



ELHUYAR
edizioak

Itziar Azkue, Aitor Cerezo, Agustin Erkizia, Errapel Ibarloza

KONTABILITATEA: teoria eta praktika

2007ko kontabilitate-planera egokitua

Unibertsitatea

Aurkibidea

HITZAURREA	XII
1 KONTABILITATEA ETA INFORMAZIOA	1
1.1 Sarrera	3
1.2 Enpresa eta jarduera ekonomikoa	4
1.3 Informazio ekonomiko-finantzarioaren beharra eta garrantzia	5
1.4 Kontabilitate-informazioaren betebeharrak, helburuak eta baliabideak	6
1.4.1 Kontabilitate-informazioaren betebeharrak	6
1.4.2 Helburuak	7
1.4.3 Baliabideak	7
1.4.4 Kontabilitate-plan orokorra	11
1.4.4.1 Egitura	11
1.4.4.2 Kontabilitatearen kontzeptu-esparrua	11
1.4.4.3 Erregistratzeko eta balioesteko arauak	12
1.4.4.4 Urteko kontuak	14
1.5 Etika eta kontabilitatea	14
1.6 Kontabilitate-informazioaren erabiltzaileak	15
2 ONDAREA ETA BALANTZEA	17
2.1 Sarrera	19
2.2 Ondarearen kontzeptua	20

2.2.1	Ondarea ikuspuntu juridikotik	20
2.2.2	Ondarea ikuspuntu ekonomikotik	20
2.2.3	Ondarea kontabilitate-ikuspuntutik	21
2.3	Balantzea	23
2.3.1	Antolamendua eta prestaketa	24
2.3.2	Oinarrizko eskema.	25
2.3.3	Elkarren segidako balantzeak	34
2.3.4	Elkarren segidako balantzeen teknikaren eragozpenak	38
3	KONTUAK, KONTU-SAIL BIKOITZA ETA KARGUAREN ETA ABONUAREN TEORIAK	39
3.1	Sarrera	41
3.2	Kontua, kontabilitateko egitateak islatzeko tresna gisa.	41
3.3	Kontuen egitura	44
3.4	Kontuen inguruko termino teknikoak	46
3.5	Kontuen sailkapena.	47
3.6	Kontu-sail biko metodoa	47
3.6.1	Jatorria	48
3.6.2	Funtsezko printzipioak.	48
4	ZIRKULAZIO EKONOMIKOARI ETA FINANTZARIOARI BURUZKO ZENBAIT NOZIO.	51
4.1	Sarrera	53
4.2	Ordainketa, gastu, kostu eta galera kontzeptuak	53
4.2.1	Kostua.	53
4.2.2	Gastua (zirkulazio ekonomikoa)	54
4.2.3	Ordainketa (zirkulazio finantzarioa)	55
4.2.4	Galera.	55
4.3	Sarrera, mozkin eta kobrantza kontzeptuak.	56
4.3.1	Sarrera (zirkulazio ekonomikoa)	56
4.3.2	Mozkina	57
4.3.3	Kobrantza (zirkulazio finantzarioa)	58
4.4	Emaitza kontzeptua.	59
4.5	Galdu-irabazien kontua	59
4.5.1	Prestatzeko alderdi esanguratsuenak.	60
4.5.2	Interpretatzeko alderdi esanguratsuenak.	61
4.6	Gastuak.	62
4.6.1	Kontzeptua	62

4.6.2	Saillkapena	62
4.6.3	Gastuaren kontabilitate-ezagutza	63
4.6.4	Elementu osagarriak eta kontabilizazioa	63
4.6.4.1	<i>Erosketak</i>	64
4.6.4.2	<i>Kanpoko zerbitzuak</i>	66
4.6.4.3	<i>Tributuak</i>	67
4.6.4.4	<i>Pertsonal-gastuak</i>	68
4.6.4.5	<i>Bestelako kudeaketa-gastuak</i>	70
4.6.4.6	<i>Finantza-gastuak</i>	71
4.6.4.7	<i>Aktibo ez-korronteetatik sortutako galerak eta ezohiko gastuak</i>	72
4.6.5	Sortzapen-printzipioa eta gastu arrunten periodifikatzea	74
4.7	Sarrerak	75
4.7.1	Kontzeptua	75
4.7.2	Saillkapena	75
4.7.3	Sarreraren kontabilitate-ezagutza	76
4.7.4	Elementu osagarriak eta kontabilizazioa	77
4.7.4.1	<i>Salgaien, ekoizpen propioen, zerbitzuen eta antzekoen salmentak</i>	78
4.7.4.2	<i>Enpresarentzat egindako lanak</i>	80
4.7.4.3	<i>Diru-laguntzak, dohaintzak eta legatuak</i>	81
4.7.4.4	<i>Aktibo ez-korronteetatik sortutako mozkinak eta ezohiko sarrerak</i>	81
4.7.5	Sortzapen-printzipioa eta sarrera arrunten periodifikazioa	83
4.8	Ondare garbira egotzitako gastuak eta sarrerak	84
4.8.1	Sarrera	84
4.8.2	Saillkapena	85
5	KONTABILITATEAREN EUSKARRI MATERIALAK ETA KONTABILITATE-PROZESUA	87
5.1	Sarrera	89
5.2	Nahitaezko liburuak	90
5.2.1	Sarrera	90
5.2.2	Nahitaezko liburuak merkataritza-legediaren arabera	90
5.2.3	Nahitaezko liburuak lege fiskalaren arabera	91
5.3	Enpresaburuaren kontabilitate-betebeharrak	93
5.3.1	Kontabilitate-liburuaren legeztatzea	93
5.3.2	Kontabilitate-eramailtza	94
5.3.3	Kontabilitate-liburuaren kontserbazioa	95
5.4	Kontabilitate-liburuaren froga-indarra	96
5.5	Liburu egunkaria	97
5.5.1	Kontzeptua eta lege-aginduak	97

