derrigorrezkoa zen ikuskaritza enpresaz aldatzea. Izan ere, sinatzailez aldatzearekin bakarrik ez zen nahikoa.

Egungo egoerari dagokionez, 2015ko uztailaren 20an onartu zen Kontuen Ikuskaritzaren azken Legea.; hain zuzen ere, 2014/56/UE Europar Direktiba nazio mailara egokitzen duena. Aurreikusia dagoen moduan, 2016ko ekainaren 17an sartuko da indarrean, 2011ko uztailaren 1ean onartu zen Legea indargabetuz.

Denboraren poderioz Legediak pairatutako bilakaerari dagokionez, merkatua zein ekonomia garatuz joan diren heinean, kontrol sistema gero eta zorrotzagoa bilakatu da. Halaber, ikuskaritza jardueraren erregulazioak gero eta mugapen eta debeku gehiago inposatzen ditu, gardentasun eta independentzia bermatzeko beharragatik. Hori dela eta, ikuskari ugari, enpresa ertain eta txikienak batik bat, kexu dira, hauek baitira kaltetuenak (Cuesta, 2015).

### 3. Kontuak ikuskatzeko betebeharra

Kontuen Ikuskaritzaren 22/2015 Legeko lehenengo xedapen gehigarriaren arabera, ondorengo baldintzetako edozein betetzen duten sozietate zein entitateak kontuak ikuskatzera behartuta daude:

**1.** Ondorengo baldintzaren bat betetzen duen entitateak, bere nortasun juridikoa edozein izanda ere, Lege honetako 1.2 artikuluan aurreikusitako kontuen ikuskaritza burutu beharko du:

**1.1.** Bigarren mailako balioen merkatu ofizialetan edo negoziatzeko sistema aldeaniztunetan negoziatzeko onartutako balioak jaulkitzea.

**1.2.** Eskaintza Publikoan obligazioak jaulkitzea.

**1.3.** Ohiko jarduera finantza bitartekaritza izatea, eta izatekotan ere, kreditu erakundeak, inbertsio zerbitzuen enpresak, bigarren mailako merkatu ofizialen gidari diren sozietateak, negoziatzeko sistema aldeaniztunen erakunde zuzentzaileak, Sistemen Sozietatea, kontrapartida zentraleko erakundeak, Burtsen Sozietatea, inbertsioen-berme funtsen sozietate kudeatzaileak eta gainontzeko erakunde finantzarioak, inbertsio kolektiboko instituzioak, titulazio-funtsak eta hauen kudeatzaileak barne, dagokien Espainiako Bankuko Erregistroan eta Balioen Merkatuaren Batzorde Nazionalan inskribatuta daudelarik.

**1.4.** 2004an onartutako aseguru pribatuen antolaketa eta berrikusketaren Legearen baitan dagoen edozein jarduera helburu sozial moduan edukitzea, araudiak finkatutako muga barruan, eta baita pentsio-funtsak eta hauen erakunde kudeatzaileak ere.

**1.5.** Estatuari edota Gobernuak dekretuz zehaztutako beste edozein erakunde publikori lanak egitea, zerbitzuak eskaintzea, ondasunez hornitzea edota diru-laguntzak jasotzea.

**1.6.** Gobernuak dekretuz finkatutako mugak gaintzen dituzten erakundeak. Muga hauek negozio zifrari, aktiboaren zenbatekoari eta langile kopuruari egiten diete erreferentzia. Izan ere, urteko kontu laburtuak aurkez ditzaketen sozietateak, urteko kontuak ikuskatzetik salbuetsita geldituko dira.

14/2013 Legeko 49.artikuluaren arabera<sup>2</sup>, bi ekitaldiz jarraian ondorengo baldintzetako bi gutxienez betetzen dituzten sozietateak, kontuak ikuskatzetik salbuetsita daude:

- Aktiboko partidek guztira 2.850.000€-ak ez gainditzea.
- Negozio Zifraren zenbateko Garbiak 5.700.000€-ak ez gainditzea.
- Ekitaldiko batez besteko langile kopurua 50 baino handiagoa ez izatea.

Salbuetsita dauden sozietateek, zerrendaturiko bi baldintza betetzeari uzten badiote, ostera ere ikuskatzera behartuak egongo dira. Halaber, artikulua berberak zehazten duenari jarraiki, sozietate baten eraketa, transformazio edo fusioaren ondorengo lehendabiziko ekitaldiaren itxieran, aipatu berri diren hiru baldintzetako bi gutxienez betetzen badira, ekitaldi horretan sozietatea kontuak ikuskatzetik salbuetsita geldituko da.

2. Xedapen gehigarri honetan zehaztutakoa ez zaie Estatuko nahiz Autonomia-Erkidegoko sektore publikoa osatzen duten erakundeei aplikagarria izango. Izatekotan ere, Estatuko, Autonomia-Erkidegoko nahiz bertako sektore publikoa osatzen duten merkataritza-sozietateei aplikatuko zaie xedapen gehigarri honetan adierazitakoa.

3. Atzerriko kreditu-erakundeen Espainiako sukurtsalek, Espainian urteko kontuak aurkeztu behar ez dituztenean, urtero publiko egin behar duten informazio ekonomiko-finantzarioa ikuskatu beharko dute, eta baita modu pribatuan Espainiako Bankuari helarazten dioten informazioa ere.

---

<sup>2</sup> 14/2013 Legeko 49.artikuluak, 1/2010 Errege Dekretuko 263.artikulan, moldaketak burutzen ditu. Artikulu hauek, ikuskatzeko betebeharrari zuzenduta daude.

## 4. Kontuen Ikuskaritzaren Legearen berrikuntzak

Ikuskaritzaren arloan murgiltze aldera, prozesu honen erregulazioari buruzko azalpenak helaraztea egokitzen da. Gaur egun, ikuskaritza lana, jarraian zerrendaturiko araudiak agintzen duenari jarraituz burutu behar da: Ikuskaritzako Arau Internazionalak (NIA-ES), Europar Batasuneko 56/2014 Direktiba, Kontuen Ikuskaritzaren 22/2015 Legea, 537/2014 Erreglamendua, Ikuskaritzako Arau Teknikoak, Kalitatearen Kontrolerako Arau Internazionalak (ISQC), Etika Arauak, eta Merkataritza Kodea.

Azken urteotan izan diren finantza iruzurren ondorioz, gizartea gardentasuna eta fidagarritasuna bermatuko zituen araudi zorrotzago baten eskean zebilen. Egoera honen aurrean, Gobernuak neurriak hartu behar izan zituen, eta 2015eko uztailaren 20an Kontuen Ikuskaritzako Lege berria onartu zen, Europar Batasuneko 56/2014 Direktiba presaka moldatuz. Lege hau bi helburu nagusirekin moldatua izan zen: batetik, ikuskariaren independentzia sendotzea, informazioaren fidagarritasuna eta kalitatea bermatzeko asmoz; bestetik, Interes Publikoko Entitateen definizio berria ezarri eta hauen ikuskaritza modu berezian erregulatzea. Lege hau 2016ko ekainaren 17an sartuko da indarrean, nahiz eta atal batzuk Legea argitaratu bezain pronto aplikagarriak izan. Beraz, Lege hau aplikatuz ikuskaritza den lehendabiziko ekitaldia 2017a izango da, lehenengo txostena 2018an igorritik.

Lege berri honen proiektua aurkeztu zenean, ordea, ikuskaritza sozietate asko ez zeuden ados. Besteak beste, komunikabideen eta gizartearen presioaren aurrean Legea presaz burutu eta indarrean sartzea egozten zioten Gobernuari. Mario Alonso, ICJCEko presidentearen esanetan, Lege berri honek finkatzen dituen bateraezintasun egoerak gehiegizkoak dira, batzuetan betetzeko ia ezinezkoak izanik. Horrez gain, zehaztutako



isunen zifra handiegia dela deritzo Alonsok, kontuan izanik akats kopurua oso txikia dela. Izan ere, urtero egiten diren 60.000 ikuskaritza lanetatik, 2013 ekitaldian behintzat 40ek soilik izan zuten akats larri edo oso larriren bat. Gainera, isun hau ikuskaritza sozietate ertain edo txikiren batek ordaindu beharko balu, bere jarraipena arriskuan egongo litzateke (Auditores, 2013).

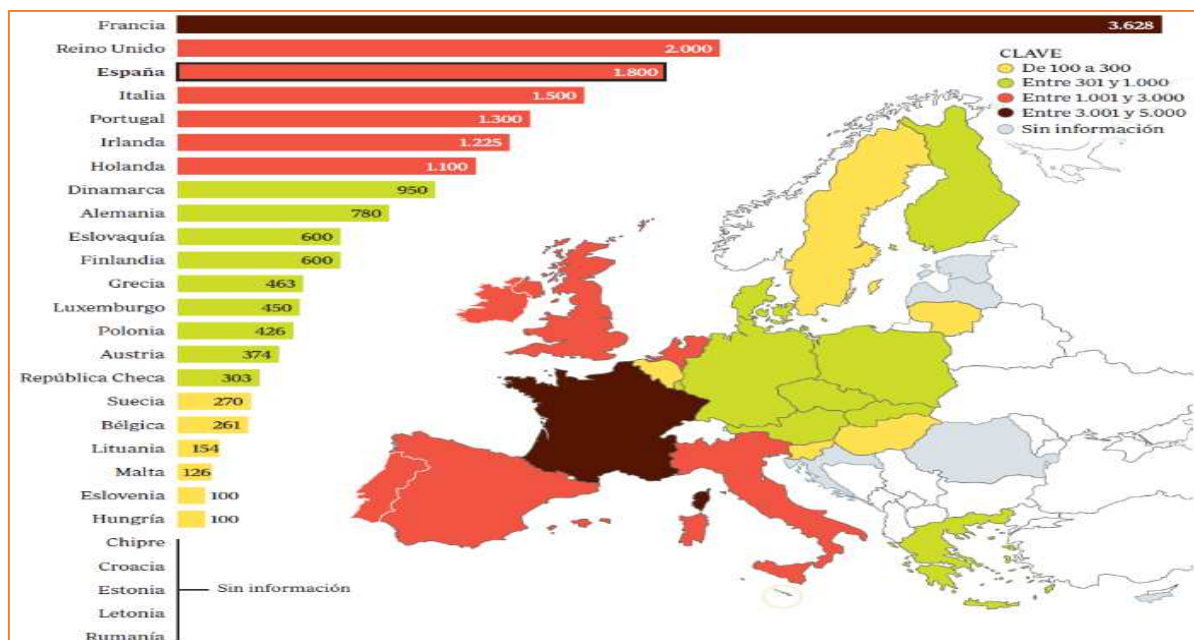
ICJCEen iritziz, argi dago Lege hau ez dela enpresa txiki eta ertainetan pentsatuz gauzatu. Izan ere, hauentzat oso mesedegarria ez den hartutako beste neurri bat bezero berberarengandik jasotako ordainsariei muga bat ezartzea izan da: azken hiru urteetan jasotako ordainsariek ikuskariaren urteko sarreraren ehuneko 30a gaindituz gero, ikuskariaren edo ikuskaritza sozietatearen objetibotasuna arriskuan dagoela kontsideratuko da. Hori dela eta, auditoreak ezin du entitate horren hurrengo ekitaldia ikuskatu. Interes Publikoko Entitateei dagokienez, muga hori ehuneko 15ekoa izango da.

Bestalde, Lege berri honek Interes Publikoko Entitateen definizioan aldaketa batzuk barneratu ditu. Alde batetik, Burtsako Merkatu Alternatiboan kotizatzen duten eta garapen bidean dauden entitateak barneratu ditu. Bestetik, multzo honen barnean sailkatua izateko, sozietate batek edo bere matrizeak bi ekitaldiz jarraian 2.000.000.000 euroko negozio zifra eta batez beste 4.000 langile eduki beharko ditu. Aurreko legealdian, aldiz, 200.000.000 euroko negozio zifra eta 1.000 langilerekin nahikoa zen publikoki garrantzitsua kontsideratua izateko. Aipatzekoa da, Legearen atal hau izan dela sektorearen onespina jaso duen bakarra. Izan ere, profesionalen aburuz, enpresa txikiak ikuskatzera behartzea ez da batere errentagarria. Ikuskarien ustez, kontuan izanik merkatu nazionalen soilik 3.839 enpresa handi zeudela, 8.406 sozietate publikoki garrantzitsuak

zirela kontsideratzeak ez zeukan zentzurik<sup>3</sup>. Hau da, beti ere 2015.urteko datuetan oinarrituz, Europan modu honetan sailkatuak zeuden enpresen herena Espainian kokatua egotea neurritz kanpoko zela irizten dute adituek (ABC, 2015; 8-9, Europapress, 2015;).

Jarraian ageri den taulan, Lege berriak ezarritako IPEen zehaztapan berriaren ondorioz, era honetan sailkatutako entitate kopuruak Europan zehar jasango duen beherakada nabarmena azaltzen da. Grafikoa, ICJCEko Sail Teknikoak eskuragarri ezarritako 2015eko datuetan oinarritzen da. Bertan, herrialdeen arteko aldea nabaria da; besteak beste, gainontzeko erresumetan –esate baterako, Frantzia-, IPE gisa bankuak, aseguru-etxeak eta kotizatzen duten enpresak soilik sailkatzen ziren bitartean, Espainian, neurri jakin bateko enpresak ere multzo horretan barneratzen ziren, modu berezian erregulatuak zeudelarik (Veloso, 2015; Boisseau, 2016).

Grafikoa 1: Interes Publikoko Entitateak Europan zehar



Iturria: ABC, ICJCEko Sail Teknikoko datuetan oinarritua.

<sup>3</sup> Industriaren eta Enpresa Txiki eta Ertainen Zuzendaritzak, *Retrato de las PYME 2015* izenburuean argitaraturiko txostenean, Espainiako ekonomia 3.110.522 enpresa txiki eta ertain (aurrerantzean, ETE) eta 3.839 enpresa handitan oinarritzen dela ziurtatzen da, beti ere 2015eko datuak funts gisa hartuz..

Horrez gain, Entitate mota honentzat bateraezintasun egoerak hedatu dituzte, ikuskatutako entitatea eta auditorearekin odolkidetasun edo ahaidetasun erlazioa duten entitateak, eta baita auditorea kide den sarea<sup>4</sup> ere bateraezinak izanik.

Halaber, txostenaren edukia hedatu egin dute, atal berriak barneratuz. Batetik, akats materialetatik ondorioztatutako arriskurik larrienak deskribatu beharko dira, iruzurrik egoteko arriskua barneratuz, eta egoera honen aurrean ikuskariak emandako erantzuna adieraziz<sup>5</sup>. Bestetik, ikuskariarentzat beharrezkoa den independentziari eragin dioten egoerarik ez dela eman eta bestelako zerbitzurik ez dela eskaini aitortu beharko da. IPEn auditoriaren kasuan, Ikuskaritza Komisioari entregatzeko txosten gehigarri bat burutu beharko da, ikuskaritza lanaren prozesuari eta emaitzari buruzko gaiak landuz. Izan ere, Lege berriaren eraginez, IPEak Ikuskaritza Komisioa edukitzera derrigortuta daude.

Interes Publikoko Entitateen harira, entitate hauen ikuskarien errotazioaren erregulazioa ere aldatu egin da. Aurreko legealdian, 7 urtetik behin aldatzea beharrezkoa zen, ondorengo bi urteetan ikuskari berberak entitate horretan jardun ezin zuelarik. Lege berriarekin batera, ordea, 10 urtetik behin aldatzea beharrezkoa izango da, 4 urteko

---

<sup>4</sup> Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 3.15.artikulua araberak, sozietate batek ikuskatutako entitatearekin lotura daukala suposatuko da, kontrol erlazio batek lotzen dituen; hau da, erabakiak hartzeaz edo entitate hauen kontrolaz arduratzen dena pertsona fisiko edo juridiko bera denean. Beraz, auditorea edo auditoria sozietatea kide den sarea, kooperazioa eta kudeaketa bateratua helburutzat dituzten entitateek osatzen dute.

<sup>5</sup> Berrikuntza gisa, Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 5.c.artikuluan adierazten den moduan, ikuskaritza lanaren bitartez arrazoizko segurtasun bat lortzen dela adierazten da txostenean; hau da, nahiz eta prozedura osoan zehar arreta bereziarekin jardun eta araudia bete, akatsen bat atzeman gabe gera daiteke. Honen harira, Mario Alonso ICJCEko presidenteak, Informazio Ekonomikoaren Kazetariaren Elkarteak antolaturiko aurkezpen batean, hain ezaguna egin zen Bankiako txartelen iruzurra ikuskari batek ezingo lukeela atzeman adierazi zuen. Izan ere, Ikuskaritzako Arau Internazionalak (NIA) dioten moduan, banku horren fakturazioa, ekitaldiko emaitza eta aktiboen zenbatekoa kontuan izanez gero, ikuskariarentzat iruzurraren zenbatekoak ez lirateke erlatiboki garrantzitsuak izango, eta ez litzateke kontuan hartu beharko. Ondorioz, Deloitte ez zituen 10 urteetan zehar 80 zuzendarik gastatutako 15 milioi euro baino gehiago atzeman.

luzapena lortu ahal izateko ikuskari beraz gain beste ikuskari bat kontratatu behar delarik batera jardun dezaten. Behin epealdi hau amaitzean, ikuskari edo auditoria sozietate horrek ezingo du IPE hori ikuskatu 3 urte igaro arte.

## 5. Ikuskaritzaren helburuak

Kontuen Ikuskaritzaren 22/2015 Legeko 1. 2 artikulua arabera, “kontuen ikuskaritza gisa onartuko da urteko kontuen nahiz bestelako kontabilitate zein finantza egoerari buruzko dokumentuen berrikusketa eta egiaztapenean oinarritzen den jarduera, beti ere finantza informazioari buruz dagokion araudia aplikatuz egin direlarik, eta jarduera honen xedea hirugarrenen aurrean baliagarria izango den informazioaren fidagarritasunari buruzko txostena igortzea delarik”. Adituek igorritako txosten honek, aztertutako kontuek errealitate ekonomiko-finantzarioa islatzen ote duten ala ez helaraztea du helburu. Hala eta guztiz ere, NIA-ES 240ak eta zehatzago NIA 200ak aipatzen duten moduan, ikuskariak arrazoizko ziurtasun bat lor dezake, hau da, legeak ikuskariaren erantzukizunak babeste aldera aipatzen du, gerta daitekeela akatsen bat ez detektatzea. Beraz, NIAk ikuskariaren defentsan aipatzen du txosten honek ez duela akats guztiak barneratu izanaren ziurtasunik bermatzen.

Lege bereko 2.artikulua arabera, txostena igorri ahal izateko, kontuen ikuskaritza Kontuen Ikuskaritzaren Legea, Erreklamendua, arau tekniko<sup>6</sup> zein etika eta independentzia kodeak, eta ikuskaritza sozietate bakoitzeko barne kalitate kontrolak jarraituz burutu behar da. Aipatu berria den legeko 6.artikulua arabera, ikuskariak txostena igortzeko beharrezkoa duten informazioa eskatzera behartuta daude, eta era berean, ikuskatutako entitateak galdatutako informazioa ematera behartuta daude.

---

<sup>6</sup> Arau teknikoek, Ikuskaritzako Arau Internazionaletan (NIA) zehazten ez diren arloak garatzen dituzte.

Beharrezko auditoria prozedurak jarraitu ondoren, 22/2015 Legeko txostenak agintzen duen egitura mantentzen duen txostena igorri beharko dute. Auditoreak iritzia osatzeko nahikoa ebidentzia lortu ezin izanak edota eskatutako informazioa ukatu izanak igorriko den txosteneko iritzian eragina izango du.

Txostena igorri izanaren helburu nagusiak bi dira. Batetik, NIA-ES 240ak aipatzen duen moduan, kontrol sistema honen bitartez gardentasuna eta zintzotasuna oinarri dituen gizarte bat sortu nahi da, ahal den neurrian iruzurrak ekidinez. Bestalde, txostenaren edukia baliagarria bezain beharrezkoa zaie sozietate horretan interesatuta dauden hirugarrenei, enpresak igorritako informazioaren sinesgarritasun maila bermatzen baitie, aldeko, aurkako edo salbuespenak dituen iritzi bat adieraziz, edota iritzia ukatuz nahikoa ebidentzia lortu ezin izanagatik. Aipatutako txostenean interesa duten hirugarrenak, besteak beste, bankuak, langileak, inbertitzaileak, hornitzaileak, bezeroak eta lehiakideak izan daitezke. Hauen guztien kezka nagusia, informazioaren egiazkotasunaz harago, enpresaren jarraipena izan ohi da, banku, inbertitzaile eta hornitzaileen kasuan, batik bat. Hori dela eta, Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 5.artikuluko e) atalean adierazten den moduan, enpresaren jarraipenari buruzko zalantza esanguratsuak egongo balira, ikuskaria txostenean adieraztera behartua dago.

Ikuskariak ezagutza nahikoa dituztela ziurtatuta egon arren<sup>7</sup>, eta legeak ikuskatutako enpresak helarazitako informazioari buruzko errealitate gordina islatzera behartzen dituen arren, enpresarentzat kaltegarria izan daitekeen informazioa zabaltzea

---

<sup>7</sup> Araudiak zehaztutako materia barneratzen duen ikastaro teoriko zein praktikoak jaso ondoren, Estatuak antolatutako azterketa gainditu behar izaten dute. Ondoren, araudiak agintzen duen moduan, etengabeko prestakuntza jasotzen dute, jarduera hauek antolatzeaz kontuen ikuskarien korporazioak arduratuko direlarik. Era berean, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskarien Institutua kezkatuko da obligazio hau betetzen dutela ziurtatzeaz. Aipatzekoa da halaber, gaur egun, sektore honetako langileen %77a unibertsitateko tituluduna dela (De Jorge, J., Rojas, O., Sánchez, J., 2015).

ez da batere erraza izaten ikuskarientzat. Horrela adierazten dute Ruiz Barbadillok, Gómez Aguilarrek eta Carrera Penak 2009an Ekonomia Aplikatuaren Aldizkarian argitaratutako ikerketa batean: ikuskaritzako akatsak, kalitate baxuko ikuskaritzaren ondorio direnak, orokorrean ikuskariak ikuskatutako enpresaren porrota aurreikusi ez izanaren ondorio dira (DeFond, Raghunandan & Subramanyam, 2002, Ruiz Barbadillo, *et al.*, 2009). Halaber, ikerketa honen arabera, enpresaren etorkizunari buruzko estimazio eta baloraketak egin ahal izateko judizio profesional handiagoa behar denez, eta enpresari bere finantza arazoak zabaltzea ez zaionez komeni, ikuskari eta ikuskatuaren arteko gatazka sor daiteke, eta zuzendariak auditorea presionatu dezakete (Johnston, Sutton & Wardfield., 2001-eko aipamena, Ruiz Barbadillo, *et al.*, 2009-n aipatua). Egoera gatazkatsu honen aurrean, ikuskariak, hala eta guztiz ere, enpresaren etorkizuna zalantzan dagoenean, iritzia salbuespenekin igortzeak <sup>8</sup> (hau da, dagokion iritzia igortzen badu, presioak alde batera utzita), ikuskaritzaren kalitatea areagotzen eta ziurtatzen du (DeFond, 2002-ko aipamena, Ruiz Barbadillo, *et al.*, 2009-n aipatua).

## 6. Ikuskaritzaren ezaugarriak

Ikuskaritza burutzeko jarraitu beharreko pausoak Legeak, Erreklamenduak, arau teknikoek eta idatziriko kodeek erregulatzen dituzte nagusiki. Kontuan izanik ikuskariek gizartearen onuraren alde lan egiteagatik erantzukizun gehigarria dutela, lanbide honetan garrantzi handia ematen zaie errespetatu beharreko balio jakin batzuei. Lan honen ikuspuntua kontuan harturik, hauek dira ikuskaritzaren bereizgarri nagusiak, ogibide hau gauzatzeko beharrezkoak direnak.

---

<sup>8</sup> Kontuan eduki behar da, gaur egun, ikuskaritza enpresen errotazioa ez dela derrigorrezkoa eta, beraz, ikuskariek bezeroa gal dezaketela edozein momentutan.

