

I. XEDAPEN OROKORRAK

ESTATUKO BURUZAGITZA

8147 22/2015 Legea, uztailaren 20koa, Kontu Auditoretzarena.

FELIPE VI.a

ESPAINIAKO ERREGEA

Honako hau ikusten eta ulertzen duten guztiei.

Jakizue: Gorte Nagusiek honako lege hau onetsi dutela eta Nik berretsi egiten dudala.

AURKIBIDEA

Atariko titulua. Aplikazio-eremua, helburua, araubide juridikoa eta definizioak.

1. artikulua. Aplikazio-eremua eta helburua.
2. artikulua. Kontu-auditoretzaren jarduera arautzen duen arautegia.
3. artikulua. Definizioak.

I. titulua. Kontu-auditoretza.

I. kapitulua. Kontu-auditoretzaren modalitateak.

4. artikulua. Urteko kontuen eta beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri batzuen auditoretza.

5. artikulua. Urteko kontuen auditoretza-txostena.
6. artikulua. Informazioa eskatzeko eta emateko betebeharra.
7. artikulua. Kontu kontsolidatuen auditoretza.

II. kapitulua. Kontu-auditoretzan jarduteko eskakizunak.

8. artikulua. Kontu Auditoreen Erregistro Ofiziala.

9. artikulua. Baimena jasotzea eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena ematea.

10. artikulua. Europar Batasuneko beste estatu kide batzuetan eta bestelako herrialde batzuetan baimendutako kontu-auditoreak.

11. artikulua. Auditoretza-sozietateak.
12. artikulua. Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean baja ematea.

III. kapitulua. Kontu-auditoretzaren jarduera betetzea.

1. atala. Eszeptizismo eta irizpen profesionalak.

13. artikulua. Eszeptizismo eta irizpen profesionalak.

2. atala. Independentzia.

14. artikulua. Independentziaren printzipio orokorra.

15. artikulua. Mehatxuak identifikatzea eta babeserako neurriak hartzea.

16. artikulua. Bateriaezintasun-kausak.

17. artikulua. Auditatutako erakundeari lotuta dauden edo harekin kontrol-erlazioa duten erakundeetarako hedapen subjektiboak.

18. artikulua. Auditore arduradun nagusien ahaideen egoeretatik eratorritako bateraezintasunak.

19. artikulua. Kontu-auditorearekin edo auditoretza-sozietatearekin zuzeneko harremana duten pertsona edo erakunde batzuetan gertatzen diren egoeretatik eratorritako bateraezintasunak.

20. artikulua. Auditorearen edo auditoretza-sozietatearen sarekoak diren beste pertsona edo erakunde batzuetan gertatzen diren egoeretatik eratorritako bateraezintasunak.

21. artikulua. Bateraezintasunen indarraldia.

22. artikulua. Kontratazio-araubidea.

23. artikulua. Auditoretza-lana amaitu osteko debekuak.

24. artikulua. Ordainsariak eta gardentasuna, kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei egindako ordainetan.

25. artikulua. Jasotako ordainsariengatik abstenitzeko kausak.

3. atala. Erantzukizuna eta finantza-bermea.

26. artikulua. Erantzukizun zibila.

27. artikulua. Finantza-bermea.

4. atala. Kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen barne-antolamendua eta lanaren antolaketa.

28. artikulua. Barne-antolamendua.

29. artikulua. Lanaren antolaketa.

5. atala. Zaintzeko eta sekretua gordetzeko betebeharrak.

30. artikulua. Gordetzeko eta zaintzeko betebeharra.

31. artikulua. Sekretua gordetzeko betebeharra.

32. artikulua. Dokumentaziorako sarbidea.

IV. kapitulua. Interes publikoko erakundeetako kontu-auditoretza.

1. atala. Xedapen erkideak.

33. artikulua. Aplikazio-eremua.

34. artikulua. Araubide juridikoa.

2. atala. Txostenak.

35. artikulua. Urteko kontuen auditoretza-txostena.

36. artikulua. Auditoretza Batzorderako txosten gehigarria interes publikoko erakundeetan.

37. artikulua. Urteko gardentasun-txostena.

38. artikulua. Interes publikoko erakundeak ikuskatzen dituzten nazioko agintarientzako txostena.

3. atala. Independentzia.

39. artikulua. Bateraezintasunak eta debekatutako zerbitzuak.

40. artikulua. Kontu-auditoreen edo auditoretza-sozietateen kontratazioa, txandakatzea eta izendapena.

41. artikulua. Ordainsariak eta gardentasuna.

4. atala. Barne-antolamendua eta lanaren antolaketa interes publikoko erakundeen auditoretzei dagokienez.

42. artikulua. Barne-antolamendua.

43. artikulua. Lanaren antolaketa.

44. artikulua. Eskualdatze-espedientea.

45. artikulua. Antolamendu-egitura.

II. titulua. Ikuskapen publikoa.

I. kapitulua. Ikuskapen-eginkizuna.

- 46. artikulua. Ikuskapen publikoaren eremua.
- 47. artikulua. Errekurtsoak.
- 48. artikulua. Zer subjekturi ezartzen zaion ikuskapen-eginkizuna.
- 49. artikulua. Ikuskapen-ahalmenak.
- 50. artikulua. Egiatzatze-, ikerketa- eta ikuskapen-jarduerak gauzatzeko lekua.
- 51. artikulua. Administrazio-lankidetzak.
- 52. artikulua. Kontu-auditoretza-jardueraren kontrola: ikerketak eta ikuskatzeak.
- 53. artikulua. Ikerketak.
- 54. artikulua. Ikuskatzeak.
- 55. artikulua. Zerbitzu profesionalen eta adituen laguntza.

II. kapitulua. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua.

- 56. artikulua. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua.
- 57. artikulua. Presidenteak.
- 58. artikulua. Kontu Auditoretzako Komitea.
- 59. artikulua. Kontabilitate Kontseilua.
- 60. artikulua. Konfidentzialtasuna eta sekretu-betebeharra.
- 61. artikulua. Gardentasuna eta publikotasuna.

III. kapitulua. Europar Batasuneko estatu kideetan eta beste herrialde batzuetan baimendutako auditore, sozietate eta gainerako auditoretza-erakundeei aplikatzeko zaien ikuskatze araubidea.

62. artikulua. Europar Batasuneko estatu kideetan eta beste herrialde batzuetan baimendutako auditore, sozietate eta gainerako auditoretza-erakundeak.

IV. kapitulua. Nazioarteko lankidetzak.

63. artikulua. Europar Batasuneko estatu kideekin eta Europako ikuskapen-agintariekin lankidetzan aritzeko betebeharra.

- 64. artikulua. Auditoreak Ikuskatzeko Europako Organoen Batzordea.
- 65. artikulua. Informazioa transmititzea Europako Banku Zentralari, Banku Zentralen Europako Sistemari eta Arrisku Sistemikoen Europako Batzordeari.
- 66. artikulua. Kontu-auditoretzaren arloan eskumena duten agintaritzak ikuskatzaileen elkargoak.
- 67. artikulua. Hirugarren herrialdeetako agintari eskudunekiko koordinazioa.

III. titulua. Arau-hausteen eta zehapenen araubidea.

- 68. artikulua. Administrazioaren zehatze-ahala.
- 69. artikulua. Prozeduraren arloko espezialitateak.
- 70. artikulua. Administrazio-erantzukizuna.
- 71. artikulua. Arau-haustek.
- 72. artikulua. Arau-hauste oso astunak.
- 73. artikulua. Arau-hauste astunak.
- 74. artikulua. Arau-hauste arinak.
- 75. artikulua. Kontu-auditore indibidualek egindako arau-hausteen zehapenak.
- 76. artikulua. Auditoretza-sozietateek egindako arau-hausteen zehapenak.
- 77. artikulua. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek interes publikoko erakundeekin lotuta egindako arau-hausteen zehapenak.
- 78. artikulua. Beste zehapen gehigarri batzuk.
- 79. artikulua. Auditore ez diren subjektuek egindako arau-hausteen zehapenak.
- 80. artikulua. Zehapena zehaztea.

- 81. artikulua. Ebazpenak betearaztea.
- 82. artikulua. Zehapenak argitara ematea.
- 83. artikulua. Iraungitako auditoretza-sozietateen erantzukizun administratiboa.
- 84. artikulua. Dokumentazioa gordetzeko betebeharra.
- 85. artikulua. Arau-hausteen preskripzioa.
- 86. artikulua. Zehapenen preskripzioa.

IV. titulua. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren tasak.

87. artikulua. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak kontu-auditoretzaren jardura kontrolatu eta ikuskatzeagatik aplikatzen duen tasa.

88. artikulua. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak aldeetako baten eskariz ziurtagiriak edo dokumentuak egiteagatik eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskripzioak eta idatzoharrak egiteagatik aplikatzen duen tasa.

V. titulua. Datu pertsonalen babesa.

89. artikulua. Datu pertsonalak babestea.

- Lehenengo xedapen gehigarria. Nahitaezko auditoretza.
- Bigarren xedapen gehigarria. Auditoretzak sektore publikoko erakundeetan.
- Hirugarren xedapen gehigarria. Interes publikoko erakundeen Auditoretza Batzordea.
- Laugarren xedapen gehigarria. Merkatuen eta Lehiaren Batzorde Nazionalaren lankidetzak kontu-auditoretzen merkatuarekin lotura duten eskumenak betearazteko orduan.
- Bosgarren xedapen gehigarria. Merkatuaren bilakaerari buruzko txostena.
- Seigarren xedapen gehigarria. Auditoretza-sozietateak.
- Zazpigarren xedapen gehigarria. Koordinazio-mekanismoak kontrol- edo ikuskapen-eskumenak dituzten organo edo erakunde publikoekin.
- Zortzigarren xedapen gehigarria. Komunikazio elektronikoak.
- Bederatzigarren xedapen gehigarria. Erregistroen eta Notariotzaren Zuzendaritza Nagusiarekiko lankidetzak.
- Hamargarren xedapen gehigarria. Administrazio publikoei egindako ordainketa informazioa.
- Lehenengo xedapen iragankorra. Lizentziadunak, ingeniariak, merkataritza irakasleak, arkitektoak edo unibertsitateko diplomadunak.
- Bigarren xedapen iragankorra. Bateriaezintasun-egoerak.
- Hirugarren xedapen iragankorra. Hamargarren xedapen gehigarrian jasotako aurreikuspenen aplikaziorako ekitaldi ekonomikoa.
- Xedapen indargabetzaile bakarra.
- Azken xedapenetatik lehenengoa. 1885eko abuztuaren 22ko Errege Dekretuak onartutako Merkataritza Kodearen aldaketa.
- Azken xedapenetatik bigarrena. Balore Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legearen aldaketa.
- Azken xedapenetatik hirugarrena. Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioa arautzen duen uztailaren 13ko 29/1998 Legearen aldaketa.
- Azken xedapenetatik laugarrena. Uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Kapital Sozietateen Legearen testu bateginaren aldaketa.
- Azken xedapenetatik bosgarrena. Sozietateen gaineko Zergari buruzko azaroaren 27ko 27/2014 Legearen aldaketa.
- Azken xedapenetatik seigarrena. Eskumen-titulua.
- Azken xedapenetatik zazpigarrena. Europar Batasuneko Zuzenbidea txertatzea.
- Azken xedapenetatik zortzigarrena. Arauak onartzeko gaikuntza.
- Azken xedapenetatik bederatzigarrena. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren Estatutuak aldatzeko gaikuntza.
- Azken xedapenetatik hamargarrena. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren baimena.

Azken xedapenetatik hamaikagarrena. Espainiako Zinpeko Kontu Azterlarien Institutuko kideei gomendatutako eginkizunak, Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legea indarrean jarri aurretik.

Azken xedapenetatik hamabigarrena. Gastua ez handitzea.

Azken xedapenetatik hamahirugarrena. 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako ekitaldietako merkataritzako funtserako erreserbaren araubide juridikoa.

Azken xedapenetatik hamalagarrena. Indarrean jartzea.

HITZAURREA

I

Lege honen helburu nagusia da Espainia barruko legeria egokitzea Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko apirilaren 16an emandako 2014/56/EB Zuzentarauak ekarritako aldaketetara, harekin bat ez datorren guztian; izan ere, zuzentaru horrek aldatu egin zuen Europako Parlamentuak eta Kontseiluak urteko kontuen eta kontu kontsolidatuen legezko auditoretzari buruz 2006ko maiatzaren 17an emandako 2006/43/EB Zuzentaruak. Esandako zuzentaru horrekin batera, interes publikoko erakundeen legezko auditoretzarako berariazko betekizunei buruzko 537/2014 (EB) Erregelamendua onartu da, Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko apirilaren 16an emana, Batzordearen 2005/909/EE Erabakia indargabetuta hartara.

Aipatutako zuzentaruak 1984ko apirilaren 10eko 84/253/EEE Zortzigarren Zuzentaruak indargabetu zuen, zeina kontabilitate-agirien legezko kontrolaren arduradun ziren pertsonen baimenari buruzko EEE Tratutuko 54. artikuluen 3. zenbakiko g) letran oinarritzen baitzen eta Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legearen bitartez gehitu baitzen gure ordenamendura, Espainian lehen aldiz kontu-auditoretzaren jardura araututa hartara. Jarduera hori, enpresen eta erakunde auditatuen informazio ekonomiko-finantzarioaren gardentasunari eta fidagarritasunari laguntzen dion neurrian, funtsezko elementua da Konstituzioaren 38. artikuluan jasotako merkaturako ekonomiaren sisteman. Era horretan, berrikuspen-teknika jakin batzuk erabiliz, auditatutako informazio ekonomiko-finantzarioaren fidagarritasunari buruzko txosten bat jaulkitzea xede duen jardura gisa konfiguratu da, eta ez da mugatuko kontabilitate oharretan jasotako saldoak eta auditatutako kontuek eskainitakoak bat datozela egiaztatzea; izan ere, aplikatutako berrikuspen- eta egiaztatze-teknikek bai erakundearen kontabilitate osoari eta bai enpresaren bizian eragina duten eta aipatutako prozesuan jasota ez dauden beste zertzelada batzuei buruzko ziurtasun maila handiko iritzi tekniko eta independente bat ematea ahalbidetzen dute.

Kontu-auditoretza-jardueraren ezaugarrietako bat hark betetzen duen eginkizun publiko garrantzitsua da, izan ere, ikuskatutako erakundeari zerbitzua ematean, erakunde horri ez ezik, harekin harremanak dituzten edo izan ditzaketen hirugarrenei ere eragiten baitie, kontuan izanik horiek guztiek, bai erakunde auditatuak eta bai hirugarrenek, auditoretzak iritzia emandako informazio ekonomiko-finantzarioaren kalitatea ezagutzeko aukera izango dutela. Hirugarren independente batek egiaztatutako urteko kontuak edo beste zeinahi informazio ekonomiko-finantzario hirugarren interesdunek konfiantza osoz onartu ahal izateko beharrezkoak diren bermeak arautzeko eta ezartzeko xedearekin, Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legean auditoretza-jardura definitu zen, eta, beste xedapen batzuen artean, honako hauek ezarri ziren: Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean sartzeko bete beharreko baldintzak, hala esandako jardura horretan aritu ahal izateko; haren egikaritzea erregulatzen duten arauak; urteko kontuen auditoretza-txostenaren gutxieneko edukia; kontu-auditoreen bateraezintasun- eta erantzukizun-araubidea; arau-hauste eta zehapenen araubidea, eta Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari jardueraren kontrola eta kontu-auditoreen gaineko diziplina-ahalmena esleitzeko prozedura.

Denborarekin, hainbat arau etorri ziren, hurrenez hurren, araubide hau osatzera. Lehenik eta behin, 1990eko Estatuaren Aurrekontu Orokorrei buruzko ekainaren 29ko 4/1990 Legeak Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emateko bide espezifiko bat

gehitu zuen, unibertsitateko titulurik eduki ez arren, unibertsitate sartzeko behar bezainbateko titulazioa edukirik, 8 urteko prestakuntza praktikoa beretua zuten pertsonentzat —hau da, izaera orokorrean eskatutakoa baino luzeagoa—. Aldi berean, zenbait arau partikular ezarri ziren Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legea indarrean jarri aurretik lortutako prestakuntza praktikoa egiaztatzeko eraginetarako, beharrezko betebeharrak baitzen hori Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak dagokion baimena eman dezan eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena ematea posible izan dadin.

Gerotik, 1992. urterako Estatuaren Aurrekontu Orokorrei buruzko abenduaren 30eko 31/1991 Legeak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren Aholku Batzordearen osaketa aldatu zuen, eta finantza-erakunde baliabide propioei eta oinarri kontsolidatuaren ikuskapenari buruzko ekainaren 1eko 13/1992 Legeak, berriz, arau-hausteen eta zehapenen araubidea aldatu zuen. Era berean, ekainaren 1eko 13/1992 Legean aurreikusitako ikuskapen-araubidearen pean dauden erakunde kontu-auditoreentzat urteko kontuen auditoretza-txostena berehala jaulkitzeko betebeharrak ezarri zen, ustezko irregulartasunak edo auditatutako erakundearen egonkortasunean, kaudimenean edo jarraitasunean ondorio larriak izan ditzaketen egoerak daudela jakin eta egiaztatzen dutenean.

Kreditu-erakunde arloko Espainiako legeria bankuen Koordinazioko Bigarren Zuzentzura egokitzeko eta finantza-sistemari buruzko beste aldatuak batzuk sartzeko apirilaren 14ko 3/1994 Legean, atzerriko kreditu-erakundeek Espainian dituzten sukurtsalei dagokienez urtero argitara eman behar dituzten kontabilitate informazioen auditoretza egiteko betebeharrak ezarri zitzaizkien, baldin eta aipatutako erakunde horiek Espainian duten jardueraren urteko kontuak nahitaez aurkeztu beharrik ez badute.

Erantzukizun Mugatuko Sozietatei buruzko martxoaren 23ko 2/1995 Legeak barnean hartu zuen auditoretza-kontratua urtero luzatzeko aukera, hasieran kontraturiko aldia amaitu ostean.

Gero, Balore Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legea erreformatzen duen azaroaren 16ko 37/1998 Legeak bestelako idazketa bat ezarri zuen Espainiako Bankuaren, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalaren eta Aseguru Zuzendaritza Nagusiaren ikuskapen-araubidearen pean zeuden erakunde kasuan kontu-auditoreek beren egitekoen barruan auditatutako erakundeari buruz jakiten zuten ezein egitate edo erabakiren berri erakunde ikuskatzaileei ahalik eta azkarren jakinarazteko betebeharrak zela eta baldin eta egitate edo erabaki horiek eragin garrantzitsua izan bazezakeen jardueran, jarraipenean, egonkortasunean edo kaudimenean, edo baldin eta txosteneko iritzia ukatzen bazitzaizen edo kontrakoa bazen edota auditoretza-txostena ematea eragozten bazen.

Gainera, baloreak ordaintzeko eta kitatzeko sistemei buruzko azaroaren 12ko 41/1999 Legearen bitartez, urtebeteko epea finkatu zen aldi espezifiko gisa, Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legean aurreikusitako arau-haustek egitetik eratorritako zehapen-prozedurak ebazteko eta emandako ebazpena jakinarazteko.

Aldaketa garrantzizko horiekin batera, funtsezko bi erreforma nabarmendu behar dira. Lehen erreforma finantza-sistemaren erreforma-neurriei buruzko azaroaren 22ko 44/2002 Legearen bitartez egin zen, lege horretako 48. artikulutik 53.era artekoetan aldatu garrantzizkoak sartu baitziren eta hainbat alderdi aldatu: Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialera sartzeko sistemako azterketa bateratua, kontu-auditoreek etengabeko trebakuntza-ikastaroak egiteko betebeharrak, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialera sartzeko beste bide espezifiko batzuk gehitzea administrazioko sail jakin batzuetako funtzionarioentzat, baldin eta berorien prestakuntza eta eginkizunak sektore publikoko kontu-auditoretzarekin lotura dutenak badira, independentzia-betebeharrak eta bateraezintasun-kausak, auditorea txandakatu beharra auditatutako zenbait erakunde jakinetan, kontu-auditoreen erantzukizun zibila, auditoretza-lanetako dokumentazioa eta dokumentazio horretarako sarbidea zaintzeko betebeharrak, arau-hauste eta zehapenen araubidea, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren eskumenak kontu-

auditoretzaren jardueraren kontrolari dagokionez, eta Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren tasaren sorkuntza, kontu-auditoretzako txostenak egiteagatik.

Gerora, Zerga, Administrazio eta Gizarte arloetako Neurriei buruzko abenduaren 30eko 62/2003 Legeak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren zuzendaritza-organoen osaketa eta eginkizunak aldatu zituen.

Europako Batasunaren araudia oinarri harturik, nazioarteko harmonizazioa lortzeko xedez merkataritza-legea kontabilitate-gaietan aldatzeko eta egokitzeko uztailaren 4ko 16/2007 Legeak, bosgarren xedapen gehigarrian —zeina airearen kalitateari eta atmosferaren babesari buruzko azaroaren 15eko 34/2007 Legearen azken xedapenetatik laugarrenak aldatu baitzuen—, Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legea aldatu zuen, kontu-auditoreen kontratazio-eppei zegokienez, auditoretza-kontratua hiru urtetarainoko hurrenez hurrengo aldietan berritu ahal izateko, behin hasierako kontratazio-aldia amaitu ostean.

Legearen bigarren erreforma garrantzitsua ekainaren 30eko 12/2010 Legea indarrean jarri zenean gertatu zen, lege horrek Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legea, Balore Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legea eta abenduaren 22ko 1564/1989 Legegintzako Dekretuak onetsitako Sozietate Anonimoen Legearen testu bategina aldatu baitzituen, Europako Erkidegoko araudira egokitzeko.

Lege horren bidez gure barne-ordenamendu juridikoan jaso zen transposizioz urteko kontuen eta kontu kontsolidatuen legezko auditoretzari buruzko 2006/43/EE Zuzentaraua, Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2006ko maiatzaren 17an emana —Kontseiluaren 78/660/EEE eta 83/349/EEE Zuzentarauak aldatuta eta Kontseiluaren 84/253/EEE Zuzentaraua indargabetuta hartara—. Aipatutako 84/253/EEE Zuzentaraua indarrean jarri zenetik igarotako denborak, ekonomia- eta finantza-ingurunean gertatutako aldaketek —globalizazio- eta nazioartekotze-kuota handiagoak dira orain— eta Europar Batasunaren esparruan auditoretzaren planteamendu harmonizatu bat ez egoteak, batez ere ikuskapen publikoaren arloan, ezinbestekoa egin zuten esandako esparruaren erreforma prozesu bati ekitea, zeina aipatutako 2006/43/EE Zuzentaruarekin amaitu baitzen.

Zuzentarau hori urrats garrantzitsua izan zen Europar Batasunaren eremuan auditoretza-jardueran aritzeko eskatzen ziren betekizunetan harmonizazio handiagoa lortzeko, baita arlo horretako ikuskapen publikoaren sistema sostengatu behar duten printzipioak bateratzeko ere, eta hura indarrean jartzea inflexio-puntu bat izan zen auditoretza-jardueraren erregulazioari dagokionez. Erregulazio berriak oinarri gisa hartzen zuen auditoretza-jarduerak interes publikoko eginkizun bat betetzen duela, hain zuzen ere, pertsona eta erakunde multzo zabal bat dagoelako kontu-auditorearen jardunean konfiantza osoa jartzen duena, haren jarduketa zuzen eta egokiak diren heinean; izan ere, merkaturaren funtzionamendu onari laguntzen dioten faktoreak dira, finantza-egoeren osotasuna eta eraginkortasuna handitzen baitituzte, informazioa transmititzeko bide diren neurrian. Indargabetutako Zuzentarauak ez bezala —kontu-auditoreen baimen, independentzia eta publikotasunaren inguruko oinarritzko arauak zituen—, 2006/43/EE Zuzentarauak, bere irismena handitzearekin batera, honako hauekin erlazioa duten askoz alderdi gehiago harmonizatu nahi zituen: auditoreen eta auditore sozietateen baimena eta erregistroa, Europar Batasuneko beste Estatu batzuetakoak eta hirugarren herrialdeetakoak barne, etika profesional, independentzia eta objektibotasun arauak, auditoretzak Europar Batasunak erabakitako auditoretzako nazioarteko arauak errespetatuz egitea, finantza-egoera kontsolidatuen auditoretza egiten duen auditorearen osoko erantzukizuna, auditoreen eta auditoretza-sozietateen kalitate-kontrola, ikerketa eta zehapenerako sistema eraginkorrak, interes publikoko erakundeei buruzko xedapen espezifikoak, Europar Batasuneko kide diren Estatuak agintari eskudunen arteko lankidetzeta eta elkarrenganako aitortza, eta hirugarren herrialdeekiko harremanak.

Nazioko legeriara 2006/43/EE Zuzentaruak gehitzeaz gainera, ekainaren 30eko 12/2010 Legeak uztailaren 12ko 19/1988 Legean jasotako zenbait alderdi aldatu zituen, guztiz beharrezkoak merkataritzako legerian izandako aldaketak zirela medio eta praktikatik eratorritako hobekuntza teknikoak gehitu ahal izateko.

Nabarmentzekoak dira, esate baterako, nazioarteko ingurune ekonomikoarekin errazago alderatzeko auditoretza-txostenaren gutxieneko edukiari eragiten dioten aldaketak; urteko kontuen edo finantza-egoera kontsolidatuen auditoretzaren arduradun den kontu-auditoreak erantzukizun osoa bere gain hartu beharra; iturri juridikoen sistema, zeinari lotu beharko zaion kontu-auditoretzaren jarduera —hiru arau-taldek osatua: auditoretzako arauak, etika arauak eta auditoreen eta auditoretza-sozietateen barneko kalitate-kontrolerako arauak, Europar Batasunak erabakitzen dituen Auditoretzako Nazioarteko Arauak harturik auditoretzako arau gisa—; baimena ematea eta Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatzea Europar Batasuneko beste estatu kide batean edo hirugarren herrialdeen erregistro publiko batean —elkarrekikotasun eta baliokidetasun betebeharren arabera— baimenduta dagoena, Europar Batasunetik kanpo egoitza duten sozietateen —haien baloreak Espainian negoziatzeko onartuta badaude— urteko kontuei edo kontu kontsolidatuei buruzko auditoretza-txostenak ematen dituztenek inskribatzeko duten betebeharra, eta Europar Batasuneko estatu kide batean baimendutako beste auditoretza-sozietate batzuek auditoretza-sozietateetako bazkide izateko duten aukera, lehen baimenduta ez zegoena; auditoreek egotzi liezazkieketen kalteen erantzukizuna soilik izatea, betiere kaltetuaren justiziazko ordaina eta konpentsazioa eragozten ez bada; sekretu-betebeharra kontu-auditoretzan parte hartzen duten subjektu guztietara zabaltzea; kontu-auditoretzaren kontrol-jardueraren irismena eta helburua, bereizirik, alde batetik, kanpoko kalitate-kontrola, arau eta prozedura izaerakoa, zeinetatik hainbat gomendio edo eskaera orokorren formulazioa erator daitekeen; eta, bestetik, kontrol teknikoak, zeinaren helburua auditoretza-lan jakin baten —edo auditorearen jardueraren alderdi baten— egikaritze desegokia hautematea eta zuzentzea baita; eta arau-hauste eta zehapen araubidearekin lotura duten beste zenbait aldaketa —ia guztiak zuzenean lotuta gehitu diren betebeharrak—.

Auditoreen independentzia-betebeharrari aldaketa garrantzitsuak egin zitzaizkion. Bi oinarri ditu independentzia-betebeharrak: alde batetik, independentzia printzipio orokor baten adierazpena, auditore oro ez jardutera behartzen duena haren objektibotasuna konprometituta egon baldin badaiteke auditatu beharreko informazio ekonomiko-finantzarioari dagokionez, eta bestetik, inguruabar, egoera edo harreman espezifiko multzo baten zerrenda, non irizten zaion, parte hartzen duen kasuan, auditoreak ez duela independentziarik erakunde jakin batekiko; kasua hori bada, auditoretza-lana ez egitea da eman daitekeen irtenbide edo babes bakarra.

Independentzia-betebeharrari dagokionez, auditoreen independentziak izan ditzakeen mehatxuak hautematea eta haiei erantzuteko babes-sistemak dokumentatzeko eta ezartzeko betebeharra gehitu zen. Mehatxu horiek independentzia zalantzan jartzerainoko garrantzia baldin badute, auditoreek ez dute auditoretza-lan hori egin behar. Edonola ere, auditatutako erakundearen edo haren harremanetan parte-hartze posible bat ekar lezakeen ezein egoera ekidin behar da. Era berean, auditoretza egiteko bateraezintasuna sortzen duten zenbait egoera edo zerbitzu aldatu ziren, eta hiru urtetik bira murriztu zen bateraezintasun-egoeren denbora edo epe-aldia.

Gainera, auditoreek edo auditoretza-sozietateek osatutako sarearen kontzeptua gehitu zen, independentzia-betebeharra errespetatzeari begira, erabakien batasunaren eta kontrol eta eragin esanguratsuko erlazioak zeudela oinarri harturik; hala, sare horren parte diren pertsona edo erakundeek legez aurreikusitako zeinahi bateraezintasun-kasutan sartuz gero, era berean bateraezin egingo dute kontu-auditorea edota auditoretza-sozietatea, dagokion erakundearekin harremana duen guztian, berezitasun jakin batzuekin. Hedapen subjektiboen eremua ere aldatu zen, ahaide jakin batzuk barnean hartzeko.

Bestalde, momentu horretan interes publikoko erakundearen kontzeptua gehitu zenez, zenbait betebeharrak ere sartu ziren, hala nola urteko gardentasun-txosten bat argitaratzea eta txostena sinatzen duena txandakatzea, eta erakunde jakin batzuei Auditoretza Batzorde bat edukitzeko betebeharra ezarri zitzaion.

Azkenik, gertatu diren aldaketa ugariak kontuan hartuta, uztailaren 1eko 1/2011 Legegintzako Errege Dekretuak Kontu Auditoretzako Legearen testu bategina onartu zuen,

non jasota dagoen kontu-auditoretzaren jarduerari aplikatzekoa zaion arautegi sistematiko, harmonizatu eta bateratua.

II

Kontuan harturik Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2006ko maiatzaren 17ko 2006/43/EE Zuzentaraua indarrean jarri zenetik testuinguru ekonomiko eta finantzarioak izan duen bilakaera eta, bereziki, azken urteotako finantza-krisia, zalantzan jarri ziren Europako Erkidegoko arau-esparru honen egokitasuna eta nahikotasuna, eta eztabaida-prozesu bati ekin zitzaion, auditoretza-jarduerak finantza-egonkortasunari nola lagundu ziezaiokeen gai hartuta, eta, hala, eztabaidari buru emanez, Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko apirilaren 16ko 2014/56/EB Zuzentaraua eta 537/2014 (EB) Erregelamendua onartu eta argitaratu ziren, biak ala biak erabiltzaileek informazio ekonomiko-finantzarioari buruzko konfiantza sendotzeko helburuarekin, Europar Batasunaren eremuan kontu-auditoretzen kalitatea hobetzea bide hartuta.

Aurreko arau-esparruan ez bezala, beharrezkoa ikusten da tresna arauemaile berezitu bat garatzea interes publikoko erakundeentzat, erakunde horien auditoretzak kalitate handikoak izatea lortzeko xedearekin, horrela barneko merkatuak eraginkortasun handiagoz funtzionatu dezan laguntzeko eta, aldi berean, Europar Batasunaren eskalako kontsumitzaileen eta inbertsiogileen babes maila handiagoa bermatzeko.

Helburu horrekin, Europar Batasunaren arautegi berriak, lehenik eta behin, gardentasuna areagotu nahi du auditoreen jarduketan, auditoretzaren eginkizuna ez ezik, haren irismena eta mugak argitzearen bitartez, auditoretza horren erabiltzaileak espero duenaren eta egiaz ematen zaionaren arteko itxaropen jauzia murrizteko xedez. Horretarako, harmonizazio handiagoa lortu nahi da Europar Batasuneko arauetan, baita gutxieneko bateratze maila bat ere auditoretzako arauetara dagokienez, mota, neurri eta izaera guztietako erakundeen urteko kontuen auditoretzak egiteko erabilgarri izan daitezten. Horri lotuta, komeni da nabarmentzea auditoretza-txostenaren edukiaren betekizun berriak, eta are handiagoak izango dira beroriek interes publikoko erakundeei buruz jaulkitzen direnean, izan ere informazio hobea eman beharko baitiote erakunde auditatuari, inbertsiogileei eta gainerako interesdunei. Esate baterako, erakunde horiek auditatzen dituzten auditoreak, batetik, erakunde horien Auditoretza Batzordera beste txosten bat — auditoretzaren emaitzen berri ematen duena— igortzera behartzen dituzte, hartara auditoretzaren balio erantsia sendotzeko eta auditatutako informazio ekonomiko-finantzarioaren kalitatea hobetzeko; eta, bestetik, kontu-auditoreek Zuzentaruaren zehazturik dagoen finantza-informazio jakin bat gehitu behar diote urteko gardentasun-txostenari. Era berean, auditoreen eta interes publikoko erakundeen ikuskatzaileen arteko komunikazio kanalak indartzea ere lortu nahi da.

Bigarrenik, onartutako Europar Batasuneko arautegiak auditoreen independentzia eta objektibotasuna indartu eta sendotu nahi ditu, beren jardueran ari direnean, oinarritzko zutabe horretan sostengatzen baita auditoretza-txostenen jartzen den konfiantza. Horretarako, 2006ko maiatzaren 17ko 2006/43/EE Zuzentaruak baino betekizun zorrotzagoak ezarri dira, indarra eman baitzaie eszeptizismo profesionalari eta jarri beharreko arreta bereziari, hala, interes-gatazkak, interes komertzial jakin batzuen presentzia edo beste interes batzuen ekiditeko, kontuan izanik, gainera, sare-ingurune batean lan egiten duten kasuak.

Eszeptizismo profesional eta objektibotasuneko jarrera sendotzeko, auditoretzatik kanpoko zerbitzuak ematean sortutako interes-gatazkak saihesteko, oraingo sistemak — non «auditatutak hautatzen eta ordaintzen duen auditorea»— balizko interes-gatazken arriskua murrizteko eta harreman luzeek eragin dezaketen barrukotasun-mehatxua ekiditeko helburuz, aipatutako apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamendua auditoretzatik kanpo debekatuak dituzten hainbat zerbitzuren zerrenda ezarri du interes publikoko erakundeen auditoreentzat, ezingo dizkietelarik zerbitzu horiek eman ez erakundeei beraiei, ez haien erakunde nagusiari, ez haien mendekoei; beste zenbait arauk auditoretzatik kanpo baimendutako zerbitzuengatik jaso beharreko ordainsariak mugatzen

dituzte, edota interes publikoko erakunde jakin bati buruzkoak; gainera, kanpoko txandakatzeak egiteko betebeharra dute eta kontratatzeke gehieneko aldi bat.

Era berean, auditore horien independentzia sendotzen laguntzeko xedez eta aipatutako erakundeei auditoretzak egitean kalitatea handiagoa izan dadin, areagotu egin dira haien Auditoretza Batzordeei egotzitako funtzioak —bereziki, haien eginbeharrari lotuta daudenak—, eta, aldi berean, indarra eman zaie haien independentziari eta gaitasun teknikoari.

Hirugarrenik, merkatuaren egiturarekin eta hedatzeko zailtasunekin zerikusia duten hautemandako arazoak kontuan hartuta, auditoretza-merkatua dinamizatzea eta irekitzea ahalbidetzen duten zenbait neurri erabaki dira, «europar pasaporte» deitu zaiona gehituta, horrela auditoretza-merkatuaren integrazioari laguntzeko, hori bai, jarduera egin nahi den harrerako estatu kideak ezar ditzakeen konpentsazio-neurriak barne direla eta auditorea aukeratzeko ahalmena mugatzen edo murrizten duten kontratuko klausulen indargabetzea deklaraturata.

Aurreko neurri horiez gainera, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamendua gehitzen dituenak daude, honako hauekin lotura dutenak: baterako auditoretzak egiteko pizgarriak, tamaina txikiko erakundeen parte-hartzea nahitaezko aldizkako lizitazio prozesu publikoetan, auditorearen hautespena sinplifikatuz erregulatzen direnak, eta kanpoko txandakatzea egiteko betebeharra.

Ingurunea eta enpresa-ekimenak hobetzeko xedearekin, Europar Batasunaren arautegiak erakunde txiki eta ertainentzat Europar Batasunaren esparruan jarduerak burutzeak dakartzan transakzio-kostuak murriztera zuzendutako hiru neurri-multzo gehitu ditu: auditorearen edo auditatutako erakundearen jardueraren konplexutasuna eta dimentsioak kontuan hartu eta haietara proportzioz aplikatuko diren neurriak, estatu kideen ahalmena auditoretza-erakunde txikien kasuan zenbait betebeharrak sinplifikatu ahal izateko, eta berariazko xedapenak auditoretza-erakunde txiki eta ertainentzat.

Laugarrenik, Europar Batasunaren esparruan auditoretzaren merkatua gehiegi zatikatzea ekiditeko, arautegi berriak harmonizazio maila handiagoa lortu nahi du, eta ez bakarrik jarduera eraentzen duten arauetan, baita hura zaintzen eta diziplinatzen dutenetan ere, Europar Batasuneko eta nazioarteko lankidetzaren mekanismoak ahaztu gabe. Ildo horretan, agintaritzaren ikuskatzaile publikoaren eskumenak indartu dira, arauak beteko direla ziurtatzeko, eta aldi berean, arriskuaren irizpidea sartu da, gidari izan dadin aipatutako agintaritzak egin beharreko kalitate-kontrolen berrikuspenetan, eta gutxieneko diziplina-arau batzuk ezartzeko ahalmena eman zaio esandako agintaritzari. Agintaritzaren horrek, 2014ko apirilaren 16ko 2014/56/EB Zuzentarauak aurreikusten duen bezala, independentea izan beharko du, aurre-baldintza gisa, ikuskapen publikorako sistemaren prestutasuna, autonomia eta egokitasuna segurtatzeko.

Interes publikoko erakundearen auditoreei dagokienez, mekanismoak gehitu dira, alde batetik, merkatuaren bilakaerari buruzko jarraipena egin ahal izateko, bereziki, merkatuko kontzentrazio handi batetik erator litezkeen arriskuei dagokienez, sektore espezifikoetan, partikularki, eta Auditoretza Batzordeen funtzionamendua jarraitzeko; eta, bestetik, garrantzi sistemikoko gisa kalifikatu diren finantza-erakundeetan gerta litezkeen arriskuak zaintzeko xedez, sektoreko elkarrizketa anonimo bat ezarri erakunde horiek auditatzen dituztenen eta Arrisku Sistemikoko Europako Biltzarraren artean.

Horregatik guztiagatik, lege honetan transposizioz jaso den 2014ko apirilaren 16ko 2014/56/EB Zuzentzarau hainbat alderdi tratatzen dira: estatu kideetan baimendutako kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen sarbidea, objektibotasuna eta independentzia, auditoreen antolamendua, auditoretzako arauak eta txostena, Auditoretza Batzordeari igorri beharreko txostenak, kontratazioa eta amaiera. Aldiz, 2014ko apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan beste hauek jasotzen dira: ordainsari eta independentzia arauak, auditoretza-txostena, komunikatzeko, gordetzeko eta zaintzeko betebeharra, kontratazioaren edo kanpoko txandakatzearen denbora-mugak eta Auditoretza Batzordearen betebeharrak jakin batzuk, hala nola auditorea hautatzeko prozesuaren ingurukoak. Bi testuetan, mekanismoak gehitu dira ikuskapen publikoaren sistema sendotzeko, erregulazio-esparru berriaren eraginkortasun osoa ziurtatze aldera.

Laburbilduz, Europar Batasuneko arautegi berriak funtsezko aldaketak sartu ditu lehengo arautegian, premia handia baitzegoen, Europar Batasunean agerian geratu den bezala, erabiltzaileek auditatzen den informazio ekonomiko-finantzarioarekiko konfiantza berreskuratu zezaten, bereziki interes publikoko erakundeen kasuan, baita auditoretzen kalitatea indartzeko ere, haien independentzia sendotuz.

III

Lege berriaren egitura ulertzeko kontuan hartu behar da, alde batetik, interes publikoko auditoreei dagokienez, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan integratu behar dutela eta, bestetik, 2014/56/EB Zuzentaraua transposizioz jaso behar dela behar dela. Europar Batasunaren aipatutako Zuzentarauak eta Erregelamenduak osatzen dute Europar Batasunaren esparruan kontu-auditoretzaren jarduerak oinarri gisa eduki behar duen araubide juridikoa.

Legeak arautzen ditu auditoretza-jarduera egin ahal izateko sarbide araubidearen alderdi orokorrak, jardun horretan jarraitu beharreko betebeharrak, objektibotasun eta independentziatik hasi eta txostena jaulkitzeraino, auditoreen antolamendu eta lanak gauzatzeko arauak barne, baita arautegiaren eraginkortasun osoa bermatzera zuzendutako kontrol eta zehapen araubidea ere. Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduak ezartzen ditu interes publikoko erakundeen kontu-auditoreek jarraitu beharreko betekizunak, kontu-auditoreentzat oro har ezarrita dagoena berorientzat aplikagarri izatearen eta Legeak aipatutako Erregelamenduak estatu kideei ematen dien aukera desberdinen inguruko gaiak tratatzearen kaltetan izan gabe. Araubide-bitasun horren aurrean, lege honek titulu bat eskaintzen dio izaera orokorreko kontu-auditoretzari, eta beste bat interes publikoko erakundeen kontu-auditoreei.

Hona zer egitura duen lege honek: atariko titulu bat eta bost titulu, berorien barruan laurogeita bederatzi artikulua, hamar xedapen gehigarri, hiru xedapen iragankor, xedapen indargabetzaile bat eta hamalau azken xedapen.

Atariko tituluan sartzan dira kontu-auditoretzaren jarduera eraengo duen araubide juridikoaren xedapen orokorrak, bere aplikazio-eremua eta araudi erregulatzailerak osatzen duen iturri juridikoen sistema ere barne dela, zeina aplikagarri izango baita, halaber, interes publikoko erakundeak auditatzen dituztenentzat. Auditore horiei, aplikatzekoa izango zaie, era berean, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan ezarritako araubidea. Araubide juridiko horren azpian, interes publikoaren funtzioa datza, hari erantzuten baitio, hain zuzen, kontu-auditoretzaren jarduerak.

Auditoretza-arauei dagokienez, Europar Batasuneko Batzordeak bere egindako nazioarteko auditoretza-arauak mantentzen dira. Puntu honetan, orain existitzen diren auditoretzako arau teknikoek eta etorkizunean jaulkiko direnek Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko apirilaren 16ko 2014/56/EB Zuzentarauaren arabera Europar Batasunak bere egindako nazioarteko auditoretza-arauetan gaur aurreikusten direnen gehigarri izango diren beste betekizun batzuk inposatzeko aukera ezartzen du.

Halaber, transposizioz jaso den Zuzentaraan ezarritakoari jarraikiz, beste definizio batzuk jasotzen ditu lege honen eraginetarako, horien artean erakunde txiki eta ertainena nabarmentzen dela, jada adierazi den bezala, tamainaren arabera aipamen bereziak gehitzen dituen neurrian, zenbait motatako enpresen urteko egoera finantzario, egoera finantzario kontsolidatu eta kideko beste txosten batzuei buruzko Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2013ko ekainaren 26ko 2013/34/EE Zuzentaraan jasotako parametroei jarraituz. Azpimarratu behar da parametro horiek ez datozela bat, lege honen eraginetarako, auditoretza bat nahitaezkoa dela erabakitzen dutenak bezala definitzen direnekin.

I. tituluak —kontu-auditoretzari eskainita dago— kontu-auditoretzaren jardueraren oinarritzko alderdiak erregulatzen ditu, transposizioz jaso den Zuzentaruaren arabera, nahiz eta argi utzi behar den erregulatzen den auditoretzak ez duela inolako bermerik ematen auditatutako erakundearen etorkizuneko bideragarritasunaz, ezta auditatutako erakundeak bere jardueraren kudeaketan izango duen eraginkortasunaz ere, ez lehen eta ez gero. Titulu honek hiru kapitulu ditu. I. kapituluak kontu-auditoretza modalitateak eta

auditoretza-txostenaren eduki berria definitzen ditu, zeinak zenbait eduki gehigarri eranstean baititu, estatu kideei emandako ahalmenaren arabera. Aldi berean, haren irismena handitu egin da ematen den kudeaketa-txostenarekin alderatuta. Halaber, kontu kontsolidatuen auditoretzaren kasuan aplikatuko den araubidea erregulatu da, aldatu egin baita taldeko auditorearen ebaluazio- eta berrikuspen-lanarekin lotura duten zenbait doikuntza gehitzeko.

II. kapituluak auditoretza-jardueran aritzeko sarbide araubidea erregulatu du, baita Kontu Auditoreen Erregistro Ofiziala ere, zeinaren eduki publikoa aldatu egin baita zehapenen publizitaterako Europako agindua gehitu ahal izateko. Arau berari lotuta, beste estatu kide batean baimendutako auditoretza-sozietate batek bere jarduera Espainian egin ahal izateko aukera ere gehitu da, betiere, txostena bere izenean sinatzen duena Espainian aritzeko baimenduta badago.

Bestalde, eta Europar Batasunaren arautegiak xedatzen duenaren kaltetan izan gabe, aipatutako Erregistro Ofizialean nahitaez izena emateko araubidearen alderdi jakin batzuk aldatu dira, Europar Batasunetik kanpo egoitza duten zenbait sozietateren —berorien baloreak Espainian negoziatzeko onartuta badaude— urteko kontuei edo kontsolidatuei buruzko auditoretza-txostenak egiten dituzten kontu-auditore eta auditoretza-sozietateen kasuan, aldeztatik nazioko kontu-auditoreei eskatzen zaizkien balio bereko baldintzak beteta baldin badituzte.