5.5.2	Kontabilitateko egitateen sailkapen kronologikoa	98
5.5.3	Liburu egunkariaren egitura	99
5.5.4	Idazpenen erregistroa liburu egunkarian.	99
5.6	Liburu nagusia	103
5.7	Saldo eta baturen egiaztapen-balantzea	104
5.8	Urteko kontu eta inbentarioak	108
5.9	Kontabilitate-prozesua.	109
5.10	Kontabilitate-zikloa. Izaera eta esanahia	110
5.11	Kontabilitatearen hasiera.	111
5.11.1	Inbentarioa	111
5.11.2	Ekitaldiaren hasiera	111
5.12	Kontabilitatearen garapena	112
5.13	Kontabilitatearen itxiera	113
5.13.1	Kontabilitateko erregularizazio-prozesua	113
5.13.2	Itxiera-idazpena.	114
5.14	ARIKETA PRATIKOAK.	114
5.14.1	Ariketa praktikoa	114
5.14.2	Ariketa praktikoa	120
6	BALIO ERANTSIAREN GAINEKO ZERGA (BEZ) ETA MOZKINEN GAINEKO ZERGA	127
6.1	Balio erantsiaren gaineko zerga (BEZ).	129
6.1.1	Jasandako balio erantsiaren gaineko zerga (472)	129
6.1.2	Jasanarazitako balio erantsiaren gaineko zerga (477)	130
6.1.3	Balio erantsiaren gaineko zergaren likidazioa	132
6.2	Mozkinen gaineko zerga	135
6.2.1	Sarrera	135
6.2.2	Mozkinen gaineko zergaren kalkulua eta kontabilitate-tratamendua	136
7	IZAKINAK: KONTZEPTUA, BALIOESPENA ETA KONTABILITATE-TRATAMENDUA.	139
7.1	Kontzeptua	141
7.2	Jabetzari buruzko zenbait ohar	143
7.3	Balioespen-irizpideak.	145
7.3.1	Izakinen hasierako balioespena	145
7.3.1.1	<i>Eskuratze-prezioa</i>	<i>145</i>
7.3.1.2	<i>Ekoizpen-kostua</i>	<i>149</i>
7.3.1.3	<i>Zerbitzu-ematean izakinen kostua</i>	<i>149</i>

7.3.1.4	Ordaindu gabe eskuratuko izakinen balioespena	150
7.3.2	Izakinen geroko balioespena	153
7.3.3	Salmenta eta zerbitzu-emateen sarreren balioespen-araua	154
7.4	Biltegiko kontuen kontabilizazio-sistema motak	157
7.4.1	Sistema administratiboa	157
7.4.2	Sistema espekulatiboa	159
7.4.2.1	<i>Izakinen aldaketa: 61 eta 71 azpitaldeak</i>	<i>161</i>
7.4.3	Inbentario-zuzenketak	163
7.5	Irteerak balioesteko zenbait konbenio edo irizpide . .	172
7.5.1	Batez besteko prezio haztatu aldakorra	173
7.5.2	Batez besteko prezio haztatu bakarra edo globala	173
7.5.3	FIFO	174
7.5.4	Inbentarioan irteerak balioesteko irizpideen ariketa	175
7.6	Izakinen balio-narriadura	178
7.7	Ontziki eta bilgarrien kontabilitate-azterketa	181
7.7.1	Itzultzeko baldintzarekin emandako ontzikiak	182
7.7.2	Itzultzeko baldintzarekin jasotako ontzikiak	184
7.8	Izakinen balioespenerako zenbait kontzepturi buruzko hausnarketa	185
8	KOBRANTZA-ESKUBIDEAK	189
8.1	Sarrera	191
8.2	Kontzeptua eta sailkapena	191
8.3	Bezeroak eta beste zenbait kobrantza-eskubide	193
8.3.1	Kontzeptua eta mugimenduak	193
8.3.2	Kontuak	194
8.3.3	Bezeroen aurrerakina	195
8.4	Kobratzeko merkataritza-efektuak	196
8.4.1	Efektu aktiboen kobrantza-kudeaketa	196
8.4.2	Efektu aktiboen merkataritza-deskontua	196
8.4.3	Merkataritza-efektu ordaindugabeen kontabilitate-adierazpena	200
8.5	Kobrantza dudagarriko hartzekoak	201
8.5.1	Kobrantzarekiko inolako itxaropenik ez izatea	201
8.5.2	Kobratzeko itxaropena izatea	202
8.6	Ibilgetua besterentzeagatiko kobrantza-eskubideak . .	205
8.7	Sarreren aldizkakotasuna edo periodifikazioa	207
9	ORDAINKETA-OBLIGAZIOAK	209
9.1	Sarrera	211

9.2	Kontzeptua	211
9.3	Sailkapena	212
9.4	Hornitzaileak eta beste zenbait ordainketa-obligazio	214
9.4.1	Kontzeptua eta balorazioa	214
9.4.2	Kontuak	215
9.4.3	Hornitzaileei emandako aurrerakina	216
9.5	Balio nominalari erantsitako interesa	217
9.6	Ekitaldiaren bukaerako trafiko-eragiketagariko zorrak eta gastuen erregularizazio eta doikuntzak	218
9.6.1	Formalizatu gabeko eragiketen erregistroa	218
9.6.2	Kontuen birsailkapena	219
9.6.3	Gastuen aldizkakotasuna edo periodifikatzea	219
9.7	Kreditu-txartelekin egindako ordainketak	220
9.8	Zordunketa-txartelekin egindako ordainketak	222
9.9	Hartutako maileguak	222
9.9.1	Kontzeptua eta kontabilizazioa	222
9.9.2	Gastu-motak. Kontabilizazioa	224
9.10	Ibilgetua erosteagariko hartzekodunak	234
9.11	Fidantzak eta gordailuak	236
10	IBILGETU MATERIALA	239
10.1	Balorazioa	241
10.1.1	Eskuratze-prezioa	242
10.1.2	Produkzio- edo ekoizpen-kostua	243
10.1.3	Balorazioaren zenbait berezitasun	244
10.1.4	Trukeak	245
10.2	Ibilgetu materiala egoki funtzionatzeko moduan jarri ondorengo eragiketak	247
10.2.1	Berriztapena	247
10.2.2	Hobekuntza, berrikuntza, zabalkuntza	248
10.2.3	Konponketak eta kontserbazioa	248
10.3	Finantza-errentamenduan jasotako ibilgetu materialak	249
10.3.1	Definizioa	249
10.3.2	Leasing finantzarioa	251
10.3.3	Leasing operatiboa	257
10.3.4	Saltzea eta saldu ondoren finantza-errentamenduan hartzea	259
10.3.5	Lurren eta eraikinen errentamendua	263
10.4	Ibilgetu materialaren balio-galera eta amortizazioa	263

