

**GRADU AMAIERAKO LANA**  
**KONTU-IKUSKARITZAREN PLANIFIKAZIOA**

**ENPRESEN ADMINISTRAZIO ETA ZUZENDARITZAKO GRADUA**

EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA (EHU)

Ekonomia eta Enpresa fakultatea (Donostiako Atala)

Idurre Zendoia Aguirre

Zuzendaria: Itsaso Barrainkua Aroztegi

2018/19 ikasturtea

## AURKIBIDEA

|        |  |    |
|--------|--|----|
| 1.     | SARRERA.....   | 6  |
| 2.     | KONTU-IKUSKARITZA.....                                   | 8  |
| 2.1.   | DEFINIZIOA ETA HELBURUAK .....                           | 8  |
| 2.3.   | ARAUDIA.....   | 10 |
| 2.4.   | FASEAK.....  | 12 |
| 2.4.1. | Aurretiazko jarduerak.....                               | 12 |
| 2.4.2. | Planifikazioa.....                                       | 12 |
| 2.4.3. | Lanaren exekuzioa.....                                   | 13 |
| 2.4.4. | Txostena .....   | 13 |
| 3.     | KASU PRAKTIKOA.....                                      | 14 |
| 3.1.   | AURRETIAZKO JARDUERAK.....                               | 18 |
| 3.1.1. | Independentzia.....                                      | 19 |
| 3.1.2. | Agindu-gutuna .....                                      | 20 |
| 3.2.   | PLANIFIKAZIOA .....                                      | 21 |
| 3.2.1. | Erakundearen eta sektorearen ezagutza (NIA-ES 315) ..... | 21 |
| 3.2.2. | Estrategia globala (NIA 300).....                        | 28 |
| 3.2.3. | Plan globala .....                                       | 38 |
| 3.2.4. | Zirkularizazioa.....                                     | 43 |
| 3.3.   | LANAREN EXEKUZIOA .....                                  | 47 |
| 3.3.1. | Lan-paperak.....   | 47 |
| 3.3.2. | Doikuntzak eta birsailkapenak .....                      | 48 |
| 3.4.   | TXOSTENA.....  | 49 |
| 3.4.1. | Aitorpen-gutuna .....                                    | 49 |
| 3.4.2. | Txostena .....   | 50 |
| 4.     | ONDORIOAK .....  | 52 |
| 5.     | BIBLIOGRAFIA .....                                       | 54 |
| 6.     | ERANSKINAK .....   | 56 |

## ERANSKINEN AURKIBIDEA

|   |    |
|---|----|
| ERANSKINA 1: ENKARGU BATEN JARRAIPENA. ERABAKIAREN AURRETIKO ANALISIA.....                    | 56 |
| ERANSKINA 2: AUDITOREAREN INDEPENDENTZIAREN AITORPEN GUTUNA .....                             | 58 |
| ERANSKINA 3: AGINDU GUTUNA .....  | 60 |
| ERANSKINA 4: INFORMAZIOAREN TRATAMENDURAKO SISTEMEN EBALUAKETA.....                           | 62 |
| ERANSKINA 5: AZTERKETA ANALITIKOA .....   | 63 |
| ERANSKINA 6: ARRISKUEN BALORAKETA .....   | 66 |
| ERANSKINA 7: BEZEROEN ZIRKULARIZAZIOA .....   | 67 |
| ERANSKINA 8: AGINDU-GUTUNA .....  | 68 |
| ERANSKINA 9: AUDITORE INDEPENDENTE BATEK EGINDAKO URTEKO KONTUEN IKUSKARITZA<br>TXOSTENA..... | 69 |

## TAULEN AURKIBIDEA

|  |    |
|--|----|
| Taula 1: IKUSKATZEKO BETEBEHARRIK EZ IZATEKO BALDINTZAK .....        | 10 |
| Taula 2: EGOERA BALANTZEA: AKTIBOA .....                             | 15 |
| Taula 3: EGOERA BALANTZEA: PASIBOA .....                             | 16 |
| Taula 4: GALDU-IRABAZIEN KONTUA .....                                | 17 |
| Taula 5: PAPERWOOD S.A. -REN IKUSKATZEKO BETEBEHARRA .....           | 30 |
| Taula 6: URTEKO KONTUEN EREDUAK ETA BALDINTZAK .....                 | 30 |
| Taula 7: ENPRESAREN EGOERAREN ARABERAKO OINARRIZKO MAGNITUDEAK ..... | 33 |
| Taula 8: MATERIALTASUNAREN KALKULURAKO, ERAKUNDEAREN DATUAK .....    | 34 |
| Taula 9: AURREKO EKITALDIAN APLIKATUTAKO MATERIALTASUNA .....        | 35 |
| Taula 10: MATERIALTASUNAREN KALKULUA .....                           | 36 |
| Taula 11: ARRISKUEN KUANTIFIKAZIOA .....                             | 42 |
| Taula 12: BEZERO ETA ZORDUNEN ZENBATEKOAK .....                      | 44 |
| Taula 13: ZIRKULARIZAZIORAKO HAUTATUTAKO BEZEROAK .....              | 45 |
| Taula 14: LAN-PAPERAK .....  | 48 |

## IRUDIEN AURKIBIDEA

|  |    |
|--|----|
| Irudia 1: IKUSKARITZA PROZESUAREN FASEAK ..... | 12 |
| Irudia 2: PAPERWOOD S.A.-REN ORGANIGRAMA ..... | 25 |

## SIGLEN HIZTEGIA

- BEZ: Balio Erantsiaren gaineko Zerga
- ICAC: Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutua (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas)
- ICJCE: Kontuen auditore zineginen institutua (Instituto de Censores Jurados de España)
- KPO: Kontabilitate Plan Orokorra
- LAC: Kontu Ikuskaritzari buruzko Legea (Ley de Auditoría de Cuentas)
- NIA: Ikuskaritzako Nazioarteko Arauak (Normas Internacionales de Auditoría)
- NIA-ES: Ikuskaritzako Nazioarteko Arauen Espainiarako egindako egokitzapena
- REA+REGA: Auditore Ekonomilarien Elkargoa (Registro de Economistas Auditores)
- ROAC: Kontuen Auditoreen Errolda Ofiziala (Registro Oficial de Auditores de Cuentas)
- TRLSC: Kapitaleko Sozietateen Legearen Testu Bategina (Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital)

## 1. SARRERA

Urteko kontuen kontu-ikuskaritza baten helburu nagusia konfiantza ematea da, txosten baten bidez adieraztea, auditorearen ustez, ea enpresa baten finantza egoerak modu egokian formulatuak dauden eta bere benetako egoera islatzen duen. Txosten hori egitera iritsi ahal izateko, auditoreak hainbat froga eta bilaketa egin behar izaten ditu, askotan prozesu luzea izaten delarik hau.

Lan honen **helburua** enpresa baten urteko kontuen kontu-ikuskaritza baten prozesua azaltzea da, auditoreak enpresaren datuak jasotzen dituen momentutik hasita. Esan bezala, prozesu guzti hau luzea izan ohi denez, hasierako fasean kontzentratuko naiz, hau da, planifikazioarenean. Kontu-ikuskaritzaren nazioarteko arauen Espainiarako adaptazioan (NIA-ES) adierazten den bezala, planifikazio fasearen garrantzia oso handia da, honek ondoren emango diren pauso guztiak baldintzatzen baititu. Fase honetan, enpresaren urteko kontuen bidez, bere egoera aztertu ondoren, atal bakoitzaren arriskuak zehaztu eta ondorioz, ikuskaritzan emango zaien garrantzia erabakitzen da.

Planifikazioaren prozesuan murgildu ahal izateko, lehenik, kontu-ikuskaritzaren definizio eta oinarriak azaltzea beharrezkoa da, bere atal ezberdinak azalduz eta bakoitzaren garrantzia azpimarratuz. Beraz, kontu-ikuskaritza orokorrean eta laburki definitzen hasiko naiz, gero, prozesu honetako fase edo atal bakoitzean barneratu ahal izateko. Ondoren, modu praktikoa batean, enpresa baten urteko kontuak hartuz, planifikazio fase erreal bat simulatuko dut eta ondorengo faseak modu orokor batean azalduko ditut, planifikazioa bezain sakon aztertu gabe.

Honekin lortu nahi dudana kontu-ikuskaritzaren definizio zehatz bat sortzea eta kontu-ikuskaritza bateko txostenera iritsi ahal izateko egin behar den prozesu eta lan guztia azaltzea da, era berean, nik ere kontu-ikuskaritzaren atalen eta bere arauen inguruan ikasiz. Beraz, **bi galderari** erantzuten saiatuko naiz lan honetan zehar:

1. Zer da kontu-ikuskaritza?
2. Nolakoa da kontu-ikuskaritza baten prozesua? Zertan datza planifikazioak?

Beraz, nire lana **bi atal nagusitan** banatuko da. Bata, lehenengo galderari erantzungo diona, 2. atalean azalduko dut. Bertan, kontu-ikuskaritza definitzeaz gain, ikuskaritza motak, kontu-ikuskaritza arautzen duten lege nagusiak, ikuskaritzako erakunde nagusiak eta kontu-ikuskaritzaren lau faseak azalduko ditut.

Bigarren galdera, aldiz, 3. atalean azalduko dut. Kasu praktikoa bat erabiliz, ikuskaritza prozesua azalduko dut, lau ataletan zatituko delarik atal hau, lau faseetan hain zuzen: aurretiazko jarduerak, planifikazioa, lanaren exekuzioa eta txostena. Lehenengo bi faseak sakonago azalduko ditut, kasu praktikoarekin adibideak eginez. Azken bi ataletan, aldiz, laburrago arituko naiz, aspektu teorikoan gehiago oinarrituz.

Lan hau egiteko **metodologiari** dagokionez, gehienbat, Kontu-ikuskaritzen inguruko eta, orokorrean, kontabilitate eta enpresa-arloko legedietan oinarrituko naiz. Hala ere, erabiliko ditut beste zenbait erreferentzia bibliografiko eta elektronikoko ere.

Horrez gain, ikuskaritza enpresa batean egiten ari naizen praktikan lortutako ezagupenaz baliatuko naiz, zati praktikoa egiterakoan gehienbat. Enpresa hau **AGEM Consultores y Auditores, S.L.** da, erakundeei kudeaketako aholkularitza zerbitzuak ematen 30 urte baino gehiago daramatzen enpresa bat. Hiru sailetan banatzen da: goi-zuzendaritza aholkularitza saila, zerga eta lege arloko aholkularitza saila eta ikuskaritza saila.

Sektore ezberdinetako enpresekin jarduten dutenez, hainbat sektoretan dute esperientzia, bai estatu mailako enpresekin, baita nazioarteko enpresekin jarduten dutelarik. Honen harira, zehazki, *Russel Bedford International* enpresa independenteen sare globalaren parte da AGEM. Kontabilitate, zerga, ikuskaritza eta negozio aholkularitza arloko zerbitzuak ematen dituen sare hau 100 herrialde ezberdinetara zabaltzen da, mundu mailan, aholkularitzako eta kontu ikuskaritzako enpresa sare garrantzitsuenen artean sailkatua dagoelarik.

AGEM-etik dator zehazki lan hau egiteko izan dudana **motibazioa**. Sei hilabetez jardun naizelarik bertan praktikan, ikusi dut ikuskaritza enpresek gure inguruko enpresetan egiten duten lanaren garrantzia. Behaketa eta analisi sakonen bidez, ikuskaritzak erakundeenganako eta beren Urteko Kontuenganako konfiantza itzultzen baitugu.

Gainera, balio izan dit konturatzeko ikuskaritza ez dela kontabilitatean soilik oinarritzen, erakunde hainbat arlo aztertzen direlako. Erakunde bakoitzean arlo horiek ezberdinak izango direlarik, bakoitzak bere sektore, ingurune eta izaera ezberdinak izanik, lan hau aurrera eramanez ez dira enpresak onurak lortzen dituzten bakarrak, langileok ere enpresen funtzionamendu ezberdinak ulertu eta ikasteko aukera lortzen dugu.

Horregatik, modu praktikoa batean ikuskaritza prozesua AGEM-en ikusi dudalarik, lan honekin modu teorikoago batean kontu ikuskaritzari buruzko xehetasunak ikasi nahiko nituzke, ikuskaritzaren ideia orokortasunean ikasi eta ulertzeko.

## 2. KONTU-IKUSKARITZA

### 2.1. DEFINIZIOA ETA HELBURUAK

Mundu globalizatu batean bizi garelarik, gero eta informazio gehiago dugu gure eskura, baina zaila izan ohi da jakitea informazio horren artean zein den fidagarria eta zein ez. Bada, dokumentazio kontableekin gauza bera gertatzen da, eta zehazki hori da ikuskaritzaren helburu nagusia: enpresen kontabilitatearen fidagarritasuna eta gardentasuna transmititzea.

“Ikuskaritza, zentsura, berrikuspen edo egiaztapen ere izendatua, kontabilitate prozesuaren azken fasea da, zeinen helburua profesional independente batek enpresaren jardueraren analisi selektibo baten bidez kontabilitate prozesuaren ikuskapen bat egitea den”. (Sanchez, 2003)

Jose Luis Sanchezek (2003) adierazten duen bezala, kontu-ikuskaritza behar sozial bat bezala sortzen da, enpresa batean parte hartzen dutenen eta hirugarrenen interesak babesteko asmoz. Hori aurrera eraman ahal izateko, beraz, enpresaren prozesu kontableak gainbegiratu behar ditu auditoreak.

Zehatzago definitzen digu Kontu-ikuskaritzari buruzko Uztailaren 20ko 22/2015 Legeko 1.2 artikulua kontu-ikuskaritza: “Kontu-ikuskaritzatzat hartuko dira aplikagarri diren informazio finantzarioen alor normatiboen arabera egindako urteko kontuen, nahiz beste egoera finantzario edo dokumentu kontableen berrikusketa eta egiaztapen ekintzak, beti ere, ekintza horien helburua dokumentu horien fidagarritasunari buruzko txosten bat igortzea bada, zeinek hirugarrenen aurrean efektuak eduki ahal izango dituen.”

Aurreko definizioan adierazten den bezala, beraz, bi helburu nagusi bereiz ditzakegu. Batetik, enpresaren urteko kontuen edota egoera finantzarioen fidagarritasuna egiaztatzea, hau da, ziurtatzea egoera finantzario horiek ez dutela oker materialik (akats edo iruzurren ondorio izan daitezkeenak) eta enpresaren irudi zuhurra adierazten dutela. Eta, bestetik, aurrez esandakoaz gain, egoera finantzarioek NIA arauetako eskakizunak betetzen dituztela aditzera emango duen txostenaren igorpena. Txosten hau, lehendik egindako lan guztiaren emaitza izango da, non auditorearen iritzia azalduko den.

Auditoreak bere iritzia adierazi ahal izateko, zentzuzko segurtasun gradu bat lortu behar du, egoera finantzarioetan akatsak egoteko arrisku material hori gutxitzeko asmoz. Arrisku hau desagerraraztea ezinezkoa da, bere lana ez baita atal guztiak frogatu eta ziurtatzea, egoera finantzarioen baliozkotasun orokor bat lortzea baizik. Ordea, segurtasun maila horretara iritsi ahal izateko, nahikoa ebidentzia lortu behar ditu auditoreak, kontu-ikuskaritzako prozedurak aurrera eramanaz edo beste iturri batzuetako informazioak erabiliz.

Auditoreak bere iritzia emateko nahikoa ebidentzia lortu dituela esango da, kontu-ikuskaritzan zehar egindako frogak zentzu eta eszeptizismo profesionalarekin aurrera eramaten baditu. Zentzu profesionala izatea auditoria prozesuan zehar ondo dokumentatzeaz gain, dokumentazio eta araudiak ezagutza eta esperientzia nabarmen batekin aplikatzean datza. Auditore batek kontu-ikuskaritzako dokumentazioa prestatzerako



orduan, kontuan izan behar du kanpoko auditore batek gai izan behar duela dokumentu horietan ondorioak ateratzeko erabilitako zentzu profesionalak ulertzeko. Eszeptizismo profesionala, aldiz, jokabide eta ebaluaketa kritiko bat da, non atentzio berezia jartzen zaion akats posibleei. Auditoreak, egoera bakoitzaren arabera, zalantzan jarri behar ditu jasotako dokumentu eta informazioak eta gai izan behar du lortutako ebidentziak nahikoak eta egokiak diren ala ez erabakitzeko.

## **2.2. KONTU-IKUSKARITZA MOTAK**

Ikuskaritza mota ezberdinak bereiz ditzakegu, hainbat irizpideren arabera, Jose Luis Sanchez autoreak egiten duen klasifikazioa oinarri bezala hartuta (2003, 24 eta 25.orr):

### **1. Subjektuaren arabera:**

- *Barne eta kanpo ikuskaritza:* Barne-ikuskaritzan, ikuskaria enpresa bertako langilea izango da, eta kanpokoaren kasuan, kanpoko auditore independente bat.
- *Ikuskaritza publiko eta pribatuak:* Lehenengo kasuan, ikuskatutako enpresa erakunde publiko bat izango da, eta bigarrenengan, aldiz, enpresa pribatu bat.

### **2. Helburuaren arabera:**

- *Ikuskaritza finantzario eta administratiboak:* Finantza-ikuskaritza egoera finantzarioak aztertuz egiten da eta administratiboa enpresaren barne-kontrolako ebaluazioan oinarritzen da.

### **3. Irismenaren arabera**

- *Ikuskaritza osoak edo erabatekoak eta partzialak edo irismen mugatukoak:* Lehenengoen kasuan prozesu kontable osoa ikuskatzen da, hau da, urteko kontuak bere osotasunean aztertzen dira. Bigarrenen kasuan, eskatutako atal zehatz bat edo batzuk bakarrik aztertzen dira, beste atalak kontuan izan gabe.

### **4. Aginduaren jatorriaren arabera**

- *Nahitaezko eta borondatezko ikuskaritzak:* Zenbait enpresa legez beharturik daude beraien kontuak ikuskatzera, eta beste batzuetan, aldiz, enpresako kideek erabakitzen dute ikuskaritza prozesua aurrera eramatea (estatutuetan adierazten delako, akziodunen eskabidez...).

Azken klasifikazioan zentratuz, esan bezala, badira arau batzuk, zenbait irizpideren arabera, enpresak beraien kontuak ikuskatzera behartzen dituztenak. Honi buruz, ondorengoa dio Merkataritza Kodeko 40. Artikuluak: "Urteko kontuak ikuskatzera behartzen dituzten (kontuen auditore izateko lege baldintzak betetzen dituen pertsona batek egin behar duena) bestelako legeek diotenari kalterik egin gabe (...) enpresari guztiak beren enpresaren urteko kontuak ikuskatzera behartuta egongo dira dagokion Auzitegiak horrela adierazten badu, baita borondatezko jurisdikzio bidean, bertan bidezko interesa benetakotzen duenaren eskaera oinarritua onartzen badu." Ondoren, 41. Artikuluan adierazten da sozietate anonimo, erantzukizun mugatuko sozietate eta akzio bidezko sozietate komanditarioen kasuek, bakoitzak bere arauak jarraituko dituztela ikuskaritza prozesuak aurrera eramaterako orduan.

Ondorioz, Kapitaleko Sozietateen Legearen Testu Bateginera (TRLSC 2010) zuzendurik, bertako 263.artikuluak dio kapitaleko sozietate guztiek dutela beren kontuak ikuskatzeko betebeharra. Baina kontu-ikuskaritza hori ez da beharrezkoa izango bi ekitalditan jarraian gutxienez ondorengo hiru baldintzetatik bi betetzen badira:

Taula 1: IKUSKATZEKO BETEBEHARRIK EZ IZATEKO BALDINTZAK

|                                   | Ikuskatzea beharrezkoa | Ikuskatzea ez beharrezkoa |
|-----------------------------------|------------------------|---------------------------|
| Aktiboa guztira                   | > 2.850.000€           | < 2.850.000€              |
| Negozio zifraren zenbateko garbia | > 5.700.000€           | < 5.700.000€              |
| Batazbesteko langile kopurua      | > 50 langile           | < 50 langile              |

*Iturria: Norberak egina, TRLSC 263.artikuluaren oinarrituz*

Beraz, kapitaleko sozietateek (Sozietate anonimoak, komanditario akziodunak eta erantzukizun mugatukoak) beren urteko kontuak ikuskatzeko beharrik ez izatekotan, azaldutako baldintza horietatik bi bete behar dituzte bi ekitaldiz jarraian. Behin eskubide hau lortuta (ez ikuskatzekoa), bi ekitaldiz jarraian aurrez azaldutako baldintzak betetzen ez badira, eskubide hori galduko dute, berriro ere ikuskaritza prozesua aurrera eramateko betebeharra sortuz.

### 2.3. ARAUDIA

Kontu-ikuskaritza arautzen duten lege nagusiak ondorengoak dira:

1. Kontu-ikuskaritzari buruzko Uztailaren 20ko 22/2015 Legea:

*“Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.”*

2. Kontu-ikuskaritzaren araudia:

*“Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.”*

3. Kontu-ikuskaritzaren nazioarteko arauen adaptazioa (NIA-ES):

*“Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España”*

4. Barne kalitate-kontrolaren arauak:

*“Resolución de 20 de diciembre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011.”*

Ikuskaritzari buruzko lege eta arau guztiak **Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak (ICAC)** argitaratzen ditu. ICAC institutuak Ikuskaritzaren gainbegiratze funtzioa betetzen du, baina, bereziki, ondorengoak dira bere eginkizun zehatzak, ICAC-en web orrian adierazitako informazioan oinarriturik:

- Arau etikoen, barne kalitate-kontrolaren eta arau teknikoen adopzio eta gainbegiratzea.
- Auditoreen formazio jarraitua.
- Interes publikoko erakundeen ikuskaritza zerbitzuen merkatuaren garapenaren zaintza.
- Diziplina erregimena.
- Ikuskapen eta ikerkuntza sistema.
- Auditoreen eta Ikuskaritza Sozietateen inskripzioa Kontuen Auditoreen Errolda Ofizialean (ROAC).

Azken eginkizun honek, bereziki garrantzi handia du, auditore bezala aritzeko beharrezkoa baita Kontuen Auditoreen Errolda Ofizialean inskribatzea. **Kontuen Auditoreen Errolda Ofiziala (ROAC)** Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren menpe dagoen erregistro bat da. Auditoreek, bertan inskribatu ahal izateko, zenbait baldintza bete behar dituzte, Kontu-Ikuskaritzaren Legeko 7 eta 8 artikuluetan adierazten direnak. Besteak beste, unibertsitateko titulu bat izatea, formazio teoriko eta praktikoa eskuratzea eta Estatuak antolatutako gaitasun azterketa profesional bat gainditzea beharrezkoak dira inskripzio hori lortu ahal izateko. Horrez gain, zenbait baldintza pertsonal ere bete behar dira, horien artean, ICAC institutuaren baimena lortzea.

Hauetz gain, Ikuskaritzako arauen errepresentazio eta gainbegiratzean ere zeresan handia duten erakundeak zuzenbide publikoko korporazio profesionalak dira. Horien artean, aipatzekoak dira **Kontuen Auditore Azterlari Zineginen Institutua (ICJCE)** eta **Auditore Ekonomikarien Elkargoa (REA+REGA)**. Lehengoa, Ogasun eta Ekonomia Ministerioari lotutako erakundea da, eta estatuko auditore eta ikuskaritza sozietateen ordezkari bezala jarduten du. Bigarrena, aldiz, Ekonomikarien Kontseilu Nagusiaren (Consejo General de Economistas) organu bat da eta aurrekoak bezala, estatuko ikuskaritza enpresen zerbitzura jarduten du eta enpresa hauen prestigio eta kalitatea bermatzea du helburutzat.

## 2.4. FASEAK

### Irudia 1: IKUSKARITZA PROZESUAREN FASEAK



*Iturria: Norberak egina*

#### 2.4.1. Aurretiazko jarduerak

Prozesua auditatua izango den enpresak (edo beste erakunde batek) ikuskaritza enpresa bat aukeratzen duenean hasten da. Honen ondoren, auditoreak eskaera hori onartu beharko du, baina horretarako hainbat ekintza eramango ditu aurrera: bezeroarekin lehen harreman bat izango du, eta horren arabera, egingo den lanaren helburu eta eremuak zehaztuko dira. Auditoreak lan hori aurrera eramaterakoan izan ditzakeen arazoak ere zehaztuko dira, lana egiteko bete beharreko errekerimenduak betetzen diren ala ez erabakiz. Horrela, agindu-gutuna eta independentzia deklarazioa egingo dira, aurrerago azalduko ditudanak.

#### 2.4.2. Planifikazioa

NIA-ES 300 arau teknikoan adierazten den bezala, "Planifikazioak enkarguarekin erlazionatutako estrategia global baten ezarpena eta ikuskaritza plan baten garapena barne hartzen ditu". Beraz, batetik, ikuskaritzaren estrategia global bat eratuko da, enkarguaren ezaugarri eta helburuak identifikatuz eta egin beharreko lanaren faktore garrantzitsuenak zein diren hausnartuz. Bestetik, estrategia global hau segituz, ikuskaritza plana sortuko da, bertan, lanaren exekuziorako beharrezkoak diren planifikazio prozesuak zehaztu eta burutuko direlarik, arriskuen baloraketa besteak beste.

Fase honetan, enpresaren atal ezberdinak aztertu eta horien artean arriskutsuenak zein diren ondorioztatuko da, gero exekuzioan zehar hauek analizatuko direlarik. Planifikazioa ez da lanaren hasieran bakarrik egiten den prozesu bat, ikuskaritzaren hasieran sortu eta amaiera arte eguneratzen joan beharreko atala da. Horrek erakusten du ikuskaritza prozesu osoan duen garrantzia, horregatik, ondoren sakonago azalduko dut planifikazioaren atala.