## 6.1. Etika

Aurreko lerroetan aipatu bezala, ikuskariek euren jardunean, dagokien legea eta araudia jarraitzeaz gain, idatziz adierazita dauden independentzia eta etika kode jakin batzuk jarraitu behar dituzte<sup>9</sup>. Kontularientzako Etika Arau Internazionalen Kontseiluak (aurrerantzean, IESBA), 2009an, Kontabilitateko Profesionalentzat Etika Kodea argitaratu zuen<sup>10</sup>. Printzipio etiko hauek, 2011ko urtarrilaren 1ean sartu ziren indarrean. Bertan finkatzen diren oinarri nagusiak integritatea, objetibotasuna, kompetentzia eta diligentzia profesionalak, konfidentziasuna eta jarrera profesionala dira.

**1. Integritatea:** Integritate printzipioak profesional oro bere erlazio profesional zein enpresarialetan egitua eta zintzoa izatera behartzen du, eta tratu justua ematera derrigortzen du.

**2. Objetibotasuna:** objetibotasun printzipioak, aurreiritzi, interes-gatazka, edo okerreko hirugarrenen eraginagatik bere judizio profesional edo enpresariala arriskuan ez jartzera behartzen du profesionala. Horrez gain, profesionalak egoera edo erlazio jakin batengatik bere inpartzialtasuna arriskuan ikusiko balu edo judizio profesionalean eragin desegokia edukiko balu, aditua zerbitzurik ez eskaintzera derrigortua dago.

**3. Kompetentzia eta diligentzia profesionalak:** etika kode honek, adituak ezagutza eta gaitasun profesionalen beharrezko maila mantentzera obligatzen ditu, bezero edota zerbitzua ematen dion entitateak zerbitzu profesional lehiakor bat jaso dezaten. Halaber,

---

<sup>9</sup> Ikus Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 2. artikulua.

<sup>10</sup> IESBA, Kontularien Federazio Internazionalaren (IFAC) barnean etikaren arloaz arduratzen den erakunde independente bat da. Besteak beste, IFAC-en barnean etika arauak argitaratzen ditu, erakunde honetako partaideen zein mundu guztiko profesionalen praktika etiko onak bultzatzeko asmoz.

Era berean, aipatzekoa da IFACen helburu nagusia interes publikoaren zerbitzura egotea dela, munduan zehar kontularien ogibidea sendotuz, eta baita ekonomia internazionalen garapena bultzatzea ere kalitate maila altuko araudi profesionalak finkatuz eta hauen atxikipena bultzatuz.

diligentziaz jokatzea eskatzen du, lanean dagozkien arau tekniko eta profesionalak aplikatuz.

4. Konfidentzialtasuna: printzipio honen arabera, adituek ezin dute euren erlazio profesional zein enpresarialetan lortutako informazio konfidentziala norbere buruaren edota hirugarren pertsonen intereserako erabili, ezta enpresatik kanpo informazio hori zabaldu ere. Azken kasu honetan, salbuespena izango da informazioaren hedapenerako baimen espezifikoa edukitzea edota eskubide legal edo profesional bat dela medio, informazioa zabaldu ahal izatea.

5. Jarrera profesionala: oinarri etiko honek, profesionala bere jardueran aplikagarriak diren lege zein araudi xedapenak erabiltzera behartzen du. Era berean, lanbidearen izen-ona zikinduko duten ekintzak ekiditera derrigortua dago profesionala.

Ikuskaritzaren bereizgarri nagusienetako bat da, profesionalak, bere bezeroarentzat ez ezik, interes publikoarentzat ere lan egitea. Profesionalak gizartearen aurrean duen erantzukizun hori bere gain hartzen du<sup>11</sup>, eta, beraz, bere lanaren kalitatea bermatzeko, ikuskaritza lan-taldeetako kideek eta ikuskaritza sozietateek euren bezeroekiko independenteak izan eta horrela azaldu behar dute.

Antonio Fornieles, Kontulari Adituen Erregistroko (aurrerantzean, REC) lehendakariordearen esanetan<sup>12</sup>, ikuskariak badakite lan egiten duten enpresaren interesek edota interes indibidualak lehentasuna dutela, baina behin ere ezin dutela interes publikoaren gainetik egon. Halaber, kontulari adituek interes publikoaren alde egindako lanak, epe luzean garapen ekonomikoa bultzatzen laguntzea dute helburutzat. Garapena

---

<sup>11</sup> Ikus Kontulari Porfesionalentzako Etika Kodeko 100.1.atala.

<sup>12</sup> Ikus 2016ko otsaileko *Auditores* aldizkariko 23.zenbakia, 7-9.orrialdeak.



oinarri etiko zorrotz batzuen gain bakarrik eraiki daitekeela argi du Antonio Fornielesek. Hori dela eta, IFAC-en Etika Kodea jarraitzea erabaki dute, kalitate maila gorenekoa eta mundu mailan erreferentea izanik.

César Ferrer ICJCEko Zuzendaritza Kontseiluko kide eta Fédération des Experts Comptables Européens-eko (FEE) Etikako Lan Taldeko kide denak, 2013an *Auditores* aldizkariari egindako adierazpenetan, Etika Kode sendo batek, ikuskaria independentea izan eta hala azaltzea errazten duela azaltzen du. Kode hau betetzean, hirugarrenek ikuskaria independentea dela ikusiko dute, ikuskariaren lanarekiko eta ikuskariak bere iritzia igortzen duen finantza-informazioarekiko konfiantza maila handituko direlarik.

Jörgen Holmquist, IESBAko presidenteak, 2013an aldizkari berari eskainiriko elkarrizketa batean adierazi zuen, ikuskaritza lanbidea beti izan dela eta izango dela interes publikoa babesten duen gainbegiratzailea. Halaber, azaldu zuen, ikuskariek euren lanbidea independentziaz burutzeak ematen diola sinesgarritasuna eta balioa igortzen duten iritziori. Hori dela eta Kodeak, independentzia arriskuan jartzen duten egoeren aurrean, ikuskaria neurriak hartzera behartzen du. Modu berean, interes gatazkak sortzaketan egoerak hobeto identifikatzen laguntzen du. Etika Kode hau independentzia bermatzeko tresna moduan baliagarria da, atal guztiek helburu hori lortzen laguntzen dutelarik.

Kode honetako 100.1 artikulua zehazten duenari jarraiki, ikuskaritzako profesionalak Etika Kode hau errespetatu eta aplikatu beharko du interes publikoaren aldeko bere jardunean. ICAC arduratuko da, urtero burutzen duen kalitate kontrol eta kontrol teknikoaren bitartez, Etika Kode honen betekizuna bermatzeaz. Kontrol hauen ostean, txosten bat argitaratzen du urtero ondorioekin.

## 6.2. Gardentasuna

Ikuskaritza jarduerak gizartearekiko duen erantzukizuna, dokumentu ekonomiko-finantzarioen fidagarritasun eta gardentasuna bermatzean datza. Baina azken urteotan, krisialdiaren eta hainbat enpresen iruzurretan ikuskarien parte hartzearen ondorioz, lanbide honen izen-ona zapuztu egin da. Esate baterako, IBM, General Electric eta Gescarteraren kasuan gertatu zen moduan, nahiz eta Urteko Kontu errealak ez argitaratu, ikuskariek ez zuten enpresa hauen egoera errealaren berri eman (Azkue, 2004). Ondorioz, lanbide honen gardentasun ezak, sinesgarritasuna galtzera bultzatu ditu, euren lanaren balioa eta ospe ona galduz.

Lanbidearen sinesgarritasunari kalterik handiena eragin zion gertakaria, Estatu Batuetako Enron enpresaren kasua izan zen. Enpresa honek dokumentuak faltsutu zituen, bere irabaziak puzteko eta errealtatea ezkutatzeko entitateak sortuz. Errealtatea bestelakoa zen, ordea. Izan ere, gaizki irteerako inbertsio batzuen ondorioz, besteak beste, 1.000 milioi dolarretako galerak izan zituzten 2001eko urrian. Urte horren amaieran, ordainketak eten zituzten, eta enpresaren galerak argitara atera ziren. Enron-en ikuskaria Andersen zen garai hartan. Beraz, ikuskatutako enpresaren iruzurra salatzearen erantzule izan beharko luke. Are gehiago, ikuskaritza sozietate hau, ikertzen ari ziren Enron enpresaren dokumentuak suntsitzearen errudun deklaratu zuten (Muñoz Castellanos & Nevado Peña, 2007). Gertaera honek kalte latzak eragin zizkion ikuskaritza enpresari -ixtera behartu arte-, eta baita, ikuskarien sinesgarritasunari ere.

Honen atzetik beste hainbat iruzur kasu agertu ziren; EEBBko Dynegy, Global Crossing eta Adelphia, besteak beste; Espainian, berriz, Gescartera, esate baterako. Hori dela eta, Gobernuak neurri zorrotzagoak hartzen hasi zen. 2002an, kotizatzen duten enpresen eta merkatuen gardentasun eta segurtasuna bultzatzeko Komisia berezia sortu

zuten, Enrique Aldamaren gidaritzapean. Sortzapenaren hurrengo urtean, 2003an hain zuzen ere, *Aldama Txostena* aurkeztu zuten (Azkue, 2004).

Ikuskaritzaren sinesgarritasuna berreskuratze aldera, 2015ean onartu zen Kontuen Ikuskaritzako Legeak ere hainbat berrikuntza barneratu zituen, profesionalen gardentasunari dagokionez. Hartutako neurrien artean - Lege bereko 37.artikuluaren-, Interes Publikoko Entitateak ikuskatzen dituzten analista eta ikuskaritza sozietateei, urtero gardentasun txostena argitaratzeko eskatzen zaie. Bertan, IPEak ikuskatzeagatik edo hauei beste zerbitzu gehigarriren bat eskaintzeagatik banakako ikuskariek edo ikuskaritza sozietateek lortutako urteko negozio zifra adieraziko da. Halaber, ikuskatutako entitate bakoitzarengandik lortutako negozio zifra bereiztuko da txostenean. Auditore zein auditoria sozietate batek gardentasun txosten hau ez igortzea erabakitzen badu, ICAC-i obligazio hau ukatzearen arrazoiak eman beharko dizkiete. Bestalde, 537/2014 Araudiko 13.1.artikuluak adierazten duenaren arabera, ikuskariek eta ikuskaritza sozietateek ekitaldia bukatu ondoren, lau hilabeteko epean gardentasun txosten hau euren Interneteko web orrialdean eskuragarri jarri beharko dute, eta bost urtez egongo da bertan. Ikuskaritza sozietateen kasuan, txosten honen argitalpena ez dago langileen esku, ikuskaritza sozietatearen esku baizik.

### 6.3. Independentzia

2015eko uztaileko Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 14.artikuluaren arabera, kontuen ikuskariek eta ikuskaritza sozietateek, bere funtzioa betetzen duten ekitaldian, ikuskatutako entitatearekiko independenteak izan beharko dute. Horrez gain, independentzia arriskuan egon daitekeen egoeratan jarduteari uko egin beharko diote, edo lege bereko 15.artikuluak zehazten duen bezala, kasuan kasuko babes neurriak hartu

beharko dituzte. Halaber, lege honetako 14.5. artikulua ICAC-i egozten dio ikuskaritza lan bakoitzean ikuskariak independentziaz jardun izana ziurtatzearen ardura.

### 6.3.1. Bateriaezintasunak

Kontuen Ikuskaritzaren Europar Direktibak, 22.2. artikuluko a) atalean, independentzia arriskuan jar daitekeen egoera jakin batzuetan, herrialde bakoitzeko ikuskariak lana ukatzera behartzen ditu. Beraz, ondorengo kasuetan, objetibotasuna bermatzeko neurriak nahikoak ez izanik, profesionalak ezingo du lana onartu:

1. Ikuskatutako entitatean finantza instrumentuen jabe direnean, inbertsio kolektibo dibertsifikatuen kasuan izan ezik.

2. Ikuskatutako entitatearekin lotura duen sozietate batean, interes gatazka sor dezaketen baliabide finantzarioen jabe izatea, beti ere inbertsio kolektibo dibertsifikatuko sistema bateko zeharkako interesak ez direnean.

3. Analizatu beharreko finantza informazioari dagokion ekitaldian eta azterketa lana burutzen den epealdian zehar, profesionalak, ikuskatutako entitatearekin interes gatazkak sor ditzakeen lan harremanak, harreman komertzialak edo beste ildo bateko erlazioak mantendu dituenen. Lana ukatua izateko, nahikoa da orokorrean, gizarteak, aipaturiko harremanak interes gatazkaren eragile gisa atzematea.

Horrez gain, gaur egun indarrean dagoen Direktibak, ikuskariei zein ikuskaritza sozietateei, bertako bazkideei eta ikuskaritza lanean parte hartzen duen pertsona orori – baita hauekin harreman estua duten pertsona fisikoei ere-, ikuskatutako entitatearengandik eratorritako opariak jasotzea debekatzen die, diruzko ekarpenak izan ala ez. Aitzitik, behar bezala informatutako hirugarren pertsona objektibo batek, mesedearen balioa ez dela esanguratsua ziurtatuz gero, opariaren onarpena baimenduko

litzateke. Bestalde, azterturiko dokumentuei dagokien epealdian zehar, ikuskatutako entitatea beste sozietate batek erosten badu, fusio bat burutzen bada, edo beste entitate bat bereganatzen badu, ikuskariak erlazio berriak aztertu beharko ditu, bere egoera independentea berrikusiz. Entitate horren ikuskaritza burutzen jarraitzea erabakiz gero, gehienez ere hiru hilabeteko epean, sor litezkeen interes gatazkak ekiditeko neurriak hartu beharko ditu.

Egun indarrean dagoen Direktiba aztertu ostean, Espainiar Gobernuak Legean gauzatutako moldaketa analizatzea egokitzen da. Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 16.artikuluak, bateraezintasunak zehazteko, bi atal bereizten dira, non 1.puntuko a) atalean egoera pertsonalak identifikatzen diren, eta b) atalean, berriz, zerbitzu emateak. Egoera pertsonalei dagokienez, oro har, bat datoz Direktibak ezarritakoarekin; Legeak, ordea, Direktibak ez bezala, zerbitzu jakin batzuen eskaintza debekatzen du.

2011ko Kontuen Ikuskaritzaren Legearekiko ere, berrikuntza jakin batzuk barneratzen ditu 2016ko ekainean indarrean sartuko den Lege honek; izan ere, independentzia sendotzeko helburuarekin sortua izan zen, eta gainera, zehazki Interes Publikoko Entitateei zuzenduriko baldintza batzuk finkatzen ditu. Berrikuntza horien artean, independentziari dagokionez, aipatzekoa da finantza instrumentuekin erlazionatutako eragiketak, ikuskatutako enpresan interes garrantzitsuak edukitzea eta balio handiko opariak ez onartzea barneratu dituela. Zehazki, 2015ean onartutako Kontuen Ikuskaritzako Legeko 16.artikuluak finkatzen dituen bateraezintasun egoerak ondorengoak dira:

a) Egoera pertsonaletatik eratorritako bateraezintasunak:

**1.** Administrazio organoko edo zuzendaritzako kide izatea, ikuskatutako entitatearekiko botere orokorra edukitzea, edo bertan lan egitea. Halaber, arlo ekonomiko-finantzarioaren buru izatea edo ikuskatutako entitatearen barne-kontrolaren arduraduna izatea.

**2.** Ikuskatutako entitatean kontratu, ondasun baten jabetza edo eskubide baten edukitzagatik interes esanguratsua edukitzea. Interes hau ikuskatutako entitatean edo erlazionaturiko entitate batean finantza instrumentuen jabe izateagatik ere sor daiteke.

**3.** Ikuskatutako entitatearekin zerikusia duten finantza instrumentuekin loturiko eragiketak burutzea.

**4.** Balio esanguratsuko opari edo mesedeak onartzea.

b) Zerbitzu ematek sorturiko egoerak:

**1.** Ikuskatutako entitateari kontabilitate zerbitzuak eskaintzea.

**2.** Ikuskatutako entitateari baloraketa zerbitzuak eskaintzea, beti ere ikuskatutako dokumentuen gain garrantzi erlatibo esanguratsua dutenean.

**3.** Barne-ikuskaritza zerbitzuak eskaintzea.

**4.** Abokatu-zerbitzuak ematea, beti ere administrazio kontseilu desberdina duen pertsona juridiko desberdinak emandako zerbitzua ez denean. Hala ere, ezin die ikuskatutako ekitaldiko dokumentuen gain eragina izan dezaketen auziei buruzko epaiei erreferentziarik egin.

**5.** Finantza informazioa kudeatzeko sistema informatikoen diseinuaz edo barne-kontrolerako prozeduren diseinu eta aplikazioaz ikuskaria arduratzea.

Bateraezintasun egoera hauek, Kontuen Ikuskaritzaren Direktibako 22.1.artikuluari, eta zehazki, dagokion Legeko 18, 19 eta 20.artikuluak zehazten duten moduan, ikuskariaren familiartekoei, hauen ezkontideei, ikuskariaren sareari, eta azterketa lanaren emaitzan eragiteko gaitasuna duen pertsona orori helarazten zaizkie. Beraz, ikuskariarekin erlazionaturiko hirugarren pertsona hori, esate baterako, ikuskatutako entitateko administrazio kontseiluko kide baldin bada, ikuskariak ez duela independentziaz jardungo kontsideratuko da.

Bestalde, arestian aipaturiko Direktibako 22.1.artikuluari azaltzen den moduan, independentziaz jarduteko betebeharra, gutxienez, ikuskaritza beharreko finantza eta kontabilitate dokumentuei dagokien ekitaldian hasi, eta ikuskaritza lanak irauten duen bitartean mantendu beharko da. 2011ko Kontuen Ikuskaritzaren Legearekin alderatuz, araudi berrian, epealdi hauek mantendu egin dira<sup>13</sup>. Beraz, indarrean sartu berri den Legeak, 21.artikuluari, zerbitzu ematei dagokienez, Direktibak finkatutako gutxieneko epealdi berbera mantentzen du. Egoera pertsonalen kasuan, aldiz, hasierako epealdian aldaketa bat barneratzen du, bateraezintasunen iraupena luzatuz. Modu honetan, bateraezintasun pertsonalak, lanaren helburu den ekitaldia baino urtebete lehenago sartuko dira indarrean, eta ikuskariak edo ikuskaritza sozietateak bere lana bukatu arte iraungo dute. Salbuespen gisa, ikuskaritzaren objektu den entitatean finantza interesak dituzten ikuskariak, bateraezintasun egoera ikuskari kargua onartu aurretik konpondu beharko dute.

Interes Publikoko Entitatei dagokienez, ikuskariei aplikagarri izango zaizkie egoera pertsonalei dagozkien bateraezintasunak, hain zuzen ere, 16.1.a) atalean zehaztuta

---

<sup>13</sup> Ikus 2011.urteko Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 14.artikuluari.

daudenak. Hauen epealdiak bat datoz bestelako entitateen erregulazioarekin. Bestalde, entitate mota honen zerbitzu emateei dagozkien debekuak 537/2014 Erreklamenduko 5.1.artikuluari zehazten dira. Hain zuzen ere, ondorengoak dira:

1. Zerga-zerbitzuak.
2. Ikuskatutako entitatearen kudeaketan edo erabakietan esku-hartzea eskatzen duen edozein zerbitzu-emate.
3. Kontabilitate-zerbitzuak edo erregistro kontableen edo egoera finantzarioaren prestakuntza.
4. Soldata-orriekin loturiko zerbitzuak.
5. Finantza informazioaren elaborazio edo/eta kontrolarekin edo sistema informatikoen diseinu edo aplikazioarekin loturiko barne-kontrolerako edo arriskuen kudeaketarako prozeduren sorkuntza edo inplementazioa.
6. Baloraketa-zerbitzuak, zerbitzu aktuarioetan edo auzien laguntza-arloko zerbitzuetan gauzatutako baloraketak barne.
7. Jarraian zerrendaturiko zerbitzu-juridikoak: aholkularitza, ikuskatutako entitatearen aldeko negoziazioak, eta auzien ebazpenean bezeroaren interesak defendatzea.
8. Ikuskatutako entitatearen barne-ikuskaritzarekin loturiko zerbitzuak.



**9.** Kapitalaren finantzaketa, egitura eta banaketarekin loturiko zerbitzuak, eta baita ikuskatutako entitatearen inbertsio-estrategiarekin erlazionaturikoak ere.

**10.** Ikuskatutako entitatearen akzioen sustapena, negoziazioa edo harpidetzea.

**11.** Giza-baliabideekin loturiko zerbitzuak.

Erreglamenduko artikulua berean azaltzen denaren arabera, jazarritako debeku hauek IPE-en ikuskariari eta, dagokion kasuan, ikuskaritza sareari hedatzen zaizkie. Hedapen geografikoari dagokionez, Europar Batasunerako baliagarria izango da debekatutako zerbitzuen zerrenda hau. Hala ere, herrialde bakoitzak beste zerbitzuren bat gehitzeko aukera izango du. Espainiaren kasuan, Europar Batasunean indarrean dagoen zerrenda berbera mantendu da. Azkenik, independentzia bermatze aldera, Erreglamenduko 5.1.artikuluan, izendaturiko zerbitzu hauek eskaintzearen debekua, ikuskatutako ekitaldiaren hasieratik, txostena igorri bitartean mantenduko dela gaineratzen da. Horrez gain, zerbitzu juridikoen kasuan, aipaturiko epealdiaren aurreko ekitaldian hasiko dela indarraldia adierazten da Erreglamenduan.

### 6.3.2. Errotazioa

Hari beretik jarraituz, ikuskariaren objetibotasuna baldintzatuko duen beste faktoreetako bat errotazioa da. Espainia mailan, 1988tik 1995era bitartean, derrigorrezkoa zen bederatzita urtetik behin ikuskaritza aldatzea. Gainera, sinatzailez aldatzearekin bakarrik ez zen nahikoa; ikuskaritza enpresaz aldatu behar zen. Egungo legealdian, ordea, kontratazio epealdiak finkatuta dauden arren, hauek luzagarriak dira, eta soilik Interes Publikoko Entitateetan da derrigorrezkoa ikuskaritza lanaren arduradun nagusien errotazioa.

Gaur egun Europar Batasunean indarrean dagoen araudiari dagokionez, azpimarragarria da Direktibak Interes Publikoko Entitateen errotazioa soilik erregulatzen duela, gainontzeko sozietateen ikuskari aldaketari aipamenik egin gabe. Halaber, Kontuen Ikuskaritzaren Europar Erreglamenduan, profesionalen objetibotasuna bermatzeko IPE-en eta ikuskarien arteko harremanei iraupen muga bat ezartzea derrigorrezkoa dela estimatzen da.

Kontuen Ikuskaritzaren Europar Erreglamendua 2014.urtean onartu zen - Direktibarekin batera-, zehazki Interes Publikoko Entitateak erregulatzeko asmoz. Bertan, hain zuzen ere 17.1.artikuluari, entitate mota honek ikuskariekin adosturiko hitzarmenen gutxieneko iraupena urtebetekoa izango dela adierazten da, gehienez hamar urtez luzatuko delarik. Herrialde bakoitzaren erabakia izango da gutxieneko epealdia luzatu edo gehienezko iraupena laburtzea, independentzia sendotzeko atzemandako behararen arabera hitzarmenaren denboraldia moldatuko dutelarik. Hala ere, zehazturiko epealdi hori igaro ostean, luzapenerako bi aukera eskaintzen dira Erreglamenduko 17.4.artikuluari. Batetik, gehienezko iraupena gainditzean, IPEaren ikuskaritza burutzeko deialdi publikoa eginez gero, bi alderdien arteko harremana hogeitaz luza daiteke. Bestetik, aurretiaz analista lanak burutu dituen ikuskariak gain, beste ikuskari edo ikuskaritza sozietate bat kontratatzen baldin bada, hitzarmena hogeitaz luze luze izango da; baldintza bakarri kontraturiko bi profesional taldeek elkarlanean jardutea da. Europar Erreglamenduko 21.ataleko adierazpenen arabera, aipaturiko bi alternatiba hauek, ikuskarien independentzia, eszeptizismo profesionala eta lanaren kalitatea ziurtatzea dute helburu.

