



ELHUYAR
edizioak

Agustin Erkizia - Aitor Cerezo - Errapel Ibarloza

KONTABILITATEAREN OINARRIAK

Kontuak kontagai

Unibertsitatea



KONTABILITATEAREN OINARRIAK

Kontuak kontagai

Agustin Erkizia

Aitor Cerezo

Errapel Ibarloza

UPV/EHUko Finantza Ekonomia I
saileko Donostiako Enpresa
Ikasketen Unibertsitate Eskolako
irakasleak



ELHUYAR
edizioak

EUSKAL HERRIAN INPRIMATUA



Universidad del País Vasco **Euskal Herriko Unibertsitatea**

EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEko
EUSKARA ERREKTOREORDETZAren
laguntzapean argitaratu da liburu hau



HEZKUNTZA, UNIBERTSITATE
ETA IKERKETA SAILA
DEPARTAMENTO DE EDUCACIÓN,
UNIVERSIDADES E INVESTIGACIÓN

Hezkuntza, Unibertsitate eta Ikerketa Sailaren laguntzaz argitaratu da.

Ez da zilegi liburu hau osorik edo partzialki erreproduzitzea, ez informatikoki tratatzea, eta ezta inola edo dena delako baliabidez (baliabide elektroniko, mekaniko, optiko, grabazio magnetiko, fotokopia, erregistro edo bestelako baliabidez) transmititzea, Elhuyar Fundazioaren aldez aurretiko idatzizko baimenik gabe.

Koordinazioa eta maketa: Elhuyar Edizioak
Azalaren diseinua: Olatz Goenaga

© Edizio honena: Elhuyar Fundazioa. Zelai haundi kalea, 3. Osinalde industrialdea.
20170 USURBIL (Gip.) (2004)
elhuyar@elhuyar.com - www.elhuyar.org

© Agustin Erkizia, Aitor Cerezo, Errapel Ibarloza

Lege-gordailua: SS-
ISBN: 84-95338-47-5

Inprimatzailea: Leitzaran Grafikak. Andoain

Aurkibidea

HITZAURREA	XV
1 KONTABILITATEA ETA INFORMAZIOA	1
1.1 Sarrera	1
1.2 Enpresa eta jarduera ekonomikoa	2
1.3 Informazio ekonomiko-finantzarioaren beharra	3
1.4 Informazio kontablearen betebeharrak, helburuak eta baliabideak	3
1.4.1 Betebeharrak	3
1.4.2 Helburuak	5
1.4.3 Baliabideak	6
1.5 Kontabilitatearen egungo garrantzia	7
1.6 Etika eta kontabilitatea	7
1.7 Informazio kontablearen erabiltzaileak	8
1.8 Kontabilitate-motak	9
1.9 Laburpena eta ariketak	10
2 ONDAREA ETA EGOERA-BALANTZEA	13
2.1 Sarrera	13
2.2 Ondarearen kontzeptua	14
2.2.1 Ondarea ikuspuntu juridikotik	14
2.2.2 Ondarea ikuspuntu ekonomikotik	14
2.2.3 Ondarea ikuspuntu kontabletik	15
2.3 Enpresa-ondarearen analisia	16
2.4 Egoera-balantzea	18
2.4.1 Antolamendua eta prestaketa	18
2.4.2 Oinarrizko eskema	19
2.4.3 Egoera-balantzearen eskema laburtua	23

2.5	Ondare-aldaketak eta elkarren segidako egoera-balantzea	24
2.6	Elkarren segidako egoera-balantzeen teknikaren eragozpenak	27
2.7	Laburpena eta ariketak	28
3	KONTABILITATEKO EGITATEA	33
3.1	Sarrera	33
3.2	Kontabilitateko egitateen kontzeptua	33
3.3	Kontabilitateko egitateen motak	34
3.3.1	Egitate trukatzaileak	35
3.3.1.1	Aktiboko trukatzaileak	36
3.3.1.2	Pasiboko trukatzaileak	37
3.3.1.3	Netoko trukatzaileak	37
3.3.1.4	Aktiboa eta Pasiboa handiagotzeagatiko trukatzaileak	38
3.3.1.5	Aktiboa eta Pasiboa txikiagotzeagatiko trukatzaileak	39
3.3.2	Egitate aldatzaileak	39
3.3.2.1	Aktiboa handitzeagatiko aldatzaileak	40
3.3.2.2	Aktiboa txikiagotzeagatiko aldatzaileak	41
3.3.2.3	Pasiboa handiagotzeagatiko aldatzaileak	42
3.3.2.4	Pasiboa txikiagotzeagatiko aldatzaileak	42
3.3.3	Egitate mistoak	43
3.3.3.1	Aktiboko egitate mistoak	44
3.3.3.2	Pasiboko egitate mistoak	45
3.3.3.3	Aktiboa eta Pasiboa handitzeagatiko egitate mistoak	46
3.3.3.4	Aktiboa eta Pasiboa txikiagotzeagatiko egitate mistoak	47
3.4	Kontabilitateko egitateak ikuspuntu ekonomikotik	48
3.4.1	Egitate trukatzaileak	49
3.4.2	Egitate aldatzaileak	49
3.4.3	Egitate mistoak	49
3.5	Oinarrizko prozesu kontablea	50
3.5.1	Informazioa prestatzea	50
3.5.2	Kontabilitateko egoera-orrien ikuskapen edo egiaztapena	51
3.5.3	Kontabilitateko egoera-orrien analisia eta interpretazioa	51
3.5.4	Informazio kontablearen komunikazioa	51
3.6	Laburpena eta ariketak	52
4	KONTUAK	55
4.1	Sarrera	55
4.2	Kontua, kontabilitateko egitateen ordezkaritza-tresna bezala	56
4.3	Kontu-motak eta beren egitura	57
4.3.1	Kontu-motak	57
4.3.2	Kontuen egitura	59

4.4	Kontuen funtzioak	61
4.5	Kontuen inguruko termino teknikoak.....	62
4.6	Kontuen zenbaki-unitateak	64
4.7	Kontuen funtzionamendu-legeak	64
4.8	Kontuen sailkapena.....	66
4.9	Kontabilitateko egitateen erregistroa	67
4.10	Laburpena eta ariketak	68
5	KONTUSAIL BIKOITZA ETA KARGUAREN ETA ABONUAREN	
	TEORIAK	71
5.1	Sarrera	71
5.2	Kontusail sinpleko metodoa.....	71
5.3	Kontusail bikoitzeko metodoa.....	73
5.3.1	Bere jatorria	73
5.3.2	Funtsezko printzipioak.....	73
5.3.3	Koordinazioak	74
5.4	Kontusail bikoitzaren bidezko kontrola.....	78
5.5	Karguari eta abonuari buruzko teoriak	81
5.5.1	Teoria pertsonalista, juridikoa edo Cerboni-rena.....	81
5.5.2	Teoria materialista, kontrolatzailea edo Besta-rena	82
5.5.3	Teoria Neokontista edo baloratzzailea	82
5.5.4	Teoria matematikoa	83
5.5.5	Teoria ekonomigrafikoa	85
5.5.6	Laburpena	85
5.6	Laburpena eta ariketak	86
6	ZIRKULAZIO EKONOMIKOARI ETA FINANTZARIOARI BURUZKO	
	ZENBAIT NOZIO	89
6.1	Sarrera	89
6.2	Ordainketaren, gastuaren, kostuaren eta galeraren	
	kontzeptuak	90
6.2.1	Kostua	90
6.2.2	Gastua (zirkulazio ekonomikoa)	90
6.2.3	Ordainketa (zirkulazio finantzarioa).....	91
6.2.4	Galera.....	91
6.3	Sarreraren, mozkinaren eta kobrantzaren kontzeptuak	92
6.3.1	Sarrera (zirkulazio ekonomikoa).....	92
6.3.2	Mozkina	93
6.3.3	Kobrantza (zirkulazio finantzarioa).....	93
6.4	Emaitzaren kontzeptua.....	94
6.5	Galdututako irabazien kontua	95
6.5.1	Prestatzeko alderdi esanguratsuenak	95

6.5.2	Interpretatzeko alderdi esanguratsuenak	96
6.6	Laburpena eta ariketak	98
7	KONTABILITATEAREN EUSKARRI MATERIALAK.....	101
7.1	Sarrera	101
7.2	Derrigorrezko liburuak	102
7.2.1	Sarrera.....	102
7.2.2	Derrigorrezko liburuak Merkataritza-legediaren arabera.....	103
7.2.3	Derrigorrezko liburuak Legedi Fiskalaren arabera	104
7.3	Enpresaburuen betebeharrak kontableak	106
7.3.1	Kontabilitate-liburuen legeztatzea	106
7.3.2	Kontabilitate-eramailetza	107
7.3.3	Kontabilitate-liburuen kontserbazioa	107
7.4	Kontabilitate-liburuen frogak-indarra	108
7.5	Egunkari Liburua	109
7.5.1	Kontzeptua eta lege-aginduak.....	109
7.5.2	Kontabilitate egitateen sailkapen kronologikoa	110
7.5.3	Egunkari liburuaren egitura	111
7.5.4	Idazpenen erregistroa egunkari liburuan.....	112
7.6	Liburu nagusia	116
7.7	Saldoaren eta baturen egiaztapen-balantzea.....	119
7.8	Urteko kontu eta inbentarioak.....	122
7.9	Laburpena eta ariketak	124
8	PROZESU KONTABLEA.....	127
8.1	Sarrera	127
8.2	Ziklo kontablea. Izaera eta esanahia	128
8.3	Kontabilitatearen hasiera.....	129
8.3.1	Inbentarioa.....	129
8.3.2	Ekitaldiaren hasiera	130
8.4	Kontabilitatearen garapena	130
8.4.1	Kontabilitateko egitateen erregistroa	130
8.4.2	Balio Erantsiaren gaineko Zergaren (BEZ) erregistro kontablea ..	131
8.4.3	Saldoaren eta baturen egiaztapen-balantzea	137
8.5	Kontabilitatearen itxiera.....	137
8.5.1	Kontabilitateko erregularizazio-prozesua	137
8.5.1.1	Formalizatu gabeko eragiketen kontabilizazioa	138
8.5.1.2	Kontu-sail edo partiden birsailkapena.....	139
8.5.1.3	Periodifikazio kontablea	140
8.5.1.4	Balio-zuzenketak.....	141
8.5.1.5	Inbentario-zuzenketak.....	143
8.5.1.6	Emaitza-mota ezberdinen kalkulua eta beren esleipena "Galdu-lrabazien" kontuari	152

8.5.2	Itxiera-idazpena	153
8.6	Kontabilitateko egoera-orri laburtuak	156
8.7	Laburpena eta ariketak	158
9	KONTABILITATE PLAN OROKORRA (KPO)	163
9.1	Sarrera	163
9.2	Kontabilitate Plan Orokorra	163
9.2.1	Egitura	163
9.2.2	Derrigorrezko zatiak	164
9.2.2.1	Kontabilitate-printzipioak	164
9.2.2.2	Urteko kontuak	176
9.2.2.3	Balorazio-arauak	179
9.2.3	Hautazko zatiak	197
9.2.3.1	Kontu-aula	197
9.2.3.2	Definizioak eta kontabilitate-erlazioak	199
9.3	Laburpena eta ariketak	200
10	GASTUAK	203
10.1	Kontzeptua	203
10.2	Sailkapena	204
10.3	Balorazioa	204
10.4	Gastuaren ezagutza kontablea	205
10.5	Elementu osatzaileak eta kontabilizazioa	206
10.5.1	Erosketak	206
10.5.2	Izakinen aldaketa	207
10.5.3	Kanpoko zerbitzuak	207
10.5.4	Zergak	208
10.5.5	Pertsonal-gastuak	208
10.5.6	Beste zenbait kudeaketa-gastu	209
10.5.7	Gastu finantzarioak	210
10.5.8	Ibilgetuaren galerak eta aparteko gastuak	211
10.6	Sortzapen-printzipioa eta gastu arrunten periodokatzea	212
10.7	Kapital-gastuen txertaketa ekoizpen-prozesuari: ekitaldiko amortizazioa	213
10.8	Hornidurei zuzkidurak	214
10.9	Kontuak partaidetzan	215
10.10	Laburpena eta ariketak	216
11	SARRERAK	219
11.1	Kontzeptua	219
11.2	Sailkapena	220
11.3	Balorazioa	220

11.4	Sarrereren ezagutza kontablea.....	221
11.5	Elementu osagarriak eta kontabilizazioa	222
11.5.1	Salmentak	222
11.5.2	Izakinen aldaketa	223
11.5.3	Enpresarentzat egindako lanak	224
11.5.4	Ustiapenerako diru-laguntzak	225
11.5.5	Beste zenbait kudeaketa-sarrera	225
11.5.6	Finantza-sarrerak	226
11.5.7	Ibilgetuaren mozkinak eta aparteko sarrerak	227
11.5.8	Horniduren aplikazio eta soberakinak	228
11.6	Sortzapen-printzipioa eta sarrera arrunten periodifikazioa	229
11.6.1	Kontzeptua eta motak	229
11.6.2	Epe luzerako kobrantza edo ekoizpen-prozesuko enpresak... ..	230
11.7	Laburpena eta ariketak	232
12	NORMALIZAZIO KONTABLEA	235
12.1	Sarrera	235
12.2	Normalizazio kontablea nazioartean	235
12.2.1	Ikuspuntu anglosaxoia	236
12.2.2	Europar ikuspuntua	236
12.3	Kontabilitate-printzipioak	237
12.3.1	Kontzeptua	237
12.3.2	Irudi zintzoa	237
12.3.3	Printzipioen zerrendaketa	238
12.3.4	Printzipioen hierarkia	238
12.4	Kontabilitatearen erakunde bateratzaileak	240
12.5	Kontabilitatearen esparru legala.....	242
12.6	Egokitzapen sektorialak.....	243
12.7	Laburpena eta ariketak	245
13	IZAKINAK: KONTZEPTUA, BALIOESPENA ETA TRATAMENDU KONTABLEA	247
13.1	Kontzeptua	247
13.2	Jabetzari buruzko zenbait kontsiderazio	248
13.3	Inbentario iraunkorra eta periodikoa.....	250
13.4	Balioespen-irizpideak.....	250
13.4.1	Erosketa-prezioa	250
13.4.2	Produktzio-kostua	251
13.4.3	Merkatuko balioa	251
13.4.4	Ordaindu gabe eskuratuko izakinen balioespena.....	252
13.4.5	Salmenten balioespen-araua	255
13.5	Biltegiko kontuen kudeaketa-sistema motak	256

13.5.1	Sistema administratiboa	256
13.5.2	Sistema espekulatiboa.....	257
13.6	Irteerak balioesteko zenbait konbenio edo irizpide	258
13.6.1	F.I.F.O. edo L.S.L.I	259
13.6.2	L.I.F.O. edo A.S.L.I	260
13.6.3	Batez besteko Prezio Haztatu aldakorra	260
13.6.4	Batez besteko Prezio Haztatu bakarra edo globala	261
13.6.5	Beste zenbait balioespen-irizpide	261
13.7	Izakinen balio-galera eta zuhurtasun-printzipioa	261
13.8	Ontziki eta bilgarrien kontabilitate-azterketa.....	262
13.8.1	Itzultzeko baldintzarekin emandako ontzikiak	263
13.8.2	Itzultzeko baldintzarekin jasotako ontzikiak.....	264
13.9	Izakinen balioespenerako zenbait kontzeptuen hausnarketa..	265
14	TRAFIKO-ERAGIKETAGATIKO KOBRANTZA-ESKUBIDEAK.....	269
14.1	Sarrera	269
14.2	Kontzeptua eta sailkapena	269
14.3	Bezeroak eta beste zenbait kobrantza-eskubide	270
14.3.1	Kontzeptua eta mugimenduak	270
14.3.2	Kontuak.....	270
14.3.3	Bezeroen aurrerakina	272
14.4	Kobratzeko merkataritza-efektuak	273
14.4.1	Efektu aktiboen kobrantza-kudeaketa	273
14.4.2	Efektu aktiboen merkataritza-deskontua	273
14.4.3	Kanbio-letra ez ordaintzeagatiko protestoa	276
14.4.4	Merkataritza-efektu ordaindu gabeen adierazpen kontablea ..	277
14.5	Nominalari erantsitako interesa.....	278
14.6	Ekitaldiaren bukaerako trafiko-eragiketagatiko kreditu eta sarreraren erregularizazio eta doikuntzak.....	280
14.6.1	Formalizatu gabeko eragiketen erregistroa	280
14.6.2	Kontuen birsailkapena	281
14.6.3	Sarreraren aldizkakotasuna edo periodifikazioa	281
14.6.4	Kobrantza dudagarriko kredituak eta zuhurtasun-printzipioa ..	282
14.6.5	Inbentario-zuzenketak.....	284
14.7	Ezaugarri bereziak dituzten zenbait trafiko-eragiketa	285
14.8	Laburpena eta ariketak	288
15	TRAFIKO ERAGIKETAGATIKO ORDAINKETA-OBLIGAZIOAK	293
15.1	Sarrera	293
15.2	Kontzeptua eta sailkapena	293
15.3	Hornitzaileak eta beste zenbait ordainketa-obligazio	295
15.3.1	Kontzeptua eta balorazioa	295