### **2.4.3. Lanaren exekuzioa**

Fase honetan, auditoreak, urteko kontuen onarpena frogatzeko ebidentziak lortu ahal izateko, hainbat prozedura analitiko eramango ditu aurrera. NIA-ES 520 arauak esaten duen bezala, prozedura analitikoak “datu finantzario eta ez-finantzarioen arteko erlazio onargarrien bidez egindako informazio finantzarioen ebaluazioak dira”.

Ebidentzia hauek ez dira lanaren exekuzioan zehar bakarrik lortzen, planifikazio fasea hasten denetik baizik. Planifikazio fasean arriskutsu bezala identifikatutako atalak exekuzio fasean sakon aztertuko dira, horretarako, auditoreak egoki ikusitako frogak eginez.

Froga hauekin ikerketa paperak beteko dira. Ikerketa paper hauen edukia hainbat faktoreren arabera izango da: enpresaren jardura, tamaina eta konplexutasuna, identifikatutako arriskuak, erabilitako ikuskaritza metodoak ... Bestek beste, ondorengoak izan daitezke paperetan aztertutako atalak: Diruzaintza, hornitzaileak, bezeroak, epe luze eta laburreko zorrak, fiskala, erosketak, salmentak, kanpo-zerbitzu etab.

Auditorearen eta lan-taldearen arabera, atal guzti hauek frogatzeko aurrera eramango diren lanak ezberdinak izango dira. Arauetan ez da adierazten lanaren exekuzioan zehar lortu beharreko dokumentazio minimorik. Auditoreak, zentzu eta eszeptizismo profesionala erabiliz, erabaki behar du ebidentzia nahikoa izateko adina dokumentu aztertu dituen ala ez.

### **2.4.4. Txostena**

Azkenik, exekuzioan zehar lortutako dokumentazio eta ebidentzien bidez, auditorearen iritzia adierazten den txostena idazten da. Txosten honetan hainbat azalpen eman behar dira ikuskatutako enpresaren, ikuskaritza prozesuaren eta prozesuan parte hartutako lan-taldearen inguruan, uztailaren 20ko Kontu-ikuskaritzaren 22/2015 Legeko 5. Artikuluan ezartzen delarik gutxieneko eduki hau.

Baina txostenaren eduki garrantzitsuena auditorearen iritzi teknikoa da. Iritzi tekniko honetan, uztailaren 20ko Kontu-ikuskaritzaren 22/2015 Legeko 5.1 artikulua dion bezala “era labur eta argian adieraziko da ea urteko kontuek enpresaren ondare, egoera finantzario eta emaitzaren irudi leiala eskaintzen duten, aplikagarri diren informazio finantzario eta printzipio eta irizpide kontableen marko teorikoen arabera”.

Azken txostena igorri aurretik, ordea, aitopren-gutuna eskatu behar zaio enpresako zuzendaritzari, hain zuzen, NIA-ES 580 arauak dion bezala, “Egoera finantzarioen gaineko erantzukizun eta jardundako gaiei buruzko ezagutza egokia duten zuzendaritzako kideei”.

Aurrerago azalduko ditut agindu-gutunaren xehetasunak, baita txostenak izango duen egitura, jaso beharko duen edukia eta bertan azaldu daitezkeen iritzi motak ere. (ikusi 3.4 atala).

### 3. KASU PRAKTIKOA

Atal honetan, kontu-ikuskaritza baten planifikazio prozesuaren faseak azalduko ditut, kontzeptuak hobeto argitzeko asmoz, enpresa hipotetiko baten kasua adibide bezala hartuz.

Aurreko atalean azaldutako lau faseetan sakonduko naiz **Paperwood S.A.** enpresaren egoera finantzarioak oinarri bezala hartuta, horrela, fase bakoitzean aurrera eramango diren jarduerak azalduz. Paperwood S.A. Donostian kokaturiko enpresa bat da, papelarekin lan eginaz, hainbat produktu ezberdin ekoizten dituena. Aurrerago azalduko ditut enpresa honen inguruko xehetasunak, planifikazio fasean enpresa eta bere ingurumena aztertzerako orduan, zehazki.

Paperwood S.A. -ren kontu-ikuskaritzaz arduratuko den enpresa, aldiz, **Enai E.M.S.** aholkularitza eta ikuskaritza enpresa izango litzateke. Enai E.M.S.-k hiru urte daramatza Paperwood S.A. enpresaren kontuak ikuskatzen, beraz, prozesua errazagoa izango da.

Lehen aldiz ikuskatzen den enpresa batean eta aurrez beste ekitaldi batzuetan ikuskatua izan den beste enpresa batean egiten den lana ezberdina izan ohi da. Lehenengo aldia bada, aurreko ekitaldiko eta ekitaldi honetako datuak lortu eta egokitu beharko ditugu gure sistemara, baita beste urte batzuetakoak ere zenbait kasuetan. Aurrez enpresa horrekin lan egin badugu, aldiz, bai enpresako kideekin eta baita beraien datu kontableekin ere harreman bat izan dugu iada, eta beraz, errazagoa eta azkarragoa izango da lana.

Hasteko, Paperwood S.A.-ren egoera balantzea eta galdu-irabazien kontua eskuratuko ditugu, enpresak berak emandako datu kontableak erabiliz. Esan beharra dago, errealitatean, planifikazio fasean eskuratutako balantzea eta galdu-irabazien kontua ez direla abenduaren 31koak izango. Planifikazio fasea, orokorrean, ekitaldia amaitu baino lehen egiten denez, bi aldiz eskatuko zaizkio enpresari egoera finantzarioak: planifikazioan zehar (iraila-urria inguruan) eta lanarekin hasterakoan (abenduaren 31ko egoera erakusten duten datuekin). Baina, adibide honetan zehar, lana errazteko asmoz, hasieratik abenduaren 31ko datuekin egingo dut planifikazioa.

Taula 2: EGOERA BALANTZEA: AKTIBOA

| PAPERWOOD S.A.   |                      |                      |
|--|----------------------|----------------------|
| 2018/12/31EAN ITXITAKO EKITALDIARI BURUZKO EGOERA BALANTZEA            |                      |                      |
| AKTIBOA  | 2018/12/31           | 2017/12/31           |
| <b>A) AKTIBO EZ KORRONTEA</b>  | <b>43.807.826,65</b> | <b>44.149.476,13</b> |
| <b>I. Ibilgetu ukiezina</b>  | <b>1.401.365,62</b>  | <b>1.002.395,77</b>  |
| 1. Garapena  | 963.634,87           | 461.503,10           |
| 5. Aplikazio informatikoak   | 437.730,75           | 540.892,67           |
| <b>II. Ibilgetu materiala</b>  | <b>38.368.219,18</b> | <b>38.152.004,57</b> |
| 1. Lurrak eta eraikuntzak  | 8.298.015,87         | 8.322.715,80         |
| 2. Instalazio teknikoak eta bestelako ibilgetu materialak              | 28.748.340,76        | 23.395.739,40        |
| 3. Bideango ibilgetuak eta aurrerakinak                                | 1.321.862,55         | 6.433.549,37         |
| <b>IV. Taldeko enpresetako eta elkartuetako epe luzeko inbertsioak</b> | <b>9.440,00</b>      | <b>9.440,00</b>      |
| 1. Ondare tresnak  | 9.440,00             | 9.440,00             |
| <b>V. Epe luzeko finantza-inbertsioak</b>                              | <b>4.028.801,85</b>  | <b>4.985.635,79</b>  |
| 1. Ondare tresnak  | 135.828,93           | 135.828,93           |
| 2. Hirugarrentzako kredituak   | 3.892.972,93         | 4.849.806,87         |
| <b>B) AKTIBO KORRONTEA</b>   | <b>46.506.847,84</b> | <b>47.742.239,45</b> |
| <b>II. Izakinak</b>  | <b>8.575.760,92</b>  | <b>10.158.339,16</b> |
| 2. Lehengaiak eta bestelako hornikuntzak                               | 6.259.220,32         | 8.289.249,84         |
| 4. Produktu bukatuak   | 1.584.461,52         | 1.869.089,32         |
| 5. Azpiproduktuak, hondakinak eta material berreskuratutak             | 732.079,08           | 0,00                 |
| <b>III. Zordun komertzialak eta kobratzeko bestelako kontuak</b>       | <b>33.063.674,43</b> | <b>32.239.011,11</b> |
| 1. Bezeroak, salmentengatik eta zerbitzu-erateengatik                  | 28.698.786,94        | 27.371.148,34        |
| 3. Hainbat zordunak  | 3.873.849,47         | 4.772.460,30         |
| 4. Pertsonala  | 0,00                 | 1.770,00             |
| 5. Zerga korrontearen aktiboak   | 3.423,30             | 3.423,30             |
| 6. Administrazio publikoarekiko bestelako kredituak                    | 487.614,73           | 90.209,18            |
| <b>V. Epe laburreko finantza-inbertsioak</b>                           | <b>9.536,59</b>      | <b>9.536,59</b>      |
| 5. Bestelako aktibo finantzarioak                                      | 9.536,59             | 9.536,59             |
| <b>VI. Epe laburreko aldizkapenak</b>                                  | <b>7.760,91</b>      | <b>10.227,30</b>     |
| <b>VII. Eskudirua eta bestelako aktibo likido baliokideak</b>          | <b>4.850.114,99</b>  | <b>5.325.125,29</b>  |
| 1. Diruzaintza   | 4.850.114,99         | 5.325.125,29         |
| <b>AKTIBOA GUZTIRA</b>   | <b>90.314.674,49</b> | <b>91.891.715,59</b> |

*Iturria: Norberak egina, enpresak eskainitako datuekin.*

Taula 3: EGOERA BALANTZEA: PASIBOA

| <b>PAPERWOOD S.A</b>   |                      |                      |
|--|----------------------|----------------------|
| <b>2018/12/31EAN ITXITAKO EKITALDIARI BURUZKO EGOERA BALANTZEA</b>   |                      |                      |
| <b>ONDARE GARBIA ETA PASIBOA</b>                                     | <b>2018/12/31</b>    | <b>2017/12/31</b>    |
| <b>ONDARE GARBIA</b>   | <b>70.742.589,09</b> | <b>70.983.878,27</b> |
| <b>I. Fondo propioak</b>   | <b>70.226.611,95</b> | <b>70.535.109,36</b> |
| 1. Kapitala  | 1.063.770,00         | 1.063.770,00         |
| 3. Erreserbak  | 67.665.936,15        | 67.087.575,41        |
| 7. Ekitaldiko emaitza  | 1.496.905,80         | 2.383.763,95         |
| <b>III. Jasotako diru-laguntza, dohaintza eta legatuak</b>           | <b>515.977,14</b>    | <b>448.768,92</b>    |
| <b>PASIBO EZ KORRONTEA</b>   | <b>6.471.198,30</b>  | <b>7.253.870,73</b>  |
| <b>II. Epe luzeko zorrak</b>   | <b>5.902.217,48</b>  | <b>6.673.308,82</b>  |
| 3. Finantza-errentamenduengatiko hartzekodunak                       | 5.902.217,48         | 6.673.308,82         |
| <b>IV. Zerga geroratuengatiko pasiboak</b>                           | <b>568.980,83</b>    | <b>580.561,91</b>    |
| <b>PASIBO KORRONTEA</b>  | <b>13.100.887,11</b> | <b>13.653.966,58</b> |
| <b>III. Epe laburreko zorrak</b>                                     | <b>771.095,36</b>    | <b>222.510,24</b>    |
| 3. Finantza-errentamenduengatiko hartzekodunak                       | 771.095,36           | 222.510,24           |
| <b>V. Hartzekodun komertzialak eta ordaintzeko bestelako kontuak</b> | <b>12.329.791,75</b> | <b>13.431.456,34</b> |
| 1. Hornitzaileak   | 8.377.331,84         | 9.428.508,99         |
| 3. Hainbat hartzekodun   | 2.835.198,53         | 3.037.236,08         |
| 4. Pertsonala (ordaintzeko dauden lansariak)                         | 85.586,70            | 141.309,89           |
| 6. Administrazio publikoekin bestelako zorrak                        | 1.010.467,21         | 824.401,38           |
| 7. Bezeroen aurrerakinak   | 21.207,48            | 0,00                 |
| <b>ONDARE GARBIA ETA PASIBOA GUZTIRA</b>                             | <b>90.314.674,50</b> | <b>91.891.715,59</b> |

*Iturria: Norberak egina, enpresak eskainitako datuekin.*

Ezer aztertu baino lehen, balantzea ikusirik esan dezakegu enpresa honen ondarea oso handia dela, azken urteotako irabaziak milioi bat eurotik gora mantenduz beti. Hala ere, ikus daiteke aurreko ekitalditik hona bere ondareak behera egin duela, geroago aztertuko dugu zehatzago zer izan den beherakada horren erantzulea.

Bestalde, bere aktiboan pisu handiena duten atalak ibilgetu materiala eta zordunak dira, eta pasiboan, aldiz, hartzekodunak. Atal hauei garrantzi handiagoa eman beharko diogu enpresa orokorrean aztertzerako momentuan eta ikerketa paperak betetzerakoan sakonago egingo dugu lan atal hauetan.



Taula 4: GALDU-IRABAZIEN KONTUA

| <b>PAPERWOOD S.A</b>  |                        |                         |
|---|------------------------|-------------------------|
| <b>2018/12/31EAN ITXITAKO EKITALDIARI BURUZKO GALDU-IRABAZIEN KONTUA</b>          |                        |                         |
| <b>Galdu-irabazien kontua</b>   | <b>2018/12/31</b>      | <b>2017/12/31</b>       |
| <b>ERAGIKETA JARRIAK</b>  |                        |                         |
| <b>1. Negozio-zifraren zenbateko garbia</b>                                       | <b>128.290.312,25</b>  | <b>132.247.528,41</b>   |
| a) Salmentak  | 128.290.312,25         | 132.247.528,41          |
| <b>2. Produktu bukatuen eta bideango produktuen izakinen aldaketa</b>             | <b>(239.882,20)</b>    | <b>357.591,92</b>       |
| <b>3. Enpresak bere aktiboarentzat egindako lanak</b>                             | <b>732.883,42</b>      | <b>0,00</b>             |
| <b>4. Hornikuntzak</b>  | <b>(98.539.745,03)</b> | <b>(101.518.602,24)</b> |
| a) Salgaien kontsumoa   | (223.850,98)           | (230.426,95)            |
| b) Lehengaien eta kontsumigarriak diren bestelako gaien kontsumoa                 | (96.292.373,53)        | (99.402.141,89)         |
| c) Beste entitate batzuk egindako jarduerak                                       | (2.023.520,52)         | (1.886.033,39)          |
| <b>5. Ustiapeneko bestelako sarrerak</b>  | <b>642.370,50</b>      | <b>608.402,95</b>       |
| a) Erantsitako sarrerak eta bestelako kudeaketa arrunteko sarrerak                | 154.513,35             | 207.089,69              |
| b) Ekitaldiko soberakinera eramandako kapitaleko diru-laguntzak                   | 487.857,15             | 401.313,26              |
| <b>6. Pertsonal-gastuak</b>   | <b>(13.300.389,47)</b> | <b>(12.432.007,08)</b>  |
| a) Soldatak, ordainsariak eta asimilatuak   | (10.017.775,81)        | (9.506.423,76)          |
| b) Gizarte zamak  | (3.282.613,66)         | (2.925.583,32)          |
| <b>7. Ustiapeneko bestelako gastuak</b>   | <b>(11.707.477,79)</b> | <b>(11.918.505,68)</b>  |
| a) Kanpo zerbitzuak   | (11.554.571,86)        | (11.705.039,95)         |
| b) Tributuak  | (165.358,29)           | (205.135,26)            |
| c) Eragiketa komertzialetako galerak, narriadurak eta hornidura aldaketak         | 12.452,35              | (8.330,47)              |
| <b>8. Ibilgetuaren amortizazioa</b>   | <b>(4.628.806,48)</b>  | <b>(4.650.759,18)</b>   |
| <b>9. Ibilgetu ez-finantzarioko subentzioen eta bestelakoen egozpena</b>          | <b>128.435,07</b>      | <b>154.472,57</b>       |
| <b>10. Ibilgetuen narriadura eta besterentzearen emaitza</b>                      | <b>174.489,46</b>      | <b>145.354,41</b>       |
| b) Besterentzearen eta bestelakoen emaitzak                                       | 174.489,46             | 145.354,41              |
| <b>13. Bestelako emaitzak</b>   | <b>95.583,49</b>       | <b>96.483,69</b>        |
| <b>USTIAPENOKO EMAITZA (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)</b>                        | <b>1.647.773,20</b>    | <b>3.089.959,77</b>     |
| <b>14. Sarrera finantzarioak</b>  | <b>19.641,38</b>       | <b>12.103,50</b>        |
| d) Balore negoziagarrien eta bestelako finantza tresnen sarrerak (hirugarrenetan) | 19.641,38              | 12.103,50               |
| <b>15. Gastu finantzarioak</b>  | <b>(83.839,85)</b>     | <b>(197.533,49)</b>     |
| b) Hirugarrenekin hartutako zorreatatik   | (83.839,85)            | (197.533,49)            |
| <b>17. Kanbio-diferentziak</b>  | <b>378,33</b>          | <b>(1.927,32)</b>       |
| <b>18. Finantza-tresnen narriadura eta besterentzearen emaitzak</b>               | <b>(81.149,65)</b>     | <b>(162.583,06)</b>     |
| a) Narriadurak eta galerak  | (81.415,69)            | (162.831,38)            |
| b) Besterentzearen eta bestelakoen emaitzak                                       | 266,04                 | 248,32                  |
| <b>EMAITZA FINANTZARIOA (14+15+16+17+18+19)</b>                                   | <b>(144.969,79)</b>    | <b>(349.940,37)</b>     |
| <b>ZERGA AURREKO EMAITZA (A.1+A.2)</b>  | <b>1.502.803,42</b>    | <b>2.740.019,40</b>     |
| <b>Mozkinen gaineko zergak</b>  | <b>(5.897,62)</b>      | <b>(356.255,45)</b>     |
| <b>ERAGIKETA JARRAITUENGATIK EKITALDIAN IZANDAKO EMAITZA</b>                      | <b>1.496.905,80</b>    | <b>2.383.763,95</b>     |
| <b>ETENDAKO ERAGIKETAK</b>  | <b>0,00</b>            | <b>0,00</b>             |
| <b>EKITALDIKO EMAITZA (A.4+21)</b>  | <b>1.496.905,80</b>    | <b>2.383.763,95</b>     |

*Iturria: Norberak egina, enpresak eskainitako datuekin.*

Hemen ere ikus dezakegu, aurreko ekitaldiarekin alderatuz, ekitaldiko emaitzak jaitziera handia izan duela. Aurrerago, planifikazioan, azterketa analitikoan zehazki, aztertuko dut bai balantzeak baita galdu-irabazien kontuak ere aurreko ekitalditik hona izan duen bilakaera.

### **3.1. AURRETIAZKO JARDUERAK**

“Egoera finantzarioak prestatzeko erabili beharreko informazio finantzario onargarri baten erabilpena eta onspena zuzendaritzaren aldetik eta, egokia den kasuan, erakundeko gobernuko erantzulearen aldetik, ikuskaritza burutuko den premisaren gain.”

Horrela azaltzen ditu NIA-ES 210-ak Ikuskaritza baten aurretiazko jarduerak. Horren arabera, beraz, ikuskaritza enpresak aztertu beharko du ea ikuskatzen ari den enpresa horretako zuzendariek beharrezkoa den informazio guztia eskaintzen dieten ala ez. NIA-ES 200 arauko A2 atalean adierazten den bezala, enpresako zuzendaritzak erantzukizun batzuk baititu, horien artean, “Egoera finantzarioak prestatzeko orduan esanguratsuak diren eta zuzendaritzak ezagutzen dituen informazio finantzario guztiak eskuratu ahal izatea, hala nola, erregistroak, dokumentazioa eta bestelako materialak”.

Beraz, hasteko, ikuskaritza enpresak aztertu beharko du ikuskatua izango den enpresako zuzendaritza bere erantzukizunak beren gain hartzeko gai den ala ez, eta horren arabera, erabakiko du bere ikuskaritza-proposamena egitea egokia den.

Ikuskatua izango den enpresak ondoren azaldutako aurretiazko baldintzak betetzen baditu, egokia izango da bere ikuskaritzarekin hastea: (NIA-ES 210)

1. Egoera finantzarioak egiteko erabiliko den informazio finantzarioa egokia da.
2. Auditoreak enpresako zuzendaritzaren onspena du eta bere ardurak ezagutzen ditu ondorengo gaiekiko:
  - a) Egoera finantzarioen prestakuntza egokia.
  - b) Egoera finantzarioak modu egokian egin ahal izateko zuzendaritzak beharrezkotzat jotzen duen barne-kontrola.
  - c) Ikuskariak ondorengo informazioa eskuragarri izatea:
    - Egoera finantzarioak prestatzeko zuzendaritzak beharrezkotzat jotzen duen eta ezagutzen duen informazio guztia.
    - Ikuskariak eska dezakeen informazio gehigarria.
    - Ikuskariak ebidentzia lortu ahal izateko kontaktatu nahi duen erakundeko edozein pertsonarenganako irismen mugagabea.

**Paperwood S.A.** enpresaren adibidean oinarrituz, Paperwood S.A. eta Enai E.M.S. enpresek kontratu bat sinatu zuten 2015.urtean, hurrengo hiru urteetan (2015-2017) Paperwood S.A.-ren ikuskaritza Enai E.M.S.-k egingo zuela adostuz. 2018ko ekitaldirako akordio hori bukatu delarik, Enai E.M.S.-k ikuskaritza proposamen bat luzatu aurretik, ikusi beharko du Paperwood S.A.-k aurrez azaldutako baldintzak betetzen dituen ala ez. Hori erabaki ahal izateko, enkarguaren jarraipen txosten bat beteko du. (ikusi *ERANSKINA 1*)

### **3.1.1. Independentzia**

Esan bezala, beraz, ikuskatua izango den enpresak baldintza batzuk bete beharko ditu auditoreak bere ikuskaritza egitea onartzekotan, baina auditoreek ere bete behar dituzte zenbait baldintza. Horien artean, printzipio nagusia independentziarena da.

Kontu-ikuskaritzari buruzko Uztailaren 20ko 22/2015 Legeko 14.4 artikulua dioen bezala: “Ezin izango dute erakunde baten urteko kontuen ikuskaritza lanaren emaitzan parte hartu ala eragin, ikuskatutako erakundearekin interesen gatazka bat sor dezaketen harreman laboral, komertzial edo bestelako harremanik duten pertsonak.”

Zehazki, auditoreak edo enpresa ikuskariak independentzia maila nahikoa ez duela ondorioztatuko da ondorengo baldintzetako bat betetzen duen kasuan (LAC 2015, 16.artikulua):

- a) Ikuskatutako enpresan boterea duen administrazio organoko kide, zuzendari edo ahalduna izatea.
- b) Ikuskatutako enpresarekin kontratu bat, ondasun baten titulartasuna edo bestelako eskubideren bat izatea.
- c) Ikuskatutako erakundeak igorritako baliabide finantzarioekin harremanak izatea.
- d) Zerbitzu kontableak eskaintzea ikuskatutako erakundeari.
- e) Balorazio zerbitzuak eskaintzea ikuskatutako erakundeari.
- f) Barne-ikuskaritzako zerbitzuak eskaintzea ikuskatutako erakundeari.
- g) Abokatutza zerbitzuak eskaintzea ikuskatutako erakundeari.
- h) Ikuskatutako erakundearen egoera finantzarioak eratzeko informazioa sortzeko prozesuetan zerbitzuak eskaintzea.

Auditoreek eta ikuskaritza enpresek ahal dituzten prozesu guztiak jarri behar dituzte martxan ikuskatutako erakundearekiko duten independentzia ziurtatzeko. Kasuren batean, independentzia hau arriskuan jartzen duen arazoren bat sortuz gero, neurriak hartu beharko ditu arrisku hauek ezabatu edo gutxitzeko.

**Paperwood S.A.**-ren adibidearen kasuan, Enai E.M.S. enpresako langile taldeak eta bazkide sinatzaileak dokumentu batzuk sinatzen dituzte beren ardurak onartuz eta adieraziz ez dutela aurrez azaldutako bateraezintasunik betetzen. Dokumentu hauek antzekoak izango dira bai bazkide sinatzailearentzat, baita lan-taldearentzat ere. Bi aldiz berdina ez erakustearren, lan-taldearen independentzia dokumentuaren adibidea ikusgai dago *ERANSKINA 2-n*.

### 3.1.2. Agindu-gutuna

Ikuskaritza enpresak erabakitzen badu erakundeak aurrez azaldutako baldintzak betetzen dituela eta enkarguarekin aurrera jarraitu nahi duela, agindu-gutuna bidaliko dio erakundeari. Agindu-gutuna auditoreak erakundeari egiten dion proposamena da, bere Urteko Kontuak ikuskatzeko. Auditorea enpresako zuzendaritzarekin kontaktuan jarriko da eta ikuskaritzaren baldintzak adostuko dituzte, agindu-gutunean azalduko direnak.