10.4.1	Balio-galera kontzeptua	263
10.4.2	Balio-galeraren arrazoiak	265
10.4.3	Amortizazio kontzeptua	266
10.4.4	Amortizazioaren erlatibotasuna	266
10.4.5	Amortizazioaren kalkulua	267
10.4.6	Amortizazio-metodoak	270
	10.4.6.1 Amortizazio lineala	270
	10.4.6.2 Jardueran oinarrituriko amortizazio-metodoak	271
	10.4.6.3 Amortizazio proportzionala, zenbaki naturalen seriean	272
10.4.7	Amortizazioaren kontabilitate-tratamendua	273
10.4.8	Aktibo amortizagarriak	277
10.4.9	Amortizazio handiegia eta txikiegia	278
11	IBILGETU UKIEZINA	283
11.1	Kontzeptua eta ezaugarriak	285
11.2	Ikerketa eta garapena	286
11.3	Administrazio-emakida	294
11.4	Jabetza industrialia	295
11.5	Merkataritza-fondoa	296
11.6	Traspasatze-eskubideak	302
11.7	Aplikazio informatikoak	303
12	FINANTZA-INBERTSIOAK	305
12.1	Finantza-aktiboen kontzeptua eta motak	305
	12.1.1 Finantza-aktiboen kontzeptua	307
	12.1.2 Finantza-inbertsioen sailkapena	308
12.2	Kobratzeko mailegu eta partiden balioespena	314
12.3	Mugaegunera arte mantendutako inbertsioak	316
12.4	Negoziatzeko finantza-aktiboak	318
12.5	Bestelako finantza-aktiboak arrazoizko balioan, galdu-irabazien kontuan aldaketak eragiten dituztenean	323
12.6	Taldeko enpresen, talde anitzetako enpresen eta enpresa elkartuen ondarean egindako inbertsioak	323
12.7	Finantza-aktibo salgarriak	324
12.8	Finantza-inbertsioek sortutako interesak eta dibidenduak	326
12.9	Finantza-inbertsioen laburpen taula	327

12.10	Finantza-aktiboen birsailkapena	328
13	PASIBOKO HORNIDURAK	331
13.1	Pasiboko horniduren kontzeptua	333
13.2	Pasiboko horniduren kontabilizazioa	334
13.3	Pasiboko horniduren balioespena	334
13.4	Pasiboko horniduren isla	335
	13.4.1 Zergetarako hornidura	336
	13.4.2 Bestelako erantzukizunetarako hornidura	337
	13.4.3 Ibilgetua eraisteko, erretiratzeko edo birgaitzeko hornidura.	338
	13.4.4 Ingurumen-jardueretarako hornidura	340
	13.4.5 Merkataritza-eragiketengatiko hornidura	341
14	EPE LUZEKO HARTZEKODUNAK	345
14.1	Kontzeptua	347
14.2	Sailkapena	347
14.3	Finantza-pasiboen balorazioa	349
14.4	Hartutako maileguak	350
14.5	Ibilgetua erosteagatiko hartzekodunak	350
14.6	Fidantzak eta gordailuak	351
15	ONDARE GARBIA	353
15.1	Sailkapena	355
15.2	Sarrera	357
15.3	Kapitala	357
	15.3.1 Kontzeptua	357
	15.3.2 Eraketa	358
	15.3.3 Kapital-erakuntza motak	360
	15.3.4 Kapital-zabalkuntza	360
	15.3.4.1 <i>Lehentasunezko harpidetza-eskubidea</i>	361
	15.3.4.2 <i>Jaulkipen-prima</i>	363
	15.3.5 Kapital-murritzeta	365
	15.3.6 Akzio propioak eskuratzea	365
15.4	Erreserbak	367
	15.4.1 Erreserben jatorria	367
	15.4.2 Erreserben aplikazioa	368
15.5	Aplikatu gabeko emaitzak	369

15.6 Diru-laguntzak, dohaintzak eta balio-aldaketen doikuntzak	370
15.6.1 Bazkideak edo jabeak ez diren hirugarrenek emandako diru-laguntzak, dohaintzak eta legatuak	370
15.6.1.1 Kontabilizazioa	370
15.6.1.2 Balorazioa	370
15.6.1.3 Emaitzetara egozteko irizpideak	371
15.6.2 Bazkideek edo jabeek emandako diru-laguntzak, dohaintzak eta legatuak	372
15.6.3 Erregistro-faseak	372
16 ONDARE GARBIAREN ALDAKETEN EGOERA-ORRIA ETA DIRU-FLUXUEN EGOERA-ORRIA	383
16.1 Sarrera	385
16.2 Ondare garbiaren aldaketen egoera-orria	385
16.3 Diru-fluxuen egoera-orria	388
17 ARIKETA PRAKTIKOAK	401
17.1 ANTOZIN	403
17.1.1 Antozin. Idazpenak	404
17.1.2 Antozin. Izakinen kalkulua	405
17.1.3 Antozin. Urteko kontuak	409
17.2 FORLAN	410
17.2.1 Forlan. Idazpenak	411
17.2.2 Forlan. Izakinen kalkulua	412
17.2.3 Forlan. Urteko kontuak	416
17.3 HOMONIMA	418
17.3.1 Idazpenak	418
17.3.2 Urteko kontuak	421
17.4 EZINSALDU	423
17.4.1 Idazpenak	424
17.4.2 Urteko kontuak	427
17.5 BETIBARDIN	429
17.5.1 Idazpenak	430
17.5.2 Urteko kontuak	434
17.6 IMA	436
17.6.1 Idazpenak	438
17.6.2 Urteko kontuak	444
17.7 SNAMEL	446
17.7.1 Snamel. Idazpenak	448

17.7.3 Snamel. Izakinen kalkulua	455
17.7.4 Snamel. Urteko kontuak	458
ERANSKINA.	461
20XXko ekitaldi-itxierako balantzea – Aktiboa	464
20XXko ekitaldi-itxierako balantzea – Ondare garbia eta pasiboa	467
20XXko ...n amaitutako ekitaldiari dagokion galdu-irabazien kontua	470
20XXko ...n amaitutako ekitaldiko ondare garbian izandako aldaketen egoera-orria	473
A) 20XXko ...n amaitutako ekitaldian kontabilizatutako sarrera eta gastuen egoera-orria	473
B) 20XXko ...n amaitutako ekitaldiko ondare garbian izandako aldaketa guztien egoera-orria.	474
20XXko ...n amaitutako ekitaldiko diru-fluxuen egoera-orria	476