15.3.2	Kontuak.....	295
15.3.3	Hornitzaileei aurrerakina.....	296
15.4	Balio nominalari erantsitako interesa	296
15.5	Ekitaldiaren bukaerako trafiko-eragiketagatiko zorrak eta gastuen erregularizazio eta doikuntzak	299
15.5.1	Formalizatu gabeko eragiketen erregistroa	299
15.5.2	Kontuen birsailkapena	300
15.5.3	Gastuen aldizkakotasuna edo periodifikazioa	301
15.6	Laburpena eta ariketak	302
16	BESTE ZENBAIT ORDAINKETA-OBLIGAZIO ETA KOBRANTZA-ESKUBIDE.....	307
16.1	Sarrera	307
16.2	Ibilgetua besterenganatzeagatiko kobrantza-eskubideak.....	307
16.3	Ibilgetua erosteagatiko ordainketa-obligazioak	309
16.4	Fidantzak eta gordailuak	311
16.5	Aplikatu gabeko partidak.....	312
16.6	Ustiapenaren titularra	313
16.7	Laburpena eta ariketak	315
17	DIRUZAINNTZA	319
17.1	Kontzeptua eta kontuak.....	319
17.2	Kreditu-polizak.....	320
17.3	Kreditu-txartelak	322
17.4	Zordunketa-txartelak	324
17.5	Erosketa-txartelak	324
17.6	Diruzaintzako kontaketa-diferentziak	325
17.7	Laburpena eta ariketak	327
18	IBILGETUA	329
18.1	Kontzeptua eta motak	329
18.2	Ezarpen-gastuak.....	330
18.2.1	Kontzeptua eta azpitaldeak	330
18.2.2	Balorazioa eta amortizazioa	331
18.3	Ibilgetu materiala	332
18.3.1	Balorazioa	332
18.3.1.1	Erosketa-prezioa	333
18.3.1.2	Produktzio- edo ekoizpen-kostua.....	334
18.3.1.3	Balio salkor edo benala	334
18.3.1.4	Balorazioaren zenbait berezitasun	334
18.3.2	Ibilgetu materiala funtzionamendu baldintza egokietan jarri ondorengo eragiketak	336

18.3.2.1	Berriztapena.....	336
18.3.2.2	Hobekuntza, berrikuntza, zabalkuntza.....	336
18.3.2.3	Konponketak eta kontserbazioa	336
18.3.3	Ibilgetu materialaren balio-galera eta amortizazioa.....	337
18.3.3.1	Balio-galeraren kontzeptua	337
18.3.3.2	Balio-galeraren arrazoiak.....	337
18.3.3.3	Amortizazioaren kontzeptua	338
18.3.3.4	Amortizazioaren erlatibitatea	339
18.3.3.5	Amortizazioaren kalkulua.....	339
18.3.3.6	Amortizazio-metodoak	342
18.3.3.7	Amortizazioaren tratamendu kontablea	345
18.3.3.8	Aktibo amortizagarriak	349
18.3.3.9	Amortizazio handiegia eta txikiegia	350
18.4	Ibilgetu ez-materiala	354
18.4.1	Kontzeptua eta ezaugarriak.....	354
18.4.2	Ikerketa- eta garapen-gastuak.....	355
18.4.3	Kontzesio administratiboa	362
18.4.4	Jabetza industrial	362
18.4.5	Merkataritza-fondoa	364
18.4.6	Akura-lagapenagatiko eskubideak.....	368
18.4.7	Aplikazio informatikoak	369
18.4.8	Leasing-a	370
18.4.8.1	Definizioa	370
18.4.8.2	Leasing finantzarioa.....	371
18.4.8.3	Leasing operatiboa	375
18.4.8.4	Lease-Back-a.....	376
18.5	Laburpena eta ariketak	381
19	HAINBAT EKITALDITAN BANATZEKO GASTUAK.....	387
19.1	Kontzeptua eta azpitaldeak	387
19.2	Balorazioa eta amortizazioa	388
19.3	Laburpena eta ariketak	391
20	ATZERRI-MONETA	393
20.1	Diruzaintza	293
20.2	Kredituko, zorreko eta errenta finkoko baloreak	295
20.2.1	Kanbio-asegurua edo antzeko estaldura	399
20.3	Izakinak.....	401
20.4	Ibilgetu materiala eta ez-materiala.....	401
20.5	Errenta aldakorreko baloreak.....	402
20.6	Laburpena eta ariketak	403

21	FINANTZA-INBERTSIOAK	407
21.1	Finantza-inbertsioen kontzeptua eta motak	407
21.2	Finantza-inbertsioen balioespena.....	411
21.2.1	Erosketa-prezioa	412
21.2.2	Merkatuko balioa	414
21.3	Kapital-partaidetzen inbertsioak: Akzioak	416
21.3.1	Harpidetza edo erosketa.....	416
21.3.2	Errentak	419
21.3.3	Kapital-partaidetzen edo akzioen salmentak.....	420
21.4	Errenta finkoko baloreen inbertsioak: Obligazioak	423
21.4.1	Kontzeptua eta motak	423
21.4.2	Errenta finkoko baloreen harpidetza.....	424
21.4.3	Errenta finkoko baloreen interesak	427
21.4.4	Errenta finkoko baloreen errenboltsoa	430
21.4.5	Obligazioen salmenta edo aurretiazko amortizazioa	432
21.5	Inbertsio-fondoetako partaidetzak	434
21.6	Laburpena eta ariketak	438
22	AKTIBOKO HORNIDURAK	441
22.1	Sarrera	441
22.2	Ibilgetu-hornidurak (29 azpitaldea)	442
22.3	Izakinen balio-galeragatik hornidurak (39 azpitaldea).....	445
22.4	Trafiko-eragiketengatik hornidurak (49 azpitaldea)	447
22.5	Laburpena eta ariketak	450
23	FINANTZAKETA PROPIOA	455
23.1	Sarrera	455
23.2	Kapitala.....	456
23.2.1	Kontzeptua	456
23.2.2	Konstituzioa	456
23.2.3	Kapital erakuntza motak	457
23.2.4	Kapital-zabalkuntza.....	458
23.2.5	Lehentasuneko harpidetza-eskubidea	459
23.2.6	Kapital-zabalkuntza jaulkipen-primarekin	461
23.2.7	Kapital-murritzaketak	462
23.2.8	Akzio propioak eskuratzea.....	463
23.3	Erreserbak	464
23.3.1	Erreserben jatorria	464
23.3.2	Erreserben aplikazioa	465
23.4	Oraindik aplikatu gabeko emaitzak	466
23.5	Laburpena eta ariketak	467

24	HAINBAT EKITALDITAN BANATZEKO SARRERAK	471
24.1	Kontzeptua	471
24.2	Kapital-subentzioak eta emari edo dohaintzak	473
24.2.1	Kapital-subentzioak	473
24.2.1.1	Ustiapenerako diru-laguntzak	473
24.2.1.2	Kapital-subentzioak	473
24.2.2	Dohaintza edo emariak	476
24.3	Interes geroratuengatikoko sarrerak	484
24.4	Atzerri-monetan diferentzia positiboak	486
24.5	Laburpena eta ariketak	487
25	PASIBOKO HORNIDURAK	491
25.1	Pentsiorako eta antzeko obligazioetarako hornidura (140 kontua)	492
25.2	Zergatarako hornidurak (141 kontua)	493
25.3	Erantzukizunetarako hornidura (142 kontua)	494
25.4	Konponketa handitarako hornidura (143 kontua)	495
25.5	Itzultze-fondoa (144 kontua)	496
25.6	Trafiko-eragiketengako hornidurak (49 azpitaldea)	497
25.7	Laburpena eta ariketak	499
26	EPE LUZERAKO ETA LABURRERAKO HARTZEKODUNAK	501
26.1	Kontzeptua	501
26.2	Sailkapena	502
26.3	11. Balorazio-araua	502
26.4	Hartutako maileguak	503
26.4.1	Kontzeptua eta kontabilizazioa	503
26.4.2	Gastu-motak. Kontabilizazioa	504
26.5	Jesapenak	512
26.5.1	Kontzeptua eta kontabilizazioa	512
26.5.2	Gastu-motak eta kontabilizazioa	513
26.6	Bestelako zorrak eta hartzekodunak	514
26.7	Laburpena eta ariketak	516
27	MOZKINEN GAINEKO ZERGA	519
27.1	Sarrera	519
27.2	Mozkinen gaineko zergaren kontabilizazio-metodoak	520
27.3	Mozkinen gaineko zergak sortutako gastuaren eta ordaintzeko zenbatekoaren kalkuluak	523
27.4	Mozkinen gaineko zergaren kontabilizazioa oinarri zergagarriak eta mozkin kontableak bat egiten dutenean	525
27.5	Mozkinen gaineko zergaren kontabilizazioa oinarri zergagarriak eta mozkin kontableak bat egiten ez dutenean ..	527

27.5.1	Oinarri zergagarriaren eta mozkin kontablearen arteko diferentziak.....	527
27.5.2	Diferentzia iraunkorrak.....	528
27.5.3	Diferentzia iragankorrak.....	532
27.5.4	Oinarri zergagarri negatiboen konpentsazioa.....	536
27.5.5	Zerga-tasaren aldaketak.....	539
27.5.6	Hobariak eta kenkariak.....	542
27.6	Ikuspegi orokorra	544
27.7	Laburpena eta ariketak	552

28 URTEKO KONTUAK ETA DIRUZAINZTA-FLUXUEN

EGOERA-ORRIA	559
28.1 Urteko kontuen formulazioa	560
28.2 Egoera-balantzea	561
28.3 Galdu-irabaziak	561
28.3.1 Kontzeptua	561
28.3.2 Egitura.....	562
28.3.3 Lantzeko arauak	562
28.4 Memoria	563
28.4.1 Kontzeptua eta lantzeko arauak	563
28.4.2 Edukia	564
28.4.3 Finantzaketa-taula	566
28.5 Diruzaintza-fluxuen egoera-orria	573
28.6 Laburpena eta ariketak	587

Hitzaurrea

Beti da atsegina honelako enkargu bat jasotzea: liburu baten hitzaurrerako lerro batzuk idaztea, alegia. Kasu honetan, gainera, eginkizuna oso atsegin bihurtzen duten hainbat gorabehera daude.

Alde batetik, lan honi esker zabalagoa izango da Finantza Ekonomia eta Kontabilitatea-ren arlo garrantzitsuan euskaraz idatzita dauden oinarritzko kontsulta-eskuliburuaren eskaintza. Zorionez, gaur egun asko dira arlo horri datxekion irakasgaiak euskaraz ikasten ari direnak eta, beraz, asko izango dira bere prestakuntza-aldian hain laguntza garrantzitsua izateak poztuko dituenak.

Bestetik, eta gure Unibertsitatearen mugetatik harantzago, profesionalek ere berdin-berdin behar izaten dituzte honelako lanak. Eta honelako ekarpenek euskararen erabilera enpresaren arloan, besteak beste, hedatzeko helburua erdies-ten lagundu egiten dute, oztopoak egon arren, mamirik ez duten adierazpenak alde batera utziz.

Eta, azkenik, lanaren egileak UPV/EHUko Finantza Ekonomia I saileko Donostiako Enpresa Ikasketen Eskola Unibertsitateko adiskideak dira, nik atse-ginez zuzentzen dudan Eskolakoak, alegia. Eta adiskideak dira adiskide hitza bere esanahirik onenean hartuta, egunero-egunero egiten ari garen bidean laguntzen diguten horietakoak. Bihoakie horiei nire aitormenik zinezkoena.

Alberto Díaz de Junguitu González de Durana

Donostiako Enpresa Ikasketen
Unibertsitate Eskolako Zuzendaria

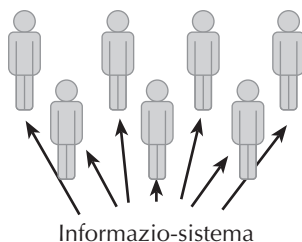
1

Kontabilitatea eta informazioa

1.1 SARRERA

Kontabilitatea erabiltzaileen beharren arabera eboluzionatu edo bilakatu ohi den informazio-sistema da. Kontabilitateak informa ditzakeen entitateak jardura ekonomikoko edozein segmentutan koka daitezke; ekoizpen edo produkzio-unitateetan (enpresatan), kontsumo-unitateetan (familia, kultur eta kirol-elkarteetan), eta abarretan.

Edozein unetan kontabilitateak gai izan behar du erabiltzaileari behar duen informazioa banatzeko, erabaki arrazionalak har ditzaten.



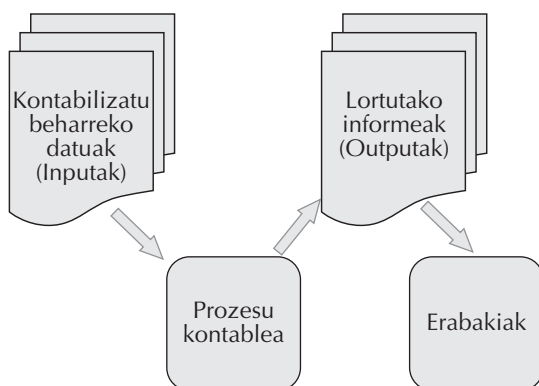
Egungo ekonomia- eta finantza-munduan kontabilitatearen beharra nabaria da, zeren esaera batek dioen bezala, “informazioa boterea da”. Beraz, has gaitzen kontabilitatearen definizio posible bat ematen:

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

1.2 ENPRESA ETA JARDUERA EKONOMIKOA

Kontabilitateak informazio-sistema gisa helburu jakin bat du: erabiltzaileek beren erabakiak hartu ahal izateko beharrezkoa duten informazioa banatzea. Kontabilitatearen bere benetako balioa informazio horren prestakuntza-fasean dago, hau da, banatzen den informazio horren balioa gero eta handiagoa izango da horren beharrean dagoen erabiltzailearen beharrak gero eta gehiago estaltzen dituen neurrian.

Prozesu hau irudi batean islatu nahiko bagenu, ondorengoaren antzeko zerbait aterako litzateke:



Arrazoi honegatik Kontabilitatea informazio-sistema dela kontsideratzen da. Honenbestez, kontabilitatearen garrantzia, informazioa sortu eta erabiltzaileei banatzeko prozesuak baldintzatua dagoela edo gutxienez horrekin hertsiki loturik dagoela baieztatu dezakegu.

1.3 INFORMAZIO EKONOMIKO-FINANTZARIOAREN BEHARRA

Oro har, informazioa garapen ekonomikoa baldintzatzen duen elementua dela (eta agian baita elementurik garrantzitsuena dela ere) esan genezake. Nazio aurrerakoienak informazio-multzo handiena eta onena dutenak dira.

Horregatik informazio-premia bi mailatan kokatu beharko litzateke:

1. Makroekonomiaren mailan: nazio bateko garapen-politikak finkatzeko, lehenik eta behin, komeni da Nazio horren ekonomiari loturiko informazio-multzo handiena eskuratzea. Beraz, Estatuetakoa ekonomia-politikak bideratzeko garaian funtsezko tresna bilakatu da informazioa.
2. Mikroekonomiaren mailan: zuzendari batek behar den erabakia hartu aurretik egoera horretara nola iritsi den jakin beharko du. Ondoren, bere helburuak izendatuko ditu eta helburu horiek lortu ahal izateko eman beharreko urratsak ere bai. Horretarako ere, ezinbestekoa da informazio egokiz hornitzea.



1.4 INFORMAZIO KONTABLEAREN BETEBEHARRAK, HELBURUAK ETA BALIABIDEAK

1.4.1 Betebeharrak

Bere eginkizuna bete dezan, informazio kontableak zenbait ezaugarri bete behar ditu; A.E.C.A.ren (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas - Enpresen Administrazio eta Kontabilitateko Espainiako Erakundearen) esanetan, betebeharrak hauek lirateke¹:

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

1. Identifikagarritasuna:

Edozein unetan finantzen egoera-orriek honako hau adierazi beharko lukete:

- Zein enpresarenak diren.
- Balantzea landuriko data.
- Emaitzak zein ekitaldiri dagozkion.

2. Egokitasuna:

Erabakiak hartu behar dituzten pertsonen une egokienean banatu behar zaie informazioa. Legeriaren esanetan urtean behin landu behar dira finantzen egoera-orriak. Dena den, enpresaren zuzendaritzak epe laburragoak finka ditzake informazio eguneratuagoa eduki dezan.

3. Argitasuna:

Informazio kontableak hartzailentzat garbia eta txukuna izan behar du.

4. Aipagarria:

Hartzailerek dituzten helburuak lortu ahal izateko, behar duten informazio kontablea soilik banatu behar zaie, eta aipagarria ez den informazioa alde batera utziko da.

5. Arrazonagarria:

Lehenik eta behin, informazio kontablea ez dela zehatza esan behar da; izan ere, kontabilitatearen helburua enpresari loturik dagoen errealitate ekonomiko-finantzarioa interpretatzea da. Eta horrela lortutako informazioa errealitatearekiko ahalik eta hurbilenekoa izatea eskatu beharko litzaioke, baina inoiz ere ez zehatza.

6. Ekonomizitatea:

Informazio kontablea lantzeko garaian kontuan hartu behar da Kostua/Mozkina erlazioa; hau da, konparazio bat egin behar da informazio gehigarri horrek ematen duen mozkinaren eta berak sorturiko kostuaren artean:

Mozkina > Kostua → Informazio kontable komenigarria

Mozkina < Kostua → Informazio kontable baztergarria

7. Inpartziala:

Informazio kontableak guztiz inpartziala behar du izan; hau da, informazio hau lortu ahal izateko erabili diren iturri eta datuek ezin dute inola ere erabiltzaile jakin batzuen mesederako eta beste batzuen kalterako aukeratutakoak izan.

8. Objektiboa:

Informazio kontableak objektiboa behar du izan. Informazioa lantzeko garaian ez dira onartu behar ikuspuntu pertsonal edo irizpide subjektiboak. Lorturiko informazio kontableak, erregela berdinak erabiliz, sorrarazi duen egitateen analisia pertsona desberdinek eginda emaitza berdintsuak lortzen dituztenean, objektibitate-maila egokira iritsi dela esaten da.

9. Egiaztagarria:

Finantzen egoera-orriek barne hartzen duten informazioak, kanpoko eta barneko kontrol eta berrikuspenak jasateko gai izan behar du. Honenbestez, eta batez ere berrikuspen hauek enpresatik kanpoko profesional independenteek egiten dituztenean, lortzen den informazioak erabiltzaile guztientzat garantia eta sinesgarritasuna eskainiko du.

1.4.2 Helburuak

Kontabilitatea informazio-sistema denez gero, bere helburu gorena hau izango da: aurreko atalean aipatutako ezaugarri guztiak betetzen dituen informazioa, behar bezala prestatu ondoren, dagokien pertsona edo/eta erakundeei banatzea.