Nolanahi ere, baimena emateko araubideari dagokionez, garrantzi publikoak jarduera honetan aritzen denari hainbat betebeharrak eta baldintza ex ante betetzea galdatzen dionez, erantzukizunpeko adierazpenak edo aldeztatik aurreko komunikazioak aurkezte hutsak ez du ahalbidetzen, beste gabe, esandako jarduera honetan hasi ahal izatea. Arrazoi berberetatik, ez da ulertzekoa kontu-auditoretzaren jardueran aritu ahal izateko egiten den eskaera isiltasunagatik onartutzat ematea.

III. kapituluak, auditoretza-jarduera eraundu behar duten alderdiak erregulatu dituenak, bost atal ditu, hogei artikulutan banatuta. 1. atalean, Europar Batasunaren aginduz, ex lege gehitu da eszeptizismo profesionalaren betebeharrak, baita irizpen profesionalaren aplikazioa ere, biak egon behar baitute goiburua gisa auditoretzako ezein lan egiteko orduan, plangintzatik hasi eta txostena jaulki arte.

2. atalean, independentziaren araubidea ezartzen da, zeinaren pean baitaude kontu-auditore eta auditoretza-sozietate guztiak, interes publikoko erakundeak auditatzen dituztenen auditoreak barne direla, IV. kapituluan jasotako aipamenekin eta apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan tratatutako gaiekin bat etorririk. Mantendu egin da orain indargabetu den arauan jasotako araubidea, zeina sistema misto bezala eratuta baitzegoen, oinarritzen zelako, alde batetik, independentzia printzipio orokor baten adierazpenean, zeinak auditore oro ez jardutera behartzen duen haren objektibotasuna konprometituta egon baldin badaiteke auditatu beharreko informazio ekonomiko-finantzarioari dagokionez, eta bestetik, inguruabar, egoera edo harreman espezifiko multzo baten zerrendan, non irizten zaion, parte hartzen duen kasuan, auditoreak ez duela independentziarik erakunde jakin batekiko; kasua hori bada, eman daitekeen irtenbide edo babes bakarra auditoretza-lana ez egitea da.

Araubide honek 2014/56/EB Zuzentarauan jasotako erregulazioa du esparru gisa, eta aurreko Zuzentarauak bezalaxe, estatu kideek segurtatu beharreko hainbat printzipio orokor biltzen ditu: independentzia izatea, erabakiak hartzeko prozesuan ez parte hartzea, independentziarako mehatxuak ebaluatzea eta, kasua hala denean, independentzia arriskuan jar lezaketen mehatxuak moteltzeko babesgarriak aplikatzea (autoberrikuspina, abokatutza, norberaren interesa, barrukotasuna edo konfiantza edo larderia) eta, kasua halakoa denean, auditoretza ez egitea. Halaber, estatu kide bakoitza obligatzen du segurtatzera kontu-auditore batek ez diola auditoretzarik egingo erakunde auditatu bati auditorearen independentzia arriskuan jartzeko moduko garrantzia duten harreman finantzarioak, komertzialak, lanekoak edo beste era batekoak baldin badaude. Erkidegoko idazketa berriak auditoreak zer sare-ingurunetan lan egiten duen kontuan hartzea obligatzen du orain ere, bere independentzia gordetzeko.

Baina transposizioz jaso beharreko zuzentzarau berriak betekizun zorrotzagoak gehitzen ditu, aurrez kontuan hartu gabekoak, adibidez, estatu kideek duten betebeharrak

segurtatzeko auditoretzaren emaitzan eragina izan dezakeen ezein pertsonak, ez bakarrik auditoreak, erakundearen erabakiak hartzeko prozesuan parterik har ez dezan; kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak neurriak har ditzala independentzia arriskuan jar lezaketen interes-gatazkak, harreman komertzialak edo beste mota batekoak, zuzenekoak edo zeharkakoak, errealak edo potentzialak, ekiditeko; kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak, bertako langileek edo auditoretza-jardueran zerbitzuak ematen dizkion horrek eta zenbait ahaidek ez dezatela eduki zuzeneko interes esanguratsurik eta ez ditzatela eragiketa jakin batzuk egin auditatutako erakundearen finantza-tresnekin; pertsona horiek ez dezatela auditoretzan parte hartu, auditatutako erakundearen finantza-tresnak badituzte edo interesen bat edo harekiko harreman komertzial edo finantzariorik badute. Azkenik, zenbait betebeharrak biltzen ditu opariek, erakunde auditatua eragina duten ezustean gertatutako egoerekin eta honako debekuekin lotura dutenak, baita independentzia-betebeharra bete beharko den gutxieneko denbora-epearekin ere. Horregatik guztiagatik, eta independentzia sendotzeko aurrez adierazitako helburuarekin koherente izanik, Zuzentarau berria jasotako araubidea printzipio-ikuspegi soil batetik harago doa.

Indargabetu den Kontu Auditoretzako Legearen testu bateginean gehitutako araubidea Zuzentarauaren aurreko idazketan kabitzen zen neurrian, guztiz justifikatuta dago sistema misto bera mantentzea, kontuan izanik independentzia bilakatzen dela zutabe nagusi, hortxe datzalako auditoretza-txostenean jartzen den konfiantza, eta Zuzentarau berria aurrekoa baino zorrotzagoa dela.

Hortaz, aipatutako araubide misto horretan oinarrituta gehitu dira, bateraezintasun- edo debeku-sistema sendotuz, 2014ko apirilaren 16ko 2014/56/EB Zuzentarauak aurreikusten dituen gutxieneko betekizun berriak, eta zenbait puntu aldatu dira kontu-auditoreei oro har aplikagarri zaien araubidea apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan galdatzen dena baino murriztaileagoa izan ez dadin; beraz, zenbait doikuntza sartu dira bateraezintasun jakin batzuen kasuan hedatu direnaldi edo denbora-epeetan. Horrek ez du esan nahi auditorearen independentzia arriskuan egon ez daitekeenik ezarritako denbora-epeaz aurretik existitu zitezkeen interes edo harreman komertzial, laneko, familiako edo beste mota batekoetatik eratorritako mehatxuengatik.

Horrela, lege gehitu da babes-sistemak ezartzeko betebeharra, interes-gatazketatik edota harreman komertzial, laneko, familiako edo beste mota batekoetatik erator litezkeen mehatxuei aurre egiteko. Edonola ere, auditatutako erakundearen balizko parte-hartze baten, harekiko harreman edo haren kudeaketaren —kudeaketaz zer ulertzen den zehaztuta— itxura izan dezakeen ezein egoera edo erlazio ekidin behar da, baldin eta independentzia arriskuan dagoela ondoriozta badaiteke, Zuzentarauak ezarri bezala. Hona zer dioen Europar Batasuneko kontu-auditoreen independentziaz 2002ko maiatzaren 16ko Europar Batasunaren Gomendioak: funtsezko printzipioak, bi dira independentzia-betebeharraren oinarritzko elementuak, benetakoa eta itxura; hala, auditoreek independente izateaz gainera, hala diren itxura izan behar dute. Esandako hori bete ezinezko jarrera mental bat denez, nazioarteko arautegiak eta praktikak auditoretza egiteko bateraezintasuna sortzen duten ustezko *iuris et de iure* modura konfiguratzen diren egoerak edo zerbitzuak mugatzen ditu.

Halaber, auditoretza egiteko bateraezintasuna sortzen duten zenbait egoera edo zerbitzu aldatu dira eta finantza-tresnekin egindako eragiketekin, interes esanguratsuak edukitzearekin eta balio esanguratsuko opariak onartzearekin lotura dutenak gehitu dira zerrendara. Mantendu egin da, orobat, bateraezintasuneko zenbait egoeraren denbora edo epe-aldia auditatutako finantza-egoerei dagokienaren aurreko ekitaldira, eta urtebetara murriztu da gehiengo handi baten kasuan, bat datozelarik interes publikoko erakundearen auditoreentzat debekatzen diren zerbitzuekin. Aldi berean, barnean hartu dira auditoreek egin beharreko jardunak ezustean gertatutako egoeretan, non interes finantzario bat lortzen den edo erakunde auditatua negozio konbinazio baten eraginpean gertatzen den. Ahaideak tarteko diren inguruabar edo egoeretatik ondorioztatzen diren bateraezintasunetan ere sartu dira doikuntzak.

Transposizioz jaso den zuzentarauak ezartzen du independentzia-betebeharrean eragina izan dezaketela ez bakarrik auditatutako erakundearen eta auditorearen edo

auditoretza-sozietatearen arteko harreman, egoera edo zerbitzuek, baita erakundearen eta auditore edo auditoretza-sozietatearen sarearen artekoek ere. Hedapen-arauetan, sare auditorea eta sare ez auditorea bereizten dira; bereizketa hori bateraezintasun-kausak sare ez auditorean biltzen direnean salbuespen gehiago ezarri beharraren ondorio da, teoriaraz urrunago dagoen sarea baita. Jaso den hedapen-arauen zentzua honako hau da: eremu horren barruan sartzen diren pertsona edo erakundeek lege honetan eta beste legez hedapen batzuetan aurreikusitako bateraezintasun-kasuetako edozeinetan erortzen badira, era berean bateraezin egingo dutela kontu-auditorea edo auditoretza-sozietatea dagokion erakundearekiko, nahiz eta kontuan hartu beharko diren Legean ezarritako berezitasunak. Hedapen subjektiboko esparru horren barruan sartzen dira, orobat, beste batzuen artean, ahaidetasun-harreman jakin batzuk dituztenak, hala nola, gurasoak, seme-alabak eta anai-arrebak beren ezkontideekin, kontuan izanik kasu horietan auditorearen ezkontidearen kasuan gerta daitezkeen independentziarako mehatxu berberak existitzen direla edo existitu daitezkeela, kasu jakin batzuetan hedapen horren irismenetik kanpo geratzen direlarik eta ahaideen zirkulua murrizten delarik.

Bestalde, Zuzentarauarekin bat etorririk, urtebetera murriztu da auditoretza-lana amaitu ostean ezarritako debekuentzat erabakitako aldia, zeinaren pean dagoen auditorea, auditoretza-lana objektiboki egitean independentziarako arrisku edo mehatxu izan daitezkeen egoerak gertatzea ekiditeko, esandako auditoretza-lana egitean auditorearen objektibotasuna arriskuan jar dezaketen konpromisoen edo etorkizuneko itzaropenen existentziagatik. Interes publikoko erakundeen auditoreen kasuan soilik mantentzen da bi urteko debeku aldia.

Egoera edo zerbitzu horietan gehitutako aldaketek ez dute esan nahi, inondik ere, aldatutako edo ezabatutako egoerak gertatzen direnean edo beste egoera batzuk edo aurreko aldi batzuetan emandako zerbitzuen kasuan, independentziarako mehatxu ez direnik edo izan ez daitezkeenik; horrela, bada, kontu-auditoreak dagokion babes-sistema ezarri beharko du esandako arazoari buruz, haren ebaluazioa egiteko eta, kasua hala bada, arriskua ezabatzeko. Era berean, ez du esan nahi auditoreak auditoretza-lana egin dezakeenik, inguruabar horiek lehenean badiraute eta auditatutako erakundearekiko haren independentzia arriskuan jartzerainoko garrantzia edo munta dutenak baldin badira. Orain arte bezala, gauza bera ulertu behar da bateraezintasun-kausa bezala zehaztuetatik bestelako egoerak gertatzen diren kasuetan ere, baldin eta, beren izaera eta gertatzen diren uneagatik, ezarritako babes-neurriak gorabehera, auditorearen independentzia arriskuan jar dezaketen mehatxuak baldin badira.

3. atalak auditoreen erantzukizun zibila erregulatzen du, auditoretza-jardueran ari direnean, eta aurreratu behar duten fidantza; esan behar da hemen ez dela inolako aldaketarik sartu.

4. atalak, batetik, auditoreek eta auditoretza-sozietateek beren barne-antolamendurako oinarri izango dituzten printzipioak eta politikak ezartzen ditu; berorien xedea independentziarako mehatxuak prebenitzea eta auditoretzak gauzatzeko garaian kalitatea, prestutasuna eta izaera kritiko eta zorrotza bermatzea izango da. Bestetik, auditorearen lanaren antolaketarako egongo diren gutxieneko arauak erregulatzen ditu.

5. atalean, gordetze- eta zaintza-betebeharrak aurreikusten dira, eta auditoretzari dagokion eta lege honen arabera sortu eta galdatutako dokumentazioaren sekretua gorde beharra; gainera, salbuespen jakin batzuk gehitu dira nazioarteko zenbait agintaritzaren mesedetan, Legean bertan aurreikusten den bezala.

IV. kapituluan, zeina lau ataletan zatituta baitago, interes publikoko erakundeen auditoreei galdatutako betebeharrak zorrotzenak daude jasota, baita I. tituluan ezarritakoa ere, aipatutako kapituluan araututakoak salbuesten ez duen edo harekin kontraesanean ez dagoen guztian, 1. atalean ezartzen den bezala eta 2014ko apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 1.2 artikuluan jasotako Zuzentaraura egiten den igorpen generikoaren arabera. Segurtasun juridiko eta arau-berdintasuneko arrazoiengatik, erregelamendu horretako artikuluei dagozkien erreferentziak jasotzen dira atal horretan eta, kasua hala denean, han tratatu gabeko zenbait alderdi edo Erregelamenduan estatu kideen mesedetan aurreikusitako aukerak zehazten ditu. 2. atalak auditore horiek jaulki behar dituzten

txostenak arautzen ditu, auditatutako informazio ekonomiko-finantzarioaren erabilzaileen konfiantza handitzearen, eta egindako auditoretzarekiko erantzukizuna ere erregulatzen du. Hala, lehenik eta behin, izaera orokorrez aurreikusitakoa baino askoz eduki zabalagoa duen auditoretza-txostena jaulki behar da, eta Europar Batasuneko Erregelamenduan independentziari eta irregulartasunak —iruzurrari zor zaizkionak barne— hautemateko gaitasunari buruzko informazioa eskatzen da. Bigarrenik, auditore horiek urteko gardentasun-txostena argitaratu behar dute; txosten horri dagokionez, Europar Batasuneko Erregelamenduak auditoreen diru-sarrerei buruzko informazio finantzario banakatu jakin bat gehitzen du, zeinaren irizpidea lege honetan zehazten den: sare auditorearenak ere beharko dira. Gainera, bereiz argitaratzea eskatzen da auditorearena eta haren sarearena, gardentasun handiagoaren mesedetan eta ezein nahaste saiheste aldera, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren ebazpen bidez modu gehigarrian garatu ahalko den edukaren kaltetan izan gabe.

Independentziaren araubideari buruzko 3. atalak, lehenik, 2014ko apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko artikuluei dagozkien erreferentziez gainera, I. tituluko III. kapituluko 1. eta 2. bigarren ataletan aurreikusitakora igortzen du, kontuan izanik aipatutako Erregelamenduko 6. artikulua Zuzentarauaren 22 ter artikuluan aurreikusitakoa betetzeko betebeharra ezartzen duela, agindu hori aipatutako ataletan gehituta dagoelarik, eta, beste batzuen artean, atal horiek independentziaren araubideari buruz ezarritako aurreikuspenak betetzera behartzen dute, baita, independentzia arriskuan jar dezaketen mehatxuak ebaluatzeko eta babes-neurriak aplikatzeko betebeharra ere. Estatu kideei emandako aukeren arabera eta Zuzentarauaren 22. artikuluan aurreikusitakoarekin bat etorririk, luzatu egin da debekuen denbora edo epe-aldia, eta galarazita geratu dira, orobat, xehatutako zerbitzuak, hurbileko ahaide edo senitartekoei egiten dituztenean. Bigarrenik, estatu kideei esleitutako aukerak egikaritzea jasotzen du, auditoreen kontratazioaren gehieneko iraupenari dagokionez eta interes publikoko erakunde baten kasuan kontzentrazioagatik ordainsariak mugatzeko arauari dagokionez, guztiak ere jasota baitaude 2014ko apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan. Iraupenari dagokionez, ez da aukeratu gehieneko iraupena luzatzea, irizten baitaio harreman luzeegiek barrukotasun-mehatxu bat sor dezaketela eta gerta litekeela auditorearen independentzia arriskuan jartzearainokoa izatea. Mendekotasun finantzarioagatik ordainsariak mugatzeko arauen inguruan, berriz, egoki ikusten da hurrengo ekitaldian auditoretza egitea debekatzeko betebeharrak zorrotz inposatzea, kontuan harturik kontzentrazio-portzentaje jakin batera iristea norberaren intereseko mehatxua dela eta ezin arinduzko larderia izan daitekeela. Ordainsarien, debekatutako zerbitzuen eta kanpoko txandakatzeen arauari buruz egikaritutako aukera desberdinei dagokionez, aukera zorrotzago jakin batzuen aldeko hautua egin da, eta, hala, era berean segurtasun juridiko handiago baten mesedetan, kontu-auditoretza egitea eragozten duten zenbait egoera finkatu dira. Ordainsariak mugatzeari dagokionez, auditoreak, modu gehigarrian, zer saretan lan egiten duen kontuan hartzea eskatzen da, haren bitartez esandako mugaketari iskin egitea ekiditeko xedez. Era horretan, independentzia arauen aplikazio sendoa eta modu berekoa ziurtatu nahi da, independentzia baita, hain zuzen, auditoretza-txostenean jartzen den konfiantzaren euskarri eta funtsezko zutabea.

Azkenik, 4. atalak auditore horiei aplikatzekoak zaizkien espezifikotasunak gehitzen ditu barne-antolaketako arauekin, lana antolatzearekin eta espedienteen eskualdaketarekin zerikusia duen guztian, eta 45. artikulua interes publikoko erakundeak auditatuko dituztenak bete behar dituzten betekizunak erregelamendu bidez zehaztea baimentzen du. Hori justifikatuta dago esandako erakundeak auditatzeko bitarteko eta ahalmen egokiak eskura izatea segurtatu beharra dagoelako, halako erakundeetako informazioak, dimentsio konplexua ez ezik, benetako inpaktua baitu merkatuetan.

II. titulua ikuskapen publikoaren sistema arautzen du eta lau kapitulu ditu. I. kapituluak ikuskapen publikoaren aplikazio-eremua zehazten du, zeinaren erantzukizun osoa Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari baitagokio, hau da, kontu-auditoretzaren arloko agintaritzaren arduradunari. Hari esleitutako funtzioek eta barnean hartzen dituen subjektuek mugatzen dute aipatutako eremua. Orain betetzen dituen funtzioei arautegi

berriak eskatzen dituenak gehitzen zaizkio —auditoretza-merkatuaren bilakaera zaintzearen ingurukoak, alegia—. Horrela lortzen dira Europar Batasunaren arautegiaren helburuak, kontuan izanda informazio ekonomiko-finantzarioan eta auditoretza-jarduera erregulatzen duen arau-esparruan eta berorren zaintzan espezializatutako agintaritza aditu bat eskatzen duela baita, aldi berean, ezein interes-gatazkarik ez egotea ere, hartara ikuskapenaren xede bakarra auditoretzen kalitatea hobetzea izan dadin; horrelaxe ziurtatzen da, bestalde, ez dela zatiketarik auditoretzaren erregulatze- eta ikuskapen-merkatuan. Horrela, segida ematen zaio estatu kide ia guztietan den jardunbideari. Hala ere, interes publikoko erakundeen kontu-auditoretzako Batzordeei egotzitako funtzioekin lotura duen ikuskapen eskumena Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari egozte, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari egotzitako eskumenen kalterik gabe ulertu behar da, azken organismo hori baita, Zuzentarauaren 32.4 bis artikuluko berriaren arabera, agintaritza eskudun bakarra eta ikuskapen publikoaren sistemaren azken arduraduna.

Europar Batasunaren arautegitik ondorioztatzen den bezala, bere funtzioak era egokian, eraginkortasunez eta osotasunez betetzeko xedez, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak honako aurre-baldintza hauek bete behar ditu: independentea izatea —beraz, kontu-auditoretzaren jardueran aritzen direnek ezin dute parte hartu bere zuzendaritza organoetan edo erabakiak hartzeko prozesuetan—; gardena izatea lan-programei eta jarduera-txostenei dagokienez; behar den ahalmena, ezagupen teknikoak eta baliabide egokiak eta nahikoak edukitzea eta finantzaketa egokia eta segurua izatea, auditoreen eta auditoretza-sozietateen bidegabeko ezein eraginetatik libre. Bereziki, Europar Batasuneko arautegi berriak eskatzen du agintaritza eskudunak behar dituen eskumenak eduki behar dituela bere zereginak aurrera eramateko. Hor sartzen dira neurriak hartzeko ahalmena, xedapen berriak beteko direla segurtatzeko; datuetara sarbidea izateko, informazioa lortzeko eta ikuskapenak edo egoki ikusten dituen gainerako egiaztapenak egiteko ahalmena; horretarako, profesionalen zerbitzuak kontratatu ahalko ditu edo adituen laguntza jaso, eta 55. artikuluan lehendik zegoen ahalmena mantendu da, zeinaren arabera hirugarrenekin adostu baitaitezke, baldintza jakin batzuetan, interes publikokoak ez diren auditoreen ikuskapenekin lotura duten zereginak, barnean direla kontu-auditoreen ordezkartzako korporazioak. Lehenean mantendu da, orobat, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari emandako baimena, kalitate-kontrolari begira institutu horrek jarraitu behar dituen irizpideak garatzeko. II. kapitulua Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari eskainita dago, agintaritza ikuskatzaile nazional horri egotzen baitaizkio kontu-auditoretza arloko eskumenak, aipatutako Europar Batasuneko arautegiaren arabera.

Bi alderdi nabarmendu behar dira hemen. Batetik, interes publikoko erakundeen auditoretza-lanek eskatzen duten lehentasun eta interes berezia, hain zuzen ere, ikuskatzailearen espezializazio, arreta eta dedikazio handiagoa justifikatzen dituena. Gainera, ikuskatzaileak bere eginbidea behar bezala egiteko dituen bitartekoak egoki antolatu eta eraginkortasunez erabili beharko ditu. Bestetik, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren independentzia-betebeharra zaintzeko betebehar berezia — lehendik egotzita zeukana—, zeinak ematen baitio, jurisprudenziak aitortu duen bezala, auditoretza-jardueraren garapen zehatzean esandako betebeharra errespetatzen den edo ez iritzia emateko funtzio berariazkoa eta kualifikatua, hirugarren objektiboa, neutrala eta informatua —eta teknikoa— den neurrian, zeinak lehentasuna izan behar duen auditatutako erakunde beretik edo beste batzuetatik letorkeen zeinahi irizpideren aurrean. Honen inguruan Auditoretza Batzordeari egotzen zaizkion funtzioak nolabaiteko prebentziozko babes modura eratuta daude, baina horrek ez du salbuesten kontu-auditorea independentzia-betebeharretik, eta ez ditu baldintzatzen, ez kanpora uzten, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak gaiari buruz egotzita dituen ikuskapen eskumenak.

Era berean, xehekiago zehazten dira kontu-auditoretzaren kontrol-jardueraren irismena eta helburua eta bere bi modalitateena; bi modalitateak mantentzen dira, baina izena aldatu zaie, nazioarteko praktikan nagusi den Europar Batasuneko Zuzenbideko terminologiari jarraikiz. Hala, alde batetik, ikuskapenak daude —lehenengo kanpoko kalitate-kontrola—, izaera erregular edo aldizkakodunak, eta horien bidez egin ahal izango dira

gomendioak eta eskaerak, horretarako, irizpide gidari gisa, arriskuen azterketa gehitu da; bestalde, ikerketak daude —non oraingo kontrol teknikoa txertatzen baita— auditoretza-lan zehatz baten edo auditore baten jarduera desegokia hautematea eta zuzentzea helburu dutenak. Kontrolerako jarduera horiek Herri Administrazioen Araubide Juridikoari eta Administrazio Prozedura Erkideari buruzko azaroaren 26ko 30/1992 Legearen 69.2 artikuluan aurreikusitako alde aurreko informazio-jardueren barruan sartzen dira.

Auditoretza-jardueraren kontrol egokiak, halaber, beste organismo edo erakunde publiko batzuekin informazioa trukatzeko mekanismo egokiak ezartzea eskatzen du, bereziki, Espainiako Bankuarekin, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalarekin eta Aseguruaren eta Pentsio Funtsen Zuzendaritza Nagusiarekin.

Azkenik, III. eta IV. kapituluek Europar Batasunaren arautegi berritik ondorioztatzen diren nazioarteko alderdiak arautzen dituzte. Ikuskapen publikoaren sistemaren barruan sartu behar dute Europako eskalan estatu kideen ikuskapen-jardueren artean lankidetzara eraginkor bat egiteko mekanismo egokiak, faktore hori lagungarri izango baita Europar Batasunean auditoretzaren kalitate handia eta homogeneoa segurtatzeko. Lankidetzara horrek bi tokitan du oinarria, auditorea edo auditoretza-sozietatea baimenduta dagoen jatorrizko estatu kideko erregelamentazio- eta ikuskapen-printzipioan eta auditatutako erakundeak bere egoitza soziala duen lekuan. Europar Batasunaren eremu barruko mugaz gaindiko zerbitzuen kasuan, ikuskapenak auditorea edo sozietatea baimenduta dagoen jatorrizko estatu kideko agintaritzari dagozkio, eta ikerketak, berriz, erakunde auditatuak egoitza soziala duen estatu kideko agintaritzaren eskumena izango dira, II. kapituluan zehazten den bezala. Europar Batasuneko estatu kideekiko lankidetzara-betebeharra Europako ikuskapeneko agintaritari hedatu da.

Apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren arabera, estatu kideetako agintaritzara eskudunen arteko lankidetzara Auditoreak Ikuskatzeko Europako Organismoen Batzordearen esparruan antolatu behar da, haren barruan txertatzen baita Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua, kontu-auditoretzaren arloko ikuskapen publikoaren ardura duen agintaritzara den neurrian; Institutu horrek parte-hartze aktiboa izatea eta zenbait informazioa trukatzeko aurreikusten da.

Europako lankidetzara-mekanismoak sustatzeko xedez, Europako Banku Zentralari, Banku Zentralen Europako Sistemari eta Arrisku Sistemikoko Europako Batzordeari informazioa transmititzeko aukera aurreikusten da, bai, halaber ikuskatzaileen elkargoak sortzea ere, horien bitartez informazioa trukatzeko, bereziki sare baten barruan lan egiten duten auditoreen jarduerari begira.

Halaber, EBtik kanpoko herrialde batzuetako agintaritzekin lankidetzara eraginkorra izateko premia mantentzen da, kontuan izanik mugaz gaindiko taldeen auditoretzarako konplexutasun handikoak direla eta ingurune ekonomikoa gero eta nazioartekoagoa dela; aldi berean, hainbat zehaztapen gehitu dira, eta berorietara lotu behar dira, lankidetzara horren emaitza gisa igorritako informazioa hirugarren bati transmititu nahi bazaio.

2014/56/EB Zuzentaraua transposizioz jasotzearen ondorioz eta 2014ko apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamendua aplikatzearen ondorioz lege honetara gehitutako betebeharrak bete daitezela sustatzeko, zenbait aldaketa sartu dira III. tituluan jasotako arau-hausteen eta zehapenen araubidean. Aldaketa horiek, batik bat, inposatu diren betebehar berrien ondorioz eratutako arau-hauste tipo berriak sartzeari eragiten diote; era berean, zehapenak eraginkorrak eta atzera-eragileak izan behar dutela dioen Europako agindua betetzera bideratuta daude. Halaber, aldaketa batzuk sartu dira arau-hauste tipoen sailkapenean— ez aldaketa handiak, baina bai beharrezkoak aipatutako printzipioetara egokitzeko—. Zehapen eta salaketen publikitate-arauak ere aldatu dira, aipatutako Zuzentzarauan gaiari buruz jasota dauden aginduak bete ahal izateko. Salaketari dagokionez —eragin loteslerik gabeko zehapen-prozedura bat hasteari begira—, bere tratamendua, eskura dauden bitartekoen antolamendu eta erabilpen eraginkorraren bitartez, auditoretza-jardueraren kontrolerako eskumenak behar bezala betetzearen pean dago, eta eskumen horiek legez Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari egotzita daude; hala, posible izan dadin hobekuntza globalaren azken helburua lortzea, auditoretza-lanen kalitatea, oro har, hobetuko duena, eta jarduera horiek auditoretza-jardueran legez

aritzeko gaituta dauden guztiengana proiektatzen direla, eta bereziki, interes publikoko erakundeak auditatzen dituztenengana, azkeneko horiek garrantzi handiagoa dutelako hirugarrenei begira.

IV. titulua Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren tasei eskainita dago; alegia, kontu-auditoretzaren jarduera kontrolatu eta ikuskatzeagatik, ziurtagiriak edo alde batek eskatutako dokumentuak emateagatik eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialeko inskripzio eta oharpenengatik kobratzen dituen tasei. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak kontu-auditoreei edo auditoretza-sozietateei eragiten dien zerbitzu bat emateak eratzen du kontu-auditoretzaren jarduera kontrolatu eta ikuskatzeagatik tasaren zerga-egitatea; besteak beste, honako jarduera hauetan eratzen da: Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialaren kudeaketan, araugintza-lanetan, ikuskapen eta ikerketetan edota kontu-auditoreen edo auditoretza-sozietateen diziplina-araubidean. Kontrol- eta ikuskapen-jardueraren kostua handiagoa da interes publikoko erakundeen auditoretzetan, kontuan harturik orain onartzen den legeak betekizun handiagoak eskatzen diela jarduera horiek egiten dituzten auditoreei edo auditoretza-sozietateei. Azkenik, V. tituluak izaera pertsonaleko datuen babesari dagokion erregulazioa jasotzen du.

Azken batean, gehitu den erregulazioarekin, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari gomendatutako kontrol-jarduerak hobekuntza globala iritea eta auditoretzalanen kalitatea, oro har, hobetzea ahalbidetu behar dute, informazio ekonomikoaren erabiltzaileengan konfiantza maila handia erdiesteko eta, auditoretzak egiterakoan, interes-gatazkak ekiditeko. Horren bitartez, behar bezainbateko bermeak sendotu nahi dira, hirugarren batek egiaztatutako urteko kontuak edo beste zeinahi kontabilitate-agiri konfiantza osoz onar dezan haien bitartez informazioa lortzea bilatzen duen pertsonak, hain zuzen ere, eginbide horretarako gaitasun eta prestakuntza egokia duen pertsona independente batek jaulki duelako.

IV

Amaitzeko, Legeak hamar xedapen gehigarri ditu; horietako batzuk indargabetu den lege-testuan zuten eduki berberarekin mantendu dira, hala nola nahitaezko auditoretzari dagokiona eta sektore publikoko auditoreei buruzkoa. Beste xedapen batzuk, ordea, edo aldatu egin dira, jada azaldu den lankidetzeta-mekanismoei buruzkoarekin gertatu den bezala, edo *ex novo* gehitu dira; azken horien artean daude merkatuaren jarraipenari eta bilakaerari buruzkoak, auditoretza-sozietateen ingurukoak, edo komunikazio elektronikoei eta kontratuaren gehieneko iraupenari buruzkoak.

Nabarmentzekoa da hirugarren xedapen gehigarriaren bitartez gehitutako berrikuntza, non Auditoretza Batzorde baten beharra erregulatzen baita interes publikoko erakundeetara begira, 2014ko apirilaren 16ko 2014/56/EB Zuzentarauak jasotzen dituen betebeharrak, salbuespen, dispentsa, konposizio eta funtzioen arabera, eta bere edukia uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Kapital Sozietatei buruzko Legearen testu bateginako artikuluetara gehitu du hartara.

Hiru xedapen iragankorretan, ekainaren 30eko 12/2010 Legean jada jasota zeudenak gehitzen dira, baita lege honetan berrikuntzak diren eginbehar edo betekizunei buruzkoak ere, eginbehar edo betekizun berri errazago aplikatzeko iragaite aldi bat ezartzeko xedearekin. Kasu horretan daude auditoretza-sozietatei buruzkoak eta bateraezintasun-egoeren ingurukoak.

Azken xedapenek arauen zenbait aldaketa erregulatzen dituzte, batez ere, Europar Batasuneko arautegira doitzeko. Azpimarratzekoa da auditoretza-batzordeei dagokiena, eta hainbat gaikuntza ere biltzen dituzte, horien artean tamaina arrazoiengatik interes publikoko erakundeen definizioa indargabetzen duen aldaketa nabarmentzen dela, zeina urriaren 31ko 1517/2011 Errege Dekretuak onartutako Kontu Auditoretzako Legearen testu bategina garatzen duen erregelamenduan baitago jasota.

ATARIKO TITULUA

Aplikazio-eremua, helburua, araubide juridikoa eta definizioak1. artikulua. *Aplikazio-eremua eta helburua.*

1. Lege honen helburua da kontu-auditoretzaren jarduera —bai nahitaezkoa eta bai borondatezkoa— erregulatzea jardueran aritzeko nahitaez bete beharreko baldintzak eta betekizunak ezarriz; era berean, ikuskapen publikoko sistema eta esandako jarduerarekin lotura duten nazioarteko lankidetzarako mekanismoak ere arautzen ditu.

2. Urteko kontuak edota aplikatzekoa den finantza-informazioko arau-esparruaren arabera prestatutako beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri batzuk berrikusten eta egiaztatzen dituen jarduera da kontu-auditoretza, betiere jarduera horren xedea aipatutako dokumentu horien fidagarritasunak hirugarrenen aurrean izan dezakeen eraginari buruzko txosten bat ematea baldin bada.

3. Kontu-auditoretza, nahitaez, kontu-auditore batek edo auditoretza-sozietate batek egin beharko du, dagokion txostena eratuta, eta lege honetan ezarritako betebeharrak eta formaltasun guztien pean jardun beharko du.

4. Lege honetan xedatutakoa ez zaie aplikagarri izango estatuko, autonomia-erkidegoko edo tokian tokiko sektore publikoko organoek beren eskumenen barruan egiten dituzten kontu auditoretzei, horiek beren legeria espezifikoa izango baitute, bigarren xedapen gehigarrian xedatutakoari jarraikiz.

2. artikulua. *Kontu-auditoretzaren jarduera arautzen duen arautegia.*

1. Kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko, honako hauek bete beharko dira: lege hau, berau garatzen duen erregelamendua, auditoretzako, etika eta independentziako arauak eta kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen barneko kalitate-kontrolako arauak.

Interes publikoko erakundeen kontu-auditoretzei Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan interes publikoko erakundeen legeko auditoretzarako berariazko betekizunei buruz ezarritakoa eta lege honetako I. tituluko IV. kapituluak xedatzen duena aplikatuko zaie.

2. Auditoretza-arauak kontu-auditoreek kontu-auditoretzako jardunean bete eta begiratu behar dituzten printzipioak eta betekizunak dira, eta berorietan oinarritu beharko dira irizpen tekniko arduratsu eta independente bat adierazteko beharrezkoak diren jardunbideak. Auditoretza-arautzat jotzen dira: lege honetan jasotakoak, berau garatzen duen erregelamendukoak, Europar Batasunak bere egindako nazioarteko auditoretza-arauak eta auditoretzako arau teknikoetan jasotakoak.

Horren barruan, honako hauek hartuko dira nazioarteko auditoretza-arautzat: nazioarteko auditoretza-arauak, kalitate-kontrolako nazioarteko araua eta Kontularien Nazioarteko Federazioak Auditoretza eta Aseguramenduko Nazioarteko Arauen Kontseiluaren bitartez emandako nazioarteko beste zenbait arau, betiere lege honetan araututako kontu-auditoretzaren jarduerari dagozkionak baldin badira.

Auditoretzako arau teknikoan xedea Europar Batasunak bere egindako nazioarteko auditoretza-arauetan aurreikusi gabeko alderdiak erregulatzea da.

3. Etikako arauetan sartzeko dira, gutxienez, lanbide-kompetentziaren printzipioa, beharrezko arretarena, eta prestutasun eta objektibotasunarenak, I. tituluko III. kapituluko 1. eta 2. ataletan xedatutakoa alde batera utzita.

4. Auditoretzako arau teknikoak, etikako arauak eta kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen barneko kalitate-kontrolako arauak kontu-auditoretzaren jardueran aritzen direnak ordezkatzen dituzten zuzenbide publikoko korporazioek elaboratu, egokitu edo berrikusiko dituzte, Europar Batasuneko estatu kideetan onartutako printzipio orokorren eta ohiko praktiken arabera eta Europar Batasunak bere egindako nazioarteko auditoretza-arauarekin bat etorririk, alde aurretik bi hilabeteko epean jendaurreko informaziopean eduki

ondoren, eta Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren ebazpena tarteko dela, erakunde horren «Aldizkari ofizialean» argitaratzen direnetik aurrera jarriko dira indarrean.

Aurreko paragrafoan aipatutako zuzenbide publikoko korporazio-ordezkariek, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak aldeztu aurretik hala eskatuta, auditoretzako arau teknikoetako, etikako arauetako edota barneko kalitate-kontrolako arauen bat elaboratu, egokitu edo berrikusten ez badute, aurrez ezarrita geratu den moduan, Institutuak elaboratu, egokitu edo berrikusiko ditu haiek, eta haien gaineko informazioa emango die aipatutako zuzenbide publikoko korporazio-ordezkariei, eta kasu honetan ere jendaurreko informazioaren betekizuna bete beharko da, bi hilabeteko epean.

5. Kasu bakar batean gehitu ahal izango zaizkie betekizun edo prozedura gehigarriak Europar Batasunak bere egindako nazioarteko auditoretza-arauetan ezarretakoei, alegia, betekizun edo prozedura gehigarri horiek kontu-auditoretzen aplikazio-eremuari buruzko nazioko legeak eskatutako errekerimenduetatik eratorriak diren kasuan, edota beharrezkoak direnean auditatu diren finantza-egoeren sinesgarritasuna eta kalitatea handitzeko.

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak emango dio Europako Batzordeari betekizun gehigarri horien berri, beroriek indarrean jarri baino, gutxienez, hiru hilabete lehenago, edota, nazioarteko auditoretza-araua hartu den momentuan jada existitzen ziren betekizunen kasuan, hiru hilabete gaintutako ez dituen epean, esandako nazioarteko auditoretza-araua hartu den datatik zenbatuta.

Esandako betekizun gehigarriak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren ebazpen bidez ezarri beharko dira, non adieraziko den Europar Batasunak gai horri buruzko nazioarteko auditoretza-arauak bere egin aurretik existitzen zirela eta indarrean zeudela auditoretza-arau horietako dagozkien zenbakiak; bestela, aipatutako betekizun gehigarrietara mugatuko diren auditoretza-arau berriak argitaratuta ere ezar daitezke. Ebazpena dagokion «Aldizkari ofizialean» argitaratu beharko da, aldeztu aurretik bi hilabeteko epean, jendaurreko informazioaren izapidea bete ondoren.

3. artikulua. *Definizioak.*

Lege honetan ezarritakoaren ondorioetarako, honako definizio hauek aplikatuko dira:

1. Finantza-informazioaren arau-esparrua: honako hauetan ezarritako arau, printzipio eta irizpide multzoa

a) Europar Batasunaren kontu kontsolidatuei buruzko arautegia, berorren aplikaziorako aurreikusten diren kasuetan.

b) Merkataritzako Kodea eta merkataritzako gainerako legeria.

c) Kontabilitate Plan Orokorra eta bere egokitzapen sektorialak.

d) Kontabilitateko Plan Orokorren eta haren arau osagarrien garapenean, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak onartzen dituen nahitaez bete beharreko arauak.

e) Aplikatzekoa den Espainiako gainerako kontabilitate arautegia.

2. Nahitaezko auditoretza: urteko kontuen edo kontu kontsolidatuen auditoretza, Europar Batasuneko Zuzenbideak edo nazioko legeriak galdatzen duena.

3. Kontu-auditorea: Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak kontu-auditoretzak egiteko baimendutako pertsona fisikoa, 8.1 artikuluan, edo Europar Batasuneko estatu bateko agintari eskudunek edo hirugarren herrialde bateko agintariak ezarritakoaren arabera.

4. Auditoretza-sozietatea: Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak kontu-auditoretzak egiteko baimendutako pertsona juridikoa, edozein dela ere merkataritza-sozietatearen forma, 8.1 artikuluan, edo Europar Batasuneko estatu bateko agintari eskudunek edo hirugarren herrialde bateko agintariak ezarritakoaren arabera.

5. Honako hauek hartuko dira interes publikoko erakundetzat:

a) Baloreen bigarren mailako merkatu ofizialetan negoziatorako onartutako baloreak jaulkitzen dituzten erakundeak, Espainiako Bankuari, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari, Aseguruen eta Pentsio Funtsen Zuzendaritza Nagusiari eta erakunde aseguratzaileak antolatzeke eta ikuskatzeko eskumenak dituzten organismo autonomikoei egotzitako ikuskapen- eta kontrol-araubidearen pean dauden kreditu erakundeak eta erakunde aseguratzaileak, hurrenez hurren, eta hedatzen ari diren enpresen segmentukoak diren burtsa merkatu alternatiboan negoziatorako onartutako baloreak jaulkitzen dituzten erakundeak.

b) Erregelamenduz erabakitzen diren erakundeetan, haien jardueraren izaeragatik, tamainagatik edo enplegatu kopuruagatik duten garrantzi publiko esanguratsuari kasu eginik.

c) Sozietate taldeak, baldin eta taldeko sozietate nagusia aurreko a) eta b) letretan aurreikusitako erakunde bat bada.

6. Auditore arduradun nagusia:

a) Kontu-auditoretzaren txostena sinatzen duen kontu-auditorea, bere izenean sinatu, zein auditoretza-sozietate baten izenean.

b) Auditoretza-sozietateen kasuan, esandako sozietatearen izenean kontu-auditoretzako lana egiteko arduradun nagusi gisa auditoretza-sozietateak berak izendatutako auditorea edo auditoreak.

c) Kontu kontsolidatuen edo beste finantza-egoera batzuen edo kontsolidatutako kontabilitate-agirien auditoretzen kasuan, multzo kontsolidagarrian esanguratsuak diren erakundeetan auditoretza egiteko auditore arduradun nagusi gisa izendatutako kontu-auditorea edo auditoreak.

7. Jatorrizko estatu kidea: bere estatuan, arautegi nazionalean xedatutakoaren arabera, kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari baimena eman dion Europar Batasuneko estatu kidea. Horretarako, urteko kontuen eta kontu kontsolidatuen legezko auditoretzari buruzko Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2006ko maiatzaren 17ko 2006/43/EE Zuzentarauaren —zeina Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko apirilaren 16ko 2014/56/EB Zuzentarauak aldatu baitzuen— 1. zenbakiko 3. artikulua arautegi nazionalera lekualdatuta eduki beharko du.

8. Harrerako estatu kidea: jatorrizko estatu kideak kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko baimendutako kontu-auditore edo auditoretza-sozietate batek beste estatu kide batean kontu-auditoretzan jarduteko dagokion baimena lortzen duenean estatu horren arautegiaren arabera —2006/43/EE Zuzentarauko 3 bis eta 14. artikuluetan transposizioz jasotzearen ondorioz—, Europar Batasuneko kide den bigarren estatu hori da harrerako estatu kidea.

9. Erakunde txikiak: bi ekitaldiz jarraian, ekitaldi horietako bakoitzaren amaiera-datan, honako baldintza hauek bi, gutxienez, betetzen dituzten erakundeak:

a) Aktiboaren partiden guztizkoa lau milioi eurotik gorakoa ez izatea.

b) Negozioen urteko zifraren zenbateko osoa zortzi milioi eurotik gorakoa izatea.

c) Ekitaldiko langileen batez besteko kopurua ez izatea berrogeita hamarretik gorakoa.

Erakundeek irizpen hori galduko dute, baldin eta, bi ekitalditan jarraian, zenbaki honetan aipatutako baldintzetako bi betetzeari uzten badiote.

Erakundea eratu, eraldatu edo bat egin ondorengo lehen ekitaldi sozialean, erakundeek irizpen hori izango dute, baldin eta, ekitaldi horren itxieran, zenbaki honetan adierazitako hiru baldintzetako bi gutxienez betetzen badituzte.

10. Erakunde ertainak: erakunde txikiaren irizpena izan gabe, bi ekitaldiz jarraian, horietako bakoitzaren amaiera-datan, gutxienez honako baldintza hauetako bi betetzen dituzten erakundeak:

- a) Aktiboaren partiden guztizkoa gehienez hoge milioi eurokoa izatea.
- b) Negozioren urteko zifraren zenbateko osoa gehienez berrogei milioi eurokoa izatea.
- c) Ekitaldiko langileen batez besteko kopurua ez izatea berrehun eta berrogeita hamarretik gorakoa.

Erakundeek irizpen hori galduko dute, baldin eta, bi ekitalditan jarraian, zenbaki honetan aipatutako baldintzetako bi betetzeari uzten badiote.

Erakundea eratu, eraldatu edo bat egin ondorengo lehen ekitaldi sozialean, erakundeek irizpen hori izango dute, baldin eta, ekitaldi horren itxieran, zenbaki honetan adierazitako hiru baldintzetako bi gutxienez betetzen badituzte.

11. Enkarguko taldea: kontu-auditoretza zehatz bat egiteko lanean parte hartzen duten kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen langileak; hor sartzen dira, bazkide izanik edo ez, kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen enplegatutak edota haien zerbitzuak ematen dizkieten edo haien kontrolpean dauden pertsona guztiak.

12. Auditore arduradun nagusiaren ahaideak: auditoreen ezkontideak edo harekin gisa bereko afektibitate-harremanak dituzten pertsonak, auditorearekin lehen mailako zuzeneko odolkidetasun-loturak dituztenak edo bigarren mailako alboko ahaidetasuna dutenak, eta aipatutako odolkidetasun-loturak dituzten pertsonen ezkontideak ere bai.

13. Bateriaezintasun-kausaren eraginpeko pertsonarekin lotura estuak dituzten ahaideak: ezkontideak edo harekin gisa bereko afektibitate-harremanak dituztenak, lehen mailako behearanzko odolkidetasun-lotura dutenak, eta, maila alde batera utzita, harekin odolkidetasun-loturak izanik, haren etxean bizi direnak, urtebeteko gutxienerako aldi batez.