NIA-ES 210ean adierazten den bezala, agindu-gutunak ondorengo informazioa barne hartu behar du:

- a) Egoera finantzarioen helburu eta irismena.
- b) Auditoreen erantzukizunak.
- c) Zuzendaritzaren erantzukizunak.
- d) Egoera finantzarioen formulaziorako aplikagarri den informazio finantzarioaren alor arauemailearen identifikazioa.
- e) Txostenak izango duen estruktura eta edukia eta estruktura eta eduki hauek espero denetik ezberdinak izan daitezkeela esaten duen adierazpena.

Proposamenean, erakundearen zuzendaritzak ezingo du auditorearen lana mugatzen duen baldintzarik ezarri. Hala izango balitz, auditoreak enkargua ezeztatu beharko du.

Ikuskaritza errepikakorren kasuan, auditoreak erabakiko du beharrezkoa den ala ez enkarguaren baldintzak berrikustea.

Kasua edozein delarik, enkarguaren baldintzaren bat aldatzen bada, agindu-gutun berri bat idatzi beharko da, bertan, erakundearen zuzendaritzaren eta auditorearen arteko adostasunak azalduz.

Paperwood S.A. enpresak, Enai E.M.S. enpresako zuzendaritzarekin 2018-2020 ekitaldietako enkarguaren baldintzak adostu ondoren, agindu-gutuna idatzi eta bi alderdietako arduradunek sinatuko dute, ados daudela adieraziz. (ikusi *ERANSKINA 3*)

Azkenik, bi alderdiak akordio batera iritsirik eta enkarguaren baldintza eta helburuak adosturik, enpresak auditorearen izendapena egingo du eta honek onartu egin beharko du. Izendapen hau Merkataritza Erregistroan inskribatu beharko da, Merkataritza Erregistroaren Erregelamenduko 153.1 artikuluan arautzen den bezala, "Kontu-ikuskaritzako auditoreen izendapenaren inskripzioan, bai titularren bai ordezkoen kasuan, auditoreen identitateak eta izendatuak izan diren data eta epea jasoko dira".

Argitu beharra dago, auditorea ez dela beti sozietateko Batzar Orokorrek izendatua izaten. Kapitaleko Sozietateen Legeko 265. artikuluan zehazten den bezala, Batzar Orokorrek ikuskatua izango den ekitaldia amaitu baino lehen auditore bat izendatu behar du. Epe horretan ez badu izendapenik egin, edo auditoreak ez badu onartzen bere izendapena, Merkataritza Erregistroa izango da auditore bat aukeratu eta izendatuko duena sozietatearen Urteko Kontuak ikuskatzeko.

### 3.2. PLANIFIKAZIOA

Aurrez esan bezala, planifikazioa garrantzi handiko prozesua da ikuskaritza batean. Ikuskaritza baten helburua enpresaren egoera finantzarioen iritzirik orokor bat ematea da, baina ezinezkoa da egoera finantzario horien atal eta aspektu guztiak aztertzea, beraz, ikuskaritza horri muga batzuk jartzea beharrezkoa izango da. Muga horiek jarri ahal izateko, lehenik eta behin, jakin beharko dugu zein diren atal garrantzitsu eta arriskutsuenak, horiek sakonago aztertzeko asmotan. Baina atal horiek identifikatzeko, enpresaren inguruko ezagutza orokor bat izan beharko dugu (**erakundearen eta sektorearen ezagutza**), ondoren, gure ikuskaritza horren **estrategia global** bat eraikitzeke eta, azkenik, **plan global** bat sortzeko, lanaren exekuzioarekin hasi aurretik.

Planifikazioa arautzen duen NIA-ES 300-ean adierazten den bezala, planifikazio egoki batek ikuskaritza lan bat hobetuz izatea ekartzen du, hauek direlarik bere abantailak:

- Ikuskaritzaren atal garrantzitsuei arreta gehiago jartzea.
- Arazo potentzialen identifikazio eta ebazpen egokia.
- Enkarguaren efizientzia handitzeko asmoz, bere antolakuntza eta zuzendaritza modu egoki batean aurrera eramatea.
- Enkarguaren lan-talderako kide egokiak aukeratzea.
- Lan-taldearen zuzendaritza eta gainbegiratzea erraztea.

Planifikazio fasea, beste faseak bezala, ezberdina izango da ikuskatua izango den erakundearen tamainaren, sektorearen eta beste faktore batzuen arabera, eta baita ere, lan hori aurrera eramango duen auditorearen eta lan-taldearen arabera.

#### 3.2.1. Erakundearen eta sektorearen ezagutza (NIA-ES 315)

“Auditorearen helburua iruzur edo akatsen ondorioz sortutako oker materialak identifikatu eta baloratzea da, bai egoera finantzario eta bai baieztapenetan egon daitezkeenak, erakundearen eta bere inguruaren ezagutzaren bidez, barne-kontrola barneratuta, oker materialen arriskuen aurrean eman beharreko erantzunen diseinu eta inplementazioaren oinarri bat sortzeko.” (NIA-ES 315, 2013)

Arau berean azaltzen den bezala, erakundearen eta jarduten duen sektorearen inguruko ezagupen bat lortzekotan, lehenik, erakundea eta bere ingurunearen informazio orokor bat lortu behar dugu. Horretarako, ondorengo datuak eskuratu ditzakegu, besteak beste, NIA-ES 315ean adierazten denean oinarriturik:

- a) **Sektorearen eta bere arauen faktore garrantzitsuenak.** (3.2.1.1 atala)

b) **Erakundearen izaera:** (3.2.1.2 atala) Ondorengo informazioa jaso dezake:

- *Erakundearen jarduera operatiboak:*
  - Diru-sarrereren iturri nagusiak.
  - Eragiketen garapena.
  - Instalazioen kokapena.
  - Hornitzaile eta bezero garrantzitsuenak.
  - Taldeko enpresetako eragiketak.
  - Bestelako informazioa.
- *Inbertsioak:*
  - Aurreikusitako erosketak garrantzitsuak.
  - Mailegu eta baloreen inbertsioak.
  - Kapitaleko inbertsioak.
  - Bestelako inbertsioak.
- *Finantzaketa:*
  - Taldeko eta elkartutako enpresa nagusiak.
  - Zorraren estruktura eta baldintzak.
  - Baliabide finantzarioen erabilera.
  - Finantzaketaren inguruan bestelako datuak.
- *Informazio finantzarioa:*
  - Sektoreko oinarri kontable zehatzak.
  - Sarrereren onarpena.
  - Atzerriko monetan aktibo, pasibo eta transakzioak.

c) **Erakundeak erabiltzen dituen politika kontableen identifikazioa:** (3.2.1.2 atala) Ondorengo informazioa jaso dezake:

- Erakundeak bere transakzioak kontabilizatzeko erabilitako metodoak.
- Erakundearen politika kontableak eta izandako aldaketak.
- Erakundearentzat berriak diren arau eta lege finantzarioak.

d) **Erakundearen helburu eta estrategiak:** (3.2.1.2 atala) Erakundearen helburu globala bere plan orokorren helburu nagusia da, bere jarduerarekin epe luzera lortu nahi duena. Estrategiak, aldiz, helburu hori lortu ahal izateko, epe laburrean martxan jartzen diren ekintzak dira. Hauek, denborarekin aldatzen joan ohi dira, eta erakundearen izaeran garrantzia dute.

e) **Erakundearen garapen finantzarioaren gainbegiratzea.** (3.2.1.2 atala) Erakundearen emaitzak neurtzerako orduan, presioak sortzen dira (bai barne-presioak baita kanpotik eratorriak ere) eta presio horrek erakundea bultzatu dezake bere emaitzak aldatzera, horrela, egoera finantzarioen zuhertasuna zalantzan jarriz. Emaitzak aldatuak izateko arrisku hori zenbaterainokoa den jakiteko asmoz, auditoreak emaitzak nola neurtzen diren eta presio hori nolakoa den aztertzen du.

f) **Erakundearen barne-kontrola:** (3.2.1.3 atala) Lau atal ezberdin aztertu beharko dira erakundearen barne-kontrola analizatzeko asmoz:

- *Barne-kontrolaren izaera orokorra eta ezaugarriak:* Barne-kontrola erakunde baten eragiketen efizientzia, informazio finantzarioen fidagarritasuna eta arauen betetzea lortzen direla ziurtatzeko aurrera eramaten diren ekintzak dira.
- *Ikuskaritzarako kontrol esanguratsuak:* Auditoreak, bere zentzu profesionalaz baliatuz, erabakiko du erakundeak bere barne-kontrolan aurrera eramandako prozeduretatik zein diren baliagarriak ikuskaritzarako.
- *Kontrol esanguratsuen izaera eta luzera:* Auditoreek aztertu beharko dute ea barne-kontrol horiek gai diren oker materialak modu egoki eta eraginkor batean hauteman eta zuzentzeko.
- *Barne-kontrolaren osagarriak:* Erakundearen gobernuko kideen eta zuzendarien funtzio, jarrerak eta ekintzak ebaluatzen dira, beste kideengan duten eragina dela eta.

Erakundeak duen barne-kontrolako sistemak eskuzko elementuak eta elementu automatizatuak izan ohi ditu, elementu mota bakoitzak bere arriskuak dituelarik. Eskuzko elementuak gainbegiratzeko, paper fisiko horien edota transakzioen berrikusketa egin beharko du auditoreak. Informazio Teknologietan (IT) oinarritutako kontrol automatizatuen kasuan, bere abantailak handiak diren arren, arrisku asko ere badituzte, besteak beste, programek sortutako informazioa zehatza ez izatea, baimenik ez duen norbaitek sarbidea lortzea ...

Bi kontrol elementuak oso loturik egoten dira, askotan eskuzko elementuak IT elementuen bidez eskuratzen ditugulako, beraien kontrola aurrera eramateko erabiltzen ditugulako etab. Beraz, IT elementuen kontrola gainbegiratzeak garrantzia izango du erakunde baten barne-kontrolaren kalitatea aztertzerako orduan.

Beraz, esan bezala, erakundearen eta sektorearen ezagutzari buruzko informazioa eskuratzerakoan, auditoreak erabakiko du zenbateraino aztertzea den egokiena, eta erakundearen zein aspektu aztertu nahi dituen gehiago, araudiak ez baitu informazio minimo zehatzik ezartzen, aztertu daitezkeen zenbait alderdi gomendatu baizik.

Hori horrela, **Paperwood S.A.** eta bere ingurua aztertuko ditugu jarraian, oker materialak egoteko arriskuak identifikatzeko edo gutxitzeko asmotan.

### 3.2.1.1. Oinarrizko informazioa

“Paperwood S.A.” eskritura bidez eratu zen 1995eko abuztuaren 26an. Bere egoitza zentrala Donostian kokatzen da, Ubarburu Pasealekua 72n.

Bere objektu soziala papelaren eraldatze, manipulazio, banaketa eta berreskuratzean oinarritzen da, eta eraldatutako produktuen erosketan, salmenta, inportazio eta esportazioan.

AKZIODUNEN ANTOLAKETA ondorengoa da:

|                          |                            |
|--------------------------|----------------------------|
| Mikel Etxaniz Goenaga:   | 2.500 akzio (%25)          |
| Maria Agirre Etxeberria: | 2.500 akzio (%25)          |
| Ane Etxaniz Goenaga:     | 2.500 akzio (%25)          |
| Julen Gomez Aranburu:    | 2.500 akzio (%25)          |
| <b>GUZTIRA</b>           | <b>10.000 akzio (%100)</b> |

Kapital Soziala 10.000 akziotan zatitua dago, 106.38€-ko baloikoa bakoitza, guztira 1.063.770€-ko balioa izanik.

ADMINISTRAZIO ORGANUA. Administrazio Kontseilua:

2017ko ekainaren 10ean ondoren azaldutako Administrazio Kontseilua izendatu zen, 8 urteko denboraldi baterako (2025eko ekainera arte).

Lehendakaria: Ane Etxaniz Goenaga

Idazkaria: Mikel Etxaniz Goenaga

Batzordekideak: Maria Agirre Etxeberria eta Julen Gomez Aranburu.

AHALDUNAK

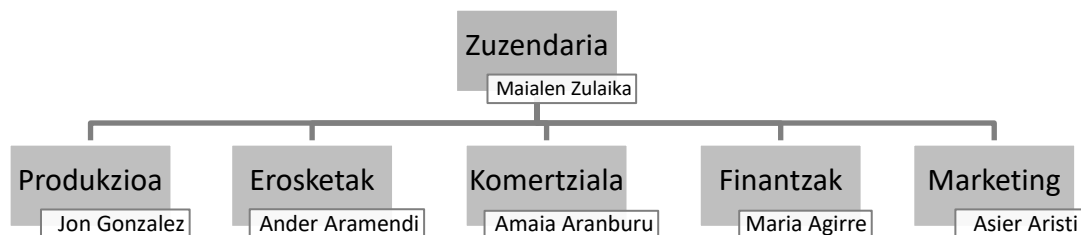
Maria Agirre Etxeberria (Finantza Zuzendaria)

Maialen Zulaika Aranberri (Gerentea)



## ORGANIGRAMA

### Irudia 2: PAPERWOOD S.A.-REN ORGANIGRAMA



*Iturria: Norberak egina.*

Organigrama honetan adierazten dira erakundearen sail nagusiak eta bakoitzeko arduradunak 2018ko ekitaldian zehar.

## ADMINISTRAZIO SAILA

Administrazio saila 5 pertsonaz osatua dago: 4 administratzaile eta Administrazio arduraduna. Arduradun hau gainbegiratzeaz, finantza zuzendaria (Maria Agirre) arduratzen da. Horrez gain, gerenteak (Joxean Zulaika) gainerako sailak gainbegiratzen ditu.

ERABILITAKO MONETA: Euroa.

### **3.2.1.2. Bezeroaren, negozioaren eta sektorearen datu antolatzaileak**

## DATU HISTORIKOAK

1995ean eratutako enpresa bat denez, merkatu eta sektorearen inguruko esperientzia handia du, bere historian zehar hazkunde iraunkor bat izanik.

Hasiera batean Euskal Herriko merkatuan oinarritu zen harren, urte batzuen buruan, negozioa handitzen joan zen ahala merkatu nazionalera zabaltzen zuten bere jarduerak. Azken hamarkadan, esportazioaren bidez nazioarteko merkatu zabalteak erabaki zuten.

## DATU KOMERTZIALAK

Erakundearen azken produktuak bilgarrietarako papera, poltsak egiteko papera, fotokopietarako papera eta antzeko produktuak dira. Helburuzko merkatu geografikoa Iberiar Penintsula da, baina beste hainbat herrialdeetara ere esportatzen dute.

## SEKTOREA

Sozietateak jarduten duen sektore nagusia paperezko ontzi eta bilgarrien salmentena da. Erakundea ondo posizionatuta dago sektorean eta ez du gehiegizko konpetentziarik. Bezeroen kartera oso atomizatua denez, salmenten kuota handiena duen bezeroa ez da salmenten %5era iristen.

## EROSKETAK ETA HORNITZAILEAK

Salmenten zenbatekoaren %80a bere lau hornitzaile nagusienetan kontzentratzen da. Hornitzaile hauek nazionalak dira eta lehengaien hornitzea da beren jarduera nagusia.

## IBILGETUA

Bere ibilgetuen artean garrantzitsuena eraikuntzak dira, bertan, produkzioa aurrera eramateko erabiltzen den pabiloia delarik. Ibilgetuan erosketak egiten jarraitu dute ekitaldi honetan ere, lanaren exekuzioan aztertuko ditugularik.

## BALIOESPEN KONTABLEAK

Sozietateak aurrera eramaten dituen estimazio kontable nagusiak ondorengoak dira:

- Ibilgetuen bizitza erabilgarriaren balioespenak.
- Bezeroen kaudimen-gabeziagatiko eta kobratzeke dauden kontuengatiko balorazioen zuzenketak.
- Ondare tresnetan partizipazioen balio-galerarengatiko balorazioen zuzenketak.
- Sozietateen gaineko zergaren inguruko balioespenak.

## TALDEKO ETA ELKARTUTAKO ENPRESAK

Sozietatea beste sozietate batzuetako partizipazioen jabe da, baina ez du kontuak bateratzeko betebeharririk.

## FUNTZIONAMENDUAN DAGOEN ENPRESA/KUDEAKETA JARRAITUA

Sozietateak maniobra funts positibo zabal bat du eta Ondare Garbi sendo bat. Ez su likidezia arazorik erakusten. Beraz, funtzionamenduan arazorik ez duela kontsideratzen dugu.

## KONTRATU GARRANTZITSUAK

Sozietateak indarrean dituen kontratu nagusiak ondorengoak dira:

- Aseguru-polizak
- Hornikuntza kontratuak

## ADITUEN, ZERBITZU ENPRESEN ETA BARNEKO AUDITOREEN ERABILPENA

Sozietateak ondorengo aholkulari independenteekin egiten du lan:

*Easo Abokatuak*

Enpresak ez du Barneko Auditoria Sailik.

### **3.2.1.3. Sozietatearen barne-kontrolaren analisia**

## SOZIEATEAREN KULTURA/JOKAMOLDEA

Sozietatearen tamaina dela eta, ez du modu formalean adierazitako jokamolderik barne-kontrolaren inguruan. Bestalde, zuzendaritzaren aldetik, sozietateari konfiantza kultura bat komunikatu nahi zaio. Lanaren bikaintasunaren inguruko enpresa-kultura bat transmititzen saiatzen dira.

## KALITATE-KONTROLAREN SISTEMA

Sozietateak ondorengo neurriak hartzen ditu bere kalitate-kontrola baieztatzeko:

- Hilabeteko itxierak.
- Berrikuspenak.
- Erabakiak hartzen dituztenen gertutasuna.

## INFORMAZIOAREN TRATAMENDURAKO SISTEMAK (IT)

Sozietateak, informazio kontablea gorde eta kontrolatzeko Informazio Teknologia egokiak erabiltzen ditu. Ingurune informatikoan arriskurik egon daitekeen aztertze asmoz, erabiltzen dituen sistemak aztertuko ditugu, sozietateari beren inguruko informazioa eskatuaz. Informazio sistemen azterketa honen dokumentua *ERANSKINA 4* n ikus daiteke.

#### **3.2.1.4. Ondorioak**

Bezeroaren eta bere inguruaren ezaugarriak (eta erakundeak horren inguruan duen kontrola) kontuan izanik, estrategia global bat eta plan global bat sortuko ditugu. Plan globalean, besteak beste, arriskuen baloraketa bat burutuko dugu, non, arlo bakoitzaren arrisku maila neurtuko dugun (baxua, neurritzkoa edo altua) (ikusi 3.2.3.3 atala). Erakundearen inguruan eskuratutako informazioarekin, ondorioztatze dugu gure lana aurrera eramaterako orduan, arrisku maila ertaineko edo handikotzat hartzen ditugun arloetan oinarrituko garela.

#### **3.2.2. Estrategia globala (NIA 300)**

“Auditoreak estrategia global bat eratuko du, ikuskaritzaren irismena, gauzatze epea eta zuzendaritza zehaztuko dituen eta plan globalaren garapena bideratuko duena.” (NIA-ES 300)

Estrategia globalak, beraz, gure ikuskaritzak izango duen bidea sortzen hasteko balio digu. Planifikazioaren atal garrantzitsu bat izango da, ikuskaritzaren helburu eta arriskuak identifikatuko ditugulako eta aurrera eraman beharreko lanaren epeak, helburuak, emaitzak etab. erabakiko ditugulako.

NIA-ES 300ean adierazten den bezala, estrategia global bat egiterakoan, auditoreak ondorengo gaiak aztertuko ditu:

- a) Enkarguaren ezaugarriak eta irismena.
  - Informazio finantzarioa prestatzeko erabili den informazio finantzario esparrua.
  - Sektorearen eskakizun bereziak informazio finantzarioaren inguruan.
  - Aurreikusitako ikuskaritzaren zabalera.
  - Legez erakundeak ikuskaritza egiteko duen betebeharra.
  - Aurreko ikuskaritzetan lortutako ebidentzien erabilera aurreikusia.
  - Aurreikusitako zabalaren eta gauzatze epearen arteko koordinazioa.
  - Bezeroaren datuak.
- b) Enkarguaren helburuak, bere gauzatze epea eta komunikazioak planifikatzeko asmoz.
  - Erakundearen egutegia informazioaren aurkezpenerako.
  - Erakundearen zuzendaritzarekin izandako komunikazioak ikuskaritzaren epeak erabakitzeko.
  - Egindako lanaren barneko gainbegiratze epea eta lan-taldearen barruan ezarritako datak.
- c) Faktore esanguratsuak eta aurretiazko jardueretatik lortutako emaitzak.
  - Materialtasuna edo garrantzi erlatiboa ezartzea.
  - Oker materialak egoteko arrisku handiena duten arloak identifikatzea.
  - Aurreko ekitaldietan lortutako emaitzak aztertzea.
  - Erakundeak izandako aldaketa esanguratsuak.

- Sektorean edo informazio finantzarioaren esparruan izandako aldaketa esanguratsuak.
- d) Enkarguaren izaera, gauzatze epea eta luzera.
- Enkargua aurrera eramango duen lan-taldearen identifikazioa.
  - Enkarguaren gauzatze-epea, entrega datak, barne-kontrolak ...
  - Enkarguaren aurrekontua.

Aurrez esan bezala, planifikazio prozesuetan, auditorea izango da zenbat informazio aztertuko duen erabakiko duena, beraz, estrategia globalaren luzera auditorearen zentzu profesionalaren arabera izango da. Ondoren, estrategia globalean aztertu daitezkeen hainbat atal ikusiko ditugu, ikuskaritzari norabide bat emateko asmoz.

### **3.2.2.1. Ikuskaritzaren helburuak (NIA 200)**

#### OROKORRAK

Bezeroak onartutako agindu-gutunean adierazten den bezala, ikuskaritza honen azken helburua txosten baten igorpena da, non auditorearen iritzia adierazten den, aplikagarri den informazio finantzarioaren arabera, Urteko Kontuek erakundearen egoera, ondare eta emaitzen irudi fidela erakusten duen edo ez argituz.

#### URTEKO KONTUEN INGURUAN

Egoera finantzarioek iruzur edo akatsen ondorioz sor daitezkeen oker materialik jasotzen ez dutelako segurtasuna eskuratzea, auditoreak Urteko Kontuen inguruko bere iritzia eman ahal izan dezan.

#### ZUZENDARITZAREN BAIEZTAPENEN INGURUAN

Memorian azaldutako saldo, transakzio eta informazioen inguruan iritzi bat ematea.

### **3.2.2.2. Esparru normatibo eta erregulatzaile aplikagarria (NIA 250)**

#### INFORMAZIO FINANTZARIOAREN ESPARRU NORMATIBO APLIKAGARRIA

Urteko Kontuak ekitaldiaren amaieran sozietatearen erregistro kontableetan oinarriturik egingo dira, hauek, Kontabilitate Plan Orokorrean araututakoa betez burutuko direlarik.

### 3.2.2.3. Ikuskatzeko betebeharra

Sozietate Anonimoen kasuan, Kapitaleko Sozietateen Legearen Testu Bategineko (TRLSC 2010) 263.artikuluaren adierazten den bezala, erakundeak ondoren azaldutako baldintzetatik gutxienez bi betetzen baditu bi urtez jarraian, ikuskatzera behartuta egongo da:

Taula 5: PAPERWOOD S.A. -REN IKUSKATZEKO BETEBEHARRA

|   | Mugak              | 2016/12/31    | 2017/12/31    | 2018 aurretiako datuak (iraila) | Mugak pasatzen ditu? |
|---|--------------------|---------------|---------------|---------------------------------|----------------------|
| <b>Aktiboa guztira</b>                  | <b>2.850.000 €</b> | 89.253.725 €  | 91.891.716 €  | 102.349.049 €                   | BAI                  |
| <b>Negoio zifraren zenbateko garbia</b> | <b>5.700.000 €</b> | 128.550.535 € | 132.247.528 € | 86.764.414 €                    | BAI                  |
| <b>Bataz besteko langile kopurua</b>    | <b>50 langile</b>  | 203,7         | 209,25        | -                               | BAI                  |

*Iturria: Norberak egina*

Ikus dezakegunez, sozietateak azken bi urteetan baldintzak bete ditu, baita 2018.urteko planifikazio datuekin ere, beraz, BEHARREZKO IKUSKATZEA izango da. Ikuskatzeari utzi ahal izateko, bi urtez jarraian aurrez adierazitako mugez azpitik mantendu behar izango du erakundeak.

### 3.2.2.4. Formulatu beharreko Urteko Kontu mota

Erakundeak formulatu behar duen Urteko Kontuen eredia Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitate Plan Orokorrean (4.1. artikulua) eta Kapitaleko Sozietateen Legearen Testu Bateginean (257 eta 258 artikulua) aurki dezakegu araututa. Orokorrean, bi ekitaldiz jarraian, hurrengo hiru baldintzetatik bi bete beharko dituzte eredu mota bakoitza egin ahal izateko:

Taula 6: URTEKO KONTUEN EREDUAK ETA BALDINTZAK

|   | ETE EREDUA                     |              | EREDU LABURTUA            |              | EREDU ARRUNTA                   |             |
|---|--------------------------------|--------------|---------------------------|--------------|---------------------------------|-------------|
|   | Mikroenpresa                   | Beste ETE-ak | Balantzea, OGAE*, Memoria | GI*          | Balantzea, OGAE*, Memoria, DFE* | GI*         |
|   | Balantzea, GI*, Memoria, OGAE* |              |                           |              |                                 |             |
| <b>Aktiboa guztira</b>                  | < 1.000.000                    | < 4.000.000  | < 4.000.000               | < 11.400.000 | Gainerakoak                     | Gainerakoak |
| <b>Negoio zifraren zenbateko garbia</b> | < 2.000.000                    | < 8.000.000  | < 8.000.000               | < 22.800.000 | Gainerakoak                     | Gainerakoak |
| <b>Bataz besteko langile kopurua</b>    | < 10                           | < 50         | < 50                      | < 250        | Gainerakoak                     | Gainerakoak |

*Iturria: Norberak egina*

\*GI: Galdu-irabazien kontua

OGAE: Ondare Garbiaren Aldaketen Egoera-Orria

DFE: Diru-Fluxuen Egoera-Orria

Aurreko atalean ikusitako datuen arabera, Paperwood S.A. enpresak hiru baldintzak betetzen ditu Urteko Kontuen **eredu arrunta** erabili behar izateko bere balantzea, ondare garbiaren aldaketen egoera-orria, memoria, diru-fluxuen egoera-orria eta galdu-irabazien kontua egiterako orduan.