1

Kontabilitatea eta informazioa

1 SARRERA

2 ENPRESA ETA JARDUERA EKONOMIKOA

3 INFORMAZIO EKONOMIKO-FINANTZARIOAREN BEHARRA ETA GARRANTZIA

4 KONTABILITATE-INFORMAZIOAREN BETEBEHARRAK, HELBURUAK ETA BALIABIDEAK

4.1 Kontabilitate-informazioaren betebeharrak

4.2 Helburuak

4.3 Baliabideak

4.4 Kontabilitate-plan orokorra

4.4.1 Egitura

4.4.2 Kontabilitatearen kontzeptu-esparrua

4.4.3 Erregistratzeko eta balioesteko arauak

4.4.4 Urteko kontuak

5 ETIKA ETA KONTABILITATEA

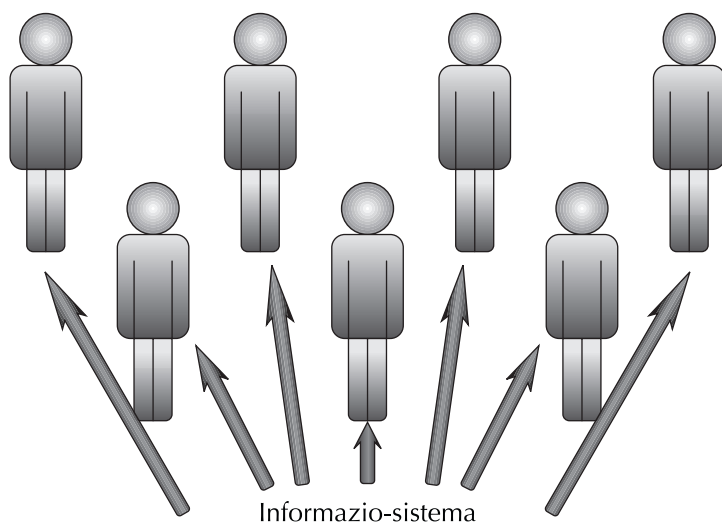
6 KONTABILITATE-INFORMAZIOAREN ERABILTZAILAK

1.1 SARRERA

Kontabilitatearen hastapena bat dator pertsonen beren ekonomia zehaztu, zenbatu eta kontrolatzeko beharrek. Zer daukat? Zer zor dut? Zenbat irabazi dut?

XXI. mendean, ingurune ekonomikoaren ezaugarriak ikusirik eta merkatuan parte hartzen duten erakundeen arteko harremanen konplexutasuna kontuan harturik, kontabilitatea da erabiltzaileen beharren arabera eboluzionatu edo bilakatu den informazio-sistema. Kontabilitateak informa ditzakeen entitateak jardura ekonomikoko edozein segmentutan koka daitezke; ekoizpen edo produkzio unitateetan (enpresetan), kontsumo unitateetan (familian, kultura- eta kirol-elkarteetan), eta abarretan.

Edozein unetan kontabilitateak gai izan behar du erabiltzaileari behar duen informazioa banatzeko; hala, erabiltzailea erabaki arrazionalak hartzeko moduan izango da.



1.1 irudia

Egungo ekonomia- eta finantza-munduan, kontabilitatearen beharra nabaria da, zeren, esaera batek dioen bezala, “informazioa boterea da”. Horrenbestez, esate baterako, honela defini dezakegu kontabilitatea:

“Kontabilitatea diziplina zientifikoa da, eta, enpresaren errealitate ekonomiko-finantzarioa oinarritzat hartuz, informazio-sistema gisa lan egiten du helburu jakin bat lortzeko: erabaki egokiak hartu ahal izateko informazio-beharrean dauden agente edo erabiltzaileei une egokian eta dagokien edo behar duten informazioa banatzea du helburu kontabilitateak”.

Gaur egun, enpresen arrakasta informazio-sistema oso eta informatizatuan oinarritzen da, eta, informazioaren eta komunikazioaren teknologia berrien (IKT) erabilerari esker, informazioa agente interesatu orori banatuko zaio.

1.2 ENPRESA ETA JARDUERA EKONOMIKOA

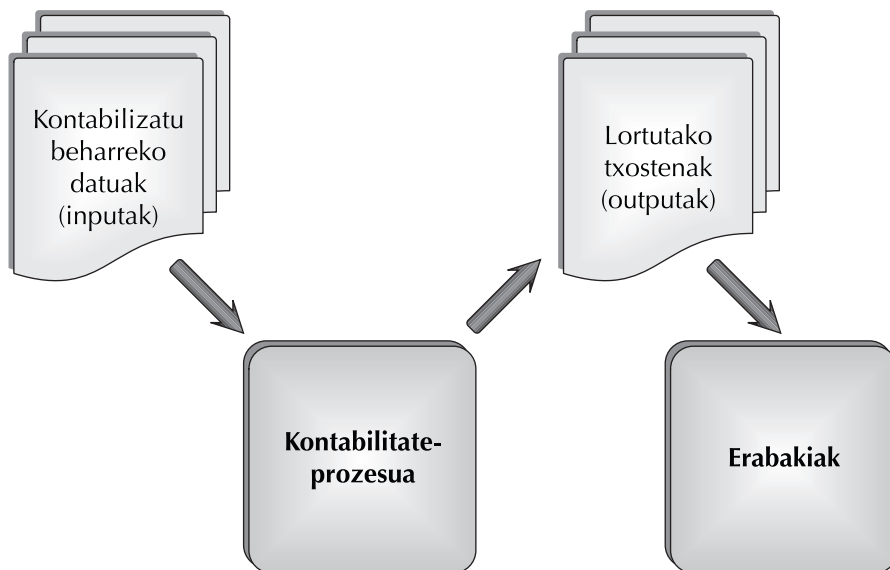
Jarduera ekonomikoa da merkatuan diharduten unitate ekonomikoen artean gauzatzen den jarduera, hain zuzen ere, ondasun eta zerbitzuen trukea.