14. Sarea: auditore bat edo auditoretza-sozietate bat partaide den egitura, lankidetzara xede duena eta helburu argizat daukana mozkinak edo kostuak partekatzea, edota beste hauek ere partekatzen dituenak: jabegoa, kontrol edo kudeaketa erkidea; kalitate-kontrolerako politika eta prozedura erkideak, enpresa-estrategia, izen komertzial berbera edota baliabide profesionalen zati esanguratsu bat.

Edonola ere, sare berberaren partaide direla ulertuko da kontu-auditorearekin edo auditoretza-sozietatearekin honako zenbakian aipatzen diren bezalako loturak dituzten erakundeak.

15. Auditatutako erakundearekin lotura duten erakundeak: zuzenean edo zeharka, harekin loturak dituzten erakundeak hurrengo zenbakian aipatutako kontrol-harreman baten bidez, erabaki-unitate berberaren bidez, erakunde auditatua eta beste erakundeak, zeinahi bitartekoz, pertsona fisiko edo juridiko batek edo elkarrekin ari diren gehiagok kontrolatzen dituztelako, edo zuzendaritza bakarraren pean daudelako akordio edo estatutu-klausulengatik, edo eragin esanguratsuen existentziaren bidez, Merkataritza Kodearen 47. artikuluan aurreikusitako baldintzetan.

16. Auditatutako erakundearekin kontrol-harremana duten erakundeak: zuzenean edo zeharka, erakunde auditatuarekin loturak dituzten erakundeak Merkataritza Kodearen 42. artikuluan aurreikusitako kontrol-harreman baten bidez.

I. TITULUA

Kontu-auditoretza

I. KAPITULUA

Kontu-auditoretzaren modalitateak

4. artikulua. *Urteko kontuen eta beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri batzuen auditoretza.*

Honako hauek dira lege honen aplikazio-eremuan sartzen diren kontu-auditoretzako bi modalitateak:

1. Urteko kontuen auditoretza, non esandako kontu horiek egiaztatu beharko diren, gero irizpena emateko ea auditatutako erakundearen ondarearen, finantza-egoeraren eta emaitzen irudi leiala adierazten duten, aplikatzekoa den finantza-informazioko arau-esparruaren arabera.

Halaber, hor sartuko da, kasua hala denean, urteko kontuekin batera doan kudeaketa-txostenaren egiaztapena ere, irizpena eman ahal izateko esandako kontuekin bat datorren eta bere edukia dagokion araudian ezarritakoaren arabera den.

2. Beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri batzuen auditoretza, non esandako finantza-egoera edo kontabilitate-agiri horiek egiaztatu eta irizpena eman beharko den ea irudi leiala adierazten duten edo halakoak elaboratzeko berariaz ezarritako finantza-informazioko arau-esparruaren arabera prestatu diren.

Lege honetan urteko kontuen auditoretzako lanei eta txostenei buruz ezarritakoa aplikagarri izango da, dagokion egokitzapena egin ostean, beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri batzuen auditoretzako lan eta txostenentzat ere.

5. artikulua. *Urteko kontuen auditoretza-txostena.*

1. Urteko kontuen auditoretza-txostena merkataritza-agiri bat da, eta, gutxienez, honako eduki hau hartu beharko du barnean:

a) Auditatutako erakundearen identifikazioa, auditoretzaren xede diren urteko kontuena, haiek elaboratzeko aplikatu zen finantza-informazioko arau-esparruarena, lana enkargatu zuten pertsona fisiko edo juridikoena eta, kasua hala bada, haren helmuga diren pertsonena; aipatu beharko da, orobat, urteko kontuak auditatutako erakundearen administrazio-organoak formulatu dituela.

b) Egindako auditoretzaren irismenaren deskribapen orokorra, zer nolako auditoretza-arauen arabera gauzatu den aipatuta, eta, kasua hala bada, arauetan aurreikusita egon arren, auditoretzaren garapenean gertatutako zeinahi eratako eragozpenen ondorioz, aplikatu ezin izan diren prozeduren berri ematen dela. Era berean, informazioa emango da kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak aipatutako kontuei buruz, oro har, iritzi bat emateak duen erantzukizunari buruz.

c) Azalpen bat non argitzen den auditoretza urteko kontuak oker materialetatik —iruzurretik eratorritakoak barne— libre dauden segurtasun arrazoizko bat lortzeko xedez planifikatu eta gauzatu dela.

Halaber, oker materialen arrisku nagusiak deskribatuko dira —iruzurretik eratorritakoak barne—, auditoreak aipatutako arrisku horiei emandako erantzunen laburpen bat eta, kasua hala bada, esandako arrisku horietatik erortzen diren funtsezko oharpenak.

d) Adierazpen bat zeinetan esaten baita ez dela urteko kontuen auditoretza ez den beste zerbitzurik eman edota auditorearen edo auditoretza-sozietatearen ezinbesteko independentzian eragina izan zezakeen bestelako egoerarik, ez inguruabarririk, I. tituluko III. kapituluaren 1. eta 2. ataletan erregulatutako araubidearekin bat etorririk.

e) Iritzi tekniko bat non adieraziko den, argi eta zehaztasunez, ea urteko kontuek auditatutako erakundearen ondarearen, finantza-egoeraren eta emaitzen irudi leiala eskaintzen duten, aplikatzekoa den finantza-informazioko arau-esparruaren arabera, eta, bereziki, bertan jasotako kontabilitate-printzipio eta -irizpideekin bat etorritik.

Iritziak lau modalitate izan ditzake: aldekoa, salbuespenekin, kontrakoa edo ukatua.

Salbuespenik ez dagoenean, iritzia aldekoa izango da.

Salbuespenak baldin badaude, salbuespen guztiak jaso beharko dira txostenean, eta iritzi teknikoa izango da, salbuespenekin, kontrakoa edo ukatua.

Halaber, adierazi egin beharko dira, kasua hala denean, auditatutako erakundeak enpresa gisa funtzionatzen jarraitzeko gaitasunari buruz zalantzak sor ditzaketen gertakizunekin edo baldintzekin loturiko ziurgabetasun esanguratsu edo material guztiak.

Aipatu beharko dira, halaber, salbuespen izan gabe ere, kontu-auditoreak nabarmendu beharrekoak ikusten dituen auziak, haiek azpimarratze aldera.

f) Auditorearen iritzia, kudeaketa-txostena ekitaldi berari dagozkion kontuekin bat datorren edo ez dioena, urteko kontuekin batera aipatutako kudeaketa-txostena dagoenean. Era berean, aipatutako kudeaketa-txostenaren edukia eta aurkezpena aplikatzekoa den arautegiak eskatzen duenarekin bat datozen edo ez dioten iritzia ere jasoko da, eta, kasua hala denean, gai horren inguruan hautemandako oker materialak adieraziko dira.

g) Data eta egin duenaren edo dutenen sinadura. Auditoretza-txostenaren data kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateak urteko kontuei buruzko iritzi bat osatzeko beharrezkoak diren auditoretzako prozedurak amaitu dituzten data izango da.

2. Auditoretza-txostena kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak egin beharko du, kontu-auditoretza kontratatua izan zeneko xedea bete ahal izan dezan. Auditoretza-txostena ez ematea edo auditoretza-kontratuarekin jarraitzeari uko egitea, arrazoi justifikatua dagoenean soilik gertatu ahal da. Arrazoi justifikatua dagoela iritziko zaio honako inguruabar hauetakoren bat gertatzen den kasuetan:

a) Kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen independentzia edo objektibotasuna arriskuan jartzen duten mehatxuak egotea, I. tituluko III. kapituluko 1. eta 2. ataletan eta, kasua hala denean, I. tituluko IV. kapituluko 3. atalean xedatutakoaren arabera.

b) Kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari gomendatutako lana inola ere ezin egin izatea, haiei lepora ezin dakiekeen inguruabarrengatik.

Aurreko kasu horietan, nahitaezko auditoretzak direnean, era arrazoituan eman beharko zaie informazioa, hala auditatutako sozietatearen egoitza sozialari dagokion merkataritza erregistroari, nola Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari, txostena ez jaulkitzea edota auditoretza-kontratuarekin jarraitzeari uko egitea ondorioztatu duten inguruabarrei buruz, erregelamendu bidez erabakitzen den eran eta epeen barruan.

3. Urteko kontuen auditoretza-txostena hura egin duen edo dutenen erantzukizunpean jaulkiko da, eta esandako horiek sinatu beharko dute.

4. Urteko kontuen auditoretza-txostenarekin batera, auditoretzaren xede izan diren kontuak osatzen dituzten dokumentu guztiak egongo dira, eta, kasua hala denean, kudeaketa-txostena osatzen dutenak ere bai. Agiri horien argitalpena, auditoretza-txostenarenarekin batera, aplikatzekoa den finantza-informazioko arau-esparruan xedatutakoaren arabera egingo da.

5. Urteko kontuen auditoretza-txostena ezingo da inoiz partzialki edo laburpen gisa argitaratu, ezta auditatutako urteko kontuetatik bereizita ere.

Txostena jada argitaratuta dagoenean, haren berri eman ahal izango da, eta, kasu horretan, eman den iritzi mota adierazi beharko da.

6. Auditoretza-txostena hizkera garbian eta ambiguitasunik gabe idatzita egongo da. Sekula ere ezingo da ikuskapen- edo kontrol-eskumenak dituen organo edo erakunde publiko baten izena erabili, baldin eta agintaritza horrek auditoretza-txostena sostengatzen edo onartzen duela adierazten edo iradoki badezake.

6. artikulua. *Informazioa eskatzeko eta emateko betebeharra.*

Auditatutako erakundeek kontu-auditoretzako lanak egiteko beharrezkoa den informazio guztia emateko betebeharra izango dute; era berean, esandako lan horiek egiten dituen edo dituztenak behartuta daude auditoretza-txostena jaulkitzeko behar duten informazio guztia eskatzera.

7. artikulua. *Kontu kontsolidatuen auditoretza.*

1. Lege hau aplikagarri izango da urteko kontu kontsolidatuen auditoretza edo beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri kontsolidatu batzuen egitean ere.

2. Urteko kontu kontsolidatuen edo beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri kontsolidatu batzuen auditoretza egiten duen kontu-auditoreak bere gain hartzen du jaulkitako auditoretza-txostenaren erantzukizun osoa, baita partaidetutako sozietateen urteko kontuen auditoretza beste auditore batzuek egin duten kasuan ere.

3. Urteko kontu kontsolidatuei edo beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri kontsolidatu batzuei buruz iritzia jaulkitzen dutenek multzo kontsolidagarria osatzen duten erakundeen kontu-auditoretza egin dutenei behar duten informazioa eskatzeko betebeharra izango dute, eta azken hauek behartuta egongo dira eskatzen zaien informazio guztia ematera.

4. Urteko kontu kontsolidatuen edo beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri kontsolidatu batzuen auditoretza egiten duen kontu-auditoreak beste kontu-auditore edo auditoretza-sozietate batzuek —Europar Batasunekoak eta hirugarren herrialdeetakoak barne— egindako auditoretza-lanaren ebaluazioa eta berrikuspina egingo du, multzo kontsolidagarriaren parte diren erakundeen auditoriei lotuta.

Ebaluazioa kontu kontsolidatuen auditorearen laneko paperetan dokumentatu beharko da, beste auditoreek edo auditoretza-sozietateek egindako lanaren izaera, egutegia eta irismena barne direla, eta, kasua hala denean, aipatutako auditoreen auditoretzako dokumentazioaren parte garrantzitsuenen berrikuspina ere jaso beharko du kontu kontsolidatuen auditoreak, urteko kontu kontsolidatuen auditoretzari begira.

Era berean, urteko kontu kontsolidatuen auditoretza edo beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri kontsolidatu batzuen auditoretza egiten duen kontu-auditoreak beste auditoreek egindako auditoretza-lana berrikusiko du urteko kontu kontsolidatuen auditoretzarako, eta dokumentatu egin beharko du berrikuspen hori.

Horretarako, eta kontu kontsolidatuen auditoreak beste auditoreek edo auditoretza-sozietateek egindako lanean oinarritzeko aukera izan dezan, beharrezkoa izango da haiekin aldez aurreko akordio bat izenpetzea kontu kontsolidatuen auditoretza egiteko beharko den dokumentazio guztia transmititzeko xedez.

Kontu kontsolidatuen auditoretza-lanari dagokion dokumentazioak —esandako kontuen auditoreari edo auditoretza-sozietateari dagokio hura gordetzea— Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren aldetik egindako lana modu egokian berrikustea eta kontrolatzea ahalbidetu behar du.

5. Kontu kontsolidatuen auditoreak ezin duenean beste kontu-auditore edo auditoretza-sozietate batzuek —Europar Batasunekoak eta hirugarren herrialdeetakoak barne— egindako auditoretza-lana berrikusi, kontu kontsolidatuetan barne hartutako erakundeen kontuekin erlazioan, neurri egokiak hartuko ditu, eta gertatzen zaionaren eta haren kausen berri emango dio Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari, erregelamenduz erabakitzen den moduan. Hartu beharreko neurrien artean sartu beharko da aipatutako erakundeen kontu kontsolidatuen auditoretzarako beharrezkoak diren auditoretza-prozedurak gauzatzea, zuzenean edo beste auditore batzuekin lankidetzan, egokien ikusten den moduan.

6. Kontu kontsolidatuen auditoreak, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren aldetik ikuskapen edo ikerketa baten xede den kasuan, kontu kontsolidatuen auditoretza-lan bat dela medio, eskari hori egiten bazaio, esandako kontrola edo ikerketa egiten ari denaren esku jarriko du berak duen informazio guztia beste kontu-auditore edo auditoretza-sozietateek —Europar Batasunekoak eta hirugarren herrialdeetakoak barne— egindako

auditoretza-lanari buruz, kontu kontsolidatuetan barne harturik dauden erakundeen kontuekin erlazioan, kontu kontsolidatuen auditoretzaren eraginetarako, aipatutako beste auditore horiek egindako lanek dagozkien laneko paperak barne direla.

7. Multzko kontsolidagarriaren parte den erakunde bat elkarrekikotasunean oinarritutako informazio-trukerako akordiorik ez duen hirugarren herrialde bateko kontu-auditoreek edo auditoretza-sozietateek auditatzen badute, urteko kontu kontsolidatuen edo beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri kontsolidatu batzuen auditoretza egiten duen kontu-auditorearen erantzukizuna izango da erregelamendu bidez erabakitzen diren prozedurak aplikatzea, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak sarbidea izan dezan hirugarren herrialdeko aipatutako kontu-auditoreek edo auditoretza-sozietateek egindako auditoretza-laneko dokumentaziora, taldearen auditoretzarako egoki diren laneko paperak barne, eta, horretarako, dokumentazio horren kopia bat gorde ahal izango da, edota sarbide egoki eta mugagabe bat adostu ahalko da kontu-auditore edo auditoretza-sozietate horiekin, taldearen auditoreak esandako dokumentazioa bidal diezaion Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari, erakunde horrek hala eskatzen dionean. Hirugarren herrialde batetik taldearen auditoreari auditoretza-laneko paperak ematea eragozten duten legezko edo beste mota bateko trabak badaude, auditoretzari dagokion dokumentazioa eskuratzeko prozedura egokiak aplikatu direlako frogagabe agertu beharko da taldearen auditoreak gordetako dokumentazioan, eta, legeria nazionaletik eratorritako legezko trabak ez diren kasuan, traba horiek badaudela agerian uzten duen frogagabe jasoko da.

8. Artikulu honetan xedatutakoa aplikagarri izango zaio, orobat, urteko kontu kontsolidatuen edo beste finantza-egoera edo kontabilitate-agiri kontsolidatu batzuen auditoretza egiten duen auditoretza-sozietateari, baita esandako sozietate horren izenean auditoretza egiten duten kontu-auditoreei ere.

9. Artikulu honetan xedatutakoa ez zaie aplikatzekoa izango sektore publikoko kudeaketa ekonomiko-finantzarioaren kontrolerako organo publikoek urteko kontuen edo beste finantza-egoera kontsolidatu batzuen gainean egiten dituzten auditoretzei, baldin eta sozietate nagusia enpresa erakunde publiko bat edo zuzenbide publikoko beste erakunde bat bada eta mendeko sozietateak merkataritza-sozietateak izan badaitezke. Mota horretako auditoretzak sektore publikoko araudi espezifikoaren arabera eraenduko dira.

II. KAPITULUA

Kontu-auditoretzan jarduteko eskakizunak

8. artikulua. *Kontu Auditoreen Erregistro Ofiziala.*

1. Kontu-auditoretzaren jardueran aritu ahal izango dira 9. artikulutik 11.era bitartekoetan aipatzen diren baldintzak beterik, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emanda dauden pertsona fisiko edo juridikoak, 27. artikuluan aipatutako finantza bermea jarrita baldin badute.

2. Kontu Auditoreen Erregistro Ofiziala publikoa izango da, eta bitarteko elektronikoen bidez sartu ahalko da bertako informaziora.

3. Kontu-auditoreen kasuan, honako informazio hau jasoko du:

- a) Izena, helbidea, erregistro-zenbakia eta zer egoeratan dagoen izena emanda.
- b) Jardule-egoeran izena emanda baldin badago, helbide profesionala, web orriaren helbidea eta erlazionatuta dagoen auditoretza-sozietatearen edo sozietateen erregistro zenbakiak adieraziko ditu.
- c) Beste estatu kide batzuetako agintaritza eskudunen aurrean kontu-auditore moduan dauzkan inskripzio guztiak eta beste herrialde batzuetan auditore gisa dauzkanak, inskripziorako agintaritza eskudunen izenak barne, eta, egonez gero, erregistro-zenbakiak.
- d) Kontu-auditoretzaren jardunaren ondorioz ezarritako zehapenak, 82. artikuluan ezarritakoaren arabera.

4. Auditoretza-sozietateen kasuan, honako informazio hau jasoko du:
 - a) Izena, helbide soziala, forma juridikoa, jarduera gauzatzen dueneko bulego bakoitzaren helbidea, erregistro-zenbakia eta web orriaren helbidea.
 - b) Bazkideetako bakoitzaren izena, abizenak eta erregistro-zenbakia, eta adieraziko da nork edo nortzuk betetzen dituzten administrazio- edo zuzendaritza-eginkizunak.
 - c) Auditoretza-sozietatearen zerbitzuan dauden kontu-auditoreen izena, abizenak, helbidea eta erregistro-zenbakia; identifikatuko dira, orobat, sozietatearen izenean auditoretzak egiteko eta auditoretza-txostenak sinatzeko berariaz izendatuta daudenak eta izendapen horren indarraldia.
 - d) Baldin eta sozietateak loturarik badu 19. edo 20. artikuluetan aipatutako erakundeekin, esandako erakunde horien izenen eta helbideen informazioa eman beharko du, edota informazio hori publikoki non lor daitekeen adierazi.
 - e) Beste estatu kide batzuetako eta bestelako herrialde batzuetako agintaritza eskudunen aurrean auditoretza-sozietate moduan dituen beste inskripzio guztiak, inskripziorako agintaritza eskudunen izenak barne, eta, egonez gero, erregistro-zenbakiak.
 - f) Kasua hala denean, auditoretza-sozietatea 11.4 artikulua araberan badago izena emanda, baimenduta dagoen jatorrizko estatu kidearen izena adieraziko da.
 - g) Kontu-auditoretzaren jarduna dela-eta ezarritako zehapenak, 82. artikuluan ezarritakoaren arabera.
5. Hirugarren herrialdeetako kontu-auditoreen kasuan, baita sozietate eta gainerako auditoretza-erakundeen kasuan ere, bereizita agertu beharko dute, eta horrelaxe identifikatu beharko dira beti 10.3 eta 11.5 artikuluetan, hurrenez hurren, aipatzen diren kontu-auditoreak, eta adierazi beharko da ez daudela baimenduta Espainian kontu-auditoretzaren jardueran lan egiteko.
6. Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emanda egoteak ez du ahalmenik emango 1. artikuluan aurreikusitakoez kanpoko jardueretan aritzeko, horietan kasu bakoitzean aplikatzekoa den legeriak eskatutako titulazio- eta elkargo-baldintzak beharko baitira.
7. Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emanda dauden kontu-auditoreek, 10.3 artikuluan aipatzen direnak izan ezik, ikastaroak eta etengabeko prestakuntzako aktibitateak egin beharko dituzte, eta kontu-auditoreen korporazio-ordezkariek, baimendutako irakaskuntza-erakundeek edo beste erakunde batzuek eman ahal izango dituzte ikastaro horiek, erregelamenduz ezartzen diren modu eta baldintzetan.

9. artikulua. *Baimena jasotzea eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena ematea.*

1. Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emateko beharrezkoa izango da:
 - a) Adin nagusikoa izatea.
 - b) Espainiako edo Europar Batasuneko estatu kideren bateko nazionalitatea izatea, kokatzeko eskubideari buruzko arautegiak xedatzen duenaren kaltetan izan gabe.
 - e) Dolozko delituengatik zigor-aurrekaririk ez edukitzea.
 - d) Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren baimena edukitzea.
2. Aurreko 1. zenbakiko d) letran aipatzen den baimena honako baldintza hauek betetzen dituztenei emango zaie:
 - a) Unibertsitateko titulazio bat edukitzea, izaera ofizialekoa eta nazio-lurralde osoan balio duena.

Ez zaie betekizun hori eskatuko, zenbaki honetan ezarritako beste betebeharrak guztiak baterik dituztela, beharrezko ikasketak egin eta unibertsitatera sartzea ahalbidetzen duten tituluak lortu ondoren, zenbaki honetako b) letran adierazitako prestakuntza praktikoa beretu dutenei, gutxienez zortzi urteko aldi batez, finantzen eta kontabilitatearen esparruan egindako lanetan, bereziki urteko kontuen, kontu kontsolidatuen eta kideko finantza-egoeren kontrolko zereginetan, eta horietatik gutxienez bost urte kontu-auditore edo

auditoretza-sozietate batekin lan egin badute jarduera horretan Europar Batasuneko edozein estatu kidetan.

Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legea indarrean jarri aurretik bereganatutako prestakuntza praktikoko denbora zenbatzeko, honako hauei dagokie esandako prestakuntza praktikoko horren ziurtagiria ematea: une hartan Zinpeko Kontu Azterlarien Institutuko kide zirenei, Espainiako Ekonomista Elkargoen Kontseilu Nagusiko Ekonomista Auditoreen Erregistroko kideei eta Espainiako Merkataritzako Titularren Elkargo Ofizialen Kontseilu Goreneko Auditoreen Erregistro Nagusiko kideei, guztiak ere une hartan erakunde horietan jardunean ziren heinean.

b) Irakaskuntza teorikoko programak jarraitzea eta prestakuntza praktikoa bereganatzea.

Irakaskuntza teorikoko programetan zenbaki honetako c) letran aipatzen diren irakasgaiak eman beharko dira.

Prestakuntza praktikoa finantzen eta kontabilitatearen esparruan lan egindako hiru urteko gutxieneko aldi batez luzatuko beharko da, bereziki, urteko kontuen, kontu kontsolidatuen edota kideko finantza-egoeren inguruko zereginetan. Prestakuntza praktikoko horretako bi urte, gutxienez, kontu-auditore batekin edo auditoretza-sozietate batekin egin beharko dira jarduera horretan, Europar Batasuneko edozein estatu kidetan.

c) Estatuak antolatu eta aitortutako gaitasun profesionaleko azterketa bat gainditzea.

Gaitasun profesionaleko azterketa —zeinaren xedea izango baita hautagaia kontu-auditoretzan aritzeko gaituta dagoen zorrozki egiaztatzea— honako gai hauei buruzkoa izango da: finantza-informazioko arau-esparrua; finantza-azterketa; kostuen kontabilitate analitikoa eta kudeaketako kontabilitatea; arriskuen kudeaketa eta barne kontrola; kontu-auditoretza eta berorretara heltzeko arauak; kontu-auditoretzaren kontrolari eta kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei aplikatzekoa zaien arautegia; nazioarteko auditoretza-arauak; eta etika- eta independentzia-arauak. Era berean, aipatutako azterketan, honako gai hauek ere sartu beharko dira, kontu-auditoretzan jarduteko eskatuko diren neurrian: sozietateen eta beste erakunde batzuen zuzenbidea eta gobernantza; zuzenbide konkurtsala, fiskala, zibila eta merkataritzakoa; lanaren eta gizarte-segurantzaren zuzenbidea; informazioaren teknologia eta sistema informatikoak; ekonomia orokorra, enpresakoa eta ekonomia finantzarioa; matematikak eta estatistika, eta enpresen kudeaketa finantzarioko funtsezko printzipioak.

Izaera ofizialeko eta nazioko lurralde osoan balio duen unibertsitateko titulazio bat dutenak —Unibertsitatei buruzko abenduaren 21eko 6/2001 Lege Organikoak araututakoa— salbuetsita egongo dira gaitasun profesionaleko azterketan esandako tituluak lortzeko eskatzen ziren ikasketetan gaindituta dituzten irakasgai haietatik.

3. Gaitasun-azterketa deialdi bakarreko sistemaren bitartez egingo da, kontu-auditoreen korporazioek elkarren artean proposatuta eta, subsidiarioki, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak deituta, azken erakunde honek alde aurretik dagokion deialdia onartu ondoren, zeina Ekonomia eta Lehiakortasuneko ministroaren aginduz argitaratuko baita.

Erregelamendu bidez ezarriko dira programen edukia onartzeko arauak, aldizkakotasuna, epaimahaiaren osaketa —non, gutxienez, kontu-auditoreen korporazio-ordezkarri bakoitzetik kide bana egongo diren—, eta prestakuntza praktikokoari dagokion aldia.

4. Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena eman ahalko dute beren prestakuntza eta bete dituzten eginkizunak sektore publikoko kontu-auditoretzarekin erlazioa duten edo finantza-erakundeen edo aseguratzaileen finantza eta ondare egoera eta jarduera aztertzen edo balioesten duten enplegatu publikoak, baldin eta oposizio bidez —edota funtzio horiek betetzeko beharrezkoak diren prestakuntza teorikoa eta gaitasuna bazituztela egiaztatzeko ezarritako beste proba batzuen bitartez— hautatu badira enplegatu publiko gisa eta betiere Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emateko artikuluko honetan ezarritako betekizunak betetzen badituzte.

Irakaskuntza teorikoko programak jarraitzeari dagokion betebeharra eta gaitasun profesionaleko azterketa gainditzeari dagokiona, 2. zenbakiko b) eta c) letretan ezarrita

daudenak, hurrenez hurren, beteta daudela ulertuko da oposizioa edota aurreko paragrafoan aipatutako enplegu publikoa lortzeko hautespen-probak gaindituta izanez gero.

Halaber, 2. zenbakiko b) letran ezarritako prestakuntza praktikoaren betekizuna beteta dagoela ulertuko da finantza-erakundeen edo aseguratzaileen urteko kontuen, kontu kontsolidatuen edo Sektore Publikoko kideko beste finantza-egoera batzuen auditoretzei dagozkien lanetan aritu baldin bada hiru urteko gutxieneko aldi batez, esandako aldi hori ziurtatzeko behar diren agiri guztiekin.

5. Erantzukizunpeko adierazpen bat aurkezteak edo aldez aurreko jakinarazpen batek ez du ahalbidetuko kontu-auditoretzaren jardueran aritzea. Ezingo da administrazioaren isiltasunagatik onartutzat ulertu Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean sartzeko eskaria eta, hortaz, kontu-auditoretzaren jardueran lan egiteko baimena.

10. artikulua. *Europar Batasuneko beste estatu kide batzuetan eta bestelako herrialde batzuetan baimendutako kontu-auditoreak.*

1. Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena eman ahal izango dute Europar Batasuneko beste estatu kide batzuetan kontu-auditoretzaren jarduera betetzeko baimenduta dauden kontu-auditoreek, erregelamendu bidez erabakitzen diren baldintzetan.

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren baimena lortzeko, auditoretzari aplikagarri zaion Espainiako arautegiari buruzko gaitasun proba bat gainditu beharko dute, baldin eta ezagutza hori egiaztatu ez badute kontu-auditorea baimenduta dagoen estatu kidean.

2. Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena eman ahal izango dute beste herrialde batzuetan kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko baimena duten kontu-auditoreek, elkarrekikotasun baldintzetan, 9.2 artikulua a) eta c) letratan eskatutako baliokide diren betebeharrak, eta 8.7 artikuluan aipatutako etengabeko prestakuntzaren betebeharra betetzen badituzte.

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren baimena lortzeko, egiaztatu beharko dute, gutxienez, 9.1 artikulua a) eta c) letratan ezarritako betekizunak betetzen dituztela, aurreko zenbakian aipatutako gaitasun probaren baliokide bat gainditu beharko dute, erregelamendu bidez erabakitzen diren baldintzetan, eta bizilekua edo establezimendu iraunkorra izan beharko dute Espainian, edo Espainian bizilekua duen ordezkari bat izendatu beharko dute.

3. Europar Batasunaren arautegian xedatutakoaren kaltetan izan gabe, kasu guztietan Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena eman beharko dute beste herrialde batzuetan kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko baimenduta dauden kontu-auditoreek Europar Batasunetik kanpo eraturako erakunde baten urteko kontuei edo urteko kontu kontsolidatuei buruzko auditoretza-txostenak egiten badituzte, esandako erakundearen baloreak Espainian bigarren mailako merkatu ofizialean negoziatorako onartuta badaude, nolaz eta auditatutako erakundeak ez dituen soilik betebeharrak, bonuak edo honako baldintza hauetakoren bat betetzen duten beste zor-titulu negoziagarri batzuk jaulkitzen:

a) Espainian bigarren mailako merkatu ofizial batean negoziatorako onartuta egotea 2010eko abenduaren 31z aurretik, eta berorien balio nominala, gutxienez, 50.000 eurokoa izatea unitateko, jaulkipen datan.

b) Espainian bigarren mailako merkatu ofizial batean negoziatorako onartuta egotea 2010eko abenduaren 31z geroztik, eta berorien balio nominala, gutxienez, 100.000 eurokoa izatea unitateko, jaulkipen-datan.

Salbuespen hori ez da aplikatuko erakundeak sozietateen akzioekin parekarri diren baloreak edo, haiek aldatzean edo ematen dituzten eskubideak betetzean, akzioak edo akzioekin parekarri diren baloreak eskuratzeko eskubidea ematen dutenak jaulkitzen dituenean.

Zenbaki honetan aipatzen diren kontu-auditoreek honako baldintza hauek bete beharko dituzte:

1.a 9.1 artikulua a) eta c) letretan eta 9.2 artikulua a) eta b) letretan eskatzen diren baliokide diren betebeharrak betetzea.

2.a Bizilekua Espainian duen ordezkari bat izendatzea.

3.a Zenbaki honetan aipatzen diren auditoretza-txostenak Europar Batasunak bere egindako nazioarteko auditoretza-arauen eta I. tituluko III. kapituluko 1. eta 2. ataletan xedatutakoaren arabera egitea edo, kasua hala denean, Europar Batasunak baliokide gisa deklaraturako arau eta betekizunen arabera.

4.a Beren web orrian 37. artikuluan aipatzen den urteko gardentasun-txostena edota informazio-betekizun baliokideak betetzen dituen txosten bat argitaratuta edukitzea.

Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emanda egoteak ez die kontu-auditore hauei ahalmenik ematen Espainian egoitza duten erakundeei buruzko kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko.

Europar Batasuneko arautegiak xedatzen duenaren kaltetan izan gabe, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean erregistratu gabeko hirugarren herrialdeetako kontu-auditore horiek jaulkitako auditoretza-txostenek ez dute eraginkortasun juridikorik izango Espainian.

11. artikulua. *Auditoretza-sozietateak.*

1. Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena eman ahal izango dute, auditoretza-sozietate gisa, honako betekizun hauek betetzen dituzten merkataritza-sozietateek:

a) Auditoretza-sozietate baten izenean auditoretza-txostenetako lanak egiten dituzten eta haiek sinatzen dituzten pertsona fisikoak baimenduta egotea Espainian kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko.

b) Boto eskubidea dutenen gehiengoa Europar Batasuneko edozein estatutan kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko baimenduta dauden kontu-auditoreei edo auditoretza-sozietateei dagokiena izatea.

c) Administrazio-organoko kideen gehiengoa Europar Batasuneko edozein estatutan kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko baimenduta dauden kontu-auditore bazkideak edo auditoretza-sozietateak izatea.

Administrazio-organok bi kide baizik ez dituen kasuan, haietako batek, gutxienez, zenbaki honetan ezarritako baldintzak bete beharko ditu.

2. Auditoretza-sozietateei aplikagarri izango zaie 9.5 artikuluan xedatutakoa. Era berean, sozietate profesionalei buruzko martxoaren 15eko 2/2007 Legea aplikagarri izango zaie kontu-auditoretzako sozietateei, lege honen kontra ez dagoen guztian.

3. Kontu-auditoretza sozietate batek egindako auditoretza-lanak zuzentzeko eta sinatzeko lanez, kontu-auditore bat edo gehiago arduratuko da, betiere Espainian auditoretza-lanetan jarduteko eskumena badu —edo badute— eta, auditoretza-sozietateak izendatu baldin badu —edo baditu— auditoretza egiteko auditore arduradun nagusi gisa jarduteko eta aipatutako sozietatearen izenean txostena sinatzeko.

4. Europar Batasuneko beste estatu kide batean baimenduta dauden auditoretza-sozietateek Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena eman ahal izango dute, Espainian auditoretza-jardueran aritu nahi badute, betiere auditoretza egiten duen auditore arduradun nagusia —bat edo gehiago— Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatuta baldin badago —edo badaude— jardule egoeran. Beste estatu kide bateko baimena eskatu ahal izango zaie, eta dagokion agintari eskudunak eskaria egin aurreko hiru hilabeteen barruan emandako ziurtagiri baten bidez egiaztatu beharko dute.

Sozietate horien inskripzioaren berri jatorrizko estatu kideetako agintari eskudunei jakinaraziko zaie. Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emandako sozietateei baimena erretiratuz gero, beste estatu kide batean ere inskribatuta badaude, harrerako estatu kideari jakinaraziko zaio, hartarako zer arrazoi izan den adierazita.

5. 10.3 artikuluan aipatutako urteko kontuen auditoretza-txostenak egiten dituzten eta beste herrialde batzuetan kontu-auditoretzan aritzeko baimenduta dauden sozietateak eta gainerako auditoretza-erakundeak Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emanda egon beharko dute. Kasu horietan, erakundearen izenean txostenak sinatzen dituztenei aipatutako artikuluan ezarritako betekizunak betetzea eskatuko zaie.

Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatuta egoteko, sozietate eta auditoretzako gainerako erakunde horiek honako baldintzak bete beharko dituzte:

a) Berorien izenean auditoretza-txostena sinatzen duen kontu-auditoreak eta sozietatearen administrazio-organoko kideen gehiengoak 9.1 artikulua a) eta c) letretan eta 9.2 artikulua a) eta b) letretan eskatzen diren baliokide diren betebeharrak betetzea.

b) Zenbaki honetan aipatzen diren auditoretza-txostenak Europar Batasunak bere egindako nazioarteko auditoretza-arauen eta I. tituluko III. kapituluko 1. eta 2. ataletan xedatutakoaren arabera egitea edo, kasua hala denean, Europar Batasunak baliokide gisa deklaraturako arau eta betekizunen arabera.

c) Bizilekua Espainian duen ordezkari bat izendatzea.

d) Beren web orrian 37. artikuluan aipatzen den urteko gardentasun-txostena edota informazio-betekizun baliokideak betetzen dituen txosten bat argitaratuta edukitzea.

Zenbaki honetan aipatutako inskribatu gabeko sozietateek eta gainerako auditoretza-erakundeek jaulkitako auditoretza-txostenek ez dute eraginkortasun juridikorik izango Espainian, hargatik Europar Batasuneko arautegiak xedatutakoa eragotzi gabe.

Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emanda egoteak ez die ahalmenik ematen sozietate eta auditoretzako gainerako erakunde hauei, Espainian egoitza duten erakundeei buruzko kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko.

Zenbaki honetan aipatzen diren sozietateei eta auditoretzako gainerako erakundeei baja emango zaie Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean, zenbaki honetan ezarritako betebeharren bat betetzen ez badute, borondatez uko egiten badiote edo zehapenagatik.

12. artikulua. *Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean baja ematea.*

1. Kontu-auditoreei aldi baterako edo behin betiko baja emango zaie, kasuen arabera, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean, honako kasuetan:

a) 9. eta 10. artikuluetan ezarritako betekizunen bat ez betetzeagatik. Aipatutako ez betetze horren berri kontu-auditoreek eman beharko diote Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari.

b) Borondatez uko egiteagatik.

c) Zehapenagatik.

2. Aurreko zenbakian adierazitako kasuetan ez ezik, auditoretza-sozietateei aldi baterako edo behin betiko baja emango zaie, kasuaren arabera, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean, 11.1 artikuluan ezarritako betekizunen bat betetzen ez dutenean, edota 27. artikuluan aurreikusitako finantza bermea mantentzen ez badute.

Auditoretza-sozietateek Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari jakinarazi beharko diote 11. artikuluan Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emateko eskatzen diren betebeharrak ez dituztela betetzen.

Ez betetze horrek esandako Erregistroan baja ematea ekarriko du, hiru hilabetetik gorako denboraz mantentzen den kasuan. Salbuespenez, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak, auditoretza-sozietateak hala eskatuta, luzatu ahal izango du aurreko epe hori hiru hilabeteko beste aldi batez, hori justifikatzen duten behar adinako inguruabarrak egiaztatzen badira.

Hala eta guztiz ere, luzapeneko hiru hilabeteak amaitu aurretik, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak errekerimenduak egin ahalko ditu artikulu honetan eskatutako betekizunak bete edo zuzendu ditzaten epe jakin baten barruan, eta, erantzunik ematen ez bazaie, baja eman ahalko zaie Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean.

III. KAPITULUA

Kontu-auditoretzaren jarduna

1. atala. *Eszeptizismo eta irizpen profesionalak*

13. artikulua. *Eszeptizismo eta irizpen profesionalak.*

1. Kontu-auditoretzako zeinahi lan egitean, kontu-auditoreak eszeptizismoz eta bere irizpen profesionala aplikatuz jardun beharko du, atal honetan eta kontu-auditoretzaren jardura erregulatzen duen gainerako arautegian aurreikusitako baldintzen arabera.

2. Honako jarrera hau hartuko da eszeptizismo profesionaltzat: etengabeko jakin-nahiz eta alerta berezian jardutea auditatutako urteko kontuetan balizko okerren bat adieraz lezakeen edozein inguruabarren aurrean, dela errakuntzagatik edo iruzurragatik, eta era kritikoan aztertzea auditoretzako ondorioak.

Jarrera horrek esan nahi du auditoretzaren xede diren urteko kontuetan oker materialak egoteko aukera aitortzen dela, iruzurrak edo errakuntzak barne direla, edozein dela ere kontu-auditoreak aurrez izan duen esperientzia auditatutako erakundearen administrazio-arduradunen eta zuzendarien zintzotasunari eta prestutasunari dagokienez.

Partikularki, kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak eszeptizismo profesionaleko jarrera mantenduko dute:

a) Erakundearen zuzendaritzak arrazoizko balioari, aktiboen eta horniduren narriadurari, eta enpresa gisa funtzionatzen jarraitzeko erakundearen ahalmena erabakitzen duten etorkizuneko diruzaintza-fluxuei buruz egindako estimazioak berrikusten dituztenean.

b) Lortutako auditoretza-frogaren ebaluazio kritikoa egiten ari direnean, horrek zalantzan jartzea eskatzen baitu auditoretza-froga kontraesankorra ez ezik, lortutako frogaren nahikotasuna eta egokitasuna, eta auditatutako erakundetik datozen dokumentuen, erantzunen eta beste informazioaren fidagarritasuna eta zintzotasuna.

3. Hona zer ulertzen den irizpen profesionaltzat: kontu-auditorearen prestakuntza praktikoa, ezagutzak eta esperientzia, gaitasunez, egokiro eta biltzen diren inguruabarren arabera aplikatzea, kontu-auditoretzako lan bat gauzatzean hartu beharreko erabakietan aplikatzekoak diren auditoretza-arauekin, etikakoekin eta finantza-informazioko arau-esparruko arauekin bat etorritz.

Irizpen profesionalaren aplikazioa modu egokian dokumentatu behar da. Ez da onartuko irizpen profesionalean babestea, besterik gabe, zenbait erabaki justifikatzeko, baldin eta lanean biltzen diren egitate edo inguruabarrek edo lortutako auditoretza-frogak ez badituzte erabaki horiek sostengatzen, edo aurreko paragrafoan aipatutako arautegian ezarritakoarekin bat ez badatoz.

2. atala. *Independentzia*

14. artikulua. *Independentziaren printzipio orokorra.*

1. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek independenteak izan behar dute, beren eginkizuna egikaritzean, auditatutako erakundeetatik, eta ez dute lan hori egingo haien independentzia arriskuan baldin badago, urteko kontuen, finantza-egoeren edo beste kontabilitate-agiri batzuen berrikuspenera eta egiaztapenera egiteko orduan.

2. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek, eta auditoretzaren emaitzan zuzenean edo zeharka eragina izateko moduan dagoen pertsona orok, ez dute parte hartu

behar inola ere auditatutako erakundearen kudeaketan edo erabakietan. Ez zaió iritziko auditatutako erakundearen kudeaketan edo erabakietan parte hartzea, auditoretza-lana gauzatzen ari dela, kontu-auditoretzaren jarduera erregulatzen duen arautegia betetzeko beharrezkoak diren jakinarazpenak egiteari, ezta lege-mailako beste xedapen batzuek eskatutako jardueretatik eratorritako komunikazioak egiteari ere.

3. Nolanahi ere, kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek uko egin behar diote kontu-auditoretza egiteari 16. artikulutik 20.era artekoetan aurreikusten diren bateraezintasun-kausaren batean aurkitzen diren kasuan, edota 23, 25, 39 eta 41. artikuluetan jasotako egoeretan baldin badaude.

4. Partikularki, ezingo dute parte hartu, ez inolako eraginik izan erakunde baten kontu-auditoretzaren lanaren emaitzan, auditatutako erakundearekin laneko harremana, komertziala edo beste mota batekoa duten pertsonen, interes-gatazka sor dezaketelako edota, kanpotik, oro har, interes-gatazkaren sortzaile gisa ikusiak izan daitezkeelako.

5. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua da independentzia-betebeharra egoki betetzen dela zaintzen erakundea; haren eginkizuna da, orobat, lan zehatz bakoitzean kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak independentzia faltaz jokatu ote duen balioestea.

15. artikulua. *Mehatxuak identifikatzea eta babeserako neurriak hartzea.*

1. Atal honetan zehaztutakoa betetzeko, kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek behar diren prozedurak ezarri beharko dituzte aipatutako independentziaren mehatxuak hauteman eta identifikatzeko eta mehatxu horiek ebaluatzeko; hala, esanguratsuak badira, behar diren eta egoki diren babes-neurriak aplikatuko dituzte, mehatxuok ezabatzeko edo independentzia arriskuan jarriko ez duen maila onargarri bateraino murrizteko.

2. Independentziarako mehatxuak interes-gatazken ondorioz edo harreman komertzial, finantzario, laneko, familiako edo bestelako harremanen ondorioz —harreman horiek zuzenekoak, zeharkakoak, errealak edo potentzialak izan— sortutako hainbat faktorek eragin ditzakete: auto-berrikuspena, norberaren interesa, abokatutza, etxekotasuna edo konfiantza, edo larderia.

Aplikaturako babes-neurriekin alderatuta, faktore horien garrantzia haren independentzia arriskuan jartzeko adinakoa bada, kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak uko egin beharko dio auditoretza egiteari.

3. Mehatxuak hautemateko eta identifikatzeko prozedurak eta babes-neurriak kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen jardueraren dimentsiora egokitu beharko dira; aldizkako berrikuspenak egingo zaizkie eta banaka aplikatuko dira, kasua hala denean, auditoretza-lan bakoitzean, eta berorien dokumentazioa jaso beharko da kontu-auditoretza bakoitzaren laneko paperetan.

4. Aurreko zenbakietan aipatutako egoerak eta mehatxuak sor litezke, era berean, 18., 19. eta 20. artikuluetan aipatutako pertsona edo erakundeetan gertatzen direnean.

16. artikulua. *Bateraezintasun-kausak.*

1. Beste lege batzuetan aurreikusitako bateraezintasun-kasuetan ez ezik, kontu-auditorearengan, auditoretza-sozietatean edo auditoretza-laneko auditore arduradun nagusiengan honako inguruabar hauetakoren bat gertatzen denean joko da kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak enpresa edo erakunde baten aurrean ez diharduela behar besteko independentziaz:

a) Egoera pertsonaletatik eratorritako inguruabarrak:

1.a Administrazio-organoko edo zuzendaritzako kide izatea, auditatutako erakundearen ahalorde orokorra bere esku daukan ahalordedun izatea edo esandako erakundeko lanpostu bateko enplegatutako izatea. Inguruabar horren barruan egongo dira, orobat, ekonomia-finantza arloko arduraduna eta auditatutako erakundean barneko gainbegiratze eta kontroleko funtzioak betetzen dituena, edozein dela ere esandako erakundearekin duen lotura.

2.a Erakunde auditatuan zuzeneko interes esanguratsua edukitzea, kontratu bat, ondasun baten jabetza edo eskubide baten titulartasuna dela eta. Nolanahi ere, interes hori badagoela ulertuko da erakunde auditatuaren edo harekin lotura duen erakunde baten finantza-tresnen jabetza dagoenean, azken kasu horretan, edozein alderentzat esanguratsuak direnean.

Zenbaki honetan xedatutakoaren ondorioetarako, salbuetsita geratzen dira inbertsio kolektibo dibertsifikatutako erakundeen bidez zeharka eduki daitezkeen interesak.

3.a Auditatutako erakundeak jaulkitako, bermatutako edo zeinahi eratan sostengatutako finantza-tresnekin lotura duen edozein motatako eragiketak egitea.

Zenbaki honetan xedatutakoaren ondorioetarako, salbuetsita geratzen dira inbertsio kolektibo dibertsifikatutako erakundeen bidez zeharka eduki daitezkeen finantza-tresnak.