### **3.2.2.5. Arriskuen identifikazio, balorazio eta ebaluazioa**

Paperwood S.A.-ren arriskuen identifikazio eta balorazioa egiterako orduan, ondorengoak hartzen dira kontuan:

- *Aurreko ekitaldietan eskuratutako informazioa:*  
Bezere honekin dugun esperientzia ikusirik, aurreko ekitaldietako informazio eta dokumentazioaz gain, enpresaren barne-kontrolaren, burututako frogen eta erakundeari eragiten dioten arrisku nagusien inguruan ezagutzaz baliatuko gara.
- *Negoioaren berezko arriskuak edo beste kontsiderazio batzuk*
- *Aurretiazko berrikuspen analitikoa.*
- *Bezerearekin izandako komunikazioak.*

Plan globalean aztertuko ditugu erakundean identifikatutako arriskuak eta beraien ebaluazioak.

### **3.2.2.6. Materialtasuna edo garrantzi erlatiboa**

“Garrantzi erlatiboaren irizpideek, auditorea, ebidentziaren nahikotasuna eta egokitasuna definitzera bideratu behar dute.” (Sánchez, J.L., 2003)

Aurrez hainbat alditan esan bezala, ikuskaritzaren helburu nagusietako bat egoera finantzarioek oker materialik ez dutelako segurtasun onargarri bat lortzea da, eta segurtasun onargarri hori lortu ahal izateko, nahikoa ebidentzia eskuratu beharko ditu auditoreak. Materialtasuna, lortutako ebidentzia hori nahikoa den erabakitzeko tresna izango da. Bai planifikazio fasean, bai lan-paperak aztertzerakoan, baita azken txostena igortzerako orduan ere, auditorea materialtasunaz baliatuko da, egindako ikerketen irismena nahikoa den jakiteko eta bere iritzia emateko.

Honen harira, Kontabilitate Plan Orokorrean, honakoa adierazten da garrantzi erlatiboaren inguruan: “Kontabilitate-printzipio edo irizpideren batzuk zorrotz aplikatzea onartuko da, zorrotzasun ezak eragin handirik ez duenean, hau da, garrantzi erlatibo txikia duenean kuantitatiboki nahiz kualitatiboki eta, beraz, irudi fidela aldatzen ez duenean. Garrantzi erlatibo txikia duten partidak eta zenbatekoak izaeraz edo funtzioz antzekoak diren beste batzuekin elkartuta aurkeztu ahal izango dira”. (Aldaz, M., Aldazabal, M.E., Alvarez, I., Arosa, B., Azkue, I., Erkizia, A., ... Zubiaur, G., 2010)

NIA-ES 320an adierazten den bezala, planifikazio fasean, materialtasunak ondorengo erabakiak hartzerako momentuan lagunduko digu:

- Arriskuen baloraziorako prozeduren izaera, luzapena eta gauzatze momentua zehaztea.
- Oker materialak egoteko arriskuen identifikazio eta balorazioa
- Ikuskaritzaren ondorengo prozeduren izaera, luzapena eta gauzatze momentua zehaztea.

Garrantzi erlatiboa zehazteak ez du esan nahi zenbateko horren azpitik dauden oker guztiak aztertu ezin daitezkeenik. Egoeraren eta erakundearen inguruko ezagutza eta esperientziaren arabera, auditoreak garrantzi erlatiboaren azpitik dauden zenbait oker material bezala kontsidera ditzake.

Materialtasuna kalkulatzeko orduan, Kontuen Auditore Azterlari Zineginen Institutuak (ICJCE) 2014ko abenduan argitaratutako Garrantzi Erlatiboaren edo Materialtasunaren inguruko jardute-gidaliburuak zenbait irizpide gomendatzen ditu.

Honen arabera, materialtasuna kalkulatzeko hasterakoan eman beharreko lehenengo pausua, egoera finantzarioetako elementuen edo beste elementu batzuen artean, erreferentzia edo oinarri-magnitute egoki bat identifikatzea da. Ez dago irizpide edo faktore berezirik magnitute honen aukeraketa arautzen duenik, auditoreak bere zentzu profesionala erabili beharko du enpresaren egoera gehien irudikatzen duen oinarria hautatzerakoan.

Hala ere, oinarri-magnitutea aukeratzerako orduan, erakundearen ondorengo alderdiak har ditzakegu kontuan:

- *Egoera finantzarioen elementuak* (aktiboak, pasiboak, ondare garbia, sarrerak eta gastuak).
- *Irabaziak, sarrerak, aktibo garbiak ...*
- *Erakundearen izaera, egoera edo ingurune sektorial eta ekonomikoa.*
- *Erakundearen akzioen estruktura eta finantzatzeko modua.*
- *Elementuen aldakortasuna.*

Behin oinarri magnitute bat izanik, materialtasun zenbateko bat zehaztuko da, eta zenbateko horren eta oinarri-magnitutearen arteko portzentajea kalkulatuko da. Ehuneko hori egokia dela zehazten badu auditoreak, materialtasunaren zenbatekoa izango dugu. Kasu honetan ere, auditoreak bere zentzu profesionalaz baliatu beharko du zenbateko eta portzentajearen egokitasuna hobesteko. Baina ICJCE-ren jardute-gidaliburuan, aukeratutako oinarriaren arabera, ehuneko horren inguruko gomendioak aurkezten zaizkigu:

- *Oinarri-magnitute garbien* (eragiketa jarraituen mozkinak zerga aurretik) kasuan, portzentaje egokiak %5 eta %10 artean egongo dira.
- *Oinarri-magnitute gordinen* (aktiboak, negozio zifraren zenbateko garbia, sarrera totalak edo gastu totalak) kasuan, ehuneko egokiak %0,5 eta %3 artean egongo dira.



- *Ondare Garbia* bada oinarrizko magnitudea, %2 eta %5 arteko portzentajeak izango dira egokienak.

Hala ere, garrantzi erlatiboaren kalkuluan beti izango dute eragina auditoreak erakundearen inguruan duen ezagutzak, aurreko ekitaldietako esperientziak eta ekitaldi honetarako dituen itzaropenek.

**Paperwood S.A.**-ren adibideari helduz, bere materialtasunaren kalkuluari ekingo diogu.

Hasteko, Kontuen Auditore Azterlari Zineginen Institutuaren jardute-gidaliburuko 1.Eranskinean oinarrituz, enpresaren egoeraren arabera, bere oinarrizko magnitude nagusiak hautatuko ditugu:

Taula 7: ENPRESAREN EGOERAREN ARABERAKO OINARRIZKO MAGNITUDEAK

| Egoera   | Oinarrizko magnitudea                         | Tartea    |
|--|---|-----------|
| Mozkin arruntak dituzten enpresak  | Jarduera jarraituaren emaitzak zerga aurretik | %5 - %10  |
| Puntu-hilean dauden enpresak, luzaroko ustiapeneko galderak, irabazi aldakorrak edo aktiboaren edo jardueren bolumenarekiko errentagarritasun baxua dutenak. | Ondorengoetan esanguratsuena:                 |           |
|  | Negozio Zifraren Zenbateko Garbia             | %0,5 - %3 |
|  | Aktiboak guztira                              | %0,5 - %3 |
|  | Ondare Garbia                                 | %2 - %5   |
| Garapen bidean dauden enpresak   | Ondorengoetan esanguratsuena:                 |           |
|  | Negozio Zifraren Zenbateko Garbia             | %0,5 - %3 |
|  | Aktiboak guztira                              | %0,5 - %3 |
|  | Ondare Garbia                                 | %2 - %5   |
| Irabazi asmorik ez duten enpresak  | Ondorengoetan esanguratsuena:                 |           |
|  | Ohiko sarrera totalak                         | %0,5 - %3 |
|  | Gastu totalak                                 | %0,5 - %3 |
|  | Aktiboak guztira                              | %0,5 - %3 |
|  | Ondare Garbia                                 | %2 - %5   |

*Iturria: Norberak egina, ICJCE-ren 38. Jardute-gidaliburuaren (2014) 1.eranskinean oinarrituta.*

Aurreko ekitaldian erakundea Errentagarritasun baxuko enpresatzat hartu zen, hau da, taulako bigarren egoeran zegoela kontsideratu zen. Egungo ekitaldian zein egoeratan dagoen jakiteko, eta ondorioz bere oinarrizko magnitudeak aukeratzeko, erakundearen errentagarritasuna aztertuko dugu.

Jarraian, Paperwood, S.A.-ren azken lau urteetako magnitude eta errentagarritasunak jaso ditugu:

Taula 8: MATERIALTASUNAREN KALKULURAKO, ERAKUNDEAREN DATUAK

|  | 2015           | 2016           | 2017           | Bataz bestekoa | 2018 iraila    | 2018           |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Negoio Zifraren Zenbateko Garbia           | 110.061.579,81 | 128.050.534,81 | 131.247.528,41 | 123.119.881,01 | 86.764.414,02  | 128.290.312,25 |
| Aktiboak Guztira                           | 90.073.692,70  | 89.253.724,96  | 91.091.715,59  | 90.139.711,08  | 102.349.049,09 | 90.314.674,49  |
| Ondare Garbia                              | 65.462.931,49  | 68.032.205,72  | 70.983.878,27  | 68.159.671,83  | 70.852.197,19  | 70.742.589,09  |
| Ekitaldiko Emaizta                         | 1.533.447,50   | 2.055.452,31   | 2.383.763,95   | 1.990.887,92   | -60.083,59     | 1.496.905,80   |
| Zerga Aurretiko Emaizta (ZAE)              | 1.453.401,94   | 1.903.327,66   | 2.740.019,40   | 861.122,74     | -54.185,98     | 1.502.803,42   |
| Aktiboaren gaineko errentagarritasuna      | 1,70%          | 2,30%          | 2,62%          | 2,21%          | -0,06%         | 1,66%          |
| Negoio zifraren gaineko errentagarritasuna | 1,39%          | 1,61%          | 1,82%          | 1,62%          | -0,07%         | 1,17%          |

*Iturria: Norberak egina, enpresak emandako datuetan oinarrituta.*

Errealitatean, planifikazio fasean iraileko datuak bakarrik izango genituzke, baina ekitaldi itxierako datuak ere baditugunez, planifikazio faseko materialtasuna kalkulatzear gain, lanaren exekuzioan zehar egiten den kalkulua ere egingo dut. Izan ere, materialtasuna ez da planifikazio fasean bakarrik kalkulatzeko, exekuzioan zehar eta lana amaitzean ere eguneratzen joaten da, magnitudeak aldatzen doazen hala, garrantzi erlatiboaren zenbatekoa aldatzeko beharra ere sortu daitekeelako.

Beraz, erakundearen egungo egoera zein den jakiteko, 2018ko ekitaldiko datuetan oinarrituko gara:

|  | 2018 iraila    | 2018           |                                |
|--|----------------|----------------|--------------------------------|
| Negoio Zifraren Zenbateko Garbia           | 86.764.414,02  | 128.290.312,25 |                                |
| Aktiboak Guztira                           | 102.349.049,09 | 90.314.674,49  |                                |
| Ondare Garbia                              | 70.852.197,19  | 70.742.589,09  |                                |
| Ekitaldiko Emaizta                         | -60.083,59     | 1.496.905,80   |                                |
| Zerga Aurretiko Emaizta (ZAE)              | -54.185,98     | 1.502.803,42   |                                |
| Aktiboaren gaineko errentagarritasuna      | -0,06%         | 1,66%          | Errentagarritasun baxua (<10%) |
| Negoio zifraren gaineko errentagarritasuna | -0,07%         | 1,17%          | Errentagarritasun baxua (<10%) |

Errentagarritasuna nolakoa den jakiteko, aktiboaren gaineko errentagarritasuna eta negozio zifraren gaineko errentagarritasuna kalkulatu ditugu. *Aktiboaren gaineko errentagarritasuna*, ekitaldiko emaitzaren zenbatekoa aktiboaren zenbateko totalarekin zatituz lortzen da. Eta *negozio zifraren gaineko errentagarritasuna*, aldiz, ekitaldiko emaitza negozio zifraren zenbateko garbiarekin zatituz.

Bi errentagarritasunak %10aren azpitik daudenez, erakundea errentagarritasun baxuko enpresatzat hartuko dugu, eta, beraz, aurreko ekitaldian bezala, oinarritzko magnitudea negozio zifraren zenbateko garbia, aktibo totala eta ondare garbiaren artean aukeratuko dugu.

Aurreko urteetako ikuskaritzatan eskuratutako esperientziaz baliatuz, parametroen artean esanguratsuena Negozio Zifraren Zenbateko Garbia edo Aktiboa direla kontsideratzen dugu. Fondo propioak erreferentzia bezala hartzea ez dugu egokia ikusten, bere zenbatekoa dibidenduen banaketaren arabera delako (ekitaldian zehar dibidenduak banatu ohi ditu enpresa honek). Beraz, **Negozio Zifraren Zenbateko Garbiaren eta aktiboaren zenbateko totalaren arteko batz bestekoa** hartuko dugu erreferentziazat.

Ikusten dugu 2018 ekitaldiko zifrak 2017koen azpitik daudela, emaitzak eta ondarearen egoerak okerrera egin dutelarik. Beraz, materialtasuna kalkulatzeko orduan aurreko urteko datuetan oinarrituko gara, baina kontuan izanik ekitaldi honetako datuak aurreko ekitaldikoak baino baxuagoak direla, eta beraz, garrantzi erlatiboaren zenbatekoa txikitu daitekeela.

Taula 9: AURREKO EKITALDIAN APLIKATUTAKO MATERIALTASUNA

| Errentagarritasun baxuko enpresa                | MATERIALTASUNA        |              |                 |             |
|---|-----------------------|--------------|-----------------|-------------|
|   | Zenbatekoa            | Globala      | Planifikaziokoa | Doikuntzena |
| Negozio Zifraren Zenbateko Garbia (NZZG)        | 131.247.528,41        |              |                 |             |
| Aktiboak Guztira                                | 91.091.715,59         |              |                 |             |
| <b>NZZG eta aktiboaren arteko batz bestekoa</b> | <b>111.169.622,00</b> | 2.000.000,00 | 1.700.000,00    | 200.000,00  |
|   |                       | %1,80        | %85,00          | %10,00      |

*Iturria: Norberak egina, enpresak emandako datuetan oinarrituta.*

Taula honetan (*Taula 9*) ikus dezakegu aurreko ekitaldian aplikatu zen materialtasun zifra, materialtasun globaltzat 2.000.000€-ko zenbatekoa hartu zelarik (Negozio zifraren zenbateko garbiaren eta aktiboaren arteko batz bestekoaren %1,8a), planifikazioko materialtasuntzat 1.700.000€ (materialtasun globalaren %85a) eta doikuntzen materialtasuntzat 200.000€ (materialtasun globalaren %10a).

Kontuan harturik, enpresa honen kontuak hainbat urtez ikuskatu ditugula eta ez dela arazo esanguratsurik izan, ICJCE-ren jardute-gidaliburuan gomendaturiko portzentajeak erabiliko ditugu oinarri bezala. Horrela, aurreko ekitaldiko datu hauetan oinarrituta, probatuko dugu zenbateko bera erabilia, ea zenbateko honen (2.000.000€) eta gure oinarri-magnitudearen arteko ehunekoa ICJCE-k gomendatutako portzentajeen artean kokatzen den.

Aurrez esan bezala, planifikazioko datuak (2018ko irailekoak) eta itxierakoak erabiliko ditugu, beraz, bi aldiz egingo ditugu kalkuluak, eta materialtasuna bi kasuetarako egokia den ala ez ikusiko dugu (*Taula 10*).

Taula 10: MATERIALTASUNAREN KALKULUA

Errentagarritasun baxuko enpresak

|   | ZENBATEKOA            | Portzentaia |           | Materialtasuna    |                     | Bitartekoa<br>(%1,75) | Materialtasun<br>zifra |           |
|---|-----------------------|-------------|-----------|-------------------|---------------------|-----------------------|------------------------|-----------|
|   |                       | Minimoa     | Maximoa   | Minimoa           | Maximoa             |                       |                        |           |
| <b>Aurreko ekitaldiko datuak</b>                    |                       |             |           |                   |                     |                       |                        |           |
| Negozio Zifraren Zenbateko Garbia (NZZG)            | 131.247.528,41        | %0,5        | %3        | 656.237,64        | 3.937.425,85        | 2.296.831,75          |                        | %2        |
| Aktiboak Guztira                                    | 91.091.715,59         | %0,5        | %3        | 455.458,58        | 2.732.751,47        | 1.594.105,02          |                        | %2        |
| <b>NZZG eta aktiboaren arteko bataz bestekoa</b>    | <b>111.169.622,00</b> | <b>%0,5</b> | <b>%3</b> | <b>555.848,11</b> | <b>3.335.088,66</b> | <b>1.945.468,39</b>   | <b>2.000.000,00</b>    | <b>%2</b> |
| Ondare Garbia                                       | 70.983.878,27         | %2          | %5        | 1.419.677,57      | 3.549.193,91        | 1.242.217,87          |                        | %3        |
| <b>Ikuskatutako ekitaldiaren ITXIERA datuak</b>     |                       |             |           |                   |                     |                       |                        |           |
| Negozio Zifraren Zenbateko Garbia (NZZG)            | 128.290.312,25        | %0,5        | %3        | 641.451,56        | 3.848.709,37        | 2.245.080,46          |                        | %2        |
| Aktiboak Guztira                                    | 90.314.674,49         | %0,5        | %3        | 451.573,37        | 2.709.440,23        | 1.580.506,80          |                        | %2        |
| <b>NZZG eta aktiboaren arteko bataz bestekoa</b>    | <b>109.302.493,37</b> | <b>%0,5</b> | <b>%3</b> | <b>546.512,47</b> | <b>3.279.074,80</b> | <b>1.912.793,63</b>   | <b>2.000.000,00</b>    | <b>%2</b> |
| Ondare Garbia                                       | 70.742.589,09         | %2          | %5        | 1.414.851,78      | 3.537.129,45        | 1.237.995,31          |                        | %3        |
| <b>Ikuskatutako ekitaldiaren AURRETIAZKO datuak</b> |                       |             |           |                   |                     |                       |                        |           |
| Negozio Zifraren Zenbateko Garbia (NZZG)            | 86.764.414,02         | %0,5        | %3        | 433.822,07        | 2.602.932,42        | 1.518.377,25          |                        | %2        |
| Aktiboak Guztira                                    | 102.349.049,09        | %0,5        | %3        | 511.745,25        | 3.070.471,47        | 1.791.108,36          |                        | %2        |
| <b>NZZG eta aktiboaren arteko bataz bestekoa</b>    | <b>94.556.731,55</b>  | <b>%0,5</b> | <b>%3</b> | <b>472.783,66</b> | <b>2.836.701,95</b> | <b>1.654.742,80</b>   | <b>2.000.000,00</b>    | <b>%2</b> |
| Ondare Garbia                                       | 70.852.197,19         | %2          | %5        | 1.417.043,94      | 3.542.609,86        | 1.239.913,45          |                        | %3        |
| <b>Azken 3 urtetako datuak</b>                      |                       |             |           |                   |                     |                       |                        |           |
| Negozio Zifraren Zenbateko Garbia (NZZG)            | 123.119.881,01        | %0,5        | %3        | 615.599,41        | 3.693.596,43        | 2.154.597,92          |                        | %2        |
| Aktiboak Guztira                                    | 90.139.711,08         | %0,5        | %3        | 450.698,56        | 2.704.191,33        | 1.577.444,94          |                        | %2        |
| <b>NZZG eta aktiboaren arteko bataz bestekoa</b>    | <b>106.629.796,05</b> | <b>%0,5</b> | <b>%3</b> | <b>533.148,98</b> | <b>3.198.893,88</b> | <b>1.866.021,43</b>   | <b>2.000.000,00</b>    | <b>%2</b> |
| Ondare Garbia                                       | 68.159.671,83         | %2          | %5        | 1.363.193,44      | 3.407.983,59        | 1.192.794,26          |                        | %3        |

Iturria: Norberak egina, enpresak emandako datuetan oinarrituta.

Egindako kalkuluetan ikus dezakegu aukeratutako materialtasunaren zenbatekoa, negozio zifraren zenbateko garbiaren eta aktibo totalaren arteko batz bestekoarekin zatituta lortzen dugun emaitza %2a dela, eta beraz, ICJCE-k gomendatutako ehunekoen artean kokatzen dela (%0,5 - %3). Beste magnitudeen kasuan ere, kalkulaturiko portzentajea gomendaturiko tartean dago kokaturik. Beraz, ondorioztatu dezakegu, aukeratu dugun materialtasunaren zenbatekoa (2.000.000€), egokia dela. Horrela, materialtasun globala, planifikaziokoa eta doikuntzena kalkulatu ditugu:

**ONDORIOA:**

|  |                     |
|--|---------------------|
| <b>Planifikaziorako ezarritako Garrantzi Erlatiboko Zifra (GEZ) globala:</b> | <b>2.000.000,00</b> |
| <b>Planifikazio faserako GEZ (GEZ globalaren %85):</b>                       | <b>1.700.000,00</b> |
| <b>Nabarmenki baliogabeak diren okerrak (GEZ globalaren %10)</b>             | <b>200.000,00</b>   |

### **3.2.2.7. Igortzeko txostenak**

2018 ekitaldiko Urteko Kontuen inguruko ikuskaritza txosten bat igorriko dugu, bezeroari emango zaiona. Horrez gain, erakundeko gobernuko arduradunekin izandako azken bilera dokumentatuko da, ikuskaritzan sortu diren arazoei buruzko dokumentu bat sortuko da eta lanaren amaierako berrikusketa galdetegia beteko da.

### **3.2.2.8. Aurreikusitako datak**

Ondorengo epeak ezarri dira ikuskaritza planifikatzerako orduan:

- Ikuskaritzaren hasiera data: 2019ko urtarrila
- Bezeroarekin lehenengo bilera data: 2019ko urtarrila
- Datu kontableen entrega data: 2019ko apirila
- Erakundeari ondorioak komunikatzeko bileraren data: 2019ko maiatza
- Azken txostenaren entrega data: 2019/06/30

### **3.2.2.9. Planifikatutako errekurtsioak**

Enkargu hau aurrera eramango duen lan-taldea ondorengoa izango da:

- a) Bazkide auditorea (enkarguaren arduraduna): Idurre Zendoia
- b) Lan-taldea:
  - Mireia Zubizarreta
  - Markel Larrañaga

Lan honetarako aukeratutako langile guztiek nahikoa esperientzia eta ezagutza dute enkargu hau aurrera eraman ahal izateko, eta ez dute Kontu-ikuskaritzari buruzko Uztailaren 20ko 22/2015 Legeko 14.4 artikulua araututako independentzia oztopatzen duen egoerarik betetzen, independentzia aitortzen ikusgai daude *ERANSKINA* 2-n.

Behin estrategia globala bukatutzat emanda, erakundearen inguruan lortu dugun informazioarekin, ikuskaritzaren plan global bat martxan jarriko dugu, azken finean, bi prozesuek lotura handia baitute. NIA-ES 300-ean adierazten den bezala: “Estrategia global baten eta plan globalaren eraketa ez dira nahitaez prozesu ezberdinak edo sekuentzialak, estuki loturik daude baizik, batean izandako aldaketek bestean aldaketak sortu ditzakeelako”.

### **3.2.3. Plan globala**

Esan bezala, askotan plan globala eta estrategia globala batera doazen bi prozesu dira, elkarrengan eragin zuzena dutelarik. Baina, bi prozesuak badituzte zenbait ezberdintasun, NIA-ES 300-ak dioen bezala: “Plan globala estrategia globala baino zehatzagoa da, enkarguaren lan-taldeko kideek aplikatuko dituzten prozedurak, beren izaerak eta gauzatze momentuak barne-hartzen dituelarik”.

Beraz, plan globalean arriskuen identifikaziorako aurrera eramango diren prozeduren izaerak, luzerak eta gauzatze momentuak erregistratuko dira. Arriskuak identifikatu ondoren, hauei erantzuteko aurrera eramango diren prozedurak ere bertan azalduko dira.

Hasteko, auditoreak, aipatu bezala, arriskuen baloraziorako prozedurak martxan jarriko ditu, oker materialak identifikatzeko eta baloratzeko asmoz. Oker material hauek egoera finantzarioetan aurki daitezke, baina baita ere salerosketen, saldo kontableen eta bestelako informazioen inguruan egindako baieztapenetan.

Hala ere, esan beharra dago arriskuen baloraketako prozedurek ez dutela baliorik auditoreak iritzia eman ahal izateko lortu beharreko ebidentzia nahikoa bezala, ebidentzia hau lortu ahal izateko aurrera eraman beharreko prozedurak zein izango diren identifikatzeko tresna bat izango da baizik.