Kontabilitateari loturiko helburuak, laburbilduta, ondorengoak izan daitezke:

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

Aipatu helburuak bete ahal izateko, ezinbestekoa da gauzatutako eragiketa bakoitzaren aurre-analisia egitea, hauen interpretazio, balorazio eta sailkapen egokien arabera kuantifikatuko baitira ondarea eta emaitzak.

1.4.3 Baliabideak

Kontabilitateak, aipatutako helburua lor dezan, zenbait tresna erabili beharko ditu eguneroko jardueran; funtsean ondorengo hauek:

- a) Kontabilitate-printzipioak.
- b) Balorazio-arauak.

Aipatu bi tresna horiek Kontabilitate Plan Orokorrean daude.

- c) I.C.A.C.aren (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas-K.I.K.E. Kontuen Ikuskaritza eta Kontabilitate Erakundea) erabakiak.

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

Nolanahi ere, baldin eta aurreko obligaziozko tresna horiek erabiliz planteatutako arazoari erantzun egokirik aurkitzen ez baldin bazaio, zilegi da borondatezko beste zenbait erreferentzia erabiltzea, baldin eta hauek aurrekoen aurka ez badoaz. Erreferentzia hauek gomendagarriak dira batez ere egoera berriak ditugunean, beti ere egoera berri hauen tratamendu kontablea "obligaziozko" erreferentzietan jaso gabe dagoela suposatuz.

Borondatezko erreferentzia hauek bi mailatan sailka daitezke:

1. Estatu-mailakoak:

- a) I.C.A.C.-K.I.K.E. erakundearen kontsultak.
- b) A.E.C.A.-E.A.K.E.E. "Kontabilitate-printzipioak" dokumentuak.

2. Nazioarte-mailakoak:

- a) F.A.S.B. (Financial Accounting Standards Board-Finantza Kontabilitateko Arauen Batzordea-Comite de Normas de Contabilidad Financiera)en erabakiak.
- b) Nahiz eta liburu hau idazteko unean bere obligaziozko erabilera mugatua den (burtsan kotizatzen duten enpresak izanik taldea osatzen duten enpresen artean lortu beharreko baterakuntza-prozesuan erabili behar dira nahitaez 2005. urtetik aurrera), Europar Batasunean etorkizunean kontuan hartu beharreko erreferentziak I.A.S.B. (International Accounting Standards Board – Nazioarteko Kontabilitate Arauen Batzordea) erakundeak onartutako erabakiak izango dira.

1.5 KONTABILITATEAREN EGUNGO GARRANTZIA

Honako hau kontuan izanik:

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

Zilegi da pentsatzea gero eta informazio gehiago banatu beharko duela informazio-sistemak, eta eginbehar honetaz kontabilitatea arduratzen da. Beraz, ondorengo baieztapena egin daiteke:

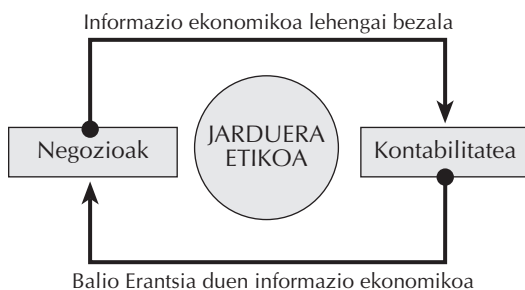
"Beste gauza guztien gainetik egungo munduan gehien baloratzen dena etengabeko informazio eguneratua edukitzea baldin bada, onar daiteke kontabilitatea dela informazio ekonomikoa jaso, eraldatu eta banatzeko biderik egokiena".



1.6 ETIKA ETA KONTABILITATEA

Etikaren ondorio nagusietariko bat ongizate morala lortzea da. Nolanahi ere, galdetu egin beharko litzateke ea posible den graduazio- edo sailkapen-sistema bat jartzea moralitasun edo etika zein den neurtzeko. Erantzuna emateko garaian kontuan hartu beharko lirateke moralitatean eta etikan aldagai guztiek parte hartzen duten. Denek ere ondorengo bi ezaugarri hauek erreferentziazat hartu beharko litzukete: gauzatu den data eta lekua.

Nahiz eta kontabilitatea eta negozioak era independentean azter daitezkeen, bien artean zer-nolako lotura dagoen kontuan izanik bateko jarduera etikoak bestearena baldintzatu egin dezake. Onartu egin daiteke norabide bikoitzeko erlazioa dagoela bien artean, ondorengo irudian agertzen den bezalakoa:



Jarduera etikoak kontabilitate-arloan ondorengo printzipioak kontuan hartu beharko lituzke:

- Akzioaren borondate intrinsekoaren printzipioa: solidaritate-kontzientzia ere deitzen zaio, hau da, ongi egitera behartu eta gaizki egiteko jarduerak aldendu.
- Inpartzialtasun-printzipioa: norberari egiterik nahi ez dugun hori ez besteari egin.
- Proportzionalitate-printzipioa: jarduera bat egin aurretik hausnartu ondorioa zein izan daitekeen.

1.7 INFORMAZIO KONTABLEAREN ERABILTZAILEAK

Ekonomia-arloan informazio kontablearen erabiltzaile hipotetikoa erabakiak hartu beharrean dagoen edonor izan daiteke.

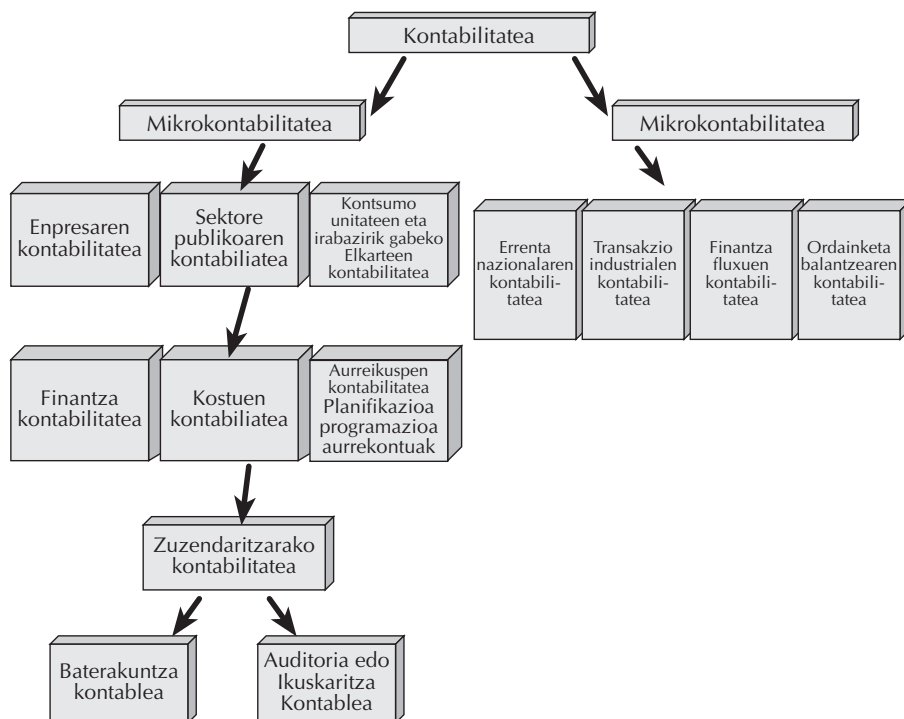
Ondoren aipatzen dira hauetariko batzuk:

- 📄 Jabeak: ekitaldiko etekinak zeintzuk diren jakiteko.
- 📄 Administrazioak: zuzendaritza-erabakiak hartu ahal izateko.
- 📄 Hartzekodunak: enpresaren kaudimengabeziako egoera aztertzeko.
- 📄 Bezeroak: enpresaren etorkizuna zein den jakiteko.

- 📄 Langileak: soldaten kobrantza ziurtatu daitekeen edo ez ikusteko.
- 📄 Administrazio publikoa: zergen kobrantza zein izan daitekeen aurreikusteko, eta bere politika ekonomikoa, industrial, gizarte-mailakoa, eta abar diseinatzeko.
- 📄 Ikertzaileak: bere ikerketarako beharrezkoa den informazioa jasotzeko.
- 📄 Gizartea, oro har.

1.8 KONTABILITATE-MOTAK

Leandro Cañibano irakaslearen arabera kontabilitatearen sailkapena honelakoa izan daiteke:



1.9 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Kontabilitatea eta informazioa

- ☐ Informazioa boterea da.
- ☐ Kontabilitatearen benetako balioa informazio horren prestakuntza-fasean dago.
- ☐ Kontabilitatea informazio-sistema da.
- ☐ Informazioa garapen ekonomikoa baldintzatzen duen elementuetariko bat da, bai makroekonomiaren mailan, bai mikroekonomiaren mailan.
- ☐ Kontabilitatearen **betebeharrak** ondorengo hauek dira: identifikagarritasuna, egokitasuna, argitasuna, aipagarria izatea, arrazonagarria izatea, ekonomizitatea, impartziala, objektiboa eta egiaztagarria izatea.
- ☐ Kontabilitatearen **helburuak** ondorengo hauek dira: ondarearen eta finantza-egoeraren aldaketak islatzea, mozkina adieraztea eta erabiltzaileei behar duten informazioa banatzea.
- ☐ Kontabilitatearen **baliabideak** ondorengo hauek dira: kontabilitate-printzipioak, balorazio-arauak, I.C.A.C.aren erabakiak eta kontsultak, A.E.C.A. "Kontabilitate printzipioak" dokumentuak, F.A.S.B.en erabakiak eta I.A.S.C.en erabakiak.
- ☐ *"Beste gauza guztien gainetik egungo munduan gehien baloratzen dena etengabe informazio eguneratua edukitzea baldin bada, onar daiteke kontabilitatea dela informazio ekonomikoa jaso, eraldatu eta banatzeko biderik egokiena".*
- ☐ Etikaren ondorio nagusietariko bat da ongizate moral bat lortzea.
- ☐ Kontabilitatea ezin daiteke zehatza izan. Enpresa baten errealitate ekonomiko-finantzarioa islatzeko baliagarria den sistema sinesgarria da kontabilitatea.



ARIKETA PRAKTIKOA. Kontabilitatea eta Informazioa

1. Zer da kontabilitatea?
2. Zeintzuk dira kontabilitatearen erabiltzaileak?
3. Zein da kontabilitatearen funtsezko balioa?
4. Informazioa garapen ekonomikoa baldintzatzen duen elementu bat dela jakinik, zertarako erabiltzen dugu kontabilitatea?

5. Zein dira kontabilitatearen betebeharrak?
6. Eta helburuak?
7. Eta baliabideak?
8. Kontabilitateak garapen ekonomikoa alda al dezake?
9. Etika legez ezarri behar al da?
10. Kontabilitateak ongizate morala sor al dezake?
11. Kontabilitateak gizartea alda al dezake?
12. Zer kontabilitate-mota daude?
13. Zein kasutan erabili daitezke I.A.S.B. erakundearen erabakiak?
14. I.A.S.B. erakundearen erabaki batek dioena I.C.A.C. erakundearen beste erabaki batek diotenaren aurka badoa, zein erabili beharko litzateke?

2

Ondarea eta egoera-balantzea

2.1 SARRERA

Kontabilitatea informazio-sistema denez gero, enpresaren une jakin bateko ondarearen egoerari buruzko informazioa jasotzeaz gain, ondare horretan egitate ekonomiko ezberdinek sorrarazi dituzten aldaketei buruzko informazioa ere emateko gai izango da.

Gai honetan honako hau ikusiko da zer den ondarea eta zer den egoera-balantzea, ikuspuntu ezberdinetatik, bakoitzaren ezaugarri nagusiak aipatuz.

2.2 ONDAREAREN KONTZEPTUA

2.2.1 Ondarea ikuspuntu juridikotik

Pertsona fisiko nahiz juridiko bati lotu eta behar bezala baloraturiko obligazio edo betebeharrak, eskubide eta ondasunen multzo batez osatuta dago ondarea.

Juristen ikuspegitik, ondarean hiru ikuspegi desberdin bereiz daitezke:

- a) Ondare-kontzeptua eta bere jabe edo titularra bereizten dituen; pertsona batek ondare desberdinak eduki ditzake, edo, oinordekorik izendatu ez denez gero, titularrik gabeko ondarea egon daiteke.
- b) Ondarea «universitas iuris» (zuzenbide-unibertsalitate) bezala kontsideratzen duena; hau da, ondare-elementuek erregulazio-elementu juridiko bakar bat osatzen dute. Horrela elementu bakar hau, osagai bakoitzaren izaerarekiko independente, obligazio eta eskubideez osatuta egon daiteke. Adibidez, merkataritza-ondare bat saltzerakoan, altzari edo makina baten egoera txarra dela-eta, erosleak ezin dezake erreklamaziorik planteatu, baldin eta akats hauek ondare osoaren funtzionamendu egokian eraginik ez badute.
- c) Ondarea «universitas facti» (egitate-unibertsalitate) bezala kontsideratzen duena; hau da, ondarearen elementu bakoitza (dirua, kredituak, salgaiak, altzariak, ...) obligazio eta eskubideez osaturiko elementu juridiko bat dela kontsideratzen duena. Adibidez, emandako kredituen kaudimen eta legitimitateagatik saltzaileak erantzun beharko du eroslearen aurrean.

2.2.2 Ondarea ikuspuntu ekonomikotik

Zerbitzuak eskaintzera edo ondasunak ekoiztera bideraturiko baliabideen multzoak, eta hauen finantzaketarako beharrezkoak diren finantza-iturriez osatuta legoke ondarea ikuspuntu ekonomikotik.

Zerbitzuak eskaini edo/eta ondasunak ekoiztu ahal izateko baliabideek enpresak daukana ordezkatzeko lukete (126.030 moneta-unitate), eta aldiz, horien finantzaketarako erabili izan diren iturriek enpresak zor duena ordezkatzeko luke (17.650 moneta-unitate).

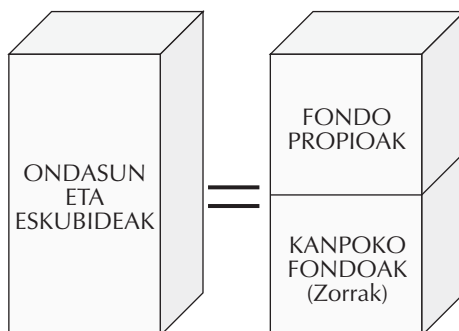
Daukaguna		Zor duguna	
Etxebizitza	39.000	Mailegu hipotekarioa	12.000
Ibilgailua	72.100	ZURIA enpresarekiko zorra	900
Altzariak	8.200	Ordaintzeko fakturak	2.500
Erositako akzioak	3.700	Langileekiko zorra	150
Kontu korronteko dirua	2.700	Gizarte Segurantzarekiko zorra	1.200
Enpresako kutzako dirua	150	Ogasunarekiko zorra	900
Berezoek zor digutena	180		
GUZTIRA	126.030	GUZTIRA	17.650

2.2.3 Ondarea ikuspuntu kontabletik

Aurreko adibidea oinarritzat hartuz, ondarea hiru zati ezberdinetan bereiz daiteke:

- Elementu positiboak: ondasun eta eskubideak: 126.030
- Elementu negatiboak: zor eta obligazioak: 17.650
- Elementu propioa: ondare propio edo erreala: 108.380

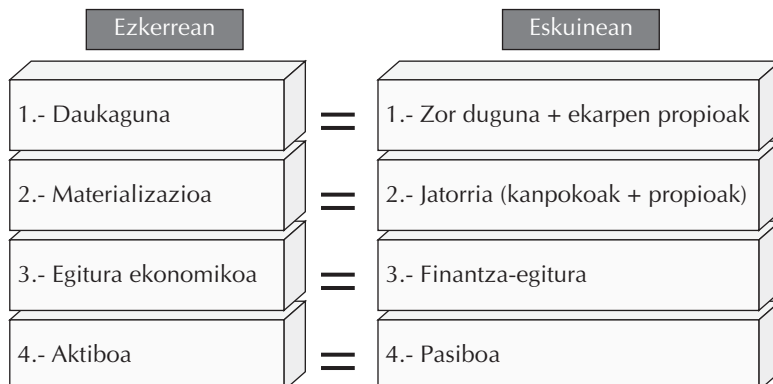
Ikuspuntu ekonomikoarekin alderatuz, kontableki alde bat (zerbitzuak eskaintzeko edo ondasunak produzitzeko beharrezkoak diren elementuen zenbatekoa) zein besteak (aurreko elementuen finantzaketarako erabilitako baliabideen zenbatekoa) berdinak behar dute izan, hau da, ondarea ikuspuntu kontabletik orekatua agertuko da beti.



Irudi hau kontuan hartuz ondorengo baiezta daiteke:

- Ezkerrean ondasun eta eskubideek adieraziko dute egun enpresaren baliabideen materializazioa. Alegia, bere jabetzakoak diren elementuak zertan gauzatuta dauden.
- Eskuinean bi multzo nagusi bereiziko dira: alde batetik zorrek adieraziko dute kanpoko izaera edo jatorria duten fondoak eta, beraz, itzuli edo ordaindu behar direnak; eta bestetik, ondare netoa edo fondo propioa, hau da, multzo honek ordezkaturiko lituzke enpresak jarritako baliabide propioak.

Beraz, kontableki, edozein ekonomia-unitate (enpresa) dela ere, bi zati bereiziko dira:



Ondarearen analisia hiru ikuspuntu ezberdinetatik egin ondoren, garaia da bere definizioa emateko:

“Ekonomia-unitate bat (enpresa) erreferentziazat hartuz, obligazio, eskubide eta ondasunez osaturiko multzoa da ondarea. Elementu horiek enpresak erabilita-ko baliabide ekonomiko eta finantzarioak ordezkatzeko dituzte”.