Gaur egungo gizartea merkatu-ekonomia deritzon eredian kokatzen da; eredu horretan, ekimen pribatuaren nagusitasuna nabarmena da, erabaki ekonomikoak sakabanaturik daude, posiblekin helburuak lehentasuna du, ingurune ekonomikoa ez da ziurra... Horren ondorioz, subjektu ekonomikoek (enpresek, diren motatakoak direla ere) informazioa behar dute ondasunak eta zerbitzuak trukatzeko, eskubideak eta betebeharrak gauzatzen.

Kontabilitateak, informazio-sistema gisa ulertuta, helburu jakin bat du: erabiltzaileek beren erabakiak hartu ahal izateko behar duten informazioa banatzea. Kontabilitatearen benetako balioa informazio horren prestakuntza-fasean dago; hau da, kontabilitateak zenbat eta egokiago asetzen dituen erabiltzailearen beharrak, orduan eta handiagoa izango da banatzen den informazioaren balioa.

Prozesu hori 1.2 irudian islatuko da.

Kontabilitatea, beraz, informazio-sistema bat da. Eta, horrenbestez, esan dezakegu informazioa sortu eta erabiltzaileei banatzeko prozesuak baldintzatzen duela kontabilitatearen garrantzia, edo, gutxienez, harekin hertsiki loturik dagoela.



1.2 irudia

1.3 INFORMAZIO EKONOMIKO-FINANTZARIOAREN BEHARRA ETA GARRANTZIA

Oro har, esan daiteke garapen ekonomikoa baldintzatzen duen elementu garrantzitsua dela informazioa. Azken batean, informazio multzo handiena eta onena duten nazioak dira aurrerakoiak.

Horregatik guztiagatik informazio-premia bi mailatan kokatuko da:

1. Makroekonomian: nazio bateko garapen-politikak finkatzeko, lehenik eta behin, komeni da nazio horren ekonomiari loturiko informazio multzo handiena eskuratzea. Beraz, estatuetako ekonomia-politikak bideratzeko garaian funtsezko tresna bilakatu da informazioa.
2. Mikroekonomian: zuzendari batek, erabaki bat hartu aurretik, egoera horretara nola iritsi den jakin behar du. Ondoren, helburuak adieraziko ditu, bai eta helburu horiek lortzeko egin behar dituen urratsak ere. Horretarako ere, ezinbestekoa da informazio egokiz hornitzea.



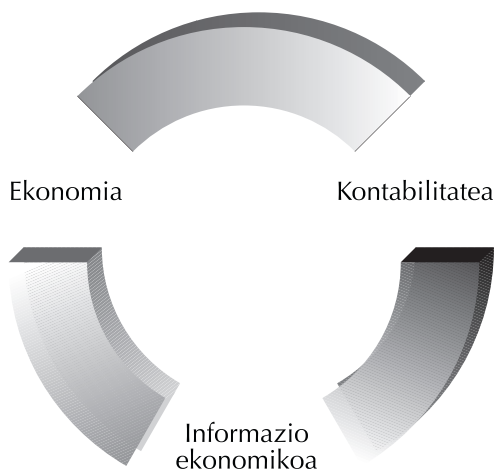
1.3 irudia

Honako hauek kontuan izanik:

- a) ekonomiaren eta kontabilitatearen arteko lotura garbia, eta
- b) gai ekonomikoei buruzko ardura gero eta handiagoa dela,

Zilegi da pentsatzea informazio-sistemak, erabaki zuzenak hartzeko, gero eta informazio gehiago banatu beharko duela, eta ziurgabetasun-egoerak murriztu; eginbehar horretaz, kontabilitatea arduratzen da. Beraz, baieztapen hau egin daiteke:

“Gaur egungo munduan, informazioa etengabe eguneratua izatea baldin bada beste gauza guztien gainetik balioesten dena, onar daiteke kontabilitatea dela informazio ekonomikoa jaso, eraldatu eta banatzeko biderik egokiena”.



1.4 irudia

1.4 KONTABILITATE-INFORMAZIOAREN BETEBEHARRAK, HELBURUAK ETA BALIABIDEAK

1.4.1 KONTABILITATE-INFORMAZIOAREN BETEBEHARRAK

Kontabilitate-informazioak bere eginkizuna betetzeko, zenbait ezaugarri izan behar ditu; 2007ko azaroaren 20an onartu den Kontabilitate Plan Orokorraren lehen atalean, "Kontabilitatearen kontzeptu-esparrua" atalean, zehatz-mehatz adierazten da zein diren kontabilitate-informazioaren betebeharrak. Hauek dira, hain zuzen:

1. **Aipagarria edo nabarmena.** Informazioa garrantzizkoa da erabaki ekonomikoak hartzeko baliagarria denean; hau da, lehengo, oraingo edo geroke gertaerak ebaluatzen laguntzen duenean, edo lehen egindako ebaluazioak berresteko edo zuzentzeko balio duenean. Bereziki, baldintza hau betetzeko, urteko kontuek behar den bezala erakutsi behar dituzte enpresaren arriskuak.
2. **Fidagarria.** Informazioa fidagarria da akats materialik ez duenean eta neutrala denean; hau da, alborapenik ez duenean eta erabiltzaileak konfiantza izan dezakeenean adierazitakoak irudi leiala erakusten duela. Aipatu behar da "*forma juridikoaren gainetik dagoela funts ekonomikoa*".
3. **Osoa edo erabatekoa.** Fidagarritasunetik ateratzen den ezaugarria da, eta horrelakoa izatea lortzen da finantza-informazioak osorik ematen dituztenean erabaki-hartzean eragina izan dezaketen datu guztiak, garrantzia izan dezakeen informazioa kanpoan utzi gabe.
4. **Alderagarria.** Enpresak berak urteetan emandako urteko kontuak konparatzeko gai izan behar du, bai eta beste enpresa batzuek garai berean eta denboraldi bererako emandako informazioa konparatzeko ere, enpresen egoera eta errentagarritasuna kontrastatu ahal izateko; horrek eskatzen du antzeko transakzioak eta gainerako gertaera ekonomikoak berdintsu tratatzea.
5. **Argia.** Urteko kontuen erabiltzaileek, jarduera ekonomikoei, kontabilitateari eta enpresa-finantzei buruzko arrazoizko ezagutza izanik, gai izan behar dute, emandako informazioa arretaz aztertuta, erabakiak hartzen lagunduko dien iritziak osatzeko.