4.a Auditatutako erakundeari opariak edo mesedeak eskatzea edo onartzea, nolaz eta haien balioa hutsala edo garrantzirik gabea ez den.

b) Emandako zerbitzuetatik eratorritako inguruabarrak:

1.a Auditatutako erakundeari kontabilitate-zerbitzuak ematea edo kontabilitate erregistroak edo finantza-egoerak prestatzen laguntzea.

2.a Auditatutako erakundeari balorazio-zerbitzuak ematea, honako betekizun hauek betetzen direnean salbu:

i. Zuzeneko eraginik ez izatea edo garrantzi erlatibo eskaseko eragina izatea, bereizita edo metatuta, auditatutako finantza-egoeretan;

ii. Auditatutako finantza-egoeretan izan dezakeen eragina sakonki dokumentatuta egotea auditoretza-lanari dagokion laneko paperetan.

3.a Auditatutako erakundeari barne auditoretzako zerbitzuak ematea, auditatutako erakundearen kudeaketa-organoa barne-kontrolako sistema globalaren, barne auditoretzako prozeduren irismena, arriskua eta maiztasuna erabakitzearen, eta barne auditoretzak emandako emaitzak eta gomendioak aintzatestearen eta egikaritzearen arduradun denean salbu.

4.a Auditatutako erakundeari,aldi berean, abokatutza zerbitzuak ematea, zerbitzu horiek beste pertsona juridiko batzuek —beste administrazio-kontseilu bat dutenak— ematen dituztenean salbu, eta auditatutako aldiari edo ekitaldiari dagozkion finantza-egoeretan eragin esanguratsua —garrantzi erlatiboaren arabera neurtua— izan dezaketen auziak ebazteko abokatutza-zerbitzuak ez direnean.

5.a Auditatutako erakundeari barne-kontrolako prozeduren edo finantza-informazioaren elaborazioarekin edo kontrolarekin zerikusia duten arriskuen kudeaketaren diseinu eta praktikan jartzeko zerbitzuak ematea, edo finantza-informazioaren sistema informatikoak diseinatze edo aplikatzeko zerbitzuak, auditatutako erakundearen finantza-egoerak osatzen dituzten datuak sortzeko erabiltzen direnak, nolaz eta erakundeak ez duen bere gain hartzen barne-kontrolako sistema globalaren erantzukizuna, edo zerbitzua esandako erakundeak ezarritako espezifikazioen arabera ez den ematen, erakunde horrek egin beharko duelarik sistemaren diseinuaren, exekuzioaren, ebaluazioaren eta funtzionamenduren erantzule.

2. Artikulu honetan xedatutakoaren ondorioetarako, finantza-egoeren aipamenak 1.2 artikuluan aipatutako gainerako dokumentuetan eginda daudela ulertuko da, haiek auditoretzaren xede direnean.

17. artikulua. *Auditatutako erakundeari lotuta dauden edo harekin kontrol-erlazioa duten erakundeetarako hedapen subjektiboak.*

1. Kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak, bere funtzioak betetzean, ez daukala behar bezainbateko independentzia iritziko zaio erakunde auditatuarekin lotura duten erakundeetan 16.1.a) artikuluan aurreikusitako bateraezintasun pertsonaleko inguruabarrak biltzen direnean.

2. 16.1.b) artikuluan aurreikusitako zerbitzuak emateak kasu batean soilik eragingo du auditorearen edo auditoretza-sozietatearen bateraezintasuna: erakunde auditatuaren kontrol-harremanaren mende dagoen beste erakunde batzuei ematen zaizkienean.

18. artikulua. *Auditore arduradun nagusien ahaideen egoeretatik eratorritako bateraezintasunak.*

1. Kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak, bere funtzioak betetzean, behar bezainbateko independentzia ez daukala iritziko zaio auditatutako erakunde batekiko, auditorearen edo 3.6 artikulua a) eta b) letretan aipatzen diren auditoretza-lanaren auditore arduradun nagusien ahaideengan 16. artikuluan aurreikusitako inguruabarrak gertatzen direnean.

Aurreikuspen hori aplikatuko da, orobat, egoera pertsonaletatik edo emandako zerbitzuetatik eratorritako inguruabarrak hautematen direnean, hurrenez hurren, erakunde auditatuarekin lotura duten erakundeetan, edo haren kontrolpean daudenean, aurreko artikuluan aipatutakoari jarraikiz.

2. Aurreko zenbakian aurreikusitakoaren eraginetarako, bateraezintasun-inguruabarrak honako berezitasun hauek kontuan hartuta hartuko dira aintzat:

a) Erakundearen duen izaeratik edo postutik eratorritakoei dagokienez, 16.1.a).1.a artikulua araberara:

1.a Kasu guztietan, ahaidea auditatutako erakundeko, haren erakunde nagusiko, edo auditatutako erakundearen kontrol edo eraginpe esanguratsuan dagoen erakunde bateko administrazio-kontseiluko kide baldin bada.

2.a Lanpostu bateko enplegatua bada, postu horiek erakunde auditatuaren finantza-egoeretatik edo beste kontabilitate-agiri batzuetatik informazio esanguratsuen — garrantzi erlatiboaren arabera neurtuta — elaborazioari eragin beharko diote.

3.a Gainerako kasuetan, bateraezintasuna existituko da auditatutako erakundearen, haren erakunde nagusian, edo auditatutako erakundearen kontrol edo eraginpe esanguratsuan dagoen erakunde batean gertatzen direnean, azken erakunde hori esanguratsua bada, garrantzi erlatiboaren arabera, auditatutako erakundearentzat.

b) Finantza-tresnen jabe izatetik eratorritakoei dagokienez, 16.1.a).2.a artikuluan aurreikusitakoaren arabera:

1.a Auditorearekin edo auditore arduradun nagusiekin lotura estuak dituzten ahaideak auditatutako erakundearen finantza-tresnen jabe direnean. Tresnek, auditatutako erakundearekin loturak dituen erakunde batenak badira, esanguratsuak izan behar dute.

2.a Gainerako ahaideak auditatutako erakundearen, haren erakunde nagusiaren, edo auditatutako erakundearen kontrol edo eraginpe esanguratsuan dagoen erakunde baten finantza-tresna esanguratsuen jabe direnean, azken erakunde hori esanguratsua bada, garrantzi erlatiboaren arabera, auditatutako erakundearentzat.

Ahaide horien ezkontideak aurreko paragrafoan aurreikusitako loturak dituen erakunde baten finantza-tresnen jabe direnean, bateraezintasuna existituko da, baldin eta, erregelamendu bidez aurreikusitakoaren arabera, oso esanguratsuak badira.

c) Aurreko 16.1.a).3.a artikuluan aurreikusitakoaren arabera, finantza-tresnekin erlazioa duten eragiketak egiteari dagokionez:

1.a Auditorearekin edo auditore arduradun nagusiekin lotura estuak dituzten ahaideek eragiketak egiten dituztenean auditatutako erakundeak, haren erakunde nagusiak, edo auditatutako erakundearen kontrol edo eraginpe esanguratsuan dagoen erakunde batek jaulki, bermatu edo beste zeinahi eratan sostengatutako finantza-tresnekin, eta esanguratsua bada, garrantzi erlatiboaren arabera, auditatutako erakundearentzat.

2.a Gainerako ahaideek auditatutako erakundeak jaulki, bermatu edo beste zeinahi eratan sostengatutako finantza-tresnekin eragiketak egiten dituztenean, eta eragiketa horien bolumenta esanguratsua denean edo, ahaide horien ezkontideen kasuan, oso esanguratsua denean.

d) 16.1.b) artikuluan aurreikusitako zerbitzuak emateari buruzko bateraezintasun-inguruabarrei dagokienez, bateraezintasuna dagoela ulertuko da auditatutako erakundearen, haren erakunde nagusian edo auditatutako erakundearen kontrol edo eraginpe esanguratsuan dagoen erakunde batean gertatzen direnean, garrantzi erlatiboaren arabera, auditatutako erakundearentzat.

19. artikulua. *Kontu-auditorearekin edo auditoretza-sozietatearekin zuzeneko harremana duten pertsona edo erakunde batzuetan gertatzen diren egoeretatik eratorritako bateraezintasunak.*

1. Kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak, bere jardunean, auditatutako erakunde batekiko behar bezainbateko independentzia ez daukala iritziko zaio, 16. artikuluan edo beste lege batzuetan aurreikusitako inguruabarrak gertatzen direnean, honako pertsona edo erakunde hauetan:

a) Auditore arduradun nagusiez kanpoko pertsonak, auditoreak izan edo ez, eta auditorearen edo auditoretza-sozietatearen antolakundeko parte izan edo ez, kontu-auditoretzaren azken emaitzan parte hartzen badute edo eragina izateko ahalmena badute, edo auditoretza-lanaren kudeaketan edo gainbegiratzearan ardurarik badute eta berorren balorazioan eta azken emaitzan zuzeneko eragina izan badezakete.

b) Aurreko letran aipatutakoez kanpoko pertsonak, enkarguko taldearen parte direnak, enpleguak direlako edota kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen esanetara zerbitzuak ematen dituztelako.

c) Auditoretza-sozietateko bazkideak, baita aurreko letretan sarturik ez dauden eta zuzeneko edo zeharkako loturaren bat duten kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak ere. Kontu-auditoreekin edo auditoretza-sozietateekin zuzeneko edo zeharkako loturaren existentzia haztatzeko, 3.15 artikuluan erakunde auditatuarekin lotutako erakundeei buruz ezarritakoa aplikatuko da, baita bazkide erkideen existentzia ere.

d) Aurreko letretan aipatutakoez kanpoko pertsonak, enpleguak direnak edo kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen eskura edo zerbitzuan edo kontrolpean daudenak eta auditoretzaren jardueretan zuzenean esku hartzen dutenak.

Aurreikuspen hori aplikatuko da, orobat, zenbaki honetan aipatzen diren pertsona edo erakundeetan egoera pertsonaletatik edo emandako zerbitzuetatik, hurrenez hurren, eratorritako bateraezintasun-inguruabarrak gertatzen direnean, erakunde auditatuarekin lotura duten erakundeekin, edo haren kontrolpean daudenekin erlazioan, 17. artikuluan aipatutakoari jarraikiz.

2. Aurreko zenbakian aurreikusitakoaren eraginetarako, bateraezintasun-inguruabarrak honako berezitasun hauek kontuan hartuta hartuko dira aintzat:

a) Erakundearen duen izaeratik edo postutik eratorritakoei dagokienez, 16.1.a).1.a artikuluan xedatutakoaren arabera:

1.a Inguruabarrak 1. zenbakiko d) letran aipatzen diren pertsonen dagozkienean, bateraezintasuna existituko da, baldin eta honako hauetan eragina badu: auditatutako erakundearen, haren erakunde nagusian, edo auditatutako erakundearen kontrol edo eraginpe adierazgarrian dagoen erakunde batean, azkeneko hau, garrantzi erlatiboaren arabera, esanguratsua bada auditatutako erakundearentzat. Nolanahi ere, bateraezintasun-egoera existituko da administrazio-organoko kide direnean.

2.a Bestalde, 1. zenbakian aipatzen diren pertsonen lotura estuak dituzten ahaideen kasuan, honako egoeretan soilik egongo da bateraezintasuna: auditatutako erakundearen edo haren erakunde nagusiaren administratzaileak edo ekonomia-finantza arloko

arduradunak direnean, edo auditatutako erakundearen kontrol edo eraginpe adierazgarrian dagoen eta garrantzi erlatiboaren arabera harentzat esanguratsua den beste erakunde baten administratzaileak edo ekonomia-finantza arloko arduradunak direnean.

Hala ere, 1. zenbakiko c) eta d) letretan aipatzen diren pertsonekin lotura estuak dituzten ahaideen kasuan, auditoretza-sozietatearen egitura- eta dimentsio-arrazoiengatik, auditoretza-lanaren emaitzan balizko efektu edo eraginekin erlazioa egon daitekeenean soilik existituko da bateraezintasuna.

b) Finantza-tresnen jabe izatetik eratorritakoei dagokienez, 16.1.a).2.a artikuluan aurreikusitakoaren arabera.

1.a Baldin eta 1. zenbakiko c) eta d) letretan aipatzen diren pertsonen eta haiekin lotura estuak dituzten ahaideek auditatutako erakundearen, haren erakunde nagusiaren edo auditatutako erakundearen kontrol edo eraginpe adierazgarrian dagoen eta garrantzi erlatiboaren arabera harentzat esanguratsua den beste erakunde baten finantza-tresna adierazgarriak badituzte.

2.a Baldin eta 1. zenbakiko a) eta b) letretan aipatzen diren pertsonekin lotura estuak dituzten ahaideak badaude inguruabar horietan.

c) Finantza-tresnekin erlazioa duten eragiketak egiteari dagokionez, 16.1.a).3.a artikuluan aurreikusitakoaren arabera.

1.a Baldin eta 1. zenbakiko a) eta b) letretan aipatzen diren pertsonekin lotura estuak dituzten ahaideek eragiketak egiten badituzte auditatutako erakundeak, haren erakunde nagusiak edo auditatutako erakundearen kontrol edo eraginpe adierazgarrian dagoen eta garrantzi erlatiboaren arabera harentzat esanguratsua den beste erakunde batek jaulki, bermatu edo beste edozein modutara babestu dituzten finantza-tresnekin.

2.a Baldin eta 1. zenbakiko c) eta d) letretan aipatzen diren pertsonekin lotura estuak dituzten ahaideek eragiketak egiten badituzte auditatutako erakundeak jaulki, bermatu edo beste zeinahi eratan babestu dituzten finantza-tresnekin, eta eragiketen bolumena esanguratsua bada.

d) Auditatutako erakundetik opariak edo mesedeak eskatzetik edo onartzetik eratorritakoei dagokienez, 16.1.a).4.a artikuluan aurreikusitakoaren arabera, 1. zenbakiko a) eta b) letretan aipatzen diren pertsonekin lotura estuak dituzten ahaideei badagozkie.

e) Bestalde, 16.1.b) artikuluan aurreikusitako zerbitzuak ematearen inguruko bateraezintasun-inguruabarrei dagokienez:

1.a Arestiko 1. zenbakiko d) letretan aipatzen diren pertsonen dagokienez, bateraezintasuna egongo da baldin eta auditatutako erakundearen, haren erakunde nagusian edo auditatutako erakundearen kontrol edo eraginpe adierazgarrian dagoen eta garrantzi erlatiboaren arabera harentzat esanguratsua den beste erakunde batean gertatzen bada.

2.a Baldin eta 1. zenbakian aipatzen diren pertsonekin lotura estuak dituzten ahaideek auditatutako erakundeari edo haren kontrol edo eraginpe adierazgarrian dagoen eta garrantzi erlatiboaren arabera harentzat esanguratsua den beste erakunde bati kontabilitate zerbitzuak —edo kontabilitate-erregistroak edo finantza-egoerak prestatzekoak— ematen badizkiote.

Hala ere, 1. zenbakiko c) eta d) letretan aipatzen diren pertsonen ahaideak direnean, auditoretza-sozietatearen egitura- eta dimentsio-arrazoiengatik, auditoretza-lanaren emaitzan balizko efektu edo eraginekin erlazioa egon daitekeenean soilik existituko da bateraezintasuna.

20. artikulua. *Auditorearen edo auditoretza-sozietatearen sarekoak diren beste pertsona edo erakunde batzuetan gertatzen diren egoeretatik eratorritako bateraezintasunak.*

1. Kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak, bere jardunean, auditatutako erakundearekiko behar bezainbateko independentzia ez daukala iritziko zaio, 16. artikuluan

edo beste lege batzuetan aurreikusitako inguruabarrak gertatzen direnean, 3.6 artikulua a) eta b) letretan aipatuari jarraikiz, auditore arduradun nagusiekin edo auditoretza egiten ari den auditoretza-sozietatearekin sare bera osatzen duten pertsona edo erakundeetan —hortik kanpo geratzen dira aurreko artikuluan aipatzen diren pertsonak edo erakundeak—.

Zenbaki honetan xedatutakoaren ondorioetarako, bateraezintasun-egoera sor lezaketen auditorearen edo auditoretza-sozietatearen sareko pertsonak, izaera orokorrean, honako hauek izango dira: esandako sareko erakunde batean, bazkide, administratzaile, administrazio-organoaren idazkari edo ahalordedun nagusi dihardutenak.

Aurreikuspen hori aplikatuko da, orobat, egoera pertsonaletatik edo emandako zerbitzuetatik, hurrenez hurren, eratorritako bateraezintasun-inguruabarrak gertatzen direnean, erakunde auditatuarekin lotura duten erakundeekin edo haren kontrolpean daudenekin erlazioan, 17. artikuluan jasotakoari jarraikiz, auditatutako erakundeak kontrol edo eragin esanguratsua badu haietan eta, garrantzi erlatiboaren arabera, auditatutako erakundearentzat esanguratsuak baldin badira.

2. Aurreko zenbakian aurreikusitakoaren eraginetarako, bateraezintasun-inguruabarrak honako berezitasun hauek kontuan hartuta hartuko dira aintzat:

a) Erakundearen duen izaeratik edo postutik eratorritakoei dagokienez, 16.1.a).1.a artikulua arabera:

1.a Baldin eta 1. zenbakian aipatzen diren pertsona edo erakundeek zuzeneko kargua edo enplegu-lanpostua badute, eragina izan beharko dute erakunde auditatuaren finantza-egoeretik edo beste kontabilitate-agiri batzuetako informazio esanguratsua —garrantzi erlatiboaren arabera neurtuta— eratzeko prozesuan.

2.a Haiekin lotura estuak dituzten ahaideak auditatutako erakundearen administratzaileak edo ekonomia-finantza arloko arduradunak baldin badira eta, auditoretza-sozietatearen egitura eta dimentsio arrazoiengatik, auditoretza-lanaren emaitzan balizko efektu edo eraginekin erlazioa egon badaiteke.

b) Finantza-tresnen jabe izatetik eratorritakoei dagokienez, 16.1.a).2.a artikuluan aurreikusitakoaren arabera, bateraezintasuna existituko da 1. zenbakian aipatzen diren pertsona edo erakundeak auditatutako erakundearen, haren erakunde nagusiaren edo auditatutako erakundearen kontrol edo eraginpe esanguratsuan dagoen erakunde baten finantza-tresnen jabe direnean, betiere, auditoretza-sozietatearen eta haren sarekoak diren erakundearen arteko egitura eta dimentsio arrazoiengatik, auditoretza-lanaren emaitzan balizko efektu edo eraginekin erlazioa egon badaiteke.

c) Ez da aplikagarri izango 16.1.a).4.a artikuluan aurreikusitako opariak eskatzeari edo onartzeari buruzko bateraezintasun-kausa.

d) Emandako zerbitzuei dagokienez —16.1.b) artikuluan aurreikusiak—, bateraezintasuna existituko da 1. zenbakian aipatzen diren pertsonekin lotura estuak dituzten ahaideek kontabilitate-zerbitzuak —edo kontabilitate-erregistroak edo finantza-egoerak prestatzekoak— ematen badizkiote auditatutako erakundeari, betiere, auditoretza-sozietatearen egitura- eta dimentsio-arrazoiengatik, auditoretza-lanaren emaitzan balizko efektu edo eraginei lotuta egon badaiteke.

21. artikulua. *Bateraezintasunen indarraldia.*

1. Zerbitzuak ematetik eratorritako bateraezintasun-egoera bat existituko da esandako zerbitzu horiek urteko kontuei, finantza-egoerei edo auditatutako beste kontabilitate-agiri batzuei dagokien ekitaldiaren hasieratik kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak auditoretza-lana amaitzen duen datara bitarteko aldiaren barruan ematen baldin badira.

Egoera pertsonaletatik eratorritako bateraezintasunen kasuan, halakoak existitzen direla ulertuko da urteko kontuei, finantza-egoerei edo auditatutako beste kontabilitate-agiri batzuei dagokien ekitaldiaren aurreko lehenengo urtearen hasieratik kontu-auditoreak edo

auditoretza-sozietateak auditoretza-lana amaitzen duen datara bitarteko aldiaren barruan gertatzen baldin badira.

Aurrekoaren kaltetan izan gabe, 16.1.a).2.a artikulutik eratorritako bateraezintasunak badira, kontu-auditorearen izendapena onartu baino lehenago konpondu beharko da bateraezintasun-egoera.

2. Baldin eta 16.1.a).2.a artikuluan aipatutako finantza-tresnen jabetza-kasua enkargua onartu ostean gertatzen bada, kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak likidatu, desegin edo ezabatu egin beharko du aipatutako finantza-interesa, hilabeteko epearen barruan, esandako inguruabarraren berri izan zuen egunetik aurrera zenbatuta. Aipatutako interesa ebazterik ez badago aurreko epe horren barruan, auditoreari egozterik ez dagoen inguruabarrengatik, epea luzatu ahal izango da, baina, nolahi ere, interesa ezabatuta eduki beharko da auditoretza-txostena jaulki aurretik. Horrela izan ezean, uko egin beharko diote auditoretza-lana egiteari, eta 5.2 artikuluan aurreikusitako jakinarazpenak egin beharko dituzte.

Behin enkargu bat onartu ostean, inork auditatutako erakundea erosten badu edo auditatutako erakundeak beste erakunde bat erosi edo harekin bat egiten badu, kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak erakundearekiko interesak, harremanak edo egoerak identifikatu eta ebaluatu beharko ditu, bere independentzia arriskuan dagoen jakiteko. Ahalik eta epe laburrenean, eta, edonola ere, hiru hilabete baino lehenago, auditoreak beharrezkoak diren neurriak hartuko ditu bere independentzia arriskuan jar lezaketen harremanak edo interesak ezabatzeko edota mehatxuak maila onargarri bateraino murrizteko eta hartara independentzia arriskuan ez jartzeko.

3. Artikulu honetan aipatzen den zenbaketa-aldia aplikagarri izango da 17, 18, 19 eta 20. artikuluan aipatzen diren kasuetan, esandako artikuluetan aurreikusten diren berezitasunekin.

22. artikulua. *Kontratazio-araubidea.*

1. Kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateak hasieratik zehaztutako aldi baterako kontratatuko dira; aldi hori ez da hiru urte baino laburragoa izango, ezta bederatzi urte baino luzeagoa ere, auditatu beharreko lehen ekitaldia hasten den datatik zenbatzen hasita, eta hasierako aldia amaitu denean, gehienera hiru urte arteko hurrenez hurrengo aldietan kontratatu ahalko dira.

Hasierako kontratazio-aldia edo berorren luzapena behin amaitutakoan, ez kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak, ez auditatutako erakundeak kontrako borondatea adierazten ez badute kontratatu edo luzatutako azkeneko aldiari dagozkion urteko kontu auditatuak onartzeko data baino lehen, kontratua esan gabe luzatuta geratuko da hiru urteko epe batez.

2. Hasierako aldiari, edo hasierako kontratuaren luzapen aldiari, ezingo da kontratua deuseztatu, arrazoi justifikaturen bat tartean ez bada. Kontularitza-tratamenduei edo auditoretza-prozedurei buruzko iritzien arteko desadostasuna ez da izango arrazoi justifikatua. Nolanahi ere, kontu-auditoreek eta erakunde auditatuak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari jakinarazi beharko diote auditoretza-kontratua deuseztatu dela.

Auditatutako erakundearen kapital sozialaren edo boto eskubideen ehuneko bost baino gehiago daukaten akziodunek edo esandako erakundearen administrazio-organoak eskatu ahal izango diote erakundearen helbide sozialeko lehen auzialdiko epaileari batzar nagusiak izendatutako auditorea kargutik kendu eta beste bat izendatzeko, arrazoi justifikatua dagoenean.

3. Kontu-auditoretzak nahitaezkoak ez direnean, ez dira aplikatzekoak izango artikulua honen 1. zenbakian ezarritako kontrataziorako denbora-mugak.

4. Erabat baliogabeak izango dira erakundeko organo eskudunek Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatutako edozein kontu-auditore edo auditoretza-sozietate hautatzea, izendatzea eta kontratatzea murriztu edo mugatu lezaketen kontratuetako edo estatutuetako akordioak edo klausulak.

23. artikulua. *Auditoretza-lana amaitu osteko debekuak.*

1. Beste lege batzuetan aurreikusitako beste debeku kasu batzuen kaltetan izan gabe, dagokion kontu-auditoretzako lana amaitu ondorengo urtean, auditoretza-lanaren auditore arduradun nagusiek eta auditoretza beren izenean egin duten auditoretza-sozietateek ezingo dute auditatutako erakundeko —ezta berorrek kontrol-harremanak dituzten erakundeetako— administrazio- edo zuzendaritza-organoetako parte izan, ez lanposturik okupatu, ez finantza-interesik eduki, zuzenekorik edo zeharkakorik, esandako erakunde horietan, baldin eta, ezein kasutan, esanguratsua bada aldeetako edozeinentzat.

2. Aurreko zenbakian aipatutako debekua honako pertsona hauei aplikatuko zaie:

a) Auditoretza-lanaren auditore arduradun nagusi ez izanik, auditoretza-sozietateko auditore direnak, bazkideak edo ez, eta auditoretza-lanaren gainbegiratzean edo kudeaketan erantzukizuna dutenak eta zuzeneko eragina izan dezaketenak berorren balorazioan eta azken emaitzan.

b) Auditoretza-lanaren enkarguko taldeko partaide direnek kontu-auditore izaera dutenean, baina auditatutako erakundeari dagokionez bakarrik.

c) Auditoretza-sozietateko bazkideak, eta sozietate horren izenean auditoretzak egiteko izendatutako auditoreak, esku hartu ez badute edo eragiteko ahalmenik izan ez badute auditoretza-lanean, nolaz eta ez duten auditoretza-sozietatearekiko ezein lotura edo interes eteten, esandako organoetan parte hartu aurretik, auditatutako erakundean lanpostua okupatu aurretik edo finantza-interesa eduki aurrez, betiere objektibotasuna arriskuan jartzen ez bada esandako bazkideen eta auditore sinatzailearen edo auditoretza-sozietatearen arteko balizko elkarrekiko eraginaren existentzia dela medio.

3. Debekua ez betetzeak berarekin ekarriko du artikulua honetan aipatutako kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen bateraezintasuna auditatutako erakundearen edo —Merkataritza Kodeko 42. artikulua zehaztapenen arabera— taldea osatzen duten sozietateen auditoretza-lanak egiteko, esandako debekua bete ez den momentutik hasi eta hurrengo bi urteetan.

4. Artikulu honetan ezarritakoa ez da aplikatuko finantza-interesa kontu-auditoreari egozterik ez dagoen ustekabeko kausetatik datorrenean, edo kontu-auditoreak —edo auditoretza-sozietateko bazkideak edo haren izenean auditoretzak egiteko izendatutako auditoreak— merkatuko baldintza normaletan eskuratzen duenean, betiere, egoera horietan, auditoretza-sozietatearekiko ezein lotura edo zehazki motatako interesa etenda baldin badu.

24. artikulua. *Ordainsariak eta gardentasuna, kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei egindako ordainetan.*

1. Auditoretza-zerbitzuei dagozkien ordainsariak, kasu guztietan, auditorea bere funtzioak betetzen hasi aurretik finkatuko dira, eta zereginak iraungo duen aldi guztirako. Aipatutako ordainsariak ezingo dira egon auditatutako erakundeari zerbitzu gehigarriak ematearen inolako eraginpean. Ezingo dute izaera kontingentea izan, eta ezingo dira oinarritu ordainsariak finkatzeko oinarritzat balio izan zuten inguruabarren aldaketak ez diren beste ezein motatako baldintzetan. Aipatutako funtzioa betetzeagatik, ez kontu-auditoreek ez auditoretza-sozietateek ezingo dute beste ordainketarik edo abantailarik jaso.

Horri lotuta, auditoretza-enkargu batean, ordainsari kontingenteak direla ulertuko da, baldin eta ordainsaria transakzio baten edo auditoretza-lan beraren emaitzen arabera aurrez ezarritako formula bat aplikatuta kalkulatzen bada. Ez dira kontingentetzat hartuko ebazpen judizial baten indarrez edo dagokion agintaritzak ezarritako ordainsariak.

2. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari jakinarazi beharko dizkiote, urtero, auditatutako erakunde bakoitzari fakturatutako orduak eta ordainsariak, kontu-auditoretzako zerbitzuei dagozkienak eta beste zerbitzu batzuenak bereizita; Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak bere eginkizunak betetzeko behar duen beste zehazki informazio ere komunikatu beharko diote.

25. artikulua. *Jasotako ordainsariengatik abstenitzeko kausak.*

1. Auditoretza-zerbitzuak ematetik eratorrita sortutako ordainsariak —kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak, azkeneko hiru ekitaldietan jarraian, auditatutako erakundeari egindako auditoretza-zerbitzuari ez dagozkionak—, kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen urteko diru-sarrera osoen ehuneko 30 baino gehiago direnean, kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak hurrengo ekitaldiari dagokion kontu-auditoretza egiteari uko egin beharko dio.

2. Hurrengo ekitaldiari dagokion auditoretza egiteari uko egiteko betebeharra galdagarri izango da, orobat, auditoretza-zerbitzuak ematetik eratorrita sortutako ordainsariak —kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak eta sarea osatzen dutenek, azkeneko hiru ekitaldietan jarraian, auditatutako erakundeari eta harekin loturak dituzten erakundeei egindako auditoretza-zerbitzuari ez dagozkionak— kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen eta esandako sarearen urteko diru-sarrera osoen ehuneko 30 baino gehiago direnean.

3. Erregelamendu bidez zehaztuko da zer irizpide kontuan hartu beharko den jarduera hasten duten kontu-auditoreen edo auditoretza-sozietateen kasuan eta kontu-auditore eta auditoretza-sozietate txikiak direnean. Halaber, erregelamendu bidez zehaztuko dira esandako muga hori betetzeko zenbatu beharreko osoko diru-sarrerak.

3. atala. *Erantzukizuna eta finantza-bermea*

26. artikulua. *Erantzukizun zibila.*

1. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek beren betebeharrak ez betetzetik eratoritzen diren kalte eta galerengatik erantzun beharko dute Kode Zibileko arau orokorren arabera, artikulua honetan ezarritako berezitasunekin.

2. Kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei, beren jarduera profesionalaren kariaz, bai auditatutako erakundeari eta bai hirugarren bati eragin diezazkioketen kalte eta galeren proportziozko eta zuzeneko erantzukizun zibila izango zaie galdagarri.

Horri lotuta, hirugarrentzat ulertuko da zeinahi pertsona fisiko edo juridiko, publiko edo pribatu, egiaztatzen duena auditoretza-txostena kontuan hartuta jardun zuela edo jarduteari utzi ziola, eta txostena elementu funtsezkoa eta egokia izan zela bere onespena osatzeko, jarduna motibatuzko edo erabakia hartzeko.

Erantzukizun zibila modu pertsonalean eta banaka izango da galdagarri, auditatutako erakundeak berak edo hirugarrenek eragindako kalte edo galerak kanpo utzirik.

3. Kontu-auditoretza kontu-auditore batek egiten duenean auditoretza-sozietate baten izenean, solidarioki erantzungo dute, aurreko zenbakian adierazitako mugen barruan, auditoretza-txostena sinatu duen auditoreak eta auditoretza-sozietateak.

4. Kontu-auditorearen eta auditoretza-sozietatearen kontratu-erantzukizuna galdatzeko egintza lau urtera geratuko da baliogabe, auditoretza-txostenaren datatik zenbatzen hasita.

27. artikulua. *Finantza-bermea.*

1. Aurreko artikuluan araututako erantzukizun zibilaren kaltetan izan gabe, beren jarduera betetzean eragin litzaketen kalte eta galerengatik erantzuteko, kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek finantza bermea emateko betebeharra izango dute.

2. Finantza bermea hainbat modutara jarri ahalko da: eskudiruzko gordailua, zor publikoko tituluak, finantza-erakundearen abala, edo erantzukizun zibileko edo kauzioko aseguruak, Ekonomia eta Lehiakortasun Ministerioak ezarritako zenbatekoan eta eran. Zenbatekoa, edozein kasutan, negozio bolumenaren proportziozkoa izango da.

3. Erregelamendu bidez finkatuko dira, aktibitatearen jarduneko lehen urterako finantza bermearen zenbatekoaz gainera, berorren nahikotasuna eta indarraldia bermatzeko beharrezkoak diren funtsezko elementuak, bere egitekoa bete ahal dezan.

4. atala. *Kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen barne-antolamendua eta lanaren antolaketa*

28. artikulua. *Barne-antolamendua.*

1. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek administrazio- eta kontabilitate-prozedura fidagarriak, arriskua baloratzeko prozedura eraginkorrak, sistema informatikoen kontrola eta babesa ziurtatzea ahalbidetzen duten mekanismo operatiboak eta kalitate-kontrolerako barne mekanismoak eduki beharko dituzte eskura, kontu-auditorearen egitura funtzionalaren barruan eta auditoretza-sozietatearen maila guztietan hartutako erabakiak eta prozedurak beteko direla bermatu ahal izateko.

2. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek barneko kalitate-kontrol sistema bat ezarriko dute, 2. artikuluan aipatzen den barneko kalitate-kontrolerako arauetan ezarritakoarekin bat etorririk, kontu-auditoretzaren kalitatea bermatuta egon dadin.

Barneko kalitate-kontrol sistemaren azken arduraduna Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emandako kontu-auditore bat izango da, zeinak eskumena izango baitu 8.1 artikuluan galdatzen denaren arabera kontu-auditoretza egiteko.

Barneko kalitate-kontrol sistemak, beste alderdi batzuen artean, honako hauek hartu beharko ditu barnean:

a) Antolamendu- eta administrazio-neurri eraginkorrak, kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen independentziaren aurkako edozein mehatxu prebenitzeko, hautemateko, ebaluatzeko, jakinarazteko, murrizteko eta, bidezkoa denean, ezabatzeo, I. tituluko III. kapituluko 2. atalean ezarritakoaren arabera.

Neurri horien artean egon beharko dute, beste batzuen artean, politika eta prozedura egokiak, bermatze aldera auditoretza-sozietateen edo haiei lotutako sozietateen jabe edo akziodunek —19. eta 20. artikuluetan aipatuak— eta berorietako administrazio, zuzendaritza eta barne ikuskapeneko organoetako kideek ez dutela parte hartuko auditoretza-txostena sinatzen duen kontu-auditorearen independentzia eta objektibotasuna arriskuan jar lezakeen ezein kontu-auditoretzatan.

Kontu-auditoreen kasuan, aurreko paragrafoan aipatutako politikak eta prozedurak 19. eta 20. artikuluetan jasotako zehaztapenen arabera kontu-auditorearekin loturak dituzten pertsona eta erakundeei buruzkoak izango dira.

b) Kontu-auditoretzako lanak egiteko politika eta prozedura egokiak, honako gai hauei buruzkoak: etika eta independentzia, lanen onarpena eta jarraipena, giza baliabideak, langileen prestakuntza eta enkarguak egitea barne direla, baita kontu-auditoretzako lanen ikuskapena eta berrikuspena ere, berorien segimendua barne.

Politika eta prozedura horien artean egon beharko dute, besteak beste, honako hauek:

1.a Politikak eta prozedurak, kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateetako langileek eta, oro har, kontu-auditoretzaren jardueran zuzenean esku hartzen duen beste edozein pertsonak izendatuta dituzten eginkizunak betetzeko beharrezkoak diren ezagutzak eta eskarmentua eduki ditzaten.

2.a Lansari politikak, eta horien artean irabazietan parte hartzea, kontu-auditoretzaren kalitatea segurtatzeko adinako errendimenduari lotutako pizgarriak eskain ditzaten. Bereziki, kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak auditatutako erakundeari kontu-auditoretzatik kanpoko zerbitzuak ematek lortzen dituen diru-sarrerak ez dira izango kontu-auditoretzako lana egiten parte hartzen duen edo berorretan eragina izan dezakeen ezein pertsonaren errendimenduaren ez lansariaren ebaluazioaren parte.

3.a 29. artikuluan aipatzen den auditoretzako artxiboaren antolaketarekin lotutako politikak eta prozedurak.

4.a Auditoretzako eginkizunak edo aktibitateak kanpora ateratzeak kontu-auditorearen eta auditoretza-sozietateen barneko kalitate-kontrola eta 49. artikuluan aipatzen diren ikuskapen aktibitateak ez dituela urrituko edo kaltetuko bermatuko duten politikak eta prozedurak. Jarduera horiek kanpora ateratzeak ez du eraginik izango kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateek auditatutako erakundearekiko duten erantzukizunean.

5.a Barne-antolamenduko sistemen eta barne-kontrolako sistemen egokitasuna eta eraginkortasuna egiaztatze eta aztertzeko politikak eta prozedurak; baita egon daitezkeen balizko akatsak zuzentzeko hartu beharreko neurriak ere.

Prozedura horien barruan sartuko dira, beste batzuen artean, kontu-auditorearen eta auditoretza-sozietateetako langileek kontu-auditoretzaren jarduera erregulatzen duen arautegiaren araberrako arau-hausteak izan litezkeen egitateak barnetik salatu ahal izateko bitartekoak.

Edonola ere, kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateek barneko kalitate-kontrol sistemen ebaluazioa egin beharko dute urtero. Kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateak aipatutako ebaluazio horretako ondorioen erregistroak jasoko dituzte, baita, kasua hala denean, ebaluatutako sistema aldatzeko proposatutako neurriak ere.

3. Kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateak kontu-auditoretzako beren jardueren jarraitasuna eta erregularatasuna bermatzeko egokiak diren sistemaz, baliabidez eta prozeduraz hornituko dira. Xede horretarako, kontu-auditoretzaren jardueraren osotasunerako ondorio larriak izan ditzaketen gorabeherak prebenitu, hauteman, ebatzi eta erregistratzeko egokiak diren antolamendu eta administrazio izaerako neurriak ezarriko dituzte.

Erregelamendu bidez zehaztuko dira aurreko zenbakietan aipatutako betebeharrak sinplifikatuak erakunde txikien auditoretzak soilik egiten dituztenentzat.

4. Kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateek aurreko zenbakietan aipatutako sistemak, politikak, prozedurak, mekanismoak eta neurriak dokumentatu beharko dituzte, eta beren langileen jakinaren gainean jarri, baita kontu-auditoretzako lanak egitean esku hartzen duten edo esku har dezaketen 19. eta 20. artikuluetan aipatzen diren pertsona eta erakunde jakinaren gainean ere.

5. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek ikuskapen publikoko sistemari egiaztatze modua izan beharko dute egokiak direla aurreko zenbakietan ezarritakoa eraginkortasunez betetzea lortzeko ezarri dituzten politikak eta prozedurak, eta proportzionatuak izan beharko dute haien tamainarekin eta dituzten aktibitateen konplexutasunarekin, zeinak auditatzen dituzten erakunde dimentsioaren araberrakoak izango baitira.

29. artikulua. *Lanaren antolaketa.*

1. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek, kalitate, independentzia eta gaitasun irizpideetan oinarrituta, gutxienez auditore arduradun nagusi bat izendatuko dute, kontu-auditoretzako lana aurrera eraman dezan. Auditore arduradun nagusiak edo auditore arduradun nagusiek aktiboki parte hartuko dute kontu-auditoretzako lanean, eta behar hainbat denbora eskainiko diote izendatutako auditoretza-lanari; gainera, behar adinako baliabideak eta beren eginkizunak egokiro betetzeko beharrezkoak diren gaitasunez eta ahalmenez hornitutako langileak izango dituzte.

2. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek auditoretza-artxibo bana elaboratuko dute kontu-auditoretzako lan bakoitzeko; bertan jasoko dira, gutxienez, auditoretza-lana onartu edo jarraitu aurretik egindako azterketa eta ebaluazioa, I. tituluko III. kapituluaren 1. eta 2. ataletan galdatzen den auditorearen independentzia-betebeharrari dagozkion alderdiak barne direla, baita lan bakoitzari buruzko gainerako dokumentazio guztia ere, auditorearen laneko paperak barne, horiek izango baitira auditoretza-lan bakoitza egitean lortutako ondorioen probak eta euskarria, txostenean jasotzen direnak horien artean direla.

Auditoretza artxiboa 60 eguneko gehieneko epean itxiko da, auditoretza-txostenaren datatik zenbatuta.

3. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek beren kontu-auditoretza aktibitateari buruzko honako erregistroak sortu eta dokumentatu beharko dituzte:

a) Kontu-auditoretzaren jarduera erregulatzen duen arautegiaren araberrako arau-hauste astun edo oso astunen erregistroa, baita haiek izan ditzaketen ondorioena eta arau-hausteak zuzentzea eta barneko kalitate-kontrol sistema aldatzea xede duten neurriena

ere. Txosten bat egingo da urtero, hartutako neurrien laburpen orokor bat jasotzen duena, eta barnean zabalduko da egoki ikusten den mailan.

b) Kontsulten erregistroa, non bilduko diren formulatutako eskaerak eta adituengandik jasotako aholkularitza.

c) Auditatutako erakundearen erregistroa, honako datuak jasotzen dituena auditatutako erakunde bakoitzari buruz:

1.a Izen soziala, identifikazio fiskaleko zenbakia, helbidea eta helbide soziala.

2.a Auditore arduradun nagusiaren edo auditore arduradun nagusien identifikazioa eta, kasua hala denean, kalitate-kontrolako ikuskatzailearena.

3.a Ekitaldi bakoitzean sortutako ordainsariak, kontu-auditoretza kontzeptuan eta auditatutako erakundeari emandako beste zerbitzu batzuegatik, banakatuta bi zerbitzu mota horietako bakoitzaren arabera eta erakunde bakoitzari dagozkionak.

d) Erreklamazioen erregistroa, non jasoko diren idatziz formulatu diren erreklamazioak eta kontu-auditoretzak egitearekin lotura dutenak.

5. atala. Zaintza- eta sekretu-betebeharrak

30. artikulua. *Gordetzeko eta zaintzeko betebeharra.*

Kontu-auditoreek eta kontu-auditoretzako sozietateek bost urteko epean gorde eta zainduko dute, auditoretza-txostenaren datatik zenbatzen hasita, eurek egindako kontu-auditoretza bakoitzari buruzko dokumentazioa, auditorearen laneko paperak barne, horiek izango baitira txostenean jasota geratzen diren ondorioen probak eta euskarria, baita 28, 29, 42 eta 43. artikuluetan aipatzen diren gainerako dokumentazioak informazioak, artxiiboak eta erregistroak ere.

31. artikulua. *Sekretua gordetzeko betebeharra.*

Auditoretza-txostena sinatu duen kontu-auditorea, auditoretza-sozietatea eta bertako bazkideak, auditoretza-sozietatearen izenean auditoretzak egiteko izendatutako kontu-auditoreak eta auditoretza egiten esku hartu duten pertsona guztiak behartuta egongo dira beren jardueran ezagutu duten informazio guztia sekretuan gordetzera, eta ezingo dute berori erabili kontu-auditoretzakoak ez diren beste xede batzuetarako, Prozedura Kriminalaren Legeko 262. artikuluan aurreikusitako salaketa betebeharraren kaltetan izan gabe.

Zenbaki honetan araututako sekretu-betebeharra alegatzeak ez du galaraziko lege honetan eta apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan xedatutakoa aplikatzea.

32. artikulua. *Dokumentaziorako sarbidea.*

Aurreko artikuluan xedatutakoaren kaltetan izan gabe, kasu guztietan, kontu-auditoretza orori buruzko dokumentaziora sarbidea izango dute, sekretu-betebeharraren pean, honako hauek:

a) Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua, bai II. tituluko I. kapitulan aipatzen den ikuskapen funtzioak betetzean, eta bai II. tituluko IV. kapitulan aurreikusitako nazioarteko lankidetzaren eraginetarako ere.

b) Epaile-erabakiaren bidez izendatu direnak.

c) Espainiako Bankua, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionala, Aseguru eta Pentsio Funtzen Zuzendaritza Nagusia, baita erakunde aseguratzaileen ikuskapen eta kontrol arloan eskumenak dituzten organismo autonomikoak ere, baina esandako erakundeak gainbegiratzeko eta kontrolatzeko eskumenak betetzeko soilik, kasu bereziki larrietan, 38. artikuluan ezarritakoaren arabera, betiere, aipatutako erakunde horietatik ezin izan baldin badute eskuratu beren xederako ezinbestekoa duten dokumentazio zehatz hori.

Horrez gainera, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalak, egotzita dituen eskumenak bete ahal izateko, beharrezkoak zaizkion zeinahi informazio eta dokumentu eskatu ahalko dizkie baloreen bigarren mailako merkatu ofizialetan negoziatorako onartutako baloreak jaulkitzen dituzten erakundeei dagozkien kontuen auditoreei.

d) Sektore publikoaren kudeaketa ekonomiko-finantzarioaren barne- eta kanpo-kontrolerako legezko eskumenak dituzten organoak, zeinek bere eskumen-eremuko erakunde publikoei egindako auditoretzei dagokienez. Organo eta organismo horiek auditatutako erakundearen kontu-auditoretzarekin zerikusia duen gai zehatz bati buruzko informazioa galdatu ahalko diote kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari, kasua hala denean, laneko paperen edukari buruzko azalpenak barne direla.

e) Kontu-auditoreen korporazio-ordezkariek, baina xede bakar baterako soilik: beren kideek, kontu-auditoretzaren jarduera betetzen dutenean, barneko praktikak eta jarduteko prozedurak begiratzen eta errespetatzen dituztela egiaztatzeko.

f) Kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateak, 7. artikuluan aurreikusitako kasuan ez ezik, baita erakundearen kontu-auditorea edo auditoretza-sozietatea ordeztu den kasuan ere. Ordezte kasu horretan, aurreko kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak bere ondorengoari ahalbidetu beharko dio auditatutako erakundearekin erlazioa duen informazio guztira eta auditoretza berrienerako dokumentaziora sartu ahal izatea.

g) Europar Batasuneko estatu kideetako eta hirugarren herrialdeetako agintaritza eskudunak, II. tituluko IV. kapituluan aipatzen diren zehaztapenetan.

h) Legez baimenduta daudenak.

IV. KAPITULUA

Kontu-auditoretza interes publikoko erakundeetan

1. atala. Xedapen erkideak

33. artikulua. *Aplikazio-eremua.*

Titulu hau aplikatzekoa izango zaie interes publikoko erakundeei dagozkien urteko kontuen edo finantza-egoeren edo kontabilitate-agirien auditoretza-lanak egiten dituzten kontu-auditoreei eta kontu-auditoretzako sozietateei, 1.2 artikuluan ezarritakoaren arabera; baita interes publikoko erakundeei ere, auditorea izendatzearekin eta kontratatzearekin zerikusia duen guztian.