2.3 ENPRESA-ONDAREAREN ANALISIA

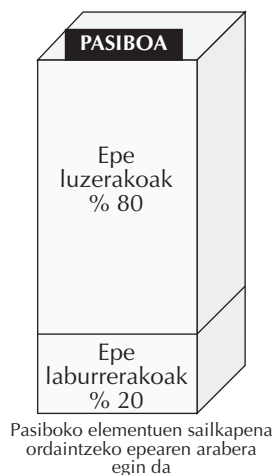
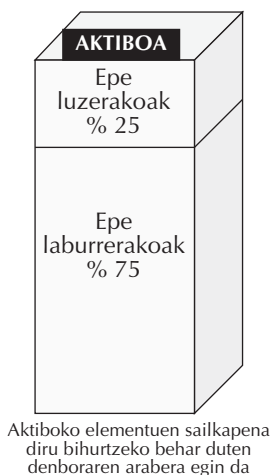
Analisi hau egin ahal izateko aktiboan zein pasiboan dauden elementu guztiak antzeko izaera ekonomiko-finantzarioa duten multzo ezberdinetan sailkatuko dira: ondare-masetan. Ondare-masen arteko une jakin bateko erlazio edo harre-

manak, eta hauen iraganeko zein etorkizuneko bilakaerak baliagarriak izango dira enpresaren etorkizunari begira, beharrezkoak diren ondorioak atera ahal izateko, eta, hauen arabera, komenigarriak diren erabakiak hartzeko.

Adibidez: demagun aktibo zein pasiboko elementuak epe luze eta laburrerakoen artean banatu direla. Grafikoki:

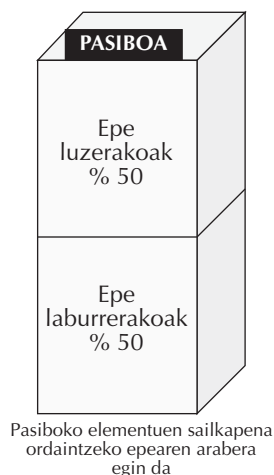
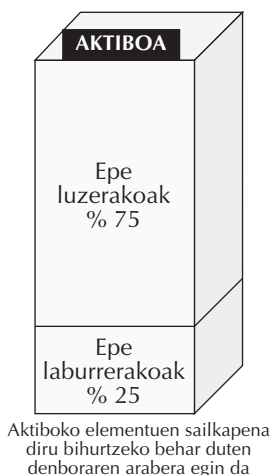
Oharra: kontableki, epe luze eta epe laburraren arteko muga urtebetean dago.

Kasu honetan egoera nahiko orekatuta dagoela adieraz daiteke, zeren eta epe laburrerako zorrei aurre egiteko nahiko baliabide baitago aktiboko epe laburrerako elementuetan. Egoera hau mantenduz gero, epe luzerako zorrak ordaintzeko ere ez litzateke inolako arazorik sortuko.



Demagun beste egoera hau dugula:

Egoera honek enpresa normaletan honako haua-dieraziko luke: tentsio finantzario ugari izango direla zeren eta epe laburrerako zorrei aurre egiteko dirurik ez baitauka epe laburrean. Egoera honi irtenbide bat aurkitzekotan aukera bikoitza egon daiteke: bata aktiboko epe luzerakoa den ondasun edo/eta eskubide bat epe laburrera bihurtarazi; eta bestea pasiboan epe laburrerakoa den zorra epe luzera bihurtu.



2.4 EGOERA-BALANTZEA

Egoera-balantzeak enpresaren, behar bezala baloratu eta egituratutako, ondarea adierazten du. Beraz, egoera-balantzearen funtzio nagusia hau da: ekonomi unitate baten une jakin bateko egoera adieraztea (data jakin bateko argazki baten itxura du).

Bere barnean bi multzo nagusi bereizten dira:

- **AKTIBOA:** hemen sartzen dira ibilgetuko elementuak (eraikinak, altzariak, makineria), finantza-inbertsioak (erositako akzioak), eginiko salmentagatik zor digutena (bezeroak), baliabide likidoak (diruzaintza: k/k, kutxa,...).
- **PASIBOA:** hemen agertuko dira aktiboan inbertitu edo gauzatutako ondasun guztien finantzaketarako erabili izan diren diru-iturriak, eta bere jatorriaren arabera bi sailkapen egin daitezke:
 - Ekarpen propioa: akziodunek eginiko ordainketak eta enpresak bere eguneroko jardueran sorturiko etekin positibo edo mozkin banatu gabea.
 - Kanpoko fondoak: zor izaera duten iturri guztiak eta, beraz, itzuli behar direnak.

2.4.1 Antolamendua eta prestaketa

Aktiboko eta pasiboko elementuen arteko lotura edo identitatea adierazi nahi-ko balitz, hau ondorengo taulan agertzen diren loturen bitartez egin daiteke:

AKTIBOA		PASIBOA
1.- Materializazioa edo inbertsioa	=	1.- Jatorria
2.- Daukaguna	=	2.- Zor duguna + ondare netoa
3.- Ondasun eta eskubideak	=	3.- Obligazio edo betebeharrak
4.- Ezkerrean	=	4.- Eskuinean

Prestaketari dagokionez, datu bakoitzarentzat ondorengo informazioa agertzea gomendagarria litzateke: dokumentuaren izendapena, dokumentu horrek erreferentzatzat hartzen duten pertsonarena, data, moneta-unitateak, ...

Antolaketari dagokionez, egoera-balantzean kokatzen diren aktibo zein pasiboko elementuen sailkapena zein den jakin nahi da. Sailkapen hau bikoitza izan daiteke:

1. aukera:

- Aktiboko elementuak finkoenetik erabilgarrienera sailkatuko lirateke (elementurik finkoena: lurra; eta, aldiz, erabilgarriena: diru likidoa).
- Pasiboko elementuak ez galdagarrienetik galdagarrienera (elementurik ez galdagarrienetik: akziodunek eginiko ekarpena; eta elementurik galdagarriena: epe motzera ordaindu behar dena).

2. aukera:

- Aktiboko elementuak erabilgarrienetik finkoenera sailkatuko lirateke.
- Pasiboko elementuak galdagarrienetik ez galdagarrienera sailkatuko lirateke.

Bi aukera hauek baldin baditugu ere, egungo merkataritza-legediaren arabera 1. aukeran islaturikoa erabili behar da.

2.4.2 Oinarrizko eskema

Edozein enpresarentzat baliagarria izan daitekeen egoera-balantzearen eskema bat prestatzeko garaian kontuan hartuko lirateke, besteak beste:

- Antolamendu-irizpideak, eta
- Egoera-balantzea osatzen duten elementu guztiak ondare masa ezberdinetan kokatu edo sailkatu beharra.

Antzeko izaera ekonomikoa edo/eta finantzarioa duten elementuen multzoari ondare-masa deituko diogu.

Egoera-balantzeko aktibo zein pasiboko elementu guztiak eskema bati jarraituz sailkatu nahiko bagenitu, eskema hau ondorengoa izango litzateke:

AKTIBOA

a) Ibilgetua:

a.1. Materiala. Ondasun Ukigarriak izateaz gain errealizazio edo salmenta-balioa dute: lurak, eraikinak, makineria, altzariak, etab.

a.2. Ez-materiala. Ez dira ukigarriak, baina errealizazio edo salmenta-balioa dute: patenteak, jabetza-industrialak, merkataritza-fondoak, kontzesio- edo emakida-administratiboak, etab.

a.3. Fikziozko edo itxurazkoa. Hemen kokaturiko elementuek, ez ukigarriak izateaz gain, ez dute inolako errealizazio-baliorik: hastapen-gastuak, gastu amortizagarriak, etab.

a.4. Finantzarioa. Epe luzerako izaerarekin osatu izan diren finantza-inbertsio guztiak: akzioak, obligazioak, inbertsio fondoak, etab.

b) Zirkulatzailea:

Multzo nagusi honetan sartuko dira enpresaren jardueragatik mugikortasun handiena duten elementuak. Hau da, multzo honetan barne hartutako dira urte bat baino epe laburragoko diru bihurtzeko prozesua duten elementuak.

Multzo honetan agertuko dira enpresaren trafiko edo eragiketagarriko ondasun eta kobrantza-eskubide guztiak.

b.1. Izakinak. Enpresaren trafiko edo ohiko eragiketarako beharrezkoak diren elementuak: salgaiak, lehengaiak, bukatutako produktuak, beste zenbait hornikuntza (erregaiak, bulego-materiala, etab.).

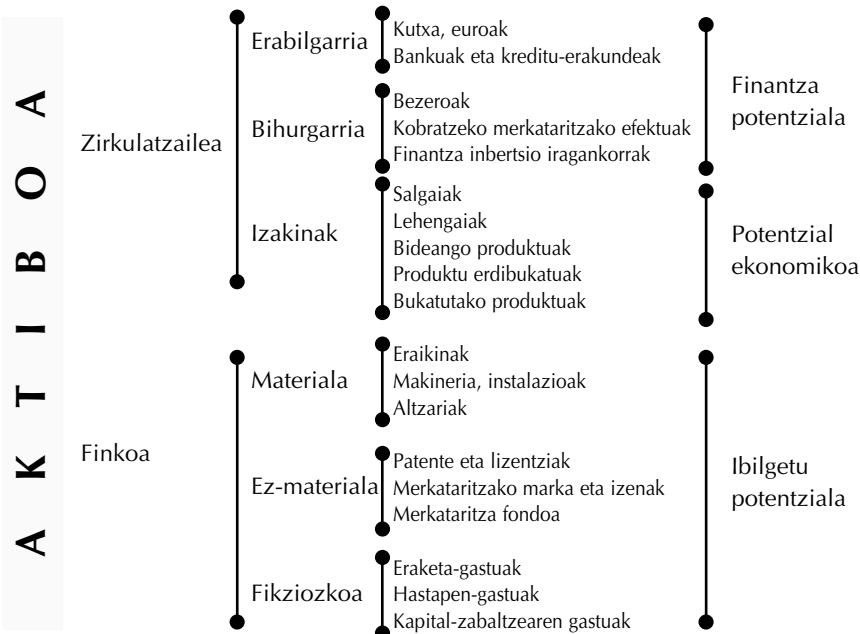
b.2. Bihurgarria. Trafiko eragiketengatik sor daitezkeen kobrantza-eskubideak: bezeroak, kobratzeko merkataritzarako efektuak, etab.

b.3. Finantzarioa. Epe laburrerako izaera duten finantza-inbertsioak sartuko dira: akzioak, obligazioak, inbertsio-fondoak, etab.

b.4. Diruzaintza. Enpresaren baliabide likido guztiak: enpresako kutxako dirua, kontu korranteetakoa, e.a.

Irudi batean Aktiboko ondasun eta eskubide guztiak islatu nahiko balira:

AKTIBOA
IBILGETUA
Materiala
Ez-materiala
Fikziozko edo itxurazkoa
Finantzarioa
ZIRKULATZAILEA
Izakinak
Bihurgarria
Finantzazioa
Diruzaintza



PASIBOA

a) Fondo propioak

Izaera itzulgarria ez duten finantza-iturriak agertuko dira. Iturri hauek bi eraketa-ak izan daitezke:

- Kapital soziala: akziodunek eginiko ekarpena ordezkatzeko duena.
- Erreserbak: bere jardueragatik sortu izan duen aberastasuna ordezkatzeko duena.

b) **Epe luzerako zorrak: izaera itzulgarria izanik, epe luzerakoak direnak.**

c) **Epe laburrerako zorrak: izaera itzulgarria izanik, epe laburrerakoak direnak.**

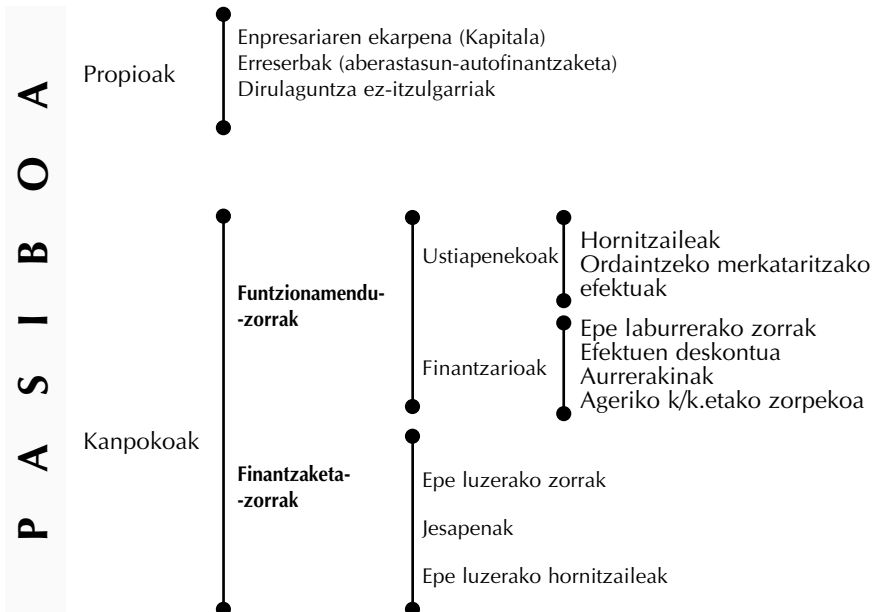
PASIBOA	
FONDO PROPIOAK	PASIBO FINKOA
Kapitala	
Erreserbak	
EPE LUZERAKO ZORRAK	
EPE LABURRERAKO ZORRAK	PASIBO ZIRKUL.

Beste sailkapen bat egin nahiko balitz:

PASIBO FINKOA: Fondo propioak + Epe luzerako zorrak

PASIBO ZIRKULATZAILEA: Epe laburrerako zorrak.

Irudi batean islatu nahiko balira, Pasiboko finantzaketa-iturri guztiak:



2.4.3 Egoera-balantzearen eskema laburtua

KONTU-ZK.	AKTIBOA	N EKITALDIA	N-1 EKITALDIA
190, 191, 192, 193, 194, 195, 196 20 21, (281), (291) 22, 23, (282), (292) 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 250, 251, 252,253,254,257, 257, 258, 26, (293),(294), (295),(296), (297), (298) 198 27 558 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, (39), 407 430, 431, 432, 433, 435, (436), 44, 460, 470, 471, 472, 474, (490), (493), (494), 544, 551, 552, 553 53, 540, 541, 542, 543, 545, 546, 547, 548, (549), 565, 566, (59) 57 480, 580	A) Galdatu gabeko ordainketengatik akziodunak (bazkideak) B) Ibilgetua I. Ezarpen-gastuak II. Ibilgetu ez-materialak III. Ibilgetu materialak IV. Finantza-ibilgetuak V. Akzio Propioak C) Hainbat ekitalditan banatzeko gastuak D) Aktibo zirkulatzaila I. Galdatutako ordainketengatik akziodunak II. Izakinak III. Zordunak IV. Finantza-inbertsio iragankorrak V. Epe laburrerako akzio propioak VI. Diruzaintza VII. Aldizkapenagatiko doikuntzak ZENBATEKOA GUZTIRA (A+B+C+D).....		

KONTU-ZK.	AKTIBOA	N EKITALDIA	N-1 EKITALDIA
10	A) Fondo Propioak		
110	I. Harpidetutako kapitala		
111	II. Jaulkipen-prima		
112, 113, 114,	III. Birbalorazio-erreserba		
115, 116	IV. Erreserbak		
117, 118	V. Aurreko ekitaldietako emaitzak		
120, (121), 122	VI. Galdu-irabaziak (mozkina edo galera)		
129	VII. Ekitaldian zehar kontura emandako dibidenduak		
(557)			
13	B) Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak		
14			
15, 16, 17, 18,	C) Arrisku eta gastuetarako hornidurak		
248, 249,			
259	D) Epe luzerako hartzekodunak		
400, 401, 402,			
403, (406),	E) Epe laburrerako hartzekodunak		
41, 437, 465,			
475, 476,			
477, 479, 485,			
499, 50,			
51, 52, 551, 552,	ZENBATEKOA GUZTIRA		
553,	(A + B + C + D +		
555, 556, 560,	E).....		
561, 585			

2.5 ONDARE-ALDAKETAK ETA ELKARREN SEGIDAKO EGOERA-BALANTZEA

Bi motako ondare-aldaketak bereiz daitezke:

- A) Ondare netoa aldatzen dutenak: honen barne beste bi bereiz daitezke:
- A.1. Ondare neto edo fondo propioetako osagai ezberdinen artean aldaketak daudenean. Kasu honetan aldaketa kualitatiboa litzateke.

- A.2. Emaita ekonomikoa (galera edo mozkina) sorrarazten dutenak. Aldaketa kualitaboaz gain kuantitatiboa ere sorrarazten dute.
- B) Ondare netoan inolako aldaketarik sorrarazten ez dutenak.
- Laburtuz, eragiketek sor ditzaketen aldaketa guztiak ondorengo taulan azal daitezke:

PASIBOA	
FONDO PROPIOAK	PASIBO FINKOA
Kapitala	
Erreserbak	
EPE LUZERAKO ZORRAK	
EPE LABURRERAKO ZORRAK	PASIBO ZIRKUL.

A = Gehikuntza(+)	→ Sortzen dute ←	A = Gutxikuntza (-)
P.G. = Gutxikuntza (-)		P.G. = Gehikuntza (+)
O.N. = Gutxikuntza (-)		O.N. = Gehikuntza (+)

- A: Aktiboko ondasun eta eskubideak.
- P.G.: Pasibo galdagarriko zorrak.
- O.N.: Ondare Netoko baliabideak.

Ondare netoan sor daitezkeen aldaketak hobeto ikusteko asmoz adibide batean oinarrituko gara, eta bertan abiapuntu bezala enpresa baten egoera-balantze bat hartuko da:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	GALDU-IRABAZIAK	
BEZEROAK	4.000	ERRESERBAK	5.000
DIRUZAINNTZA	6.000	EPE LUZERAKO ZORRAK	4.000
		EPE LABURRERAKO ZORRAK	3.000
GUZTIRA	25.000	GUZTIRA	25.000

- 1.000 m.u. salgaiak erosi dira eskura ordainduz.
- 2.000 m.u. salgaien erosketa kredituz (zorra sortuz).
- Epe laburrerako zor guztia ordaindu dugu.
- 4.000 m.u. kostaturiko salgaiak 6.000 m.u.tan saldu dira kredituz (kobratze-ke utziz).
- Bezeroekiko daukagun kobrantza-eskubideen zenbatekoaren erdia kobratu dugu.