AECAREN (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas – Enpresen Administrazio eta Kontabilitateko Espainiako Erakundea)

esanean¹, besteak beste, **egiaztagarria** ere izan behar du. Hau da, finantzen egoera-orriek barne hartzen duten informazioak kanpoko eta barneko kontrol eta berrikuspenak jasateko gai izan behar du; horrenbestez, eta, batez ere berrikuspen horiek enpresaz kanpoko profesional independenteek egiten dituztenean, lortzen den informazioak sinesgarritasuna eskainiko du erabiltzaile guztientzat.

1.4.2 HELBURUAK

Kontabilitatea informazio-sistema denez, helburu nagusi hau du: aurreko atalean aipatutako ezaugarriak dituen informazioa, behar bezala prestatu ondoren, dagokien pertsona eta/edo erakundeei banatzea.

Hona hemen kontabilitateari loturiko helburuak, laburbilduta:

1. Ekonomia unitate bateko benetako ondarearen eta finantza-egoeraren aldaketak islatzea.
2. Lortutako emaitza adieraztea.
3. Erabaki egokiak har ditzaten, erabiltzaileei (kanpokoei eta barnekoei) behar duten informazioa banatzea.

Aipatutako helburuak betetzeko, ezinbestekoa da gauzatutako eragiketa bakoitzaren alde aurretiko analisia egitea, horien interpretazio, balioespen eta sailkapen egokiak arabera kuantifikatuko baitira ondarea eta emaitzak.

1.4.3 BALIABIDEAK

Kontabilitateak, aipatutako helburua lortzeko, zenbait tresna erabili behar ditu eguneroko jardueran; funtsean honako hauek:

- a) Kontabilitatearen kontzeptu-esparrua.
- b) Erregistratzeko eta balioesteko arauak.

Aipatutako bi tresna horiek Kontabilitate Plan Orokorrean (KPO) daude.

- c) ICACaren erabakiak (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutua).

¹ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1996): Principios contables, 1980-1995. Madril, 47.-50. or.

Hiru tresna horiek nahitaez aplikatu behar dira enpresaren eguneroko jarduera ekonomiko-finantzarioaren baitan sortzen diren eragiketak erregistratzeko, egungo merkataritza-legediak horretara behartzen gaituelako.

Aurrera jarraitu aurretik, esan nahi genuke, oro har, hiru tamainatako enpresak aurkituko ditugula, eta tamainaren arabera arauak sinpleagoak edo konplexuagoak direla, erakunde mota bakoitzean egiten diren eragiketen zailtasunaren arabera:

- a) Enpresa handiak
- b) Enpresa txiki eta ertainak (ETE)
- c) Mikroenpresak

Tamainaren sailkapena egiteko, aktiboen zenbatekoa, negozio-zifra eta langile kopurua erabiliko dira, laburpen-taula honetan adierazi den bezala. Segidako bi ekitalditan bete beharko dituzte hiru egoera horietatik gutxienez bi.

	Enpresa txiki eta ertaina	Mikroenpresa
Aktiboa guztira	< 2.850.000 €	< 1.000.000 €
Urteko negozio-zifra	< 5.700.000 €	< 2.000.000 €
Batez besteko langile kopurua	< 50 langile	< 10 langile

Enpresa handi eta ertainetan, Kontabilitate Plan Orokorra (KPO) erabiliko da; enpresa txiki eta mikroenpresek, berriz, Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitate Plan Orokorra (ETEen KPO) erabiltzeko aukera izango dute.

Nolanahi ere, baldin eta aurreko nahitaezko tresna horiek erabiliz planteatutako arazoari erantzun egokirik aurkitzen ez bazaio, zilegi da borondatezko beste erreferentzia batzuk erabiltzea, aurrekoen aurkakoak ez badira bederen. Erreferentzia horiek gomendagarriak dira, batez ere, egoera berrietan, betiere pentsatuz egoera berri horien kontabilitate-tratamendua “nahitaezko” erreferentzietan jaso gabe dagoela.

Borondatezko erreferentzia horiek bi mailatan sailka daitezke:

1. Estatuan:
 - a) ICAC erakundearen kontsultak.
 - b) AECAREN “Kontabilitate-printzipioak” dokumentuak.

2. Nazioartean:

- a) FASB (Financial Accounting Standards Board – Finantza Kontabilitateko Arauen Batzordea – Comité de Normas de Contabilidad Financiera) erakundearen erabakiak.
- b) IASB (International Accounting Standards Board – Nazioarteko Kontabilitate Arauen Batzordea – Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) erakundeak landutako kontabilitate-arauak.

Azken bi erakunde horien lanari buruzko hainbat argibide ematea komeni da. Izan ere, Estatu Batuetan, 1929ko krisi ekonomikoaren ostean, gobernuak Securities and Exchange Commission (SEC) agentzia sortu zuen kontabilitate-prozesuaren normalizazioa gainbegiratu eta ikuskaritza-jarduerak sendotzeko asmoz. 1973an, FASB erakunde onartu zuten gobernuz kanpoko erakunde ofizial independente bakartzat, Estatu Batuetako kontabilitate-erabakiak onartzeko. Erakunde horrek eraiki du kontabilitate-informazioaren ezaugarriak finkatzeko *kontzeptu-esparru* sendoa.

Gerora Europan zehar barreiatu da normalizazio-ardura, nazioarteko enpresa-eta ikuskaritza-erakundeek bultzaturik. Era horretara, zenbait kontabilitate-erakunde eta profesional talderen eskutik, laurogeita bi herrialde ordezkatzuz, IASB erakunde pribatua sortu zen.

Europar Batasunak IASB erakundeak argitaratutako Finantza Informazioaren gaineko Nazioarteko Arauak (FINA – NIIF, Normas Internacionales de Información Financiera – IFRS, International Financial Reporting Standards) bereganatu eta homologatu ditu. Europako Erkidegoko araugintzak bultzatuko du nazioarteko harmonizazioa.

Ondorioz, 2007ko uztailaren 4an, “Europar Batasuneko Araudian oinarrituta, nazioarteko harmonizaziorako kontabilitate-alorreko legeriaren erreforma eta egokitzapenerako” 16/2007 Legea onartu zen Espainian. Eta, hala, 2007ko azaroaren 20an, Kontabilitate Plan Orokorra onartzen duen 1514/2007 Errege Dekretua argitaratu zen.