Erakundearen eta bere ingurunearen ezagutzari buruzko NIA-ES 315 araeuan adierazten den bezala, arriskuen baloraketarako prozedurak ondorengoak izango dira:

- a) Auditorearen ustetan, oker materialen inguruko informazioa eman dezaketen zuzendaritzako kide edo erakundeko beste zenbait pertsonen aurrean ikerketak.
- b) Prozedura analitikoak.
- c) Behaketa eta ikuskapena.

Prozedura analitikoak, auditoreak ezagutzen ez zituen erakundearen inguruko zenbait alderdi identifikatzeko eta arriskuen balorazioan laguntzeko baliagarriak izan daitezke, horrela, identifikaturiko arriskuen aurrean emaitza bat diseinatzeko asmoz. Informazio finantzarioa nahiz ez finantzarioa barne hartu dezakete.

Gainera, auditoreari salerosketa edo gertaera ezohikoen existentzia identifikatzen lagundu diezaiokete, baita ikuskaritzan eragina izan dezaketen kantitate, ratio eta joeren inguruko informazioa lortzen ere. Ezohiko gertaera hauek, oker materialak identifikatzeko lagungarriak izan daitezke, iruzurraren ondoriozko oker materialak identifikatzeko bereziki.

Behin arriskuak identifikaturik, arrisku hauek esanguratsuak diren ala ez erabakitzeko, auditoreak ondorengo hartuko du kontuan (NIA-ES 315-ean oinarrituz):

- a) Iruzurrerako arrisku bat den.
- b) Duela gutxi jazotako gertaera ekonomiko edo kontable batekin loturiko arrisku bat den eta ondorioz, arreta berezia behar duen.
- c) Salerosketen konplexutasuna.
- d) Arriskuak taldeko enpresetako salerosketa esanguratsuetan eraginik duen.
- e) Arriskuarekin lotutako informazio finantzarioak neurtzeko erabilitako subjektibotasun maila.
- f) Arriskuak erakundearen negozio normaletatik kanpo dauden salerosketetan eraginik duen.

Auditoreak erabakitzen badu arrisku hori esanguratsua dela, erakundearen kontrolen inguruko ezagutza lortuko du eta zenbait ikerketa burutuko ditu lanaren exekuzio fasean.

Aipatutako prozedura guztietan, aurreko ekitaldietako ikuskaritzetatik lortutako esperientzia baliagarria izango da, ondorengo informazioak lortzerako orduan gehienbat:

- Aurreko ekitaldietako okerrak eta hauen zuzenketak.
- Erakundearen izaera eta bere ingurunea, baita bere barne-kontrola ere.
- Aurreko ekitalditik oraingora, erakundean edo bere jardueran jazotako aldaketa esanguratsuak.

Horrela, **Paperwood, S.A.** enpresaren plan globala sortzeari ekingo diogu:

### **3.2.3.1. Hautemandako arriskuak**

#### AURREKO EKITALDIETAKOAK

Aurreko ekitaldiko doikuntza eta birsailkapenak eta izandako arazoen inguruko txostenak berrikusi ditugu. Bezeroaren inguruan dugun esperientzia eta ezagutzaz baliatuz, ondorioztatzen dugu ez dela aztertu beharreko arrisku berezirik identifikatzen.

Arrisku orokor batzuk identifikatzen ditugu, nahiz eta aurreko ekitaldietan arlo hauekin arazorik ez izan, aztertu beharrekoak direnak:

- Taldeko enpresekin eta elkartuekin transakzioak
- Iruzurra.
- Sarreren aitorpena.

Arrisku hauek ez dute zerikusirik erakundearen inguruan dugun ezagutzarekin, baizik eta, gure ikuskaritza enpresak zehazten du edozein erakundetan arreta bereziz aztertu beharreko arriskuak direla aurrez adierazitakoak.

## AZTERKETA ANALITIKOA

Erakundearengandik eskuratutako egoera finantzarioetan oinarrituz, ekitaldi honetako datuak aurreko ekitaldiko datuekin alderatu ditugu, bariazio edo aldaketa berezirik izan duen identifikatzeko asmoz, baita egoera finantzarioetako alderdi esanguratsuenak identifikatzeko ere, eta hauetan okerrik aurreikusten den baloratzeko. Azterketa analitiko honen bidez, lanaren exekuzioan egin beharreko zenbait froga identifikatu ditugu, zeinetan arreta berezia jarri beharko dugun. (Ikusi *ERANSKINA 5*)

Egindako azterketetatik, ondorioztatzen dugu ez dela identifikatu gure aldetik arreta berezia eskaini beharko zaien bariazio edo gertakari esanguratsurik. Parametro nagusien bilakaerak ez du aurreko ekitaldikoarekin bariazio berezirik erakusten, jardueran, aldaketa handirik gabeko joera bat ikusten delarik.

Balantzea eta galdu-irabazien kontua eta izandako bariazioak aztertu ditugu. Atal bakoitza begiratzeaz gain, zenbait aurretiazko froga azkar egin ditugu:

Balantzean:

- *Maniobra funtsa*: Aktibo korrontea pasibo korrontearekin zatituz, maniobra funtsa atera dugu. Emaitza positiboa atera zaigu, beraz, enpresak epe laburrera dituen zorrak ordaintzeko arazorik ez duela ondorioztatzen dugu. Hala ere, esan beharra dago, aurreko ekitaldikoa baino maniobra funts txikiagoa duela ekitaldi honetan.
- *Bataz besteko ordainketa eta kobrantza epeak*: Kalkulu azkar bat eginez (ez dira datu zehatzak, benetako ordainketa eta kobrantza epeak kalkulatzeko, bezero eta hornitzaileak xehetasunez aztertu beharko genituzke), bataz beste, ordainketa epea 31 egunekoa dela atera zaigu, eta kobrantza epea, aldiz, 67 egunekoa. Bien arteko kenketa eginez, emaitza negatiboa aterako zaigu (-36 egun), beranduago kobratzen baitu ordaintzen duena baino. Aurreko ekitaldian baino emaitza negatiboagoa izan duela ikus dezakegu. Hala ere, datu hauek zehatzago aztertuko dira bezero eta hornitzaileen lan paperetan.

Galdu-irabazien kontuan:

- Kontsumo-salmenta ratioa: Hornikuntzen zenbatekoaren eta izakinen aldaketaren batura negozio zifraren zenbateko garbiarekin zatituz lortzen dugu ratio hau. Aurreko ekitaldiarekin alderatuz, ratio hau igo dela ikus dezakegu (%76tik %77ra), hau da, kontsumo eta salmenten arteko oreka hobea dagoela.
- Gizarte Segurantzaren eta soldaten arteko ratioa: Gizarte zamen zenbatekoa soldaten zenbatekoarekin zatituz eskuratzen da, eta, a priori, %31 inguruan egotea komeni da. Aurreko ekitaldian baino emaitza kaxkarragoa dugun arren, gutxi gora behera egokia dela ondorioztatzen dugu.

Beraz, ez dugu bariazio edo oker berezirik identifikatu, eta egindako frogek emaitza egokiak eman dituztela ondorioztatzen dugu. Hala ere, lanaren exekuzioa egiterakoan, arreta eskaini beharko zaien zenbait puntu esanguratsu identifikatu ditugu:



- a) Ibilgetuaren mugimenduak: Bideango makineriaren aktibazioa eta ibilgetu ukiezineko altak.
- b) Hirugarrentzako kredituak: kreditu baten balio-galera.
- c) Izakinen beherakada handia.
- d) Diru-laguntza berri bat eskuratu da.
- e) Leasing berri bat kontratatu da.
- f) Sozietateen Gaineko Zerga Erregistratzeke dago oraindik.

Gainera, arreta berezia jarri beharko diogu bezeroetan, hornitzaileetan eta bankuetan izandako aldaketei, zirkularizazioen bidez baieztatuko ditugunak.

### BEZEROAREKIN IZANDAKO KOMUNIKAZIOAK

Bezeroarekin izandako bileraren ondoren, ez da identifikatzen aurrez identifikatutakoez gain, bestelako arrisku edo egoera gehigarrik.

#### **3.2.3.2. Balioespen kontableak**

Erakundearen eta sektorearen ezagutza aztertzerako orduan azaldu bezala, sozietateak aurrera eramaten dituen estimazio kontable nagusiak ondorengoak dira:

- Ibilgetuen bizitza erabilgarriaren balioespenak.
- Bezeroen kaudimen-gabeziagatiko eta kobratzeke dauden kontuengatiko balorazioen zuzenketak.
- Ondare tresnetan partizipazioen balio-galerarengatiko balorazioen zuzenketak.
- Sozietateen gaineko zergaren inguruko balioespenak.

Aipatutako guztiak kontuan hartuko dira lanaren exekuzioa aurrera eramateko orduan (bakoitza dagokion atalean).

#### **3.2.3.3. Arriskuen baloraketa**

Aurreko ataletan azaldutako puntu guztiak eta identifikatutako arriskuak kontuan izanik, arriskuen balorazio kuantitatibo bat burutu dugu. (Ikusi *ERANSKINA 6*)

Egindako analisiei esker lortutako ondorioak ARRISKUEN MATRIZE batean jaso ditugu, non eskuratutako ondorio hauek 3 erreferentziaren arabera kuantifikatuko ditugun:

- *Izaera*: Arloaren arriskua bere izaerarengatik. Arlo bat izaeraz arriskutsu bezala identifikatzen bada, aztertua izango da, ondorengo arrisku moten emaitza edozein delarik ere.
- *Urteko Kontuetan (UUKK) duten pisua*: Arloaren pisuaren arabera balorazioa, planifikazio faserako ezarritako materialtasunarekin alderatuz.
- *Esperientzia*: Aurreko ekitaldietan izandako gertakari edo egoera bereziak, gainbegiratze bat izatea eskatzen dutenak.

Erreferentzia hauek harturik, arrisku mota bakoitzari puntuazio bat emango diogu (ezkerreko zutabeen adierazten direnak):

Taula 11: ARRISKUEN KUANTIFIKAZIOA

|   | <i>Izaerazko arriskua</i> | <i>UUKK pisuaren araberako arriskua</i> | <i>Esperientziagatiko arriskua</i> |
|---|---------------------------|---|------------------------------------|
| 1 | Ez                        | < Mat planif                            | Ez identifikatua                   |
| 2 |                           | > Mat planif                            | n/a                                |
| 3 | Bai                       | n/a                                     | Identifikatua                      |

*Iturria: Norberak egina, enpresak emandako datuetan oinarrituta.*

*\*n/a >> Materiala izan edo ez, arlo hauek beti aztertuko dira, ARRETA BEREZIKO ARLOAK direlako (zentzu profesionala aplikatuko da beti).*

Arrisku mota bakoitzari puntuazio bat eman ondoren, hiru puntuazioak batuko ditugu, eta emaitzaren arabera, arlo horrek arrisku baxua, neurrizkoa edo altua duela ondorioztatuko dugu:

- **Baxua:** Arloak ez du izaerazko arriskurik eta arriskuen emaitzaren puntuazioa 3 eta 4 artekoa da. Ondorioz, arlo hau ez da aztertuko lanaren exekuzioan zehar, balorazioak adierazten baitigu arlo hau ez dela esanguratsua egoera finantzarioekiko (kontsideratzen dugu, okerren bat egingo balitz, ez lukeela erakundearen irudi leialean eragingo)
- **Neurrizkoa:** Emaitzaren puntuazioa 4 eta 7 artekoa da. Kasu honetan, lanaren exekuzioan azterketa minimoa burutuko dugu, arlo esanguratsua baita.
- **Altua:** Emaitzaren puntuazioa 7 eta 9 artekoa da. Arrisku altua duten arloen kasuan, arreta berezia eskainiko diegu lanaren exekuzioan zehar, egoera finantzarioen gainean dauden arlo esanguratsuenak izango direlako.

Adibide bezala lehenengo arloa harturik, hau da, *eskudirua eta bestelako* baliokideak arloa, honela beteko genuke matrizea:

- a) Izaerazko arriskua: Arlo hau, izaeraz arriskutsua dela kontsideratzen dugu, beraz, bere puntuazioa 3 izango da.
- b) UUKK duen pisuaren araberako arriskua: Bere balantzean begiratzuz, diruzaintzaren zenbatekoa 4.850.114,99€-koa da, hau da, planifikazioko materialtasuna baino handiagoa (1.700.000€). Ondorioz, bere puntuazioa 2 izango da.
- c) Esperientziagatiko arriskua: Ez da arrisku edo egoera berezirik identifikatu aurreko ekitaldietan, beraz, puntuazioa 1 izango da.

Hori horrela izanik, puntuazioen batura 6 izango litzateke, eta beraz, ondorioztatuko genuke neurrizko arriskua duela. Lanaren exekuzioan zehar arlo hau aztertu beharko da, erakunde finantzarioen zirkularizazioaren bidez bereziki, baina ez zaio arreta berezirik eskaini beharko, ez baitu arrisku altua.

#### **3.2.3.4. Arriskuei erantzunak**

Arriskutsu bezala identifikatutako arlo bakoitzerako, lan paper bat irekiko da, bertan, lanaren exekuzioan zehar egin beharreko zenbait egiaztapen zehaztuko direlarik.

#### **3.2.3.5. Adituen erabilera eta kontsulta teknikoak**

Egindako behaketei esker, ondorioztatze dugu ez dela aditu edo teknika irrik kontsultatzeko beharrik aurreikusten. Hala ere, baliteke lanaren exekuzioan zehar hauen erabilerarako beharra sortzea.

#### **3.2.4. Zirkularizazioa**

Ebidentziak lortzeko asmoz, lanaren exekuzioan zirkularizazioak egingo ditugu, hau da, bezero, hornitzaile, banku eta aholkulari garrantzitsuenei enpresarekin itxieran duten saldoa eta ekitaldian zehar egindako eragiketen zenbatekoa egiaztatze eskatuko diegu, kontabilitatean azaltzen diren datuekin alderatzeko.

Zirkularizazioa lan garrantzitsua izan ohi da, balantzearen zati handi bat egiaztatze balio digulako eta lana azkarrago eta errazago egitea errazten duelako. Azken finean, prozedura hau egingo ez balitz, hornitzaile eta bezeroen eragiketa eta saldoak baieztatze, faktura asko begiratu beharko lituzke lan taldeak.

Hiru pauso eman beharko dira zirkularizazioa egiteko:

- a) Erakunde garrantzitsuenak aukeratu
- b) Gutunak bidali
- c) Emaitzak jasotzean, kontabilitateko datuekin bateratu.

Lehenengo bi pausoak planifikazio fasean egingo ditugu, eta azkena, aldiz, lanaren exekuzioan zehar, bezero, hornitzaile, banku eta aholkularien lan-paperak aztertzerako orduan.

Beraz, **Paperwood, S.A.** enpresaren kasuari helduz, enpresarekin elkarlanean aritutako bezero, hornitzaile, banku eta aholkulari independente nagusienak aukeratuko genituzke. Prozedura antzekoa izango da bezeroen eta hornitzaileen kasuan, eta beraz, errepikakorra ez izateko asmoz, zirkularizatuak izango diren bezeroen hautapen prozesua azalduko dut soilik. Banku eta aholkularien hautapena automatikoagoa denez, bi hauena ere egingo dut. Azkenik, adibide bezala, bezero bati bidaliko litzaiokeen gutuna osatuko dut, berriz ere, errepikakorra ez izatearren, zirkularizazioko gutun guztiak antzekoak izango baitira azken finean.

### 3.2.4.1. Bezeroak

a) *Erakunde garrantzitsuenak aukeratzeko*, eragiketen bolumen osoaren estaldura zehatz bat gainditzea lortu behar dugu, kasu honetan %35a izango litzatekeena. Ehuneko hau zehazterako orduan, bezeroen zenbateko totalari eta zenbateko hori osatzen duten bezero kopuruari begiratuko diogu, hau da, bezeroen zenbatekoa handia bada, baina bezero zordun asko baditu eta bakoitza saldo txikiekin, ezingo dugu zenbateko osoaren %50eko estaldura lortu, bezero gehiegi zirkularizatu beharko genituzkeelako. Beraz, auditoreak zentzu profesionala erabili beharko du, erakunde bakoitzaren kasuan erabili beharreko ehunekoa aukeratzeko orduan.

Esan bezala, bolumenaren %35eko estaldura lortzeko asmoz, bezeroen hautapenerako memorandum bat beteko dugu:

#### HELBURUA:

2018.12.31ko epearekin, zirkularizatuak izango diren bezeroen hautapena egiteko burututako lana deskribatzea.

#### BURUTURIKO LANA:

Sozietateak emandako datuetan oinarrituz, zirkularizatuak izan daitezkeen kontu zordunak ondorengoak izango lirateke:

Taula 12: BEZERO ETA ZORDUNEN ZENBATEKOAK

| Kontua | Izena          | Zor            | Saldoa        |
|--------|----------------|----------------|---------------|
| 430    | Bezeroak       | 288.835.037,11 | 28.698.786,94 |
| 440    | Hainbat zordun | 38.987.831,01  | 3.873.849,47  |

*Iturria: Norberak egina, enpresak emandako datuetan oinarrituta.*

Bezeroak aukeratzeko erabiliko ditugun irizpideak ondorengoak izango dira:

- Bolumena: Eragiketen bolumenaren %35era iritsi arte.
- Saldoa: Bezeroen saldo totalaren %35era iritsi arte
- Ausaz, bezero bat aukeratuko dugu.

Burututako eragiketen bolumen totala:

Salmentak: **128.290.312,25€**

Ondorengoak izango lirateke hautatutako bezeroak:

Taula 13: ZIRKULARIZAZIORAKO HAUTATUTAKO BEZEROAK

| Kontua                      | Zor                  | Saldoa               |   |
|-----------------------------|----------------------|----------------------|---|
| 43000001                    | 19.435.816,83        | 1.137.565,62         | <i>Bolumen eta saldoagatik hautatua</i> |
| 43000016                    | 24.194.253,50        | 4.242.693,49         | <i>Bolumen eta saldoagatik hautatua</i> |
| 43000028                    | 21.996.203,16        | 1.733.827,80         | <i>Bolumen eta saldoagatik hautatua</i> |
| 43000087                    | 25.505.137,32        | 3.408.497,16         | <i>Bolumen eta saldoagatik hautatua</i> |
| 43000059                    | 1.568.218,40         | 209.576,13           | <i>Hausaz hautatua</i>                  |
| <b>GUZTIRA</b>              | <b>92.699.629,22</b> | <b>10.732.160,20</b> |   |
| BEZ gabe:                   | 76.611.263,82        |                      |   |
| <b>Lortutako estaldura:</b> | <b>%59,72</b>        | <b>%37,40</b>        | <b>&gt;%35</b>                          |

*Iturria: Norberak egina, enpresak emandako datuetan oinarrituta.*

Horrela, alde zorduna (bezeroen bolumena) BEZ kenduta, salmentengatik (eragiketen bolumena) zatituz, %59ko estaldura lortuko genuke. Eta saldoa bezeroen saldo totalarekin zatituz, %37koa. Bi estaldurak aukeratutako minimoa (%35) baino handiagoak direnez, onartutzat emango dugu hautatutako bezeroen lista.

*b) Gutunak bidaltzea:*

Esan bezala, aurrez hautatutako bezeroei gutunak bidaliko genizkieke, enpresarekin ekitaldian zehar egin dituzten eragiketen zenbateko totala eta ekitaldi amaieran zor duten saldoa baieztatzeko eskatuz. Gutun hauetako baten adibidea ikusgai dago *ERANSKINA 7 n*.

*c) Kontabilitateko datuekin bateratzea:*

Atal hau, lanaren exekuzioan eramango da aurrera, lan-paper bat irekiko da hautatutako bezeroen kontabilitateko saldo eta bolumenak, beraiek bidalitako erantzunetako saldo eta bolumenekin bateratzeko. Ezberdintasunak egongo balira, ezberdintasun horien iturria zein den aztertuko genuke, eta enpresari fakturak edo banku mugimenduak eskatuz, ikusiko genuke enpresak edo bezeroak duen ondo erregistratua mugimendua.

#### **3.2.4.2. Hornitzaileak**

Hornitzaileen kasuan, bezeroen prozesu berdina egingo litzateke, hornitzaile eta hartzekodunak harturik.

#### **3.2.4.3. Erakunde finantzarioak**

Jasotako kontabilitate datuetan oinarrituz, ikusi dugu enpresak hiru bankuekin soilik jarduten duela lanean, bertan dituelarik bai kontu korronteak, bai maileguak, baita abalak ere. Beraz, erakunde finantzario guztiak zirkularizatzea erabaki dugu, ondorengoak direlarik aipatutako hiru bankuak:

- a) *Kutxabank*
- b) *Laboral kutxa*
- c) *Bankia*

Gutunetan, erakunde finantzario hauei ondorengo eskatuko diegu:

- 2018/12/31n kontu korronteko zenbatekoa
- Emandako mailegu eta kredituak
- Deskontatutako efektuak
- Abalak
- Kreditu txartelak
- Eragiketak egiteko boterea duten pertsonen izenak
- Kontu korrontean 2018/12/01etik 2018/12/31era izandako mugimenduak
- Aipagarria izan daitekeen bestelako edozein informazio

#### **3.2.4.4. Kanpoko aholkulariak**

Enpresak aholkulari independente bakarra erabiltzen du: Easo Abokatuak. Aholkulari hauei, ekitaldi amaieran enpresak beraiekin duen saldoa egiaztatzeko eskatzeaz gain, ekitaldian zehar Paperwood S.A.-rentzat egin dituzten lanak laburki azaltzeko eskatuko diogu, kontuan hartu beharreko gertakariak identifikatzeko asmoz.

### 3.3. LANAREN EXEKUZIOA

Planifikazioa eginda dugularik, lanaren exekuzioa hasiko genuke, hau izango delarik denbora gehien kenduko digun atala. Hasieran esan bezala, auditoreak egoera finantzarioen inguruko iritzi bat eman ahal izateko, nahikoa ebidentzia lortu beharko du. Fase honen helburua ebidentzia horiek lortzea izango da, eta horien bidez, iritzi bat sortzea, azkenik, urteko kontuen inguruko txostena idatzi ahal izateko.

Lanaren exekuzioa azaltzekotan, bi gai nagusi aztertzea beharrezkoak dira: *lan-paperak* eta *doikuntzak eta birsailkapenak*.

#### 3.3.1. Lan-paperak

“Ikuskaritza enpresak prestatutako erregistro multzoa, non burututako lana, bildutako informazio ezberdina eta lortutako ondorioak jasota geratzen diren” (Sánchez, J.L., 2003). Horrela definitzen dira lan-paperak aurrez aipatutako *Teoría y práctica de la auditoría I* liburuan. Lan-paperak lanaren exekuzioan zehar ebidentziak lortzeko eta erregistratzeko erabiliko ditugun tresnak izango dira, beraz.

Lan-paperak materialki, paperean, edo informatikoki sortu eta gorde daitezke. Edonola ere, modu argi eta labur batean, ondorengo informazioa jasoko dute:

- Jasotako informazioa (ikuskatutako enpresarengandik edo hirugarrenengandik)
- Burututako frogak
- Lortutako ebidentziak
- Ebidentzietatik ateratako ondorioak

Paper hauen helburua burututako lanaren ebidentziak jasotzea izango da, lortutako ebidentzien eta igorritako txostenaren oinarri bat izateko asmoz. Konfidentzialak dira eta auditorearen jabetzakoak izango dira, baina bezeroak eskubidea du paperak ikusteko eskaera egiteko.

Lan-paperetan jasotako informazioa bi artxibo ezberdinetan gordeko da:

- a) *Artxibo iraunkorra*: Hainbat ekitalditako informazioa gordeko da, hurrengo ekitaldietarako esanguratsua izan daitekeen informazioa jasoko duelarik (epe luzeko kontratuak, mailegu-polizak, aseguru-polizak, txostenak, agindu gutunak...).
- b) *Artxibo korrontea*: Egungo ekitaldiko informazioa gordeko da.

Ondorengoak izan daitezke lanaren exekuzioan zehar sortutako lan paperak:

Taula 14: LAN-PAPERAK

| KODEA | ARLOA  |
|-------|--|
| A     | ESKUDIRUA ETA BESTELAKO AKTIBO LIKIDO BALIOKIDEAK        |
| AA    | HORNITZAILEAK ETA HARTZEKODUNAK                          |
| AF    | ARLO FISKALA ETA ADMINISTRAZIO PUBLIKOAK                 |
| AG    | OROKORRA   |
| AP    | IRAUNKORRA   |
| B     | EPE LABURREKO ZORDUNAK                                   |
| BB    | BESTELAKO AKTIBO ETA PASIBO FINANTZARIOAK                |
| C     | ALDIZKAPENENGATIK DOIKUNTZAK                             |
| CC    | BANKU MAILEGUAK  |
| CO    | HORNIKUNTZAK   |
| E     | IZAKINAK   |
| EE    | ZUZKIDURAK ETA ARRISKUAK                                 |
| F     | KONTUAK ENPRESA ELKARTUETAN                              |
| G     | INBERTSIO FINANTZARIOAK                                  |
| GA    | KANPO ZERBITZUAK ETA USTIAPENENKO BESTELAKO GASTUAK      |
| H     | IBILGETU MATERIALA ETA ONDASUN HIGIEZINETAKO INBERTSIOAK |
| HH    | ONDARE GARBIA  |
| I     | IBILGETU UKIEZINA  |
| N     | SALMENTARAKO GORDETAKO AKTIBO EZ KORRONTEAK              |
| PE    | PERTSONAL GASTUAK  |
| RE    | EZOHIKO EMAITZAK   |
| RF    | FINANTZA EMAITZAK  |
| V     | USTIAPENENKO SARRERAK                                    |

*Iturria: Norberak egina, AGEM-ek eskainitako informazioan oinarrituta.*

Arriskuen baloraketan egindako lanaren ondorioz erabakiko dugun paper hauetatik zein den esanguratsua ikuskatzen ari garen enpresaren arabera, eta esanguratsutzat jotzen ditugunak bakarrik irekiko ditugu.