Europar araudiak onarturiko zehaztapenak baloratu ondoren, Estatuak, 2015.urtean onarturiko Kontuen Ikuskaritzaren Legean moldaketa batzuk barneratu

zituen. Jarraian, Espainiar Legediak Europako errotazioaren erregulazioaren inguruan buruturiko egokitzapenak aztertuko dira. Aipaturiko Legeko 22.artikuluak IPEak ez diren sozietateetan, hasiera batean, gutxienez hiru eta gehienez bederatzireko kontratua itxiko dela adierazten du. Hortik aurrera, beste hiru urtez kontratatu daitezke berriz ere, era mugagabean. Behin hasierako epealdi hori amaitutakoan, kontratuaren bi alderdiek kontrakorik esan ezean, zuzenean kontratua beste hiru urtez luzatuko da. Ikuskaritza borondatezkoa denean, epemuga hauek ez dira aplikagarriak izango.

Interes Publikoko Entitateen kasuan, hasierako kontratua gutxienez hiru urtekoa eta gehienez, luzapenak barne, hamar urtekoa izango dela azaltzen du Legeak 40.artikuluak, Europar Direktibak 42.artikuluak gehienez 7 urteko muga finkatzen duen arren. Gehienezko tarte hori igaro ondoren, nahi izanez gero, asko jota beste lau urtez luza daiteke kontratua; baldintza bakarra da lehengo ikuskari edo ikuskaritza sozietate beraz gain, aldi berean beste ikuskari ala ikuskaritza sozietate bat kontratatzea luzapeneko bitarte horretan elkarlanean aritzeko. Edozein kasutan ere, ezin da kontratua epea baino lehen indargabetu bidezko kausarik izan ezean. Bestalde, hasierako kontratutik bost urte igaro ostean, lanaren arduradun nagusiak diren ikuskariak aldatzea derrigorrezkoa izango da, eta hiru urte pasa arte, profesional horiek ezingo dute berriz entitate hori ikuskatu<sup>14</sup>.

2011ko Kontuen Ikuskaritzako Legearekin alderatuz, Interes Publikoko Entitateen errotazioa zorrotzago erregulatu dute, ikuskari sinatzailea aldatzeko betebeharra zazpitik bost urtera jaitsiz. Horrez gain, lehen bi urte igaro behar izaten zituzten entitate hori ikuskatu gabe, eta egun hiru urtera igo dute muga hori, ikuskariaren independentzia sendotu asmoz. Kontratazio epeari dagokionean, berriz, aurreko

---

<sup>14</sup> Ikus Europar Batasuneko apirilaren 16ko 537/2014 Erreglamenduko 17.7.artikuluak.

legealdian Interes Publikoko Entitateentzat eta gainontzeko sozietateentzat berbera zen, ez zen bereizketarik egiten; hasierako kontratua gutxienez hiru eta gehienez bederatzirtekoa zen, hiru urteko luzapenak egiteko aukera emanez era mugagabea. Lege berriaren sartzearekin batera, ordea, Interes Publikoko Entitateak eta gainontzeko sozietateak bereiztu egin dira, definizio berriak barneratuz. Honek aldaketa ekarri du IPEen kontratazio epean, aurreko lefroetan aipatu bezala gutxienez hiru eta gehienez hamar urtekoa izanik, luzapenak barne. Horrez gain, epealdia igarotzean luzapen berri bat lortu ahal izateko baldintzak gogortu dira, lehengo ikuskariak gain beste ikuskari edo ikuskaritza sozietate bat kontratatzeo eskatuz lau urteko luzapena lortu ahal izateko.

### 6.3.3. Ordainsariak

Azkenik, ikuskariaren objetibotasuna arriskuan jar dezakeen beste faktore bat, jasotako ordainsarien zenbatekoa da. Hipotesi honen harira, Kontuen Ikuskaritzaren Europar Araudiak –Direktibak eta Erreglamenduak, 25.artikuluari eta 7.atalean, hurrenez hurren-, ordainsariak eta hauen egiturak eragiten duten arriskuaren aurrean, herrialde bakoitza dagozkion neurriak hartzera behartzen du. Halaber, IPEn kasuan, ikuskariak bezero jakin batekiko duen dependentzia ekonomikoaren zantzuak atzemanaz gero, Ikuskaritza Batzordeak, profesionalak lanaren jarraipena garatu dezakeen erabakiko du. Ildo beretik jarraituz, gardentasuna bultzatze aldera, Europar Erreglamenduak 17.atalean, herrialde bakoitzeko ikuskari adituak dagokien informazio finantzarioa argitaratzera behartzen ditu, ikuskaritza zerbitzuengatik eta bestelako zerbitzuei esker eskuraturiko ordainsariak bereiziz.

Espainiaren kasuan, aurreko legealdian ez bezala, honako honetan, emandako zerbitzuengatik jasotako ordainsari muga bat ezarri da, non muga hau gaintuz gero objetibotasuna arriskuan dagoela kontsideratzen den. Are gehiago, ordainsariengatik

ikuskariak ezingo balu objetiboki jardun, Legeak, berrikuntza moduan, ikuskaria lan hori ukatzera behartzen du.

Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 25.artikuluak finkatzen duenaren arabera, ikuskatutako entitateari emandako zerbitzuengatik jasotako ordainsariak ikuskariaren urteko sarreraren ehuneko 30a gainditzen dutenean, ikuskariak ezingo du entitate horren hurrengo ekitaldia ikuskatu<sup>15</sup>. Bestalde, bai 2011ko eta baita 2015eko Legeak ere, 21 eta 24.artikuluetan hurrenez hurren, ikuskaritza lanaldiaren epealdi osorako ordainsaria lana burutzen hasi aurretik finkatuko dela adierazten dute, eta ez da aldaketarik emango ondorengo gertakizunengatik.

Bestetik, IPE-en ikuskaritzaren ordainsariak, batetik, Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 41.artikuluan eta, bestetik, 537/2014 Erreklamenduko 4.1. eta 4.2. artikuluetan erregulatzen dira. Azken araudi honen 4.2. artikulua zehazten duenaren arabera, ikuskariak entitate bati, bere matrizeari edo kontrolatzen dituen enpresei, ikuskaritzaz bestelako zerbitzuak eskainiz gero, zerbitzu hauengatik jasotako diru-sariak ezingo dute azken hiru urteetan ikuskatutako entitatearen, honen matrizearen, kontrolatzen dituen enpresen edo enpresa-multzoaren ikuskaritzagatik jasotako ordainsarien batzbestekoaren %70-a gainditi.

#### 6.4. Kalitatea

Ikuskaritzaren kalitatea bi aldagai nagusik definitzen dute: alde batetik, ikuskariak, bere gaitasun eta prestakuntza teknikoari esker, ikuskatutako finantza dokumentuetan akatsak aurkitzeko daukan probabilitateak; bestetik, akatsak topatuz gero,

---

<sup>15</sup> Ikuskaritza zerbitzuengatik nahiz bestelako zerbitzuengatik jasotako ordainsarien batura kontuan izanik.

ikuskaritza txostenean akats horiek islatzeko probabilitateak<sup>16</sup> (De-Angelo, 1981 eta Watts eta Zimmerman-en, 1986 aipamenak, Ruiz Barbadillo, Gómez Aguilar & Carrera Pena, 2009-an aipatuak).

Maila internazionalan, hainbat saiakera egin izan dira kalitatea definitzen duten atributuak zehaztu asmoz. 2014ko otsailean, IFACen barneko Ikuskaritza eta Aseguramenduaren Arauen Kontseilu Internazionalak (IAASB) kalitatearen inguruko dokumentu bat igorri zuen, *Ikuskaritzaren Kalitaterako Markoa: kalitatezko ikuskaritzarako ingurunea sortzen duten elementuak* izenekoak. Txosten honek kalitate hobea lortzea eta kalitatea hobeto ulertzea ditu helburutzat, eta interesatuta dagoen profesional orori zuzendua dago. Analisten helburu nagusia, ebidentzia nahikoa lortu eta aztertu ondoren, finantza informazioari buruzko iritzia igortzea da, errealitatea islatzen duen ala ez zehaztuz. Kalitatezko lana burutu dela esango da, taldean ondorengo baldintzak bete direnean:

1. Balore etikoak eta jarrera egokiak izan dituztenean.
2. Ezagutza, esperientzia eta denbora nahikoa hartu dituztenean.
3. Ikuskaritzaren prozedurak eta honen kalitatearen kontrola dagokien araudia aplikatuz burutu direnean.
4. Informazio erabilgarria gorri duenean.

Bestalde, Kalitatearen Kontrolerako Arau Internazionalak (ISQC) ere aipatzekoak dira. Bertan aipatzen den moduan, sozietateek kalitatearen kontrolerako sistema bat

---

<sup>16</sup> Akatsak egon eta hauek txostenean adieraziz gero, ikuskariak errealitatea islatuko du, eta beraz, ikuskaritza kalitatezkoa izango da.

diseinatu eta aplikatu beharko dute, arau eta erregulazio profesionalak betetzen dituztela ziurtatzeko, eta igorritako txostenak egokiak direla bermatzeko. Horrez gain, zehazki NIA 220ak ere finantza ikuskaritzaren kalitatearen kontrola erregulatzen du.

Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 55.1.artikuluak azaltzen duen moduan, auditore indibidualak eta baita auditoria sozietateak ere, ICAC-en bitartez ikuskatuak izan ohi dira. Lege bereko 54.artikuluak zehazten duen moduan, inspeksio hauek aldizka egingo dira, eta helburuak, barne kalitatearen kontrol sistemak ebaluatzea eta hauen efizientziari buruzko ondorioak ateratzea, eta ikuskaritza erregulatzen duen araudiaren betetzea ziurtatzea dira. Lege berarekin jarraituz, 54.5.artikuluan adierazten den moduan, Interes Publikoko Entitateen auditoreei eginiko inspeksioen emaitzak jasotzen dituzten txostenak ICAC-en Interneteko web orrialdean argitaratuko dira, eta bertan egongo dira auditore edo auditoria sozietate hori berriz ikertu arte. Hala ere, ez da ikuskatua izan den IPEaren datu identifikatzaileak agertuko.

Bestetik, ICAC-ek, urtero, kalitatearen kontrolerako sistematik ateratako ondorioak txosten batean argitaratuko ditu, burututako jarduera planarekin eta ekintzen memoriarekin batera. *2015eko Jardueraren Kontrolerako Plana eta 2014ko Planaren Exekuzioa* izenburupean argitaratu zuten azken txostena. Bertan, kalitatearen kontrolari buruzko 105 aktuazio burutu zituzten, eta kontrol teknikoari dagozkion 196 aktuazio. Azken hauei dagokienean, 4 inspeksiotan txostenean eragin garrantzitsua izan zezaketen arau-haustek aurkitu zituzten. Kalitate kontrolari dagokionez, berriz, ikuskaritza sozietateen prozeduretan hutsune garrantzitsuak topatu zituzten, esate baterako: kalitatearen kontrol sistemaren elementuen funtzionamendu egokiaz arduratuko diren pertsonen izendapen formala eta Exekuzio-Buruak edo bazkideen Zuzendaritza Kontseiluak sistemaren erantzukizuna onartzea; gardentasun txostenean eta ICAC-i

egindako adierazpenetan ikuskariaren sareari buruz Legeak zehaztutakoa behar bezala betetzea<sup>17</sup>; kalitatearen kontrola aplikatzeaz eta gainbegiratzeaz arduratuko dena pertsona desberdinak izatea; ikuskatzeaz gain eskaintako bestelako zerbitzuen dokumentazioa, independentziarentzat arriskutsuak diren ala ez zehaztu ahal izateko.

Halaber, aipatutako txostenean, lanen enkarguak onartzeko eta hauen jarraipena erabakitzerako garaian, arriskuaren ebaluazio egokia falta dela azpimarratu dute. Irizpide honen harira, azken urteotan hainbat ikerketa lan burutu dira ikuskariaren errotazioak eta independentziak ikuskaritza lanaren kalitatean duten eragina aztertuz.

## 7. Ikuskariaren independentzia galeraren faktore eragileak

Aurreko lerroetan aipatu bezala, ikuskaritzaren kalitatea definitzeko hainbat saiakera egin izan diren arren, oraindik ez dago orokorrean onartua izan den deskribapenik. Dena dela, ikuskatzailearen independentzia bere lanaren kalitatearen atributu garrantzitsu gisa aitortua izan da aspalditik (DeAngelo, 1981eko aipamena, Monterrey & Sánchez-ek, 2007an aipatua). Hainbat ikerketa bat datoz lanaren kalitatea ikuskariak ebidentzia nahikoa topatu ondoren, akatsak barne, errealitatea txosteneko iritzian islatzeko duen askatasunak finkatzen duela adieraztean (Biedma Lopez, 2009, Ruiz Barbadillo, Gomez Aguilar & Carrera Pena, 2006). Hau da, ikuskariak enpresaren informazioan akatsak topatuz gero, txostenean islatzen baditu, kalitatezko ikuskaritza burutu dela esan daiteke (Ruiz Barbadillo, Gomez Aguilar & Carrera Pena, 2006). Beraz, auditorearentzat lehiakortasuna eta independentziaz jardutea ezinbestekoak dira

---

<sup>17</sup> Ikuskariaren sarea osatzen duten pertsonak, oro har, ondorengoak dira: bazkideak, administratzaileak, administrazio organoko idazkariak, edo sare horren baitan dagoen entitate batean aginte orokorra duten pertsonak. Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 20.artikuluari adierazten den moduan, pertsona hauek ikuskatutako entitatearekiko bateraezintasun egoeran daudenean, ikuskariaren independentzia arriskuan dagoela kontsideratuko da.



kalitatezko ikuskaritza bat burutzeko (Ruiz-Barbadillo, Gómez Aguilar, De Fuentes Barberá & García-Benau, 2004).

Independentzia deskribatzerako garaian ere, ez dago orokorki onartutako definizio zehatzik; izan ere, faktore hau enpirikoki ikusezina da. Hori dela eta, independente izateaz gain, itxuraz ere ikuskaria objetiboa dela atzematea garrantzitsua da. Honen harira, bi independentzia mota daude: bata psikologikoa eta, bestea, ekonomikoa. Errealitatean, ikuskaria psikologikoki objetiboa izatea ezinezkoa dela esan ohi da. Izan ere, gogoan eduki behar da berari ordaintzeaz arduratuko dena epaitzen ari dela. Halaber, ikuskatuaren esku dago auditorea kontratatzea eta baita kaleratzea ere. Beraz, faktore hauek txosteneko iritzian eragina izan dezakete (Monterrey & Sánchez, 2007; Biedma López, 2009).

Txosteneko iritzia, funtsean, ikuskariaren eta bere bezeroaren arteko negoziazio prozesuaren emaitza da (Magee & Tsen, 1990eko aipamena, Biedma López-ek 2009an aipatua). Izan ere, iritzia igorri aurretik, ikuskaria bere bezeroarekin elkartzen da eta ikuskaritza lanaren emaitzak erakusten dizkio, egin beharreko zuzenketak proposatuz. Bezeroak badaki zuzenketa horiek ez burutzearen ondorioak txostenean islatuko direla eta, era berean, balorazioari buruzko bere iritzia eman dezake, akatsen inguruko azalpenak emanez. Hori dela eta, ikuskaritza negoziazio prozesu moduan har daiteke (Antle & Nalebuff, 1991ko aipamena, Biedma 2009an aipatua), non Urteko Kontuetan azaldu beharreko informazioa, ikuskariak txostenean bildu beharreko informazioa eta ondorioztatuko den iritzia finkatuko diren (Biedma, 2009).

Nieves Gómezen 2003ko ikerketa lanetik eratorrita: “negociazio prozesuaren baitan, bi faktore garrantzitsu kontuan hartu beharrekoak dira; batetik, enpresa kudeatzaileak daukan ezagutza maila kalitate zein kantitate aldetik desberdina da

ikuskatzaileak daukanarekiko, eta honek negoziazioaren garapenean eragina dauka. Bestetik, negoziatzaileek hirugarren pertsonen onerako jarduten badute ere (akziodunak, mailegu-emaileak, etab.), euren interes propioak ere kontuan hartzen dituzte”. Egoera honetan, Biedmaren (2009) arabera, alderdi bakoitzak bere ikuspuntuarekin bat datorren iritzia lor dezakeela jakinik, partaideen aldetik jarrera oportunistak agertzeko arriskua dago. Era berean, Gómezek (2003) ziurtatzen du, negoziatzaileen helburuak bete daitezen, parte-hartzaile bakoitzak negoziazio prozesuan burutuko duen presioak, azken akordio edo emaitzan eragina izan dezakeela<sup>18</sup>.

Lehen aipatu bezala, egoera batzuk ikuskariaren independentzia baldintzatu dezakete. Lan honen ikuspuntua kontuan harturik, ordainsariak, bestelako zerbitzuengatik kobrantzak, eta iraupen luzeko erlazioak aztertzea mugatuko naiz jarraian. Arrisku hauen aurrean, Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 15.artikuluak zehazten duen moduan, ikuskariak babes-neurriak hartu beharko ditu nahi eta nahiez, burututako analista lanek eta informazioaren fidagarritasunari buruz igorritako iritzia balioa eta sinesgarritasuna gal ez ditzaten<sup>19</sup>.

## 7.1. Dependentsia ekonomikoa

Adituek egindako hainbat ikerketa lanen arabera, bezero bakar batengandik jasotako ordainsari altuek, ikuskariaren objetibotasuna arriskuan jar dezakete (Biedma, 2009, Ruiz & Gómez, 2011). Ikuskariaren ordainsariak bezero gutxi batzuetan kontzentratuak egonez gero, bezero horrekiko dependentsia ekonomiko handia edukiko

---

<sup>18</sup> Enpresa bateko gerenteak kontabilitateko informazioak bere kudeaketa lana zalantzan jarriko duela pentsatzen badu, negoziazioan edukiko duen jarrera oso desberdina izango da gardentasunez jokatu nahiko balu edukiko lukeen portaterekin alderatuz (Gómez Aguilar, 2003).

<sup>19</sup> Informazioa baliagarria izango da garrantzitsua eta fidagarria denean. Batetik, erabiltzaileentzat garrantzitsua izango da enpresaren errealitatearen alderdi guztiak kontabilitate eta finantza informazioan kontuan hartu eta islatzen badira. Bestalde, fidagarria izango da finantza informazioan jasotzen diren baieztapenak enpresaren errealitate fisikoarekin bat datozenean (Gómez Aguilar, 2003).

du, ikuskatua den sozietate hori galtzeak auditoreari kalte handiak eragingo bailizkioke (DeAngelo, 1981b-ren aipamena, Biedma Lopez-ek 2009an aipatua); hori dela eta, ikuskariak bezero jakin bat galtzeagatik izango dituen galera potentzialak ikusirik, ikuskatua izan den enpresaren onerako jokabidea eduki dezake independentzia alde batera utzirik (Simunic-en, 1984ko aipamena, Biedma Lopez-ek 2009an aipatua)<sup>20</sup>.

Hipotesi hau kontuan harturik, Gobernuak gero eta neurri zorrotzagoak ezartzen ari da. Kontuen Ikuskaritzaren Legeak (24.2.artikuluak) gardentasuna bultzatze aldera, ikuskatzaileak urtero ICAC-i enpresa bakoitzarengandik jasotako ordainsarien berri ematera behartzen ditu, honako bereizketa hau eginez: ikuskaritza zerbitzuen diru-sariak eta bestelako zerbitzuen ordainsariak. Horrez gain, araudiak ordainsarien zenbatekoari muga zehatz bat ezarria dio: ikuskaritzako zerbitzuengatik eta bestelako zerbitzuengatik jasotako ordainsariek ezingo dute azken hiru urteetako ikuskatzailearen urteroko sarreraren ehuneko 30a gainditu (25.1 eta 25.2.art.). Interes Publikoko Entitateen kasuan, aldiz, muga hori ehuneko 15era jaisten da.

Lege berri hau indarrean sartzeke dagoenez, bere eraginkortasuna oraindik ezin dugu frogatu. Hala ere, Liburu Berdean egindako galdeketaren arabera, akademikoen iritziz finkatutako muga hau ez da nahikoa; euren aburuz, bezero batengandik jaso daitezkeen ordainsariek ez lukete ehuneko 10a gainditu beharko. Gainera, neurri hau ikuskaritza sozietateari aplikatzeaz gain, bertako bazkide eta bulegoei ere ezarri beharko litzaiekela uste dute (Fernández, Villanueva & Mareque, 2013).

---

<sup>20</sup> Kontuan izan behar da gaur egungo legealdiaren arabera ikuskaritza enpresaren errotazioa ez dela derrigorrezkoa; sinatzailearena, ordea, bai. Beraz, enpresa bateko Ikuskaritza Batzordearen esku dago auditoria sozietate baten kontratazioa eta baita kaleratzea ere (Biedma, 2009).

Espainiatik kanpo ere independentzia bultzatu asmoz neurriak hartu izan dira. Honen adibide da Estatu Batuetako 2002ko Sarbanes-Oxley Lege entzutetsua. Bertan hartutako neurriek, batik bat bezeroen barne kontrolaren erregulazioak, ordea, kontrako eragina izan dute, harrezkero ordainsarien igoera oso nabarmena izan baita. Igoera honen eragilea, aipatutako Legearen ondorioz ikuskaritza lanaren zama eta ardura areagotu izana dela ziurtatzen dute Monterrey eta Sánchez ikerlariek (2007). Esate baterako, PricewaterhouseCoopers multinazionalak, 2004ean, % 134ko hazkundera izan zuen Estatu Batuetako ikuskaritza zerbitzuengatik jasotako ordainsarien fakturazioan (Parker-en 2005eko aipamena, Monterrey & Sánchez-ek, 2007an aipatua).

Ikuskaritza sozietateen tamainaren harira, Europar Batasunak 1996an argitaraturiko *Marc* txostenean, hainbat ikerketa aztertu ondoren honakoa ondorioztatu zuten: sozietate handiek txikiek baino interes gatazkarako arrisku gutxiago dutela, azken hauen bezero kopurua murriztagoa baita. Hainbat autorek, alabaina, bezero handiek ikuskarrien independentzia ekonomikoa arriskuan jar dezaketean moduan, kontrako eragina ere izan dezaketela defendatzen dute. Izan ere, euren tamaina dela eta ikuskariek lana gaizki burutuz gero, euren izen ona gal dezakete; beraz, hori gerta ez dadin, akatsekiko onarpen maila baxuagoa eduki ohi dute, lanaren kalitatea areagotuz (Reynolds & Francis, 2001 eta Beasley et al., 2000-ko aipamenak, Monterrey eta Sánchek aipatua, 2007).

Bestalde, Marc txostenaren (1996) arabera, enpresa handiek ikuskaritza sozietate handiak kontratatzeke joera omen dute, hauen gaitasun eta teknikek kalitate hobegoko ikuskaritza bermatuko dietelakoan. Ondorioz, sozietate handien eta txikien hazkundera proportzioan joango dela dio txostenak.

Hipotesi honen harira, Monterrey eta Sánchezek (2007) buruturiko azterketan enpresa handiagoa den heinean ordainsariak proportzioan hazten direla diote. Ikuskarrien ordainsariak lanaren konplexutasunaren eta arrisku mailaren arabera diren arren, beste hainbat faktore eragile barneratzen dituzte prezioa finkatzerako garaian, hala nola: ikuskatutako sozietatearen tamaina, ikuskari mota, eta fusio, erosketa edo burtsara irteteko eragiketen existentzia. Izan ere, azken eragiketa hauen ondorioz, kontsultoretza zerbitzu gehigarriak behar izaten ohi dira.

Horrez gain, ikerketa berean, lau ikuskaritza sozietate handienek, primak kobratu ohi dituztela ziurtatzen da<sup>21</sup>. Modu honetan, sozietate txikienetan ikuskaritza zerbitzuengatik jasotako ordainsariak askoz ere murriztagoak direla azpimarratzen dute; aholkularitza zerbitzuengatik jasotako ordainsarietan, aldiz, ez dute alde nabarmenik aurkitu. Dena den, gaur egungo iruzur kasuek argi utzi dute ordainsari altuek eragindako independentzia galerak ez diela enpresa txiki eta ertainei soilik eragiten<sup>22</sup>; beraz, teoriatik haratago, tamainaren eta dependentzia ekonomikoaren arriskuaren arteko erlazio negatiboa zalantzarria da.