Esteka baliagarriak:

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas): www.aeca.es

Europar Batasuna: www.europa.eu.int/index_es.htm

FASB / US GAAP (Financial Accounting Standards Board): www.fasb.org

IASB (International Accounting Standards Board): www.iasb.org.uk

ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas): www.icac.meh.es

SEC (Securities and Exchange Commission): www.sec.gov

1.4.4 KONTABILITATE-PLAN OROKORRA

Atal honetan, azaroaren 20ko 1514/2007 eta 1515/2007 Errege Dekretuek onartutako gaur egungo Kontabilitate Plan Orokorraren (KPO) eta Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitate Plan Orokorraren (ETEen KPO) egitura aztertuko da, eta bereizten diren zati guztiak xehatuko.

1.4.4.1 Egitura

Kontabilitate Plan Orokorrean bost zati bereizten dira:

1. Lehen zatia: kontabilitatearen kontzeptu-esparrua
2. Bigarren zatia: erregistratzeko eta balioesteko arauak
3. Hirugarren zatia: urteko kontuak.
4. Laugarren zatia: kontu-taula.
5. Bosgarren zatia: kontabilitatearen definizioak eta erlazioak. Laugarren zatian kokaturiko talde, azpitalde eta kontu bakoitzaren definizio labur bat eman ondoren, haietako bakoitzaren ezaugarri aipagarrienak aztertzen dira.

KPO osatzen duten bost zatietatik lehen hirurak nahitaezkoak dira, eta azken biek ez dute derrigortasun-kutsu hori, nahiz eta komeni den zenbait gomendio kontuan hartzea horiek aplikatzean.

1.4.4.2 Kontabilitatearen kontzeptu-esparrua

Kontzeptu-esparruak informazio finantzarioa eta kontabilitatearen oinarri teorikoak ezartzen ditu. Hala finkatzen da zertarako den informazio finantzarioa, zer ezaugarri izan behar dituen informazioak erabilgarria izateko, zein den finantza-egoeretan islatzen diren elementuen definizioa, erregistratzeko eta balioesteko arauak, kontabilitate-printzipioak eta abar. Kontabilitate-arauen gida eta euskarri sendoa izango den kontzeptuen bilduma hau ezinbestekoa da gaur egun enpresek egiten dituzten merkataritza-eragiketak behar bezala adierazteko, nahiz eta arau zehatzik ez egon.

Kontabilitatearen helburua da urteko kontuek enpresaren ondarearen, finantza-egoeraren eta emaitzen irudi leiala erakustea. Horretarako, eragiketak kontabilizatzean, errealitate ekonomikoari begiratuko zaio, ez forma juridikoari soilik.

1.4.4.3 Erregistratzeko eta balioesteko arauak

Balioespena urteko kontuetako osagai bakoitzari moneta-balio bat esleitzea da. Kontabilitatearen kontzeptu-esparruan aipatutako kontabilitate-printzipioak eta bestelako xedapenak garatzen dira erregistratzeko eta balioesteko arauetan. Transakzio edo egitate ekonomiko mota bakoitzari eta zenbait ondare-elementuri aplikatu beharreko irizpideak eta arauak adierazten dira. Hurrengo gaietan, zerrenda honetako arauak landuko dira beharren arabera:

1. Kontabilitatearen kontzeptu-esparruaren garapena
2. Ibilgetu materiala
3. Ibilgetu materialari buruzko arau bereziak
4. Ondasun higiezinetakako inbertsioak
5. Ibilgetu ukiezina
6. Ibilgetu ukiezinari buruzko arau bereziak
7. Aktibo ez-korronteak eta elementuen talde salgarriak
8. Errentamenduak eta antzeko izaera duten eragiketak
9. Finantza-tresnak
10. Izakinak
11. Atzerri-moneta
12. Balio erantsiaren gaineko zerga (BEZ), Kanarietako zeharkako zerga orokorra (IGIC) eta bestelako zeharkako zergak
13. Mozkinen gaineko zerga
14. Salmenten eta zerbitzu-emateen sarrerak
15. Hornidurak eta kontingentziak
16. Pertsonalaren epe luzeko ordainsarien pasiboak
17. Ondare-tresnetan oinarritutako transakzio-ordainketak
18. Hartutako diru-laguntzak, dohaintzak eta legatuak
19. Negozio-konbinazioak
20. Baterako negozioak

21. Taldeko enpresen arteko eragiketak
22. Kontabilitate-irizpideak aldatzea, okerrak zuzentzea eta kontabilitate-zenbatespenak aldatzea
23. Ekitaldi-itxieraren ondorengo gertaerak

ETEetan, arauak sinpleagoak dira, tamaina horretako enpresen eragiketak ere halakoak baitira. Beraz, kasu horretan hau izango da arauen zerrenda:

1. Kontabilitatearen kontzeptu-esparruaren garapena
2. Ibilgetu materiala
3. Ibilgetu materialari buruzko arau bereziak
4. Ondasun higiezinak inbertsioak
5. Ibilgetu ukiezina
6. Ibilgetu ukiezinari buruzko arau bereziak
7. Errentamenduak eta antzeko izaera duten eragiketak
8. Finantza-aktiboak
9. Finantza-pasiboak
10. Finantza-kontratu bereziak
11. Ondare propioko tresnak
12. Izakinak
13. Atzerri-moneta
14. Balio erantsiaren gaineko zerga (BEZ), Kanarietako zeharkako zerga orokorra (IGIC) eta bestelako zeharkako zergak.
15. Mozkinen gaineko zerga
16. Salmenten eta zerbitzu-emateen sarrerak
17. Hornidurak eta kontingentziak
18. Hartutako diru-laguntzak, dohaintzak eta legatuak
19. Baterako negozioak
20. Taldeko enpresen arteko eragiketak
21. Kontabilitate-irizpideak aldatzea, okerrak zuzentzea eta kontabilitate-zenbatespenak aldatzea
22. Ekitaldi-itxieraren ondorengo gertaerak

1.4.4.4 Urteko kontuak

Urteko kontuetan, **balantzea**, **galdu-irabazien kontua**, **ondare garbiaren aldaketen egoera-orria**, **diru-fluxuen egoera-orria** (enpresa txiki eta ertainen kasuan ez da nahitaezkoa) eta **memoria** sartzen dira. Dokumentu horien bitartez, ekitaldi ekonomikoan zehar enpresak izan duen bilakaera eta egoera islatzen da.