**Paperwood, S.A.** enpresaren kasuan, arriskuen baloraketan hartutako erabakien arabera, taulan azaltzen diren arlo guztiak aztertuko genituzke, ondorengoak izan ezik:

- Aldizkapenengatik doikuntzak (arrisku baxuagatik)
- Zuzkidurak eta arriskuak (ez da aplikagarria)
- Salmentarako gordetako aktibo ez korronteak (ez da aplikagarria)
- Ezohiko emaitzak (arrisku baxuagatik)
- Finantza emaitzak (arrisku baxuagatik)

### 3.3.2. Doikuntzak eta birsailkapenak

Lanaren exekuzioan zehar, aipatutako lan-paper hauek aztertzerako orduan, auditoreak zenbait akats aurki ditzake enpresaren kontabilitatean. Hori dela eta, zenbait idazpen proposatuko dizkio auditoreak ikuskatutako enpresari, egoera finantzarioak modu egoki batean erregistratuta geratzeko asmoz.



Proposatutako idazpen hauek bi motatakoak izan daitezke:

- a) **Doikuntzak:** Kontabilitateko liburuaren saldoak zuzentzeko beharrezkoak dira, beraz, enpresaren emaitza eragina izango dute. Doikuntzak proposatzerako orduan materialtasunak garrantzi handia izango du: aurkitutako akatsa lanaren exekuziorako ezarritako materialtasuna baino handiagoa bada, doikuntza proposatuko da; aldiz, txikiagoa bada, ez.
- b) **Birsailkapenak:** Ez dute enpresaren emaitza eraginik izango, saldirik aldatzen ez delako. Kontu ezberdinen arteko birsailkapenak izango dira orokorrean.

Auditoreak, esan bezala, zenbait doikuntza eta birsailkapen proposatuko dizkio erakundeari, eta erakundeak erabakiko du aldaketa hauek egingo dituen ala ez. Horrela, proposatutako eta onartutako doikuntzen eta birsailkapenen dokumentu bat sortuko da, eta onartu ez diren doikuntzak dokumentatuko dira. Materialtasunaren zenbatekoaren arabera, onartu ez diren doikuntza horiek txostenean azalduko dira.

### 3.4. TXOSTENA

Azkenik, ikuskaritza bere prozesu guztiaren helburuzko atalera iristen da, hau da, txostenarena. Aurrerago esan bezala, lanaren exekuzioan zehar egindako frogak eta lortutako informazioei esker, auditoreak iritzi bat sortuko du egoera finantzarioek proiektatzen duten irudiaren inguruan eta iritzi hori izango da txosten honen gai nagusia. Hala ere, azken txosten hau igorri aurretik, aitorten-gutun bat sinatzeko eskatuko zaie ikuskatutako erakundeko zuzendaritzako kideei. Beraz, fase honetan bi dokumentu nagusi bereiz daitezke: txostena eta aitorten-gutuna.

#### 3.4.1. Aitorten-gutuna

Txostena igorri aurretik, kasu honetan, auditorearen helburu nagusia ondorengoa izango da: "Zuzendaritzarengandik eta, egokitzat jotzen den kasuetan, erakundearen gobernuaren arduradunengandik idatzizko aitortenak eskuratzea, egoera finantzarioen prestaketaren eta auditoreari eskainitako informazioaren zintotasunaren gain duten erantzukizuna bete dutela kontsideratzen dutela onartuz." (NIA-ES 580)

Gainera, idatzitako aitorpenei buruzko NIA-ES 580 arauan ondorengoa adierazte da: "Idatzitako aitortenak auditoreari zuzenduriko aitorten-gutun batean barne hartu behar dira".

Beraz, aitorten-gutunaren helburu nagusia izango da ikuskatua izan den erakundeko zuzendaritzak onartu eta ulertzea enkarguaren gain dituen erantzukizunak zein diren, eta horren inguruko idatzizko frogak bat uztea.

Aitorten-gutuna egoera finantzarioen prestaketaz arduratu den pertsonari eskatuko zaie. Gehienetan, zuzendaritza izan ohi da egoera finantzarioen prestaketaz arduratzen dena,

baina erakundearen izaeraren eta gobernuaren estrukturaren arabera, pertsona hauek postu desberdinak izan ditzakete enpresan.

Gainera, aitorten-gutunaren data txostenaren datarengandik ahalik eta gertuenekoa izan beharko da, baina ez ondorengoa.

NIA-ES 705 arauan adierazten den bezala, ikuskariak ondorioztatzen badu sinatutako aitorten-gutuna ez dela fidagarria, zuzendaritzaren zintzotasunaren inguruko nahikoa duda existitzen direlako, bere txostenean egoera finantzarioen inguruko iritzia ukatuko du. Berdina jazoko litzateke, zuzendaritzak eskatutako aitorten-gutunak sinatuko ez balitu.

**Paperwood, S.A.** enpresaren adibidearekin jarraituz, bertako Administrazio Kontseiluko kideek sinatu beharko lukete aitorten-gutuna. (Ikusi *ERANSKINA 8*).

### 3.4.2. Txostena

Ikuskaritzaren helburura edo azken fasera iritsirik, txostenaren bidez, auditorearen helburua “bere iritzia modu argi batea adieraztea, idatzizko txosten baten bidez, non iritzi hori sortzeko erabilitako oinarriak ere deskribatzen diren” (NIA-ES 700) izango da.

Auditorearen iritziari dagokionez, uztailaren 20ko Kontu-ikuskaritzaren 22/2015 Legeko 5.1 artikuluan adierazten da iritzia lau motatakoa izan daitekeela, eta kontu ikuskaritzaren eskuliburua oinarri bezala hartuz, ondorengo sailkapena egin dezakegu: (Azkue, 2007)

1. **Aldekoa:** Salbuespenik gabe, urteko kontuek enpresa leialki irudikatzen dute, erabilitako marko teorikoaren arabera.
2. **Salbuespenekin:** Urteko kontuek irudi leiala eskaintzen dute, baina urteko kontuekiko esanguratsuak diren salbuespenak aurkitu ditu. Salbuespen hauek txostenean azaldu behar dira.
3. **Aurkakoa:** Urteko kontuek ez dute enpresaren irudi leiala erakusten, ez dituelako printzipio eta irizpide kontableen arauak betetzen eta urteko kontuekiko esanguratsuak diren salbuespenak aurkitu dituelako.
4. **Ukatua:** Auditoreak ezin izan du iritzi bat sortu urteko kontuek enpresaren egoeraren irudi leiala adierazten duen edo ez ondorioztatzeko.

Azkenik, iritziaren eraketa eta Ikuskaritza Txostenaren igorpenaren inguruko NIA-ES 700 arauan oinarrituz, ondorego atalak eduki beharko ditu ikuskaritzako txostenak:

- *Izenburua*, auditore independente batek sinatutako txostena dela adieraziz.
- *Hartzailea*: Txostena norbaiti zuzendua egon ohi da, normalean, akziodunak edo erakundeko gobernuko kideak.
- *Sarrera*: Auditoreak erakundearen UUKK ikuskatu dituela adieraziko da, eta kontabilitate-politika nagusien eta beste zenbait informazio esanguratsuren laburpen bat egingo da.
- *Zuzendaritzak egoera finantzarioen gainean duen erantzukizuna*: Zuzendaritzak egoera finantzarioen prestaketan duen ardura deskribatuko da.
- *Auditorearen erantzukizuna*: Auditorearen erantzukizuna, legez ezarritako arauen (NIA-ES) arabera egindako ikuskaritzan oinarrituz, erakundearen egoera finantzarioen inguruko bere iritzia ematea dela adieraziko da.
- *Auditorearen iritzia*: Auditoreak bere iritzia modu argi eta zehatz batean adierazi beharko du.
- *Bestelako informazioak emateko erantzukizuna*: Jurisdikzio batzuetan, auditoreak bestelako informazio bat emateko beharra izan dezake.
- *Auditorearen sinadura*: Auditoreak bere izenean, ikuskaritza-firmaren izenean, edo bien izenean sinatu dezake, jurisdikzioaren arabera.
- *Txostenaren data*: Auditorean egoera finantzarioen inguruan adierazitako iritzia eta txostenean egindako baieztapenak txostenaren datara artekoak direla kontsideratzen da.

**Paperwood, S.A.**-ren kasuan, lanaren exekuzio fasea egin ez dudanez, ezin dugu jakin txostenaren iritzia zein izango litzatekeen. Baina, adibide bezala, aldeko iritzia duen txosten bat simulatuko dut. (ikusi *ERANSKINA 9*)

## 4. ONDORIOAK

Azkenik, lan guzti hau aurrera eramanik, hasieran planteaturiko bi galdera nagusiak erantzun ditudala kontsideratzen dut:

### *1. Zer da kontu ikuskaritza?*

Lanaren 2. atalean adierazi bezala, ikuskaritzak hainbat definizio izan arren, ikusi dut bere definizio eta xehetasun guztietatik ondorioztatzen den helburua berdina dela guztietan: konfiantza. Auditoreak bere iritzia ematen duen txosten baten bidez, enpresen egoera finantzarioen gaineko konfiantza erakutsi nahi da, iritzi hori sortu ahal izateko frogak eta ikerkuntzak eginaz. Sarreran adierazi nuen bezala, ikuskaritzak garrantzi handia du gure inguruko enpresengan eta enpresa hauen inguruan dugun irudian.

### *2. Nolakoa da kontu-ikuskaritza baten prozesua? Zertan datza planifikazioak?*

Atal hau zen lanaren helburu nagusia azken fin batean, nahiz eta atal honetara iristeko aurreko galderari erantzutea beharrezkoa zen. Kontu-ikuskaritzaren prozesuak uste baino erregulazio eta lan gehiago duelarik, prozesu guzti hau egitearen zailtasunak ikusi ditut. Gehienbat, planifikazioak prozesu oso honetan duen garrantzia azpimarratuko nuke, fase honen helburua ez baita ondoren egingo den lanaren oinarri bat sortzea bakarrik. Planifikazio faseak ondoren egingo den lan osoa baldintzatuko du, bai, baina aurrerago egin beharko diren ikerketak egin ahal izateko ezagutza emango digu. Beraz, ikuskari baten lekuan jarriarik, aurretiazko jarduerak eta planifikazio fasea zehazki simulatu eta ulertu ditudala uste dut, hau zelarik nire lanaren helburua.

Nahiz eta hasieran ezarritako helburuak betetzat hartzen ditudan, lan honek badu ikerketarako tarte handiago bat oraindik. Hasteko, aurretiazko jardueren eta planifikazioaren atalak sakon azaldu eta ikertu ditudan arren, zenbait enpresen kasuan atal gehiago aztertu daitezke, edo xehetasun gehiago bilatu. Lanaren exekuzioari dagokionez, aldiz, alde teorikoan bakarrik oinarritu naizenez, lan-paper bakoitzean sakontzeko aukera egongo litzateke, bakoitzean egiten diren frogak eta ikerketak eginaz, eta beren erregulazioak aztertuz. Azkenik, txostenari buruz, adibide bat egin dudana arren, kasu ezberdinak aztertzeko aukera egongo litzateke, lanaren exekuzioan oinarrituz auditoreak zein iritzi izango lukeen ondorioztatuz eta, horren arabera, txosten ezberdin bat sortuz.

Proiektu honen bidez, ikusi dut ikuskaritza prozesuak uste baino erregulazio gehiago dituela eta eman beharreko pausu guztiak araututa daudela. Faktore honek ikuskarien sinesgarritasun gehiago ematen diela uste dut, arauak jarraituz, legeak ezarritako froga eta txostenak eginaz iristen baitira iritzi bat sortzera eta emandako pausu eta ebidentzia guztiak dokumentaturik geratzen baitira beraien iritzi horren oinarriak arrazoitzeko asmoz.

Gainera, lehenago adierazi dudan bezala, planifikazioak ikuskaritza prozesuan duen garrantzia nabarmendu nahiko nuke. Planifikazioaren bidez, geroago egingo den lanaren oinarriak ezartzen dira, pausoak zehatzuz eta erabiliko diren errekursoak aurrez erabakiz. Horrez gain, erakundearen inguruko ezagutza zehatz bat eskuratzen du lan taldeak, lanaren exekuzioa aurrera eraman ahal izateko beharrezkoa izango zaiona. Baina, garrantzitsuena, auditorearen zentzu profesionala erabiliz, arriskuak identifikatu eta ebaluatzen dira eta lanaren exekuzioan garrantzi handia izango duen materialtasuna zehazten da, auditorearen zentzu profesional hori kuantifikatuz, ebidentziak lortzerako orduan erabakiak hartzeko oinarri sendo bat sortuz.

Ondorioz, esango nuke hasieran proiektu honetarako ezarritako helburu orokorrak bete ditudala, ikuskaritzaren oinarri teoriko eta praktikoak ulertuz eta azalduz. Baina, bestalde, pertsonalki ezarritako helburuak ere bete ditudala, praktiken bidez ikasitako prozesu praktikoari oinarri teoriko bat gehitu ahal izan diodalako eta ikuskaritzaren erregulazioak modu zehatzago batean ikusi ditudalako. Azkenik, esango nuke, proiektu hau egiterako orduan hainbat kompetentzia berri lortzeaz gain, graduan zehar eskuratutako gaitasun ezberdinak elkarlotu ditudala.

## 5. BIBLIOGRAFIA

### a. Legedia:

Ikuskaritzako Arau Teknikoak argitaratzen dituen 2013ko urriaren 15eko Kotabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuaren ebazpena, Ikuskaritzaren Nazioarteko Arauak Espainian aplikatzeko egindako egokitzapenaren ondorioz sortuak. 2013ko azaroaren 13an argitaratua (BOE 272).

- NIA-ES 200: Auditore independentearen helburu globalak eta Ikuskaritzaren Nazioarteko Arauen arabera ikuskaritzaren errealizazioa.
- NIA-ES 210: Ikuskaritzako enkarguren baldintzen akordioak.
- NIA-ES 250: Legezko xedapenen eta erregelamenduzkoen kontsiderazioa egoera finantzarioen ikuskaritzan.
- NIA-ES 300: Egoera Finantzarioen ikuskaritzaren planifikazioa
- NIA-ES 315: Oker materialen arriskuen identifikazio eta balorazioa erakundearen eta bere inguruaren ezagutzaren bidez.
- NIA-ES 320: Garrantzi erlatiboa edo materialtasuna ikuskaritzaren planifikazio eta exekuzioan.
- NIA-ES 520: Prozedura analitikoak
- NIA-ES 580: Aitorpen idatziak
- NIA-ES 700: Egoera finantzarioen ikuskaritzako txostenaren iritziaren eraketa eta igorpena.

Kapitaleko Sozietateen Legearen Testu Bategina onartzen duen Uztailaren 2ko 1/2010 Errege Lege Dekretua, 2010eko uztailaren 3an argitaratua (BOE 161).

Kontabilitate Plan Orokorra onesten duen 2007ko azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretua, 2007ko azaroaren 20an argitaratua (BOE 278).

Kontu-ikuskaritzari buruzko Uztailaren 20ko 22/2015 Legea, 2015eko uztailaren 21ean argitaratua (BOE 173).

Merkataritza Erregistroaren Erregelamendua onartzen duen uztailaren 19ko 1784/1996 Errege Dekretua, 1996ko uztailaren 31ean argitaratua (BOE).

Merkataritza Kodea argitaratzen duen 1885eko abuztuaren 22ko Errege Dekretua, 1885eko urriaren 16an argitaratua (Gaceta 289).

## **b. Erreferentzia bibliografikoak:**

Aldaz, M., Aldazabal, M.E., Alvarez, I., Arosa, B., Azkue, I., Erkizia, A., ... Zubiaur, G. (2010). *Kontabilitate Plan Orokorra – Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitate Plan Orokorra*. Bilbo: Euskal Herriko Unibertsitateko Argitalpen Zerbitzua. UPV/EHUren Finantza Ekonomia I Saila eta Ekonomisten Euskal Elkargoa.

Aldazabal, M.E., Azkue, I., Ipiñizar, I., Saitua, I. eta Zubiaur, G. (2001). *Kontabilitate eta ikuskaritza arautegia I*. Bilbo: Euskal Herriko Unibertsitateko Argitalpen Zerbitzua. UPV/EHUren Finantza Ekonomia I Saila

Arcenegui, J.A., Gómez, I. eta Molina, H. (2003). *Manual de auditoría financiera*. Bilbo: Editorial Desclée de Brouwer, S.A.

Azkue, I. (2007) *“Kontu ikuskaritzaren” eskuliburua*. Donostia: Euskara Errektoreordetzaren Sare Argitalpena. Finantza eta Ekonomia I Saila.

Sánchez, J.L. (2003). *Teoría y práctica de la auditoría I: Concepto y metodología*. Madrid: Ediciones Pirámide.

## **c. Kantsultatutako bibliografia elektronikoa:**

AGEM CONSULTORES Y AUDITORES, S.L. Hemendik eskuratua:

<http://www.agem.es/eu/enpresa/>

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. Hemendik

eskuratua: <https://aeca.es/>

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA. Hemendik eskuratua:

<https://www.icjce.es/>

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (2014). *Guía de actuación sobre importancia relativa o materialidad*. Hemendik eskuratua:

[https://www.icjce.es/adjuntos/guia\\_38.pdf](https://www.icjce.es/adjuntos/guia_38.pdf)

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. Hemendik eskuratua:

<http://www.icac.meh.es/home.aspx>

REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES. Hemendik eskuratua:

<https://rea.economistas.es/presentacion/>

## 6. ERANSKINAK

### ERANSKINA 1: ENKARGU BATEN JARRAIPENA. ERABAKIAREN AURRETIKO ANALISIA

---

Enkargua: Paperwood S.A. enpresaren 2017.ekitaldiko Urteko Kontuen ikuskaritza

Bazkide auditorea: Idurre Zendoia

Data: 2017ko azaroaren 25a

#### BAZKIDEAREN ETA ENKARGUAREN AURRETIKO ANALISIA:

Ondorengo puntuak azertu dira?

- Ordainsariak ordaindu dira. ✓
- Aurreko ikuskaritzatan ez dira arazo garrantzitsuak sortu. ✓
- Lana egin ahal izateko egon daitezkeen muga garrantzitsuak azertu dira. ✓
- Gure aurreko txostenetako iritzia salbuespenik gabea izan da. ✓
- Enkarguko bazkidearen egoera pertsonalean ez da aldaketarik izan. ✓
- Lan taldeko kideekin ez da arazo etikorik edo kolaboraziokorik izan. ✓
- Ez da bateraezintasun arazorik izan. ✓
- Ikuskatutako erakundean arduradun ekonomiko administratibo, gerentzia edo administrazio organoan ez da aldaketarik izan. ✓
- Ikuskatutako enpresan akziodunen egituran edo jabeetan ez da aldaketarik izan. ✓
- Ez da auzi edo demanda garrantzitsurik izan. ✓
- Negozioaren izaeran edo sektorean ez da aldaketarik izan. ✓
- Egin beharreko lanean edo irismenean ez da aldaketarik izan. ✓
- Ikuskatutako enpresan egoera finantzarioaren ez da aldaketarik izan. ✓
- Ikuskatutako enpresaren erantzuteko modua doikuntzen, salbuespenen, ikuskaritza prozesuen aplikazioen, komunikatutako ahulezien etab. aurrean egokia izan da. ✓
- Bestelakoak.

IRUZKINAK: Arazorik gabe.

#### BEZEROAREKIKO INDEPENDENTZIA

- Bazkideen, administrazio organoko kideen eta arlo ekonomiko- finantzarioaren arduradunaren datuak eguneratu dira. ✓
- Enpresako pertsonal guztiari komunikatu zaizkio datuak. ✓
- Datuak komunikatzerako orduan, ez da arazorik egon lanaren independentziarekiko. ✓

IRUZKINAK: Arazorik gabe.



## ENKARGUA AURRERA ERAMAN AHAL IZATEKO GAITASUNA

- Enpresako langileek arauen errekerimenduen edo aplikagarri diren informazioaren inguruko esperientzia izaten jarraitzen dute, edo beharrezkoa den ezagutzak eskuratzeko gaitasun nahikoa dute. ✓
- Enpresak enkargua aurrera eramateko gaitasuna duten langile kopuru nahikoa du. ✓
- Enpresa mugaegun datarako txostena bukatzeko gai da. ✓

IRUZKINAK: Arazorik gabe

### Enkargu honi esleitu zaion lan taldea:

Bazkide auditorea: Idurre Zendoia

Lan-taldea: Marta Azkue eta Xabier Etxeberria

Enkargua aurrera eramango den epea: Martxoa/Apirila.

## BAZKIDEAREN GAITASUNA ETA ZINTZOTASUNA

- Erakundeko bazkideen, zuzendaritzako kideen eta arlo ekonomiko-finantzarioaren arduradunaren identitate eta ospe enpresariala aztertu dira.
- Enpresaren jarduerak aztertu dira. ✓
- Lanaren irismenari ez zaio muga ezegokirik jarri. ✓
- Ez dago bazkidea kapitalaren zuriketa edo bestelako delitu-jarduera batean nahasirik dagoelako zantzurik. ✓

IRUZKINAK: Arazorik gabe

## AZKEN ERABAKIA

Ez da aurkitu inongo informaziorik enkarguaren eta bezeroaren jarraipenerako arazo bat dagoela ondorioztatzen duenik.

Bazkidearen kalifikazioa:

- Arrisku baxua
- Arrisku ertaina
- Arrisku altua

Sinatuta: Idurre Zendoia (Bazkide ikuskaria)



**IKUSKATUTAKO ENPRESA: PAPERWOOD S.A.**

**IKUSKATUTAKO EKITALDIA: 2018**




**BAZKIDE AUDITOREA: IDURRE ZENDOIA**

ENAI E.M.S.-ren lan-taldeko kide bezala jarduten dugunok, eta PAPERWOOD S.A. erakundearen **2018ko abenduaren 31**ean itxitako ekitaldiaren **URTEKO KONTUEN IKUSKARITZA** lanarekiko dugun independentzia betebeharraren inguruan, ondorengo aitortzen dugu:

1. Kontu-ikuskaritzari buruzko Uztailaren 20ko 22/2015 Legeko independentzia errekerimenduei buruzko legezko araudia ezagutzen eta ulertzen dugula, enpresak bere Barne Kalitate Kontrolaren Sistemari, aipatutako independentzia errekerimenduen inguruan, ezarritako politika eta prozedurak ezagutu eta onartzen ditugu.
2. Enai E.M.S. enpresari esleitu zaion enkargu hau Ikuskatutako Erakundearen Erregistroan inskribatua dagoela, non bezeroaren datu partikularrak, bere lotura posibleak eta beste hainbat baldintza aipatutako erregistroan agertzen direla eta horien inguruan behar bezala jakinarazi gaituztela.
3. Egoera pertsonaletatik eratorritako bateraezintasun kausen inguruan:
  - a) 2018ko ekitaldiaren aurreko lehenengo urtearen hasieratik, ez dudala ikuskatutako erakundearen ondorengo egoeretako batean parte hartu:
    - Administrazio organoko kidea izatea.
    - Zuzendaria izatea.
    - Erakundearen botere orokor bat duen ahalakidea izatea.
    - Lanpostu batean jardutea.
    - Egoera ekonomiko- finantzarioaren arduraduna izatea.
    - Barne-kontrol edo gainbegiratze funtziorik betetzea.
  - b) 2018ko ekitaldiaren aurreko lehenengo urtearen hasieratik, ez dudala ikuskatutako erakundearen baliabide finantzarioekin jardun.
  - c) 2018ko ekitaldiaren aurreko lehenengo urtearen hasieratik, ez dudala ikuskatutako erakundearen edo bere taldeko erakunde baten aldetik mesede edo oparirik onartu.
  - d) 2018ko ekitaldiaren aurreko lehenengo urtearen hasieratik, ez dudala ezagutzarik nire gertuko familiako kideren bat ikuskatutako enpresaren administrazio organoko kide edo egoera ekonomiko- finantzarioaren arduradun denik.
  - e) 2018ko ekitaldiaren aurreko lehenengo urtearen hasieratik, ez dudala ezagutzarik nire gertuko familiako kideren batek ikuskatutako erakundearen baliabide finantzarioekin jardun duenik.

- f) 2018ko ekitaldiaren aurreko lehenengo urtearen hasieratik, ez dudala ezagutzarik nire gertuko familiako kideren batek ikuskatutako erakundearen edo bere taldeko erakunde baten aldetik mesede edo oparirik onartu duenik.
4. Zerbitzu emateagatiko bateraezintasunen kausen inguruan, 2018ko ekitaldiaren aurreko lehenengo urtearen hasieratik, ez diodala ikuskatutako erakundeari ondorengo zerbitzuetako bat eskaini:
- Kontabilitate zerbitzuak edo egoera finantzarioen prestakuntza zerbitzuak.
  - Baloraketa zerbitzuak
  - Barne-ikuskaritza zerbitzuak
  - Abokatutza zerbitzuak
  - Egoera finantzarioak eratzeko informazioa sortzeko prozesuetan zerbitzuak
  - Aurreko zerbitzuez gain, bateraezintasuna sortzen duen beste edozein zerbitzu.
5. 2018ko ekitaldiaren aurreko lehenengo urtearen hasieratik, ez dudala ezagutzarik nire gertuko familiako kideren batek ikuskatutako erakundeari aurreko puntuan esandako zerbitzurik eskaini.
6. Bazkidearengandik jasotako informazioari lotutako konfidentzialtasunaren eta sekretu profesionalaren inguruan dugun konpromisoa onartzen dugula.
7. Halaber, ondorengoa aitortzen dut:
- Deklarazio honen edukia aldatzen duen edo independentzia jarrera haustea suposatzen duen zirkunstantziaren bat gertatuz gero ikuskaritza sinatzen duen auditoreari jakinaraziko diot.
  - Aitorpen honetan jasotzen diren politika guztiak betetzea nire ardura dela onartzen dut.
  - Ulertzen dut nire erantzunak ikuskaritza enpresak bere independentzia betebeharra ebaluatu ahal izateko funtsezko elementuak direla.