Ikuskaritza sozietatearen eta bere bezeroen artean dependentzia ekonomikoaren existentziaren zantzurik ba ote dagoen frogatze aldera, ikerlariak honako kalkulu hau

---

<sup>21</sup> Monterrey eta Sánchezek 2007an argitaraturiko ikerketa batean, ikuskaritza enpresa handiek akatsen bat burutuz gero, gizartean kalte larriagoak jasango dituztela defendatzen dute, ospearen galerak sozietate handietan txikietan baino eragin handiagoa daukala ziurtatzen baitute. Hori dela eta, galera hori konpentsatzeko moduko ordainsari altuak finkatzen dituzte (2007; 86).

<sup>22</sup> Gowex wifi konpainiaren kasuan, adibidez, Jenaro García, garai hartako Kontseiluko ordezkariak, hamar urtez dokumentuak eta kontabilitatea faltsutu zituztela onartu zuen 2014.urtean. Enpresa hau ikuskatzeaz M&Ako bazkide zen Jose Antonio Diaz Villanueva arduratzen zen; honek onartu zuen 27.000 euro kobratuz hasi zela, eta 2013an, hau da, iruzurra azaleratu baino urtebete lehenago, zifra hori 300.000 eurotara igo zela. Azkenean, Gotham City Research firma estatubatuarrak azaleratu zuen iruzurra.

Enpresa handiei dagokienez, mundu mailan adibide entzutetsuena KPMGk FIFARI egindako ikuskaritza dela esan daiteke, non 150 milioi eurotako eroskeria ez zuen azaleratu. Bestalde, ezaguna da Deloitte Abengoari buruturiko ikuskaritza; izan ere, multinazionalak ez zuen txostenean ohartarazi Abengoak funtzionamenduan jarraitzeko zituen zailtasunetaz, azken hau 9.000 milioi euroko zor finantzarioa osatzera iritsi zen arte. Azpimarragarria da ikuskaria 2010etik 2013ra bitartean 12,5 milioi euro kobratzetik 2014ean 16,1 milioi euro kobratzera pasa izana.

burutzen dute: ikuskatutako entitateari eskainitako zerbitzu guztiengatik ordainsariak auditoria sozietatearen urteko fakturazioan duten proportzioa. Monterrey eta Sánchezek 2007an metodo hau aplikatu zuten euren ikerketaren emaitzak lortzeko, non Espainia mailan edozein kasutan ere bi entitateen artean dependentzia ekonomiko esanguratsurik ez zegoela ondorioztatu zuten<sup>23</sup>. Halaber, faktore ekonomikoak kontabilitatearen kalitatean eraginik ez duela ondorioztatu zuten euren lanean.

Dependentzia ekonomikoa jorrazteko, baina, bi ikuspuntu desberdin daude daude; izan ere, ohiz kanpoko ordainsarien igoera zein jaitsierek sorrarazi dezakete bezeroarekiko mendekotasuna. International Accounting Bulletin aldizkariak 2014an buruturiko inkesta batean, sektoreko adituen ehuneko 64ak azken hiru urteetan etengabeko prezioen beherakada jasan izana aitortu zuten. Halaber, profesional batzuk bezeroa mantendu ahal izateko estrategia gisa prezioak jaitsi ohi zituztela ziurtatzen zuten, neurri honek epe luzean kalitatea murriztea eragin dezakeelarik (Adela Vila, 2015; 17-19). Ikerketetan, ordea, ikuspuntu hau ez da kontuan hartzen. Hain zuzen ere, aurretiaz aipatutako zatikian (bezero batengandik jasotako ordainsariak ikuskariaren urteko fakturazioan duten proportzioa, hain justu ere), emaitza zenbat eta handiagoa izan, orduan eta mendekotasun handiagoa dagoela suposatzen da. Ondorioz, prezioen beherakada estrategia gisa erabiltzen denean ez litzateke dependentzia moduan kontuan hartuko.

---

<sup>23</sup> Ikerketaren oinarritzat lau multinazionalak hartuz, honako emaitza hauek lortu zituzten: Deloitte & Touch-en bezero nagusiak, hau da, Telefonikak, fakturazio guztiaren %6,20a suposatu zuen 2003an; KPMGrentzat Inditex-ek urteko ordainsarien %1,97a irudikatu zuen; Ernst&Young-en kasuan, aldiz, bezero garrantzitsuenak (Sacyr Vallehermoso-k) fakturazioaren %0,91 osatu zuen; eta azkenik, Ferrovialek PricewaterhouseCoopersen fakturazioaren %1,52a ordezkatu zuen. Beraz, aurretik aipatu bezala, ez zen dependentzia ekonomikoaren zantzu esanguratsurik topatu.

## 7.2. Bestelako zerbitzu ematea

Egoera jakin batzuetan, ikuskaritza enpresek euren oinarrizko zerbitzuez gain bestelako zerbitzu mota batzuk eskaini ohi dituzte. Ikerketen arabera, ikuskariek euren lanaren oinarri den enpresarekin hainbat urtetako erlazioa dutenean, bezeroarekiko duten ezagutza aprobetxatzen dute ohiko zerbitzuez gain bestelako zerbitzu batzuk eskaintzeko. Horrez gain, fusio, erosketa, burtsara irtete edo kapital zabalkuntza batean murgilduta dauden enpresei euren ikuskariek aldi berean aholkularitza zerbitzuak eskaini diezazkiekete, bezeroarekiko dependentzia ekonomikoa areagotuz. Era berean, alde onak azpimarratze aldera, ezagutzaren probetxuak sorturiko eskala ekonomiek, ikuskaritzaren merkatuko lehiakortasuna islatzen du (Monterrey & Sánchez, 2007). Abantailen eta desabantailen arteko balantzeari dagokionez, ikuskaritzari buruzko literaturan, zerbitzu gehigarriak eskaintzearen baitan eztabaida handiak sortu izan dira, egundo adostasunik bilatu ez delarik.

Bi ikuspuntu desberdin daude prestazio osagarriak eskaintzearen inguruan; batetik, Kontuen Ikuskaritzari buruzko Lege berriak, 16 eta 39.artikuluetan, zerbitzu gehigarri hauek inoiz baino zorrotzago mugatu ditu, IPEn kasuan hamaika bateraezintasun zehaztuz. Erregulazio berriaren bitartez, Gobernuaren asmoa independentzia sendotzea eta azkenaldiko iruzur kasuak ekiditea izan da. Hala ere, aipatzekoa da neurri hauek presaka eta sektoreko kideen nahiz oposizioko parlamentarien erabateko adostasunik gabe onartuak izan zirela, profesionalek aurkeztutako 150 hobekuntza proposamen baino gehiagori jaramonik egin gabe.

José María Bové, HLB Bové Monteroy Bazkideen presidentea, Lege berriaren hainbat alorreko desadostasuna adierazi arren, zerbitzu gehigarrien mugapena ikuskaritza jarduerarentzat mesedegarria izango dela irizten du. Bovéren esanetan,

bestelako prestazio batzuen debekuak kontuen ikuskaritzari balioa eransten dio; izan ere, ikuskarien lanaren oinarri bakarra bihurtuko da, beste zerbitzuen eraginik jasan gabe. Ondorioz, ikuskaritza oinarrizko zerbitzu bakarra izanik, ikuskariaren independentzia areagotu egingo dela ziurtatzen du adituak.

Hari beretik jarraiki, Monterrey & Sánchezek (2007; 125) independentzia zein ikuskaritza lanaren kalitatea bermatzeko neurririk egokiena zerbitzu gehigarri oro debekatu, epe laburreko kontratuak burutu eta ikuskaria berriz izendatua izateko aukera deuseztatuko dituen erregulazio eredu berri bat ezartzea litzatekeela irizten dute. Erabaki honetatik eratorriko liratekeen arazoak, ordea, abantailak baina garrantzitsuagoak direla ziurtatzean bat datoz ikerlariak. Izan ere, bezeroarekiko ezagutza faltagatik burututako akatsak areagotuko lirateke, eta hasierako kostuak estaltzeko prezio oso altuak ezarri beharko lirateke. Horrez gain, merkatuko lehiakortasuna desagertu egingo litzateke; honen eraginez, ikuskaria ez litzateke bere izen ona galtzeko arrisku hipotetikoagatik arduratua egongo<sup>24</sup>. Modu honetan, akatsekiko onarpena handituko litzateke, ikuskaritzaren kalitatea murriztuz.

Zerbitzu gehigarriak eskaintzeko eskubidea murriztearen aurkariak, ezarritako mugak gehiegizkoak direla argudiatzen dute (Ekonomisten Kontseilu Orokorra, 2015; Gregorio Labatut, 2016). Ekonomisten Kontseilu Orokorrak REA+REGArekin batera 2015eko uztailean igorritako ohar batean, urte berean onartutako Legean zehaztutako

---

<sup>24</sup> Aipatu merkatu lehiakor batean ikuskariaren izen ona ezinbestekoa dela bezero leialak lortu ahal izateko. Honen jakitun izanik, ikuskariek akatsekiko onarpena murrizten dute, ospe ona mantentzeari dagokion garrantzia emanez. Ondorioz, erreputazioa sostengatzeko kezka independentzia babesteko mekanismorik egokiena dela irizten dute hainbat ikerlarik (Reynolds & Francis-en 2001eko aipamena, Monterrey & Sánchezek aipatua, 2007).



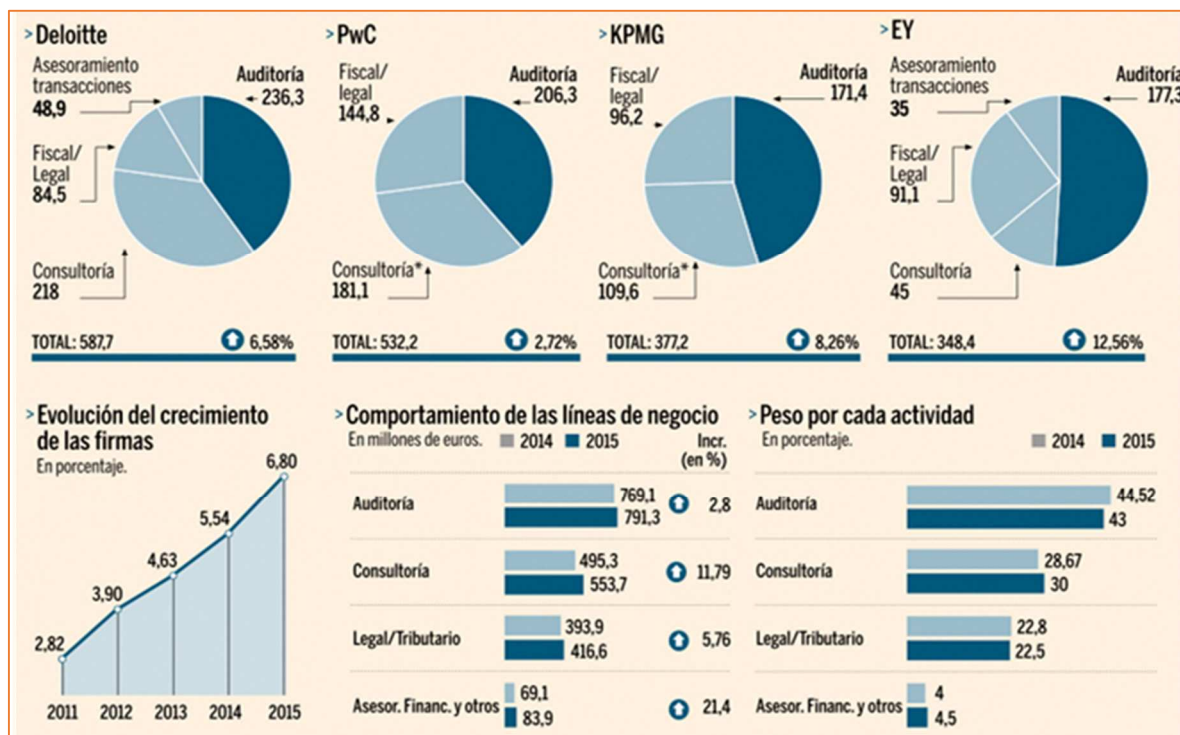
debeku eta bateraezintasun egoeren hedapen zabalak araudiaren betekizuna zailtzen duela, eta, are gehiago, Europarekiko lehia desabantaila sorrarazten duela adierazten du.

Arruñadak (1999) ikuskariek beste zerbitzu batzuk eskaintzeak profesionalen gaitasun teknikoa areagotzen duela, kostu totalak murrizten dituela eta merkatuan lehiakortasuna handitzen duela defendatzen du. Aditu honen iritziz, prestazio gehigarriek ez dute profesionalaren independentzia baldintzatzen, beti ere Legeak ezarritako babesneurriak eraginkorrak direnean. Halaber, gai honi buruzko literatura enpirikoak ikuskaritzako eta aholkularitzako ordainsariak aldi berean zehazten direla ziurtatzen du, auditoria zerbitzuan lortutako ezagutzak gainontzeko zerbitzuetan aplika daitezkeelarik. Modu honetan, alde batetik merkatua lehiakorra dela baieztatu daiteke eta, bestetik, lortutako eskala ekonomiek prezio baxuagoa finkatzea ahalbidetzen dute (Monterrey & Sánchez, 2007; 128-129).

Independentziari buruzko lehen ikerketak 1978.urtean hasi ziren, SEC iparramerikarrak ikuskariek ordainsariak ezagutzera ematera behartu zituenean. Garai hartan egindako ikerketa enpirikoek ez zuten zerbitzu gehigarrien eta objetibotasunaren galeraren arteko loturarik aurkitu (Monterrey & Sánchez, 2007; 129). Bestalde, aholkularitzak eta bestelako prestazioek kontabilitatearen kalitatearengan eraginik ez dutela ziurtatzen dute Monterrey eta Sánchek 2007an buruturiko ikerketa batean.

Aldeko zein aurkako iritziak iritzi, Expansión aldizkariak 2016ko apirilean argitaraturiko estatistiken arabera, 2014 eta 2015.urteko datuei erreparatu, *Big Four* osatzen duten sozietate multinazionalen kasuan, ikuskaritza jarduerak indarra galdu du, kontsultoretza eta aholkularitza lanek garrantzia hartu duten bitartean.

Taula 1: Zerbitzu banaketa *Big Four* enpresen artean



### Iturria: Expansión

Grafika honen harira, lau ikuskaritza sozietate handienek, euren zerbitzu eskaintza zabaltzearen ondorioz, sektore ezberdinetan bezero-kuota altuak bereganatu dituzte. Esate baterako, 2014ko datuak kontuan hartuz, nazio mailako finantza jardueren eta aseguruaren sektorearen %80-a, *Big Four* sozietate entzutetsuen esku zegoen. Modu honetan, aipatutako ikuskaritza sozietateek, jatorrizko sektorean –hau da, ikuskaritza sektorean- baino merkatu kuota altuagoa lortu zuten zerbitzu berriei esker barneratu ziren sektoreetan. Izan ere, urte bereko datuei erreparaturaz, lau handienek, Espainia mailako ikuskaritza sektorearen %37.30a eskuratu zuten guztira. Lauen artean, Deloitte gailendu zen %13.80-ko merkatu-kuotarekin. Honi PwC-k jarraitu zion, %9.9-arekin, eta azkenik, KPMG eta Deloitte-k, bakoitzak bezeroen %6.8-a bereganatu zuten.

### 7.3. Harremanaren iraupena

Kontratuaren iraupenak objetibotasunaren galeran eta lanaren kalitatean duen eragina eztabaidagai izan da urteetan zehar. Gizarteak oraindik ere zatitua jarraitzen duen

bitartean, Espainiako Gobernuak errotazioen inguruko erregulazioan hainbat aldaketa gauzatu ditu.

2016ko ekainaren 17an indarrean sartuko den Kontuen Ikuskaritzaren Legeak, kontratuaren iraupena gutxienez hiru eta gehienez bederatzi urtekoa izango dela zehazten du. Behin epe hori igarotakoan, bi alderdien adostasunarekin hitzarmena beste hiru urtez luza daiteke era mugagabeen.

Oraintsu onartua izan den Lege honek, ordea, berrikuntza gisa Interes Publikoko Entitateak eta gainontzekoak bereizten ditu. Modu honetan, IPEentzat bezeroekiko hitzarmena gutxienez hiru eta gehienez hamar urtekoa izango da, luzapenak barne. Epealdi hori bete ostean kontratua berri nahi izanez gero –gehienez lau urtez-, lehendik jardun den ikuskari berdinez gain, auditoria sozietate berri bat kontratatu beharko da lana biek batera burutu ahal izateko. Entitate mota honetan, gainera, kontratuaren hasieratik bost urte igaro ostean derrigorrezkoa izango da ikuskaritza lanaren arduradunen aldaketa<sup>25</sup>.

### 7.3.1. Legearen aplikaziorako trantsizio epealdia

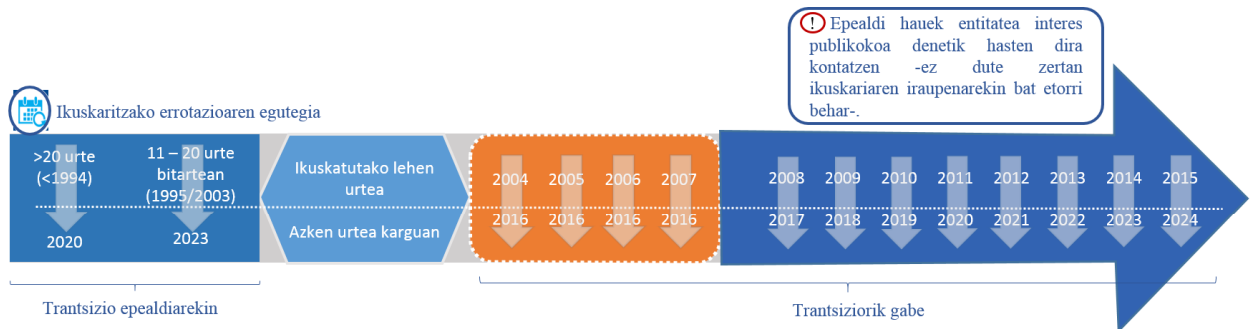
Legearen aplikaziorako ezarritako moldaketa epealdiak kezka sortu du profesionalengan. Izan ere, ikuskari berarekin hamar urtetik gora daramatzaten sozietateek 2016an ez dute ikuskariz aldatu beharko. Jarraian taulan adierazten den moduan, 10 urte baino gehiago eta 20 baino gutxiagoko iraupena duten kontratuak 2023an indargabetuko dira, eta 20 urtetik gorako hitzarmenak dituzten sozietateek, aldiz, 2020an aplikatu beharko dute Lege berriak finkatutako errotazioa. Neurri honen ezarpenerako, ikuskatutako sozietatea interes publikokoa denetik zenbatzen hasita

---

<sup>25</sup> Egungo Legedian, lanaren arduradunen errotazioa aipatzen da, eta ez sinatzailearena soilik, orain artean bezala. Beraz, aldaketa burutu behar duten profesional kopurua zabalagoa da.

kalkulatuko da ikuskariaren iraupena bertan. Aitzitik, bi epealdiek –profesionalak entitate horretan ikuskaritza lanak burutu dituen urte kopuruak eta sozietate hori interes publikokoa bihurtu zenetik igarotako denborak, alegia- ez dute zertan berdinak izan behar (KPMG, 2015).

Grafikoa 2: Legearen aplikaziorako trantsizio epealdia



Iturria: KPMG.

Trantsizio epealdi honen eraginez, jarraian ageri den taulan ikus daitekeen moduan, Ibex-en kotizatzen duten hogeitaz hamar sozietatek ikuskariz aldatu beharko dute epeertainean. Hauetatik hamabostek, hain zuzen ere, 2020an burutu beharko dute aldaketa. Aipagarria da Santander Bankuak jada ikuskariz aldatu duela, hogeita bost urteren ondoren Deloitte ikuskaritzarekin zuen kontratua deuseztatuz; 2018ra bitartean, PricewaterhouseCoopers (aurrerantzean, PwC) izango da lan hori burutuko duena (El economista, 2015, El País, 2015) .

Taula 2: Ibex 35-eko sozietateen ikuskarien merkatuaren banaketa.

		AUDITORA	INICIO	AÑOS QUE LLEVAN AUDITANDO	
	Acciona	Deloitte	1990		25*
	ACS	Deloitte	1990		25*
	Banco Santander	Deloitte	1990		25**
	BBVA	Deloitte	1990		25*
	CaixaBank	Deloitte	1990		25*
	OHL	Deloitte	1990		25*
	Repsol	Deloitte	1990		25*
	FCC	Deloitte	1991		24
	Amadeus	Deloitte	1999		16
	Enagás	Deloitte	2004		11
	Bankinter	Deloitte	2006		9
	Arcelor Mittal	Deloitte	2007		8
	Ferroviario	Deloitte	2010		5
	Abengoa	Deloitte	2012		3
	Abertis	Deloitte	2012		3
	Inditex	Deloitte	2013		2
	Banco Popular	PWC	1990		25*
	Banco Sabadell	PWC	1990		25*
	Gas Natural	PWC	1990		25*
	Técnicas Reunidas	PWC	1990		25*
	Aena	PWC	2011		4
	Grifols	KPMG	1990		25*
	Dia	KPMG	1992		23
	Indra	KPMG	1992		23
	Acerinox	KPMG	2004		11
	Red Eléctrica	KPMG	2013		2
	Mapfre	KPMG	2015		-
	Sacyr	EY	2003		12
	Telefónica	EY	2005		10
	Iberdrola	EY	2006		9
	Mediaset	EY	2008		7
	Endesa	EY	2011		4
	IAG	EY	2011		4
	Bankia	EY	2013		2
	Gamesa	EY	2014		1

(\*) Es el primer año que la CNMV recoge estos datos, con lo cual la fecha de primer auditoría puede ser muy anterior. (\*\*) Desde el ejercicio de 2016, será auditada por PwC.

### Iturria: El Economista, CNMVko datuetan oinarrituta.

Ildo beretik jarraituz, 2015eko maiatzean hainbat aldizkari entzutetsuk moldaketa tarte honen aurrean kezka azaldu zuten; batetik, Gobernuaren erabaki honek sektoreko sozietate batzuk lehiatik at utziko zituelako eta, bestetik, multinazionalen hazkundeare gehiago bultzatuko zuelako. Adituak bat datoz neurri honen onuradun nagusia Deloitte izango dela ziurtatzerako orduan, aplikazio epealdi honi esker bere bezero kopuru altua mantendu baitezake. PwC multinazionalak azken honek baino iraupen luzeagoko hitzarmenak baditu ere, bezero kopurua ez da Deloittearekin alderagarria. Bien konparaketa burutze aldera, Deloitte eta PwC-k, Ibex 35ean kotizatzen duten enpresetatik 16 eta 5 kontu dituzte euren lanaren oinarrian, hurrenez hurren. Galtzaile

nagusia, aldiz, Ernst & Young ikuskaritza sozietatea –azken hau ere, aurreko bien gisan *Big Four*-eko kidea- izango litzateke. Izan ere, 2017a baino lehen Telefonica eta Iberdrolarekin dituen kontratuak deuseztatu beharko ditu, urteroko sarrerak 35 milioi eurotan murriztuz (El economista, 2015, Reason Why, 2015).

Ikuskaritzako XXII. Kontseilu Nazionalean –hain zuzen ere, 2014ko urriaren 6 eta 7an Palma de Mallorcan ospaturikoa-, sektoreko profesionalek iraupen laburreneko kontratu erlazioei araudia aplikatzeko trantsizio epea 5 urtez luzatzea komenigarria izango litzatekeela aldarrikatu zuten. Izan ere, modu honetan ikuskari aldaketa oro 2020 eta 2023 bitartean gauzatuko litzateke, sektorearen konzentrazioa murriztea lortuz. Hala ere, azkenean Gobernuak adierazpen hauei eta sektoreko kideek ezarritako beste 150 hobekuntza proposamenei ez zien jaramonik egin (Reason Why, 2015).