34. artikulua. *Araubide juridikoa.*

Interes publikoko erakundeei dagozkien urteko kontuen edo finantza-egoeren edo kontabilitate-agirien auditoretza-lanak egiten dituzten kontu-auditoreei eta kontu-auditoretzako sozietateei, aplikagarri izango zaie bai apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan ezarritakoa eta bai lege honetan ezartzen dena, titulu honetan jasotzen diren berezitasunen arabera.

2. atala. Txostenak

35. artikulua. *Urteko kontuen auditoretza-txostena.*

Interes publikoko erakunde baten urteko kontuen auditoretza-txostena lege honetan eta apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 10. artikuluan ezarritakoaren arabera prestatu eta aurkeztuko da.

36. artikulua. *Auditoretza Batzorderako txosten gehigarria interes publikoko erakundeetan.*

1. Interes publikoko erakundearen kontu-auditoreek edo auditoretza-sozietateek urteko kontuen auditoretza-txostenaz gainera, txosten gehigarri bat prestatu eta aurkeztuko dute,

apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 11. artikuluan ezarritakoaren arabera. Urteko kontu kontsolidatuen auditoretzaren kasuan, taldearen auditoreak txosten gehigarri hori prestatu beharko du sozietate nagusiari entregatzeko.

2. Interes publikoko erakundeak ikuskatzeko arduraren agintaritzak nazionalak hala eskatzen dutenean, kontu-auditoreek edo auditoretza-sozietateek, luzamendutan ibili gabe, Auditoretza Batzorderako txosten gehigarria emango diete.

37. artikulua. *Urteko gardentasun-txostena.*

1. Interes publikoko erakundeek kontu-auditoretza egiten duten kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek gardentasun-txosten bat argitaratu eta aurkeztu beharko dute indibidualki, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 13. artikuluan ezarritako gutxienezko edukiarekin bat etorritik, eta honako irizpide hauen arabera:

a) Indibidualki aritzen diren legezko auditoreen eta auditorearen edo auditoretza-sozietatearen sareko kide diren auditoretza-sozietateen osoko negozio-bolumenari buruzko informazioaren barruan sartuko dira, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 13.2.b).iv artikuluan aipatuta bezala, urteko finantza-egoeren eta kontsolidatuen auditoretza-zerbitzuei dagokiena, eta interes publikoko erakundeei eta 17. artikuluan aipatutako haiekin loturak dituzten erakundeei eman dizkieten auditoretzaz kanpoko zerbitzuei buruzkoa.

b) Apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 13.2.k) artikuluan i) eta iii) puntuetan aipatzen den kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen osoko negozio-bolumenari buruzko informazioa auditatutako interes publikoko erakunde bakoitzaren arabera bereizita eta banakatuta emango da.

2. Apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 13.1 artikuluan ezarritakoaren arabera, kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek jakinarazi beharko diote Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari gardentasun-txostena argitaratu dutela web orrian, edota berori eguneratu dutela, dagokion momentuan, erregelamendu bidez erabakitzen den moduan eta epean.

3. Apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 13.2.k) artikuluan azken paragrafoan aurreikusitakoaren arabera, baldin eta kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak salbuespenez erabakitzen badu aipatutako erregelamenduko 13.2.f) artikuluan —aurreko ekitaldian auditatutako interes publikoko erakundeei buruzkoa berau— adierazitako informazioa ez argitaratzea partikular baten segurtasun pertsonalerako mehatxu adierazgarri eta larri bat prebenitzeko xedearekin, kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari zehazki jakinarazi beharko dio zertan dautzan mehatxu horiek, erregelamendu bidez zehazten den epean eta moduan.

4. 1. zenbakian aipatzen den gardentasun-txostenaren edukia Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari ebazpen bidez garatu ahal izango da. Aipatutako ebazpena Gobernuaren azaroaren 27ko 50/1997 Legearen 24.1 artikuluan araututako elaborazio prozedurara doitu beharko da.

38. artikulua. *Interes publikoko erakundeak ikuskatzen dituzten nazioko agintarientzako txostena.*

Espainiako Bankuari, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari, Aseguruaren eta Pentsio Funtzen Zuzendaritza Nagusiari, edo erakunde aseguratzailerak antolatzeke eta ikuskatzeko eskumenak dituzten organismo autonomikoei egotzitako ikuskapen- eta kontrol-araubidearen pean dauden interes publikoko erakundeek urteko kontuen edo beste finantza-egoera batzuen auditoretza egiten duten kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek, auditatutako erakundeari edo instituzioari buruz beren funtzioetan dihardutela jakin duten informazio guztia, berehala eta idatziz jakinarazi beharko diete aipatutako organo edo instituzio publikoei, dagokionaren arabera, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 12.1 artikuluan aurreikusten diren kasuetan.

3. atala. Independentzia

39. artikulua. *Bateraezintasunak eta debekatutako zerbitzuak.*

Interes publikoko erakundeen kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei aplikatzekoa izango zaie:

1. Apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan ezarritako araubidea eta, bereziki, 5.1, 5.4 eta 5.5. artikulua. Hala ere, eman ahalko dira esandako Erregelamenduko 5.3 artikuluan aipatzen diren zerbitzuak, betiere, berorretan aurreikusitako baldintzak betetzen badira.

Horrez gainera, Erregelamenduko 5.1 artikuluan aipatzen den auditoretzaz kanpoko zerbitzuak emateko debekua auditore arduradun nagusien ahaideetara hedatuko da, lege honetako 18.2 d) artikuluan adierazitako berezitasunekin, baita 19. artikuluan aipatzen diren pertsonetara ere, esandako artikuluan aurreikusten diren berezitasunekin.

2. Lege honetako I. tituluaren III. kapituluko 1. eta 2. ataletan ezarritako araubidea, honako berezitasun hauekin:

a) 16.1 artikuluan aurreikusitako inguruabarretatik, a) letrako kasuak soilik izango dira aplikatzekoak; era berean, aplikatzekoa izango da 21. artikuluan esandako inguruabar eta kasuei buruz xedatutakoa ere.

b) Aplikatzekoak izango dira 17. artikulutik 20.era artean aurreikusitako arauak, aurreko a) letran aipatzen diren inguruabar eta kasuei dagokienez.

c) 23. artikuluan ezarritako auditoretza-lana amaitu osteko debekuak, berriz, auditoretza-lana amaitu ondorengo hurrengo bi urteetan aplikatu beharko dira.

40. artikulua. *Kontu-auditoreen edo auditoretza-sozietateen kontratazioa, txandakatzea eta izendapena.*

1. Auditoretza-kontratuaren iraupenari dagokionez, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 17. artikuluan ezarritakoa aplikatuko da, bereziki, 3, 5, 6 eta 8. zenbakietan xedatzen dena. Horrez gainera, interes publikoko erakundeetan, kontu-auditoreen kontrataziorako hasierako aldiaren gutxieneko iraupena hiru urtekoa izango da, eta kontratazioko aldi osoarena, berriz, luzapenak barne direla, hamar urtekoa, gehienez ere, esandako Erregelamenduko 17. artikuluan xedatzen den bezala. Hala eta guztiz ere, auditore baten edo auditoretza-sozietate baten hamar urteko gehieneko osoko kontratazio-aldia amaitu ondoren, beste lau urtez luzatu ahalko da, gehienera, esandako aldi hori, betiere esandako auditore edo auditoretza-sozietatearekin batera, beste auditore edo auditoretza-sozietate bat edo gehiago kontratatzen baldin badituzte, aldi gehigarri horretan elkarrekin jarduteko.

Hasierako aldi edo hasierako kontratuaren luzapenaren aldi, ezingo da kontratua deuseztatu arrazoi justifikaturen bat tartean ez bada, eta kontularitza-tratamenduei edo auditoretza-prozedurei buruzko iritzien arteko desadostasuna ez da arrazoi justifikatua izango. Nolanahi ere, kontu-auditoreek eta erakunde auditatuak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari jakinarazi beharko diote auditoretza-kontratua deuseztatu dela.

2. Kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen txandakatzeari dagokionez, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 17.7. artikuluan ezarritakoa aplikatuko da, bereziki, hirugarren eta laugarren lerroketan ezarritakoa. Horrez gainera, hasierako kontratutik bost urte igarotakoan, nahitaezkoa izango da auditoretza-lanaren auditore arduradun nagusiak txandakatzea, eta hiru urteko epea igaro beharko da, kasu guztietan, aipatutako pertsona horiek auditatutako erakundearen auditoretzan parte hartu ahal izan dezaten, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 17.7 artikulua lehen paragrafoan xedatutakoaren arabera.

3. Interes publikoko erakundeetan kontu-auditore edo auditoretza-sozietateen izendapena apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 16. artikulua 2., 3., 4., 5. eta 6. zenbakietan xedatutakora doitu beharko da.

4. Auditatutako erakundearen kapital sozialaren edo boto eskubideen ehuneko bost baino gehiago daukaten akziodunek edo esandako erakundearen administrazio-organoak eskatu ahal izango diote erakundearen helbide sozialeko lehen auzialdiko epaileari batzar nagusiak izendatutako auditorea kargutik kendu eta beste bat izendatzeko, arrazoi justifikatua dagoenean. Era berean, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak ere egin ahal izango du eskaera hori.

Nolanahi ere, kontu-auditorea kargutik kendu edo errebokatzen duten kasuan, kontu-auditoreak eta auditatutako erakundeak inguruabar horren berri eman beharko dio interes publikoko erakundea ikuskatzea dagokion agintaritze nazionalari, eta hartarako egon diren arrazoiak adierazi beharko dira.

41. artikulua. *Ordainsariak eta gardentasuna.*

1. Ordainsariak mugatzeari dagokionez, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan ezarritakoa aplikatuko da, bereziki, 4.1 eta 4.2. artikulua.

2. Azkeneko segidako hiru ekitaldietako bakoitzean, kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak auditoretza-zerbitzuak ematetik eratorrita sortutako ordainsariak —auditatutako erakundeari egindako auditoretza-zerbitzuaz kanpokoak— kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen urteko diru-sarrera osoen ehuneko 15 baino gehiago direnean, kontu-auditore edo auditoretza-sozietate horrek uko egin beharko dio hurrengo ekitaldiari dagokion kontu-auditoretza egiteari.

Aurreko paragrafoan aurreikusitako uko egiteko betebeharra galdagarri izango da, orobat, auditoretza-zerbitzuak ematetik eratorrita sortutako ordainsariak —kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak eta sarea osatzen dutenek, azkeneko segidako hiru ekitaldietako bakoitzean, auditatutako erakundeari eta harekin loturak dituzten erakundeei egindako auditoretza-zerbitzuari ez dagozkionak— kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen eta esandako sarearen urteko diru-sarrera osoen ehuneko 15 baino gehiago direnean. Erregelamendu bidez zehaztuko dira esandako muga hori betetzearen eraginetarako zenbatu beharreko osoko diru-sarrerak.

Hala eta guztiz ere, erregelamendu bidez zehazten diren baldintzetan, auditoretza-sozietatea txikia edo ertaina denean, Auditoretza Batzordeak edo haren organo baliokideak, independentziarako mehatxuen azterketa egin eta haiek arintzeko hartutako neurrietan oinarrituta, salbuespenez baimendu ahal izango du hurrengo lehenengo ekitaldiko kontu-auditoretza egitea, baina behin bakarrik. Aipatutako salbuespena egokiro justifikatu eta arazoitu beharko da.

3. Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek —lege honetako 24.2 artikuluan aipatu bezala— ordainsariei buruz Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari urtero egin beharreko jakinarazpenean, bereizita adierazi beharko dira interes publikoko erakundetzat hartzen diren auditatutako erakundeak, eta kasu horretan, kontu-auditoretzaz kanpo emandako zerbitzuengatik jasotako ordainsarrietan, zerbitzu horiek Europar Batasuneko zuzenbideak ala lege mailako xedapen nazional batek galdatzen dituen edo ez bereizi beharko da.

4. atala. *Barne-antolamendua eta lanaren antolaketa interes publikoko erakundeen auditoretzei dagokienez*

42. artikulua. *Barne-antolamendua.*

Lege honen 28.2.b) artikuluan aipatzen den kalitate-kontrolako sisteman eduki beharreko politika eta prozeduren kaltetan izan gabe, kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek, interes publikoko erakundeen kontu-auditoretzako lanetan, politikak eta prozedurak ezarri beharko dituzte auditoretza-lanaren kalitate-kontrolako berrikuspenera egiteko, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 8. artikulua araberak, txostena jaulki aurretik.

43. artikulua. *Lanaren antolaketa.*

1. Lege honetako 29.2 artikulua arabera, kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek auditoretza-lan bakoitzaren kasuan elaboratu beharreko auditoretza artxiboari buruz ezarritakoaren kaltetan izan gabe, auditoretza artxiboan dokumentatuko dira, kasua hala denean, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 6. artikulutik 8.era artekoetan era gehigarrian jasotako alderdiak, baita auditorearen eta auditoretza-sozietatearen laneko paperak ere, horiek izango baitira aipatutako Erregelamenduko 10., 11. eta 12. artikuluetan aipatzen diren txostenetan jasoko diren ondorioen probak eta euskarria.

2. Lege honetako 29.3.c) artikuluan aipatzen den auditatutako erakundearen erregistroa elaboratzeko betebeharrari dagokionez, erregistro horretan sartu beharreko datuen artean agertu beharko dira apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 14. artikuluan aipatzen diren diru-sarrerak, lege honetako 37.1 artikuluan aipatutako xehetasunekin.

44. artikulua. *Eskualdatze-espeditentea.*

Interes publikoko erakundeetan kontu-auditorea edo auditoretza-sozietatea ordeztzen den kasuan, lege honen 32. artikuluan xedatutakoaren kaltetan izan gabe, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 18. artikuluan xedatutakora aplikatuko da.

45. artikulua. *Antolamendu-egitura.*

Erregelamendu bidez zehaztu ahalko dira interes publikoko erakundearen auditoretzak egiten dituzten kontu-auditoreek edo auditoretza-sozietateek beren antolamendu egiturari eta dimentsioari buruz bete beharko dituzten betebeharrak. Betebehar horien artean egongo dira kontu-auditoreen kopuruari buruzkoak, enplegatu kopuruari buruzko betebeharrak, gai konplexuen trataeran eta azterketan espezializatutako baliabide teknikoaren existentziari buruzkoa, eta barneko kontrol sistemen kalitate kontrastatuari erreferentzia egiten diona. Edonola ere, betebeharrak proportzionatuak izango dira, eta auditoretza-lanen konplexutasunaren eta auditatutako erakundearen tamainaren arabera modulatuak dira.

II. TITULUA

Ikuskapen publikoa

I. KAPITULUA

Ikuskapen-eginkizuna

46. artikulua. *Ikuskapen publikoaren eremua.*

1. Lege honetan ezarritako ikuskapen publiko, objektibo eta independentean oinarritutako sistemaren pean gelditzen dira 1. artikuluan aipatzen den jardueran aritzen diren kontu-auditore eta auditoretza-sozietate guztiak, eta apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren aplikazio eremuan jarduten duten gainerako pertsonak, erakundeak edo organoak.

2. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua da ikuskapen publikoko sistemaren agintaritzaren arduraduna, bereziki, honako eginbide hauetan:

a) Kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei baimena ematea eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatzea.

b) Lege honetan aurreikusitako baldintzetan, etikaren arloko arauak, auditoretza-jarduerako barneko kalitate-kontrolerako arauak eta auditoretzako arau teknikoak ezartzea, baita haiek modu egokian betetzen diren gainbegiratzea ere.

c) Kontu-auditoreen etengabeko prestakuntza.

d) Ikuskapen- eta ikerketa-sistema.

e) Kontu-auditoretzako zerbitzuen merkatuaren bilakaeraren zaintza erregularra, interes publikoko erakundeen kasuan.

f) Diziplina-araubidea.

3. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari dagokio, lege izendatuta dituen eginkizunez gainera, kontu-auditoretzaren jardueraren eremuaren barruan, bai lege honetan eta bai apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan aurreikusitako nazioarteko lankidetzako mekanismoetan parte hartzea eta beroriei buruzko ardura.

4. Kontu Auditoreen Erregistro Ofiziala Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren mende egongo da.

47. artikulua. *Errekurtsoak.*

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak lege honetan esleitzen zaizkion eskumenen egikaritzan ematen dituen ebazpenen kontra, gora jotzeko errekurtsua jarri ahal izango da Ekonomia eta Lehiakortasuneko ministroaren aurrean, zeinaren ebazpenak amaiera emango baitio administrazio-bideari.

Salbuespen gisa, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak diktatzen dituen arau izaerako ebazpenak zuzenean errekurritu ahalko dira administrazioarekiko auzien jurisdikzioan.

48. artikulua. *Zer subjekturi ezartzen zaion ikuskapen-eginkizuna.*

1. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak, gomendatuta dituen ikuskapen-eskumenak egokiro betetzeko, beharrezkoa irizten dion informazio guztia bildu ahal izango du honako pertsona eta erakunde hauetatik:

a) Kontu-auditore eta auditoretza-sozietateetatik, eta 19 eta 20. artikuluan aipatzen diren erakundeetatik.

b) Esandako auditoreek edo auditoretza-sozietateek zenbait eginkizun edo aktibitate jakin kanpora atera dizkieten hirugarrenetatik.

c) Kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen jardueretan parte hartzen duten edo hartu duten pertsonetatik edo haiekin harremanak dituztenetatik.

d) Auditatutako erakundeetatik eta 17. artikuluan aipatzen diren haiei lotutako erakundeetatik.

2. Aurreko zenbakian aurreikusitako pertsona fisikoek eta juridikoek Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren esku uzteko betebeharra izango dute hark eskatutako liburu, erregistro eta dokumentu guztiak, zeinahi dela ere haien jatorrizko euskarria, eta Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak eskatzen dien euskarrian, programa informatikoak, artxibo magnetikoak, optikoak edo beste zeinahi motatakoak barne.

Horrez gainera, kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateak behartuta daude Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren aurrera agertzera, honek hala eskatuz gero.

3. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak, bere eskumenen egikaritzan, informazioak eta lege honetan xedatutakoa betetzeko gauzatu beharreko jarduerak komunikatu eta eskatu ahalko dizkie bitarteko elektronikoen bidez, kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei.

49. artikulua. *Ikuskapen-ahalmenak.*

1. Bere ikuskapen-eginkizunaren egikaritzan, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak beharrezkoak jotzen dituen egiaztatze-, ikuskapen-, ikerketa- eta diziplina-jardunbideak gauzatu ahalko ditu, aurreko artikuluan aipatutako pertsona eta erakundeei dagokienez. Berezik, honako hauek egin ahalko ditu:

a) Kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen eskuetan dauden eta kontu-auditoretzaren jarduerarekin erlazioa duten edozein datu, erregistro edo informaziotara heltzea eta berorien

kopiak jasotzea edo lortzea, kontu-auditoretzaren jarduerarekin erlazioa dutenean.

b) Ikerketak eta ikuskapenak egitea, baita beharrezkoak ikusten dituen egiaztapenak ere.

c) Aurreko artikuluan aipatutako subjektuen esku dauden eta zenbaki honetako a) letran esandakoez kanpoko edozein datu, erregistro edo informaziotara heltzea, betiere Institutu honi egotzitako eginkizunak egokiro betetzeko beharrezkoa baldin bada.

d) Kontu-auditoretzaren jarduera erregulatzen duen arautegiaren kontrakoa den praktika orori amaiera emateko eskatzea.

Erabaki hori zehapen-espeditente baten izapide-prozesuko kautelazko neurri gisa edota zehatzeko ahalaren egikaritzatik kanpoko neurri modura hartu ahalko da, betiere, beharrezkoa bada hirugarrenak eraginkortasunez babesteko edo merkatuen funtzionamendu onerako, eta mantendu egingo da hura motibatu duen kausak irauten duen bitartean.

e) Titulu honetan aurreikusitakoaren arabera kasuan kasu dagozkion zehapenak eta administrazio-neurriak inposatzea.

2. Aurreko zenbakian aipatzen diren ahalmenak zuzenean, beste agintaritza batzuekin elkarlanean, edota agintari judizial eskudunei eskabidea egitearen bitartez egikaritu ahal izango dira.

3. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak delitu zantzuak izan litezkeen egitateak edo inguruabarrak igorri ahal izango dizkie jurisdikzio-organoei.

50. artikulua. *Egiaztatze-, ikerketa- eta ikuskapen-jarduerak gauzatzeko lekua.*

1. Egiaztatze-, ikerketa- eta ikuskapen-jarduerak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren hautapenez, honako leku hauetan egin ahalko dira:

a) Kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen eta 19. eta 20. artikuluetan aipatutako erakundeen eta 48.1 artikuluan aurreikusitako gainerako pertsona edo erakundeen edozein bulego edo lokaletan.

b) Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren lokaletan.

2. Aipatutako jardunbideak aurreko 1 zenbakiko a) letran aipatutako lekuetan gauzatzen direnean, berrietako lanaldia errespetatu beharko da, baina bi aldeak ados jarriz gero, beste ordu edo egun batzuetan ere jardun ahal izango da.

51. artikulua. *Administrazio-lankidetzak.*

1. Herri Administrazioen Araubide Juridikoari eta Administrazio Prozedura Erkideari buruzko azaroaren 26ko 30/1992 Legearen 4. artikuluan aurreikusitakoaren arabera, edozein herri administrazio-tako organo eta organismoek, indarrean dagoen legediaren araberrako sekretu-betebeharraren kalterik gabe, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuarekin lankidetzan jarduteko eginbidea bete behar dute, eta erakunde horrek eskatuz gero, eskura dituzten eta ikuskapen-eginkizuna betetzeko beharrezkoak izan daitezkeen datu eta informazioak emateko betebeharra dute.

2. Era berean, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari jakinarazi beharko dizkiote kontu-auditoretzaren jarduera erregulatzen duen arautegiaren kontrako arau-haustea izan daitezkeen egitateak, haien berri izaten duten neurrian.

3. Bereziki, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak bere funtzioak egikaritzeko beharrezkoa ikusten duen informazioa eskatu ahal izango die interes publikoko erakundeak gainbegiratzen dituzten agintaritza nazionalai, 46. artikuluan aipatzen diren eskumenekin erlazioan.

Halaber, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak Zerga Administrazioko Estatu Agentziaren lankidetzak eskatu ahal izango du, bere eskumenak egikaritzeko beharrezkoak izan daitezkeen kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen datuei eta informazioari dagokienez.

52. artikulua. *Kontu-auditoretza-jardueraren kontrola: ikerketak eta ikuskatzeak.*

Kontu-auditoretza-jardueraren kontrola, zeina ofizioz egingo baita Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak eskura dituen giza baliabideen eta bitarteko materialen arabera, honako jardunbide hauen bitartez gauzatuko da:

- a) Kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen jarduerari buruzko ikerketak
- b) Kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen ikuskapenak.

53. artikulua. *Ikerketak.*

1. Kontu-auditoretzako lan jakin batzuei edo kontu-auditoretzaren jarduerako zenbait alderdiri buruz egiten diren ikerketen helburua kontu-auditoretzaren jarduera erregulatzen duen arautegiaren balizko ez-betetzeen inguruko zantzuen existentziaren susmoak eman ditzaketen egitateak edo inguruabarrak zehaztea izango da.

2. Ikerketa-jardunbideetan, kontu-auditorearen, auditoretza-sozietateen eta 19. eta 20. artikuluetan aipatzen diren pertsona eta erakundeen esku dauden auditoretzako laneko artxiboak edo beste dokumentazioaren bat aztertzeaz gainera, beste arakatzeko lan batzuk egingo dira, eta garrantzizkoa izan daitekeen beste zeinahi informazio edo dokumentazio lortzen eta ebaluatzen lan egingo da.

54. artikulua. *Ikuskatzeak.*

1. Ikuskatzeetan, berriz, kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen aldizkako berrikuspenak egingo dira, haien barneko kalitate-kontrolako sistemak ebaluatzeko xedez, aplikatutako prozedurak egiaztatuz eta hautatutako kontu-auditoretzako lanen artxiboak berrikusiz, barnean dela kontu-auditoretzaren jarduera erregulatzen duen arautegia betetzeari buruzko ebaluazioa, esandako sistema horiek egiaztatu eta berorien eraginkortasunari buruzko ondorioak ateratzeko.

Interes publikoko erakundeen auditoretzak egiten dituzten kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei dagokienez, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 26.6 eta 26.7 artikuluetan ezarritakoa aplikatuko da.

2. Arriskuen azterketa batean oinarrituta egingo dira ikuskapenak. Europar Batasuneko zuzenbideak galdatutako auditoretzak egiten dituzten kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen kasuan, ikuskapenen gutxieneko aldizkakotasuna sei urtekoa izango da, interes publikoko erakundeen auditoretzak egiten dituzten kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei buruz apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 26.2 artikuluan ezarritakoaren kaltetan izan gabe.

3. Ikuskapenak, kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen aktibitateen tamainara eta konplexutasunera egokitzeaz gainera, haien proportziokoak izan beharko dira. Horretarako, erakunde txiki eta ertainen auditoretza-lanen artxiboak egiaztatzen direnean, kontuan hartu beharko dira neurri txikiko erakundeentzako auditoretza-arauetan ezartzen diren irizpen espezifikoak.

Erregelamendu bidez zehaztuko dira funtsezko kidetasuna duten auditoretza-sozietateen ikuskapenetan jarraitu beharreko jardunbideak eta irizpideak, barne-kontrolako prozedura eta politika berberak aplikatzen dituztela adierazi dutenean. Horri lotuta, auditoretza-sozietateen artean funtsezko kidetasuna dagoela ulertuko da kapital sozialaren edo administrazio-organoaren gehiengo osatzen duten bazkideak edo kontu-auditoreak partekatzen direnean.

4. Ikuskapenen emaitza txosten batean dokumentatuko da, non agertuko diren kalitate-kontrolaren ondorio nagusiak, formulatutako hobekuntza-errekerimenduekin batera; azken horiek eragin horretarako ezarritako epean aplikatu beharko dituzte kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateek.

Interes publikoko erakundeen auditoretzak egiten dituzten kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei egindako ikuskapenetan, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 26.8 eta 26.9 artikuluetan ezarritakoa aplikatuko da.

5. Aurreko zenbakian aipatzen den txostena Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren web orrian argitaratuko da, interes publikoko erakundeen kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei buruzkoa baldin bada.

Argitalpen horretan ez da jasoko ikuskatutako kontu-auditoreek edo auditoretza-sozietateek auditatutako erakundeen identifikazio-daturik eta web orrian mantenduko da harik eta Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak ikuskapen berri baten emaitzak jasotzen dituen beste txosten bat jaulki arte.

Zenbaki honetan aipatzen den argitalpena, betiere, kasua hala denean formulatutako errekerimenduen segimendu jardueren, egin daitezkeen ikerketa-jardunbideen edota arau-hauste zantzuak dauden kasuetan has daitezkeen diziplina-jardunbideen kaltetan izan gabe egingo da.

55. artikulua. *Zerbitzu profesionalen eta adituen laguntza.*

1. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari dagozkion ikuskapen-, ikerketa- edo egiaztatze-eginkizunak hark bere zerbitzura dituen funtzionarioek gauzatuko dituzte.

Hala eta guztiz ere, zerbitzu beharizanek hala eskatzen dutenean, eta behar bezala egiaztatzen baldin bada nahikoa bitartekorik ez dagoela, honako zenbakietan adierazten diren kasuetan, posible izango da hirugarrenen kontrataziora jotzea aipatutako eginkizunen barruan tresna-balio soila izango duten zereginak gauzatzeko.

Kontratazioa zerbitzu-kontratu baten bitartez gauzatuko da, sektore publikoko kontratuen arloko legerian zehaztutako baldintzetan.

2. Interes publikoko erakundeak auditatzen ez dituzten kontu-auditoreei edo auditoretza-sozietateei egindako ikuskapenetan —balio instrumental soila duten zereginetarako betiere—, auditoreen korporazio-ordezkariekin zein hirugarrenekin kontratatu ahal izango da.

Edozein moduz ere, zeregin horiek korporazioen edo kontratatutako hirugarrenen kontura egikaritzen dituztenek baldintza hauek bete beharko dituzte beti:

a) Jardunean ez dauden kontu-auditoreak izatea eta auditoretza-sozietateetako kide ez izatea.

b) Ikuskapen pean dauden kontu-auditoreetatik independenteak izatea eta beroriekiko balizko zernahi eragin edo interes-gatazkatatik libre egotea.

Horretarako, baldintza horietan kontratatzen diren pertsonak deklaratu beharko dute ez dutela inolako interes-gatazkarik kontrolaren xede den kontu-auditorearekin edo auditoretza-sozietatearekin.

Nolanahi ere, ezingo dute lizitazio horretan parte hartu, baldin eta pertsona horiek, ikuskapena hasi aurreko hiru urteetan gutxienez, ikuskapenaren xede den kontu-auditorearen edo auditoretza-sozietatearen bazkide edo enplegatu izan badira, haiei zerbitzu profesionalak eman badizkiete edo haiekin elkartuta egon badira.

c) Heziketa profesional egokia ez ezik, behar adinako eskarmentua izatea kontu-auditoretzan eta finantza-informazioan, baita kalitate-kontrolari buruzko prestakuntza espezifikoak izatea ere.

d) Ikuskapenak egitean, ikuskapen-eskumenetarako zeinahi interes-eremurekin lotura duten gai edo sektore espezializatuei buruz ezagupen espezifikoak dituzten adituak kontratatu ahal izango ditu Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak. Aditu horiek 2. zenbaki honetako b) eta c) letretan ezarritako betekizunak bete beharko dituzte.

e) 2. zenbaki honetan ezarritakoa apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 26.5 artikuluan interes publikoko erakundeen auditoretzak egiten dituzten kontu-auditore eta auditoretza-sozietateentzat xedatutakoaren kaltetan izan gabe ulertuko da.

3. Horrez gainera, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuko langileek aurreko zenbakian aipatutakoez kanpoko ikerketak eta gainerako egiaztapenak egin behar dituztenean, Institutuak bere eskumenak betetzeko zeinahi interes-eremurekin lotura duten gai edo sektore espezializatueta ezagupenak edo eskarmentua duten adituen laguntza

ere eskatu ahal izango da. Aipatutako adituek 2. zenbakiko b) eta c) letretan aurreikusten direnen kideko betekizunak beteko dituzte.

Esandako laguntza horiek aurreko zenbakietan adierazitako baldintzetan kontratatuko dira.

4. Ikuskapenak egiteko prozeduren barruan tresna-balio soila duten zereginetan aritzen direnek edota ikuskapen, ikerketa edo beste egiaztapen batzuetako funtzio espezifikoen garapenean parte hartzen dutenek kontu-auditoreen edo auditoretza-sozietateen dokumentaziora heldu ahalko dira, beharrezkoa duten heinean eta betiere espresuki horrela erabakitzen dutenean jardunbidearen ardura duten Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuko funtzionario ikuskatzaileek; hala, 60. artikuluan ezarritako sekretu-betebeharraren pean geratu dira, eta, gainera, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuan diharduten funtzionario publikoen esanetara jardun beharko dute beti.

5. Egiaztapenak edo berariazko eginkizunak gauzatzeko beharrezkoa denean, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak zerbitzu profesionalen eta adituen laguntza eskatu ahal izango du. Aipatutako zerbitzu eta adituak aurreko zenbakietan azaldutako baldintzetan kontratatuko dira. Egiaztapen edo berariazko eginkizun horiek, nolana ere, tresna-balio soileko zeregin batzuk baino ezingo dituzte eskatu.

6. Artikulu honetan aipatzen diren ikuskapen, ikerketa, egiaztapen edo bestelako jardunbide kasu guztietan, berorien zuzendaritza- eta gainbegiratze-zereginak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuko funtzionario ikuskatzaileen ardura izango dira, eta beroriek erabakiko dute zein diren, kasu bakoitzean, beren egitekoetan laguntzeko kontratatutako hirugarrenek gauzatu beharreko tresna-balio soileko zereginak.

7. Artikulu honetan aipatzen diren zerbitzu-kontratuek berorietan aurreikusitako zerbitzua emateko beharrezkoa den iraupena izango dute hertsiki.

II. KAPITULUA

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua

56. artikulua. *Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua.*

1. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua Ekonomia eta Lehiakortasun Ministerioari atxikitako organismo autonomoa da, eta aplikatzekoak zaizkion legeen eta xedapen orokorren arabera jardungo du, bereziki, mota honetako organismo publikoentzat, Estatuko Administrazio Orokorraren Antolakuntza eta Funtzionamenduari buruzko apirilaren 14ko 6/1997 Legeak eta lege honek xedatutakoaren arabera.

2. Honako hauek dira Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren zuzendaritza organoak: Presidentea, Kontu Auditoretzako Komitea eta Kontabilitate Kontseilua.

57. artikulua. *Presidentea.*

Presidentea, zuzendari nagusiaren kategoriarekin, Gobernuak izendatuko du, Ekonomia eta Lehiakortasuneko ministroak proposatuta; Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren legezko ordezkari izango du, eta lege honek izendatzen dizkion eskumenak eta erregelamendu bidez zehazten direnak egingo ditu.

Ezingo da presidente izan aurreko azkeneko hiru urteetan:

- a) Kontu-auditoretzak egin dituen.
- b) Auditoretza-sozietate batean boto eskubideen titular izan dena.
- c) Auditoretza-sozietate baten administrazio, zuzendaritza edo gainbegiratze organo bateko kide izan dena.
- d) Auditoretza-sozietate bateko bazkide izan dena edo harekin laneko, kontratuzko edo beste mota bateko harremana izan duena.

Beste lege batzuetan aurreikusitako beste debeku batzuen kaltetan izan gabe, bere funtzioak betetzen amaitu eta hurrengo bi urteetan, presidentea ezingo da aurreko a) eta d) letretan aipatzen diren inguruabarretako bakar batean ere erori.

58. artikulua. *Kontu Auditoretzako Komitea.*

1. Kontu Auditoretzako Komitea izeneko organoaren irizpenen mende jarri beharko ditu presidentek, nahitaez, honako gai hauekin zerikusia duten gorabeherak:

- a) Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialera sartzeko eskatzen diren gaitasun profesionaleko azterketek jarraitu beharreko arauen zehaztapena, eta berorietarako deialdiak, ministerioaren aginduz onartu eta argitaratuko direnak;
- b) Kontu-auditoretzaren jardueran aritzen direnen zuzenbide publikoko korporazio-ordezkariek edo, kasua hala denean, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak elaboratzen, egokitzen edo berrikusten dituzten auditoretzako, etikako eta barneko kalitate-kontrolako arauen argitalpena;
- c) Ekonomia eta Lehiakortasun ministroari kontu-auditoretzaren jarduera erregulatzen duen arautegiari buruz aurkezten zaizkion lege- edo erregelamendu-aldaketak egiteko proposamenak;
- d) 8.7 artikuluan aipatzen diren etengabeko prestakuntzarako arauen zehaztapena.
- e) Beren jardueraren barruan kontu-auditoreek Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari planteatzen dizkieten kontsultak ebaztea, betiere, interes orokorrekoak direla irizten bazaie;
- f) Institutu honetako Presidentziak egoki ikusten dituen beste zeinahi gorabehera, zehatzeko ahala betetzearekin zerikusia dutenak alde batera utzita.

2. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuko Presidentea izango da Auditoretza Komitearen buru, eta Ekonomia eta Lehiakortasuneko ministroak izendatutako hamahiru kidek —gehienera— osatuko dute Komitea, honako banaketaren arabera:

- a) Ekonomia eta Lehiakortasun Ministerioaren ordezkari bat, Aseguruen eta Pentsio Funtzen Zuzendaritza Nagusiaren bitartez;
- b) Ogasuneko eta Administrazio Publikoetako Ministerioaren ordezkari bat, Estatuko Administrazioaren Kontu-hartzailatza Nagusiaren bitartez;
- c) Kontu Auzitegiaren ordezkari bat;
- d) kontu-auditoreen korporazio-ordezkarien lau ordezkari;
- e) Espainiako Bankuaren ordezkari bat;
- f) Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalaren ordezkari bat;
- g) Estatuko abokatu bat;
- h) karrera judizial edo fiskaleko kide bat edo merkataritza-erregistratzaile bat;
- i) unibertsitateko katedradun bat;
- j) eta kontabilitate eta kontu-auditoretzaren arloan prestigio handia duen aditu bat.

Ezingo dira Kontu Auditoretzako Komiteko kide izan aurreko azkeneko hiru urteetan:

- 1.a Kontu-auditoretzak egin dituztenak.
- 2.a Auditoretza-sozietate batean boto eskubideen titular izan direnak.
- 3.a Auditoretza-sozietate baten administrazio, zuzendaritza edo gainbegiratze organo bateko kide izan direnak.
- 4.a Auditoretza-sozietate bateko bazkide izan direnak edo harekin laneko, kontratuzko edo beste mota bateko harremana izan dutenak.

Beste lege batzuetan aurreikusitako beste debeku batzuen kaltetan izan gabe, Auditoretza Komiteko kide izateko kargua amaitu ondorengo hurrengo bi urteetan, pertsona horiek ezingo dira aurreko paragrafoko 1. inguruabarretik 4.era bitarteko inguruabar bakar batean ere erori.

3. Kontu Auditoretzako Komitearen osaketa, antolamendua eta eginkizunak erregelamendu bidez garatuko dira.

4. Kontu Auditoretzako Komitearen bilerara joateak dagokion kalte-ordainerako eskubidea emango du.

59. artikulua. *Kontabilitate Kontseilua.*

1. Kontabilitate Kontseilua da organo eskuduna, behin Kontabilitateko Aholku Batzordeari entzun ostean, kontabilitate arloko edozein arau proposamenen edo interes orokorreko interpretazio baten egokitasuna eta egokitzapena baloratzeko Merkataritza Kodean araututako Kontabilitatearen Kontzeptu Esparruan. Eragin horretarako, organo eta organismo eskudunak informatuko ditu kontabilitateko arauak eta haien interpretazioak onartu aurretik, eta dagokion txostena jaulkiko du, loteslea izango ez bada ere.

2. Kontabilitate Kontseiluaren buru Institutuaren Presidentea izango da, zeinak kalitateko botoa izango baitu; harekin batera, finantza-sistemako kontabilitate arloan erregulazio-eskumenak dituzten gainerako zentro, organismo edo erakundeetako bakoitzaren ordezkari banak osatuko dute esandako Kontseilua: Espainiako Bankua, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionala eta Aseguruen eta Pentsio Funtsen Zuzendaritza Nagusia. Ahotsarekin baina botorik gabe, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuko enplegatu publiko batek parte hartuko du Kontseiluaren Idazkari gisa.

Era berean, Departamentuko titularrak izendatutako Ogasuneko eta Administrazio Publikoetako Ministerioaren ordezkari bat ere Kontabilitate Kontseiluko partaide izango da, ahotsarekin baina botorik gabe.

3. Kontabilitateko Aholku Batzordea da Kontabilitate Kontseiluaren aholkularitza-organoa. Aipatutako Batzordea ekonomia- eta finantza-informazioaren inguruan prestigio aitortua duten kontu eramaile adituz osatua egongo da, bai herri-administrazioak, bai aipatutako informazioa eratzeko, erabiltzeko eta dibulgatzeko lanetan parte hartzen duten sektoreak ordezkatzeko aldera. Nolanahi ere, honako erakunde hauek ordezkari izan beharko dute: Justiziako, Ekonomia eta Lehiakortasuneko eta Ogasuneko eta Administrazio Publikoetako Ministerioa —Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren, Aseguruen eta Pentsio Funtsen Zuzendaritza Nagusiaren, Estatistikako Institutu Nazionalaren, Estatuko Administrazioaren Kontu-hartzailatza Nagusiaren eta Tributuen Zuzendaritza Nagusiaren bitartez—; Espainiako Bankua; Balore Merkatuaren Batzorde Nazionala; Ekonomista Elkargoaren Kontseilu Nagusia; Merkataritzako Titularren Kontseilu Gorena; enpresen informazio ekonomikoa ematen dutenak ordezkatzeko dituzten elkarte edo antolakundeen ordezkari bat; kontabilitate-informazioaren erabiltzaileen beste ordezkari bat; kontabilitate-printzipioak eta -irizpideak jaulkitzen dituzten elkarten ordezkari bat; Zinpeko Kontu Azterlarien Institutuak proposatutako auditoretzako profesional bat eta Unibertsitateak proposatutako beste bat.

Halaber, Presidenteak kontabilitate arloan prestigio aitortua duten bost pertsonataraino izendatu ahalko ditu.

Horrez gainera, gaiaren konplexutasunak hala eskatzen duenean, Presidenteak arlo horretan aditua den norbait gonbidatu ahalko du bileretara. Kontabilitateko Aholku Batzordean eztabaidatu beharko da kontabilitatearen arloko arau edo interpretazioen inguruan egindako zeinahi proiektu edo proposamen.

4. Kontabilitateko Aholku Batzordeari proposamenak egiteko ahalmenak, erregelamendu bidez ezartzen den moduan eta baldintzetan, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari dagozkio, izaera orokorrean, finantza-sektoreari buruzkoen kaltetan izan gabe, ahalmen horiek, kasuan kasu, Espainiako Bankuaren, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalaren eta Aseguruen eta Pentsio Funtsen Zuzendaritza Nagusiaren ardurak izango baitira eta, zein bere eskumenen barruan, elkarren arteko proposamenak ere egin ahal izango baitituzte.

Batzordearen osaketa, batzordekideak izendatzeko era eta haren jarduera modua erregelamendu bidez zehazten direnak izango dira.

5. Kontabilitateko Aholku Batzordearen bilerara joateak dagokion kalte-ordainerako eskubidea emango du.

60. artikulua. *Konfidentzialtasuna eta sekretu-betebeharra.*

1. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak ikuskapen publikoaren eginkizunetan eta lege honetan aurreikusitako kontu-auditoretzaren jarduera kontrolatzean eskuratutako informazio edo datuak konfidentzialak izango dira: ez dira hedatuko, eta ez zaizkio emango inongo pertsona edo agintaritzari.

2. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuarentzat jardueran ari diren edo aritu diren eta datu konfidentzialak jakin dituzten pertsona guztiak sekretua gordetzeko betebeharra dute. Eginbehar hori ez betetzeak legeetan aurreikusitako erantzukizun penalak, zibilak eta administratiboak eragingo ditu.

Pertsona horiek ezingo dute datu zein dokumentu erreserbatuei buruz deklaratu, ez aitortu, ez argitaratu, ez jakinarazi, ez erakutsi, ez eta zerbitzua utzi ondoren ere, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak berariazko baimena eman ezean. Baimen hori ematen ez badu, eraginpeko pertsonak sekretuari eutsiko dio, eta horrek ez dio erantzukizunik sortuko.

3. Honako kasu hauek salbuetsita daude artikulua honetan araututako sekretu-betebeharretik:

a) Interesdunak berariaz onartzen badu datuak zabaltzea, argitaratzea edo jakinaraztea.

b) Estatistika-helburuetarako datu agregatuen argitalpenak, edo era laburtuan nahiz agregatuan egindako komunikazioak, betiere kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateak ezin badira identifikatu, bosgarren xedapen gehigarriaren arabera.

c) Prozesu penal batean edo epaiketa zibil batean agintari judizial eskudunek edo fiskaltzak eskatutako informazioak.

d) 68. artikuluan aipatutako zehapen-eskumena betetzean emandako administrazio-ebazpenei buruz jarritako administrazio- eta jurisdikzio-helegiteen esparruan agintaritza administratibo edo judizial eskudunek eska ditzaketen informazioak.

e) Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak argitaratutako informazioa 8., 61. eta 82. artikuluetan xedatutakoaren arabera.

f) Kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei banaka egindako kalitate-kontrol jardueren emaitzak, auditatutako erakundeen identifikaziorik adierazi gabe. Erregelamendu bidez zehaztuko da argitalpen horren forma eta edukia.

4. Aurreko zenbakietan xedatutakoa gorabehera, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak informazio konfidentzialak eman ahal izango dizkie ondoren zerrendatutako pertsona eta erakundeei, dagozkien funtzioak betetzen laguntze aldera, eta, horrenbestez, artikulua honetan araututako sekretu-betebeharraren mende geratuko dira:

a) Epaille-erabakiaren bidez izendatu direnak.

b) Legez baimenduta daudenak.

c) Espainiako Bankua, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionala, eta Aseguruen eta Pentsio Funtsen Zuzendaritza Nagusia, bai eta aseguru-erakundeak antolatzeke eta ikuskatzeko eskumenak dituzten organo autonomikoak ere.

d) Kapitalak zuritzeari eta terrorismoaren finantziaketari aurre egiteko ardura duten agintaritzak, baita abenduaren 17ko 58/2003 Legeak, zergen lege orokorrak, III. tituluko I. kapituluko 3. sekzioan xedatutakoari jarraituz egin daitezkeen jakinarazpenak ere.

e) Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak zereginak edo egitekoak gomendatu dizkien pertsonak eta erakundeak, hirugarren xedapen gehigarrian ezarritako baldintzetan.

f) Europar Batasuneko estatu kideetako eta hirugarren herrialdeetako agintaritza eskudunak, 63. eta 67. artikuluetan, hurrenez hurren, aipatzen diren zehaztapenetan; baita

kontu-auditoretza arloko ikuskatzaileen elkargoak ere, 66. artikuluan aurreikusitakoaren arabera.

g) Auditoreak Ikuskatzeko Europako Organismoen Batzordea, Baloreen eta Merkatuen Europako Agintaritza, Europako Banku Agintaritza, Aseguruen eta Erretiro Pentsioen Europako Agintaritza, Batzordea, Banku Zentralen Europako Sistema, Europako Banku Zentralea eta Arrisku Sistemikoen Europako Batzordea, titulu honetako IV. kapituluan ezarritako baldintzetan.

h) Interes publikoko erakundeen Auditoretza Batzordeak, zeinek bere interes publikoko erakundeari buruzko auditoretza-lanen parteko ikuskapen txostenei dagokienean, 2014ko apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan eta uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Kapital Sozietateei buruzko Legearen testu bategineko 529 quaterdecies artikuluan aurreikusitako eskumenak betetzearen eraginetarako.