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	6.000	GALDU-IRABAZIAK	
BEZEROAK	4.000	ERRESERBAK	5.000
DIRUZAINZA	5.000	E/LUZ. ZORRAK	4.000
		E/LA ZORRAK	3.000
GUZTIRA	25.000	GUZTIRA	25.000

1

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	8.000	GALDU-IRABAZIAK	
BEZEROAK	4.000	ERRESERBAK	5.000
DIRUZAINZA	5.000	E/LUZ. ZORRAK	4.000
		E/LA ZORRAK	5.000
GUZTIRA	27.000	GUZTIRA	27.000

2

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	8.000	GALDU-IRABAZIAK	
BEZEROAK	4.000	ERRESERBAK	5.000
DIRUZAINZA		E/LUZ. ZORRAK	4.000
		E/LA ZORRAK	
GUZTIRA	22.000	GUZTIRA	22.000

3

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	4.000	GALDU-IRABAZIAK	2.000
BEZEROAK	10.000	ERRESERBAK	5.000
DIRUZAINZA		E/LUZ. ZORRAK	4.000
		E/LA ZORRAK	
GUZTIRA	24.000	GUZTIRA	24.000

4

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	4.000	GALDU-IRABAZIAK	2.000
BEZEROAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
DIRUZAINZA	5.000	E/LUZ. ZORRAK	4.000
		E/LA ZORRAK	
GUZTIRA	24.000	GUZTIRA	24.000

5

2.6 ELKARREN SEGIDAKO EGOERA-BALANTZEEN TEKNIKAREN ERAGOZPENAK

Besteak beste, ondorengo eragozpenak sorrarazten ditu teknika honek.

- 1.- Enpresaren ondarearekin zerikusia duten eragiketa eta egitateen kopurua kontuan izanik, ezinezkoa bilakatzen da eragiketa edo egitate bakoitzagatik beste egoera-balantze bat egitea.
- 2.- Beharrezko diren egoera-balantze guztiak egitea zilegi dela kontsideratuz, hauek baliogabeak izango lirateke erabiltzaileentzat gehiegizkoak izango liratekeelako.
- 3.- Egoera-balantzeek suertaturiko eragiketen ondorioak islatzen dituzte, baina ez dute islatzen hauen jatorriaren zergatia.

Beraz, operatiboki elkarren segidako egoera-balantzeen teknika hau ez da bate-re erosoak ondare-aldaketak azaltzeko.

Ekitaldiaren hasierako eta bukaerako egoera-balantzeak hartuko ditugu kontuan, urteko kontuak egituratzeko.

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	GALDU-IRABAZIAK	
BEZEROAK	4.000	ERRESERBAK	5.000
DIRUZAINZA	6.000	E/LUZ. ZORRAK	4.000
		E/LA ZORRAK	3.000
GUZTIRA	25.000	GUZTIRA	25.000

→

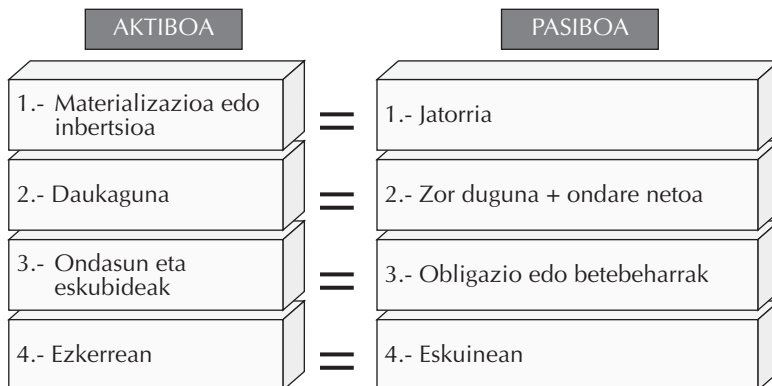
AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	4.000	GALDU-IRABAZIAK	2.000
BEZEROAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
DIRUZAINZA	5.000	E/LUZ. ZORRAK	4.000
		E/LA ZORRAK	
GUZTIRA	24.000	GUZTIRA	24.000

2.7 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Ondarea eta egoera-balantzea

- ☐ Ikuspuntu kontabletik, enpresa baten ondarea bi aldeek osatzen dute beti: aktiboak eta pasiboak.
- ☐ Enpresako aktiboan (egitura ekonomikoa) sartu da bere jabetzakoak diren ondasun, kobrantza-eskubide eta diruzaintza guztia.



- ☐ Enpresako pasiboan (finantza-egitura) kokatuko dira aktiboan agertu diren elementu guztien jabetzaz egiteko beharrezkoak izan diren diru-iturriak: batzuk itzuli behar ez direnak (enpresak berak sortutako sobe-rakinak eta enpresako akziodunek eginiko ekarpenak) eta beste batzuk itzuli behar direnak (zorrak).
- ☐ Aktiboan zein pasiboan kokatzen diren elementu guztien zenbatekoen batura egin ondoren, aktiboaren eta pasiboaren zenbateko batua berdina izango da beti, edozein kasutan eta edozein unetan.
- ☐ Antzeko izaera ekonomiko edo/eta finantzarioa duten elementuen mul-tzoari ondare-masa deitu ohi zaio.
- ☐ Enpresa baten aktiboan, besteak beste, ondorengo ondare-masak bereiz daitezke: ibilgetu materiala, ibilgetu ez-materiala, ibilgetu finantzarioa, fik-ziozko edo itxurazko ibilgetua, izakinak, bihurtgarria eta diruzaintza.
- ☐ Enpresa baten pasiboan, besteak beste, ondorengo ondare-masak bereiz daitezke: fondo propioak, epe luzerako zorrak eta epe laburrerako zorrak.

- ☐ Enpresa baten egoera zein den jakiteko garaian kontuan hartuko dira, besteak beste, ondare-masen artean egon daitezkeen erlazioak.
- ☐ Elkarren segidako egoera-balantzeen teknika erabili daiteke enpresako ondarean sortu daitezkeen aldaketa guztiak islatzeko.
- ☐ Ikuspuntu operatibotik aurreko teknikak eragiten dituen eragozpenak kontuan hartuz, bere erabilera ez da gomendatu ohi enpresa baten bizitzan zehar sortzen diren eragiketak erregistratzeko.



ARIKETA PRAKTIKOA. Ondarea eta egoera-balantzea

1. Aktiboaren eta Pasiboaren sailkapena

Sailka itzazu ondoren aipatzen diren elementuak Aktiboan eta Pasiboan:

1. Altzariak.
2. Kapitala (Enpresariaren ekarpena).
3. Kutxa, euroak.
4. Eraikinak.
5. Bezeroak, kobratzeko merkataritzako efektuak.
6. Hornitzaileak, ordaintzeko merkataritzako efektuak.
7. Hornitzaileak.
8. B.B.V.A. kontu korronteko dirua.
9. Salgaiak.
10. Ontzikiak.
11. Kobratzeko fakturak.
12. Makineria.
13. Iberdrolako akzioak.
14. Enpresaren mozkinak.
15. Hartzekodunak, ordaintzeko merkataritzako efektuak.

2. Aktiboko eta Pasiboko elementuen kokapena

Koka itzazu Aktiboan eta Pasiboan, ondorengo elementuak:

- 54.000 € biletetan.
- Zubieta jaunari kobratzeko 80.000 €-ko fakturatan.
- "Kutxa"tik jasotako 500.000 €-ko mailegua: amortizazio-epea 2 urtekoa.

Izakinak

Artikulua	Kopurua (aleak)	Prezioa (€/ale)
A	50	200,00
B	30	120,00
C	40	150,00

Bere hornitzaileei zor dizkien fakturak:

- 1.200 € Goikoetxeari.
- 1.000 € Rierari.
- 800 € Agirreri.

Dituen ondasunak:

- 2.600 € B.B.V.A.ko kontu korrontean.
- 10.000 € makineria berrian.
- 500 € lehengaletan.
- 1.000 € makineria erosteko (ordaintzeko epea: 2 urte) onartutako letretan (merkataritzako efektua).
- 700 € saldutako jeneroen bitartez igorritako letrak.
- 20.000 € ordenadore batean.
- Enpresariaren ekarpena?.

3. Enpresa baten ondare-analisia (I)

X/01/03 egunean enpresa indibidual bat sortu da. "A" produktuaren komertzializazioa du helburu. Bere jabeak, Agirre jaunak, horretarako elementu hauek esleitu ditu, beren finkotasunaren arabera (handienetik txikienera) ordenatu edo sailkaturik izan behar dituelarik:

- 5.000 € salgaitan, hauetatik 1.000 € zor ditu.
- 10.000 € eskudirutan.
- 1.800 € idazmakina baten balioa.
- 20.000 € salgaiak banatzeko furgoneta batean.
- 6.000 € furgoneta erostean onartutako letra. Mugaeguna: 18 hilabete.
- 60.000 € eraikin batean. 1.000 metro karratutako orube batean eraiki zen, eta metroko prezioa 100 eurokoa da. 2.000 euroko 10 hilabeteko hipoteka du.

Ondorengo hau eskatzen da:

- Ikuspuntu juridikotik adieraz ezazu enpresa honen ondarea.
- Ikuspuntu kontabletik adieraz ezazu enpresa honen ondarea.
- Ikuspuntu ekonomikotik adieraz ezazu enpresa honen ondarea.
- Sailka ezazu Aktiboa eta Pasiboa finkoan eta zirkulatzailean.
- Enpresariaren ekarpena eta Pasiboan kokatzearen arrazoia.
- Enpresaren ondare garbia edo netoa.
- Ekitaldi ekonomikoaren bukaeran 2.000 € gutxiago daude kutxan, urteko galeren ondorioz. Jakin beharrekoa honakoa da:
 - Enpresariaren ekarpena.
 - Enpresaren ondare garbia edo netoa.
- Ekitaldi ekonomikoaren bukaeran mozkinak 3.000 eurokoak direla suposatuz, eta B.B.V.A.n irekitako k/k.n daudela kontuan izanik:

- Zenbatekoa da enpresariaren ekarpena?
- Zenbatekoa da ondare garbia edo netoa?

4. Enpresa baten ondare analisia (II)

"X" enpresaren ondarea osatzen duten elementuak ondoren aipatzen diren hauek dira:

- a) 1.000 € eskudirutan.
- b) 10.000 € salgaitan.
- c) 3.000 € salgaiengatik hornitzaileei ordaindu beharreko fakturetan.
- d) 5.000 € orube batean, bertan eraikin bat eraiki zen. Eraikuntza-enpresari ordaindutakoa: 70.000 €.
- e) 30.000 € zenbait kontu korrontetan.
- f) 50.000 € jeneroen salmentengatik kobratzeko fakturetan.
- g) 3.000 € jeneroen salmentengatik kobratzeko letrak.
- h) 6.750 € zenbait altzari.
- i) 4.000 € "Z" sozietateko akzioetan.
- j) 40.000 € jeneroak banatzeko furgoneta baten balioa.
- k) 2.000 € enplegatuei nomina gisa zor zaiena.
- l) 750 € gizarte-segurantzarekin ordaintzear dauden kuotak.
- m) 6.000 € iazko ekonomia-ekitaldiko mozkin garbiak.
- n) "X" € enpresariaren ekarpena.

Honakoa eskatzen da:

- a) Elementu guztien sailkapena Aktiboan eta Pasiboan.
- b) Finantzaketa propioaren zenbatekoa.
- c) Zenbatekoa da enpresaren ondare netoa?
- d) Finantzaketa propioa osatzen duten kontuen zerrenda.
- e) Kanpo-finantzaketa osatzen duten kontuen zerrenda.
- f) Autofinantzaketa osatzen duten kontuen zerrenda.

3

Kontabilitateko egitatea

3.1 SARRERA

Gai honen xede edo helburua kontabilitatearen aldetik aztergai diren eragiketa guztiak ikustea da, hauek edozein prozesu kontableren jatorria ordezkatzeko dutelarik.

3.2 KONTABILITATEKO EGITATEEN KONTZEPTUA

Aurreko kapituluan ekonomia-unitatearen eskura dagoen ondarea aztertu dugu. Ikuspuntu estatikotik une jakin bateko argazki baten antza du.

Une honetan sortzen da enpresa-dinamika, hots, izaera ekonomiko-administratiboa duten eragiketetan gauzatua dagoen enpresaren erlazio-bizitza: erosketak, salmentak, kobrantzak, ordainketak, ...

Enpresaren ondarean eragina duen, eta, beraz, kontableki erregistra daitekeen, edozein gertaera ekonomiko-administratibo da kontabilitateko egitatea.

Enpresak garatzen dituen jarduerak ogasuneko funtzioetan ondorioa duten egitate ekonomiko-administratiboei leku ematen diete, eta horrela Kontabilitateko analisirako, erregistrorako eta interpretaziorako gai diren kontabilitateko egitateak sortzen dira.

Ikusi bezala, ondarearen oinarrizko ekuazioa (ikuspuntu kontabletik) honako hau da:

$$\text{AKTIBOA} - \text{PASIBOA} = \text{NETOA}$$

Kontabilitateko egitateek aipatu hiru elementuen gain eragina izan dezakete, ondare netoa aldatuz edo aldatu gabe. Hau dela eta, Kontabilitatearen teoria juridikoaren arabera, puntu hauetan ikusi ahal izango denez, hiru egitate-mota bereizi ahal izango dira.

3.3 KONTABILITATEKO EGITATEEN MOTAK

Kontabilitateko egitateek Ondarean, Pasiboan eta Aktiboan sortzen dituzten aldaketan arabera, honelakoak izan daitezke:

1. **Trukatzaileak:** Ondare netoaren zenbatekoa aldatu gabe, Pasiboan edo/eta Aktiboan aldaketa kualitatiboak sorrarazten dituztenak.
2. **Aldatzaileak:** Pasibo edo Aktiboaren gehikuntza edo murrizketagatik Netoaren zenbatekoa aldarazten duten kontabilitate egitateak.
3. **Mistoak:** aurreko bi kasuen konbinazioa dira. Netoaren zenbatekoaren aldaketa eragiteaz gain, Pasibo edo/eta Aktiboko kontuen arteko trukaketa ere sorraraziko dute.

3.3.1 Egitate trukatzaileak

Kontabilitateko egitate hauetan, aipatu bezala, ondare netoak ez du inolako aldaketa kuantitatiborik jasaten, eta bere funtsezko identitatea mantendu egiten da:

$$A - P = N$$

Sorrarazten duten aldaketa bakarra kualitatiboa da, ikusiko dugunez, hauen eraginez ez baitago galerarik edo mozkinik.

Besteak beste, multzo honetan sartuko genituzke honako eragiketak: erosketak, kobrantzak, ordainketak, letrak onartzea, etab.

Oro har honako hau esan daiteke: Kontabilitate Plan Orokorreko lehenbiziko bost taldeetan (kontu integralak) kokaturiko kontuek parte hartuko dutela mota honetako egitate kontableetan.

Baldin eta eragiketa batean parte hartzen duten kontu guztiak lehenbiziko bost taldeetakoak badira, besterik gabe egitate hori trukatzailea dela baieztatu daiteke. Nolanahi ere, eragiketa batean Kontabilitate Plan Orokorreko beste bi taldeetako kontuak agertu arren, egitate hori trukatzailea izan daiteke.

Adibideak:

- a) Inolako deskonturik gabeko salgai-erosketa bat erregistratzeko metodo espekulatzailea erabiliko balitz, 6. taldekoa den kontu bat agertuko litzaiteke, nahiz eta eragiketa trukatzailea izan. Kontuan hartu behar da inbertsio hau egin izanak ez duela inolako emaitzarik sorrarazi.
- b) Salgaien salmenta bat trukatzailea izan dadin baldintza bat bete behar da: salmenta eta erosketa-prezioek berdinak behar dute izan.
- c) Ibilgetuko ondasunen besterenganatze-eragiketak trukatzaileak izan daitezten antzeko baldintza bete behar da: salmenta-prezioak eta ondasunaren balio neto kontableak berdinak izan behar dute.

Orain arte adierazitakoa hobeto ulertzearren, eta egitate trukatzaileen mota guztiak azaltzeko, enpresa bateko egoera-balantze batean oinarrituko gara. Aztertuko diren kasu guztiek aurreko kasuko eragiketa(k) erregistratu ondorengo egoera-balantzea hartuko dute erreferentziazat. Hau da, pasibo trukatzaileen analisirako oinarritzat hartuko da aktiboko trukatzaileak azaltzeko erabili diren eragiketak jaso ondorengo egoera-balantzea.

Lehenbiziko egoera-balantze bezala, hau hartuko dugu:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	4.000	E/LU ZORRAK	4.000
DIRUZAINZA	6.000	E/LAB. ZORRAK	3.000
GUZTIRA	25.000	GUZTIRA	25.000

Ikus ditzagun egitate trukatzaileen artean bereiz daitezkeen bost mota:

3.3.1.1 Aktiboko trukatzaileak

Multzo honetan, besteak beste, honako eragiketa hauek sartuko lirateke: eskura ordaindutako erosketa guztiak¹, kobratzeko letren onarpenak, bezeroei emandako kredituen kobrantzak, diruzaintzako elementuen arteko transferentziak, etab.

Adibidea: Bezero bati 1.000 moneta-unitate kobratu dizkiogu. Eragiketa honen eraginez, diruzaintzan diru gehiago dago (1.000 moneta-unitate gehiago, hain zuzen), eta, aldiz, bezeroei emandako kreditua zenbateko berean txikiagotu egin da. Honako irudian ikus dezakegunez, ondare netoaren zenbatekoak ez du inolako aldaketa kuantitatiborik jasan², eta, aldiz, gauzatu den aldaketa bakarra aktiboko elementuen artekoa izan da.

- Eragiketa egin ondoren, egoera-balantzea honako hau litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	3.000	E/LU ZORRAK	4.000
DIRUZAINZA	7.000	E/LAB. ZORRAK	3.000
GUZTIRA	25.000	GUZTIRA	25.000

¹ Ibilgetuko nahiz gainerako beste elementuenak.