### 7.3.2. Errotazioak merkatuen konzentrazioan duen eragina

Aurreko lerroetan aipaturiko merkatuen konzentrazioaren harira, 2013ko otsailean Lehiakortasun Batzordeak hainbat neurri proposatu zituen sektorearen egitura aldatzeko asmoz. Horien artean, *Big Four*-ek merkatuan duen boterea apaldu eta lehia perfektua bultzatze aldera, ikuskarien errotazioa proposatu zuen (Rodríguez & Ruiz). Aitzitik, Caso, Martínez eta Ríok 2011n buruturiko ikerketa batean, aztergai izan zituzten azken urteetan (1995-2008) eman ziren ikuskari aldaketen gehiengo nagusia, multinazionalen artean gauzatu zela ondorioztatu zuten. Hau da, bezeroak ikuskariz aldatu beharrean daudenean, etengabe lau handietako batengana jotzen dutela baieztatu zuten<sup>26</sup>. Era honetan, handienen arteko merkatuen banaketa izango da aldatuko den faktore bakarra, baina errotazioak ez du konzentrazio maila altuarengan eragingo.

---

<sup>26</sup> Egoera honen aurrean, Europar Batzordeak, 2010. urtean, Europa mailan kalitate ziurtagiri bat sortzea proposatu zuen, non ikuskaritza sozietate orok, kotizatzen duten enpresa handietan ikuskaritza lanak burutzeko ahalmena duela ziurtatuko den (Política de auditoría: lecciones de la crisis, 2010).

Halaber, ikerketa berean Casok, Martínezek eta Ríok boteretsuen kompetenziaren esku ikuskari aldaketa gutxi batzuk bakarrik daudela ziurtatu zuten<sup>27</sup>.

### 7.3.3. Errotazioa independentzia bermatzeko neurri gisa

Lehiakortasuna eta sektorearen mugikortasuna bultzatzeko neurri gisa ez ezik, derrigorrezko errotazioa independentzia bermatzeko neurri moduan ere kontsideratua izan da Gobernuaren aldetik. 2010.urtean Europar Parlamentuak onarturiko *Política de auditoría: lecciones de la crisis* txostenean, ikuskaritza sozietate eta bezeroaren arteko iraupen luzeko erlazioak profesionalaren inpartzialtasuna arriskuan jartzen duela baieztatzen da. Halaber, bazkide nagusien aldaketa erregularri burutu arren, ikuskaritza enpresa aldatu ezean bezeroarekiko gertutasuna mantentzen dela adierazten da. Ondorioz, Komisioak, bazkideen errotazioa nahikoa ez izanik, epealdi jakin baten ondoren auditoria firma desberdin bat kontratatze beharra aurreikusten du.

### 7.3.4. Errotazioa eta kalitatea

2006an argitaraturiko ikerketa batean, erregulatuak, errotazioaren bitartez, sektoreko profesionalen independentzia bermatzeaz gain, buruturiko lanaren kalitatea ziurtatzeaz arduratu beharko lirakekeela adierazten dute ikertzaileek. Hain zuzen ere, honako faktore hauek kalitatea arriskuan jar dezaketela onartzen dute: ikuskatutako entitateetako zuzendariak euren borondatez ikuskaria kaleratzeko duten askatasuna, auditoreak bezeroarekiko duen gehiegizko dependentzia ekonomikoa, edota kontratuaren iraupena. Azken honi dagokionez, Ruiz, Gómez eta Carrerak buruturiko azterketan,

---

<sup>27</sup> Arazoaren ildotik jarraituz, azken urteotan, hainbat bezerok, auditoria kontratu berriak sinatzerako garaian, ikuskaritza sozietate gutxi batzuek soilik eskura ditzaketan baldintzak finkatu izan dituzte; hala nola, RTVE, Loterías del Estado, IFEMA, Kirol Kontseilu Orokorra, eta Madrilgo Complutense Unibertsitateak. Azken honen kasuan, esate baterako, azken hiru urteetatik bitan Espainian buruturiko ikuskaritza lanengatik gutxienez 60 milioi euro fakturatu izana eta 500 milioi euro edo gehiagoko negozio zifra zuten enpresak ikuskatu izana eskatzen zuen klausula bat barneratu zuen (ICJCEko Buletina, 2013). Hori dela eta, Kontuen Ikuskaritzaren Lege berriko 22.4.artikuluak konkurrentzia librea mugatzen duten praktika hauen debekua barneratzen da.

lehendabiziko urteetan kalitatea hobetzen joaten dela eta iraupen luzeko kontratuetan mantendu egin ohi dela ondorioztatu zuten.

Hasierako kalitate baxuagoa bezeroarekiko ezagupen maila eskasari egozten diote ikerlariak (Ruiz, Gómez & Carrera, 2006); izan ere, arrazoi hau dela medio, kompetentzia tekniko nahikoa eduki arren, akatsak burutu daitezke (Monterrey & Sánchez, 2007). Ondorioz, Espainiaren kasuan, ez dirudi errotazioa beharrezkoa denik; baina, kalitate optimoa eskuratu ahal izateko, hitzarmenen gutxieneko iraupena zehaztea komeni litzateke –gaur egungo Legediak finkatzen duen moduan-. Modu honetan, profesionalak bezeroaren ezagutza hobea izango dute, akatsak egiteko probabilitatea murriztuz (Ruiz, Gómez & Carrera, 2006).

Bestalde, ikuskariz aldatzeko askatasunak lanaren kalitatea arriskuan jar dezakeela aipatzen dute adituek. Gaur egun, Kontuen Ikuskaritzako Legearen 22.2.artikuluari zehazten den moduan, bi alderdien arteko kontratua ezingo da epea baino lehen baliogabetu tartean bidezko kausarik izan ezean. Arrazoizko kausa hauek, ordea, ez dira zehazki zerrendatzen. Legeak, tratamendu kontableei edota ikuskaritza prozedurei buruzko iritzi desberdintasunak ez direla kontratua epea baino lehen deuseztatzeko argudio nahikoak aipatzen du soilik. Zehazpen falta honen ondorioz, praktikan, aldaketak burutzeko justifikazio desberdinak erabiltzen dira; hala nola, enpresaren hazkundearen ondorioz gaitasun tekniko hobea duen ikuskaria hautatu nahi delako, akziodunen aldaketa bat gauzatu delako, edo matrizeak bere filial guztiek ikuskari berdina edukitzea erabaki duelako. Azken kasu honen adibide gisa, Hidrocantábrico filialak PwC utzi eta KPMGrentatik aldatu behar izan zuen 2005.urtean, eskala ekonomiak lortu ahal izateko (Gómez Aguilar, 2003).



Borondatezko aldaketan mugapena eragingo duen erregulazio baten beharraren aurrean, Europar Batzordeak 2010.urtean, *Política de auditoría: lecciones de la crisis* izenburupean argitaraturiko txostenean, proposamen bat egin zuen: ikuskarien izendapena, ordainsaria eta kontratuaren iraupena enpresa bera ez den hirugarren baten ardura izatea (esate baterako, autoritate erregulatzaileraren bat). Espainian eredu hau oraindik ez da aplikatu, baina bai Alemaniako kooperatiba eta aurrezki kutxetan.

#### 7.3.5. Borondatezko errotazioa

Ikuskari aldaketa orok ikuskatutako enpresarentzat kostu garrantzitsu bat suposatzen duela kontuan hartu behar da errotazioa burutzerako garaian. Kostu hauek, ikuskatu beharreko enpresaren bolumenaren arabera izan ohi dira, hein handi batean lana garatu ahal izateko behar den ordu kopuruak finkatzen baitu prezioa (AOB auditores, 2015). Hori dela eta, hasierako kostuak altuak izan ohi dira; hau da, bezeroaren ezagutzan inbertitutako denborarekiko proportzionalak (Monterrey & Sánchez, 2007).

Etengabe ikuskariz aldatzeak dakartzan kostuen jakitun izanik, U.S. General Accounting Office-ek (aurrerantzean, GAO) derrigorrezko errotazioa ez dela neurri efizientea deritzo. Izan ere, profesionalen aldaketak sortzen dituen kostuak eta bezeroarekiko lortutako ezagutzaren galerak, neurri honek dakartzan abantailei gailentzen zaizkie (Ruiz, Gómez & Carrera, 2006).

Hala eta guztiz ere, kostu altuek ez dute sozietateek euren borondatez ikuskariz aldatzea eragozten. Enpresaren nahia betez errotazioa burutzeko arrazoiak, sozietatearen egoeraren arabera izan ohi dira. Modu honetan, enpresa batean gauzatzen diren eragiketen konplexutasun areagotzen bada, ikuskari espezializatu bat beharko du (Williams, 1998ko aipamena, Gómez, 2003-n aipatua). Aldiz, sozietate batek finantza arazoak edukiz gero, aldaketaren arrazoiak era askotarikoak izan daitezke. Era honetan,

helburua informazioa estaltzea izanez gero, kalitate baxuagoko ikuskari bat kontratatuko du (Schwartz & Menon, 1985.eko aipamena, Gómez, 2003-n aipatua). Bestalde, helburua inbertitzaileei konfidantza transmititzea baldin bada, ospe oneko ikuskaritza sozietate bat kontratatuko da. Aitzitik, enpresa batek kostuak murrizteko beharra edukiz gero, ordainsari baxuagoak kobratuko dizkion ikuskari bati zuzenduko zaio. Kasu honetan, merkatuak, kalitate baxuagoko ikuskaritza lortzeko helburuz burututako aldaketa izan dela ulertzeko arriskua dago (Deis & Giroux-en, 1996ko aipamena, Gómez, 2003-n aipatua). Nolanahi ere, ikuskari aldaketa, orain artean lan hori burutu duen profesionalak betetzen ez duen ezaugarriren bat bilatzeko asmoarekin burutzen dela ondorioztatzen du Gómezek bere ikerketa lanean.

Azken urteotan, Espainia mailan, ikuskari aldaketen kausaren harira hainbat ikerketa burutu dira. Hauen artean, nabarmentzekoak dira Gómez eta Ruiz (2000), Sánchez (2003) eta Biedmaren (2009) lanak.

Lehendabiziko lanari dagokionez, oro har, txosteneko iritziaren eta ikuskari aldaketaren arteko erlazioa aztertzen da bertan, 753 enpresa oinarritzat harturik. Aipatzekoa da, 387 enpresek, iritzi garbia jaso ez arren, ez dutela ikuskariz aldatzen. Aldiz, 105 sozietatek, salbuespendun iritzia jaso ondorengo ekitaldiren batean aldaketa burutzea erabakitzen dute. Azterturiko epealdian, salbuespendun iritzia jasotzeak, ikuskariz aldatzeak baino kostu handiagoa dakarrela kontuan izanik, buruturiko aldaketak jokabide estrategikoak izan direla azaltzen dute egileek, helburu nagusia ondorengo ekitaldietan iritzia hobetzea delarik.

Ikerlariak, lan berean, aldaketen zergatia ikertzen dute<sup>28</sup>. Horretarako, kalitatea baldintzatzen duten faktore batzuk hartzen dira kontuan, hala nola: ikuskaritza sozietatearen espezializazioa<sup>29</sup>, izen ona, tamaina, eta akatsak iritzian islatzeko duten joera. Lortutako emaitzen artean, enpresek, salbuespandun iritzia jaso ondoren, tamaina txikiagoko eta onarpen maila handiagoko ikuskariengana zuzendu ohi direla egiaztatu zuten. Aldiz, sozietate orok, markako ikuskaritza sozietate bat mantendu ohi du aldaketaren ostean. Bestalde, aipatzekoa da iritzi garbia jaso ez duten enpresen %53ak gutxiago espezializatua dagoen ikuskari batengana jotzen duela. Modu honetan, ezagutza maila baxuagoa duen ikuskari bati zuzentzearen xedea, aurkako iritziak jasotzeko probabilitatea murriztea izan daitekeela argudiatzen dute Gómez eta Ruizek (2000). Hain zuzen ere, espezializazio maila baxuagoa duen ikuskaritza sozietate bat hautatu zuten enpresen %42ak, aldaketari esker, jasotako iritzia hobetzea lortu zuela egiaztatu zen azterlanean; ezaguera maila areagotu zutenen artean, ostera, %27ak soilik eskuratu zuen hobekuntzarako joera. Dena den, egileek, iritzien hobekuntza honen eragilea, espezializazio mailaz gain, aztertutako epealdian enpresek aurkeztutako kontabilitate informazioaren kalitatearen hobekuntza izan daitekeela azaltzen dute.

Ildo beretik jarraituz, Sánchezek 2003an buruturiko ikerlan batean, salbuespen oso larriak jasotzearen ondorioz, enpresek, ikuskariz aldatzeko joera dutela ziurtatzen da<sup>30</sup>. Bertan, 1991 eta 1995 bitartean, 880 behaketa burutu ziren, 41 ikuskari aldaketa

---

<sup>28</sup> Ikerketaren atal honen xedea errotazioaren kausak aztertzea izanik, Gómez eta Ruizek, lagina, aldaketak burutu zituzten 154 enpresetara mugatzea erabaki zuten. Ikerlan honetan, 1991-1996ko epealdia izan zuten aztergai (2000).

<sup>29</sup> Lan honetan Gómez Aguilarrek, espezializazioa, industria espezifiko bateko eragiketa eta prozedura kontablekiko ezagutza maila altu gisa definitzen du. Halaber, ezaguera maila altuago batek, akatsak atzemateko gaitasuna areagotzen duela ziurtatzen du. Definizio honen baitan, analisis burutzerako garaian, sektore jakin bateko merkatu-kuotaren %10a edo are gehiago bere gain duen ikuskaritza enpresa edo profesionala, arlo horretan espezialista dela kontsideratuko da.

<sup>30</sup> Azterketa hau burutu ahal izateko, Espainia mailako 220 enpresa handi hartu ziren oinarritzat. Ikerketaren emaitzak ikusirik, oro har, salbuespandun iritziek auditore aldaketak eragiten dituztela ondorioztatu zen. Ikerlanean sakontze aldera, lau salbuespen mota bereizten dira, larritasun mailaren arabera. Zehazki, salbuespen oso larriek ikuskari aldaketan eragin esanguratsua dutela baieztatu zuten, gainontzekoek eragin nabarmenik ez dutela adieraziz. Lan honetan, salbuespen oso larri gisa sailkatzen

soilik atzeman zirelarik epealdi osoan zehar. Errotazioaren helburua zorrotasun maila baxuagoa duen ikuskaria bilatzea izan daitekeela oinarritzat hartuz, Sánchezek, aldaketa burutu aurretik salbuespendun iritzia jaso zuten 22 enpresa aztertu zituen. Aitzitik, aipaturiko lagina osatzen zuten zazpi enpresek soilik lortu zuten ikuskari berriak lehendabiziko urtean iritzi garbia igortzea. Beraz, lan honen emaitzak kontuan izanik, ikuskariaren errotazioak ez duela iritzi aldaketarik eragiten ondorioztatu zuen ikerlariak (Sánchez, 2003).

Azkenik, ikerketa eguneratuago batean, Biedma Lópezek (2009), Ikuskaritza Batzordea duten enpresen errotazioa du aztergai. Bertan, 1998-2005 epealdian zehar, 702 behaketa burutu ziren, guztira 55 aldaketa atzeman zirelarik. Lan honetan, enpresaren tamainak eta egoera finantzarioak enpresaren joeran eragina dutela egiaztatzen da. Batetik, sozietatearen tamaina eta Ikuskaritza Batzordearen independentzia positiboki erlazionaturik daudela ziurtatzen da. Are gehiago, Ikuskaritza Komitearen independentzia maila altuagoa duten enpresek, gainontzeko enpresekin alderatuz, salbuetsitako iritzia jasotzean, ikuskariz aldatzeko joera txikiagoa dutela ondorioztatzen da<sup>31</sup>. Hau da, sozietate handienek ikuskari aldaketa gutxiago burutzen dituztela bermatzen da, Gómez eta Ruizen baieztapenarekin bat eginez.

Bestalde, azterketa berberean, aldaketaren aurreko ekitaldian, egoera finantzarioak okerrera egiten duen enpresetan, ikuskariz aldatzeko joera egon ohi dela adierazten du Biedmak. Beraz, aldaketa, ordainsari baxuago batzuen truke ikuskaritza burutuko duen auditore edo auditoria sozietate bat bilatzeko helburuz egin dela ziurtatzen

---

ditu ondorengoak: iritzi ukatua, aurkako iritzia, eta enpresaren jarraipenaren printzipioari eragiten diotenak (Sánchez, 2003).

<sup>31</sup> Beraz, Batzordearen eraginkortasuna berretsi egiten da. Izan ere, zuzendariak ikuskariz aldatzeko ahalmena edukiz gero, botere hori ikuskariari presioa eragiteko tresna gisa erabilia izan daiteke (Biedma López, 2009).

da ikerketa-lanean, ikuskaritzaren prezioak enpresaren portaeran garrantzia duela ondorioztatuz.

## 8. Gipuzkoako enpresen ikuskaritzaren azterketa

2016ko ekainean indarrean sartuko den Kontuen Ikuskaritzaren Legeak sorturiko eztabaidaren ostean, araudi berriaren egokitasuna neurtze aldera, jarraian, agindutako neurriek gizartean izango duten eragina aztertuko da. Zehazki, Gipuzkoako ikuskaritza analizatuko da Gradu Amaierako Lan honetan.

Ikerketa, hiru zatitan banatuko da: batetik, Gipuzkoako enpresen errotazioa aztertuko da; aldi berean, ikuskari berarekin iraupen luzeko harremanak mantentzen dituzten enpresek, aldeko iritzi gehiago jasotzen ote dituzten ikertuko da. Bestetik, borondatezko ikuskari aldaketaren balizko eragileak aztertuko dira; analisi hau iritzi eta ordainsariak izan dezaketen eraginetara mugatuko da. Azkenik, gaur egungo merkatuaren banaketa izango da ikergai. Ikerketa burutu ostean, lorturiko emaitzen interpretazioa gauzatuko da, ondorio nagusiak garatu ahal izateko.

Lehenik eta behin, azterketa garatu ahal izateko, *El Economista* aldizkariak argitaraturiko ranking bat oinarritzat hartuz, Gipuzkoako enpresa handien artean 46 hautatu dira<sup>32</sup>. Beraz, laginaren hautaketa burutzeko aukeratutako irizpidea, tamaina izan da. Modu honetan, enpresen negozio bolumenari erreparatuz, probintziako merkatuan garrantzi handiena duten enpresak hartu dira kontuan. Hasiera batean, ordea, 50 enpresa zerrendatzea zen asmoa. Azkenean, kopuruak murrizketa bat jasan du, *Sabi* datu-basean

---

<sup>32</sup> *El economista* aldizkariak, urtero legez, 2016.urtean ere, probintzia bakoitzeko enpresa handien zerrenda argitaratu du, enpresei buruzko informazioa erabiltzaileen eskura jartzen duen *E-Infoma* web-orrialdeak erraztutako datuak oinarritzat hartuz. Aipatutako ranking-a, 2015.urteko datuetan oinarritzen da, eta nahiz eta Gradu Amaierako Lan honen atal praktikoa burutzeko 2014.urteko datuak erabili diren, ranking-a lagineko sozietateen hautaketa burutzeko baliagarria izan da. Hala ere, ikerketa burutu aurretik, kasu bakoitzeko negozio-bolumena aztertu da, ordena berrezarrit.

izan den aztergai den epealdiko datuen eskuragarritasun faltagatik. Zehatz-mehatz, 335 sozietate alboratu behar izan dira azterketa osatzeko informazio gabeziagatik.

Bestalde, ikerturiko epealdia 13 urteko bitartea izan da. Izan ere, Kontuen Ikuskaritzaren Legeko 22.artikuluan adierazten den moduan, sozietateen eta ikuskarien arteko hasierako kontratuak gutxienez hiru eta gehienez bederatzirez iraun dezake; adosturiko epealdia igaro ostean, bi alderdiak bat etorri gero, kontratua hiru urtez luzagarria izango da era mugagabe. Hori dela eta, ikuskari profesional berberarekin bederatzirez gora mantenduriko hitzarmenetan hedapena aplikatu dela ziurra daiteke. Beraz, luzapenaren erabilera aztertu ahal izateko, hamahiru urteko epealdia izango da aztergai. Kontuan izanik *Sabi* datu-basean eskuragarri dauden azken datuak, nagusiki 2014.urtekoak direla, 2002an hasiko da azterketa, aipaturiko urtean amaituz.

Jarraian ageri den taulan zerrendaturiko sozietateak azterketaren oinarria izango dira. Bertan, enpresaren deitura, dagokion sektorea, 2014.urteko negozio bolumena eta langile kopurua, kokapena, eta ikerturiko epealdian jasotako salbuespendun iritzi kopurua adierazten dira. Azken zutabeari dagokionez, enpresa batzuk iritzi mota hau maiztasun handiarekin jasotzen zutela atzeman da, eta datu deigarria izanik, taulan erantsi dira.

Zerrendaturiko enpresak mugatutako zazpi sozietate eta beste 39 sozietate anonimotan banatzen dira. Negozio bolumena enpresa batetik bestera oso bestelakoa da, 755.879.000€ eta 8.096.247€ bitartekoa, hain zuzen ere. Langile kopuruari dagokionez ere, enpresen artean alde handia nabari da. Handienaren, hau da, Arcelormittal Gipuzkoa, S.L.-ren pertsonala, 996 langilez osatua dago; bestalde, Donostian kokaturiko Suministros eléctricos Erka, S.L.-k, bere txikitasunean -4 langile besterik ez ditu-, Gipuzkoako enpresa garrantzitsuenen artean egotea lortu du. Bestetik, aipatzekoa da,

izendatutako sozietateetatik ondorengo biek soilik kotizatzen dutela Burtsan: Arcelormittal, S.A. eta Natra, S.A..

Horrez gain, aztergai diren enpresak, 13 sektore ezberdinetan banatzen dira. Guztien artean, makineriaren industria eta industria metalurgikoa gailentzen dira, enpresen %41,3-a eta %15,21-a irudikatzen dituztelarik, hurrenez hurren.