61. artikulua. *Gardentasuna eta publikotasuna.*

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak txosten bat argitaratu beharko du urtero, eta, gutxienez, honako hauek jasoko dira txosten horretan: Institutuaren programak edo jarduera-planak eta aktibitateen memoria bat eta kalitate-kontrolako sistemak erdietsitako emaitza orokorrak eta ondorioak.

Interes publikoko erakundeen auditoretzak egiten dituzten kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei dagokienez, gardentasun- eta publikotasun-betebeharra apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 28 artikuluan ezarritakora doituko da. Horrez gainera, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak aipatutako Erregelamenduaren 26. artikuluan aipatzen diren kalitate-kontrolako txostenen emaitzak eta ondorioak argitaratuko ditu. Argitalpen horretan ez da jasoko ikuskatutako auditoretza-lanei dagozkien auditatutako erakundeen identifikazio-daturik.

III. KAPITULUA

Europar Batasuneko estatu kideetan eta beste herrialde batzuetan baimendutako auditore, sozietate eta gainerako auditoretza-erakundeei aplikatzekoa zaien ikuskatze-araubidea

62. artikulua. *Europar Batasuneko estatu kideetan eta beste herrialde batzuetan baimendutako auditore, sozietate eta gainerako auditoretza-erakundeak.*

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari titulu honetan esleitutako kontrolako eta diziplina-araubideko eskumenen mende geratuko dira:

a) Kontu-auditoretzaren jardueran Europar Batasuneko estatu kide batean jatorriz aritzeko baimena duten eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emandako kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateak, Espainian helbide soziala duten erakundeen kontuei buruz egindako auditoretza-lanak direla-eta, hargatik kalte egin gabe Europar Batasuneko estatu kideekin eratzen diren akordio erregulatzailaiek ezarritakoari.

b) Beste herrialde batzuetan auditoretza-jarduera egiteko jatorriz baimendutako kontu-auditoreak, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emanda egonik, Espainian kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko baimenduta baldin badaude.

c) Beste herrialde batzuetan kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko baimena duten eta 10.3 eta 11.5 artikuluetan aipatutako erakunde baten urteko kontuei edo urteko kontu kontsolidatuei buruzko auditoretza-txostenak egiten dituzten kontu-auditoreak, auditoretza-sozietateak eta gainerako auditoretza-erakundeak, erregelamendu bidez garatzen diren dispentsekin bat etorriz, Europar Batasuneko Batzordeak egindako deklarazio- eta baliokidetasun-ebaluazioaren arabera.

IV. KAPITULUA

Nazioarteko lankidetzan

63. artikulua. *Europar Batasuneko estatu kideekin eta Europako ikuskapen-agintariekin lankidetzan aritzeko betebeharra.*

1. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua lankidetzan ariko da Baloreen eta Merkatuen Europako Agintaritzarekin, Europako Banku Agintaritzarekin, Aseguruen eta Erretiro Pentsioen Europako Agintaritzarekin, eta kontu-auditoretzaren jardueraren baimenemate, erregistro, kalitate-kontrol, ikerketa eta diziplina-araubide arloetan eskumenak dituzten Europar Batasuneko estatuetak agintaritzekin; horretarako, behar duen informazio guztia trukatzeko ahalmena izateaz gainera, ikerketak egin ahalko ditu Europar Batasuneko estatu batek eskatuta, eta estatu horretako langileei Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuko langileekin batera esandako ikerketan parte har dezaten baimendu ahalko die, eta, era berean, beste estatu kide bati eskatu ahalko diote aipatutako baldintza horietan ikerketa bat egiteko.

11.4 artikuluan ezarritakoaren kaltetan izan gabe, kontu-auditore edo auditoretza-sozietate batek Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatuta egoteari uzten dion kasuan, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak aurreko paragrafoan aipatzen diren eta auditorea edo auditoretza-sozietatea kontu-auditoretzaren jardueran aritzeko baimenduta dagoen estatu kideetako agintaritzari jakinaraziko die, hartarako egon diren arazoiekin batera.

2. Aurreko zenbakian aurreikusitako informazio-trukea behar bezainbateko azkartasun eta marzatasunez egingo da, eta informazioa baldintza horietan eman ezin den kasuan, horretarako dauden arrazoiak jakinarazi beharko zaizkio agintaritzari eskatzaileari.

Aurreko zenbakian aipatzen diren Ikuskapenerako Europako Agintaritzek, aipatutako estatu kideetako agintaritzak eskudunek eta Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak 60. artikuluan aipatutako sekretu-betebeharra errespetatu eta bete beharko dute, aurreko zenbakian jasotakoaren arabera lortu ahal izan duten informazioari dagokionez. Aipatutako informazioa lege honetan aurreikusitako funtzioetarako erabili ahal izango da soilik, funtzio horiekin zerikusia duten administrazio-prozeduren testuinguruan eta prozedura judizialetan, eta ezingo da informazio hori ezagutzera eman, salbu eta 60. artikuluan aurreikusitako kasuetan eta Europar Batasuneko edo nazioko Zuzenbideak hala eskatzen duenean.

3. Aurreko zenbakietan xedatutakoari kalterik egin gabe, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak uko egin ahal izango dio beste estatu kide batzuetako agintaritzak eskudunei informazioa emateari, agintaritzak horiek eskatutako ikerketa bat egiteari edo estatu horietako langileek bere langileekin batera lanean jarduteari, baldin eta informazioa emateak edo ikerketa egiteak kalte egin badieziaioke burujabetasunari, segurtasunari edo ordena publikoari, edo Espainiako agintaritzaren aurrean prozedura judizialak hasita badaude, edo aipatutako agintaritzek epai irmoak eman badituzte prozedura horietan egitate berberen gainean eta kontu-auditore eta auditoretza-sozietate berberen aurka.

4. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak ondorioztatzen badu beste estatu kide bateko lurraldean estatu horretako xedapen nazionalen kontrako jarduerak gauzatzen ari direla edo gauzatu dituztela —estatu horrek transposizioz jasota izanik bere legeriara urteko kontuen eta kontu kontsolidatuen legezko auditoretzari buruzko 2006ko maiatzaren 17ko Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2006/43/EE Zuzentaraua—, estatu kide horretako agintaritzak eskudunari jakinaraziko dio.

5. Interes publikoko erakundeak auditatzen dituzten kontu-auditoreei edo auditoretza-sozietateei dagokienez, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua lankidetzan aritu ahal izango da beste estatu kide bateko agintaritzak eskudunekin, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 31. artikuluari jarraikiz.

64. artikulua. *Auditoreak Ikuskatzeko Europako Organoen Batzordea.*

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua, kontu-auditoretza arloko agintaritza ikuskatzailea den neurrian, lankidetzan ariko da Auditoreak Ikuskatzeko Europako Organoen Batzordearekin, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan ezarritakoarekin bat etorriz.

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak, bereziki, informazioa trukatu du apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduan ezarritakoaren arabera.

Horrez gainera, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak, gutxienez, honako informazio hau emango dio Auditoreak Ikuskatzeko Europako Organoen Batzordeari:

a) Urtero, bere ikuskapen-eskumenen barruan inposatutako administrazio-neurriei eta zehapenei buruzko informazio erantsia.

b) Auditoretza-sozietateei eta kontu-auditoreei inposatutako zehapenei buruzko informazioa —puntualki eta ahalik eta azkarren—, zehapenok administrazio-bidean irimotasuna irabazi baldin badute eta haien ondorioz Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean baimena kendu edo behin betiko baja eman bazaie edota Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean bost urterainoko aldi baterako baimena kendu eta baja eman bazaie.

c) Interes publikoko erakunde bateko administrazio- edo kudeaketa-organo bateko kideei lege honek ezarritako betebeharrak ez betetzeagatik inposatutako hiru urte arteko etena eragin diezaieketen zehapenen informazioa —puntualki eta ahalik eta azkarren—, baldin eta zehapenok administrazio-bidean irimotasuna irabazi badute.

Halaber, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua lankidetzan ariko da Auditoreak Ikuskatzeko Europako Organoen Batzordearekin, auditoretza egiteko eskatzen den prestakuntzarako betekizunen eta beste estatu kide batzuetan baimendutako kontu-auditoreak auditoretzan aritzeko betebeharren aplikazioan guztiok bat etortzeko.

65. artikulua. *Informazioa transmititzea Europako Banku Zentralari, Banku Zentralen Europako Sistemari eta Arrisku Sistemikoen Europako Batzordeari.*

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak Banku Zentralen Europako Sistemari, Europako Banku Zentralari eta Arrisku Sistemikoen Europako Batzordeari transmititu ahalko die zeinek bere funtzioak betetzeko behar duten informazioa.

66. artikulua. *Kontu-auditoretzaren arloan eskumena duten agintaritza ikuskatzaileen elkargoak.*

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak parte hartuko du agintaritza eskudunen elkargoetan lege honetako 46 eta 63. artikuluetan eta apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 31. artikuluan jasota dauden jardunbideak gauzatzea errazteko xedearekin.

67. artikulua. *Hirugarren herrialdeetako agintari eskudunekiko koordinazioa.*

1. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak, elkarrekikotasun-printzipioa aintzakotzat harturik, informazio-trukerako itunak egin ahalko ditu hirugarren herrialdeetako agintaritzekin, Europar Batasuneko Batzordeak egokitzen deklaratu baditu eta eskumenak baldin badituzte lege honetan erregulatutako baimen-emate, erregistro, kalitate-kontrol, ikerketa eta diziplina-araubidearen arloetan. Informazioa trukatzeko itun horien bermeari esker, hirugarren herrialdeetako agintaritza eskudunek eskaera bakoitza justifikatuko dute; informazioa jasotzen duten eta esandako agintaritza eskudunen enplegatu diren —edo izanak diren— pertsonak sekretu profesionalaren betebeharren pean egongo dira; beste herrialde batzuetako agintaritza eskudunek lege honek ezartzen dituenen kideko ikuskapen

publiko, kalitate-kontrol, ikerketa eta zehapen arloetako funtzioak betetzeko soilik erabiliko dute esandako informazioa, eta aipatutako itunak ez du kaltetuko auditatutako erakundearen interes komertzialen babesa —jabetza industrial eta intelektuala ere barne direla—.

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak informazio-trukerako itun horien berri emango die Auditoreak Ikuskatzeko Europako Organoen Batzordeari eta Batzordeari.

Bereziki, hirugarren herrialdeetako agintaritza eskudunekin adosten diren baldintzetan, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak baimendu ahal izango du, hirugarren herrialdeko agintaritza eskudunak eskabidea justifikatu ondoren, aipatutako agintaritza eskudunari Espainian helbide soziala duten eta hirugarren herrialde horretan baloreak jaulki dituzten sozietateen —edota urteko kontu kontsolidatuak esandako hirugarren herrialde horretan argitaratzen dituen talde baten parte diren sozietateen— kontuak auditatzen dituzten kontu-auditore, auditoretza-sozietate eta gainerako auditoretza-erakundeen esku dauden laneko paperak edo beste dokumentu batzuk bidaltzea, baita aipatutako kontu-auditoretzei buruzko ikuskapen- edo ikerketa-txostenak ere.

2. Aurreko zenbakian xedatutakoari kalterik egin gabe, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak hirugarren herrialdeetako agintaritza eskudunei informazioa emateari uko egin ahal izango dio, baldin eta informazio hori emateak kalte egin badiezaioke burujabetasunari, segurtasunari edo ordena publikoari, edota Espainiako agintaritzen aurrean prozedura judizialak hasita badaude, edo aipatutako agintaritzek epai irmoak eman badituzte prozedura horiexetan egitate berberen gainean eta kontu-auditore eta auditoretza-sozietate berberen aurka, edo Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak inposatutako ebazpenek irmotasuna irabazi badute egitate berberei lotuta eta kontu-auditore edo auditoretza-sozietate berberen aurka.

3. Salbuespenezko kasuetan, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak baimendu ahalko du Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emanda dauden kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek zuzenean informazioa bidaltzea hirugarren herrialde bateko agintaritza eskudunei, betiere informazioa trukatzeko itunak egin badira aipatutako agintaritzekin, beroriek ikerketak hasi badituzte aipatutako herrialdean eta alde zuzenetik eskaera bakoitzaren informazio arrazoitua eman badiote Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari eta informazioa bidaltzeak ez badie kalterik egiten Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren ikuskapen jardunbideei, berorien mende baitaude bai kontu-auditoreak eta bai auditoretza-sozietateak.

4. Artikulu honen arabera, kasua hala denean, emandako informazioari aplikatzekoa izango zaio 60. artikuluan aipatzen den sekretu-betebeharra. Europar Batasuneko Zuzenbideak xedatzen duenaren kaltetan izan gabe, informazio hori lege honetan araututako ikuskapen funtzioak —baita berorien baliokide diren artikuluko honetako 1. zenbakian aipatutako agintaritzei egotzitakoak ere— betetzeko soilik erabili ahal izango da.

5. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak jendarteratu ahalko du hirugarren herrialde bateko agintaritza eskudunetik jasotako informazio konfidentziala, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 37. artikuluan ezarritakoaren arabera.

6. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak galdutako du hirugarren herrialde bateko agintaritza eskudunari jakinarazi dion informazio konfidentziala jendarteratu dadila, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 38. artikuluan ezarritakoaren arabera.

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutua lankidetzan ariko da hirugarren herrialdeetako agintaritza eskudunekin, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 36. artikulua ezartzen duenaren arabera.

III. TITULUA

Arau-hausteen eta zehapenen araubidea

68. artikulua. *Administrazioaren zehatze-ahala.*

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari dagokio lege honetan sailkatutako arau-haustek egin izanagatik zehatzeko ahala 70.1 artikuluan aipatutako subjektu arduradunei dagokienez.

69. artikulua. *Prozeduraren arloko espezialitateak.*

1. Aurreko artikuluan azaldutako zehatze-ahala Herri Administrazioen Araubide Juridikoari eta Administrazio Prozedura Erkideari buruzko azaroaren 26ko 30/1992 Legearen IX. tituluari, lege honetan eta berau garatzen duten Erregelamenduetan ezarritakoaren arabera beteko da.

2. Titulu honen arabera izapidetutako zehapen-prozeduretan interesdun direla iritziko zaie prozedura hasteko erabakian ustezko arduradun gisa identifikatuta gertatzen direnei.

3. Lege honetan sailkatutako arau-hausteren bat izan litekeen egitea edo egitateak salatzen dituena ez da hartuko interesdun gisa hasiera ematen zaion prozeduran, eta salaketa-idatzia ez da espedientearen parte izango; ez da, beraz, legimitatuta egongo zehapen-prozedura hasi aurretik, kasua hala denean, izandako alde zehatze jardunbideen —ezta esandako prozedurari amaiera ematen dion ebazpenaren— emaitzei buruzko errekursoak edo erreklamazioak jartzeko.

4. Lege honetan aurreikusitako arau-haustek egitetik eratorritako zehapen-prozedurak ebazteko eta ebazpena jakinarazteko epea urtebetekoa izango da, baina luzatu ahalko da Herri Administrazioen Araubide Juridikoari eta Administrazio Prozedura Erkideari buruzko azaroaren 26ko 30/1992 Legearen 42.6 eta 49. artikuluetan aurreikusitakoaren arabera.

5. Erregelamendu bidez aurreikusten diren inguruabarretan, zehapen-prozeduraren izapidetze laburtua erabaki ahal izango da zehapen-espedienteari hasiera ematen zaion momentuan Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren eskuetan baldin badaude jada ebazpen proposamena formulatzea ahalbidetzen duten elementu guztiak. Kasu horretan, hasteko erabakiari gehituko zaio ebazpen-proposamena, eta interesdunari jakinaraziko zaio; orobat, adieraziko zaio espedientea irekita dagoela eta hamabost eguneko epea duela komenigarri iruditzen zaiona alega dezan eta egoki ikusten dituen agiriak, sinestamenduak eta frogak aurkez ditzan.

6. Lege honetan sailkatutako arau-hausteen subjektu arduradunek, kasua hala denean, beren gain hartzen duten erantzukizun zibil edo penala galdagarri izango da lege honetako 26. artikuluan eta erantzukizun haiek erregulatzen dituzten gainerako legeetan ezartzen den moduan.

7. Prozedura hasteko erabakian edo geroko edozein momentutan hartu ahal izango da, kautelazko neurri gisa eta leporatutako ustezko arau-hausteen inguruabar partikularrak aintzat hartuta, kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari zuzendutako errekerimendu bat beren jarduerari amaiera eman diezaioten eta ez dezaten errepikatu.

Baldin eta prozedura adierazitako errekerimendua formulatzeko kontuan hartutako egitatei buruzko ebazpen zehatzaile batekin amaituko balitz, aipatutako errekerimendua ebazpenaren xedapen-zatian jasoaraziko da, horrez gainera aurreikusitako zehapenak ezartzearen kaltetan izan gabe.

70. artikulua. *Administrazio-erantzukizuna.*

1. Nolanahi ere, lege honetan sailkatutako arau-hausteen subjektu arduradun joko dira:

- a) Kontu-auditoreak, auditoretza-sozietateak eta gainerako auditoretza-erakundeak.
- b) Auditoretza-lan jakin batetik eratorrita, auditoretza-sozietateek egindako arau-

hausteen kasuan, bai auditoretza-sozietateak eta bai kontu-auditoreak, bazkide izan edo ez, haien izenean auditoretza-txostena sinatu baldin badute.

c) 18., 19. eta 20. artikuluan aipatzen diren pertsona eta erakundeak.

d) 23. eta 31. artikuluetan ezarritako debekuek harrapatzen dituzten subjektu ez-auditoreak, eta 46.1 artikuluan aurreikusitako jardunbideetan aipatzen diren gainerako pertsonak edo erakundeak.

2. Ez da zigorgarria izango auditoretza-arauak ez betetzea, haien interpretazioa edo aplikazioa modu arrazoituan justifikatutako desadostasun juridiko edo tekniko batetik eratorria bada. Horretarako eta kontu-auditoreak edo auditoretza-sozietateak auditoretzako arau teknikoari buruz egindako interpretazioaren arrazoizkotasuna egiaztatzea ahalbidetzeko, dokumentatu egin beharko dute egindako interpretazioa arrazoizkoa dela.

3. Lege honetan adierazitako arau-hausteetako bat edozein egiteak, egitate bakar batetik datorrenean, zehapen bakar bat ezartzea ekarriko du auditoretza-sozietate baten izenean auditoretza-txostena sinatu duen kontu-auditorearentzat, eta zehapen bakar bat, era berean, auditoretza-sozietatearentzat, zeinaren izenean sinatu den txostena.

71. artikulua. *Arau-hausteak.*

70.1 artikuluan aipatutako subjektuek egindako arau-hausteak honela sailkatuko dira: oso astunak, astunak eta arinak.

72. artikulua. *Arau-hauste oso astunak.*

Arau-hauste oso astunak izango dira:

a) Kontu-auditoretzei buruzko txostenetako iritzia ez etortzea bat auditoreak bere lanean lortutako frogekin, betiere iruzurra edo axolagabekeria bereziki larria eta ezin zurituzkoa egon bada.

b) Apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 4.1, 4.2 eta 5.1 artikuluetan edo 14. artikulutik 20.era, 25. eta 39. artikuluetan independentzia-betebeharrari buruz xedatutakoa ez betetzea, betiere iruzurra edo axolagabekeria bereziki larria egon bada; 40.1 artikuluan galdatutako kontratazioaren gehieneko iraupenaren betebeharra edota 41. artikuluan 1. eta 2. zenbakietan aurreikusitako ordainsarien mugak ez betetzea.

c) Kontu-auditoreek edo auditoretza-sozietateek Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren kontrol- edo diziplina-eskumenei uko edo aurka egitea, edo aipatutako organismoari, Lege honetako II. tituluko I. kapituluan ezarritakoaren arabera, kontu-auditoretzaren jardueraren kontrol eta diziplina arloan legez esleituta dituen eginkizunak betetzeko eskatu zaizkien informazio edo dokumentu guztiak ez igortzea.

d) 31. artikuluan ezarritako sekretu-betebeharra ez betetzea.

e) Bere eginkizunen barruan lortutako informazioa norberaren edo besteren mesederako erabiltzea.

f) 77. artikuluan bigarren paragrafoaren eta 78.1 artikuluan arabera ezarritako debekua ez betetzea.

g) 30. artikuluan ezarritako gordetze- eta zaintza-betebeharra ez betetzea, kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari egozterik ez dagoen ezinbesteko kausengatik izan denean salbu.

h) Interes publikoko erakunde baten kontu-auditoretzaren txostena ez egitea, kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari egotz dakizkiokeen arrazoiengatik, 5.2 artikuluan auditoretza-txostena ez jaulkitzeko edo auditoretza-kontratuarekin jarraitzeari uko egiteko eskatzen diren inguruabarrak biltzen ez diren kasua barne dela; era berean, auditoretza-lana helburu baterako enkargatua izanik, izan duen jaulkipen-data dela medio, bere helburua bete ezingo duen auditoretza-txosten bat jaulkitzea, kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari egotz dakizkiokeen arrazoiengatik.

i) Interes publikoko erakundearen Auditoretza Batzorderako txosten gehigarria ez egitea edo epe barruan ez entregatzea, edo eduki osatu gabearekin edo funtsean zuzena ez den batekin entregatzea, betiere Auditoretza Batzordeak eskatu badu.

j) Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean jardule gisa inskribatu gabe egonik, edo behar adinako fidantza jarri gabe, kontu-auditoretzako lanak egitea.

k) Auditoretza-sozietate baten izenean auditoretza-txosten bat sinatzea aipatutako sozietateak berariaz zeregin hartarako izendatuta ez zeukan kontu-auditore batek.

73. artikulua. *Arau-hauste astunak.*

Arau-hauste larritzat hartuko dira honako hauek:

a) Onartutako edo irmoki kontratatutako kontu-auditoretza bat egiteko betebeharra ez betetzea, epaileak edo merkataritzako erregistratzaileak izendatutako kasuan, kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari egotz dakizkiokeen arrazoiengatik, 5.2 artikuluan auditoretza-txostena ez jaulkitzeko edo auditoretza-kontratuarekin jarraitzeari uko egiteko eskatzen diren inguruabarrak biltzen ez diren kasua barne dela; era berean, auditoretza-lana helburu baterako enkargatua izanik, izan duen jaulkipen data dela medio, bere helburua bete ezingo duen auditoretza-txosten bat ematea, kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari egotz dakizkiokeen arrazoiengatik.

b) Egindako lanaren emaitzan —eta, hortaz, txostenean— eragin adierazgarria eduki lezaketean auditoretza-arauak ez betetzea.

c) Apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 4.1, 4.2 eta 5.1 artikuluetan, edo 14. artikulutik 20.era, 25. eta 39. artikuluetan independentzia-betebeharrari buruz xedatutakoa ez betetzea, betiere iruzurra edo axolagabekeria bereziki larria egon ez bada; eta 22. artikulutik 24.era eta 40.2 eta 40.3 artikuluetan xedatutakoa ez betetzea.

d) Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari igorrita ez edukitzea legez edo erregelamendu bidez galdatutako informazioak, aldizkakoak edo zirkunstantzialak, hiru hilabete igaro direnean horretarako ezarritako epea amaitu zenetik, edota informazioa igortzea haren edukia funtsean zuzena ez denean, edo osatu gabe dagoenean.

e) Kontu-auditoretzako arauetan ezarritakoa aintzat harturik, kontu-auditorearen urteko ahalmena —orduetan neurtuta— gainditzen duten kontu-auditoretzako lanak onartzea.

f) Zazpigarren xedapen gehigarrian ezarritakoa ez betetzea; edo xedapen horretan aipatzen den txostena edo jakinarazpena funtsean okerra den edo osatu gabe dagoen informazioarekin jaulkitzea; edota, interes publikoko erakundeak ikuskatzeko ardura duten agintaritzak nazionalak jakinarazpena igortzeko betebeharra ez betetzea, lege honen 38. artikuluan eskatzen den bezala.

g) Kontu-auditore gisa identifikaturik, txosten bat jaulkitzea 1. artikuluan arautzen direnetatik bestelako lan batean, edo, kontu-auditoretzaren izaera izan gabe, legez kontu-auditoreei egotzita dauden zereginetatik bestelako lan batean, haren idazketak edo itxurak nahasmendua sor dezakeenean, norbaitek kontu-auditoretzako lantzat har lezakeelako.

h) 15. artikuluan mehatxuak identifikatzeari eta aplikatutako babeserako neurriak buruz xedatutakoa ez betetzea, babes-neurri horiek ezarri ez badira edo behar bezainbatekoak ez badira.

i) 54. artikuluan aipatutakoaren arabera, kalitate-kontrollean formulatutako errekerimenduak epe barruan ez betetzea edo errekerimendu horiek, epe barruan, funtsean ez betetzea.

j) Urteko gardentasun-txostena argitaratzeko betebeharra ez betetzea; interes publikoko erakundeen identifikazioari buruzko informazioa ez bidaltzearen arrazoiak justifikatzeko eta jakinarazteko betebeharra ez betetzea; edo argitaratutako txostenak funtsean okerra den edo osatu gabe dagoen informazioa edukitzea, 37. artikuluan aurreikusitako edukiaren arabera, betiere hilabete igaro baldin bada horretarako aurreikusita zegoen epea amaitu zenetik.

k) 19., 20. eta 48.1 artikuluetan aipatzen diren subjektu ez auditoreek Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren kontrol- edo diziplina-eskumenak betetzeari uko edo aurka egitea, edo aipatutako organismoari, lege honetako II. tituluko I. kapituluaren ezarritakoaren arabera, aipatutako eskumenak betetzeko eskatu zaizkien informazio edo dokumentu guztiak ez igortzea.

l) Kontu-auditoreen edo auditoretza-sozietateen barneko kalitate-kontrolako sistemarik ez egotea edo haren funtsezko aplikaziorik ez izatea; auditorearen barne-antolamenduari dagokionez 28., 29., 42. eta 43. artikuluetan ezarritako erregistroak eramateko betebeharra ez betetzea edo esandako eramate hori funtsean osatu gabea edo okerra izatea; edota apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 8. artikuluan aipatzen den kalitate-kontrolaren berrikuspena eginda ez izatea, auditoretza-txostena jaulki aurretik.

ll) Kontu-auditoreei edo auditoretza-sozietateei Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean auditore jardule modura edo auditoretza-sozietate gisa izena emateko galdatutako betebeharren bat ez dutela bete ez komunikatzea, jardunean jarraitu duten kasuan.

m) 8.7 artikuluan etengabeko prestakuntzaren segimenduari buruz xedatutakoa ez betetzea.

n) Auditatutako erakundearen kontu-auditorea ordeztu den kasuan, ondorengo kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari, eta kontsolidatutako kontuen auditoretza kasuan, taldeko kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari, auditatutako erakundearekin edota kontsolidatutako erakundeekin, hurrenez hurren, lotura duen dokumentaziora sartzen uzteko betebeharra ez betetzea.

ñ) 36. artikuluan aurreikusitako txosten gehigarria ez jaulkitzea edo Auditoretza Batzordeari epe barruan ez entregatzea, edota eduki funtsean oker edo osatu gabearekin entregatzea.

74. artikulua. *Arau-hauste arinak.*

Arau-hauste arintzat hartuko dira honako hauek:

a) Aurreko artikuluetan jasota ez dauden eta auditoretza-arauak ez betetzea dakarten zeinahi egite edo ez egite.

b) Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari ez igortzea legez edo erregelamendu bidez galdatutako informazioak, aldizkakoak edo zirkunstantzialak, horretarako ezarritako epeen barruan, betiere, hiru hilabete igaro ez badira aipatutako epe horiek amaitu zirenetik.

75. artikulua. *Kontu-auditore indibidualek egindako arau-hausteen zehapenak.*

Auditore indibidual batek egindako arau-haustek direnean, honako zehapen araubidea aplikatuko zaio arau-hausleari:

1. Arau-hauste oso astunengatik, honako zehapen hauetako bat ezarriko zaio arau-hausleari:

a) Baimena errebokatzea eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean behin betiko baja ematea.

b) Baimena etetea eta aldi baterako baja ematea, bi urte eta egun batetik bost urtera bitarteko epean, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean.

c) Isuna, arau-haustea egin den auditoretza-lanagatik fakturatutako kopurua sei eta bederatzi arteko zenbaki batekin biderkatuta lortutako zenbatekoari dagokiona, baina inoiz ez 18.001 euro baino gutxiagokoa edo 36.000 eurotik gorakoa. Gehieneko hori ez da aplikatzekoa izango arau-haustea interes publikoko erakunde baten kontu-auditoretzako lan bati buruzkoa den kasuetan. Arau-haustea auditoretzako lan zehatz bati buruzko eginkizunetan egin ez denean, gutxienez 18.001 euroko isuna eta gehienez 36.000 eurokoa jarriko zaio kontu-auditoreari.

2. Arau-hauste astunengatik, honako zehapen hauetako bat ezarriko zaio arau-hausleari:

a) Baimena etetea eta aldi baterako baja ematea, bi urte arteko epean, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean.

b) Isuna, arau-haustea egin den auditoretza-lanagatik fakturatutako kopurua bitik bostera bitarteko zenbaki batekin biderkatuta lortzen den zenbatekoaren parekoa, baina inoiz ez 6.001 euro baino gutxiagokoa edo 18.000 eurotik gorakoa. Gehieneko hori ez da aplikatzekoa izango arau-haustea interes publikoko erakunde baten kontu-auditoretzako lan bati buruzkoa den kasuetan. Arau-haustea auditoretzako lan zehatz bati buruzko eginkizunetan egin ez denean, gutxienez 6.001 euroko isuna eta gehienez 18.000 eurokoa jarriko zaio kontu-auditoreari.

73.d) artikuluan aurreikusitako arau-hauste astuna egiteagatik, kontu-auditore indibidualari baimena kendu eta baja emango zaio Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean, baldin eta azkeneko bost urteetan eta mota bereko arau-hausteagatik administrazio-bidean zehapen irmo bat inposatu baldin bazaio.

3. Arau-hauste arinengatik, honako zehapen hauetako bat ezarriko zaio arau-hausleari:

- a) 6.000 eurora arteko isuna.
- b) Ohartarazpen pribatua.

76. artikulua. *Auditoretza-sozietateek egindako arau-hausteen zehapenak.*

Auditoretza-sozietateek egindako arau-hausteak direnean, honako zehapen araubidea aplikatuko da:

1. Arau-hauste oso astunengatik, honako zehapen hauetako bat ezarriko zaio arau-haustea egin duen auditoretza-sozietateari:

- a) Baimena kentzea eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean behin betiko baja ematea.
- b) Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren aurrean zehapena ezarri aurretik deklaraturako azkeneko ekitaldian kontu-auditoretzaren jardueragatik fakturatutako ordainsarien ehuneko hiru eta ehuneko sei arteko zenbatekoaren baliokide den isuna, inoiz ez 24.000 euroz azpikoa.

2. Aipaturako auditoretza-sozietateak egindako arau-hauste oso astunaren erantzukide izanik, esandako auditoretza-sozietatearen izenean, horretarako izendatu zutelako, txostena sinatu zuen kontu-auditoreari honako zehapen hauetako bat ezarriko zaio:

- a) Baimena kentzea eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean behin betiko baja ematea.
- b) Baimena etetea eta aldi baterako baja ematea, bi urte eta egun batetik bost urtera bitarteko epean, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean.
- c) Gutxienez 12.001 euroko eta gehienez 24.000 euroko isuna.

3. Arau-hauste astunak egiteagatik, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren aurrean zehapena ezarri aurretik deklaraturako azkeneko ekitaldian kontu-auditoretzaren jardueragatik fakturatutako ordainsarien ehuneko hiru eta ehuneko sei bitarteko zenbatekoaren baliokide den isuna ezarriko zaio auditoretza-sozietate arau-hausleari, baina zehapena ez da inoiz 12.000 euroz azpikoa izango.

73.d) artikuluan aurreikusitako arau-hauste astuna egiteagatik, auditoretza-sozietateari, kasu guztietan, baimena kendu eta baja emango zaio Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean, azkeneko bost urteetan eta mota bereko arau-hausteagatik administrazio-bidean zehapen irmo bat inposatu baldin bazaio.

73.11) artikuluan aurreikusitako arau-hauste astuna egiteagatik, auditoretza-sozietateari baimena eten edo kendu ez ezik, baja emango zaio Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean, edota isun bat ezarriko zaio zehapena ezarri aurretik itxitako azkeneko ekitaldian kontu-

auditoretzaren jardueragatik fakturatutako ordainsarien ehuneko hirurainoko zenbatekoaren baliokide izango dena.

4. Auditoretza-sozietateak egindako arau-hauste astunaren erantzukide izanik, esandako auditoretza-sozietatearen izenean, horretarako izendatu zutelako, txostena sinatu zuen kontu-auditoreari honako zehapen hauetako bat ezarriko zaio:

- a) Baimena etetea eta aldi baterako baja ematea, bi urte arteko epean, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean.
- b) Gutxienez 3.000 euroko eta gehienez 12.000 euroko isuna.

5. Arau-hauste arinak egiteagatik, gehienez 6.000 euroko isuna jarriko zaio arau-haustea egin duen auditoretza-sozietateari.

6. Auditoretza-sozietateak egindako arau-hauste arinaren erantzukide izanik, esandako auditoretza-sozietatearen izenean, horretarako izendatu zutelako, txostena sinatu zuen kontu-auditoreari ohartarazpen pribatu bat egingo zaio, zehapen gisa.

77. artikulua. *Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek interes publikoko erakundeekin lotuta egindako arau-hausteen zehapenak.*

Isun-zehapen baten ezarpena interes publikoko erakunde batekin lotura duen kontu-auditoretzako lan baten edo interes publikoko erakundeen auditoreei ezarritako betebeharrak ez betetzearen ondorio denean, % 20raino igo ahal izango da isunaren zenbatekoa, 75. eta 76. artikuluen arabera izaera orokorrez aplikatzea legokioketena baino. Gutxienezko eta gehienezko zenbatekoak proportzio berean haziko dira.

Isun-zehapenak ezartzea egoki den kasuan, horrez gainera, interes publikoko erakundeen kontu-auditoretzak egiteko baimena eten ahal izango zaie arau-haustearen erantzukizuna duten auditoretza-sozietateari eta kontu-auditoreei, 2 urterainoko epe batez, arau-hauste astunen kasuan, eta 5 urte arteko epean, berriz, arau-hauste oso astunen kasuan. Aipatutako epe hori, zehapena administrazio-bidean irimo bihurtu eta hurrengo ekitaldia hasten denetik hasiko da zenbatzen.

78. artikulua. *Beste zehapen gehigarri batzuk.*

1. Arau-hauste oso astunagatik edo astunagatik ezarritako zehapena erakunde jakin bati egindako kontu-auditoretzako lan baten ondorio denean, esandako zehapenarekin batera, debekua ezarriko zaie lanaren ardura izan duen kontu-auditore indibidualari edo auditoretza-sozietateari eta auditore arduradun nagusiei, aipatutako erakundearen kasuan, zehapena administrazio-bidean irimo bihurtzen den dataren ondoren hasitako hiru lehenengo ekitaldiei dagokien kontu-auditoretzako lana egiteko.

2. Arau-hauste oso astunagatik edo astunagatik ezarritako zehapenez gainera — baimena kentzea edo etetea eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean behin betiko edo aldi baterako baja ematea—, arau-haustea egin duten subjektuei beste zigor bat ere ezarriko zaie: auditoretza-sozietateetan administratzaile karguetan aritzeko gaitasuna kenduko zaie, goragoko zehapenetan ezarritako epeak edo aldiak irauten duen arte.

3. Egindako auditoretza-lanari dagokionez, arau-hauste astun edo oso astun bat egin den kasuan —hor dago sartuta betiere lan hori egiteko gaituta ez zegoen pertsonak egitea lan hori—, ebazpen zehatzailearen xedapenetan deklarazio bat jaso beharko da, non argi utziko den jaulkitako auditoretza-txostenean ez direla bete 5. artikuluan auditoretza-txostenari buruz ezarritako betebeharrak.

Auditoretza interes publikoko erakunde bati egin zaion kasuan, berariaz adierazi beharko da ez direla bete apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 10. artikuluan eta 35. artikuluan ezarrita dauden betebeharrak.

79. artikulua. *Auditore ez diren subjektuek egindako arau-hausteen zehapenak.*

Subjektu ez auditoreek egindako arau-hausteen kasuan, honako arauok aplikatuko dira:

a) 72.b) artikuluan aurreikusitako arau-hauste oso astunagatik, 39.2.d) artikuluan ezarritako debekua ez bete izanaren ondorioz, gutxienez 26.000 euroko isuna eta gehienez 54.000 eurokoa jarriko zaie. Kasu horretan, auditoretza-sozietateak ez du izango ez-betetze horren ardurarik, baina horrek ez dio kentzen 23. artikuluan aipatzen den auditoretzari uko egiteko betebeharra.

b) Bestalde, 72.d) artikuluan aurreikusitako arau-hauste oso astunagatik, 31. artikuluan ezarritako sekretua gordetzeko betebeharra ez betetzeagatik, gutxienez 18.000 euroko isuna eta gehienez 36.000 eurokoa jarriko zaie.

c) Era berean, 72.j) artikuluan aurreikusitako arau-hauste oso astunagatik, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean jardule gisa inskribatuta egon gabe edo behar adinako fidantza jarri gabe kontu-auditoretzako lanak egin izanaren ondorioz, gutxienez 30.000 euroko isuna eta gehienez 60.000 eurokoa jarriko da.

d) Halaber, 73.c) artikuluan aurreikusitako arau-hauste astunagatik, 23. artikuluan ezarritako debekua ez betetzeagatik, gutxienez 6.000 euroko isuna eta gehienez 48.000 eurokoa jarriko zaie. Kasu horretan, auditoretza-sozietateak ez du izango ez-betetze horren ardurarik, baina horrek ez dio kentzen esandako 23. artikuluan aipatzen den auditoretzari uko egiteko betebeharra.

e) 73.k) artikuluan aurreikusitako arau-hauste astunagatik, uko edo aurka egitearen ondorioz, gutxienez 12.000 euroko isuna eta gehienez 18.000 eurokoa jarriko da.

Auditatutako erakundeek edo haiekin loturak dituztenek 73.k) artikuluan aurreikusitako arau-hausteak egiten dituzten kasuan, gutxienez 12.000 euroko isuna eta gehienez 36.000 eurokoa jarriko da.

Interes publikoko erakundeak diren kasuan, gutxienez 36.000 euroko isuna eta gehienez 72.000 eurokoa jarriko da.

80. artikulua. *Zehapena zehaztea.*

1. Arau-haustek egiteagatik kasu bakoitzean aplikatuko diren zehapenak honako irizpide hauek kontuan hartuta zehaztuko dira:

- a) Arau-haustearen izaera eta garrantzia.
- b) Eragindako edo eragin lezakeen kalte edo galeraren larritasuna.
- c) Nahita egina izatea.
- d) Auditatutako erakundearen garrantzia, aktiboaren partiden guttizkoaren, urteko negozio zifraren edota langile kopuruaren arabera neurtuta.
- e) Ondorio kaltegarriak nazioko ekonomiarentzat.
- f) Arau-hausleen alde zehar aurreko jokabidea.
- g) Norberaren ekimenez, arau-haustea konpontzera edo haren ondorioak arintzera zuzendutako jardunbideak aurrera eramanez izana.

2. Azkeneko bost urteetan, mota bereko arau-haustea egiteagatik administrazio-bidean irmotasuna irabazi duen zehapen bat ezarri bada, 75. artikulutik 79.era bitartean aurreikusitako zehapenen erditik gorakoak ezarriko dira, salbu eta 73.d) artikuluan aurreikusitako arau-hauste astuna egitearekin erlazioan ezarrita dagoena.

81. artikulua. *Ebazpenak betearaztea.*

Titulu honetan zerrendatutako zehapenetako edozein ezartzeko erabiliko diren ebazpenak administrazio-bidean irmotasuna irabazi duten kasuan soilik izango dira betearazleak.

82. artikulua. *Zehapenak argitara ematea.*

1. Ebazpen zehatzaile betearazleen xedapen-zatia «Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren Aldizkarian» argitaratzeaz gainera, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatuko da. Hortik salbuetsita daude ohartarazpen pribatuak.

Zehapenei errekurtsioak jartzen zaizkienean administrazioarekiko auzibidean, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean jasoaraziko da inguruabar hori, eta, ahal den guztian, errekurtsioaren izapidetze-egoera eta emaitza adieraziko da.

2. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren web orriaren bitartez sartu ahal izango da aurreko zenbakian deskribatutako informaziora.

3. Interes publikoko erakundeen auditoretza-txostenekin eta lanekin zerikusia duten arau-hausteen ondoriozko zehapenak *Estatuko Aldizkari Ofizialean* argitaratuko dira, behin administrazio-bidean irmotasuna irabazi dutenean.

Bereizte- eta desgaitasun-zehapenak, gainera, Merkataritza Erregistroan jasoaraziko dira, behin administrazio-bidean irmotasuna irabazi dutenean.

4. Zehapenak argitaratzean, arau-haustearen mota eta izaerari buruzko informazioa emango da, bai eta zehapena ezarri zaion pertsona fisiko edo juridikoaren identitatea ere.

5. Salbuespenez, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatu ahalko dira, isilpeko izaeraz eta argitaratu gabe, administrazio-bidean irmotasuna irabazi duten zehapenak, aplikatzekoa den legerian xedatutakoaz gainera, honako inguruabar hauetakoren bat gertatzen den kasuetan:

a) Zehapena argitaratzeak arriskuan jarri ahal izatea finantza-merkatuen egonkortasuna edo abian dagoen ikerketa penal bat.

b) Zehapena argitaratzeak itxuragabeko kaltea sortu ahal izatea arau-haustea egin dutenekin erlazioa duten eraginpeko instituzioei edo pertsoneri.

Zehapenaren argitalpena ez egitea Ekonomia eta Lehiakortasuneko ministroak erabaki ahal izango du, zergatiak arrazoituta, interesdunen eskariari erantzunez, kasua hala denean, jarritako gora jotzeko errekurtsioa ebaztean.

83. artikulua. *Iraungitako auditoretza-sozietateen erantzukizun administratiboa.*

1. Lege honetan sailkatutako arau-hausteak egiteagatik desegin eta likidatutako auditoretza-sozietateei ezarritako isun-zehapenak, sozietate horietan bazkideen, partaideen edo titularkideen ondarezko erantzukizuna lege mugatuta badago, azken horiei transmitituko zaizkie, eta solidarioki behartuta geratuko dira dagokien likidazio-kuotaren balioaren mugaraino.

Lege honetan sailkatutako arau-hausteak egiteagatik desegin eta likidatutako auditoretza-sozietateei ezarritako isun-zehapenak, sozietate horietan bazkideen, partaideen edo titularkideen ondarezko erantzukizuna lege mugatuta ez badago, azken horiei transmitituko zaizkie oso-osorik, eta solidarioki behartuta geratuko dira haiek betetzera.

Era berean, desegindako edo azkendutako sozietateek egindako arau-hausteen ondoriozko baja edo bateraezintasun zehapenak, desegin edo azkendutako sozietate haietako bazkide edo partaide berberak parte hartzen duten edo bazkide diren sozietate edo erakundeei soilik transmitituko zaizkie.

2. Auditoretza-sozietateak likidaziorik egin gabe azkentzen edo desegiten diren kasuetan, lege honetan sailkatutako arau-hausteak egiteagatik ezarritako isun-zehapenak haien ondorengo pertsoneri edo erakundeei edo dagokion eragiketaren onuradun izan direnei transmitituko zaizkie.

Halaber, likidaziorik egin gabe desegindako edo azkendutako sozietateek egindako arau-hausteen ondoriozko baja edo bateraezintasun-zehapenak, aipatutako eragiketen emaitza gisa eraturako sozietateei soilik transmitituko zaizkie, likidaziorik egin gabe desegin edo azkendutako sozietate haietako bazkide edo partaide berberak parte hartzen duten edo bazkide diren kasuan.

Zenbaki honetan xedatutakoa aplikagarri izango da merkataritza-sozietate baten aktiboaren eta pasiboaren osoko lagapena egiten den zeinahi kasutan.

3. Aurreko zenbakietan xedatutakoa aplikagarri izango da desegite mozorrotu bat edo itxura hutsekoa gertatzen den kasuetan. Iritziko zaio, nolana ere, pertsona juridikoaren desegite mozorrotua edo itxura hutsekoa dagoela, bere jardura ekonomikoarekin jarraitzen badu eta bezero, hornitzaile eta enplegatuen —edo haien arteko parte garrantzitsuenaren— funtsezko identitatea mantentzen bada. Kasu horietan, zehapenak aurreko paragrafoan aipatutako identitatearekin bat datorren sozietateari edo pertsona fisikoari transmitituko zaizkio.

4. Lege honetan aurreikusitako arau-hausteen ondoriozko administrazio-erantzukizuna deklaratzeko beharrezkoa den zehapen-espeditentea hasi gabe baldin bazegoen auditoretza-sozietatearen nortasun juridikoa azkendu zen unean, kasu horretan ezar daitezkeen zehapenak artikulua honetan aipatzen diren ondorengoei galdutako zaizkie, eta jardunbideak haietako edozeinekin bete ahal izango dira. Gauza bera ulertuko da, baldin eta nortasun juridikoa azkendu den unean erantzukizuna artean deklaratu gabe badago.

84. artikulua. *Dokumentazioa gordetzeko betebeharra.*

Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean aldi baterako edo behin betiko baja eman zaien kasuetan, kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek beharrezko neurriak hartuko dituzte egin dituzten eta erantzukizun zibileko egintza baten xede diren kontu-auditoretzei buruz daukaten dokumentazioa gorde eta babesteko.

85. artikulua. *Arau-hausteen preskripzioa.*

1. Arau-hauste arinak urtebetera preskribatuko dira, astunak bi urtera, eta oso astunak haiek egin zirenetik hiru urte igaro direnean.