² Kasu honetan kualitatiborik ere ez.

3.3.1.2 Pasiboko trukatzaileak

Multzo honetan sartuko lirateke, besteak beste, honako eragiketa hauek: gure aurkako letren onarpenak, hornitzaileen aldeko letren itzulketak, zorren birsailkapenak, etab.

Adibidea: Hornitzaile bati 1.000 moneta-unitateko letra bat onartu zaio. Kasu honetan ere, ondare netoak ez du inolako aldaketarik jasan. Sorrarazi duen aldaketa bakarra, zor bat hornitzaileetan egon beharrean onartutako letretan egotea da. Biak (hots, hornitzailea eta onartutako lettrak) multzo batean daudela suposatuz, hau da, epe laburrean edo epe luzean, ekitaldi hau egindakoan, egoera-balantzea hau litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	3.000	E/LU ZORRAK	4.000
DIRUZAINZA	7.000	E/LAB. ZORRAK	3.000
GUZTIRA	25.000	GUZTIRA	25.000

Oharra: aipatu bi elementuak beren mugaeguna dela-eta, multzo ezberdinetan egongo balira (hasiera batean epe luzerako ibilgetu hornitzailea zen, baina bere mugaeguna hurbiltzen ari den neurrian epe laburrerakoa izatera iritsi da, eta gainera zorra letra batean formalizatu da), egitate trukatzailea izaten jarraituko luke. Hori bai, ondare-masen artean zenbateko bereko trukaketa gauzatuko litzateke, eta egoera-balantzeak egitura hau aurkeztuko luke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	3.000	E/LU ZORRAK	3.000
DIRUZAINZA	7.000	E/LAB. ZORRAK	4.000
GUZTIRA	25.000	GUZTIRA	25.000

3.3.1.3 Netoko trukatzaileak

Maiz gertatzen ez badira ere, Netoan aldaketa kualitatiboa sor dezaketen eragiketak egon daitezke. Besteak beste, erreserbez baliatuz kapital-zabalkuntza

egiten denean, kapitala murriztuz edo erreserbak erabiliz ekitaldiko galerak konpentsatzen direnean, erreserba desberdinen artean barne-transferentziak egiten direnean, etab.

Adibidea: Erreserbak erabiliz 2.000 moneta-unitateko kapital-zabalkuntza egin da. Bi elementuak Netoko partaideak direnez gero, Netoan sortu duten aldaketa kualitatiboa da, hau da, egitura aldetik orain kapitalean 2.000 m.u. gehiago egongo dira, eta, aldiz, erreserbetan 2.000 m.u. gutxiago.

Eragiketa egin ondoren, egoera-balantzeak egitura hau erakutsiko luke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	15.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	3.000
BEZEROAK	3.000	E/LU ZORRAK	4.000
DIRUZAINZA	7.000	E/LAB. ZORRAK	3.000
GUZTIRA	25.000	GUZTIRA	25.000

3.3.1.4 Aktiboa eta Pasiboa handiagotzeagatiko trukatzailleak

Multzo honetan, besteak beste, honako eragiketa hauek sartuko lirateke: kredituz eginiko erosketa guztiak, eskuratutako mailegu eta gainerako beste finantza-pasiboak, etab.

Adibidea: Kutxa kreditu-erakundearekin epe luzerako 2.000 m.u.ko mailegua sinatu da. Diruzaintzak zenbateko berdineko igoera jasango du; baina aldi berean erakunde honekiko zorra sortu denez gero, epe luzerako zorren zenbatekoa igo egingo litzateke, Netoan inolako aldaketarik sorrazazi gabe.

Eragiketa honen eraginez egoera-balantzea honako hau izango litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	15.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	3.000
BEZEROAK	3.000	E/LU ZORRAK	6.000
DIRUZAINZA	9.000	E/LAB. ZORRAK	3.000
GUZTIRA	27.000	GUZTIRA	27.000

3.3.1.5 Aktiboa eta Pasiboa txikiagotzeagatiko trukatzailerak

Mota honetako egitate kontableek, Aktiboaren eta Pasiboaren arteko izaera negatiboa duen trukaketa adierazten dute; gure aurkako letren ordainketa, finantza-pasiboen itzulketak, egindiren transferentziak, etab.

Adibidea: 2. puntuan aipatu den letraren mugaeguna iritsi denez gero, diruzaintzako kontu batez baliatuz, ordaindu egin da. Gogoratu bere zenbatekoa 1.000 moneta-unitatekoa dela. Kasu honetan bi aldeetako, hots, Aktiboko eta Pasiboko elementuek parte hartzen dutela ikusten dugu, baina mota honetako eragiketa guztietan bezala, Ondare Netoa inolako eragin kuantitatorik sorrarazi gabe. Diruzaintzak eta epe laburrerako zorren multzoak 1.000 moneta-unitate gutxiago izango dute.

Egoera-balantzearen egitura eragiketa egin ondoren, honakoa izango da:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	15.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	3.000
BEZEROAK	3.000	E/LU ZORRAK	6.000
DIRUZAINZA	8.000	E/LAB. ZORRAK	2.000
GUZTIRA	26.000	GUZTIRA	26.000

3.3.2 Egitate aldatzaileak

Enpresaren Kapital Efektibo edo Ondare Netoa aldarazten duten eragiketak sartzen dira multzo honetan. Hauek mozkin edo galerak, sarrera edo gastuak islatzen dituzte. Aldarazten duten Ondare Netoko aldaketaren zeinuaren arabera, murrizketa edo gehikuntzagatikoak izan daitezke.

Aldaketa Aktiboan sorrarazten badute, aldaketa honen zeinua eta Netokoa-rena berdinak izango dira. Aldiz, aldaketa Pasiboan sorrarazten badute, aldaketa honen zeinua eta Netokoarena alderantzizkoak izango dira.

Egitate trukatzaileretan Kontabilitate Plan Orokorreko lehenbiziko 5 taldeetako kontuek (integralak) parte hartu ohi dute normalean.

Egitate aldatzaileetan kontu integral batek eta beste diferentzial batek (Kontabilitate Plan Orokorreko 6. edo 7. taldeko kontua) parte hartuko dute normalean.

Baldin eta eragiketa batean kontu diferentzial batek eta kontu integral bat baino gehiagok parte hartzen badute (trukaketa bat egon denaren adierazle), egitate mistoa izango genuke.

Aurreko kasuan bezala, eragiketa-mota hauen azalpena errazago ulertzeko, adibide batez baliatuko gara. Adibide honetan mozkin edo sarrera adierazten duen eragiketak, zenbateko berberagatik, ondare netoko emaitzen elementua aldatzen duela kontsideratuko dugu. Alde batera utziko ditugu eragiketa horrek beste zenbait elementutan, adibidez mozkinen gaineko zerga eta akziodunen gaineko dibidendu posiblean (biak epe laburrerako zorren kontuak) izan dezakeen eragina.

Kasu bakoitzean agertzen den egoera-balantzeak aurreko kasukoan du jatorria, hau da, aktiboko murritzketagatiko aldatzaileen jatorria aktiboko gehikuntzagatiko aldatzaileak dira.

Lehenbiziko egoera-balantze bezala, honako hau hartuko dugu:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	4.000	E/LU ZORRAK	4.000
DIRUZAINZA	6.000	E/LAB. ZORRAK	3.000
GUZTIRA	25.000	GUZTIRA	25.000

3.3.2.1 Aktiboa handiagotzeagatiko aldatzaileak

Multzo honetan, besteak beste, eragiketa hauek sartuko lirateke: eginiko finantza-inbertsioen errentamenduen sortzapen edo kobrantzak, ustiapen-subentzioen kobrantzak, etab...

Adibidea: Ekitaldiko defizita finantzatzeko Erakunde Publiko batek 1.000 moneta-unitateko ustiapen-subentzio bat eman du. Eragiketa honen ondorioz, eta zenbateko berberagatik, diruzaintza handiagotu egingo da, gainerako ondare-elementuek inolako aldaketarik jasan gabe. Beraz, ustiapen-subentzioa sarrera bezala kontsideratu behar denez gero, diruzaintza gehitzen den zenbateko beragatik ondare netoa ere gehituko da.

Egoera-balantzearen egitura, berriz, honako hau izango litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	4.000	EMAITZAK	1.000
DIRUZAINZA	7.000	E/LU ZORRAK	4.000
		E/LAB. ZORRAK	3.000
GUZTIRA	26.000	GUZTIRA	26.000

Oharra: Kasu bakoitzean planteatzen den eragiketaren eragina Ondare Netoan "Emaitzak" atalean sartuko dugu.

3.3.2.2 Aktiboa txikiagotzeagatiko aldatzaileak

Mota honetako eragiketak, besteak beste, honako hauek dira: finantza-pasiboen interesen ordainketak, bezeroen behin-betiko kaudimengabeziak³, bezeroei ematen zaizkien deskontuak, amortizazioak, hornidurak⁴, guztiz amortizatu gabeko ibilgetu-elementuen bajak⁵, etab...

Adibidea: 800 moneta-unitateko zorra duen bezero bat porrot-egoerara iritsi da. Eragiketa honen eraginez gure bezeroen zenbatekoa txikiagoa da eta, aldi berean, gainerako ondare-elementuetan inolako eraginik ez duenez gero, zenbateko berberetako galera sortu da. Eragiketa hau egin ondoren, egoera-balantzea honako hau litzateke:

³ Kaudimengabezia hau hornidura baten bitartez estalita egon arren, horniduraren mugimendu kontablea beste idazpen batean egiten dela suposatuko dugu; dakigunez, trafiko-eragiketagatiko zordunen kaudimengabeziak estali ahal izateko sortzen diren horniduren mugimengu kontableak, hau da, sortu eta desagertzeko garaian, zenbateko berberetatik egiten dira.

⁴ 14. azpitaldekoak (Gastu eta arriskuatarako hornidurak) eta 499. (Beste zenbait trafiko-eragiketatarako hornidura) izan ezik. Aipatutako horniduren kokagunea egoera-balantzean Pasiboa denez gero, elementu hauek barneratzen dituzten eragiketak beste mota batekoak izango dira: Pasiboa handiagotzeagatiko aldatzaileak.

⁵ Amortizazio metatuak aktiboko elementu negatiboak direla kontsideratu dugu.

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	3.200	EMAITZAK	200
DIRUZAINZA	7.000	E/LU ZORRAK	4.000
		E/LAB. ZORRAK	3.000
GUZTIRA	25.200	GUZTIRA	25.200

3.3.2.3 Pasiboa handiagotzeagatiko aldatzaileak

Multzo honetan, besteak beste, honako eragiketa hauek sartuko lirateke: finantza-pasiboen interesak sortu eta zorretan uzten direnean, zenbait hornidura⁶, langileen soldatak ordaintzeko uzten direnean, etab...

Adibidea: Mailegu batek 500 moneta-unitateko interesak sortu ditu, baina oraingoz dirurik ez dagoenez gero, zorretan utzi dira. Ikusten dugunez, interesak ordaindu ez direnez gero, epe laburrerako mugaeguna duen zor bat sortu da, eta, beraz, talde horri aipatu zenbatekoa gehituko zaio. Eragiketa honek gainerako ondare-elementuetan eraginik ez duenez gero, eta interesak gastua direla kontuan hartuz, Netoa zenbateko berbera murriztu da. Egoera-balantzea honako hau da:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	3.200	EMAITZAK	-300
DIRUZAINZA	7.000	E/LU ZORRAK	4.000
		E/LAB. ZORRAK	3.500
GUZTIRA	25.200	GUZTIRA	25.200

3.3.2.4 Pasiboa txikiagotzeagatiko aldatzaileak

Mota honetako eragiketetan, besteak beste, honakoak sartuko lirateke: hornitzaile eta hartzekodunek ematen dituzten deskontu eta beherapen guztiak,

⁶ Lehen aipatu diren 14. azpitaldeko hornidurak eta 499. kodea daraman hornidura.

hasiera batean ordaintzekoak ziren zenbatekoak iraungitzat kontsideratzen direnean, eta ondorioz, zor izaera hori galdu dutenez gero egoera-balantzean baja ematen zaienean.

Adibidea: Mailegua eman zigun kreditu-erakundearekiko dauzkagun harreman onak direla eta, aurreko eragiketan sortu diren interesak barkatu egin dizkigu. Ondorioz, epe laburrerako zorren zenbatekoa barkatu dizkiguten interesen zenbateko berbera murriztuko da.

Barkamen honek gainerako ondare-elementuetan inolako eraginik ez duenez gero, posible bilakatuko da, eta, beraz, Netoa handiagotu egingo du. Eragiketa honen eraginez egoera-balantzea honako hau izango litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	3.200	EMAITZAK	200
DIRUZAINZA	7.000	E/LU ZORRAK	4.000
		E/LAB. ZORRAK	3.000
GUZTIRA	25.200	GUZTIRA	25.200

Oharra: Ikusi bezala, eragiketa-mota hauek Ondare Netoa aldatu egiten dute. Gure kasuan aldaketa hauek "Emaitzak" atalean sartu izan dira. Errealitatean, aldiz, aldaketa hauek emaitzen kontuetako kontu diferentzialen bitartez adierazten dira, eta ez, egin dugun bezala, zuzenean Netora eramanez.

3.3.3 Egitate mistoak

Hitzak berak dioenez, egitate-mota hauek aurreko bien konbinazio dira, hau da, eragiketa hauen zati bat trukatzailea da, eta bestea aldatzailea.

Egitate aldatzaileetan honi buruz zerbait aurreratu bada ere, ikus dezagun egitate bat mistoa den ala ez jakiteko zer-nolako erregelei segitu behar zaien:

1. Kontu integralek (1.-5. taldeetakoek) eta diferentzialek (6. eta 7. taldeetakoek) parte hartu behar dute.
2. Ondare-elementuen artean trukaketak egon behar dira.
3. Trukaketa hori zenbateko osoaz egiten ez denez gero, diferentzia hori Ondare Netora joango litzateke, eta honen zenbatekoa aldatu egingo litzateke.

Aurreko bi kasuetan bezala, egitate mistoetan bereiz daitezkeen lau motei dagozkien azalpenak errazago ulertzeko, adibide batez baliatuko gara. Aldatzaillean bezala, Ondare Netoan sor dezaketen eragina elementu bakar batean nabaritutako dela pentsatuko dugu, hau da, "Emaitzak" atalean. Alde batera utziko dira beste elementuen gaineko eragin posibleak.

Kasu bakoitzean agertzen den egoera-balantzeak, aurreko kasukoan du bere jatorria; hala nola pasiboko egitate mistoek aktiboko egitate mistoetan.

Lehen egoera-balantzea, hau dela kontsideratuko dugu:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	4.000	E/LU ZORRAK	4.000
DIRUZAINZA	6.000	E/LAB. ZORRAK	3.000
GUZTIRA	25.000	GUZTIRA	25.000

3.3.3.1 Aktiboko egitate mistoak

Ondare Netoan sorrarazten duten aldaketa kuantitatiboak izaera inplizitu edo garbia izan dezake; gertaturiko trukaketan aldaketa garbi adierazten bada, honek izaera garbia izango du, eta, aldiz, garbi adierazten ez bada, honek izaera inplizitua izango du. Azkeneko kasu honetan, kostua behar bezala kuantifikatuta ez duten elementuen salmenta egiten denean sartuko litzateke; salmentaren zenbatekoa jakin daiteke, baina bere kostua ezezaguna denez gero, ez da posible Ondare Netoan duten eragina kuantifikatzea. Dena den, besterenganatu diren elementuak kontabilitate-sistema egokiaz baliatuz erregistratu badira, hauei dagokien emaitza zehazteak guztiz automatikoa beharko luke izan, eta Ondare Netoaren gaineko eragin ekonomikoa kuantifikatzea posible izango litzateke.

Multzo honetan, besteak beste, honako eragiketa hauek sartuko genituzke: ibilgetu eta izakinen multzoetako ondasunen salmenta (kredituz nahiz eskura gauzatutakoak) baldin eta erosketak eta salmenta-prezioak ezberdinak badira⁷, bezeroei emandako kredituen kobrantza deskontu bat eginez, gure aldeko efektuen deskontua, etab.

⁷ Ibilgetuko elementuen kasuan kostu-prezio hori kuantifikatu ahal izateko kontuan hartu beharko lirateke kontabilizatutako amortizazio metatuak.

Adibidea: 1.000 moneta-unitateko zorra duen bezero batek, bere mugaeguna iritsi baino lehen zor hori ordaintzeko asmoa agertu digu, baldin eta % 5eko beherapena egiten bazaio. Proposamena onartu egin da, eta emandako kredituaren zenbatekoa, aipatu beherapena deskontatuz, diruzaintzan sartu da.

Kobrantsa-eskubidea (bezeroak) 1.000 moneta-unitate gutxiagotu den arren, diruzaintza soilik 950 m.u.etan gehitu da. Diferentzia (50 m.u.) bezeroarentzat mesedegarria da eta enpresarentzat kaltegarria, eta sortutako galerak Ondare Netoa murriztu egin du. Eragiketa honetan, beraz, egitate mistoen baldintzak bete dira:

- 1) Ondare-elementuen arteko trukaketa (kasu honetan Aktiboko kontuen artekoa): lehen bezeroetan zegoena orain diruzaintzan dago (zenbateko-rik handiena: 950 m.u.)
- 2) Ondare netoaren aldaketa: 50 m.u. gutxiago kobratu direnez gero, zenbateko berdineko galera eragin du, ondare netoa txikiagotuta.

Eragiketa hau egin ondoren egoera-balantzea honako hau izango litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	3.000	EMAITZAK	-50
DIRUZAINZA	6.950	E/LU ZORRAK	4.000
		E/LAB. ZORRAK	3.000
GUZTIRA	24.950	GUZTIRA	24.950

3.3.3.2 Pasiboko egitate mistoak

Multzo honetan sartuko lirateke, besteak beste, honako eragiketa hauek: zor baten mugaeguna luzatzearen truke beste zor handiagoa (atzerapenak sortutako interesak ere barne hartzen dituena) jasotzen denean, zor baten mugaeguna laburtzearen truke beste zor txikiagoa (aurrerapenak sortutako murrizketa ere barne hartzen duena) erregistratzen denean, etab.