Sinatua: Donostian, 2018ko irailaren 20an

| Sinatuta: Idurre Zendoia  | Sinatuta: Mireia Zubizarreta  | Sinatuta: Markel Larrañaga  |
|---|---|---|
|  |  |  |
| Postua: Bazkide auditorea   | Postua: Lan-taldeko kidea   | Postua: Lan-taldeko kidea   |

Paperwood S.A.  
Ubarburu Pasealekua 72  
Donostia

Donostia, 2018ko urriaren 30a

### **Administrazio Organuari zuzendua**

Jaun/andere agurgarriak:

#### **Ikuskaritzaren helburua eta irismena**

Paperwood S.A. enpresaren Urteko Kontuak ikuskatzeko eskatu digute, balantzeaz, galdu-irabazien kontuaz, ondare garbiaren aldaketen egoera-orriaz, diru-fluxuen egoera-orria eta memoriaz osatuta daudenak. Ikuskaritza hau hurrengo hiru urteetarako izango da, hau da, 2018ko urtarrilaren 1aren eta 2020ko abenduaren 31ren arteko Urteko Kontu guztien ikuskaritzak.

Ikuskaritza osatutakoan, gure txostena igorriko dugu, bertan, Urteko Kontuen inguruko gure iritzi teknikoa agertuko delarik.

Gure txostenak, ikuskaritzaren araudi nazionalen adierazten den bezala, "Bestelako Informazioa" izeneko atal bat izango du. Bertan, erakundeak Urteko Kontuekin batera aurkeztu behar duen Kudeaketa Txostena azalduko da eta, horrez gain, txosten honen inguruko gure ondorioa ere bai, bere eduki eta aurkezpena egokiak diren eta Kudeaketa Txosteneko eta Urteko Kontuetako informazioak bat datozen ondorioztatuko dena.

#### **Auditoreen erantzukizunak**

Gure lana egingo dugu indarrean dauden legezko neurrien arabera, hala nola, Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak (ICAC) argitaratzen dituen ikuskaritza arauen (NIA-ES) eta arau tekniko gehigarrien arabera. Aipatutako arauak eskatzen dute independente izan gaitzela eta gure ikuskaritzari loturiko bestelako eskakizun etikoak bete ditzagula.

Gure ikuskaritzaren helburua Urteko Kontuek oker materialik ez dutelako segurtasun zentzudun bat lortzea eta gure iritzia barneratzen duen ikuskaritza txosten bat igortzea da. Aurrera eramango dugun lan honetan zehar, gure zentzu profesionala aplikatuko dugu eta eszeptizismo profesionaleko jarrera bat mantenduko dugu.

Iruzurra egon delako edo arauak hautsi direlako ebidentzia dagoela erabakitzen badugu, Zuzendaritzari jakinaraziko diogu modu egokian. Barne-kontrollean identifikatutako edozein huts idatziz komunikatuko dugu.

## Administratzaileen erantzukizun eta aitortpenak

Ikuskaritza prozesua aurrera eramango dugu, kontuan izanik administrazio organuak onartzen eta ulertzen duelarik ondorengo erantzule direla:

- a) Urteko Kontuen formulazio egokia, enpresaren irudi zuhurra ordezkatzeko dutena eta aplikagarri den informazio finantzarioen alor arauemailearekin bat datozeala, zuek eskaintako informazioaren arabera ondorengoa dena:
  - Merkataritza Kodea.
  - Kontabilitate Plan Orokorra.
  - Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak onartutako eta nahitaez bete beharreko arauak.
  - Aplikagarriak diren bestelako arau kontable nazionalak.
- b) Kudeaketa Txostenaren formulazio egokia, erakundeari dagozkion eta indarrean dauden araudien arabera.
- c) Zuzendaritzak beharrezkotzat jotzen duen barne-kontrol maila, Urteko Kontuak okerrik gabe formulatuak izan daitezzen.
- d) Ondorengo informazioa eskaintzea guri:
  - Egoera finantzarioak prestatzeko zuzendaritzak beharrezkotzat jotzen duen eta ezagutzen duen informazio guztia.
  - Ikuskariak eska dezakeen informazio gehigarria.
  - Ikuskariak ebidentzia lortu ahal izateko kontaktatu nahi duen erakundeko edozein pertsonarenganako irismen mugagabea.

## Txostenak eta entrega-epeak

Ikuskaritzako Txostenen estruktura eta edukiak Ikuskaritzaren araudi erregulatzailean daude adierazita, zehazki, NIA-ES 700 eta 701ean. Aipatutako arauen arabera, txosten hauen edukia aldatua izan daiteke hala galdatzen duten egoera eta zirkunstantzietan.

Paperwood S.A. enpresak aurrerapen nahikoarekin jakinaraziko digu Urteko Kontuak onartuko diren Batzar Orokorren data zein den. Halaber, guk, txostenaren igorpenean atzerapen bat eragin dezaken edozein zirkunstantziaren berri emango diogu Paperwood S.A.-ri.

ENAI E.M.S.



Sinatuta: Idurre Zendoia

(bazkide ikuskaria)

PAPERWOOD S.A.



Sinatuta: Ane Etxaniz

(Administrazio Kontseiluko kidea)

## ERANSKINA 4: INFORMAZIOAREN TRATAMENDURAKO SISTEMEN EBALUAKETA

### PROZESU INFORMATIKOEN BERRIKUSKETA

Sozietatean erabiltzen dituen programa informatikoak adierazi:

| APLIKAZXIO KONTABLEAK                      | DESKRIPZIOA                                      | KONTABILITATEAREKIN ERLAZIOA                              | TRANTSAKZIOEN IRAUNKORTASUNA                       | PROGRAMAREN EZAUGARRIAK | PROGRAMAREN KOKAPENA | ERABILTZAILERAK                                   |
|--|--|---|--|-------------------------|----------------------|---|
| RKS<br>(finantza arloa)                    | Sozietatearen kontabilitatea eramateko programa. | Aplikazio kontablea                                       | Iraunkortasun totala.<br>Datuak ez dira borratzen. | Software programa itxia | Sarean               | Finantza arduraduna, administratzaileak ...       |
| RKS<br>(Industria arloa)                   | Izakinen kontrola                                | Erosketa prozesuak zuzenean kontabilitatera pasatzen dira | Iraunkortasun totala.<br>Datuak ez dira borratzen. | Software programa itxia | Sarean               | Erosketen arduraduna, Produzioaren arduraduna ... |
| RKS<br>(Arlo komertziala, marketing arloa) | Salmentak eta marketing programak                | Salmenta prozesuak zuzenean kontabilitatera pasatzen dira | Iraunkortasun totala.<br>Datuak ez dira borratzen. | Software programa itxia | Sarean               | Salmenten arduraduna, Marketing arduraduna ...    |

| HARDWARE                | KOPURUA | MODELOA | EZAUGARRI TEKNIKOAK | KOKAPEN FISIKOA | SEGURTASUN KOPIAK | USUARIOS                |
|-------------------------|---------|---------|---------------------|-----------------|-------------------|-------------------------|
| ZERBITZARIAK            | 5       | HAINBAT | HAINBAT             | Ofizinan        | EGUNERO           | HAINBAT ERABILTZAILERAK |
| DATUEN BILTEGIAK        | 6       | HAINBAT | HAINBAT             | Ofizinan        | EGUNERO           | HAINBAT ERABILTZAILERAK |
| ORDENAGAILUAK           | 42      | HAINBAT | HAINBAT             | Ofizinan        | EGUNERO           | HAINBAT ERABILTZAILERAK |
| ERAMANGARRIAK           | 37      | HAINBAT | HAINBAT             | Ofizinan        | EGUNERO           | HAINBAT ERABILTZAILERAK |
| INPRIMAGAILUAK          | 28      | HAINBAT | HAINBAT             | Ofizinan        | -                 | HAINBAT ERABILTZAILERAK |
| ESKANERRAK              | 9       | HAINBAT | HAINBAT             | Ofizinan        | -                 | HAINBAT ERABILTZAILERAK |
| FAX-AK                  | 2       | HAINBAT | HAINBAT             | Ofizinan        | -                 | HAINBAT ERABILTZAILERAK |
| INTERNET                | 1       | -       | HAINBAT             | Ofizinan        | -                 | HAINBAT ERABILTZAILERAK |
| SOFTWARE HORNITZAILERAK | 4       | -       | HAINBAT             | -               | -                 | -                       |
| HARDWARE HORNITZAILERAK | 3       | -       | HAINBAT             | -               | -                 | -                       |

## ERANSKINA 5: AZTERKETA ANALITIKOA

| 2018/12/31EAN ITXITAKO EKITALDIARI BURUZKO EGOERA BALANTZEA           |                      |                      |                       |              |   |
|---|----------------------|----------------------|-----------------------|--------------|---|
| AKTIBOA   | 2018/12/31           | 2017/12/31           | Aldakuntza            | Aldakuntza % | Iruzkinek   |
| <b>A) AKTIBO EZ KORRONTEA</b>   | <b>43.807.826,65</b> | <b>44.149.476,13</b> | <b>(341.649,48)</b>   | <b>-1%</b>   |   |
| <b>I. Ibilgetu ukiezina</b>   | <b>1.401.365,62</b>  | <b>1.002.395,77</b>  | <b>398.969,85</b>     | <b>40%</b>   | Altak: I+G proiektuak: 740mila // Amortizazio zuzkidurak: 340mila                                 |
| 1. Garapena   | 963.634,87           | 461.503,10           | 502.131,77            | 109%         |   |
| 5. Aplikazio informatikoak  | 437.730,75           | 540.892,67           | (103.161,92)          | -19%         |   |
| <b>II. Ibilgetu materiala</b>   | <b>38.368.219,18</b> | <b>38.152.004,57</b> | <b>216.214,61</b>     | <b>1%</b>    | Bideango makineariaren aktibazioa   |
| 1. Lurrak eta eraikuntzak   | 8.298.015,87         | 8.322.715,80         | (24.699,93)           | 0%           |   |
| 2. Instalazio teknikoak eta bestelako ibilgetu materialak             | 28.748.340,76        | 23.395.739,40        | 5.352.601,35          | 23%          |   |
| 3. Bideango ibilgetuak eta aurrerakinak                               | 1.321.862,55         | 6.433.549,37         | (5.111.686,82)        | -79%         |   |
| <b>IV Taldeko enpresetako eta elkartuetako epe luzeko inbertsioak</b> | <b>9.440,00</b>      | <b>9.440,00</b>      | <b>0,00</b>           | <b>0%</b>    | Aldakuntzarik gabe  |
| 1. Ondare tresnak   | 9.440,00             | 9.440,00             | 0,00                  | 0%           |   |
| <b>V. Epe luzeko finantza-inbertsioak</b>                             | <b>4.028.801,85</b>  | <b>4.985.635,79</b>  | <b>(956.833,94)</b>   | <b>-19%</b>  |   |
| 1. Ondare tresnak   | 135.828,93           | 135.828,93           | 0,00                  | 0%           | Aldakuntzarik gabe  |
| 2. Hirugarrenentzako kredituak  | 3.892.972,93         | 4.849.806,87         | (956.833,94)          | -20%         | Hirugarren bati eskainitako kreditu baten balio galera  |
| <b>B) AKTIBO KORRONTEA</b>  | <b>46.506.847,84</b> | <b>47.742.239,45</b> | <b>(1.235.391,61)</b> | <b>-3%</b>   |   |
| <b>II. Izakinak</b>   | <b>8.575.760,92</b>  | <b>10.158.339,16</b> | <b>(1.582.578,24)</b> | <b>-16%</b>  | Izakinetan beherakada handia, lehengaietan batez ere  |
| 2. Lehengaiak eta bestelako hornikuntzak                              | 6.259.220,32         | 8.289.249,84         | (2.030.029,52)        | -24%         |   |
| 4. Produktu bukatuak  | 1.584.461,52         | 1.869.089,32         | (284.627,80)          | -15%         |   |
| 5. Azpiproduktuak, hondakinak eta material berreskuratutak            | 732.079,08           | 0,00                 | 732.079,08            | 100%         | Kontu berria hondakin eta material berreskuratuentzat (lehen lehengaiekin batera kontabilizatuak) |
| <b>III. Zordun komertzialak eta kobratzeko bestelako kontuak</b>      | <b>33.063.674,43</b> | <b>32.239.011,11</b> | <b>824.663,32</b>     | <b>3%</b>    | Jarduera jaitsi bada ere, bezeroen zenbatekoa igo da, zirkularizazioaren bidez balioetsiko dugu   |
| 1. Bezeroak, salmentengatik eta zerbitzu-emateengatik                 | 28.698.786,94        | 27.371.148,34        | 1.327.638,60          | 5%           |   |
| 3. Hainbat zordunak   | 3.873.849,47         | 4.772.460,30         | (898.610,83)          | -19%         |   |
| 4. Pertsonala   | 0,00                 | 1.770,00             | (1.770,00)            | -100%        |   |
| 5. Zerga korrontearen aktiboak  | 3.423,30             | 3.423,30             | 0,00                  | 0%           |   |
| 6. Administrazio publikoarekiko bestelako kredituak                   | 487.614,73           | 90.209,18            | 397.405,54            | 441%         | BEZ-agatik aldakuntza. Egoera fiskalaren paperean aztertuko da                                    |
| <b>V. Epe laburreko finantza-inbertsioak</b>                          | <b>9.536,59</b>      | <b>9.536,59</b>      | <b>0,00</b>           | <b>0%</b>    |   |
| 5. Bestelako aktibo finantzarioak                                     | 9.536,59             | 9.536,59             | 0,00                  | 0%           |   |
| <b>VI Epe laburreko aldizkapenak</b>                                  | <b>7.760,91</b>      | <b>10.227,30</b>     | <b>(2.466,39)</b>     | <b>-24%</b>  |   |
| <b>VI Eskudirua eta bestelako aktibo likido baliokideak</b>           | <b>4.850.114,99</b>  | <b>5.325.125,29</b>  | <b>(475.010,30)</b>   | <b>-9%</b>   | Diruzaintzaren jaitsiera handia. Bankuen zirkularizazioaren bidez balioetsiko dugu.               |
| 1. Diruzaintza  | 4.850.114,99         | 5.325.125,29         | (475.010,30)          | -9%          |   |
| <b>AKTIBOA GUZTIRA</b>  | <b>90.314.674,49</b> | <b>91.891.715,59</b> | <b>(1.577.041,09)</b> | <b>-2%</b>   |   |

| ONDARE GARBIA ETA PASIBOA  | 2018/12/31           | 2017/12/31           | Aldakuntza            | Aldakuntza % | Iruzkina   |
|--|----------------------|----------------------|-----------------------|--------------|--|
| <b>ONDARE GARBIA</b>   | <b>70.742.589,09</b> | <b>70.983.878,27</b> | <b>(241.289,19)</b>   | <b>0%</b>    |  |
| <b>I. Fondo propioak</b>   | <b>70.226.611,95</b> | <b>70.535.109,36</b> | <b>(308.497,41)</b>   | <b>0%</b>    |  |
| 1. Kapitala  | 1.063.770,00         | 1.063.770,00         | 0,00                  | 0%           | Aldaketarik gabe.  |
| 3. Erreserbak  | 67.665.936,15        | 67.087.575,41        | 578.360,74            | 1%           | +Aurreko ekitaldiko emaitzaren banaketa -dibidenduen banaketa  |
| 7. Ekitaldiko emaitza  | 1.496.905,80         | 2.383.763,95         | (886.858,15)          | -37%         | 2018 ekitaldiko emaitza txikiagoa  |
| <b>III. Jasotako diru-laguntza, dohaintza eta legatuak</b>           | <b>515.977,14</b>    | <b>448.768,92</b>    | <b>67.208,22</b>      | <b>15%</b>   | Diru-laguntza berria. Ondare garbiaren paperean aztertuko dugu.  |
| <b>PASIBO EZ KORRONTEA</b>   | <b>6.471.198,30</b>  | <b>7.253.870,73</b>  | <b>(782.672,43)</b>   | <b>-11%</b>  |  |
| <b>II. Epe luzeko zorrak</b>   | <b>5.902.217,48</b>  | <b>6.673.308,82</b>  | <b>(771.091,34)</b>   | <b>-12%</b>  |  |
| 3. Finantza-errentamenduengatik hartzekodunak                        | 5.902.217,48         | 6.673.308,82         | (771.091,34)          | -12%         | Leasing berria. Aktibo eta pasibo finantzarioen papelean aztertu.  |
| <b>IV Zerga geroratuengatik pasiboak</b>                             | <b>568.980,83</b>    | <b>580.561,91</b>    | <b>(11.581,09)</b>    | <b>-2%</b>   |  |
| <b>PASIBO KORRONTEA</b>  | <b>13.100.887,11</b> | <b>13.653.966,58</b> | <b>(553.079,48)</b>   | <b>-4%</b>   |  |
| <b>III. Epe laburreko zorrak</b>                                     | <b>771.095,36</b>    | <b>222.510,24</b>    | <b>548.585,12</b>     | <b>247%</b>  |  |
| 3. Finantza-errentamenduengatik hartzekodunak                        | 771.095,36           | 222.510,24           | 548.585,12            | 247%         | Leasing berria. Aktibo eta pasibo finantzarioen papelean aztertu.  |
| <b>V. Hartzekodun komertzialak eta ordaintzeko bestelako kontuak</b> | <b>12.329.791,75</b> | <b>13.431.456,34</b> | <b>(1.101.664,59)</b> | <b>-8%</b>   | Arrazoizko beherakada, jardueraren jaistierarekin batera. Hornitzaileen zirkularizazioarekin balioetsiko dugu. |
| 1. Hornitzaileak   | 8.377.331,84         | 9.428.508,99         | (1.051.177,16)        | -11%         |  |
| 3. Hainbat hartzekodun   | 2.835.198,53         | 3.037.236,08         | (202.037,55)          | 100%         |  |
| 4. Pertsonala (ordaintzeko dauden lansariak)                         | 85.586,70            | 141.309,89           | (55.723,19)           | -39%         |  |
| 6. Administrazio publikoekin bestelako zorrak                        | 1.010.467,21         | 824.401,38           | 186.065,82            | 23%          | Sozietateen Gaineko Zerga erregistratu gabe.   |
| 7. Bezeroen aurrerakinak   | 21.207,48            | 0,00                 | 21.207,48             | 100%         |  |
| <b>ONDARE GARBIA ETA PASIBOA GUZTIRA</b>                             | <b>90.314.674,50</b> | <b>91.891.715,59</b> | <b>(1.577.041,09)</b> | <b>-2%</b>   |  |

|                                     |                      |                      |
|-------------------------------------|----------------------|----------------------|
| <b>MARIOBRA FUNTSA:</b>             | <b>33.405.960,74</b> | <b>34.088.272,87</b> |
| Bezeroak                            | 28.698.786,94        | 27.371.148,34        |
| Salmentak                           | 128.290.312,25       | 132.247.528,41       |
| <b>BATAZBESTEKO KOBRANTZA EPEA</b>  | <b>67,48</b>         | <b>62,43</b>         |
| Hornitzaileak + hartzekodunak       | 11.212.530,37        | 12.465.745,07        |
| Erosketak + kanpo-zerbitzuak        | 110.094.316,89       | 113.223.642,19       |
| <b>BATAZBESTEKO ORDAINKETA EPEA</b> | <b>30,72</b>         | <b>33,21</b>         |
|                                     | <b>-36,76</b>        | <b>-29,22</b>        |

#### POSITIBOA

Aurreko ekitaldian baino apur bat okerragoa

Aurreko ekitaldian baino apur bat okerragoa

Emaitza garbi negatiboa (ordainketak epe laburragoan kobrantzak baino)



2018/12/31EAN ITXITAKO EKITALDIARI BURUZKO GALDU-IRABAZIEN KONTUA

| Galdutza-irabazien kontua   | 2018/12/31             | 2017/12/31              | Aldakuntza            | Aldakuntza % | Iruzkina  |
|---|------------------------|-------------------------|-----------------------|--------------|---|
| <b>ERAGIKETA JARRAIK</b>  |                        |                         |                       |              |   |
| <b>1. Negozio-zifraren zenbateko garbia</b>                                       | <b>128.290.312,25</b>  | <b>132.247.528,41</b>   | <b>(3.957.216,16)</b> | <b>-3%</b>   | <b>Salmenten gutxikuntza esanguratsua. Kontsumo-salmentaratioa igo egin da.</b>   |
| a) Salmentak  | 128.290.312,25         | 132.247.528,41          | (3.957.216,16)        | -3%          | Izakinen aldatetaren gutxikuntza handia. Izakinen paperean aztertuko da.  |
| <b>2. Produktu bukatuen eta bideango produktuen izakinen aldaketa</b>             | <b>(239.882,20)</b>    | <b>357.591,92</b>       | <b>(597.474,12)</b>   | <b>-167%</b> | Hornikuntzen gutxitzea, jardueraren jaitsierarekin bat dator  |
| <b>3. Enpresak bere aktiboarentzat egindako lanak</b>                             | <b>732.883,42</b>      | <b>0,00</b>             | <b>732.883,42</b>     | <b>100%</b>  | Ustiapeneko sarreraren gehikuntza. Aldakuntza immateriala   |
| <b>4. Hornikuntzak</b>  | <b>(98.539.745,03)</b> | <b>(101.518.602,24)</b> | <b>2.978.857,21</b>   | <b>-3%</b>   | Pertsonal gastuen gehikuntza. Pertsonalaren paperean aztertu ea plantilla handitu den edo soldatetan gehikuntza izan duten (jardueraren jaitsierarekin ez oso logikoa). Gizarte Segurantzza eta soldaten arteko ratio egokia. |
| a) Salgaien kontsumoa   | (223.850,98)           | (230.426,95)            | 6.575,97              | -3%          | Ustiapeneko gastuen jaitsiera. Kanpo zerbitzuengatik gehienbat.   |
| b) Lehengaien eta kontsumigarriak diren bestelako gaien kontsumoa                 | (96.292.373,53)        | (99.402.141,89)         | 3.109.768,37          | -3%          | <b>Kanpo zerbitzuen gutxitzea. Ikerketa-paperean aztertu</b>  |
| c) Beste entitate batzuk egindako jarduerak                                       | (2.023.520,52)         | (1.886.033,39)          | (137.487,13)          | 7%           | Ibilgetuen amortizazioaren zuzkidura.   |
| <b>5. Ustiapeneko bestelako sarrerak</b>  | <b>642.370,50</b>      | <b>608.402,95</b>       | <b>33.967,55</b>      | <b>6%</b>    | Aldaketa immateriala  |
| a) Erantsitako sarrerak eta bestelako kudeaketa arrunteko sarrerak                | 154.513,35             | 207.089,69              | (52.576,34)           | -25%         | Aldaketa immateriala  |
| b) Ekitaldiko soberakinera eramandako kapitaleko diru-laguntzak                   | 487.857,15             | 401.313,26              | 86.543,89             | 22%          | Ibilgetuen salmentagatik emaitzak.  |
| <b>6. Pertsonal-gastuak</b>   | <b>(13.300.389,47)</b> | <b>(12.432.007,08)</b>  | <b>(868.382,39)</b>   | <b>7%</b>    | Aldaketa immateriala  |
| a) Soldatak, ordainsariak eta asimilatuak   | (10.017.775,81)        | (9.506.423,76)          | (511.352,06)          | 5%           | Aldaketa immateriala  |
| b) Gizarte zamak  | (3.282.613,66)         | (2.925.583,32)          | (357.030,33)          | 12%          | Aldaketa immateriala  |
| <b>7. Ustiapeneko bestelako gastuak</b>   | <b>(11.707.477,79)</b> | <b>(11.918.505,68)</b>  | <b>211.027,89</b>     | <b>-2%</b>   | Aldaketa immateriala  |
| a) Kanpo zerbitzuak   | (11.554.571,86)        | (11.705.039,95)         | 150.468,09            | -1%          | Aldaketa immateriala  |
| b) Tributuoak   | (165.358,29)           | (205.135,26)            | 39.776,97             | -19%         | Aldaketa immateriala  |
| c) Eragiketa komertzialetako galerak, narriadurak eta hornidura aldatetako        | 12.452,35              | (8.330,47)              | 20.782,82             | -249%        | Aldaketa immateriala  |
| <b>8. Ibilgetuaren amortizazioa</b>   | <b>(4.628.806,48)</b>  | <b>(4.650.759,18)</b>   | <b>21.952,70</b>      | <b>0%</b>    | Aldaketa immateriala  |
| <b>9. Ibilgetu ez-finantzarioko subentzioen eta bestelako egozpena</b>            | <b>128.435,07</b>      | <b>154.472,57</b>       | <b>(26.037,50)</b>    | <b>-17%</b>  | Aldaketa immateriala  |
| <b>10. Ibilgetuen narriadura eta besterentzearen emaitza</b>                      | <b>174.489,46</b>      | <b>145.354,41</b>       | <b>29.135,05</b>      | <b>20%</b>   | Aldaketa immateriala  |
| b) Besterentzearen eta bestelako emaitzak   | 174.489,46             | 145.354,41              | 29.135,05             | 20%          | Aldaketa immateriala  |
| <b>13. Bestelako emaitzak</b>   | <b>95.583,49</b>       | <b>96.483,69</b>        | <b>(900,20)</b>       | <b>-1%</b>   | Aldaketa immateriala  |
| <b>USTIAPENeko EMAITZA (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)</b>                        | <b>1.647.773,20</b>    | <b>3.089.959,77</b>     | <b>(1.442.186,57)</b> | <b>-47%</b>  | Aldaketa immateriala  |
| <b>14. Sarrera finantzarioak</b>  | <b>19.641,38</b>       | <b>12.103,50</b>        | <b>7.537,89</b>       | <b>62%</b>   | Aldaketa immateriala  |
| d) Balore negoziagarrien eta bestelako finantza tresnen sarrerak (hirugarrenetan) | 19.641,38              | 12.103,50               | 7.537,89              | 62%          | Aldaketa immateriala  |
| <b>15. Gastu finantzarioak</b>  | <b>(83.839,85)</b>     | <b>(197.533,49)</b>     | <b>113.693,64</b>     | <b>-58%</b>  | <b>Hirugarrenen finantzaketagatik gastuak. Aztertzeko.</b>  |
| b) Hirugarrenekin hartutako zorreatatik   | (83.839,85)            | (197.533,49)            | 113.693,64            | -58%         | Aldaketa immateriala  |
| <b>17. Kanbio-diferentziak</b>  | <b>378,33</b>          | <b>(1.927,32)</b>       | <b>2.305,65</b>       | <b>-120%</b> | Aldaketa immateriala  |
| <b>18. Finantza-tresnen narriadura eta besterentzearen emaitzak</b>               | <b>(81.149,65)</b>     | <b>(162.583,06)</b>     | <b>81.433,41</b>      | <b>-50%</b>  | Aldaketa immateriala  |
| a) Narriadurak eta galerak  | (81.415,69)            | (162.831,38)            | 81.415,69             | -50%         | Hirugarren bati eskaintako kreditu baten balio galera   |
| b) Besterentzearen eta bestelako emaitzak   | 266,04                 | 248,32                  | 17,72                 | 7%           | Aldaketa immateriala  |
| <b>EMAITZA FINANTZARIOA (14+15+16+17+18+19)</b>                                   | <b>(144.969,79)</b>    | <b>(349.940,37)</b>     | <b>204.970,59</b>     | <b>-59%</b>  | Aldaketa immateriala  |
| <b>ZERGA AURREKO EMAITZA (A.1+A.2)</b>  | <b>1.502.803,42</b>    | <b>2.740.019,40</b>     | <b>(1.237.215,98)</b> | <b>-45%</b>  | Aldaketa immateriala  |
| <b>Mozkinen gaineko zergak</b>  | <b>(5.897,62)</b>      | <b>(356.255,45)</b>     | <b>350.357,84</b>     | <b>-98%</b>  | Aldaketa immateriala  |
| <b>ERAGIKETA JARRAITUENGATIK EKITALDIAN IZANDAKO EMAITZA</b>                      | <b>1.496.905,80</b>    | <b>2.383.763,95</b>     | <b>(886.858,15)</b>   | <b>-37%</b>  | Aldaketa immateriala  |
| <b>ETENDAKO ERAGIKETA</b>   | <b>0,00</b>            | <b>0,00</b>             | <b>0,00</b>           | <b>0%</b>    | Aldaketa immateriala  |
| <b>EKITALDIKO EMAITZA (A.4+21)</b>  | <b>1.496.905,80</b>    | <b>2.383.763,95</b>     | <b>(886.858,15)</b>   | <b>-37%</b>  | Aldaketa immateriala  |