**Taula 3: Lagina osatzen duten enpresen datuak.**

Enpresa	Sektorea	Bolumena (2014)	Langile kopurua (2014)	Kokapena	Salbuespendun iritzi kopurua 2002-2014 bitartean
<b>Arcelormittal Gipuzkoa, S.L.</b>	Industria metalurgikoa	755.879.000€	996	Olaberria	4
<b>Estaciones de servicio de Guipúzcoa, S.A.</b>	Salerosketa	721.171.000€	36	Donostia	1
<b>Papelera Guipuzcoana de Zicuñaga, S.A.</b>	Papergintza	198.306.000€	244	Hernani	0
<b>Construcciones Amenabar, S.A.</b>	Eraikuntza	151.580.174€	42	Zarautz	13
<b>GKN Driveline Zumaia, S.A.</b>	Ibilgailuen industria	146.232.000€	500	Zumaia	3
<b>Thyssenkrupp elevator manufacturing Spain, S.L.</b>	Makineriaren industria	116.101.000€	472	Andoain	6
<b>Beralan, S.L.</b>	Prentsa	113.465.852€	115	Urnieta	7
<b>Hijos de Juan de Garay, S.A.</b>	Industria metalurgikoa	106.913.000€	384	Oñati	2
<b>Elektra, S.A.</b>	Instalazio elektrikoen industria	101.713.846€	314	Donostia	4
<b>Giroa, S.A.</b>	Makineriaren industria	98.963.000€	709	Donostia	2
<b>Talleres de Escoriaza, S.A.U.</b>	Sarrailen fabrikazioa	85.641.000€	400	Irun	13
<b>Depósitos de comercio exterior, S.A.</b>	Garraioa	72.414.000€	226	Irun	13

<b>Natra Oñati, S.A.</b>	Elikagaien sektorea	72.742.000€	435	Oñati	0
<b>Fundiciones de Estanda, S.A.</b>	Industria metalurgikoa	68.500.286€	245	Beasain	0
<b>Aceros Bergara, S.A.</b>	Industria metalurgikoa	60.859.844€	120	Bergara	4
<b>Guascor Power, S.A.</b>	Makineriaren industria	59.164.000€	200	Zumaia	11
<b>Alejandro Altuna, S.A.</b>	Kudeaketa eta aholkularitza	50.100.000€	192	Arrasate	11
<b>Alcorta forging Group, S.A.</b>	Industria metalurgikoa	47.301.319€	170	Elgoibar	8
<b>KSB Itur Spain, S.A.</b>	Makineriaren industria	45.240.000€	258	Zarautz	4
<b>Industrias auxiliares, S.A.U.</b>	Makineriaren industria	44.018.658€	200	Getaria	2
<b>Biele, S.A.</b>	Makineriaren industria	37.373.561€	167	Azpeitia	0
<b>Construcciones Sukia eraikuntzak, S.A.</b>	Eraikuntza	37.082.336€	50	Donostia	0
<b>Krosaki AMR refractarios, S.A.</b>	Eraikuntza	34.791.000€	73	Hernani	0
<b>Gipuzkoako urak, S.A.</b>	Zerbitzuen sektorea	32.266.995€	197	Donostia	7
<b>Bellota herramientas, S.A.</b>	Makineriaren industria	36.891.000€	208	Legazpi	0
<b>Refractarios Kelsen, S.A.</b>	Eraikuntza	31.890.000€	82	Aduna	7
<b>Recyde, S.A.</b>	Makineriaren industria	31.670.000€	81	Elgeta	5
<b>Goratu máquinas herramienta, S.A.</b>	Makineriaren industria	30.135.830€	162	Elgoibar	12
<b>Suministros electricos Erka, S.L.</b>	Makineriaren industria	30.751.473€	4	Donostia	0
<b>Spicer Ayra Cardan, S.A.</b>	Makineriaren industria	28.562.000€	135	Deba	5
<b>Arizaga Bastarrica y compañía, S.A</b>	Makineriaren industria	25.795.324€	105	Eibar	4
<b>Delteco, S.A.U.</b>	Makineriaren industria	23.724.311€	30	Eibar	5
<b>Igepak, S.A.</b>	Industria kimikoa	21.530.000€	53	Usurbil	7



<b>Compañía del tranvía de San Sebastián, S.A.</b>	Garraioa	19.776.334€	493	Donostia	0
<b>Irizabal, S.A.</b>	Elikagaien sektorea	17.917.301€	18	Getaria	11
<b>CMO Construcciones metálicas de obturación, S.L.</b>	Makineriaren industria	17.253.593€	78	Tolosa	13
<b>Import Arrasate, S.A.</b>	Ehungintza	16.954.345€	61	Arrasate	13
<b>Elster medición, S.A.</b>	Makineriaren industria	16.292.000€	40	Errenteria	10
<b>Indar máquinas hidráulicas, S.L.</b>	Makineriaren industria	14.028.401€	71	Beasain	1
<b>Fundición en cáscara, S.A.</b>	Industria metalurgikoa	12.883.288€	67	Ezkio-Itsaso	0
<b>Tornillería Lema, S.A.</b>	Makineriaren industria	12.125.265€	74	Elgeta	8
<b>Octe electric, S.A.</b>	Makineriaren industria	11.910.265€	35	Hernani	3
<b>Comercial Lekuona, S.L.</b>	Makineriaren industria	9.493.530€	44	Deba	0
<b>Centro para la cultura y el conocimiento, S.A.</b>	Informatika sektorea	8.786.907€	98	Donostia	0
<b>Aceros Treo, S.A.</b>	Industria metalurgikoa	8.707.021€	9	Ormaiztegi	0
<b>Corenso Tolosana, S.A.</b>	Papergintza	8.096.247€	30	Elduain	7

**Iturria: norberak egina.**

Taulan islatzen den moduan, Gipuzkoako 46 enpresa hauek, 12 urteetan zehar, 226 salbuespandun iritzi jaso dituzte guztira -2002 eta 2014a barne-. Hala eta guztiz ere, iritzi hauen banaketa ez da batere uniformea. Gauzak horrela, enpresa batzuk, azterturiko epealdian zehar urtero jaso dute iritzi mota hau, eta beste batzuk, berriz, behin ere ez. Hain zuzen ere, honela gelditzen da lagineko enpresen arteko iritzi banaketa:

Taula 4: Salbuespendun iritzi kopurua

Salbuespendun iritzi kopurua 2002-2014 (biak barne)	Enpresa kopurua	%
<b>0- 1</b>	15	%32.61
<b>1 &lt; 5</b>	13	%28.26
<b>5 &lt; 10</b>	9	%19.57
<b>10 &lt; 13</b>	9	%19.57

Iturria: norberak egina.

Datuak are gehiago zehazte aldera, ikergai diren enpresen %28.26-ak ez du behin ere salbuespendun iritzirik jaso; aitzitik, jasotako iritzi guztiak aldekoak izan dira. Bestalde, enpresen %10.87-arentzat ohikoa da salbuespendun iritzia jasotzea, urtero jaso baitute iritzi mota hori.

### 8.1. Errotazioa

Ikerketa-lanari hasiera emateko, ikuskariaren eta bezeroaren arteko harremanaren iraupena aztertuko da. Atal teorikoan aipatu bezala, urteetan zehar eztabaida handia piztu duen gaia izan da ikuskarien errotazioarena. Neurri honen aldekoek, ikuskariaren eta ikuskatutako sozietatearen arteko erlazio luze batek, profesionalaren independentzia arriskuan jar dezakeela ziurtatzen dute. Modu honetan, ikuskariak, akatsak topatu arren, txostenean islatzea ekidingo duela adierazten dute ikerlariak (Ruiz, Gómez & Carrera, 2006).

Jarraian, Gipuzkoako enpresen egoeraren azterketan murgiltze aldera, *Sabi* datu-baseaz baliatuz, datu bilketa bat burutu da errotazioaren egokitasuna neurtzeko asmoz, irizpide ezberdinak erabiliz. Bertan, enpresa bakoitzak ikuskari edo ikuskaritza sozietate

bakoitzarekin igarotako urte kopurua, eta epealdi horretan jasotako aldeko iritzia kopurua zerrendatzen dira.

**Taula 5: Harremanaren iraupenak igorritako iritzian izan duen eragina.**

Enpresa	Ikuskari aldaketa kopurua 2002-2014	Ikuskaritza sozietate/ak 2002-2014	Urte kopurua	Aldeko iritzia kopurua
<b>Arcelormittal Gipuzkoa, S.L.</b>	1	1.KPMG auditores, S.L.	1. 6 urte	1. - 6
		2.Deloitte, S.L.	2. 7 urte	2. - 3
<b>Estaciones de servicio de Guipúzcoa, S.A.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	12
<b>Papelera Guipuzcoana de Zicuñaga, S.A.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	13
<b>Construcciones Amenabar, S.A.</b>	0	Comas auditores-consultores, S.L.	13 urte	0
<b>GKN Driveline Zumaia, S.A.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	3
<b>Thyssenkrupp elevator manufacturing Spain, S.L.</b>	2	1.PWC auditores, S.L.	1. 7 urte	1. - 7
		2.KPMG auditores, S.L.	2. 4 urte	2. - 0
		3.PWC auditores, S.L.	3. 2 urte	3. - 0
<b>Beralan, S.L.</b>	0	Deloitte, S.L.	13 urte	6
<b>Hijos de Juan de Garay, S.A.</b>	0	Canal Iranzo & asociados, S.L.	13 urte	11
<b>Elektra, S.A.</b>	0	Javier Valle Solano & Luis Valle Fernandez	13 urte	9
<b>Giroa, S.A.</b>	2	1.Deloitte, S.L.	1. Urte 1	1. - 1
		2.Ernst & Young, S.L.	2. 10 urte	2. - 8
		3.KPMG auditores, S.L.	3. 2 urte	3. - 2
<b>Talleres de Escoriaza, S.A.U.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	0
<b>Depósitos de comercio exterior, S.A.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	0
<b>Natra Oñati, S.A.</b>	2	1.PWC auditores, S.L.	1. 2 urte	1.- 2
		2.Deloitte, S.L.	2. 6 urte	2.- 6

		3.PWC auditores, S.L.	3. 5 urte	3.– 5
<b>Fundiciones de Estanda, S.A.</b>	1	1.Consultores Sayma, S.A. 2.Mazars auditores, S.L.	1. 8 urte 2. 5 urte	1. – 8 2. – 5
<b>Aceros Bergara, S.A.</b>	0	Deloitte, S.L.	13 urte	9
<b>Guascor Power, S.A.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	2
<b>Alejandro Altuna, S.A.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	2
<b>Alcorta forging Group, S.A.</b>	2	1.J.M. Iñurrieta Ambrosio 2.Ernst & Young, S.L. 3. Iñurrieta auditores y consultores, S.L.P.	1. Urte 1 2. 4 urte 3. 8 urte	1. – 0 2. – 0 3. – 5
<b>KSB Itur Spain, S.A.</b>	1	1.M. Angel Villate Espiga 2.PWC auditores, S.L.	1. Urte 1 2. 12 urte	1. – 1 2. – 9
<b>Industrias auxiliaries, S.A.U.</b>	1	1.Consultores Sayma, S.A. 2.Gayca auditores, S.L.	1. 5 urte 2. 8 urte	1. – 5 2. – 6
<b>Biele, S.A.</b>	0	Agem consultores, S.L.	13 urte	13
<b>Construcciones Sukia eraikuntzak, S.A.</b>	0	Ize auditores, S.L.	13 urte	13
<b>Krosaki AMR refractarios, S.A.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	13
<b>Gipuzkoako urak, S.A.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	6
<b>Bellota herramientas, S.A.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	13
<b>Refractarios Kelsen, S.A.</b>	1	1.Consultores Sayma, S.A. 2.PWC auditores, S.L.	1. 2 urte 2. 11 urte	1. – 2 2. – 4
<b>Recyde, S.A.</b>	2	1.PWC auditores, S.L. 2.KPMG auditores, S.L. 3.PWC auditores, S.L.	1. Urte 1 2. 4 urte 3. 8 urte	1. – 0 2. – 0 3. – 8
<b>Goratu máquinas</b>	1	1. BSK Bask konsukting, S.L.	1. 4 urte	1. – 0

<b>herramienta, S.A.</b>		2. Moore Stephens AMS, S.L.	2. 9 urte	2. – 1
<b>Suministros electricos Erka, S.L.</b>	1	1.Felipe Cruz Bienzobas 2.Ernst & Young, S.L.	1. 10 urte 2. 3 urte	1. – 10 2. – 3
<b>Spicer Ayra Cardan, S.A.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	8
<b>Arizaga Bastarrica y compañía, S.A</b>	0	Ize auditores, S.L.	13 urte	9
<b>Delteco, S.A.U.</b>	0	Sayma auditores, S.A.	13 urte	8
<b>Igepak, S.A.</b>	0	PWC auditores, S.L.	13 urte	5
<b>Compañía del tranvía de San Sebastián, S.A.</b>	1	1.Ignacio Maria Uzkudun Guruceaga 2.Sayma auditores, S.L.	1. 3 urte 2. 10 urte	1. – 3 2. – 10
<b>Irizabal, S.A.</b>	0	Sayma auditores, S.L.	13 urte	2
<b>CMO Construcciones metálicas de obturación, S.L.</b>	0	Zubizarreta consulting, S.L.	13 urte	0
<b>Import Arrasate, S.A.</b>	1	1.Martin Sanchez Arocena 2.Moore Stephens AMS, S.L.	1. 4 urte 2. 9 urte	1. – 0 2. – 0
<b>Elster medición, S.A.</b>	1	1.PWC auditores, S.L. 2. KPMG auditores, S.L. 3.Deloitte, S.L.	1. 4 urte 2. 4 urte 3. 5 urte	1. – 0 2. – 3 3. – 0
<b>Indar máquinas hidráulicas, S.L.</b>	2	1. Ernst & Young, S.L. 2.Deloitte, S.L. 3.PWC auditores, S.L.	1. 7 urte 2. 3 urte 3. 3 urte	1. – 6 2. – 3 3. – 3
<b>Fundición en cáscara, S.A.</b>	1	1.Audicon auditores, S.L. 2.Auditoria y gestión empersarial, S.L.	1. 4 urte 2. 9 urte	1. – 4 2. – 9
<b>Tornilleria Lema, S.A.</b>	0	Sayma auditores, S.A.	13 urte	5
<b>Octe electric, S.A.</b>	1	1.F. Javier Ugarte Lilly	1. 2 urte	1. – 0

		2. Jon Tadeo Pastor	2. 11 urte	2. – 10
<b>Comercial Lekuona, S.L.</b>	1	1. Luis Javier Repes Pipaon	1. 2 urte	1. – 2
		2. Jose Miguel Moraza Erice	2. 11 urte	2. – 11
<b>Centro para la cultura y el conocimiento, S.A.</b>	1	1. Gaston Letamendia	1. Urte 1	1. – 1
		2. Sayma auditores, S.A.	2. 12 urte	2. – 8
<b>Aceros Treo, S.A.</b>	1	1. Celestino Ramirez	1. 5 urte	1. – 5
		2. Ignacio Sanchez	2. 8 urte	2. – 8
<b>Corenso Tolosana, S.A.</b>	2	1. PWC auditores, S.L.	1. 3 urte	1. – 3
		2. Audiargi, S.L.	2. 3 urte	2. – 3
		3. Deloitte, S.L.	3. 7 urte	3. – 0

#### Iturria: Norberak egina.

Hasteko, ikuskatutako sozietateen eta ikuskari profesionalen arteko harremanaren iraupena behatuko da. Kontuan izanik 2015. urteko Kontuen Ikuskaritzaren Legeak IPEak ez diren sozietateen ikuskaritza harremanei ezarritako mugak luzagarriak direla, luzapenen baliagarritasuna aztertuko da, enpresen ikuspegitik. Legeak ezartzen duenaren arabera, bi alderdien arteko hitzarmena gutxienez hiru eta gehienez bederatzi urtekoa izango denez, epealdi hori gainditzen duten enpresa kopurua zenbatu da. Aipagarria da, sozietateen %69.56a luzapen horietaz baliatu ohi dela. Hau da, zehazki 32 enpresak, bederatzi urtetik gorako harremana mantendu du dagokion ikuskariarekin. Deigarria da, halaber, gehiengo nagusiak -24 sozietatek-, 13 urte daramatza ikuskari berberarekin.

Azterturiko epealdi osoan zehar ikuskari aldaketarik burutu ez duten sozietateak soilik aintzat hartuz, gutxienez ea ikuskari sinatzaile aldaketarik gauzatu duten aztertuko da jarraian. Datu bilketa burutu ostean, bilatutako informazioari dagokionez, hutsune handia nabaritu da *Sabi* datu basean. Nabaritasun falta hori dela eta, 18 enpresa baztertu behar izan dira, lagineko enpresa kopurua 24-tik 6-ra murriztuz. Azkenik, buruturiko azterketaren ostean, enpresen %83.33-ak 13 urteetan zehar ez duela ikuskari sinatzailez aldatu atzeman da.

Azkenik, ikuskari eta bezeroaren arteko harreman luzeek ikuskariaren independentzian izan dezakeen eragina izango da aztergai. Era honetan, luzaroan mantenduriko harremanaren fruitu izan daitekeen konplizitatearen ondorioz, ikuskariak bezeroaren akatsak estaltzen ote dituen aztertu nahi da. Horretarako, urteak pasa ahala, aldeko iritzi gehiago igortzen ote diren ikertuko da. Beste modu batean azalduta, harremanaren lehendabiziko urteetan, ikuskariak salbuespenak erraztasun handiagoz azaleratzen ote dituzten egiaztatuko da. Modu honetan, bi alderdien arteko erlazioaren iraupenari mugak jartzea komenigarria ote litzatekeen aztertuko da. Horretarako, baliagarria izango da datuen ondorengo laburpena.

Halaber, kontuan izan behar da kontratuen gutxieneko hiru urteko iraupena ez dela azterturiko epealdi osoan zehar indarrean egon. Ondorioz, taula honetan urtebete eta bi urteko iraupena duten hitzarmenak ere barneratu dira.

**Taula 6: Harremanaren iraupenak ikuskariaren independentzian izan dezakeen eraginaren azterketa.**

Harremanaren iraupena	Iraupen horretako kontratua izan duen sozietate kopurua	Multzoko enpresen aldeko iritzi kopurua	Jasotako batez-besteko aldeko iritzi kopurua	Urtebetean batez-beste jasotako aldeko iritzi kopurua
Urtebete	5	3	0.6	0.6
2 urte	6	8	1.33	0.665
3 urte	6	18	3	1
4 urte	8	7	0.875	0.21875
5 urte	5	20	4	0.8

6 urte	2	12	6	1
7 urte	4	16	4	0.57
8 urte	5	35	7	0.875
9 urte	3	10	3.33	0.37
10 urte	3	28	9.33	0.933
11 urte	3	25	8.33	0.76
12 urte	4	19	4.75	0.40
13 urte	24	162	6.75	0.52

Iturria: Norberak egina.

Taula honetan barneraturiko adierazleak honakoak dira: batetik, ikuskaritza sozietatearekin iraupen jakin bateko harremana mantendu duten enpresa kopurua. Bestetik, sozietate bakoitzak, adierazitako epealdian zehar bataz-beste jaso dituen aldeko iritzien zenbatekoa. Horretarako, enpresak, ikuskariarekin duten kontratuaren iraupenaren arabera multzokatu dira; ondoren, epealdi horretan zehar denen artean jaso duten aldeko iritzi kopurua, multzo hori osatzen duten enpresa kopuruarekin zatitu da. Modu honetan, ordea, epealdi ezberdinak dira eta ez dira konparagarriak: ez baita berdina izango urtebetean jasotako aldeko iritzi kopurua edota bederatzi urteetan zehar jasotako aldeko iritzi kopurua. Beraz, azken atalean, datuak alderagarri bihurtu asmoz, epealdiak parekatu dira, urtebetean jasotako bataz-besteko aldeko iritzi kopurua kalkulatu. Horretarako, epealdi jakin horretan jasotako bataz-besteko aldeko iritzi kopurua, kontratuaren urte kopuruarekin zatitu da. Beraz, azken adierazle honek har lezakeen gehienezko balioa 1 izango da. Hau da, urtebetean gehienez ere aldeko iritzi bat jasoko da, eta gutxienez bat ere ez.



Emaitzetan islatzen denaren arabera, jasotako aldeko iritzi kopurua eta hitzarmenaren iraupena ez dira proportzionalak. Hau da, jasotako aldeko iritzi kopurua, urteak areagotu ahala, ez da konstanteki gorakorra bihurtzen. Beraz, bi alderdien arteko harreman luzeek, ikuskariaren independentzia ez dutela arriskuan jartzen ondoriozta daiteke. Hala ere, aipagarria da, lagina ezberdina izango balitz, lorturiko emaitzak oso bestelakoak izan litezkeela.

## 8.2. Ikuskari aldaketaren eragileak

### 8.2.1. Iritzia

Arestian aipatu bezala, hainbat ikerketa gauzatu dira dokumentu finantzarioei buruz igorritako iritziak ikuskari aldaketan duen eragin hipotetikoa aztertuz. Gipuzkoako enpresen kasua ikertze aldera, ondorengo taula hau erantsi da, helburu berberarekin: aldekoa ez den iritzia jasotzea ikuskari aldaketaren bultzatzaile izatea zilegi den egiaztatzea.

Taula 7: Ikuskari aldaketan jasotako iritzi motak izan duen eragina.

Enpresa	Azken urteko ikuskaritza enpresa (2014)	Ikuskari aldaketa kopurua 2002-2014 bitartean	Aldake ta aurretik aldekoa ez den iritzirik bai/ez	Baiezko kasuan, iritzi mota	Azken urteko iritzia (2014)	Inoiz aurkako iritzirik bai/ez
<b>Arcelormittal Gipuzkoa, S.L.</b>	Deloitte, S.L.	1	Ez	-	Salbuespenekin	Ez
<b>Estaciones de servicio de Guipúzcoa, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Ez
<b>Papelera Guipuzcoana de Zicuñaga, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Ez

<b>Construcciones Amenabar, S.A.</b>	Comas auditores-consultores, S.L.	0	-	-	Salbuespenekin	Ez
<b>GKN Driveline Zumaia, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Bai
<b>Thyssenkrupp elevator manufacturing Spain, S.L.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	2	1.Ez 2.Bai	Salbuespenekin	Salbuespenekin	Ez
<b>Beralan, S.L.</b>	Deloitte, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Ez
<b>Hijos de Juan de Garay, S.A.</b>	Canal Iranzo & Asociados, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Ez
<b>Elektra, S.A.</b>	Javier Valle Solano	0	Ez	-	Salbuespenekin	Ez
<b>Giroa, S.A.</b>	KPMG auditores, S.L.	2	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Talleres de Escoriaza, S.A.U.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Salbuespenekin	Ez
<b>Depósitos de comercio exterior, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Salbuespenekin	Ez
<b>Natra Oñati, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	2	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Fundiciones de Estanda, S.A.</b>	Mazars auditores, S.L.	1	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Aceros Bergara, S.A.</b>	Deloitte, S.L.	0	-	-	Salbuespenekin	Ez
<b>Guascor Power, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Salbuespenekin	Ez
<b>Alejandro Altuna, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Salbuespenekin	Ez
<b>Alcorta forging Group, S.A.</b>	Iñurrieta auditores y consultores, S.L.P.	2	1. Bai 2. Bai	1.Salbuespenekin 2.Salbuespenekin	Aldekoa	Ez
<b>KSB Itur Spain, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	1	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Industrias auxiliaries, S.A.U.</b>	Gayca auditores, S.L.	1	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Biele, S.A.</b>	Agem consultores y auditores, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Ez
<b>Construcciones Sukia eraikuntzak, S.A.</b>	Ize auditores, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Ez
<b>Krosaki AMR refractarios, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Ez
<b>Gipuzkoako urak, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Salbuespenekin	Ez
<b>Bellota herramientas, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Ez
<b>Refractarios Kelsen, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	1	Ez	-	Aldekoa	Ez

<b>Recyde, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	2	1. Bai 2. Bai	1.Salbuespenekin 2.Salbuespenekin	Aldekoa	Ez
<b>Goratu máquinas herramienta, S.A.</b>	Moore Stephens AMS, S.L.	1	Bai	Salbuespenekin	Salbuespenekin	Ez
<b>Suministros electricos Erka, S.L.</b>	Ernst & Young, S.L.	1	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Spicer Ayra Cardan, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Ez
<b>Arizaga Bastarrica y compañía, S.A.</b>	Ize auditores, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Ez
<b>Delteco, S.A.U.</b>	Sayma auditores, S.L.	0	-	-	Aldekoa	Ez
<b>Igepak, S.A.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	0	-	-	Salbuespenekin	Ez
<b>Compañía del tranvía de San Sebastián, S.A.</b>	Sayma auditores, S.L.	1	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Irizabal, S.A.</b>	Sayma auditores, S.L.	0	-	-	Salbuespenekin	Ez
<b>CMO Construcciones metálicas de obturación, S.L.</b>	Zubizarreta consulting, S.L.	0	-	-	Salbuespenekin	Ez
<b>Import Arrasate, S.A.</b>	Moore Stephens AMS, S.L.	1	Bai	Salbuespenekin	Salbuespenekin	Ez
<b>Elster medición, S.A.</b>	Deloitte, S.L.	2	1. Bai 2. Ez	Salbuespenekin	Salbuespenekin	Ez
<b>Indar máquinas hidráulicas, S.L.</b>	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	2	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Fundición en cáscara, S.A.</b>	Auditoría y gestión empresarial, S.L.	1	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Tornillería Lema, S.A.</b>	Sayma auditores, S.L.	0	-	-	Salbuespenekin	Ez
<b>Octe electric, S.A.</b>	Jon Tadeo Pastor	1	Bai	Salbuespenekin	Aldekoa	Ez
<b>Comercial Lekuona, S.L.</b>	Jose Miguel Moraza Erice	1	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Centro para la cultura y el conocimiento, S.A.</b>	Sayma auditores, S.L.	1	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Aceros Treo, S.A.</b>	Ignacio Sánchez Fernández	1	Ez	-	Aldekoa	Ez
<b>Corenso Tolosana, S.A.</b>	Deloitte, S.L.	2	Ez	-	Salbuespenekin	Ez

Iturria: Norberak egina.

Azken taula honetan ageri den bezala, 2002-2014.urteen artean –biak barne-, lagina osatzen duten enpresek 30 ikuskari edo ikuskaritza sozietate aldaketa burutu zituzten guztira<sup>33</sup>. Enpresak batzuk, azterturiko epealdian zehar aldaketa bat baino gehiago burutu dituztela aintzat hartuz, 46 enpresetatik, zehazki 22 sozietatek burutu zuten aldaketaren bat 2002 eta 2014 bitartean; hau da, enpresen %47.83-ak.