Adibidea: Hornitzaile batekin daukagun 1.000 m.u.ko epe laburrerako zor baten mugaeguna 6 hilabetez luzatzeko akordioa lortu da. Luzapen horregatik 50 m.u. gehiago ordaindu beharko dira interesetan. Zenbateko berriari dagokion letra onartu da.

Hornitzaileari ordaindu beharrekoa gehitu egin da, 1.000 m.u.tik 1.050 m.u.ra. Eta zor hori formalizatuta dagoen dokumentua ere desberdina da; hasieran faktura zena, orain merkataritzako letra da.

Eragiketa honetan ere ikus daiteke hori:

1. Ondare-elementuen arteko trukaketa: Lehen hornitzaileetan zegoena orain ordaintzeko merkataritzako efektuetan dago, nahiz eta gure adibide honetan multzo berean egon; epe laburreko zorretan alegia.
2. Trukaketa zenbateko osoari ez dagokionez (hau da, 1.000 desagertu dira eta bere ordeztu 1.050 ditugu), diferentzia honek Ondare netoan aldaketa eragiten du.

Eragiketa hau egin ondoren egoera-balantzea honako hau litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	3.000	EMAITZAK	-100
DIRUZAINZA	6.950	E/LU ZORRAK	4.000
		E/LAB. ZORRAK	3.050
GUZTIRA	24.950	GUZTIRA	24.950

3.3.3.3 Aktiboa eta Pasiboa handiagotzeagatiko egitate mistoak

Kasu hauetan Aktiboko eta Pasiboko elementuen artean konpentsatzen ez den trukaketa positiboa gauzatzen da, eta diferentziak ondare netoa aldarazi egiten du.

Adibidea: Urtebeterako eta % 10eko interes-tasarekin 500 m.u.ko mailegua eskuratu da. Mailegu honen zenbatekoa eta interesak ordaintzeko 550 m.u.ko ordaindukua sinatu da.

Kasu honetan dirua jaso da, 500 m.u., baina sortu den zorra hasieran 500 m.u.ekoa baldin bazen ere, ordaindukua sinatu denez gero, 550 m.u.ekoa da. Hau dela eta, honako hau ikus daiteke:

1. Ondare-elementuen arteko trukaketa positiboa. Diruzaintzan 500 m.u. sartu dira eta diru-sarrera horren truke 550 m.u.eko epe laburrerako zorra onartu da. Trukaketa aktiboko elementu baten (diruzaintza) eta pasiboko (epe laburrerako zorrak) beste baten artean gauzatu da nagusiki (500 moneta-unitateengatik).

2. Ordaindu behar dena (550 m.u.) kobratu dena (500 m.u.) baino handiagoa denez gero, sortutako galerak (50 m.u.) Ondare Netoa murriztu egingo du.

Eragiketa honen ondorioz egoera-balantzeak honako egitura hau izango luke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	3.000	EMAITZAK	-150
DIRUZAINZA	7.450	E/LU ZORRAK	4.000
		E/LAB. ZORRAK	3.600
GUZTIRA	25.450	GUZTIRA	25.450

3.3.3.4 Aktiboa eta Pasiboa txikiagotzeagatiko egitate mistoak

Kasu hauetan Aktiboko eta Pasiboko elementuen artean konpentsatzen ez den trukaketa negatiboa gauzatzen da, eta diferentziak ondare netoa aldarazten du.

Adibidea: Hornitzaile batekin dugun 1.000 m.u.ko epe laburrerako zorra, mugaeguna iritsi baino lehen ordaintzea erabaki da; aurrez ordaintzeagatik % 5eko deskontua egin digute.

Diruzaintzako diru likidua $950 (1.000 - 0,05 \times 1.000)$ m.u. txikiagotu da; epe laburreko zorren zenbatekoak aldiz, 1.000 m.u.ko aldaketa jasan du. Diferentziak, esan bezala, Ondare netoa aldatu du. Aurreko kasu guztietan bezala, honako kasu honetan ere ikus daiteke:

1. Bi ondare-elementuen arteko trukaketa negatiboa: aktibokoa den ondare masa bat (diruzaintza) txikiagotu egin da (950 m.u.) eta pasibokoa den beste bat (epe laburrerako zorrak) ere txikiagotu da (1.000 m.u.).
2. Kitatu den zorraren zenbatekoa (1.000 m.u.) diruzaintzatik atera den zenbatekoa baino handiagoa denez gero (950 m.u.), sortutako mozkinak (50 m.u.) Ondare Netoa handiagotu egin du.

Eragiketa honen ondorioz egoera-balantzeak honako egitura hau izango luke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	10.000	KAPITAL SOZIALA	13.000
IZAKINAK	5.000	ERRESERBAK	5.000
BEZEROAK	3.000	EMAITZAK	-100
DIRUZAINZA	6.500	E/LU ZORRAK	4.000
		E/LAB. ZORRAK	2.600
GUZTIRA	24.500	GUZTIRA	24.500

Oharra: Ikusi bezala, eragiketa-mota hauek ondare-elementuen arteko trukea sortzeaz gain, ondare netoa ere aldatu egiten dute. Gure kasuan aldaketa hauek "Emaitzak" atalean sartu izan dira. Errealitatean, aldiz, aldaketa hauek emaitzen kontuko kontu diferentzialen bitartez adierazten dira, eta ez guk egin bezala zuzenean Netora eramanez.

3.4 KONTABILITATEKO EGITATEAK IKUSPUNTU EKONOMIKOTIK

Enpresaren esku dagoen ondarea, ekonomikoki, bi ikuspuntu desberdinetatik azter daiteke:

1. Bere zehaztapenaren edo inbertsioaren arabera: funtzionamendu-kapitala.
2. Bere jatorriaren arabera: finantzaketa-iturriak.

Bi ikuspuntuetatik azter daitezkeen arren, parte hartzen duten zenbatekoak berdinak direnez gero, beren baturek berdinak izan behar dute; hau da:

$$\text{Funtzionamendu-kapitala (K)} = \text{Finantzaketa-iturriak (F)}$$

Identitate hau kontuan hartuz, aurreko puntuetan ikusi ditugun kontabilitateko hiru egitateen motak aztertuko ditugu:

3.4.1 Egitate trukatzaileak

Eragiketa hauek Ondare Netoaren aldaketa kualitatiboa sor dezakete gehie-nez ere (trukaketa Ondare Netoko elementuen artean gauzatzen denean). Egitate trukatzaileak ez du inoiz ere Ondare Netoaren aldaketa kuantitatiboa sorraziko.

Eragiketa hauetan Kontabilitate Plan Orokorreko lehenbiziko bost taldeetako kontuek parte hartuko dute.

Normalean, Ondare Netoak ez du parte hartuko finantzaketa-iturri bezala. Hartzekotan ere, Netoko trukatzaileetan soilik parte hartuko luke. Kasu horretan multzo berekoak (Ondare Netokoak) izango lirateke elementu guztiak (funtzionamendu-kapitala eta finantzaketa-iturria).

3.4.2 Egitate aldatzaileak

Kontabilitateko egitate hauek, ondare netoaren aldaketa kualitatiboa eta kuantitatiboa eragiten dute beti, eta 6. edo 7. taldeko elementuren baten partaidetza ezinbestekoa da. Aurreko kasuan ez bezala, hemen ondare netoa finantzaketa-iturrietako partaide osoa edo partziala izan daiteke.

3.4.3 Egitate mistoak

Kontabilitate-egitate hauetan ere, ondare netoak aldaketa kualitatiboa eta kuantitatiboa jasan ohi du beti, baina aurrekoekin alderatuz, diferentzia nabarmena du: aldatzaileetan ondare netoko elementu batez gain, aktibo edo finantzaketa-iturrietako beste elementu batek ere parte hartzen zuen. Hemen, aldiz, ondare netoko elementuaz gain, gutxienez bi kontu integralek ere parte hartu behar dute, elementu horien arteko trukaketa gauza dadin.

Beraz, eragiketa hauen ondorioz egoera-balantzearen egitura ekonomikoan sor daitezkeen aldaketak honako hauek izan daitezke:

1. Funtzionamendu-kapitala aldatzen bada, finantzaketa-iturriak honakoak izan daitezke:
 - 1.1. Ondare netoa bere osotasunean.
 - 1.2. Ondare netoaz gain, pasiboko beste elementuren bat.
2. Funtzionamendu-kapitala aldatzen ez bada, finantzaketa-iturrietan parte har dezaketen elementuak pasibokoak nahiz ondare netokoak izango dira.

3.5 OINARRIZKO PROZESU KONTABLEA

Kontabilitateak sortu eta erabiltzaileei banatzen dien informazioa lortu ahal izateko, lau etapa hauetan laburbil daitezkeen jarduerak gauzatu behar ditu:

3.5.1 Informazioa prestatzea

Kontabilitatearen lehen fasea da eta prozesu honen garapenean datza:

Prozesu honetan bost etapa bereiz daitezke:



- Kontabilitateko egitateen identifikazioa: Enpresaren ondarean eragina izateagatik kontabiliza daitezkeen transakzio edo eragiketetat ari gara. Kontabilitateko egitateen hainbat dokumentutan gauzatzen dira: erosketa- edo salmenta-faktura, truke-letra, txekue, agiri, nomina, entrega-orri, albaran, etab.etan.
- Kontabilitateko egitateen ebaluaketa: Kontabilizatu beharreko egitate ekonomiko-administratiboak moneta-unitatetan baloratu behar dira; biltegiko izakinak baloratu ahal izateko sistemaren aukeraketa, bezero kaudimengabeen aurreikuspena, ibilgetuko elementuen baliogalera, etab.
- Analisi prekontablea: Behar den informazioa lortzera bideratutako erregistro kontablearen analisia; adibidez, gastu bat aktiboko elementu baten erosketa-prezioaren osagai bat edo emaitzen kontuko osagai negatibo bat izan daiteke.
- Erregistroa: Ekonomia-unitateko emaitzetan edo ondarean eragina duten egitateen azalpen kontablea da.
- Informazio kontablearen prestaketa: Txosten kontable hauek erabiltzaileen beharrei erantzuteko gai izan behar dute eta era agregatuan (balantzeak, emaitzen kontuak, etab.) edo era analitikoan (bezeroen zerrenda, biltegiko izakinen erlazioa, etab.) aurkez daitezke.

3.5.2 Kontabilitateko egoera-orrien ikuskapen edo egiaztapena

Bere helburua Kontabilitateak banatzen duen informazioa fidagarria edo zintzoa dela egiaztatzea da hau da, enpresaren errealitate ekonomiko-finantzarioaren irudi zintzoa ematen duela egiaztatzea, eta, beraz, erabakiak hartzeko oinarri arrazional bezala kontsidera daiteke.

Urteko kontuak enpresako pertsonalak (barne-ikuskaritza), borondatez, edo profesional independenteek (kanpo-ikuskaritza), derrigorrez, berrikus ditzake. Kanpo-ikuskaritzaren funtsezko helburua Urteko kontuei gizarte-sinesgarritasuna ematea da.

3.5.3 Kontabilitateko egoera-orrien analisia eta interpretazioa

Hartzaileek erabakiak hartzeko prozesua errazagoa izan dezaten, informazio kontableak egiazkoa izateaz gain behar bezala aztertutakoa behar du izan. Kontabilitateko egoera-orrien analisia eta interpretazioa ekonomia-unitate osoaren gain egin daiteke. Adibidez finantza-analisia (likidezia, kaudimena, zorpetze-maila, etab.) eta ekonomia-analisia (merkataritzako eta industriako jardueraren analisia, kostuen analisia, errentagarritasuna, etab.), edo unitate horren zati jakin batzuen gain; izakinen analisia, bezeroen estudioa, ibilgetu-elementuen egitura, etab.

3.5.4 Informazio kontablearen komunikazioa

Kontabilitate-prozesuaren azken fasea da: behar bezala ikuskatu eta interpretatutako informazio kontablea erabiltzaileei jakinarazi behar zaie. Horretarako, hartzaileen arabera, bide desberdinak erabil daitezke:

- Akziodunentzat eta jendearentzat oro har: urteko kontuak deiturikoak.
- Ogasun Publikoarentzat: mozkinen gainera zergen aitortzea, pertsona fisikoen errentaren gainera zergaren aitortzea, subentzioen eskaera, etab. egiten denean.
- Finantza-erakundeentzat: urteko kontuei gehitzen zaizkie mailegu, kreditu, eta antzeko finantza-pasiboak lortzeko eskatu ohi diren datu gehigarriak.
- Zuzendaritzako mailentzat: enpresako antolaketa-egituraren arabera bana daitezkeen txostenak.

3.6 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Kontabilitateko egitatea

- ☐ Oinarrizko prozesu kontablea 4 etapatan laburbildu daiteke:
 - ☐ Informazioa prestatzea
 - ☐ Egoera-orrien ikuskapen edo egiaztapena
 - ☐ Egoera-orrien analisisa
 - ☐ Informazio kontablearen komunikazioa
- ☐ Enpresaren ondarean eragina duen, eta, beraz, kontableki erregistra daitekeen, edozein gertaera ekonomiko-administratibo da kontabilitateko egitatea.
- ☐ Egitate trukatzaileak: ondare netoak ez du inolako aldaketa kuantitatiborik jasan ohi, eta bere funtsezko identitatea mantendu egiten da. Aldaketa kualitatiboak sorrarazten dituzte.
- ☐ Egitate aldatzaileak: ondare Netoa aldarazten duten eragiketak sartzen dira.
- ☐ Egitate mistoak: aurreko bien konbinazio dira; hau da, eragiketa hauen zati bat trukatzailea da, eta bestea aldatzailea.



ARIKETA PRAKTIKOA. Kontabilitateko egitatea

1. Kontabilitateko egitateen sailkapena

Sailka itzazu ondoren aipatzen diren kontabilitate-egitateak trukatzaile edo permutatibotan, aldatzailetan eta mistotan, ondaren netoan duten eragina adieraziz:

- 1.- Eraikuntza bat erostea, 70.000 € eskudirutan ordainduz.
- 2.- Aurreko eraikuntza 80.000 €-tan, kredituz, saltzea.
- 3.- 400 €-ko salgai-erosketa.
- 4.- 380 €-ko salgai-salmenta, eskudiruz kobratuz.
- 5.- 3. puntuan eginiko erosketatik, txeki bidez 60 € ordaindu dizkiogu hornitzaileari.

- 6.- Hornitzailearekin daukagun zorra, mugaeguna iritsi baino lehen kitatu egin da. 10 €-ko deskontua egin digu goiz ordaintzeagatik.
- 7.- Lursail bat erosi da 20.000 € ordainduta. Erdia txeke bidez ordaindu da eta beste erdia ordaintzeko, kopuru bereko bi letra onartu dira.
- 8.- Ekonomia-ekitaldia 1.000 €-ko irabaziaz itxi da. Zenbateko hori borondatezko erreserbatara eraman da.
- 9.- Pertsonalari dagokion 3.250 €-ko nomina ordaindu da.
- 10.- 600 €-ko produktuak saldu dira. Zenbateko horregatik letra bat igorri da.
- 11.- Aurreko letra bankuan negoziatu da. 10 €-ko gastuak sortu ditu.
- 12.- Salgaiak banatzeko furgoneta erosi da. Prezioa 20.000 €-koa izan da. 15.000 € txeke bidez ordaindu dira eta gainerakoa ordaintzeko bi hila-beteko epea eman digute.
- 13.- Urtebeterako 30.000 €-ko mailegua eman digu BBVk.
- 14.- Mailegua itzuli egin diogu BBVri. 340 €-ko interesak eta komisioak ordaindu ditugu.
- 15.- Hornitzaile bati zor dizkiogun 600 € ordaintzeko gure agindurako letra bat eman diogu.
- 16.- Kredituaren k/k-agatik 20 €-ko interesak ordaindu zaizkio Bankoa-ri.
- 17.- Borondatezko erreserben bitartez, iazko 500 €-ko galerak kitatu dira.
- 18.- Egitate trukatzaille batean eta misto batean, parte hartu al dezakete kontu berdinek?
- 19.- Eragiketa berak (erosketa, salmenta, kobrantza, ordainketa,...) kontabilitate-egitate desberdinak sor al ditzake? Erantzun ezazu arrazoiak azalduz eta jar ezazu adibide bat.
- 20.- Adieraz ezazu aktibotik pasibora, hau handiagotuz, doan egitate trukatzaille edo permutatibo bat.
- 21.- Adieraz ezazu aktibotik pasibora, hau txikiagotuz, doan egitate trukatzaille edo permutatibo bat.
- 22.- Jar ezazu netoa (ondare garbia) txikiagotzen duen egitate mistoaren adibide bat.
- 23.- Jar ezazu netoa (ondare garbia) handiagotzen duen egitate aldatzailearen adibide bat.

4

Kontuak

4.1 SARRERA

Ikusi dugunez elkarren segidako egoera-balantzeen teknika kontabilitateko egitateak islatzeko guztiz deserosoa da.

Gai honetan zehar edozein ondare-elementuren bilakaera eta egoera ordezkatzeko erabiliko den tresna kontablea ikusi eta aztertuko dugu: kontu kontablea.

Ondare-elementu baten egoera eta bilakaera erakusten duen egoera-orria da kontua. Ondare-elementu bakoitza kontu batez ordezkatuta dagoenez gero, hauen multzoak ekonomia-unitatearen esku dagoen ondarearen ikuspegi zabal eta osoa eskainiko du.

Kontuek funtzio administratiboak kontuan har ditzakete. Horregatik, eta beren edukiaren arabera, funtsezko hiru kontu-mota bereiz daitezke:

- a) Ondare-elementuen kontuak: Kutxa, Salgaiak, Bezeroak ...
- b) Funtzio administratiboen kontuak: Erosketak, Salmentak, Fabrikazioa ...
- c) Emaidza-kontuak: Gastuak, produktuak ...