KPOko hirugarren zatian jasotakoak hiru azpizati ditu:

1. Urteko kontuak prestatzeko arauak
2. Urteko kontuen eredia
3. Urteko kontu laburtuen ereduak

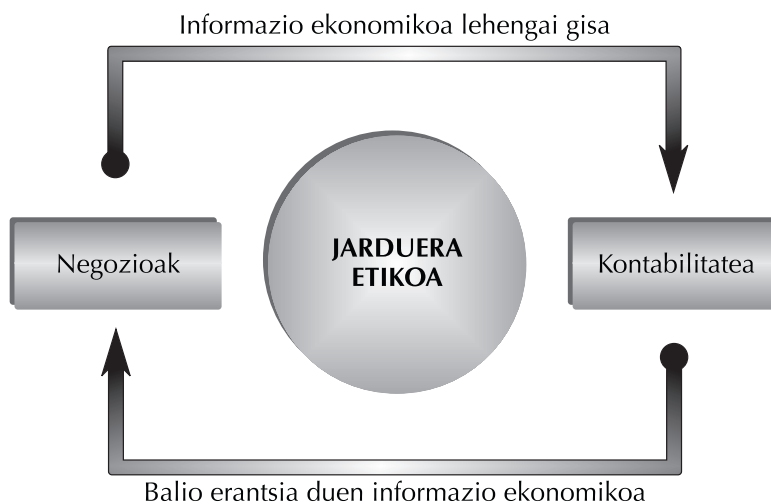
Enpresek urteko kontu laburtuak presta ditzakete kasu hauetan

- a) Memoria eta balantze laburtuak: segidako bi ekitaldiren itxieran sozietateek hiru baldintza hauetatik gutxienez bi betetzen badituzte:
 - Aktiboko kontu-sailen baturaren zenbatekoa = 2.850.000 €.
 - Urteko negozio-zifra garbia = 5.700.000 €.
 - Ekitaldian zehar batez besteko langile kopurua = 50
- b) Galdu-irabazien kontu laburtua: segidako bi ekitaldiren itxieran sozietateek hiru baldintza hauetatik gutxienez bi betetzen badituzte:
 - Aktiboko kontu-sailen baturaren zenbatekoa = 11.400.000 €.
 - Urteko negozio-zifra garbia = 22.800.000 €.
 - Ekitaldian zehar batez besteko langile kopurua = 250

1.5 ETIKA ETA KONTABILITATEA

Enpresa-munduan gaur egun bizi den lehia kontuan harturik, gero eta beharrezkoagoa bihurtu da etika. Kontabilitate- eta ikuskaritza-lanbidean deontologia aplikatu ohi da. Deontologia deritzo etikaren printzipio eta ondorioak lanbidean ezartzen saiatzen den etikaren arloari.

Nahiz eta kontabilitatea eta negozioak era independentean azter daitezkeen, bien artean zer-nolako lotura dagoen kontuan izanik, bateko jardura etikoak bestearena baldintzatu dezake. Esan daiteke bien artean noranzko bikoitzeko erlazioa dagoela, 1.5 irudian agertzen den bezalako.



1.5 irudia

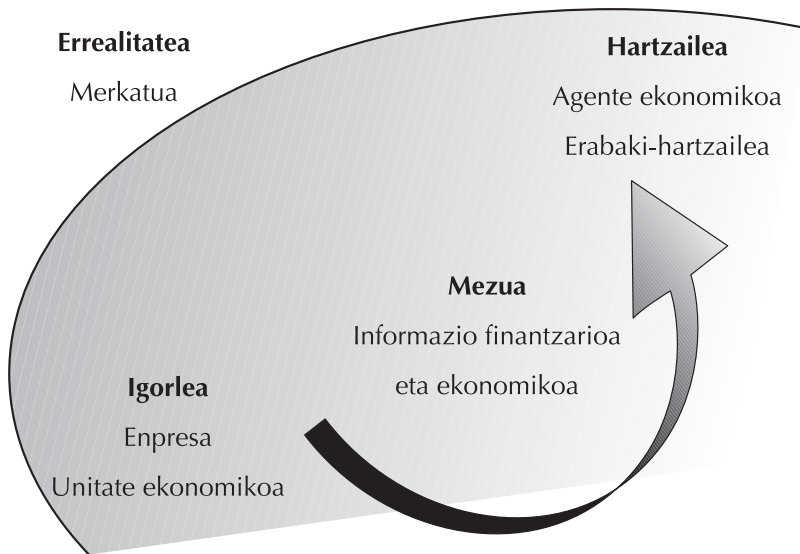
Kontabilitate-arloan dihardugunean, jarduera etikoak oinarri hauek kontuan hartu behar ditu: **independentzia**, **zintzotasuna** eta **objektibitatea**. Ezinbesteko baldintzak dira kontabilitate-agiriekin enpresaren ondarearen, egoera finantzarioaren eta emaitzen **irudi leiala** erakusteko.

1.6 KONTABILITATE-INFORMAZIOAREN ERABILTZAILAK

Ekonomia-arloan erabakiak hartu behar dagoen edonor izan daiteke kontabilitate-informazioaren erabiltzailea.

Ondoren aipatzen dira horietariko batzuk:

- ❖ Jabeak: ekitaldiko etekinak zein diren jakiteko.
- ❖ Administrazioak: zuzendaritza-erabakiak hartu ahal izateko.
- ❖ Hartzekodunak: enpresaren kaudimengabezia-egoera aztertzeke.
- ❖ Bezeroak: enpresaren etorkizuna zein den jakiteko.
- ❖ Langileak: soldaten kobrantza ziarra daitekeen edo ez ikusteko.



1.6 irudia

- ❖ Administrazio publikoa: zergen kobrantza zein izan daitekeen aurreikusteko, eta bere politika ekonomikoa, industrial, gizarte mailakoa eta abar diseinatzeko.
- ❖ Ikertzaileak: ikerketarako beharrezko duten informazioa jasotzeko.
- ❖ Gizartea, oro har.