2. Preskripzio-epa eten egingo da zehapen-prozedura abiaraztean, interesdunari jakinarazita; dena dela, epea zenbatzeari berriro ekingo zaio baldin eta espeditentea sei hilabete baino gehiagoz geldirik egoten bada, prozedurapean dagoen kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari ezin egotz dakizkiokeen arrazoiengatik.

86. artikulua. *Zehapenen preskripzioa.*

1. Arau-hauste arinen ondorioz ezarritako zehapenak urtebetera preskribatuko dira, arau-hauste astunen ondoriozkoak bi urtera, eta arau-hauste oso astunen ondoriozkoak, berriz, hiru urtera.

2. Preskripzio-epa zehapena ezartzen duen ebazpenak irmotasuna hartzen duen egunaren hurrengotik hasiko da zenbatzen, eta epea berriro abian jarriko da baldin eta espeditentea sei hilabete baino gehiagoz geldirik egoten bada, prozedurapean dagoen kontu-auditoreari edo auditoretza-sozietateari ezin egotz dakizkiokeen arrazoiengatik.

IV. TITULUA

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren tasak

87. artikulua. *Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak kontu-auditoretzaren jardura kontrolatu eta ikuskatzeagatik aplikatzen duen tasa.*

1. Kontu-auditoretza-jardueraren kontrol eta ikuskaritza tasa lege honen eta Tasei eta Prezio Publikoei buruzko apirilaren 13ko 8/1989 Legeko 9. artikuluan aipatzen diren gainerako arau iturrien arabera eraenduko da, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren eskumenen betetzeko kostuak estaltzeko.

2. Tasa honen zerga-egitatea honako hau da: II. tituluko I. kapituluaren xedatutakoaren arabera, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari dagozkion kontu-auditoretzaren jardueraren kontrol-eskumenak betetzea, kontu-auditoretzaren txostenak egiteari lotuta.

3. Tasa hori hiruhileko natural bakoitzaren azkeneko egunean sortuko da, hiruhileko bakoitzean egin diren auditoretza-txostenei lotuta.

4. Tasa horren subjektu pasiboak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean jardule egoeran izena emanda dauden eta kontu-auditoretzaren txostenak egiten dituzten kontu-auditoreak eta auditoretza-sozietateak izango dira.

5. Tasa horren zerga-kuota 123,40 euroko zenbateko finkoa izango da, interes publikokoa ez den erakunde bati buruzko kontu-auditoretzako txosten bakoitzeko, eta 246,90 eurokoa, auditoretza-txostenagatik fakturatutako ordainsariak 30.000 eurotik gorakoak direnean.

Tasa horren zerga-kuota 246,90 euroko zenbateko finkoa izango da interes publikoko erakunde bati buruzko kontu-auditoretzaren txosten bakoitzeko, eta 493,80 eurokoa mota horretako erakunde bati buruzko auditoretza-txostenagatik fakturatutako ordainsariak 30.000 eurotik gorakoak direnean.

6. Tasa horren kudeaketa eta borondatezko epearen barruko diru-bilketa Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari dagokio. Esandako tasaren nahitaezko diru-bilketa, berriz, Zerga Administrazioiko Estatu Agentziari dagokio, indarrean dagoen legeriaren arabera.

7. Erregelamendu bidez zehaztuko dira aipatutako tasak likidatzeko eta ordaintzeko arauak, eta dagokien zenbatekoa autolikidatzeko eta diru-sarrera egiteko betebeharra ezarri ahal izango zaie subjektu pasiboiei.

8. Artikulu honetan aipatzen den tasatik eratortzen diren diru-sarrerak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren aurrekonturako sarrera gisa hartuko dira, eta berorien xedea kontu-auditoretzaren jardueraren kontrol- eta diziplina-eginkizunetarako aurreikusitako gastuei dagozkien partidak finantzatzea izango da.

9. Artikulu honetako 5. zenbakian aipatzen diren tasaren zenbateko finkoak urteroko Estatuaren Aurrekontu Orokorrei buruzko Legean aldatu ahalko dira.

88. artikulua. *Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak aldeetako baten eskariz ziurtagiriak edo dokumentuak egiteagatik eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskripzioak eta idatzoharrak egiteagatik aplikatzen duen tasa.*

1. Alde batek eskatutako ziurtagiriak edo dokumentuak egitearen ondoriozko tasa sortu da, baita Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialeko inskripzio eta oharpenen ondoriozkoa ere. Aipatutako tasa hori lege honen eta Tasei eta Prezio Publikoei buruzko apirilaren 13ko 8/1989 Legeko 9. artikuluan aipatzen diren gainerako arau-iturrien arabera eraenduko da, eta bere helburua 8. artikuluan aipatzen diren Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialaren antolakuntza- eta mantentze-eskumenen betetzeko kostuak estaltzea izango da.

2. Tasa honen zerga-egitatea honako hau da: azaroaren 17ko 302/1989 Errege Dekretuak onartutako Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren egitura organikoaren eta Estatutuko 6.2 artikuluan aipatzen diren Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren eskumenak betetzea, alde batek eskatutako ziurtagiriak edo dokumentuak egiteari edo Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialeko inskripzio eta oharpenei dagokienez.

3. Tasa hori alde batek ziurtagiriak edo dokumentuak egiteko eskatzen duen egun berean sortuko da, eta, era berean, interesdunak Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emateko jakinarazpena igortzen duen egunean.

4. Tasa horren subjektu pasiboak esandako tasaren zerga-egitatea eratzen duten jardunbideak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari eskatzen dizkioten pertsonak izango dira.

5. Tasa horren zerga-kuota kopuru finko bat izango da alde batek eskatutako ziurtagiri edo dokumentuen jaulkipen bakoitzeko, eta esandako Erregistroan egiten diren inskripzio eta oharpenengatik. Kopuruaren zenbatekoa:

- a) Auditore bat Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatzea: 75 euro.
- b) Egoera-aldaketa: 75 euro.

c) Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean jasota dauden auditoreen datuen aldaketa: 75 euro.

d) Auditoretza-sozietate baten izen ematea Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean: 100 euroko kopuru finkoa gehi 48 euro kontseilari/administratzaile bakoitzeko.

e) Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean jasota dauden auditoretza-sozietateen datuen aldaketa: 75 euro.

f) Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emanda dauden ziurtagiriak jaulkitzea, hala auditoreei nola auditoretza-sozietateei: 24 euro.

6. Tasa horren kudeaketa eta borondatezko epearen barruko diru-bilketa Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari dagokio. Esandako tasaren nahitaezko diru-bilketa, berriz, Zerga Administrazioako Estatu Agentziari dagokio, indarrean dagoen legeriaren arabera.

7. Erregelamendu bidez zehaztuko dira aipatutako tasak likidatzeko eta ordaintzeko arauak, eta dagokien zenbatekoa autolikidatzeko eta diru-sarrera egiteko betebeharra ezarri ahal izango zaie subjektu pasiboei.

8. Artikulu honetan aipatzen den tasatik eratortzen diren diru-sarrerak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren aurrekonturako sarrera gisa hartuko dira eta berorien xedea Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialaren antolakuntza- eta mantentze- eskumenetarako aurreikusitako gastuei dagozkien partidak finantzatzea izango da.

9. Artikulu honetako 5. zenbakian aipatzen diren tasaren zenbatekoak urteroko Estatuaren Aurrekontu Orokorrei buruzko Legean aldatu ahalko dira.

V. TITULUA

Datu pertsonalak babestea

89. artikulua. *Datu pertsonalak babestea.*

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak bere ikuskaritza-funtzioak betetzeko eskatutako informazioa eta datuak jasotzeko, Izaera Pertsonaleko Datuak Babesteari buruzko abenduaren 13ko 15/1999 Lege Organikoaren 11.2.a) artikuluan xedatutakoari jarraituko zaio.

Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak datuen babesari buruz indarrean dagoen arautegia aplikatuko dio Europako Erkidego barruko eta hirugarren herrialdeekiko lankidetzaren eremuan trukaturako datu pertsonalen tratamenduari.

Salatzailearen datu pertsonalen tratamendua, berriz, Izaera Pertsonaleko Datuak Babesteari buruzko abenduaren 13ko 15/1999 Lege Organikorekin bat etorritik egingo da.

Lehenengo xedapen gehigarria. *Nahitaezko auditoretza.*

1. Beste xedapen batzuetan ezarritakoaren kaltetan izan gabe, lege honen 1.2 artikuluan aurreikusitako kontu-auditoretzaren pean jarri beharko dute, beren izaera juridikoa edozein dela ere, honako inguruabar hauetakoren batean dauden erakundeak:

a) Baloreen bigarren mailako merkatu ofizialetan edo negoziazioko sistema multilateraletan negoziatziora onartutako baloreak jaulkitzea.

b) Obligazioak jaulkitzea eskaintza publikoan.

c) Finantza-bitartekotzan aritu ohi diren erakundeak eta, kasu guztietan, kreditu-erakundeak, inbertsio-zerbitzuen enpresak, bigarren mailako merkatu ofizialen sozietate gidariak, negoziazioko sistema multilateralen erakunde gidariak, Sistemen Sozietatea, kontrapartida zentralako erakundeak, Burtsen Sozietatea, inbertsioak bermatzeko funtsen sozietate kudeatzaileak eta gainerako finantza-erakundeak, barne direla Espainiako Bankuaren eta Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalaren erregistroetan izena emanda dauden inbertsio kolektiboko erakundeak eta titulizazio-funtsak zein beren kudeatzaileak.

d) Urriaren 29ko 6/2004 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako aseguru pribatuen ordenamendu eta gainbegiratze Legearen testu bateginaren mendeko edozein

jarduera daukatenak sozietatearen helburu gisa, erregelamendu bidez ezartzen diren muga barruan, baita pentsio-funtsak eta haien erakunde kudeatzaileak ere.

e) Diru-laguntzak jasotzen dituztenak; obrak egin, prestazioak eta zerbitzuak eman edo Estatuari eta gainerako organismo publikoei ondasunak hornitzen dizkietenak, Gobernuak erregelamenduz —errege-dekretu bidez— finkatzen dituen muga barruan.

f) Gobernuak erregelamenduz —errege-dekretu bidez— finkatzen dituen mugak gainditzen dituzten gainerako erakundeak. Muga horiek, gutxienez, honako hauek izango dituzte kontuan: negozioen zifra, aktiboaren zenbateko osoa —balantzearen arabera— eta urteko batez besteko enplegatu kopurua, eta guztiak edo haietako bakoitza aplikatuko da, sozietate edo erakunde bakoitzaren izaera juridikoak ahalbidetzen duenaren arabera.

2. Xedapen gehigarri honetan aurreikusitakoa ez zaie aplikagarri izango estatuko, autonomiako edo tokiko sektore publikoaren parte diren erakundeei, hargatik sektore publikoko erakundeak erregulatzen dituen arautegiak xedatutakoa eragotzi gabe. Nolanahi ere, xedapen gehigarri honetan aurreikusitakoa aplikagarri izango zaie estatuko, autonomiako edo tokiko sektore publikoaren parte diren merkataritza-sozietateei.

3. Atzerriko kreditu-erakundeen Espainiako sukurtsalek, Espainian duten jardueraren urteko kontuak aurkeztu beharrik ez dutenean, auditoretza egin beharko diote urtero publiko egin behar duten informazio ekonomiko-finantzarioari, baita izaera erreserbatuz Espainiako Bankuari igorri behar diotenari ere, aplikatzekoa den kontabilitateko arau-esparruaren arabera.

Bigarren xedapen gehigarria. *Sektore publikoko erakundeetako auditoretza.*

1. Lege hau ez zaie aplikatzekoa izango administrazio publikoetako kontrol-organoek beren eskumenen barruan egiten dituzten urteko kontuak, finantza-egoerak edo beste kontabilitate-agiri batzuk berrikusteko eta egiaztatzeko jarduerari, ezta txostenak egiteko prozesuari ere, esandako organo horiek beren legeria espezifikoak izango baitute aurrera ere.

2. Estatuko, autonomiako edo tokiko sektore publikoaren parte diren erakundeen urteko kontuei, finantza-egoerei edo beste kontabilitate-agiri batzuei buruzko auditoretza-lanak, legez sektore publikoaren kudeaketa ekonomiko-finantzarioa kontrolatzeko ardura duten organo publikoen eskumenekoak diren heinean, haien arau espezifikoaren arabera eraenduko dira, eta ez zaie aplikagarri izango kontu-auditoretzaren jardueraren erregulatzen duen arautegian ezarritakoa.

Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emandako kontu-auditoreek edo auditoretza-sozietateek 1. zenbakian aipatzen diren kontroleko organo publikoek egindako kontratuen indarrez eta aipatutako organoen urteko auditoretzen plangintza gauzatzeko egin ditzaketen lankidetzak-lanak haien legeria espezifikoaren arabera eraenduko dira, eta ez zaie aplikagarri izango lege honetan ezarritakoa.

Zenbaki honetan aipatzen diren txostenak, kontu-auditoreek edo auditoretza-sozietateek erakunde publikoei buruz jaulki ditzaketenak, ezingo dira identifikatu kontu-auditoretzako txosten modura, eta haien idazketak edo itxurak ezingo dute nahasmendua sortu, inork ez ditzan, ezoin kasutan, kontu-auditoretzako lantzat hartu.

3. Aurreko zenbakia gorabehera, kontroleko organo publikoen eta Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean inskribatutako kontu-auditoreen artean egindako kontratuan sartzen baldin bada, auditoretza publikoa gauzatzekoan elkarlanean aritzeaz gainera, lege honetako 1. artikuluan aurreikusitakoak bezalako kontu-auditoretzako txosten bat egitea sektoreko arauetan aurreikusitako eskakizun jakin batzuei erantzuteko edo merkataritza edo finantza arloko beste arrazoi batzuei erantzuteko, —hala nola nazioarteko lizitazioetan parte hartzea edota finantza merkatuetan baliabideak lortzea—, kontu-auditoretzaren jardueraren erregulatzen duen arautegian xedatutakora doituko da auditoretza-txostena.

Zenbaki honetan xedatutakotik salbuetsita geratzen dira sektore publikoko kontabilitate-arautegiaren arabera formulatzen diren kontu edo egoerei buruzko txostenak, edota auditoretza-lanak sektore publikoan aplikatzekoak diren auditoretza-arauen arabera egitea.

4. Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emandako kontu-auditore edo auditoretza-sozietate batek estatuko, autonomiako edo tokiko sektore publikoa osatzen duten erakundeen urteko kontuei, finantza-egoerei edo beste kontabilitate-agiri batzuei buruz egindako kontu-auditoretzako lanak —eta, erakunde horiek, aplikatzeko zaien arautegiaren arabera, legez behartuta badaude beren urteko kontuei lege honen 1. artikuluan aurreikusitako kontu-auditoretza egitera— kontu-auditoretzaren jarduera erregulatzen duen arautegian xedatutakoaren mende daude, betiere aipatutako kontuak edo egoerak ez badira formulatu sektore publikoko kontabilitate arautegiaren arabera edo auditoretza-lanak ez badira egin sektore publikoan aplikatzekoak diren auditoretza-arauak jarraituz. Bereziki, auditoretza-jarduera erregulatzen duen aipatutako arautegiaren mende egongo dira Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean izena emandako kontu-auditore edo auditoretza-sozietate batek esandako sektore publikokoak diren merkataritza-sozietateen urteko kontuei buruz egindako auditoretza-lanak, baldin eta aipatutako sozietateek beren urteko kontuei auditoretza egiteko betebeharra badute merkataritzako araudiaren arabera.

5. Sozietate nagusia enpresa-erakunde publiko bat edo zuzenbide publikoko beste erakunde bat bada eta mendeko sozietateak merkataritza-sozietateak, urteko kontuen edo kontsolidatutako beste finantza-egoera batzuen kasuan, aipatutako urteko kontuen auditoretza sektore publikoaren kudeaketa ekonomiko-finantzarioa kontrolatzeko ardura duten organoek egiten badute, funtzio hori betetzeko jardunean ez da aplikatzekoa izango lege honen 7. artikuluan xedatutakoa eta sektore publikoko arautegi espezifikoaren mende egongo da.

Hirugarren xedapen gehigarria. *Interes publikoko erakundeen Auditoretza Batzordea.*

1. Interes publikoko erakundeek, haien arautegiak eskatzen ez badu, uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Kapital Sozietateei buruzko Legearen testu bateginako 529 quaterdecies artikuluan aurreikusitako konposizioa eta eginkizunak dituen Auditoretza Batzorde bat eduki beharko dute.

2. Baldin eta 1. zenbakian aipatutako erakundeek Auditoretza Batzordearen kideko funtzioak dituen organo bat badute, aplikatzekoa zaien arautegiaren arabera ezarritakoa eta lan egiten duena, esandako organo horrek hartuko ditu bere gain Auditoretza Batzordearen eginkizunak, eta esandako erakundeek beren web orrian argitaratu beharko dute zein organo arduratzen den eginkizun horiez eta zer osaketa duen.

Aurrezki Kutxetan, Kontrol Batzordeak har ditzake bere gain Auditoretza Batzordearen eginkizunak.

3. Dena dela, 1. zenbakian xedatutakoa gorabehera, ez dira Auditoretza Batzorde bat edukitzera behartuta egongo:

a) Interes publikoko erakundeak, baldin eta beren jarduera bakarra aktiboek bermatutako baloreen jaulkitzaile moduan jokatzea bada, Batzordearen 809/2004 Erregelamenduaren (EE) 2. artikulua 5. puntuko esandako baloreen definizioari jarraikiz.

b) Bestetik, 3.5.b) artikuluan aurreikusitako interes publikoko erakundeak, txikiak eta ertainak badira, eta haien funtzioak administrazio-organok bere gain hartuta baldin baditu. Administrazio-organok Auditoretza Batzordearen funtzioak betetzen dituztenean eta Presidenteak funtzio betearazleak egotzita baditu, azken honek ezingo ditu Presidente izateagatik legez edo estatutuen arabera dagozkion funtzioak bete.

c) Halaber, 3.5.b) artikuluan aurreikusitako interes publikoko erakundeak, erkidegoko arautegiak betebeharrak horretatik askatzeko modua ematen badie eta erregelamendu bidez horrela erabakitzen bada.

d) Merkataritza Kodearen 42. artikuluan aurreikusitakoaren arabera, interes publikoko beste erakunde batzuen mendekoak diren interes publikoko erakundeak, honako baldintzak betetzen badituzte:

1.a Erakunde nagusiak partaidetza osoa izatea mendeko erakundeetan.

2.a Mendeko erakundeen administrazioa ez dadila egon administrazio-kontseilu bati egotzita.

3.a Erakunde nagusiko Auditoretza Batzordeak har ditzala bere gain, zenbaki honetan aipatzen diren mendeko erakundeen eremuan, aipatutako batzordeari dagozkion funtzioak eta esleiri dakiokkeen beste zeinahi eginkizun.

Zenbaki honetan aipatzen diren interes publikoko erakundeek beren web orrian argitaratu beharko dute zer arrazoirengatik irizten dioten ez dela egokia Auditoretza Batzorde bat edo Auditoretza Batzordearen eginkizunez arduratuko den administrazio edo gainbegiratze organo bat edukitzea.

4. Uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Kapital Sozietateei buruzko Legearen testu bategineko 529 quaterdecies artikulua 1. eta 2. zenbakietan Auditoretza Batzordeari eskatzen zaion independentzia-betebeharra betetzetik salbuetsita geratuko dira honako betekizunak betetzen dituzten erakundeak:

a) 3.5.b) artikuluan aurreikusitako interes publikoko erakundeak izatea eta Auditoretza Batzordea edukitzera behartuta egotea.

b) Auditoretza Batzordeko kideak, aldi berean, administrazio-organoko kide ere izatea.

c) Haien arautegi espezifikoak ez eskatzea administrazio-organon kontseilari independenteak egotea.

5. Aurreko 2tik 4ra arteko zenbakietan aipatzen diren interes publikoko erakundeek berorietan biltzen diren inguruabarrak jakinaraziko dizkiete aipatutako erakundeen agintari gainbegiratzailer nazionalari. Jakinarazpen hori hilabeteko epearen barruan egingo da, sozietateak bere erabakia hartu zuen egunetik zenbatuta.

6. Kapital Sozietateei buruzko Legearen testu bategineko 529 quaterdecies artikulua 4. zenbakiko d) letratik g) letrara bitartean aurreikusitako funtzioetan ezarritakoak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari kontu-auditoretza erregulatzen duen arautegian independentzia-betebeharraren inguruan esleitutako eskumenen kaltetan izan gabe ulertuko dira.

7. Xedapen gehigarri honetan ezarritakoa betetzen den gainbegiratzea Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari dagokio, Balore Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legearen VIII. tituluan xedatutakoaren arabera. Eskumen hori Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak kontu-auditoretzaren jardueraren gainbegiratze eta ikuskapen alorrean dituen eskumenen kaltetan izan gabe ulertuko da.

Noizbehinkako izaeraz eta ahalik eta lasterren, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalak Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari jakinaraziko dio, honek Auditoreak Ikuskatzeko Europako Organoren Batzordeari igor diezaien, kasua hala bada, xedapen gehigarri honetan aipatzen den Auditoretza Batzordeko kideei ezarri eta administrazio-bidean irmotasuna irabazi duten zehapenei dagokien informazioa.

Laugarren xedapen gehigarria. *Merkatuen eta Lehiaren Batzorde Nazionalaren lankidetzaren kontu-auditoretzen merkatuarekin lotura duten eskumenak betearazteko orduan.*

1. Lege honen 46.2e) artikuluan aipatzen diren eskumenak erabiltzeko, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak Merkatuen eta Lehiaren Batzorde Nazionalaren lankidetzaren eskatu ahal izango du, bereziki, urteko txosten bat prestatzeko, non, gutxienez, honako hauek islatuko diren:

a) Interes publikoko erakundeek emandako legezko auditoretza-zerbitzuen merkatuaren bilakaera, eta auditoretza-batzordeen funtzionamendua.

b) Sektorean gertatu diren eragiketa nagusiak, eragina izan lezaketenak merkatuaren kontzentrazio mailan, eta momentu edo sektore jakin batzuetan auditoretza-zerbitzuak emateko baliagarritasunean.

c) Identifikatutako arriskuak, eta bereziki, legezko auditore edo auditoretza-sozietate baten kalitate-akatsen ugaritasunetik eratorritako arriskuen identifikazioa eta zer neurri hartuko diren beroriek arintzeko.

2. Merkatuen eta Lehiaren Batzorde Nazionalak eta Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak beharrezkoa zaien informazioa trukatu dute zeinek bere eskumenak bete ahal izateko. Bereziki, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak Merkatuen eta Lehiaren Batzorde Nazionala sortzeko ekainaren 4ko 3/2013 Legean ezarritako lehiarako arauen kontrako praktikak egon daitezkeela susmarazten edo pentsarazten duten egitate, jokabide edo praktiken berri emango dio Merkatuen eta Lehiaren Batzorde Nazionalari.

3. Agintaritzak eskudunek eta xedapen honetan aurreikusitakoa betetzeko lan egiten edo egin duten pertsonak 60. artikuluan ezarritako sekretu-betebeharra gorde beharko dute, aurreikusitako legezko salbuespenen eta Merkatuen eta Lehiaren Batzorde Nazionala sortzeko ekainaren 4ko 3/2013 Legearen kaltetan izan gabe.

Bosgarren xedapen gehigarria. *Merkatuaren bilakaerari buruzko txostena.*

2016ko ekainaren 17a baino lehen, eta data horretatik aurrera, hiru urtetik behin gutxienez, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak eta Lehiaren Europako Sareak txosten bat egingo dute interes publikoko erakundeei emandako legezko auditoretza-zerbitzuen merkatuaren bilakaerari buruz, eta Auditoreak Ikuskatzeko Europako Organoen Batzordeari, Baloreen eta Merkatuen Europako Agintaritzari, Europako Banku Agintaritzari, Aseguruaren eta Erretiro Pentsioen Europako Agintaritzari eta Batzordeari aurkeztuko diete.

Seigarren xedapen gehigarria. *Auditoretza-sozietateak.*

Auditoretza-sozietateek dagozkien aldaketak egin beharko dituzte 11. artikuluan galdatzen zaienara egokitzeko urtebeteko epean lege hau *Estatuko Aldizkari Ofizialean* argitaratzen den egunetik zenbatzen hasita.

Esandako data horren aurretik auditoretza-sozietateek aipatutako aldaketak egin ezean, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak baja emango die, ofizioz, Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean.

Zazpigarren xedapen gehigarria. *Koordinazio-mekanismoak kontrol- edo ikuskapen-eskumenak dituzten organo edo erakunde publikoekin.*

Lege honen 38. artikuluan ezarritakoaz gainera, lege maila duten xedapenen indarrez organo edo erakunde publikoei kontu-auditoretzaren mende jartzen diren erakundeen gaineko kontrol edo ikuskapen eskumenak egozten zaizkienean, Gobernuak errege dekretu bidez ezarriko ditu haien arteko koordinazio egokia posible egingo duten sistemak, arauak eta prozedurak, bai kontu-auditoreengandik eta bai auditoretza-sozietateetatik aipatutako eskumenak erabiltzeko beharrezkoa duten informazio guztia eskuratzeko modua izan dezaten.

Espainiako Bankuari, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari, Aseguruaren eta Pentsio Funtzen Zuzendaritza Nagusiari eta erakunde aseguratzailerak antolatzeke eta ikuskatzeko eskumenak dituzten organismo autonomikoei esleitutako ikuskapen- eta kontrol-araubidepeko eta interes publikokotik kanpoko erakundeen urteko kontuen auditoreek auditatutako erakundeari edo instituzioari buruz beren jardunean jakin duten edozein egitate edo erabaki, berehala eta idatziz jakinarazteko betebeharra dute aipatutako organoei edo, dagokionaren arabera, instituzio publiko eskudunei, baldin eta egitate edo erabaki horiek:

a) Larriki bortxatzen badute haien baimenerako baldintzetan ezarritakoa edo haien jardunean berriaz erregulatzen duten lege-, erregelamendu- edo administrazio-xedapenen edukia.

b) Ustiapenaren jarraipena kaltetu badezakete edo eragin larria izan badezakete haren egonkortasunean edo kaudimenean.

c) Iritzia salbuespenekin ematea, edo kontrako iritzia edo ukoa eragiten badute edo auditoretza-txostena egitea eragozten badute.

Aurreko betebeharrari kalterik egin gabe, auditatutako erakundea behartuta egongo da urteko kontuen auditoretza-txostenaren kopia bidaltzera aurrez aipatutako agintari gainbegiratzailerik eskudunei. Txostena entregatu den datatik astebeteko epean auditoreak ez badauka kopia hori bidali den froga egiaztagarririk, zuzenean igorri beharko die txostena aipatutako agintaritzeari.

Horrez gainera, ikuskapen-araubidearen pean dauden mendeko erakundeen kontu-auditoreek, lehenengo paragrafoan ezarritakoaren arabera, agintari gainbegiratzailerik eskudunei ez ezik, erakunde nagusiaren kontu-auditoreei ere emango diete informazioa.

Aipatutako egitate edo erabakiak fede onez agintari gainbegiratzailerik eskudunei jakinarazteak ez du esan nahiko lege honen 31. artikuluan ezarritako sekretu-betebeharra edo kontu-auditoreei kontratu bidez eska lekiekeena betetzen ez dutenik, eta ez du kontu-auditoreentzat inolako erantzukizunik ekarriko.

Zortzigarren xedapen gehigarria. *Komunikazio elektronikoak.*

Kontu-auditoreek eta auditoretza-sozietateek, horretarako jartzen den epean, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak eskatutako baliabide teknikoak gaitzeko betebeharra dute, jakinarazpen elektronikoaren sistemak eraginkorrak izan daitezten, ekainaren 22ko 11/2007 Legeak, herritarrek zerbitzu publikoetan sarbide elektronikoa izateari buruzkoak, 27.6 artikuluan ezarritakoaren arabera.

Bederatzigarren xedapen gehigarria. *Erregistroen eta Notariotzaren Zuzendaritza Nagusiarekiko lankidetzak.*

1. Erregistroen eta Notariotzaren Zuzendaritza Nagusiak, irail eta martxoko hiletan, aurreko sei hilabeteetan urteko kontuak —auditoretza-txostena lagun dutela— gordeak izateko aurkeztu dituzten eta dagozkien merkataritza-erregistroetan inskribatuta dauden sozietateen eta gainerako erakundeen zerrenda bat igorriko dio Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari; auditoretza-txostena egin duten kontu-auditore edo auditoretza-sozietatearen identifikazio-datuak ere zehaztu beharko dira, baita izendapen-aldiari dagozkionak ere. Xede horretarako, merkataritzako erregistratzaileek Erregistroen eta Notariotzaren Zuzendaritza Nagusira igorri beharko dute beren erregistroari dagokion aipatutako informazioa aurreko paragrafoan aipatutako hilen aurreko hilabeteetan.

2. Auditorearen izendapena Merkataritza Erregistroan inskribatu aurretik, erregistratzaileak egiaztatzea beharko du kontu-auditorea edo auditoretza-sozietatea izena emanda dagoela Kontu Auditoreen Erregistro Ofizialean, jardule egoeran, eta ez daudela auditoretza egitea galarazten dien egoeran.

Hamargarren xedapen gehigarria. *Administrazio publikoari egindako ordainketen informazioa.*

Lehenengoa. Administrazio publikoari egindako ordainketen informazioa argitaratzeko betebeharra.

1. Erauzketa-industrian edo jatorrizko basoetako zur-ustiapenetan aritzen diren enpresa aktiboek, baldin eta berorietan ondorengo paragrafoetako inguruabarrak biltzen badira, administrazio publikoari egindako ordainketei buruzko urteko txosten bat elaboratzeko eta argitaratzeko betebeharra izango dute.

Erauzketa-industrietako enpresa aktibotzat hartuko dira mineralak, petrolioa, gas naturaleko gordailuak edo beste material batzuen esplorazio, prospekzio, aurkikuntza, garapen edota erauzketari lotutako edozein jarduerari gauzatzen duten enpresak. Aktibitate

horiek jarduera ekonomikoen estatistika-nomenklatura —NACE—, une bakoitzean indarrean dagoen bertsioan, ezartzen duen 2006ko abenduaren 20ko Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 1893/2006 (EE) Erregelamenduaren I. eranskineko B ataleko 05etik 08ra arteko dibisioetan zerrendatutako jarduera ekonomikoen artean eta Erregelamendu bereko I. eranskineko A ataleko 02 dibisioko, 02.2 taldean aipatzen direnetan sartzen dira, hurrenez hurren.

Xedapen honetan xedatutakoaren ondorioetarako, naturalki eraberritutako mendia ulertuko da jatorrizko basotzat, jatorrizko landare-espeziez osatutakoa eta giza aktibitateen begi-bistako aztarnarik ez duena, eta non prozesu ekologikoak ez diren oraindik modu adierazgarrian eraldatu.

Bestalde, administrazio publiko gisa ulertuko da estatu bateko edozein agintaritza nazional, eskualdeko edo tokiko, barne direla agintaritza horien kontrolpean dauden departamentuak, agentziak edo sozietateak, Merkataritza Kodearen 42. artikuluan xedatutakoaren arabera.

2. Hala ere, aurreko zenbakian aipatzen den betebeharra honako inguruabar hauetakoren bat betetzen duten enpresei soilik aplikatuko zaie, baldin eta salbuetsita ez badaude laugarren apartatuaren indarrez:

a) Enpresa handia izatea; ondorio hauetarako soilik, balantzea itxi den datan, honako hiru irizpide hauetako biren muga numerikoak, gutxienez, gainditzen dituztenak hartuko dira enpresa handitzat:

- i. Balantzeko aktiboaren partiden guztizkoa hogeit hamar milioi eurotik gorakoa izatea.
- ii. Negozioen urteko zifraren zenbateko garbia berrogei milioi eurotik gorakoa izatea.
- iii. Ekitaldian enplegatutako langileen batez besteko kopurua berrehun eta berrogeita hamarretik gorakoa izatea.

b) Interes publikoko erakunde bat izatea; lege honetako 3.5 artikuluan ezarritako baldintzak betetzen dituztenak hartuko dira halakotzat.

Bigarrena. Txostenaren edukia.

1. Txostenak honako informazio hau jasoko du dagokion ekitaldi ekonomikoari eta lehenengo zenbakiko bigarren paragrafoan aipatutako jardueri buruz:

a) Administrazio publiko bakoitzari egindako ordainketen osoko zenbatekoa, non zergapeko jarduerengatik dirutan edo gauzen bidez ordaindutako zeinahi kopuru sartuko den.

b) Administrazio publiko bakoitzari egindako ordainketen osoko zenbatekoa, honako ordainketa moduen arabera banakatuta:

- I. Ekoizpenaren gaineko eskubideak.
- II. Sozietateen diru-sarreraren, ekoizpenaren edo mozkinen gaineko kargak, kontsumoa kargatzen duten zergak kanpo utzirik; hala nola balio errentaren gaineko zerga, pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga edota salmenten gaineko zergak.
- III. Kanonak.
- IV. Dibidenduak.
- V. Hasierako prospekzio, aurkikuntza eta ekoizpeneko sariak.
- VI. Lizentziak, alokairuak, sartzeko eskubideak eta lizentzia eta/edo kontzesioen ondoriozko beste prestazio batzuk; eta
- VII. Azpiegituretako hobekuntzengatik egindako ordainketak, enpresen erantzukizun sozialaren indarrez egindakoak kanpo utzirik.

c) Ordainketak proiektu espezifiko bati egotzi zaizkionean, zenbateko osoa, ordainketa moduaren arabera banakatuta, baita proiektu bakoitzari dagozkion ordainketen zenbateko osoa ere.

Hala ere, erakunde mailan ezarritako betebeharrekin lotura duten enpresaren ordainketak erakunde mailan kontsignatu ahal izango dira, proiektu mailan kontsignatu ordez.

Kontratu, lizentzia, alokairu, kontzesio edo antzeko akordio juridiko bakar baten pean dauden eta administrazio publiko bati ordaintzeko erantzukizunaren oinarria osatzen duten jarduera operatiboak hartzen dira proiektutzat. Hala eta guztiz ere, akordio horietako zenbait beren artean funtsean konektatuak badaude, proiektu bakartzat hartuko dira.

2. Ez da beharrezkoa izango txostenean ordainketarik kontsignatzea ekitaldi osoko ordainketa 100.000 euroz azpikoa bada, ordainketa bakar batean edo hainbat ordainketatan egina bada ere.

3. Gauza bidezko ordainketak egiten direnean, balioaren arabera kontsignatuko dira eta, kasua hala bada, bolumenaren arabera, eta azalpen-ohar batzuk gehitu beharko dira balioa nola zehaztu den argitzeko.

4. Bigarren atal honetan aurreikusitako ordainketak kontsignatzeak, batez ere, jardueraren edo ordainketaren funtsa islatuko du, haien forma baino gehiago, eta ordainketak edo jarduerak ez dira ez banakatu eta ez artifizialki gaineratu beharko, lege honen aplikazioa saihesteko asmoz.

Hirugarrena. Txosten kontsolidatua.

1. Lehenengo zenbakian jasotako betebeharra duten jarduerak garatzen dituzten enpresek administrazio publikoei egin dizkieten ordainketei buruzko txosten kontsolidatu bat eratu eta argitaratu beharko dute, lege honetan aurreikusitako inguruabarretan, baldin eta sozietate nagusiak urteko kontu- eta kudeaketa-txosten kontsolidatuak egiteko betebeharra badu, Merkataritza Kodearen 42. artikuluan xedatutakoaren arabera.

Sozietate nagusi batek erauzketa-industrian edo jatorrizko basoetako zur-ustiapenean jarduerak dituela iritziko zaio haren mendeko enpresa batek, edozein dela ere, aktibitateak gauzatzen baldin baditu erauzketa-industrian edo jatorrizko basoetako zur-ustiapenean.

2. Txosten kontsolidatuan, erauzketa eragiketetatik eta/edo jatorrizko basoetako zur-ustiapenarekin zerikusia duten eragiketetatik ondorioztatzen diren ordainketak soilik sartuko dira.

Laugarrena. Salbuespenak.

1. Ez dira lehenengo zenbakian ezarritako txostena elaboratzera eta argitaratzera behartuta egongo honako inguruabar hauetan dauden enpresak:

a) Jatorrizko sozietatea Espainiako edo Europar Batasuneko estatu bateko Zuzenbidearen pean daukaten enpresak, zeinen ordainketak aurreko hirugarren zenbakian aipatutako txosten kontsolidatuan jasoko baitira, dagokien estatuaren xedapenen arabera.

b) Hirugarren herrialde baten informazio-betebeharrak betetzen dituen txosten bat prestatzen eta argitaratzen duten enpresak, betiere betebeharrak horiek lege honetan ezarritakoen baliokideak deklaratu badira, zenbait motatako enpresen urteko egoera finantzario, egoera finantzario kontsolidatu eta kideko beste txosten batzuei buruzko Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2013ko ekainaren 26ko 2013/34/EB Zuzentarauaren 46.2, 46.3 eta 47. artikuluetan aipatzen diren baliokidetasun-prozedurak aplikatu ondoren. Aipatutako 2013/34/EB Zuzentarauak, gainera, Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2006/43/EE Zuzentaraua aldatzen du, eta Kontseiluaren 78/660/EEE eta 83/349/EEE Zuzentarauak indargabetzen ditu. Hala ere, dena delako enpresa horrek txostena argitaratu eta Merkataritza Erregistroan utzi beharko du, gordailu gisa, bosgarren apartatuan ezarritakoaren arabera.

2. Ez dira hirugarren zenbakian aipatzen den txosten kontsolidatua formulatzera behartuta egongo honako jatorrizko sozietate hauek:

a) Talde txiki bateko sozietate nagusiak, mendeko enpresaren bat interes publikoko erakundea den kasuan salbu. Eragin horietarako soilik, talde bat txikia dela ulertuko da era

konsolidatuan ez direnean gainditzen, gutxienez, ondorengo muga hauetako bi sozietate nagusiaren balantzea ixten den datan:

- i. Balantzeko aktiboaren partiden guztizkoa gehienez sei milioi eurokoa izatea.
- ii. Negozioen urteko zifraren zenbateko garbia gehienez hamabi milioi eurokoa izatea.
- iii. Ekitaldian enplegatutako langileen batez besteko kopurua gehienez berrogeita hamarrekota izatea.

b) Talde ertain bateko sozietate nagusiak, mendeko enpresaren bat interes publikoko erakundea den kasuan salbu. Eragin horietarako soilik, talde bat ertaina dela ulertuko da txikia ez denean eta era konsolidatuan ez direnean gainditzen, gutxienez, honako muga hauetako bi sozietate nagusiaren balantzea ixten den datan:

- i. Balantzeko aktiboaren partiden guztizkoa gehienez hogeit hamar milioi eurokoa izatea.
- ii. Negozioen urteko zifraren zenbateko garbia gehienez berrogei milioi eurokoa izatea.
- iii. Ekitaldian enplegatutako langileen batez besteko kopurua gehienez berrehun eta berrogeita hamarrekota izatea.

c) Espainiako Zuzenbidearen mende dauden sozietate nagusiak, aldi berean, mendeko enpresak baldin badira eta haien sozietate nagusia Europar Batasuneko estatu bateko Zuzenbidearen mende badago.

3. Honako letra hauetako inguruabar batean, gutxienez, dauden enpresek ez dute txosten konsolidatu baten barruan sartu beharrik izango:

a) Inguruabar larri eta iraunkorrak funtsezko oztopo badira sozietate nagusiak enpresaren ondarearen gaineko edo kudeaketako eskubideak erabili ahal izateko.

b) Salbuespenezko izaeraz, lege honen xede diren administrazio publikoei egindako ordainketei buruzko txosten konsolidatua prestatzeko beharrezkoa den informazioa ezin lortu izatea gastu itxuragabeak egin gabe edo justifikazio gabeko atzerapenik gabe.

c) Enpresaren akzioak edo partizipazioak edukitzearen helburu bakarra geroago haiek lagatzea izatea.

Hala eta guztiz ere, apartatu honetako salbuespenak konsolidatutako finantza-egoeren eraginetarako ere erabiltzen diren kasuan bakarrik aplikatuko dira.

Bosgarrena. Onarpena eta publikotasuna.—Administrazio publikoei egindako ordainketei buruzko txostenak ekitaldi bakoitza amaitu osteko lehenengo sei hilabeteen barruan onartu eta argitaratu behar dira, eta publikoaren eskura mantenduko dira hamar urtez gutxienez. Halaber, merkataritza-erregistroan utziko dira gordailu gisa urteko kontuak osatzen dituzten dokumentuekin batera.

Seigarrena. Txostenak elaboratzeko eta argitaratzeko ardura.

1. Sozietatearen administratzaileen erantzukizuna izango da, beren ezagutza eta ahalmenen neurrian, bermatzea administrazio publikoei egindako ordainketei buruzko txostena lege honek galdatzen dituen betekizunen arabera prestatu, onartu, gordailuan utzi eta argitaratu dela.

2. Administrazio-organoak lege honetan aipatutako dokumentuak, ezarritako epearen barruan, elaboratzeko, argitaratzeko eta gordailuan uzteko betebeharra ez betetzeak, beste erantzukizun batzuen kaltetan izan gabe, dagokion zehapena ezartzea ekarriko du, eraginpeko sozietateari aplikatzekoa zaion legeriaren zehaztapen eta baldintzetan.

Lehenengo xedapen iragankorra. *Lizentziadunak, ingeniariak, merkataritza irakasleak, arkitektoak edo unibertsitateko diplomadunak.*

Ekainaren 30eko 12/2010 Legea indarrean jarri zen datan —lege hark aldatu zuen Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legea— lizentziadun, ingeniari, merkataritza irakasle, arkitekto edo unibertsitateko diplomadun tituluen jabe zirenek

dispentsa-eskubidea izango dute gaitasun profesionaleko azterketan, aipatutako tituluak lortzeko eskatu zaizkien ikasketetan gaudituta dauzkaten irakasgaiei dagokienez, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak ebazpen bidez ezarritako baldintzetan.

Bigarren xedapen iragankorra. *Bateraezintasun-egoerak.*

Lege hau indarrean jarri aurreko araubidea aldatzen duten 16.1.a) 2.a, 3.a, eta 4.a, eta 39.2 artikuluetan aurreikusitako inguruabarretatik eratorritako bateraezintasun-egoerek ez dute kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen independentzia falta sorraraziko baldin eta 2016ko urtarrilaren 1a baino lehen sortu eta amaitu badira.

Lege hau indarrean jarri aurreko araubidea aldatzen duen 39.1 artikuluan aipatutako zerbitzu debekatuek ez dute kontu-auditoreen eta auditoretza-sozietateen independentzia falta sortaraziko esandako data baino lehenago hasi eta nahitaezko auditoretza-txostena jaulkitzearekin amaitu ez diren kontu-auditoretzen kasuan.

Hirugarren xedapen iragankorra. *Hamargarren xedapen gehigarrian jasotako aurreikuspenen aplikaziorako ekitaldi ekonomikoa.*

Lege honen hamargarren xedapen gehigarrian araututako betebeharrak 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren ekitaldi ekonomikoetan garatutako jardueren kasuan soilik izango dira galdagarri.

Xedapen indargabetzaile bakarra.

Indargabeturik gelditzen dira lege honetan xedatutakoari aurka egiten dioten maila bereko edo apalagoko xedapen guztiak, bereziki uztailaren 1eko 1/2011 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Kontu Auditoretza Legearen testu bategina.

Azken xedapenetatik lehenengoa. *1885eko abuztuaren 22ko Errege Dekretuak onartutako Merkataritza Kodearen aldaketa.*

Honako aldaketa hauek sartzen dira 1885eko abuztuaren 22ko Errege Dekretu bidez onartutako Merkataritza Kodean:

Bat. Honela idatzita geratzen da 34. artikulua 1. zenbakia:

«1. Ekitaldiaren itxieran, enpresaburuak bere enpresako urteko kontuak egin beharko ditu; hor sartuko dira, balantzea, galera eta irabazien kontua, ekitaldiko ondare garbian izandako aldaketak islatzen dituen egoera-orria, diru-fluxuen egoera-orria eta Memoria. Dokumentu horiek batasun bat osatzen dute. Ondare garbian izandako aldaketen egoera-orria eta diru-fluxuen egoera-orria ez dira nahitaezkoak izango lege-xedapen batek horrela ezartzen duenean.»

Bi. Honela idatzita geratzen da 38 bis artikulua 1. zenbakia:

«1. Aktiboak eta pasiboak beren arrazoizko balioaren arabera baloratu ahalko dira, erregelamendu bidez zehazten diren baldintzetan, Europako arautegiaren mugen barruan.

Bi kasuetan adierazi beharko da ea irizpide hori aplikatzearen ondorio gisa ondare elementuan sortutako balioaren aldaketa-galera eta irabazien kontuari egotzi behar zaion, ala ondare garbian sartu behar den zuzenean.»

Hiru. Kendu egiten dira 38 bis artikulua 3., 4. eta 5. zenbakiak.

Lau. Honela idatzita geratzen da 39. artikulua 4. zenbakia:

«4. Ibilgetu ukiezinak bizitza erabilgarri zehatzeko aktiboak dira. Aktibo horien bizitza erabilgarria ez dagoenean modu fidagarrian estimatzerik, hamar urteko epean amortizatuko dira, beste lege- edo erregelamendu-xedapen batek beste epe bat ezartzen duenean izan ezik.»

Merkataritzako funtsa balantzearen aktiboan agertu ahal izateko, nahitaezkoa izango da hura kostu bidez eskuratua izatea. Suposatuko da, kontrako probarik ezean, merkataritzako funtsaren bizitza erabilgarria hamar urtekoa dela.

Urteko kontuen Memorian, ibilgetu ukiezin epeari eta amortizatzeko metodoari buruzko informazioa eman beharko da.»

Bost. Honela idatzita geratzen da 43. artikulua:

«43. artikulua.