Kontsumo-salmentaratioa:  
77%                      76%

Gizarte Segurantzza - soldatak:  
33%                      31%                      Ok

## ERANSKINA 6: ARRISKUEN BALORAKETA

|   | Izaerazko arriskua | UUKK pisuaren araberako arriskua | Esperientziagatiko arriskua |
|---|--------------------|----------------------------------|-----------------------------|
| 1 | Ez                 | < Mat planif                     | Ez identifikatua            |
| 2 |                    | > Mat planif                     | n/a                         |
| 3 | Bai                | n/a                              | Identifikatua               |

n/a >> Materiala izan edo ez, arlo hauek beti aztertuko dira, ARRETA BEREZIKO ARLOAK direlako (zentzu profesionala aplikatuko da beti).

Planifikazio atalerako ezarritako materialtasuna: 1.700.000,00

| KODEA     | ARLOA   | Izaerazko arriskua | UUKK pisuaren araberako arriskua | Esperientziagatiko arriskua | EMAITZA  | ARLOAREN ARRISKUA | IRUZKINAK   |
|-----------|---|--------------------|----------------------------------|-----------------------------|----------|-------------------|---|
| A         | ESKUDIRUA ETA BESTELAKO AKTIBO LIKIDO BALIOKIDEAK               | 3                  | 2                                | 1                           | 6        | Neurritzkoa       | Erakunde finantzarioen zirkularizazioa egingo dugu.   |
| AA        | HORNITZAILEAK ETA HARTZEKODUNAK                                 | 3                  | 2                                | 1                           | 6        | Neurritzkoa       | Zirkularizazioa, kontuak zehatz aztertu, atzerriko moneta erabiltzen duen aztertu.  |
| AF        | ARLO FISKALA ETA ADMINISTRAZIO PUBLIKOAK                        | 3                  | 2                                | 1                           | 6        | Neurritzkoa       | Ordainketak gainbegiratu. Zergen aitortpena itxieran: Sozietateen Gaineko Zerga, BEZ, Gizarte Segurantzza. Zirkularizazioa, kontuak zehatz aztertu, atzerriko moneta erabiltzen duen aztertu. |
| <b>B</b>  | <b>EPE LABURREKO ZORDUNAK</b>                                   | <b>3</b>           | <b>2</b>                         | <b>3</b>                    | 8        | Altua             | Saldoen egiaztapena zirkularizazioaren bidez. Epe luzetik laburrerako lekualdatzea gainbegiratu.  |
| BB        | BESTELAKO AKTIBO ETA PASIBO FINANTZARIOAK                       | 3                  | 2                                | 1                           | 6        | Neurritzkoa       | Minimoa: Hondasun higiezinaren balioa eta doikuntzen zentzuzkotasuna aztertu.   |
| <b>C</b>  | <b>ALDIZKAPENENGATIK DOIKUNTZAK</b>                             | <b>1</b>           | <b>1</b>                         | <b>1</b>                    | 3        | Baxua             | Erakunde finantzarioen zirkularizazioa egingo dugu.   |
| CC        | BANKU MAILEGUAK   | 3                  | 1                                | 1                           | 5        | Neurritzkoa       | Azterketa analitiko eta zentzuzkoak ez diren eboluzioak aztertu.  |
| CO        | HORNIKUNTZAK  | 3                  | 2                                | 1                           | 6        | Neurritzkoa       | Horniduren balorazioak aztertu. Itxierako izakinen aldakuntzen erregistroa aztertu. Inbentario fisikoaren bidez egiaztatu.  |
| E         | IZAKINAK  | 3                  | 2                                | 1                           | 6        | Neurritzkoa       | Taldeko enpresetako inbertsioen balorazioa.   |
| EE        | ZUZKIDURAK ETA ARRISKUAK  |                    |                                  |                             | -        |                   |   |
| F         | KONTUAK ENPRESA ELKARTUETAN                                     | 3                  | 1                                | 1                           | 5        | Neurritzkoa       | Epe luzera kobratu beharreko kredituen balorazioa.  |
| G         | INBERTSIO FINANTZARIOAK   | 3                  | 2                                | 1                           | 6        | Neurritzkoa       | Azterketa analitiko eta zentzuzkoak ez diren eboluzioak aztertu.  |
| GA        | KANPO ZERBITZUAK ETA USTIAPENENKO BESTELAKO GASTUAK             | 3                  | 2                                | 1                           | 6        | Neurritzkoa       | Alten eta mugimentuen analisisa. Amortizazioak eta bititza erabilgarriak aztertu. Gastuen aktibazioak aztertu.  |
| <b>H</b>  | <b>IBILGETU MATERIALA ETA ONDASUN HIGIEZINETAKO INBERTSIOAK</b> | <b>3</b>           | <b>2</b>                         | <b>1</b>                    | <b>6</b> | Neurritzkoa       | Ondare garbiko aldakuntzak aztertu: Emaitzen banaketa eta kapitaleko subentzioen egozte.  |
| HH        | ONDARE GARBIA   | 3                  | 2                                | 1                           | 6        | Neurritzkoa       | Alten eta mugimentuen analisisa. Amortizazioak eta bititza erabilgarriak aztertu.   |
| I         | IBILGETU UKIEZINA   | 3                  | 1                                | 1                           | 5        | Neurritzkoa       |   |
| N         | SALMENTARAKO GORDETAKO AKTIBO EZ KORRONTEAK                     |                    |                                  |                             | -        |                   |   |
| PE        | PERTSONAL GASTUAK   | 3                  | 2                                | 1                           | 6        | Neurritzkoa       | Kalkulu globala egin, soldaten eta Gizarte Segurantzaren arteko balantza.   |
| <b>RE</b> | <b>EZOHIKO EMAITZAK</b>   | <b>1</b>           | <b>1</b>                         | <b>1</b>                    | <b>3</b> | Baxua             |   |
| <b>RF</b> | <b>FINANTZA EMAITZAK</b>  | <b>1</b>           | <b>1</b>                         | <b>1</b>                    | <b>3</b> | Baxua             |   |
| <b>V</b>  | <b>USTIAPENENKO SARRERAK</b>                                    | <b>3</b>           | <b>2</b>                         | <b>3</b>                    | 8        | Altua             | Sarreraren analisisa (Salmentak) (*)  |
| <b>AG</b> | <b>IRUZURRA</b>   | <b>3</b>           | <b>3</b>                         | <b>2</b>                    | <b>8</b> | Altua             |   |
| <b>AG</b> | <b>SARREREN AZTERKETA</b>                                       | <b>3</b>           | <b>3</b>                         | <b>2</b>                    | <b>8</b> | Altua             | Sarreraren analisisa (Salmentak) (*)  |

(\*) Arriskua salmenten arloan aztertzen da.

Arrisku altukoak bezala identifikatutako arloak

Ikuskaritzako arlo esanguratsuenak

## ERANSKINA 7: BEZEROEN ZIRKULARIZAZIOA

PAPERETXE, S.A.

2019ko otsailaren 1a

Gure auditoreak, ENAI, E.M.S., 2018ko abenduaren 31n amaituriko ekitaldiko gure kontuak berrikusten ari dira. Hori dela eta, auditore horiek, ondorengo informazioaren inguruko zuen adostasuna edo desadostasuna eman dezazuen nahi dugu:

- Gure liburuen arabera, 2018ko abenduaren 31n zuen kontuaren zenbatekoa, 1.137.565,62 € -koa da (BEZ barne). Zenbateko horren zehaztapena atxikitzen da.
- Gure liburuen arabera, 2018ko abenduaren 31n amaituriko ekitaldian, gurekin mantenduriko eragiketa guztien zenbatekoa 19.435.816,83€ da (BEZ erantsita).

Mesedez, gutun hau bera erabiliz goran azalduriko informazioarekiko zuen adostasuna edo desadostasuna adierazi, horretarako atxikitako hutsuneak erabiliz. Goian adierazitako zenbatekoarekin ados ez zaudeten kasuan, gehitu zuen zenbatekoaren zehaztapena edo ezberdintasunak aurkitzeko baliozgarri zaien beste edozein informazio.

Goian adierazitako informazioarekin ADOS

*Zigilua, sinadura eta izena*

Goian adierazitako informazioarekin desadostasunean.

*Zigilua, sinadura eta izena*

*Zuen kontuaren zehaztepena atxiki zuen erregistroaren arabera*

Mesedez, gure ikuskariei zuen erantzuna lehen bait lehen bidaltzea gustatuko litzaiguke zuzenean e-mail honetara [enai@gmail.com](mailto:enai@gmail.com) edo postaz, helbide honetara:

ENAI, E.M.S.  
Urbietakalea, 62  
20018 DONOSTIA

Mila esker zuen laguntzagatik,

PAPERWOOD, S.A.

Maria Agirre



## ERANSKINA 8: AGINDU-GUTUNA

---

Donostia, 2019ko martxoaren 29a.

2018ko abenduaren 31n amaitutako ekitaldiko PAPERWOOD, S.A. enpresaren Urteko Kontuen inguruan egiten ari zareten ikuskaritzari buruz, ondorengoa aitortzen dugu:

1. Administrazio Kontseiluko kideok gara Urteko Kontuen eraketaren erantzule, indarrean dagoen araudiak ezarritako forma eta epeetan eratuak izan direlarik eta erakundearen ondarearen eta egoera finantzarioaren irudi leiala adierazten dutelarik. (NIA-ES 580)
2. Eskatutako informazio guztia eskura jarri dizuegu: kontabilitate erregistroak, kontratuak, Administrazio Kontseiluko aktak. Horrez gain, erakundean parte hartzen duten pertsona guztiekiko harremana erraztu dizuegu, beraiegandik ebidentziak eskura ditzazuen. (NIA-ES 580)
3. Kontratuko baldintza guztiak bete ditugula kontsideratzen dugu eta ez dugu araudi legalaren arau-hausterik egon delako edo etorkizunean egon daitekeelako ezagutzarik, Urteko Kontuetan ondorioak sor ditzaketenak. (NIA-ES 250)
4. Oker materialak aurreikusi eta hautemateko beharrezkotzat jotzen ditugun sozietatearen barne-kontrolaren eta kontabilitate-sistemen diseinu, ezarpen eta mantenuaren erantzuleak garela onartzen dugu. (NIA-ES 240)
5. Urteko Kontuek oker materialak izateko duten arriskuen balorazioen emaitzak eskaini dizkizuegu. Ez dugu iruzurrik edo iruzur seinalerik egon delako ezagutzarik. (NIA-ES 240)
6. Urteko Kontuen itxiera datatik gutun honen datara arte, ez da Urteko Kontuetan eragina izan dezakeen gertakizun berezirik jazo. (NIA-ES 360)
7. Taldeko eta elkartutako enpresa guztien eta beraiekin izandako harreman eta eragiketa guztien informazioa eskuratu dizuegu. (NIA-ES 550)
8. Ez da existitzen paradisu-fiskaletan aurrera eramandako eragiketarik.
9. Kudeaketa txostenak indarrean dagoen legediak eskatutako informazio guztia jasotzen du.

Donostia, 2019ko martxoaren 29a

PAPERWOOD, S.A.

Sinatuta: Administrazio Kontseiluko kideak



Ane Etxaniz



Maria Agirre



Julen Gómez



Mikel Etxaniz

## ERANSKINA 9: AUDITORE INDEPENDENTE BATEK EGINDAKO URTEKO KONTUEN IKUSKARITZA TXOSTENA

---

**PAPERWOOD, S.A.** sozietatearen akziodunei,

### **Iritzia**

“**PAPERWOOD, S.A.**”ren urteko kontuak ikuskatu ditugu. Urteko kontu hauek, 2018ko abenduaren 31ko balantzeak, eta aipatutako datan bukatutako ekitaldiari dagozkion galdu-irabazien kontuak, ondare garbiaren aldaketen egoera-orriak, diru-fluxuen egoera-orriak eta memoriak osatzen dituzte.

Gure iritziz, erantsitako urteko kontuek, arlo esanguratsu guztietan, 2018ko abenduaren 31n Sozietatearen ondarearen eta egoera finantzarioaren irudi Fidela adierazten dute, baita data horretan bukatu den ekitaldiari dagozkion emaitzen eta diru-fluxuena ere, aplikagarria zaion informazio finantzarioaren araudiaren arabera (memoriaren 2 oharrean adierazten dena), bereziki, bertan agertzen diren kontabilitate-printzipioekin eta - arauekin.

### **Iritzia emateko oinarria**

Ikuskaritza lana, Espainian indarrean dagoen kontu ikuskaritzaren arautegia jarraituz egin dugu. Gure erantzukizuna, arau horien arabera, *Urteko Kontuen Ikuskaritzaren inguruan, auditorearen erantzukizuna* atalean zehazten da.

Sozietatearengandik independenteak gara, Espainiako urteko kontuen ikuskaritzan jarraitu beharreko etika eskakizunen arabera (independentzia eskakizuna barne), urteko kontuen ikuskaritzaren arautegian xedatutakoarekin bat. Zentzu horretan, ez dugu urteko kontuen ikuskaritza ez den beste zerbitzurik eman, eta ez da gertatu aipatutako araudi-erregulatazilearen arabera ezinbestekoa den independentzia arriskuan jarri zezakeen inolako egoerarik.

Lortu dugun ikuskaritza ebidentziarekin, iritzia emateko oinarri nahikoa eta egokia dugula uste dugu.

### **Ikuskaritzaren alderdirik garrantzitsuenak**

Ikuskaritzaren alderdirik garrantzitsuenak, gure iritzi profesionalaren arabera, egungo urteko kontuen ikuskaritzan hutsegite esanguratsuak egoteko arrisku esanguratsuenak bezala hartutakoak izan dira. Arrisku hauek, gure ikuskaritzaren testuinguruan eta urteko kontuen osotasunean hartu dira kontuan, baita horiei buruzko gure iritzian ere, eta ez dugu arrisku hauei buruzko iritzi berezirik ematen.

## **Bestelako informazioa: kudeaketa-txostena**

Bestelako informazioak 2018 ekitaldiko kudeaketa txostena soilik biltzen du; berau egitea administratzaileen erantzukizuna da eta ez dago urteko kontuen barne.

Urteko kontuei buruzko gure ikuskaritza iritziak ez du kudeaketa-txostena kontuan hartzen. Gure erantzukizuna kudeaketa-txostena dela eta, Espainian indarrean dagoen kontuen ikuskaritzaren araudiaren arabera, hauxe da: kudeaketa-txostena eta urteko kontuak bat datozen aztertzea eta informatzea aipatutako urteko kontuen ikuskaritzan lortutako sozietatearen ezagupenean oinarrituz eta gainerako ebidentzia ezberdinik kontuan izan gabe. Halaber, gure erantzukizuna, kudeaketa txostenaren edukia eta aurkezpena jarraitu beharreko araudiarekin bat datozen ebaluatzea eta informatzea da. Egindako lanean oinarrituz hutsegite esanguratsurik dagoela ondorioztatzen badugu, horren berri emateko beharra dugu.

Egindako lanean oinarrituz, aurreko paragrafoan deskribatutakoa, kudeaketa-txostenak biltzen duen informazioa 2018 ekitaldiko urteko kontuekin bat dator eta bere edukia eta aurkezpenak aplikagarria den araudia jarraitzen du.

## **Urteko kontuen inguruan, administratzaileen erantzukizuna.**

Administratzaileen erantzukizuna da erantsitako urteko kontuak egitea, Sozietatearen ondarearen, egoera finantzarioaren eta emaitzen irudi fidela adieraziz, sozietateari aplikatu behar zaion Espainian indarrean dagoen informazio finantzarioaren araudia jarraituz, memoriaren 2 oharrean adierazten dena.

Baita iruzurrengatik edo errakuntzengatik hutsegite esanguratsurik ez daukaten urteko kontuak prestatzeko beraien ustez egokiena den barne kontrola ere.

Urteko kontuak prestatzean, administratzaileen erantzukizuna da funtzionamenduan dagoen enpresa bezala jarraitzeko Sozietateak duen gaitasuna balioztatzea. Horretarako, dagokionaren arabera, funtzionamenduan dagoen enpresarekin zerikusia duten gaiak adieraziko dituzte funtzionamenduan dagoen enpresaren kontabilitate-printzipioa erabiliz; salbuespena izango da administratzaileek sozietatea likidatzeko edo eragiketak amaitzeko asmoa dutenean, edo beste aukera errealistik ez dagoenean.

## **Urteko kontuen ikuskaritzaren inguruan, auditorearen erantzukizuna**

Gure helburuak hauek dira: urteko kontuek, osotasunean hartuz, iruzurrengatik edo errakuntzengatik hutsegite esanguratsurik ez duten arrazoizko segurtasuna lortzea eta, gure iritzia barneratzen duen ikuskaritza txostena igortzea.

Arrazoizko segurtasuna lortzea segurtasun maila altua da, baina ez du bermatzen Espainian indarrean dagoen kontuen ikuskaritzaren araudia jarraituz egindako ikuskaritzak existitu daitekeen hutsegite esanguratsu bat beti antzeman dezakeenik. Hutsegiteak iruzurrengatik edo errakuntzengatik sor daitezke, eta materializat hartuko dira, bai banaka bai batuta hartuta, urteko kontuetan oinarrituz erabiltzaileek hartzen dituzten erabaki ekonomikoetan arrazoi handiz eragiten dutela aurreikusten bada.

Espanian indarrean dagoen kontuen ikuskaritzaren arautegia jarraituz egindako ikuskaritza lan guztian, eszeptizismoz eta irizpen profesionala aplikatuz jardun dugu. Baita ere:

- Urteko kontuetan, iruzurrengatik edo errakuntzengatik, hutsegite esanguratsuak egoteko arriskuak identifikatu eta balioztatu egiten ditugu; arrisku horiei erantzuna emateko prozedurak diseinatzen eta aplikatzen ditugu; eta ebidentzia nahikoa eta egokia lortzen dugu gure iritzia emateko oinarria izateko. Iruzurragatik gerta daitekeen hutsegite esanguratsua ez antzemateko arriskua, errakuntzagatik eman daitekeen hutsegite esanguratsua ez antzematekoa baino altuagoa da, izan ere iruzurrak kolusioaren, faltsutzearen, nahita egindako ez-egitearen, nahita egindako adierazpen okerren, edo barne-kontrolaren saihaspenaren ondorioz izan daitezke.
- Ikuskaritzarako garrantzitsua den barne-kontrolaren ezagupena lortzen dugu, egoeraren arabera egokiak diren ikuskaritza prozedurak diseinatzeko helburuarekin; eta ez, erakundearen barne-kontrolaren eraginkortasunari buruzko iritzia emateko helburuarekin.
- Aplikatutako kontabilitate-politikak egokiak diren balioztatzen dugu; baita kontabilitate-estimazioen arrazoigarritasuna eta administratzaileek emandako informazioa ere.
- Administratzaileek funtzionamenduan dagoen enpresaren kontabilitate-printzipioa egoki erabili duten ondorioztatzen dugu; eta lortutako ikuskaritza ebidentzian oinarrituz, funtzionamenduan dagoen enpresa bezala jarraitzeko Sozietateak daukan gaitasuna zalantzan jar dezakeen gertaera edo baldintzekin zerikusia duen ziurgabetasun esanguratsurik dagoen edo ez ondorioztatzen dugu. Ziurgabetasun esanguratsua dagoela ondorioztatzen badugu, gure ikuskaritza txostenean urteko kontuetan honi buruz ematen den informazioari arreta jarri behar diogu edo, emandako informazioa ez bada egokia, iritzi aldatua eman behar dugu. Gure ondorioak, ikuskaritza txosteneko datara arte lortutako ikuskaritza ebidentzian oinarritzen dira. Hala ere, etorkizuneko gertaeren edo baldintzen ondorioz, Sozietateak funtzionamenduan dagoen enpresa izatez utz dezake.
- Urteko kontuen aurkezpen globala, egitura eta edukia balioztatzen dugu, emandako informazioa barne; baita urteko transakzioak eta hauen inguruko gertaerak irudi fidela erakusteko moduan jasotzen dituzten ere.

Erakundeko administratzaileekin harremanetan jartzen gara, besteak beste, planifikatutako ikuskaritzaren irismena eta egite datak, eta ikuskaritzan azaldutako arlo esanguratsuak jakinarazteko, baita barne-kontrollean antzemandako balizko gabetia esanguratsuak jakinarazteko ere. Administratzaileei jakinarazi zaizkien arrisku esanguratsuen artean, egungo urteko kontuen ikuskaritzan adierazgarrienak direnak zehaztu ditugu, hauek izanik, ondorioz, gure ustez arriskurik garrantzitsuenak.

Arrisku hauek gure ikuskaritza txostenean deskribatzen ditugu, baldin eta legezko edo erregelamenduzko xedapenek gaia argitaratzea debekatzen ez badute.

**Oharrak:**

**1** Kontu Ikuskaritza Legearen 5.1.a) artikulua araber, lanaren enkargua egin zuten pertsonak identifikatu behar dira, eta hala balegokio, zein pertsoneri zuzentzen zaien ere. Azken aipamen hau kendu ahal izango da, izendapena Akziodunen Batzar Orokorak egin duenean.

**2** Administratzaile hitza, hala balegokio, ordezkatu egin behar da, erakunde ikuskatuak jarraitu beharreko legeriaren araber urteko kontuak egiteko erantzukizuna daukan organoagatik. (\*)NIA-ES 700 (R) arauaren 40(a) atala jarraituz, kolore ezberdina daukan testua txostenean barneratu daiteke *“Urteko kontuen ikuskaritzaren inguruan, auditorearen erantzukizuna”* ataleko paragrafoen ondoren

Donostia, 2019ko martxoaren 31

ENAI, E.M.S.  
(ROAC-S2596)



Kontu-Ikuskari Bazkidea  
Idurre Zendoia Agirre