Bosgarren taula behatuz gero, aztergai den epealdian zehar inoiz salbuespendun iritzia jaso duten enpresak, guztira 33 izan direla egiazta daiteke. Beraz, enpresen %71.74-ak inoiz salbuespendun iritzirik jaso duela ziurta daiteke.

Aldekoa ez den iritziaren eta ikuskariaren errotazioaren arteko loturan sakontze aldera, aldaketa burutu aurreko urtean jasotako iritzia ikertuko da, goiko taula oinarritzat hartuz. Bertan islatzen den moduan, burutu diren 30 ikuskari aldaketa kasuetan, aurreko urtean 9 sozietatek jaso zuten salbuespendun iritzia; hau da, kasuen %30-ak.

Bestalde, aipatzekoa da hautaturiko laginean ageri den aurkako iritzi bakarra, oso kopuru murrizta baita. Halaber, deigarria izan da enpresa horrek -GKN Driveline Zumaia S.A.-k hain zuzen ere-, lau ekitalditan jaso duela iritzi berbera PricewaterhouseCoopers S.L. ikuskaritza sozietatearengandik. Hala eta guztiz ere, ikuskaritza sozietate berbera mantendu du epealdi osoan zehar.

Emaitza sendoagoak eskuratze aldera, aldaketa burutu ondoren iritzi hobekuntza lortu ote den aztertuko da. Horretarako, gauzak argiago azaltzeko asmoz, taula berri bat erantsi da. Bertan, laginean oinarrituz, inoiz ikuskari aldaketak burutu dituzten enpresak soilik ageri dira.

---

<sup>33</sup> Kontuan izanik, lan honetan, esate baterako, Deloitte & Touche, S.L.-ren ondoren Deloitte,S.L. kontratatzean, aldaketarik ez dela burutu estimatzen dela. Berdina gertatzen da, adibidez, Sayma auditores, S.A. eta Consultores Sayma, S.A.-ren arteko aldaketekin. Hau da, sozietatearen deiturak moldaketak izan arren, funtsean enpresa berdina dela kontsideratzen da.

Taula 8: Aldaketaren ostean iritziak izan duen bilakaera.

Enpresa	Ikuskari aldaketa kopurua 2002-2014	Aldaketa aurreko ikuskaritza sozietatea	Aldaketa ondorengo ikuskaritza sozietatea	Aldaketa aurreko iritzia	Aldatu ondorengo iritzia
<b>Arcelormittal Gipuzkoa, S.L.</b>	1	KPMG auditores, S.L.	Deloitte, S.L.	Aldekoa	Aldekoa
<b>Thyssenkrupp elevator manufacturing Spain, S.L.</b>	2	1.PWC auditores, S.L. 2.KPMG auditores, S.L.	1.KPMG auditores, S.L. 2.PWC, S.L.	1.Aldekoa 2. Salbuespenekin	1.Salbuespenekin 2.Salbuespenekin
<b>Giroa, S.A.</b>	2	1.Deloitte, S.L. 2.Ernst & Young, S.L.	1.Ernst & Young, S.L. 2.KPMG auditores, S.L.	1.Aldekoa 2.Aldekoa	1.Aldekoa 2.Aldekoa
<b>Natra Oñati, S.A.</b>	2	1.Deloitte, S.L. 2.Ernst & Young, S.L.	1.Ernst & Young, S.L. 2.KPMG auditores, S.L.	1.Aldekoa 2.Aldekoa	1.Aldekoa 2.Aldekoa
<b>Fundiciones de Estanda, S.A.</b>	1	Consultores Sayma, S.A.	Mazars auditores, S.L.	Aldekoa	Aldekoa
<b>Alcorta forging Group, S.A.</b>	2	1.J.M. Iñurrieta Ambrosio 2.Ernst & Young, S.L.	1.Ernst & Young, S.L. 2.Iñurrieta auditores, S.L.	1.Salbuespenekin 2.Salbuespenekin	1.Salbuespenekin 2.Salbuespenekin
<b>KSB Itur Spain, S.A.</b>	1	Miguel Angel Villate Espiga	PWC auditores, S.L.	Aldekoa	Aldekoa
<b>Industrias auxiliares, S.A.U.</b>	1	Consultores Sayma, S.A.	Gayca auditores, S.L.	Aldekoa	Salbuespenekin
<b>Refractarios Kelsen, S.A.</b>	1	Consultores Sayma, S.A.	PWC auditores, S.L.	Aldekoa	Aldekoa
<b>Recyde, S.A.</b>	2	1.PWC auditores, S.L. 2.KPMG auditores, S.L.	1.KPMG auditores, S.L.	1.Salbuespenekin 2.Salbuespenekin	1.Salbuespenekin 2.Aldekoa

			2.PWC auditores, S.L.		
<b>Goratu máquinas herramienta , S.A.</b>	1	BSK Bask Consulting, S.L.	Moore Stephens AMS, S.L.	Salbuespenekin	Salbuespenekin
<b>Suministros electricos Erka, S.L.</b>	1	Felipe Cruz Biezobas	Ernst & Young, S.L.	Aldekoa	Aldekoa
<b>Compañía del tranvía de San Sebastián, S.A.</b>	1	Ignacio Maria Uzkudun Guruceaga	Consultores Sayma, S.A.	Aldekoa	Aldekoa
<b>Import Arrasate, S.A.</b>	1	Martin Sanchez Arocena	Moore Stephens AMS, S.L.	Salbuespenekin	Salbuespenekin
<b>Elster medición, S.A.</b>	2	1.PWC auditores, S.L. 2.KPMG auditores, S.L.	1.KPMG auditores, S.L. 2.Deloitte, S.L.	1.Salbuespenekin 2.Aldekoa	1.Salbuespenekin 2.Salbuespenekin
<b>Indar máquinas hidráulicas, S.L.</b>	2	1.Ernst & Young, S.L. 2.Deloitte, S.L.	1.Deloitte, S.L. 2.PWC auditores, S.L.	1.Aldekoa 2.Aldekoa	1.Aldekoa 2.Aldekoa
<b>Fundición en cáscara, S.A.</b>	1	Audicon auditores, S.L.	Auditoría y gestión empresarial, S.L.	Aldekoa	Aldekoa
<b>Octe electric, S.A.</b>	1	Francisco Javier Ugarte Lilly	Jon Tadeo Pastro	Salbuespenekin	Salbuespenekin
<b>Comercial Lekuona, S.L.</b>	1	Javier Repes Pipaon	Jose Miguel Moraza Erice	Aldekoa	Aldekoa
<b>Centro para la cultura y el conocimient o, S.A.</b>	1	Gaston Letamendia Telleria	Consultores Sayma, S.A.	Aldekoa	Aldekoa
<b>Aceros Treo, S.A.</b>	1	Celestino Ramirez Arancon	Ignacio Sánchez Fernandez	Aldekoa	Aldekoa
<b>Corenso Tolosana, S.A.</b>	2	1.PWC auditores,S.L. 2.Audiargi, S.L.	1.Audiargi, S.L. 2.Deloitte, S.L.	1.Aldekoa 2.Aldekoa	1.Aldekoa 2.Salbuespenekin

Iturria: Norberak egina.

Ikuskari aldaketaren xedea iritzi hobea eskuratzea izan ote den egiaztatzearen, aldaketa burutu aurretik aldekoa ez den iritzia jaso duten bederatzi enpresetara soilik mugatuko da behaketa; izan ere, sozietate hauek bakarrik lor dezakete hobekuntza bat. Behaketa burutu ostean, deigarria izan da bederatzi sozietateetatik batek bakarrik hobetu duela iritzia frogatzea. Gainontzeko zortzi enpresek, ikuskariz aldatu ostean salbuespendun iritzia mantendu dute. Beraz, helburu hipotetikoa iritzi hobea lortzea izanik, lagineko kasuen %88.88-an ez direla aurreikuspenak bete ziurta daiteke.

Bestalde, profesionalen errotazioa gauzatu aurretik aldeko iritzia jaso zuten sozietateei erreparatuz gero, zenbait kasutan iritziak okerrera egin duela egiaztatzea daiteke. Hain zuzen ere, iritzi mota hau jaso duten entitateen %23-ak, salbuespendun iritzia jaso du aldatu osteko ekitaldian.

Bestetik, ikuskaritza sozietateei erreparatuz gero, aldaketa gehien jasan dituzten ikuskaritza enpresak KPMG auditores S.L., PricewaterhouseCoopers auditores, S.L. eta Ernst & Young, S.L. dira, bakoitzak aldaketen %18-a bere gain hartuz. Hauei Deloitte S.L. eta Consultores Sayma S.L. auditoriek jarraitzen diete, aldaketen %13.6-arekin, hurrenez hurren. Bestalde, ikuskari berria hautatzerako garaian, sozietateek nagusiki lau handienetako batengana jotzen dute. Bereziki, KPMG eta PricewaterhouseCoopers multinazionalak gailentzen dira, Deloitte-k eta Ernst & Young-ek gertutik jarraitzen dietelarik. Azkenik, aipatzekoa da bi ikuskari aldaketa burutu dituzten zortzi enpresetatik hiruk, hasierako ikuskari berbera hautatu dutela bigarren aldiz.

### 8.2.2. Ordainsariak

Arestian aipatu bezala, urteetan zehar hainbat eta hainbat ikerketa burutu dira borondatezko ikuskari aldaketaren bultzatzailea zein izan litekeen argitze aldera. Iritziaren gain, prezioa ere ez da baztertua izan aldaketaren eragile gisa.

Hipotesi hori egiaztatu asmoz, hautatu dugun laginean oinarrituz, taula bat osatu da. Aipatu beharra dago 2002.urteaz geroztik ordainsariak argitaratzea derrigorrezkoa izan arren, *Sabi* datu-basean ikuskarien ordainsariei buruz eskuragarri dagoen informazioa oso murrizta dela. Halaber, salbuespenak salbuespen, ia ezinezko izan da 2009tik atzerako diru-sariei buruzko datuak topatzea.

Ikuskarien errotazioan ordainsariak izan duten eragina neurtze aldera, 2002 eta 2014 bitartean aldaketaren bat burutu izan duten sozietateak soilik ikertuko dira. Ezaugarriak betetzen dituzten enpresak guztira 22 izan arren, ordainsariei buruzko informazio faltagatik, hauetariko 17 baztertu egin behar izan dira.

**Taula 9: Ordainsariak ikuskariaren errotazioan izan duten eragina.**

Enpresa	Aldaketa aurreko ikuskaritza sozietatea	Aldaketa ondorengo ikuskaritza sozietatea	Aldaketa urtea	Aldaketa aurreko ordainsariak	Azken urtean ordainsariak izandako bilakaera	Aldaketa ondorengo ordainsariak	Aldaketa ondoren jasandako bilakaera
Giroa, S.A.	Ernst & Young, S.L.	KPMG auditores, S.L.	2013	47.000 €	4,44% ↑	31.000 €	34,04% ↓
Natra Oñati, S.A.	Deloitte, S.L.	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	2010	35.000 €	-	37.000 €	5,71% ↑
Fundiciones de Estanda, S.A.	Consultores Sayma, S.A.	Mazars auditores, S.L.	2010	20.243 €	-	16.000 €	20,96% ↓
Suministros eléctricos Erka, S.L.	Felipe Cruz Bienzobas	Ernst & Young, S.L.	2012	12.000 €	26,32% ↑	33.486 €	279,05% ↑
Indar máquinas hidráulicas, S.L.	Deloitte, S.L.	PricewaterhouseCoopers auditores, S.L.	2012	12.000 €	=	9.000 €	25% ↓

**Iturria: Norberak egina.**



Taulan ageri diren datuak behatuz gero, ordainsariak enpresa batetik bestera oso bestelakoak direla atzeman daiteke. Aldaera honen arrazoia, bost enpresen tamaina aniztasuna da. Taulan, sozietateak handienetik txikienera antolatuta daude, negozio bolumena 98.963.000€ eta 14.028.401€ bitartekoa delarik.

Enpresa hauen ikuskari aldaketaren azterketan murgiltze aldera, azpimarratzekoa da bi kasutan, aldaketa burutu aurreko ekitaldian, ikuskarien ordainsariak igoera bat pairatu zutela. Indar máquinas eléctricas S.L.-ren kasuan, aldiz, 12.000€tan mantendu zen. Azken kasu honetan, igoerarik jasan ez arren, aldaketaren eragilea ordaindu beharreko diru-sari altuak izan litezkeenik ez da baztertzen. Izan ere, ikuskari berriak ezarritako prezioei erreparatuz gero, aurreko ikuskariak ezarritakoak baino %25 merkeagoak direla egiazta daiteke.

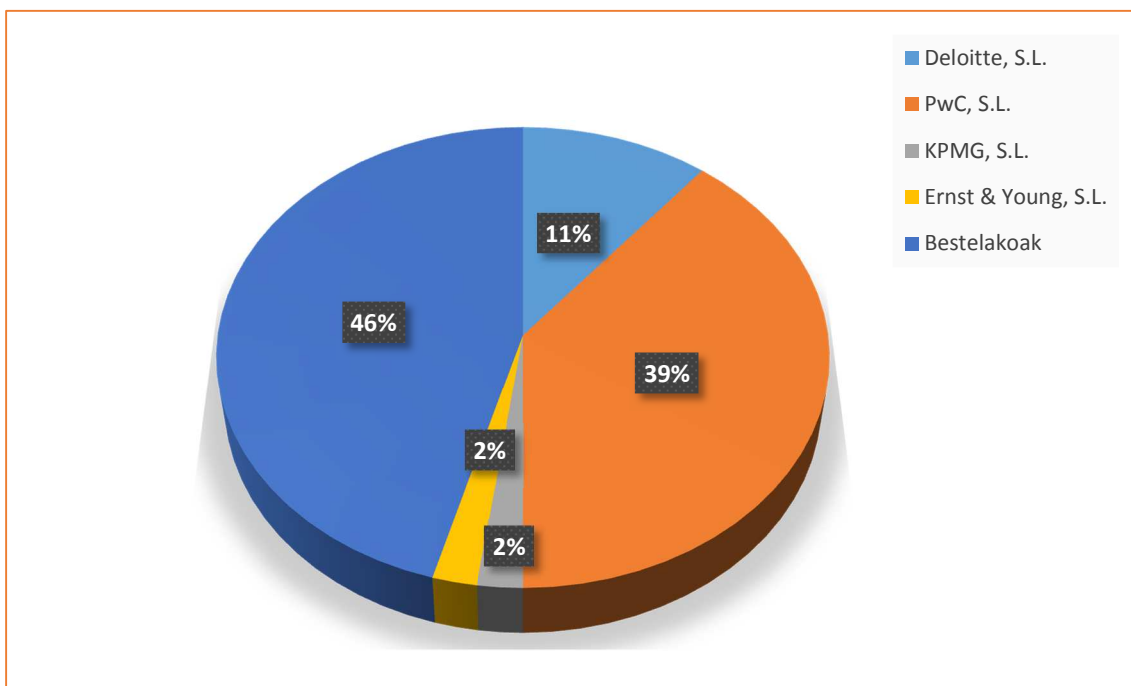
Halaber, azterturiko kasuen gehiengoak, prezio baxuagoak bilatu ditu ikuskari berriarengan. Bi kasutan, aldiz, ordainsari berriek, aurreko ekitaldiarekin alderatuz, gorakada jasan dute. Deigarria da, batik bat, Suministros eléctricos Erka S.L.-ren kasua; errotazioaren ostean ikuskari berriaren ordainsariak jasan duten gorakadagatik, hain zuzen. Urte batetik bestera -enpresaren tamaina berdin mantendurik-, ordainsariak jasan duten aldaketa, jardunlari partikular bat kontratatuzetik ikuskaritza sozietate handienetako batengana jotzearen ondorioa izan dela ziurta daiteke.

### 8.3. Merkatuaren banaketa

Azkenik, errotazioaren egokitasuna eta borondatezko ikuskari aldaketaren eragile hipotetikoaren azterketa burutu ondoren, egungo ikuskaritza sozietateen merkatuaren banaketa ikertuko da. Horretarako, *Sabi* datu-basean eskuragarri dauden azken datuetan oinarrituko da lan hau.

Aurreko lerroetan, aldaketa gehien jasan dituzten ikuskaritza enpresen artean, lau handienak gailentzen zirela behatu da. Jarraian, 2014.urteko datuetan oinarrituz, ikergai diren Gipuzkoako enpresen arteko ikuskaritza sozietateen banaketa analizatuko da. *Big Four* osatzen duten ikuskaritza sozietateek probintzian duten indarra islatu asmoz, aparteko grafiko batean lau handien portzentaiak soilik islatu dira, gainontzeko guztiak zehaztu gabe. Modu honetan, ondorengoak dira lorturiko emaitzak:

Grafika 3: Gipuzkoako merkatuaren banaketa.



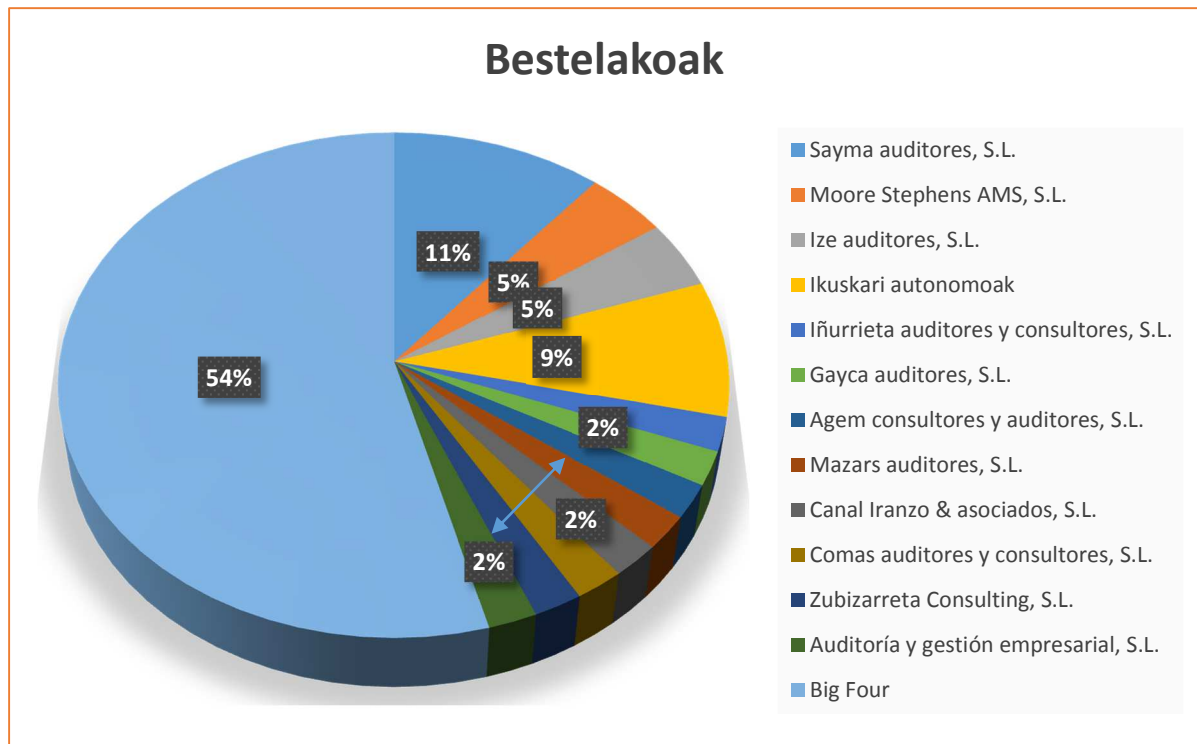
Iturria: Norberak egin.

Grafikoan islatzen denaren arabera, lagina osatzen duten 46 enpresen %54-ak, ikuskaritza sozietate handien aldeko apustua egin du. Hauen arteko banaketa, aldiz, ez da batere uniforme. Gauzak horrela, PricewaterhouseCoopers gailentzen da gipuzkoar merkatuan, %39-ko merkatu kuotarekin. Honi, Deloitte, KPMG, eta Ernst & Young ikuskaritza sozietateek jarraitzen diote, dagokien merkatu kuotarekin lehena izatetik aldentzen direlarik.

Estatu mailan lau handienek 2014.urtean lorturiko datuekin alderatuz, Gipuzkoan eskuraturiko bezero-kuota altua dela ziurta daiteke. Izan ere, guztira enpresa espainiarren %37.30a ikuskatu zuten lauen artean. Merkatuaren banaketari dagokionez, Deloitte gailentzen da, bezeroen %13.80-a bereganatuz. Lagina osatzen duten Gipuzkoa mailako enpresen artean, aldiz, Deloittek %2-a soilik bereganatu du. Horrez gain, merkatu kuota altuena PwC-k lortu du, %39-arekin. Probintzia batekin alderatzerako garaian, aldiz, portzentaien arteko aldea ez da hain handia. Esate baterako, Madrilen kasuan, lau ikuskaritza sozietate handienek, 2014.urtean, enpresen %58-a ikuskatu zuten. Beraz, Gipuzkoan zein Madrilen bereganaturiko merkatu-kuota parekoa izan dela baieztatu daiteke.

Enpresa gipuzkoarren hautuan sakontze aldera, jarraian azaltzen den grafikan, handienen aldeko aukeraketa burutzen ez duten enpresek, kontratatzen dituzten ikuskaritza sozietateak zerrendatzen dira. Hirugarren grafikari erreparatuz gero, deigarria da, Gipuzkoa mailan –beti ere, lan honen oinarria den lagina kontuan izanik-, Ernst & Young eta KPMG entzutetsuek duten merkatu kuota baxua. Izan ere, laugarren grafikan adierazten den moduan, tamainaz txikiagoak diren Sayma auditores, Moores Stephens AMS eta Ize auditores sozietate mugatuek merkatu kuota altuagoak dituzte.

Grafika 4: Ikuskaritza sozietate txikien Gipuzkoako merkatu-kuota.



Iturria: Norberak egina.

#### 8.4. Gipuzkoako enpresen ikuskaritzaren azterketaren ondorioak

Gratu Amaierako Lan hau bukatu aurretik, jarraian, lorturiko emaitzen interpretazioa burutuko da. Azken atal honen xedea, Gipuzkoako egoeraren balorazioa gauzatzea da. Dena den, ondorioetan barneratu aurretik, aipatu beharrekoa da lan honen emaitzak, hautaturiko laginaren arabekoak izan direla, eta ezinezkoa dela hauek orokortzea. Halaber, lagina Gipuzkoako enpresa desberdin batzuez osatua egonez gero, funtsean lorturiko emaitzak oso bestelakoak izango lirateke. Beraz, jarraian, lan honetan lorturiko informazioaren inguruko azalpenak soilik emango dira.

Hasteko, Gipuzkoako kasuan burutzen diren ikuskari aldaketa kopurua aztertu da. Hain zuzen ere, enpresen ia %70-ak ikuskaritza sozietate berberarekin bederatzi urtetik gorako harremana duela azaleratu da. Harreman luze hauek ez lukete arazorik sortuko, bi alderdien ezagutza eta gertutasunaren ondorioz, profesionalaren objektibotasuna arriskuan

jartzen ez den bitartean. Beraz, urteen poderioz enpresa bakoitzak jasotako aldeko iritzien bilakaera ikergai izan da. Helburua, iraupen luzeko harremanek ikuskariaren independentzia arriskuan jartzen ote duten egiaztatzea izan da. Horretarako, bezeroarekiko harreman estu baten ondorioz, aldeko iritzi gehiago igortzen ote diren ikertu da. Emaitzen arabera, aldiz, harremanaren iraupenaren eta enpresa horri igorritako aldeko iritzien arteko loturarik ez da ikusi. Hau da, aldeko iritzi kopurua eta kontratuaren iraupena ez dira proportzionalak. Beraz, ikuskari berberarekin urte mordoia igarotzeak profesionalaren objetibotasunari kalterik egiten ez diola ziurtatu ondoren, ikuskariaren independentzia sendotzeko ez dela errotaziorik behar ondorioztatu da.