1. Aurreko artikuluan xedatutakoa gorabehera, bertan aipatzen diren sozietateak ez dira kontsolidazioa egitera behartuta egongo, honako egoera hauetakoren bat gertatzen baldin bada:

1.a Kontsolidatzeko betebeharra duen sozietatearen ekitaldia ixteko datan, sozietateen multzoak ez baditu gainditzen, bere azkeneko urteko kontuetan, Kapital Sozietateei buruzko Legearen testu bategina onartzen duen uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuan galera eta irabazien kontu laburtua formulatzeko markatutako mugetako bi, taldeko sozietateren bati, Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 20ko 22/2015 Legearen 3.5 artikuluan ezarritako definizioaren arabera, interes publikoko erakundea dela irizten zaion kasuan izan ezik.

2.a Espainiako legeriaren mende dagoen eta kontsolidatzeko betebeharra duen sozietatea, aldi berean, esandako legeria horren edo Europar Batasuneko beste estatu bateko legeriaren pean dagoen sozietate baten mendekoa denean, azken sozietate hau beste sozietateko partizipazioen ehuneko 50 edo gehiagoren jabe bada eta, gutxienez haien ehuneko 10en jabe diren akziodunek edo bazkideek ez badute eskatu kontu kontsolidatuak formulatzeko ekitaldia itxi baino 6 hilabete lehenago. Edozein moduz ere, beharrezkoa izango da honako betebeharrak hauek betetzea:

a) Kontsolidazioa formalizatzetik dispentsatutako sozietatea, baita kontsolidazioan sartu behar lituzkeen sozietate guztiak ere, talde handiago baten kontuetan kontsolidatzea, talde horretako sozietate nagusia Europar Batasuneko estatu kide baten legeriaren mende egonik.

b) Kontsolidazioa formalizatzetik dispentsatutako sozietateak adieraz dezala bere kontuetan kontu kontsolidatuak ezartzeko betebeharretik salbuetsita dagoela, zer taldetakoa den, sozietatearen izena eta sozietate nagusiaren helbidea.

c) Sozietate nagusiaren kontu kontsolidatuak ez ezik, kudeaketa-txostena eta auditoreen txostena ere, utzi daitezela, gordailu gisa, Merkataritza Erregistroan, guztiak ere salbuetsitako sozietateak helbidea duen Autonomia Erkidegoko hizkuntza ofizialetako batera itzulita.

d) Kontsolidazioa formalizatzetik salbuetsitako sozietateak ez dezala jaulkita eduki Europar Batasuneko zeinahi estatu kidetan erregulatutako merkatu batean negoziatzera onartutako balorerik.

3.a Kontsolidatzeko betebeharra duen sozietateak taldeko sozietateen ondarearen irudi leialerako, finantza-egoerarako eta emaitzetarako interes esanguratsurik —ez banaka, eta ez multzoan— ez duten mendeko sozietateetan soilik parte hartzen duenean.

4.a Mendeko sozietate guztiak kontsolidaziotik kanpo utzi daitezkeenean, honako arrazoi hauetakoren bategatik:

a) Finantza-egoera kontsolidatuak elaboratzeko beharrezkoa den informazioa, behar bezala justifikatutako arrazoiengatik, lortu ezin daitezkeen kasu guztiz bakanetan.

b) Sozietate horren akzioak edo partizipazioak edukitzeko helburu bakarra geroago haiek lagatzea izatea.

c) Murrizketa larri eta iraunkorrek oztopatzea sozietate nagusiak mendeko sozietatea kontrolatu ahal izatea.

2. Sozietate bat ez da kontsolidazioan sartuko, aurreko 4. oharpenean adierazitako inguruabarretako bat gertatzen denean.»

Azken xedapenetatik bigarrena. *Balore Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legearen aldaketa.*

Gehitu egiten zaio b) letra Balore Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legearen 100. artikuluari.

«b) Uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Kapital Sozietateen Legearen testu bategineko 540. eta 541. artikuluetan, hurrenez hurren, aipatutako gobernu korporatiboaren urteko txostena edo kontseilarien ordainsariei buruzko urteko txostena ez prestatzea edo ez argitaratzea, edota txosten horietan hutsuneak edo datu faltsu edo engainagarriak egotea; lege horretako 512-517, 525.2, 526, 528, 529, 530, 531, 532, 533, 534, 538, 539, 540 eta 541. artikuluetan ezarritako betebeharrak ez betetzea; bigarren mailako merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako baloreak jaulkitzen dituzten erakundeek ez izatea auditoretza-batzorderik eta izendapenen eta ordainsarien batzorderik, aipatutako Legearen 529 quaterdecies eta quindecies artikuluetan ezarritako baldintzetan, edo aipatutako 529 quaterdecies artikuluan aurreikusitako interes publikoko erakundeen auditoretza-batzorde horien osaerari eta eginkizunen esleipenari buruzko arauak ez betetzea.»

Azken xedapenetatik hirugarrena. *Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioa arautzen duen uztailaren 13ko 29/1998 Legearen aldaketa.*

6. zenbakia gehitzen zaio Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioa arautzen duen uztailaren 13ko 29/1998 Legearen laugarren xedapen gehigarriari, eta honela idatzita geratzen da:

«6. Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak emandako egintzen kontrako gora jotzeko errekursoak ebazten dituzten Ekonomia eta Lehiakortasuneko ministroaren ebazpenak, baita Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak, zuzenean, auzialdi bakarrean, Auzitegi Nazionaleko Administrazioarekiko Auzietarako Salaren aurrean emandako arau-izaerako ebazpenak ere.»

Azken xedapenetatik laugarrena. *Uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Kapital Sozietateen Legearen testu bateginaren aldaketa.*

Honako aldaketa hauek sartzen dira uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Kapital Sozietateen Legearen testu bateginean:

Bat. Honela idatzita geratzen da 107. artikuluen 2. zenbakiko d) letra:

«d) Partizipazioen prezioa, ordaintzeko modua eta eragiketako bestelako baldintzak hitzartutakoak eta eskualdatzea egiten duen bazkideak sozietateari jakinarazitakoak izango dira. Eskualdaketa-proiektuan prezio osoa edo horren zati bat geroratzuz gero, kreditu-erakunde batek bermatu beharko du prezio geroratuaren ordainketa, partizipazioak eskuratu ahal izateko.

Proiektaturiko eskualdaketa salerosketa bidez egin ordez kostu bidez egiten bada, edota dohainik, alde biek adostuta zehazten dutena izango da eskuratze-prezioa, eta, halakorik gertatu ezean, eskualdatzeko asmoa sozietateari jakinarazi zitzaion egunean partizipazioek zuten arrazoizko balioak finkatuko du prezioa. Sozietatearen administratzaileek xede horretarako izendatutako aditu independente

batek —ezingo da sozietatearen auditorea izan— zehazten duena hartuko da arrazoizko balioztat.

Sozietate anonimoei edo akzioakako sozietate komanditarioei ekarpenak egiten zaizkien kasuan, merkataritza-erregistratzaileak izendatutako aditu independenteak egindako txostenetik eratortzen dena hartuko da partizipazioen balio errealtzat.»

Bi. Honela idatzita geratzen da 124. artikulua 2. zenbakia:

«2. Kasu horretan, erregistro-liburuan akzio izendunen eskualdaketa inskripzioa atzera botatzeko, akzioak eskuratuko dituen norbait aurkeztu beharko dio sozietateak oinordekoari, edo bere burua eskaini akzioak eskuratzeko, inskripzioa eskatu zen egunean haiek zuten arrazoizko balioan, 146. artikuluan norberaren akzioen eskuratzeko eratorrirako aurreikusitakoaren arabera.

Interesdun batek hala eskatuta, sozietatearen administratzaileek xede horretarako izendatutako aditu independente batek —ezingo da sozietatearen auditorea izan— zehazten duena hartuko da arrazoizko balioztat.»

Hiru. Honela idatzita geratzen da 128. artikulua 3. zenbakia:

«3. Aldeak ez badira ados jartzen ordaindu beharreko zenbatekoaz aurreko bi zenbakietan aurreikusitako kasuetan, aldeetako edozeinek eskatuta eta alde bien kontura, Merkataritza Erregistroak xede horretarako izendatutako aditu independente batek —ezingo da sozietatearen auditorea izan— zehaztuko du esandako zenbatekoa.»

Lau. Honela idatzita geratzen da 257. artikulua 3. zenbakia:

«3. Balantzea eredu laburtuan formulatu daitekeenean, ondare garbiaren aldaketen egoera-orrria eta diru-fluxuen egoera-orrria ez dira nahitaezkoak izango.»

Bost. Honela idatzita geratzen da 260. artikulua:

«260. artikulua. *Memoriaren edukia.*

Memoriak, Merkataritza Kodeak berariaz aurreikusitako oharpenak, lege honek aurreikusitakoak eta erregelamenduaren garapenetan aurreikusitakoak ez ezik, gutxienez, honako aipamen hauek jaso beharko ditu:

Lehenengoa. Urteko kontuen partidei aplikatutako balorazio-irizpideak eta balio-zuzenketak kalkulatzeko metodoak.

Urteko kontuetako osagai batzuk adierazi badira orain edo jatorrian euroa ez zen monetan, zenbatekoa eurotan kalkulatzeko truke-tasaren zehaztapen-prozedura jasoko da.

Bigarrena. Sozietatea bazkide kolektiboa den sozietateen, edota, zuzenean nahiz zeharka, gutxienez haien kapitalaren ehuneko hogeiren jabe den edo, ehuneko horretara iritsi gabe ere, hark eragin esanguratsua duen sozietateen izena, helbidea eta forma juridikoa.

Kapitalean izandako partaidetza, boto-eskubideen portzentajea eta azken sozietate-ekitaldiko ondare garbiaren zenbatekoa adierazi behar dira.

Hirugarrena. Kuota edo partizipazio desberdinak existitzen direnean, haietako bakoitzaren edukia, eta hainbat motatako akzioak daudenean, mota bakoitzeko akzioen kopurua eta balio izendatua eta mota bakoitzari dagozkion eskubideen edukia.

Laugarrena. Gozamen-bonuen, fundatzaile-bonuen, betebeharrak bihurtzeko eta horien kideko balore edo eskubideen existentzia, haien kopurua eta ematen dituzten eskubideen hedapena adierazita.

Bosgarrena. Kapital baimendu baten mugen barruan, ekitaldian harpidetutako akzioen kopurua eta balio izendatua, baita norberaren akzio edo partizipazioen

eskurapenen eta besterentzeen zenbatekoa ere, sozietate nagusiaren akzioen edo partizipazioen zenbatekoa barne.

Seigarrena. Bost urtetik gorako hondar-iraupena duten sozietate-zorren zenbatekoa; baita berme errealak duten zor guztiena ere, haien forma eta izaera adierazita.

Zehaztapen horiek bananduta agertu behar dira zorrei buruzko partida bakoitzean.

Zazpigarrena.

a) Hirugarrenekin konprometitutako bermeen osoko zenbatekoa, haiek balantzearen pasiboaren barruan aitortzearen kaltetan izan gabe, haietatik betebeharraren baten betetze eraginkorra eratorzea gertagarri denean.

Pentsioen alorrean eta taldeko sozietateekiko existitzen diren konpromisoak behar bezainbateko argitasunez eta ongi bereizita aipatu beharko dira.

b) Balantzean agertzen ez diren sozietatearen erabakien izaera eta negozio-asmaoa, eta haien inpaktu finantzarioa, betiere informazio hori adierazgarria eta beharrezkoa baldin bada sozietatearen finantza-egoera zehazteko.

c) Sozietatearen eta harekin loturak dituzten hirugarrenen arteko transakzio esanguratsuak, lotura horien izaera, zenbatekoa eta transakzioei buruzko beste zeinahi informazio adierazita, beharrezkoa baldin bada sozietatearen finantza-egoera zehazteko.

Zortzigarrena.

a) Ekitaldiko kontabilitate-emaitzaren kalkuluaren eta partidak irizpide fiskalen arabera baloratzearen artean sortuko litzatekeen aldea, hain zuzen ere, irizpide fiskalak ez datozelako bat nahitaez aplikatu beharreko kontabilitate printzipioekin. Aipatutako balorazio horrek funtsezko eragina duenean etorkizuneko karga fiskalean, dagozkion oharpenak egin beharko dira.

b) Ekitaldiari eta aurreko ekitaldiei egotzitako karga fiskalaren eta jada ordaindu den edo ekitaldi horiengatik ordaindu beharko den karga fiskalaren arteko aldea, esandako alde horrek benetako interesa duen neurrian etorkizuneko karga fiskalari dagokionez.

Bederatzigarrena. Sozietatearen jarduera arruntei dagokien negozio zifraren zenbateko garbiaren banaketa, aktibitate kategorien arabera, baita merkatu geografikoen arabera ere, produktuen salmentaren antolakuntzaren, zerbitzuak ematearen edo sozietatearen jarduera arruntei dagozkien beste diru-sarrera batzuen ikuspuntutik, kategoria eta merkatu horiek beren artean alde adierazgarriak dituzten neurrian. Galera-irabazien kontu laburtua egin dezaketen sozietateek ez dute aipamen horiek zertan jaso.

Hamargarrena. Ekitaldian zehar enplegatuta egon diren pertsonen batez besteko kopurua, kategoriaka adierazita, baita ekitaldiari dagozkion langileen gastuak ere, soldata eta lansariei dagozkien zenbatekoak eta karga sozialei dagozkienak banakatuta direla, pentsioak estaltzen dituztenak aparte aipatuz, horrela kontsignaturik ez daudenean galera eta irabazien kontuan.

Sozietateko pertsonala nola banatzen den, sexuka, ekitaldiaren amaieran, behar adinako kategoria eta mailaka banakatuta, horien artean goi mailako zuzendariena eta aholkulariarena sartuz.

Ehuneko hogeita hamahiruko edo gehiagoko desgaitasuna duten enplegatuek ekitaldian izandako batez besteko kopurua, haien kategoriak adierazita.

Hamaikagarrena. Goi-zuzendaritzako kideek eta administrazio-organokoek ekitaldian zehar sortutako edozein motatako soldata, dieta eta lansarien zenbatekoak, arrazoia edozein dela ere, baita administrazio-organoko antzinako edo gaur egungo kideei edo goi-zuzendaritzakoei dagozkien bizi-aseguruen edo erantzukizun zibileko aseguruen primen edo pentsioen ordainketaren alorrean sortutako betebeharrak guztiak ere. Administrazio-organotako kideak pertsona

juridikoak izanez gero, horiek ordezkutzen dituzten pertsona fisikoei buruzkoak izango dira aurreko betekizun horiek.

Informazio horiek osoan eman daitezke, ordainsari kontzeptuan.

Baldin eta sozietateak ordaindu badu, osorik edo partzialki, administratzaile guztien edo haietakoren baten erantzukizun zibileko aseguruaren prima, karguari dagokion jardunean egindakoengatik edo ez egindakoengatik eragin litzaketen kalteetarako, Memorian berariaz adieraziko da, sariaren zenbatekoa zehazturik dela.

Hamabigarrena. Administrazio-organoetako eta goi-zuzendaritzako kide bakoitzari emandako aurrerakin eta kredituen zenbatekoak ere jakinarazi beharko dira, haien interes-tasa, oinarritzko ezaugarriak eta itzuli diren zenbatekoak adieraziz, bai eta eurek berme gisa onartutako betebeharrak ere. Administrazio-organoetako kideak pertsona juridikoak izanez gero, horiek ordezkutzen dituzten pertsona fisikoei buruzkoak izango dira aurreko betekizun horiek.

Informazio horiek osoan eman daitezke, kategoria bakoitzaren arabera.

Hamahirugarrena. Kontu-auditoreari kontu-auditoretzagatik eta emandako beste zerbitzu batzuegatik dagozkion ordainsarien zenbatekoa kontzeptuka banakatuta; baita kontu-auditoreari lotutako pertsona edo erakundeei dagozkienak ere.

Hamalagarrena. Aktibo ez-korronteko partiden mugimenduak.

Hamabosgarrena.

a) finantza-tresnak arrazoizko balioaren arabera baloratu direnean honako hauek adieraziko dira: balorazio-ereduak eta -teknikak zein kasu nagusitan oinarritzen diren; galera eta irabazien kontuan erregistraturiko balio aldaketak, finantza-tresnen kategoria bakoitzeko; eta, finantza-tresna eratorriak diren kasuan, haien izaera eta baldintza nagusiak zenbatekoari eta egutegiari dagokienez, eta ekitaldian izandako erreserbaren mugimenduak arrazoizko balioaren arabera.

b) finantza-tresnak arrazoizko balioaren arabera baloratu ez direnean, arrazoizko balioa adieraziko da mota bakoitzarentzat, Kontabilitateko Plan Orokorrean aurreikusitako zehaztapen eta baldintzetan.

Hamaseigarrena. Merkataritza-sozietate baten eta sozietateko bazkide, administratzaile edo haren kontura jarduten duen pertsona baten arteko edozein kontraturen amaiera, aldaketa edo aurreratutako azkentzea, sozietatearen saleroste arruntetik kanpoko eragiketa edo baldintza normaletan egiten ez dena bada.

Hamazazpigarrena. Sozietatearen taldeko finantza-egoera kontsolidatuak elaboratzen dituen sozietatearen izena eta helbide soziala eta urteko kontu kontsolidatuak edo, kasua hala denean, kontsolidatzeko betebeharretik salbuesten duten inguruabarrak gordailu gisa jasota dauzkan Merkataritza Erregistroa.

Hemezortzigarrena. Espainian egoitza duten sozietate multzoko aktibo handieneko sozietatea denean — erabaki-unitate bakarraren pean dauden sozietateek osatutako multzoa, kontsolidatzeko betebeharririk ez duten eta elkarrekin jarduten duten pertsona fisiko edo juridiko batek edo gehiagok edozein bitartekoz kontrolatzen dituztelako edo akordioen indarrez edo estatutu-klausulengatik zuzendaritza bakarraren pean daudelako—, aipatutako sozietateen deskribapen bat egin beharko da, eta azaldu zer arrazoirengatik dauden erabaki-unitate bakarraren pean, eta esandako sozietate multzoaren aktiboen, pasiboen, ondare garbiaren, negozio zifraren eta emaitzaren zenbateko erantsiari buruzko informazioa emango da.

Erabaki-unitate bakarraren pean jartzeko unean balantze-ereduaren aktibo osoan zifra handiena duen sozietatea hartuko da aktiborik handieneko sozietate gisa.

Erabaki-unitate beraren mende dauden gainerako sozietateek beren urteko kontuen Memorian adierazi beharko dute zein den haien erabaki-unitatea; baita zer Merkataritza Erregistroan jasota dauden ere oharpen honen lehenengo paragrafoan eskatutako informazioa duten sozietatearen urteko kontuak.

Hemeretzigarrena. Salbuespenezko zenbatekoa edo garrantzia duten diru-sarrera edo gastu partiden zenbatekoa eta izaera.

Hogeigarrena. Emaiza aplikatzeko proposamena.

Hogeita batgarrena. Balantzearen itxiera-dataren ostean gertatzen diren garrantzi erlatibo adierazgarriko inguruabarren izaera eta ondorio finantzarioak, galera eta irabazien kontuan edo balantzean islatuta ez daudenak, eta aipatutako inguruabar horien eragin finantzarioak.»

Sei. Honela idatzita geratzen da 261. artikulua:

«261. artikulua. *Memoria laburtua.*

Balantze laburtua formulatu dezaketen sozietateek Memorian jaso gabe utzi ditzakete erregelamendu bidez zehazten diren adierazpenak.

Nolanahi ere, lehenengo, bosgarren, seigarren, hamargarren —ekitaldian zehar enplegatutako pertsonen batez bestekoari buruz—, hamalagarren, hamabosgarren, hemeretzigarren eta hogeita batgarren oharpenetan eskatutako informazioa eman beharko da.

Horrez gainera, Memoriak globalki adierazi beharko ditu esandako artikulua zazpigarren eta hamabigarren oharpenetan aipatzen diren datuak, baita enpresari dagokion enpresa talde txikiagoaren finantza-egoera kontsolidatuak ezartzen dituen sozietatearen izena eta helbide soziala ere.»

Zazpi. Honela idatzita geratzen da 264. artikulua:

«1. Kontu-auditoretza egin beharko duen pertsona batzar nagusiak izendatuko du auditatu beharreko ekitaldia amaitu aurretik, hiru urte baino laburragoa eta bederatzirte baino luzeagoa izango ez den hasierako aldi baterako, auditatu beharreko lehen ekitaldia hasten den datatik zenbatzen hasita, kontu-auditoretzaren jardura erregulatzen duen arautegian interes publikoko erakunde gisa kalifikatutako sozietateen inguruan kontratuen iraupenaz eta haiek luzatzeko aukerari buruz xedatutakoaren kaltetan izan gabe.

2. Batzarrak pertsona fisiko edo juridiko bat edo batzuk izenda ditzake, elkarrekin jardun dezaten. Izendatuak pertsona fisikoak izanez gero, auditore titular adina ordezkotako izendatu beharko ditu batzarrak.

3. Batzar nagusiak ezingo du auditorea errebokatu izendatua izan zen hasierako aldia amaitu aurretik, edota, hasierako aldia amaitu ondoren kontratatutako lan guztiak amaitzen ez dituen bitartean, arrazoi justifikatu bat tartean ez bada.

4. Erabat baliogabea izango da legezko kontu-auditore edo auditoretza-sozietateen kategoria edo zerrenda jakin batzuk izendatzea mugatzen duen kontratuko zeinahi klausula.»

Zortzi. Honela idatzita geratzen da 265. artikulua:

«1. Batzar nagusiak auditatu beharreko ekitaldia amaitu aurretik ez badu auditorerik izendatu, horretarako betebeharra izan arren, edo izendatutako pertsonak enkargua onartu ez badu edo bere funtzioak bete ezin baditzake, administratzaileek eta edozein bazkidek eskatu ahalko diote helbide sozialeko merkataritza-erregistratzaileari egin dezala auditoria egingo duen pertsonaren edo pertsonen izendapena.

Sozietate anonimoen kasuan, obligaziodunen sindikatutako komisarioak ere egin ahal izango du aipatutako eskaera.

2. Baldin eta sozietatearen urteko kontuak ez baditu ezinbestez auditore batek egiaztatu behar, kapital sozialaren gutxienez ehuneko bost ordezkotzen duten bazkideek eskatu ahalko diote helbide sozialeko merkataritza-erregistratzaileari, sozietatearen kargura, izenda dezala kontu-auditore bat ekitaldi jakin bateko urteko

kontuen berrikuspena egin dezan, betiere hiru hilabete igaro ez badira ekitaldiaren itxiera datatik aurrera.

3. Auditorea izendatzeko eskaera eta haren izendapena Merkataritza Erregistroaren Erregelamenduan xedatutakoaren arabera egingo dira. Izendapena onartu aurretik, kontu-auditoreak enkargua eraginkortasunez bete dezakeen edo ez ebaluatu beharko du, kontu-auditoretzaren jarduera erregulatzen duen arautegian xedatutakoaren arabera.»

Bederatzi. Azken paragrafoa eransten zaio 266. artikuluari, eta honela idatzita geratzen da:

«Horrez gainera, interes publikoko sozietateen kasuan, kapitalaren edo boto-eskubideen ehuneko 5 edo gehiago ordezkatzeko duten akziodunek, Auditoretza Batzordeak edo Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuak eskatu ahalko diote epaileari errebotatu dezala Batzar Nagusiak edo Merkataritza Erregistroak izendatutako auditorea edo auditoreak, edo auditoretza-sozietatea edo sozietateak, eta beste bat edo beste batzuk izenda ditzala, arrazoi justifikatua dagoenean.»

Hamar. 3. zenbakia eransten zaio 267. artikuluari, eta honela idatzita geratzen da:

«3. Auditorea merkataritza-erregistratzaileak izendatu duen kasuetan, merkataritza-erregistratzaile horrek finkatuko du zenbateko ordainsaria jasoko duen auditoreak karguan egongo den aldi guztirako, edo, gutxienez, hura kalkulatzeko zer irizpide erabiliko diren. Enkargua onartu aurretik eta Merkataritza Erregistroan inskribatzeko, dagozkion ordainsariak hitzartu beharko dira. Auditoreek kauzio egokia edo funts-hornidura eskatu ahalko dute beren ordainsarien kontura, dagozkien eginkizunak betetzen hasi aurretik.»

Hamaika. Honela geratu da idatzita 270. artikulua 2. zenbakia:

«2. Baldin eta, hasierako kontuei buruzko auditoretza-txostena behin sinatu eta entregatu ostean, administratzaileak behartuta badaude urteko kontuak birformulatzerara, auditoreak birformulatutako urteko kontuei buruzko txosten berri bat jaulki beharko du.»

Hamabi. Ezabatu egiten da 273. artikulua 4. zenbakia.

Hamahiru. Honela idatzita geratzen da 279. artikulua 1. zenbakia:

«1. Urteko kontuak onartu ondorengo hilaren barruan, sozietatearen administratzaileek honako ziurtagiri hauek aurkeztuko dituzte, dagokion helbide sozialeko Merkataritza Erregistroan gordailu gisa uzteko: kontuak onartzen dituen bazkideen batzarraren erabakiaren ziurtagiria — behar diren sinadura guztiekin—, emaitzaren aplikazioarena, eta, kasua hala bada, kontsolidatutako kontuena — haietako bakoitzaren ale bana lagun dutela—. Administratzaileek, gainera, kudeaketa-txostena aurkeztuko dute, nahitaezkoa bada, eta auditorearen txostena, sozietatea auditoretza egitera behartuta badago lege-xedapen bategatik edo gutxiengoak eskatuta edota beren borondatez auditoretza egitea erabaki badute, eta auditorearen izendapena inskribatu bada Merkataritza Erregistroan.»

Hamalau. Honela idatzita geratzen dira 308. artikulua 2. zenbakiko a) eta c) letrak:

«a) Administratzaileek txosten bat egin dezatela, hartan zehaztuta uzteko sozietateko partizipazioen edo akzioen balioa eta xeheki justifikatzeko partizipazio edo akzio berrien truke ordaindu beharreko kontraprestazioa eta proposamena, berriaz adierazita nori esleituko zaizkien; sozietate anonimoetan, berriz, sozietatearen kontu-auditorea ez den eta Merkataritza Erregistroak xede horretarako izendatu duen aditu independente batek presta dezala beste txosten bat, bere erantzukizunpean, sozietatearen akzioen arrazoizko balioari buruz, kentzea edo

mugatzea proposatzen den lehentasun-eskubidearen balio teorikoari buruz eta administratzaileen txostenean jasotako datuen arrazoizkotasunari buruz.

c) Partizipazio berrien edo akzio berrien balio izendatua, gehi, kasua hala denean, primaren zenbatekoa bat etor dadila administratzaileen txostenean partizipazioei egotzitako balio errealarekin, erantzukizun mugatuko sozietateen kasuan, edota aditu independentearen txostenetik ondorioztatzen den balioarekin, sozietate anonimoen kasuan.»

Hamabost. Honela idatzita geratzen da 353. artikulua 1. zenbakia:

«1. Sozietatearen eta bazkidearen artean adostasunik ez badago sozietateko partizipazioen edo akzioen arrazoizko balioari buruz, edo haiek baloratu behar dituen pertsonari eta haiek baloratzeko jarraitu beharreko prozedurari buruz, helbide sozialeko merkataritza-erregistratzaileak —sozietateak berak edo baloratu behar diren partizipazioen edo akzioen bazkide titularretako batek eskatuta— izendatutako aditu independente batek baloratuko ditu.»

Hamasei. Honela idatzita geratzen da 354. artikulua:

«354. artikulua. *Aditu independentearen txostena.*

1. Bere eginkizuna betetzeko, adituak erabilgarriak jotzen dituen informazio eta dokumentu guztiak eskuratu ahalko ditu sozietateetik eta beharrezkoak ikusten dituen egiaztapen guztiak egin ahalko ditu.

2. Bi hilabeteko gehieneko epearen barruan, izendatu zutenetik zenbatuta, adituak bere txostena jaulkiko du, eta berehala jakinaraziko die, notariotza bidez, sozietateari eta eraginpeko bazkideei, kopia batekin, eta beste kopia bat Merkataritza Erregistroan utziko du gordailu gisa.»

Hamazazpi. Honela idatzita geratzen da 355. artikulua:

«355. artikulua. *Aditu independentearen ordainsaria.*

1. Adituaren ordainsaria sozietatearen kontura izango da.

2. Hala eta guztiz ere, kanporatze-kasuetan, sozietateak kendu ahal izango du, kanpoan utzitako bazkideari itzuli beharreko kopurutik, aipatutako bazkideak kapital sozialean daukan ehunekoa ordaindutako ordainsariari aplikatuta ateratzen den kopurua.»

Hemezortzi. Honela idatzita geratzen da 417. artikulua 2. zenbakiko b) letra:

«b) Aditu independentearen txostenean jasota egon dadila epaiketa tekniko bat administratzaileen txostenean jasotako datuen arrazoizkotasunari buruz eta bihurtze erlazioaren egokitasunari buruz, eta, kasua hala denean, akziodunen partizipazio ekonomikoaren balizko diluzio bat konpentsatzeko proposatzen diren doikuntza-formulei buruz.»

Hemeretzi. Honela idatzita geratzen dira 505. artikulua 1. 2. eta 3. zenbakiak:

«1. Aurreko artikulua 1. bigarren zenbakian ezarritakoa gorabehera, kotizatutako sozietatearen akziodunen batzar nagusiak 308. artikuluan eskatzen diren administratzaileen txostena eta adituaren txostena behin eskura dituenean, akzio berriak jaulkitzea erabaki dezake edozein preziotan, betiere auditorearen txostenetik ondorioztatzen den akzioen ondare-balio garbia gainditzeko badu prezio horrek; gainera, prezio hori zehazteko prozedura ezartzera mugatu daiteke batzarra.

2. Batzar nagusiak aurreko zenbakian aipatutako erabakia hartu ahal izateko, beharrezkoa izango da administratzaileen txostenak eta aditu independentearen akzioen ondare-balio garbia zehaztea.

3. Aditu independenteak sozietatearen auditatutako azkeneko urteko kontuetan oinarrituta zehaztuko du ondare-balio garbia, edo, kontu horiez geroztikoak badira, 254. artikuluekin bat etorriz, sozietatearen auditatutako azkeneko finantza-egoeretan oinarrituta, betiere, eta, edozein kasutan, administratzaileek formulatu beharko dituzte, Merkataritza Kodean jasotako kontabilitate printzipioen arabera. Batzar nagusiak gehitze-erabakia hartu aurreko sei hilabeteen barruan itxita egon beharko dute, ezinbestez, kontu horiek edo finantza-egoera horiek, betiere eragiketa esanguratsuak egiten ez badira. Balioa zehazteko orduan, kontuan eduki beharko dira urteko kontuen edo finantza-egoeren auditoreak bere txostenean nabarmendu dituen salbuespenak, halakorik bada.»

Hogei. Honela idatzita geratzen da 529. quaterdecies artikulua:

«529 quaterdecies artikulua. *Auditoretza-batzordea.*

1. Auditoretza-batzordea administrazio-kontseiluak izendatutako kontseilari ez-exekutiboz osatuta egongo da soil-soilik; horien artean gehiengoa, gutxienez, kontseilari independenteena izango da, eta horietako bat izendatzeko kontuan hartuko da kontabilitate-gaietan, auditoretza-gaietan edo bietan dituen ezagutza eta esperientzia.

Multzoan hartuta, batzordeko kideek auditatutako erakundeari dagokion jarduera sektorearekin zerikusia duten ezagutza tekniko egokiak izango dituzte.

2. Auditoretza-batzordeko presidentea batzordea osatzen duten kontseilari independenteen artean aukeratuko da, eta lau urtez behin aldatu beharko da; kargugabetu zenetik urtebeteko epea igaro denean, berrautatu ahal izango da.

3. Sozietateko Estatutuek edo administrazio-kontseiluaren Erregelamenduak, horietan xedatutakoarekin bat, batzordearen kide kopurua zehaztuko dute, eta batzordearen funtzionamendua arautuko dute; halaber, bere eginkizunetan independentzia bultzatuko dute.

4. Estatutu sozialek edo, haiekin bat etorririk, administrazio-kontseiluaren Erregelamenduak esleitzen dizkieten gainerako eginkizunei kalterik egin gabe, auditoretza-batzordeak honako eginkizun hauek izango ditu, gutxienez:

a) Akziodunen batzar nagusiari informazioa ematea planteatzen diren eta batzordearen eskumenekin erlazioa duten gaietarako buruz eta bereziki, auditoretzaren emaitzari buruz, berariaz azalduta auditoretza zeinen lagungarri izan den finantza-informazioa zintzoa eta egiazkoa gerta dadin eta batzordeak berak zer eginkizun bete duen prozesu horretan.

b) Sozietatearen barne-kontrolaren eraginkortasuna, barne-auditoretza eta arriskuak kudeatzeko sistemak ikuskatzea, eta auditoretzan zehar hautemandako barneko kontrol-sistemaren ahultasun esanguratsuak kontu-auditorearekin eztabaidatzea, hori guztia haren independentzia urratu gabe. Horretarako eta kasua hala bada, gomendioak edo proposamenak aurkeztu ahalko dizkiote administrazio-organoari eta haren jarraipena egiteko dagokion epea ezarri ere bai.

c) Nahitaezko finantza-informazioa eratzeko eta aurkezteko prozesua ikuskatzea eta haren egiatasuna babestera zuzendutako gomendioak edo proposamenak aurkeztea administrazio-organoari.

d) Administrazio-kontseiluari kontu-auditorea hautatzeko, izendatzeko, berrautatzeko eta ordezteko proposamenak aurkeztea, hautatze-prozesuaren erantzukizuna bere gain harturik, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 16. artikulua 2., 3. eta 5. zenbakietan eta 17.5 artikuluan aurreikusitakoaren arabera, baita hura kontratatze baldintzak ere, eta harengandik auditoretza-planari eta hura betetzeko prozesuari buruzko informazioa erregularri jasotzea; baita bere eginkizunak independentziaz betetzen dituela zaintzea ere.

e) Dagozkion harremanak ezartzea kanpoko auditorearekin, haren independentziarako, batzordeak hura aztertze eta kontu-auditoretzaren garapen prozesuarekin zerikusia duten beste edozertarako mehatxuak izan daitezkeen gaietarako.

buruzko informazioa jasotzeko, eta, hala dagokionean, debekatuta ez dauden zerbitzuak baimentzea, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduko 5. artikulua 4. zenbakian eta 6.2.b) artikuluan eta Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 20ko 22/2015 Legearen I. tituluko IV. kapituluko independentziaren araubideari buruzko 3. atalean aurreikusitako zehaztapenetan, baita kontu-auditoretzari buruzko legerian eta auditoretza-arauetan aurreikusitako beste komunikazioak ere. Kasu guztietan, kanpoko auditoreengandik erakundearekiko edo horrekin zuzenean edo zeharka lotutako erakundeekiko independenteak diren deklarazioa jaso beharko dute urtero, baita kontu-auditoretzaren jardura erregulatzen duen arautegian xedatutakoaren arabera kanpoko auditoreak edo hari lotutako pertsonak edo erakundeek emandako nolanhiko zerbitzu gehigarri eta haiengandik jasotako ordainsariei buruzko informazio xehatua eta banakakoa ere.

f) Urtero beste txosten bat egitea, kontu-auditoretzaren txostena jaulki aurretik, kontu-auditoreen edo auditoretza-sozietateen independentzia arriskuan ikusten duten edo ez azaltzeko. Azken txosten horrek, kasu guztietan, aurreko letrak aipatzen dituen zerbitzu gehigarri guztien eta bakoitzaren prestazioari buruzko balorazio arrazoitua jaso beharko du, bai bakarka eta bai multzoan hartuta, lege-auditoretzaz bestelakoak direnean, eta independentzia-araubidearen edo kontu-auditoretzaren jardura erregulatzen duen araudiaren harira.

g) Legean, estatutu sozialetan eta kontseiluaren erregelamenduan aurreikusitako gai guztien berri ematea administrazio-kontseiluari, aldeztu aurretik; bereziki, honako hauen berri:

1. sozietateak aldizka publiko egin behar duen informazio finantzarioa,
2. xede bereziko erakundeetan edo paradisu fiskaltzat hartzen diren herrialde edo lurraldeetan helbideratutakoetan partaidetzak sortzea edo erostea, eta
3. loturadun alderdiak dituzten eragiketak.

Auditoretza Batzordeak ez ditu letra honetan jasotako eginkizunak beteko, baldin eta estatutuek eginkizunok beste batzorde bati esleitzen badizkiote eta batzorde hori kontseilari ez-exekutiboek soilik eta gutxienez bi kontseilari independentek osatzen badute —azken horietako bat presidentea, ezinbestez—.

5. Aurreko zenbakiko d), e) eta f) letretan xedatutakoak ez dio kalterik egingo kontu-auditoretza erregulatzen duen arautegiari.»

Azken xedapenetatik bosgarrena. *Sozietateen gaineko Zergari buruzko azaroaren 27ko 27/2014 Legearen aldaketa.*

2016ko urtarrilaren 1etik aurrerako zergaldietan eragina dutela, honako aldaketa hauek egin zaizkio Sozietateen gaineko Zergari buruzko azaroaren 27ko 27/2014 Legearen testu bateginari:

Bat. Aldatu egiten da 12. artikulua 2. zenbakia, eta honela idatzita geratzen da:

«2. Ibilgetu ukiezina haren bizitza baliagarriaren arabera amortizatuko da. Hura ezin denean modu fidagarrian estimatu, amortizazioa kengarria izango da honako muga honekin: urtean, gehienera, zenbatekoaren hogeiren bat.

Merkataritzako funtsaren amortizazioa kengarria izango da honako muga honekin: urtean, gehienera, zenbatekoaren hogeiren bat.»

Bi. Indargabetu egiten da 13. artikulua 3. zenbakia.

Hiru. Aldatu egiten da hogeita hamabosgarren xedapen iragankorra, eta honela idatzita gelditzen da:

«Hogeita hamabosgarren xedapen iragankorra. *2015eko urtarrilaren 1a baino lehen eskuratutako aktibo ukiezinei aplikatu beharreko araudi fiskala.*

Lege honetako 12.2 artikuluan zehaztutako araubide fiskala ez zaie aplikatuko aktibo ukiezinei, merkataritza-funtsa barne, horiek 2015eko urtarrilaren 1a baino lehen abiarazitako zergaldietan eskuratu badira, eskuratzailarekin batera, sozietate-talde berari dagozkien erakundeetatik, betiere Merkataritza Kodeko 42. artikuluan zehaztutako irizpideei jarraikiz, alde batera utzita berorien egoitza eta urteko kontu kontsolidatuak formulatzeko betebeharra.»

Azken xedapenetatik seigarrena. *Eskumen-titulua.*

Lege hau Konstituzioaren 149.1.6 artikuluan xedatutakoaren babesean ematen da; zeinak Estatuari egozten baitio «merkataritza-legeriari» buruzko eskumen eskusiboa.

Eskumen horretatik salbuetsita daude azken xedapenetatik bigarrena, Konstituzioaren 149.1 artikulua 11. eta 13. zenbakietako eskumenetan gerizatzen dena —berorietan Estatuari egozten zaizkio, hurrenez hurren, «kreditu, banketxe eta aseguruaren antolamenduaren oinarri» eta «ekonomia-jardueraren plangintza orokorraren oinarri eta koordinazioari» buruzko eskumenak—; eta azken xedapenetatik hirugarrena, Konstituzioaren 149.1.6 artikulua gerizpean eman dena, non Estatuari egozten zaion eskumen eskusiboa «prozedura-legerian, kontuan hartuta autonomia erkidego bakoitzaren zuzenbidearen zehaztasunek lekartzaketan berezitasunak».

Azken xedapenetatik zazpigarrena. *Europar Batasuneko Zuzenbidea txertatzea.*

Lege honen bidez Espainiako Zuzenbidera txertatzen da Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko apirilaren 16ko 2014/56/EB Zuzentaraua, zeinak urteko kontuen eta kontu kontsolidatuen legezko auditoretzari buruzko 2006/43/EE Zuzentaraua aldatzen baitu.

Azken xedapenetatik zortzigarrena. *Arauk onartzeko gaikuntza.*

Baimena ematen zaio Gobernuari, Ekonomia eta Lehiakortasun Ministroak proposatuta, lege honetan xedatua garatzeko behar diren arauak eman ditzan.

Lege hau argitaratzen denetik urtebeteko epean, Gobernuak, Ekonomia eta Lehiakortasun Ministerioak proposatuta, erakundeek bete beharreko baldintzak zehaztuko ditu interes publikoko erakundetzat har ditzaten, beren jardueraren izaeragatik, tamainagatik edo enplegatu kopuruarengatik duten garrantzi publiko esanguratsua oinarri hartuta, lege honen 3.5 b) artikuluan jasotakoari jarraiki.

Azken xedapenetatik bederatzigarrena. *Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren Estatutuak aldatzeko gaikuntza.*

Gobernuak, errege-dekretu bidez, Ekonomia eta Lehiakortasuneko ministroaren ekimenez eta Ogasuneko eta Administrazio Publikoetako ministroak proposatuta, kasua hala bada, dagokion egokitzapena egingo du Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren estatutuetan.

Azken xedapenetatik hamargarrena. *Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren baimena.*

Baimena ematen zaio Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuari, ebazpen bidez eta, Gobernuak ematen dituen garapen-arauekin bat etorririk, jarraitu beharreko irizpideak gara ditzan kalitate-kontrolako sistemaren irismenari, betetze-prozesuari eta segimenduari buruz, kontuan hartuta horretarako, bai urteko kontuen eta kontu kontsolidatuen legezko

auditoretzari buruzko 2006/43/EE Zuzentaraua aldatzen duen Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko apirilaren 16ko 2014/56/EB Zuzentaraua, bai, halaber, Batzordearen 2005/909/EE Erabakia indargabetzen duen eta interes publikoko erakundeen legezko auditoretzarako berariazko betekizunei buruzko 2014ko apirilaren 16ko Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 537/2014 (EB) Erregelamendua. Aipatutako ebazpena Gobernuaren azaroaren 27ko 50/1997 Legearen 24.1 artikuluan araututako elaborazio prozedurara doitu beharko da.

Azken xedapenetatik hamaikagarrena. *Espainiako Zinpeko Kontu Azterlarien Institutuko kideei gomendatutako eginkizunak, Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legea indarrean jarri aurretik.*

Ulertzen da Legeetan eta izaera orokorreko gainerako xedapenetan Espainiako Zinpeko Kontu Azterlarien Institutuko kideei gomendatzen zitzaizkien eginkizunak, Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legea indarrean jarri zenetik, kontu-auditoreei eta auditoretza-sozietateei egozten zaizkiela kontu-auditoretzaren jarduera bete dezaten.

Azken xedapenetatik hamabigarrena. *Gastua ez handitzea.*

Lege honetan aurreikusitako neurriek ezin izango dute langile-horniduren, -ordainsarien eta bestelako -gastuen gehikuntzarik ekarri.

Azken xedapenetatik hamahirugarrena. *2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako ekitaldietako merkataritzako funtserako erreserbaren araubide juridikoa.*

2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako ekitaldietan, sozietatearen borondatezko erreserbetara birsailkatuko da merkataritzako funtserako erreserba, eta eskuragarri egongo da data horretatik aurrera, balantzearen aktiboan kontabilizatutako merkataritzako funtsa gainditzen duen zenbatekoan.

Azken xedapenetatik hamalagarrena. *Indarrean jartzea.*

1. Lege hau 2016ko ekainaren 17an jarriko da indarrean.

Aurreko hori gorabehera, kontu-auditoretzako lanak egiteari eta haiei dagozkien txostenak egiteari buruz I. tituluko I. eta III. kapituluetan eta IV. kapituluaren 1. ataletik 4. atalera bitartekoetan aurreikusitakoa aplikatzekoa izango zaie esandako datatik aurrera hasten diren ekitaldi ekonomikoei dagozkien urteko kontuei buruzko auditoretza-lanei, baita aipatutako ekitaldi ekonomikoari dagozkion beste finantza-egoera edo kontabilitate-agirien auditoretza-lanei ere.

2. Horrez gainera, honako xedapenok lege hau Estatuko Aldizkari Ofizialean argitaratzen den egunaren biharamunean jarriko dira indarrean:

- a) 11. artikulua, auditoretza-sozietateei eskatzen zaizkien betekizunei buruzkoa.
- b) 69.5 artikulua, jasota daukan zehapen-prozeduraren izapidetze laburtuari buruzko gaikuntzaren harira.
- c) Laugarren xedapen gehigarria, Merkaturaren eta Lehiaren Batzorde Nazionalarekiko lankidetzari buruzkoa.

3. Halaber, 2016ko urtarrilaren 1ean jarriko dira indarrean honako xedapen hauek:

a) 21.1 artikulua lehen paragrafoa, bateraezintasunen indarraldiari dagokiona, eta 39.1 artikulua, apirilaren 16ko 537/2014 (EB) Erregelamenduaren 5.1 artikuluan aipatzen den bateraezintasunak zenbatzeko aldiari buruzkoa.

b) 58. artikulua, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuko Kontu Auditoretzako Komiteari buruzkoa.

c) 87. eta 88. artikulua, Kontabilitate eta Kontu Auditoretzako Institutuaren tasei buruzkoak.

d) Kapital Sozietateen Legearen testu bategina aldatzen duen azken xedapenetatik laugarrenean, batetik hirura, zazpitik hamaikara, eta hamalautik hemeretzira arteko zenbakiak.

e) Azken xedapenetatik hamabigarrena, gastua ez handitzeari buruzkoa.

4. Hamargarren xedapen gehigarrian (administrazio publikoei egindako ordainketen informazioa), azken xedapenetatik laugarrenaren (Kapital Sozietateen Legearen testu bateginaren aldaketa) lautik seira arteko eta hamabi eta hamahiru zenbakietan, azken xedapenetatik lehenengoan (Merkataritza Kodearen aldaketa), azken xedapenetatik bosgarrenean (Sozietateen gaineko Zergari buruzko Legearen aldaketa) eta azken xedapenetatik hamahirugarrenean (Merkataritzako Funtserako erreserbaren araubide juridikoa) aurreikusitakoa 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren ekitaldiei dagozkien finantza-egoerei aplikatuko zaie.

Horrenbestez,

Lege hau bete eta betearaz dezatela agintzen diet espainiar guztiei, partikular zein agintariei.

Madrilen, 2015eko uztailaren 20an.

FELIPE e.

Gobernuko presidentea,
MARIANO RAJOY BREY