Ikuskariaren errotazioa aztertu ostean, borondatezko ikuskari aldaketaren balizko eragileak aztertu dira. Lan hau, iritziak eta ordainsariek ikuskari aldaketan izan dezaketen eragina aztertzeraz mugatu da. Lehenik eta behin, jasotako iritziak, aldaketaren erabakian izan duen pisua analizatu da. Horretarako, hasteko, aldekoa ez den iritzi kopurua zenbatu da. Aztergai izan den epealdian zehar enpresen %71.74-ak inoiz salbuespendun iritzirik jaso duela atzeman ostean, enpresen artean iritzi mota hau jasotzea ohikoa dela ziurra daiteke. Aitzitik, aurkako iritziak jasotzea ez da batere ohikoa; izan ere, laginean barneratu den enpresa bakarrak jaso du iritzi mota hau, behin baino gehiagotan, gainera. Hala eta guztiz ere, enpresa honek hamahiru urteetan zehar ez du ikuskariz aldatu. Beraz, kasu honetan, jasotako iritziak ez du garrantzirik izan GKN Driveline enpresa zumaiarrantzat.

Iritziak ikuskari aldaketan izan dezakeen eraginaren harira, lan honetan, ikuskari aldaketa kasu bakoitza banan-banan aztertu da, egoera bakoitzean aurreko urtean jasotako iritziari erreparatuz. Laginean barneratu diren enpresetatik zehazki 22 izan dira hamahiru urtetan zehar aldaketaren bat burutu dutenak. Sozietate batzuk behin baino gehiagotan burutu dutenez ikuskariaren errotazioa, guztira 30 aldaketa kasu egon dira. Hauetatik

bederatzi kasutan, sozietateek aldaketa burutu aurretik salbuespendun iritzia jaso dute. Beraz, kasuen %70-ean, jasotako iritzia ez da aldaketaren bultzatzailea izan. Horrez gain, aldaketa bat baino gehiago burutu dituzten enpresei erreparatur gero, sozietateen %50-ak bi ikuskari aldaketak burutu aurretik aldeko iritzia jaso zuela egiazta daiteke. %25-ak, aldiz, aldaketa bat burutu aurretik aldeko iritzia jaso zuen, eta beste aldaketa burutu aurretik, berriz, salbuespenduna. Beraz, datu hauei erreparatur gero, azterturiko enpresen kasuen gehiengoan, iritziak errotazioan ez duela eraginik izan ziurta daiteke. Ondorioz, iritzi ez mesedegarria, ikuskari aldaketaren eragile hipotetiko gisa, orokorrean, baztertu egingo da.

Orokorki iritzia alboratua gelditu den faktorea izan arren, aldaketa burutu aurretik salbuespendun iritzia jaso duten 9 kasuetan, aldaketaren xedea iritzi hobekuntza bat lortzea izatea zilegi da. Hori dela eta, kasu hauen bilakaera aztertu da. Hala eta guztiz ere, %88.88-ak ez duela iritzia hobetzerik lortu ondorioztatu da. Beraz, hobekuntza asmoarekin ikuskariz aldatzea ez dela eraginkorra baieztatu daiteke.

Bestalde, bi ikuskari aldaketa burutu dituzten zortzi enpresetatik bostek, bigarren aldaketan, aurretik kontratatu ez duten ikuskari batengana jo dute. Lehendabiziko urteetan zehar, ezagutza prozesua burutu bitartean, zailagoa izan ohi da akatsak atzematea. Beraz, ikuskari berri batenganako aldaketa hauen maiztasunak, abantailak zein desabantailak eduki ditzake. Batetik, maiztasunaren arrazoia aldekoa ez den iritzia ekiditea izan daiteke. Baina bestalde, ikuskariarekiko independentzia mantentzeko burutuak izan daitezke. Hau da, modu honetan, ikuskariaren eta bezeroaren arteko gertutasuna eta dependentzia ekonomikoa ekidin daitezke. Hala ere, asmo honekin bi aldaketa burutu dituzten enpresak gutxiengoa dira, laginaren %21-a osatzen dutelarik.

Hainbat aldaketa gauzatu izanaren ildoari jarraituz, zortzi enpresetatik hiruk - Thyssenkrupp elevator manufacturing Spain S.L., Alcorta forging Group S.A. eta Recycle S.A.k hain zuzen ere-, bigarren aldaketan, hasierako ikuskari berberarengana jo dutela atzeman da. Kasu hauetan, beraz, igorritako iritziak errotazioan garrantzirik ez duela izan ziurta daiteke. Aitzitik, aldaketa hauen funtsa ordainsarrietan aurki daiteke. Izan ere, aurreneko urteetako ezagutza prozesuak sorturiko kostuak altuak direnez, iada ikuskatutako enpresa ezagutzen duen ikuskari batengana jotzea, haserako kostuak murrizteko estrategia bat izan liteke. Hala eta guztiz ere, *Sabi* datu-basean, hiru enpresen aldaketa urteetako ordainsarien bilakaeraren inguruko informaziorik ezin izan da topatu. Beraz, ezin da aldaketa hauen arrazoia prezio baxuagoen bilaketa izan denik ziurtatu.

Ordainsarien harira, azterketa burutzerako garaian laginak pairatu duen murrizketaren ondorioz, ezin izan da ondorio orokorrik lortu. Hala eta guztiz ere, azterturiko kasuen %60-ak prezio baxuagoak bilatuz gauzatu du ikuskari aldaketa. Zehazki, bataz-beste %26.67-ko beherakada lortu dute aldaketaren ondorioz. Gainontzeko kasuetan, aldiz, prezioek gorakada jasan dute. Deigarria izan da Suministros eléctricos Erka-k, %279-ko gorakada jasan izana ikuskari berria hautatzerako garaian. Beraz, argi dago kasu honetan ordainsariak ez direla aldaketaren bultzatzaileak izan. Ikuskari partikular bat kontratatua izatetik, ikuskaritza sozietate entzutetsu bat hautatzera pasa dela ikusirik, enpresa honek ikuskaritza sozietatearen ospe eta izen onari eman dion garrantzia egiaztatu da. Salbuespenak salbuespen, enpresek aldaketa burutzerako garaian ordainsariei erreparatzen dietela ziurta daiteke –beti ere lagina oso murrizta dela aintzat harturik-. Hala ere, informazio urritasuna kontuan izanik, ondorio hau ez da orokortzeko baliagarria izango.

Azkenik, merkatuaren banaketari erreparatuz gero, enpresa gipuzkoarrek PricewaterhouseCoopers ikuskaritzari lehenetsua ematen diotela egiaztatu da. Honen

arrazoia, ikuskaritza sozietatearen ospe eta izen ona izan daitezkeen arren, beste hiru handien eta enpresa txikien arteko merkatuaren banaketa ere nahiko parekatua dela ziurta daiteke. Hori dela eta, oro har enpresa handietako bat gailentzen den arren, enpresa txikienek ere badute euren tokia merkatuan.

## 9. Lanaren ondorioak

Gradu Amaierako Lan honi bukaera emate aldera, Gipuzkoan eskuraturiko emaitzak Estatu mailan buruturiko ikerlanekin alderatuz, ikuskarien errotazioaren eta borondatezko ikuskari aldaketaren eragileen inguruko ondorio nagusiak adieraziko dira jarraian.

Lehenik eta behin, hautaturiko enpresen azterketan oinarrituz, ikuskariaren eta bezeroaren arteko harremanaren luzapenak, ikuskariaren independentzia galerarekin zerikusirik ez duela egiaztatu da. Ondorio hau, bat dator Estatu mailan Ruiz, Gómez eta Carrerak 2006.urtean buruturiko ikerketaren emaitzekin. Beraz, ikuskarien eta bezeroen arteko harremanari gehieneko mugak ezartzea ez dela beharrezkoa ziurta daiteke. Ondorioz, derrigorrezko errotazioa ezartzea neurri saihegarria da.

Aitzitik, gaur egun indarrean dagoen gutxieneko epealdia betetzea komenigarria dela ziurtatzen dute Ruiz, Gómez eta Carrerak euren ikerlanean. Halaber, hipotesi hau berresten dute Monterrey eta Sánchezek 2007.urtean buruturiko lanean; izan ere, lehendabiziko urteetan, ezagutza maila baxua dela-eta, kompetentzia tekniko nahikoa eduki arren, ikuskariak akatsak burutu ditzake. Gipuzkoa mailan, hiru urteko azpiko iraupena duten 11 hitzarmen atzeman dira. Estatu mailan gauzaturiko egiaztapenak aintzat hartuz, eta egungo Legediak agintzen duena berretsiz, gutxieneko iraupenaren ezarpena beharrezkoa dela ondorioztatu da, ahal den heinean akatsak ekiditeko.



Ondoren, borondatezko ikuskari aldaketaren eragileak aztertu dira, iritzia eta ordainsariak ikertzeraz mugatuz. Iritziari dagokionez, oro har, ikuskari aldaketaren balizko bultzatzaile gisa baztertu egin da. Hala eta guztiz ere, burutu diren 30 ikuskari aldaketetatik, 9 errotazio estrategiko atzeman dira. Hau da, aldaketa hauen helburua iritzi hobekuntza lortzea izan da, baina enpresen %88.88-ak ez du hobekuntzarik lortu. Estatu mailan Sánchezek 2003-an buruturiko ikerketa, bat dator emaitza hauekin. Beraz, jasotako iritziarekiko desadostasuna dela-eta ikuskari aldaketa burutzen duten enpresak gutxi direla, eta horrez gain, aldaketarekin ez dutela iritzi hobekuntzarik lortzen ondorioztatu da. Azken ondorio honi jarraiki, salbuespandun iritzia ondorengo urtean mantendu egiten dela egiaztaturik, aldaketaren ostean, ikuskarien zorrotasun eta independentzia maila mantendu egiten direla adierazi daiteke.

Ordainsariei dagokienez, Gipuzkoa mailan burutu den azterketaren oinarria lagin murrizta izanik, eratorritako ondorioak ezin dira orokortu. Alabaina, ikerturiko bost kasuetatik hirutan, buruturiko aldaketaren xedea prezio baxuagoak bilatzea izan da. Horrez gain, aurreko ikuskariaren prezioen gorakada, aldaketaren bultzatzailea izan dela ondorioztatu da. Aitzitik, kasu batean, aldaketa ospea duen ikuskari baten bila burutu dela atzeman da.

Azkenik, Gipuzkoako merkatuaren banaketa aztertu da. Probintzian, *Big Four*-en arteko merkatu kuotaren banaketa ez dela uniformea ondorioztatu da. Hala ere, lau ikuskaritza sozietate handien esku dauden Gipuzkoako eta Madrilgo merkatu-kuotak alderatuz, parekoak direla egiaztatu da. Halaber, Gipuzkoako kontzentrazio maila altua den arren, enpresa txikiek merkatuan euren lekua badutela egiaztatu da. Izan ere, hiru enpresak, bakoitzak KPMG eta Ernst & Young-ek baina bezero-kuota altuagoa dutela egiaztatu da.

## Bibliografia

ALONSO, M. (2013). La sociedad demanda más que nunca transparencia y los auditores somos pieza fundamental para alcanzarla. *Auditores*, (20), 19-23. Hemendik eskuratua: [http://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/cuadernos\\_y\\_revistas/revista\\_audidores/auditores20.pdf](http://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/cuadernos_y_revistas/revista_audidores/auditores20.pdf)

AVELLANEDA FERNÁNDEZ, J.A. (2007). La auditoría: Concepto y evolución. *Mega-consulting asesores*. Hemendik eskuratua: <http://www.mega-consulting.com/herramientas/Auditoria/2concepto.htm>

AZKUE IRIGOYEN, I. (2004). Enpresen Gobernu ona eta informazio gardentasuna kontabilitate arloan. *Enpresen Zuzendaritza eta Administrazioarako aldizkaria*, (11), 11-18.

BIEDMA LÓPEZ, E. (2009). *El comité de auditoría como salvaguarda de la independencia del auditor: Evidencias empíricas del caso español*. (Doktoradutza tesia, Sevillako Pablo Olavide Unibertsitatea). Hemendik eskuratua: <http://www.icac.meh.es/Documentos/PUBLICACIONES/275.pdf>.

BOISSEAU, L. (2016, ekainak 20). Réforme de l'audit: Le retard de la France inquiète. *Les Echos*. Hemendik eskuratua : <http://www.lesechos.fr/finance-marches/marches-financiers/0211041333325-reforme-de-laudit-le-retard-de-la-france-inquiete-2007771.php>

BOVÉ, J. M. (2015). Ley inmadura en auditoría. *Cinco Días*. Hemendik eratorria: [http://cincodias.com/cincodias/2015/08/31/economia/1441050117\\_232811.html-tik](http://cincodias.com/cincodias/2015/08/31/economia/1441050117_232811.html-tik)  
2016ko maiatzaren 24ean kontsultatua.

CUESTA, M. (2015, martxoak 9). Los auditores se movilizan contra su Ley. *ABC*. Hemendik eskuratua: <http://www.abc.es/economia/20150309/abci-auditoresprotestan-contra-201503062141.html>

DE JORGE, J., ROJAS, O. & SÁNCHEZ, J. (2015). Análisis de la eficiencia y sus factores explicativos en el sector de consultoría y auditoría en España. *Revista de métodos cuantitativos para la economía y la empresa*, (20), 77-94. Hemendik eskuratua: <http://www.upo.es/RevMetCuant/pdf/vol20/art110.pdf>

DIRECCIÓN GENERAL DE INDUSTRIA Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA. *Retrato de las PYME 2015*. Madrid: Centro de Publicaciones del Ministerio de Industria, Energía y de Turismo. Hemendik eskuratua: [http://www.ipyme.org/publicaciones/retrato\\_pyme\\_2015.pdf](http://www.ipyme.org/publicaciones/retrato_pyme_2015.pdf)

EKONOMISTEN EUSKAL ELKARGOA. Hemendik eskuratua: <http://www.ekonomista.org/portal/menuinicio.asp?idopcion=136>

ESPAINIAR ESTATUKO BURUZAGITZA. (2013, irailak 27). Ekintzaileen eta hauen internazionalizazioaren garapenerako 14/2016 Legea. *Boletín oficial del Estado*, 233. 2016ko maiatzean kontsultatua. Hemendik eskuratua: [http://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-10074](http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-10074)

ESPAINIAR ESTATUKO BURUZAGITZA. (2015, uztailak 20). Kontuen Ikuskaritzaren 22/2015 Legea. *Boletín Oficial del Estado*, 173. 2016ko apirila eta maiatzean kontsultatua. Hemendik eskuratua: [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-8147](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-8147)

ESPAINIAKO PRESIDENTZIA MINISTERIOA. (2010, ekainak 3). 1/2010 Errege Dekretua. *Boletín Oficial del Estado*, 161. 2016ko apirilean kontsultatua. Hemendik eskuratua: [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Privado/rdleg1-2010.t7.html#a257](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/rdleg1-2010.t7.html#a257)

EUROPAPRESS. (2013, uztailak 3). REA+REGA auditores se convierte en la mayor corporación de auditores, con el 60% de los profesionales. 2016ko apirilean kontsultatua. Hemendik eskuratua: <http://www.europapress.es/economia/macroeconomia-00338/noticia-economia-macro-rearega-auditores-convierte-mayor-corporacion-auditores-60-profesionales-20130703133708.html>

EUROPAPRESS. (2015, uztailak 9). El Gobierno reduce de 8.000 a 1.800 las Entidades de Interés Público por un cambio en la definición. Hemendik eskuratua: <http://www.europapress.es/economia/macroeconomia-00338/noticia-gobierno-reduce-8000-1800-entidades-interes-publico-cambio-definicion-20150709133233.html>

EUROPAR PARLAMENTUA ETA EUROPAR BATASUNEN KONTSEILUA. (2014, apirilak 16). 2014/56/UE Direktiba. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 158/196. 2016ko maiatzean kontsultatua. Hemendik eskuratua: <http://www.icac.meh.es/Documentos/Directiva%202014%2056%20UE.pdf>

EUROPAR PARLAMENTUA ETA EUROPAR BATASUNEN KONTSEILUA. (2014, apirilak 16). 537/2014 Erreklamendua. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 158/77. 2016ko maiatzean kontsultatua. Hmenedik eskuratua: <http://www.icac.meh.es/Documentos/Reglamento%20UE%20537%202014.pdf>

EXPANSIÓN. (2016, apirilak 19). Las 'Big Four' revisaron las cuentas del 37% de las empresas de España. 2016ko maiatzean kontsultatua. Hemendik eskuratua: <http://www.expansion.com/empresas/2016/04/19/5715f5a4ca47419c318b45bf.html>

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.T., VILLANUEVA VILLAR, M. & MAREQUE ÁLVAREZ-SANTULLANO, M. (2013). La independencia del auditor: Justificación de la auditoría de cuentas. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

FORNIELES, A. (2016). Queremos que los expertos contables tengan un papel clave en favor del interés público. *Audidores*, (23), 6-9. Hemendik eskuratua: [http://www.icjce.es/adjuntos/revista\\_audidores\\_23.pdf](http://www.icjce.es/adjuntos/revista_audidores_23.pdf)

GARCÍA BENAÚ, M.A., ZORIO, A. & NOVEJARQUE, J. (Ekaina, 2013). Políticas Europeas sobre auditoría en tiempos de crisis. *Revista Galega de Economía*, 22 (1), 229-248

GIRONELLA MASGRAU, E. (Urria-abendua, 1978). La auditoría independiente en los EEUU: Evolución de sus objetivos y técnicas. *Revista española de financiación y contabilidad*, VII (26), 160-163. Hemendik eskuratua: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2482322.pdf>

GÓMEZ AGUILAR, N. (2003). *El informe de auditoría y su efecto sobre la decisión del cambio de auditor*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

GÓMEZ AGUILAR, N. & RUIZ BARBADILLO, E. (2000). Un estudio empírico sobre la relación entre informe de auditoría y cambio de auditor. *Revista española de financiación y contabilidad*, XXIX (105), 705-741.

GÓMEZ MARTÍN, F. (2004). Colaboración profesional de los auditores y censores jurados de cuentas en el concurso de acreedores. *Grupo FGM*. Hemendik eskuratua: [http://www.grupofgm.com/idb/publicaciones/Colaboracion\\_profesional\\_de\\_los\\_auditor es\\_y\\_censores\\_de\\_cuentas.pdf](http://www.grupofgm.com/idb/publicaciones/Colaboracion_profesional_de_los_auditor_es_y_censores_de_cuentas.pdf)

HUMPHREY, C. & GARCÍA-BENAU, M.A. (1995). La auditoría y el fraude: algunas consideraciones internacionales. *Revista española de financiación y contabilidad*, XXIV (84), 698.

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA. 2016ko apirilean kontsultatua. Hemendik eskuratua: <http://www.icjce.es/instituto-tipo1>

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. (2013, urriaren 15a). Norma Internacional de Auditoría 200. 2016ko maiatzean kontsultatua. Hemendik eratorria: <http://www.icac.meh.es/nias/nia%20200%20p%20def.pdf>

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. (2013, urriaren 15a). Norma Internacional de auditoría 240. 2016ko maiatzean kontsultatua. Hemendik eratorria: <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20240%20p%20def.pdf>

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. *Plan de control de la actividad para 2015 y ejecución del plan 2014*. Hemendik eskuratua: <http://www.icac.meh.es/Temp/20160711070823.PDF>

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. (2010). *Código de Ética para profesionales de la contabilidad*. Hemendik eskuratua: [http://www.icjce.es/adjuntos/codigo\\_etica\\_IFAC.pdf](http://www.icjce.es/adjuntos/codigo_etica_IFAC.pdf)

KPMG. (2015). Claves de la nueva Ley de Auditoría para las empresas. Hemendik eskuratua: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/claves-ley-auditoria.pdf>

LIZASO UBERA, L. (2006). *Kontu-ikuskaritza*. Hemendik eratorria: <http://eimagordailua.eus/bitstream/handle/11687/402/kontu-ikuskaritza.pdf?sequence=1>

MARCO GRANELL, A. (2003). Situación actual de la auditoría en España. Hemen V. MONTESNINOS JULVE (Ed.), *La auditoría en España*. Hemendik eratorria: [https://books.google.es/books?id=WXggmgQUyUYC&pg=PA95&lpg=PA95&dq=introduccion+y+evolucion+de+la+auditoria+en+espa%C3%B1a&source=bl&ots=VbyvIB12QH&sig=Mr2\\_UQ\\_0SwnoFupfQRivI1nR7Ik&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwju5KRqIvMAhWDchQKHQwMBokQ6AEIITAB#v=onepage&q=introduccion%20y%20evolucion%20de%20la%20auditoria%20en%20espa%C3%B1a&f=false](https://books.google.es/books?id=WXggmgQUyUYC&pg=PA95&lpg=PA95&dq=introduccion+y+evolucion+de+la+auditoria+en+espa%C3%B1a&source=bl&ots=VbyvIB12QH&sig=Mr2_UQ_0SwnoFupfQRivI1nR7Ik&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwju5KRqIvMAhWDchQKHQwMBokQ6AEIITAB#v=onepage&q=introduccion%20y%20evolucion%20de%20la%20auditoria%20en%20espa%C3%B1a&f=false)

NOGUERAS, T. (2013). La ética, el pilar de la auditoría. *Audidores*, (19), 21-26.

Hemendik eskuratua:

[http://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/cuadernos\\_y\\_revistas/revista\\_audidores/auditores\\_19.pdf](http://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/cuadernos_y_revistas/revista_audidores/auditores_19.pdf)

HOLMQUIST, J. (2013). La profesión auditora siempre ha sido y continuará siendo un supervisor que protege el interés público. *Audidores*, (19), 26-30. Hemendik eskuratua: [http://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/cuadernos\\_y\\_revistas/revista\\_audidores/auditores\\_19.pdf](http://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/cuadernos_y_revistas/revista_audidores/auditores_19.pdf)

MONTERREY MAYORAL, J. & SÁNCHEZ SEGURA, A. (2007). Rotación y dependencia económica de los auditores: Sus efectos sobre la calidad del resultado en las compañías cotizadas españolas. *Investigaciones económicas*, XXXI (1), 119-159.

MONTERREY MAYORAL, J. & SÁNCHEZ SEGURA, A. (2007). Un estudio empírico de los honorarios del auditor. *Cuadernos de Economía y Dirección de la empresa*, (32), 81-110.

MUÑOZ CASTELLANOS, R. & NEVADO PEÑA, D. (2007). *El desarrollo de las organizaciones del siglo XXI; Ética, responsabilidad social, gestión de la diversidad y gestión del cambio*. Madrid: Editorial La Ley.

RANKING DE EMPRESAS GIPUZKOA. (2016). Hemen *El economista*. Hemendik eratorria: <http://ranking-empresas.economista.es/empresas-GUIPUZCOA.html>

REA-REGA. Hemendik eratorria: <http://rea-rega.economistas.es/presentacion/>

RUIZ BARBADILLO, GÓMEZ AGUILAR & BIEDMA LÓPEZ. (2004). Análisis empírico del efecto de la duración del contrato de auditoría en la recepción de informes cualificados. *Revista de contabilidad*, 8 (16), 15-40.

RUIZ BARBADILLO, E., GÓMEZ AGUILAR, N., & CARRERA PENA, N. (2006). Evidencia empírica sobre el efecto de la duración del contrato en la calidad de la auditoría: Análisis de las medidas de retención y rotación obligatoria de auditores. *Investigaciones económicas*, XXX (2), 283-316.

RUIZ BARBADILLO, E., GÓMEZ AGUILAR, N., & CARRERA PENA, N. (2009). Derogación de la rotación obligatoria de auditores y calidad de la auditoría. *Revista de Economía Aplicada*, XVII (49), 105-134.

RUIZ-BARBADILLO, GÓMEZ AGUILAR, DE FUENTES BARBERÁ & GARCÍA-BENAU. (2004). Audit quality and the going-concern decision-making process: Spanish evidence. *European accounting review*, 13 (4), 597-620.

SÁNCHEZ SEGURA, A. (Urria-abendua, 2003). Salvedades y cambio de auditor. *Revista española de financiación y contabilidad*, XXXII (119), 983-1.012.

PORTILLO, L. (2010). Revolución Industrial. *Historia universal*. 2016ko martxoan kotsultatua. Hemendik eratorria:

<http://www.historialuniversal.com/2010/09/revolucion-industrial.html>



VELOSO, M. (2015, uztailak 19). Luces sombras de la Ley de Auditoría. *ABC*, 8-9.