Kontua Kontabilitateko tresna kontzeptuala eta Liburu Edukierako funtsezko elementua da, baina ez da normalean eta hizkuntza arruntan "kontu" kontzeptuak duen esanahiarekin nahastu behar. Kontabilitatean, kontuak emaitza batzuk lortzeko eta zenbait irizpideri jarraituz, balioen mugimenduaren eta egoeraren datu estatistiko eta aritmetikoak batzen ditu. Kontabilitateko egitatean sortzen den informazioa kontuetan batzen da, eta beren helburua emaitzen, funtzio administratiboen eta ondare-elementuen bilakaera eta egoera ezagutzea da.

4.2 KONTUA, KONTABILITATEKO EGITATEEN ORDEZKARITZA-TRESNA BEZALA

Komentatu dugunez, ondare-elementu bakoitzari kontu bat lotu ohi zaio. Kontu horrek izendapen konkretu bat izateaz gain kode bat darama. Kontuen kodifikazioari dagokionez, honako hau kontuan hartzea gomendagarria da:

(Oharra: Kontu-taula liburuarekin batera doa)

(1. 2. 3. 4.) →→→→→ HORNITZAILEAK (4001)

- 1. Digitua: TALDEA
- 2. Digitua: AZPITALDEA
- 3. Digitua: KONTUA
- 4. Digitua: AZPIKONTUA



Kontuen teknikaren bitartez kontabilitateko edozein egitek sorrarazitako aldatetarak erregistratuko dira kontu bakoitzean, hau da, egiten den erregistroak kontu horien bitartez ordezkatuak dauden ondare-elementuetan baino ez du eragingo.

Ekitaldiaren itxiera-data iristean aski izango da ondare-elementu bakoitzaren egoera zein den jakitea.

4.3 KONTU-MOTAK ETA BEREN EGITURA

4.3.1 Kontu-motak

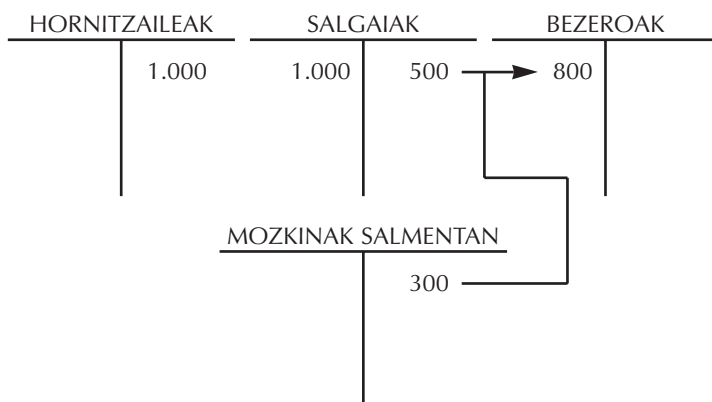
Kontuak zenbait irizpideri jarraituz sailka daitezke:

- 1) Aktiboko eta Pasiboko kontuak emateko eran edo bere funtzionamenduaren arabera, honelakoak izan daitezke:
 - a) Administratiboak: funtzionamendu arrunteko kontuak dira, eta ondare-elementuetan sorturiko aldaketak sartzen dituzte, enpresaren kudeaketaren ondorioz sor daitezkeen emaitzak alde batera utziz; hauek beste kontu batzuetara eramaten dira.

Kontu hauen ezaugarri nagusiak honako hauek dira:

- Ordezkatzen duten ondare-elementuaren aldaketa positibo eta negatiboak jasotzen dituzte.
- Ekitaldi oso batean zehar, Zor eta Hartzeko aldeentzat balorazio-irizpide berdintsua eta balio-unitate berdina erabiltzen dute.
- Edozein unetan, saldoak, aukeratutako irizpide konkretu baten edo batzuen arabera ordezkatzen duen ondare-elementuari dagokion egoera adierazten du.

Adibidea: 1.000 moneta-unitatetan kredituz erositako salgai batzuetatik egun batzuk geroago erdiak saldu dira 800 moneta-unitatetan; horiek ere kredituz:



Kasu honetan SALGAIK kontua era administratiboan eraman dugu; zordunketa eta abonua erosketa-prezioa erabiliz egin dira. Bere saldoak, kasu honetan, ondare-elementuaren neurria ordezkatzeko du; izakinak kostu-prezioan agertzen dira.

- b) Espekulatiboak: ordezkatzeko duten ondare-elementuan sorturiko aldaketak sartzeaz gain, sor daitezkeen emaitzak ere sartzen dituzte. Hori dela eta, kontu hauen funtzionamendua anormala dela esaten da. Oro har, kontu hauek erabiltzen dira gertaturiko eragiketa bakoitzean emaitza kalkulatzeko zaila denean; ahal den neurrian kontu hauek ez erabiltzea gomendatzen da. Izan ere, sistema honetaz baliatuz eramaten diren kontuek adierazten duten saldoak ez baitu zentzurik, izaera desberdineko bi magnitude tartekatzen direlako: kostu-prezioa eta emaitza (positiboa edo negatiboa) alegia.

Aurreko adibidean oinarrituz, honela kontabilizatuko litzateke:

HORNITZAILEAK	SALGAIK	BEZEROAK
1.000 →	1.000	800 → 800

- 2) Beren edukiaren arabera kontuak honelakoak izan daitezke:

- a) Integralak: Aktiboko eta Pasiboko ondare-elementuak sartzen dira; Hornitzaileak, Salgaiak, Bezeroak, Kutxa-€...
- b) Diferentzialak edo emaitzetakoak: Ondare Netoa (Kapitala eta Erreserbak) eta bertan sortzen diren aldaketak barne hartzen dituzte. Kontuen multzo honek enpresariaren finantzaketa propioa ordezkatzeko du. Arrazoi honengatik ekonomia-unitateko titularrari lotuta agertzen dira.

Oro har, multzo hau emaitzen kontu orokorrean agertzen diren kontuez osatuta dagoela esan genezake.

- c) Mistoak: ondare-elementuak (kontu integralak) eta emaitzak (kostuak eta sarrerak, galerak eta mozkinak) barne hartzen ditu.
- d) Funtzionalak: funtzio baten neurriari loturik daude. Adibidez: kobrantzak, ordainketak, deskontatutako efektuak, erosketak, salmentak, etab...

3) Kontuek duten hedapenaren arabera, honelakoak izan daitezke:

- Orokorrak edo oinarrizkoak: Salgaiak, Ontzikiak, Altzariak, ...
- Laguntzaileak edo deribatuak: A salgaia, B salgaia, ...
- Kolektiboak: Zordunak, Hornitzaileak, ...
- Indibidualak: A zorduna, B zorduna, ...

4.3.2 Kontuen egitura

Kontuak ondare elementuarekin erlazionaturiko guztia sartzen du, hots, hasierako egoera eta bere baitan jasan dituen aldaketa guztiak.

Kontua funtsezko bi zatiz osatua dago: ZOR eta HARTZEKO zatiez. Grafiko-ki, kontuak liburu baten antza du. Orriaren ezker aldean Zor aldea agertuko litza-teke, eta eskuinaldean Hartzeko aldea.

Eskematikoki, "T" batez ezagutzen da kontua:

INBERTSIOA	FINANTZAKETA
ZOR	HARTZEKO
EKONOMIA-EGITURA	FINANTZA-EGITURA

Kontuen sailkapenak printzipio aritmetiko bati jarraitzen dio. Bertan gehikun-tza eta murrizketa adierazten duten balioak bereizi egiten dira: kenketa eta batu-keta adierazten duten ohiko + eta – ikurrak (Zor eta Hartzeko aldeenak). Zeinu berdinekoak direnez gero, Zor aldeko oharpenak batu egin daitezke. Gauza ber-bera esan daiteke Hartzeko aldean erregistratzen diren eragiketei dagokienez ere. Bi baturek kontuaren alde dinamikoa ordezkatzan dute, eta bien arteko dife-rentzia edo saldoak une jakin bateko egoera adierazten du.

Ondorioz, kontu batean eragina eduki dezaketen kontabilitateko egitateak bi multzotan sailka daitezke:

- a) Bere balioaren gehikuntza adierazten dutenak.
- b) Bere balioaren murrizketa ordezkatzan dutenak.

Ondarearen $A - P = N$ ekuaziotik, identitate hau atera dezakegu:

$$A = P + N$$

[illegible]

- b) Aldebateko kontuak edo atal bakarrekoak; lehenbiziko hiru zutabeak berdinak dira Zor eta Hartzeko aldeentzat:

Kontuaren titulua

Datak	Kontzeptuak	Zk.	Zor	Hartzeko	Saldoa	I

Oharra: I letrak saldoaren izaera adieraziko luke: Z zorduna bada, eta H hartzekoduna bada.

Esan bezala, aipatu kontuen bi eredu klasiko hauek oro har erabili ohi diren egituretara egoki daitezke. Dena den, eredu hauetan edozein motatako aldaketak sar daitezke; adibidez, atzerri-monetan eginiko eragiketentzat Zenbatekoen zutabeen, beste zutabe batzuk sortu beharko lirake; zutabe bat atzerri-moneta bakoitzeko.

4.4 KONTUEN FUNTZIOAK

Kontuek garrantzizko hainbat funtzio betetzen dituzte. Nagusiak hauek izan daitezke:

1. Funtzio sailkatzailea: denboraldi batean zehar sorturiko kontabilitateko egitate guztiak, irizpide jakin batzuei jarraituz, kontuak batuz eta bananduz lortzen da. Lehenbiziko sailkapena izaera berdineko egitate administratibo bakoitzari, funtzio bakoitzari edo ondare-elementu bakoitzari kontu bat erantsita lortzen da. Bigarren sailkapenak lehen aipatu erantsi edo lotutako kontuan du oinarria, eta egitateak birsailkatu ondoren irizpide dikotomiko bati jarraituz lortzen da, hau da, aldaketa gehigarri edo positibo bat adierazten dutenak alde batera, eta negatiboa adierazten dutenak beste aldera, eramanez.
2. Funtzio historikoa: sorturiko daten arabera ondare-elementu bakoitzari dagozkion kontabilitateko egitate guztiak kontu bereborean ordezkatzuta daudenez gero, elementu bakoitzaren bilakaera kronologikoa lortzen da, eta kontu guztiak batuz gero, enpresaren benetako ekonomia-historia.
3. Zenbaki-funtzioa: kontuak kontabilitateko egitate bakoitzari loturiko balioa bilatzen du, horrela aurreko puntuan ikus ahal izan ditugun hiru zenbakizko datuak adieraziz.

4. Ordezkaritza-funtzioa: kontuak, bakarka kontsideratuta, dagokion ondare-elementuaren ordezkaritza eskaintzen du. Kontuen multzoak (Balantzeak), ekonomia-unitateko ondarearen ordezkaritza osoaren irudia eskaintzen du.
5. Aurreikuspen-funtzioa: kontua ondare-elementuaren bilakaera historikoa eta, egungo egoera adierazteko gai denez, bere etorkizuneko bilakaera aurreikusteko ezinbesteko elementu bilakatu ohi da. Aurreikuspen hau, elementu estatikoaren (saldoaren) bitartez adierazten den egungo egoera ezagutzean eta elementu dinamikoek (aldaketa gehigarriek eta negatiboek) adierazten duten joera analizatzean oinarrituko da.

4.5 KONTUEN INGURUKO TERMINO TEKNIKOAK

Ondoren ikusi ahal izango denez, egun kontabilitatean erabiltzen den terminologiak izaera juridiko nabarmena du:

- Kontu bat **ireki**: kontu bati izen bat jartzea da. Izen hau idazpuruan (alde bateko kontuetan) edo Zor eta Hartzeko hitzen artean kokatu behar da. Adibidean Kutxa, €.
- Kontu bat **zordundu**: bere datarekin eta kontzeptuarekin, Zor aldean zenbateko bat adieraztea da. Adibidez, 7 zk. zordunketa da.
- Kontu bat **abonatu**, kreditatu edo datatu: bere datarekin eta kontzeptuarekin, Hartzeko aldean zenbateko bat adieraztea da. Adibidez, 20 zk. abonua da.
- Kontu bat **likidatu**: oraindik erregistratu ez diren eta erregistratu beharreko eragiketak kontabilizatzean datza: deskontuak, interesak, komisioak, gastuak, sarrerak, ...
- **Zorra**: Zor aldearen batura da. Adibidean 1.200 m.u.
- **Kreditua**: Hartzeko aldearen batura da. Adibidean 800 m.u.
- **Saldoa**: Hartzeko eta Zor aldearen diferentzia da. Zorduna izan daiteke (kontu zordunak) Zor aldearen batura Hartzeko aldearen batura baino handiagoa denean, eta Hartzekoduna (kontu hartzekodunak) Hartzeko aldearen batura Zor aldearena baino handiagoa denean. Kontu batek saldoa badu (baldin eta bi aldeen baturak berdinak badira saldorik gabeko kontua izango

da), saldoa beti positiboa izango da. Hau da, kontu baten une jakin bateko saldoa 50 moneta-unitateko saldo Zorduna bada, ezin daiteke adierazi kontu beraren eta une bereko saldo baliokidea -50 moneta-unitateko saldo Hartze-koduna dela.

- Kontu bat **saldatu** edo kitatu: bi baturak (Zor eta Hartzeko aldeanak) berdinak izan daitezen, batura txikiena duen aldeari (Adibidean Hartzeko aldeari) saldoa gehitzea da.
- Kontu bat **itxi**: orriaren altuera berdinean, Zor eta Hartzeko aldeak batu eta marra bikoitza marraztea da. Bietariko batean lerro zuriak agertzen badira, diagonal batez baliatuz deuseztatu egingo dira.
- Kontu bat **berreraiki**: kontu bat itxi ondoren orrian lekua badago, idazpurua errepikatu gabe, batura handiena dagokion aldeari saldoa idaztea aski da. Orria amaitu bada, beste orri bat irekiko da aurreko baturak kontuan hartuz, eta, hemen bai, dagokion idazpurua idatziz.

Adibidea:

ZOR					Kutxa, €		HARTZEKO			
Data	Kontzeptua	Zk.	Zenbatekoa		Data	Kontzeptua	Zk.	Zenbatekoa		Totala
			Partziala	Totala				Partziala	Totala	
12-1	Hasierako saldoa	1	100		12-8	Y-ri ordaindua	20	350		
12-5	X bezeroari kobratua	7	400		12-20	Soldatak	40	450		800
12-10	240 zk. txekia	30	500		12-31	Saldoa				400
12-31	Salmentak	45	200	1200						
				1200						1200
1-1	Aurreko saldoa	1		400						

4.6 KONTUEN ZENBAKI-UNITATEAK

Hasieran badirudi aukeratutako irizpidearen arabera (erosketa-prezioa, salmenta-prezioa...) kontabilitateko egitate bakoitzari loturiko balio-unitatea erabili beharko litzatekeela. Normalena hau bada ere, komeni den informazioaren arabera, zenbait kasutan beste unitate-mota batzuk ere erabil daitezke. Hau dela eta, kontu batean agertzen diren zenbatekoek (nahiz Zor nahiz Hartzeko aldekoek) honako unitate hauek har ditzakete erreferentziatzat:

- a) Unitate fisikoak; metroak, litroak, kiloak, kaxak, ...
- b) Atzerri-monetak; dolarrak, ...
- c) Moneta-zenbateko izendatua; merkataritzako efektu eta balore higigarrietan agertzen diren bezalakoak.
- d) Moneta-zenbateko eskudirua (gehienetan gertatzen den bezala); balorazio-emaizaren arabera.

Beraz, gerta liteke ondare-elementu berberak zenbat informazio-mota nahi izan hainbeste kontu irekita edukitzea. Adibidez, KUTXA kreditu-erakundearentzat hiru kontu eduki ditzakegu irekita:

- 1) Ageriko k/k. eskudirutan sortzen diren mugimenduentzat.
- 2) Kredituzko k/k.
- 3) Gordailuan dauden balioentzat.

Beste zenbait kasutan, beste kontu batzuk ireki beharrean, nahi den informazioa lortu ahal izateko beste zutabe batzuk erantsiko zaizkio kontu berberari. Adibidez, atzerri-monetan zutabe hauek marraz daitezke:

Atzerri-moneta	Kanbioa	€
----------------	---------	---

4.7 KONTUEN FUNTZIONAMENDU-LEGEAK

Funtsezkoenak hauek dira:

- a) Banakapen edo xehakapen-legea: kontu bat ezaugarri berdinak mantenduko lituzketen kontuetan zati daiteke. Adibidez, Salgaien kontua zenbait elemen-

tuz osatuta badago, Salgaien kontu orokorra aipatu elementu bakoitzean xeheka daiteke, eta azkeneko hauek hasierakoaren ezaugarri berdinak mantenduko dituzte;

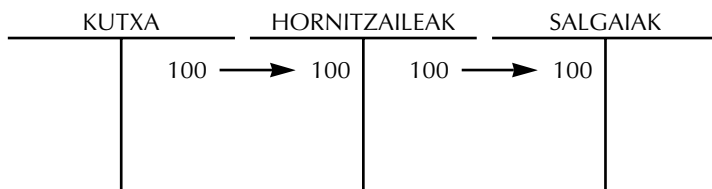
- A salgaia.
- B salgaia.
- C salgaia.

b) Integrazio-legea: aurreko legearen alderantzizko ondorioa du, hau da, lege honen esanetan, izaera berdintsua duten kontuak kontu orokor batean integra edo batu daitezke. Adibidez, kontu hauek edukiz gero:

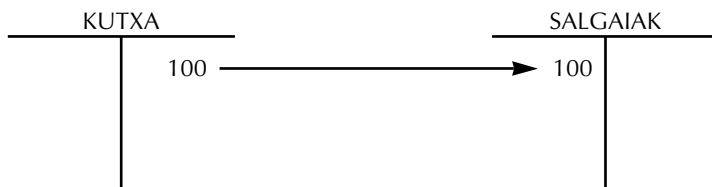
- Kartarako merkataritzako efektuak.
- Deskontatutako merkataritzako efektuak.
- Kobrantza-kudeaketako merkataritzako efektuak.
- Merkataritzako efektu ordaindu gabeak.

Bezeraok, kobratzeko merkataritzako efektuak kontuan integra edo batu daitezke.

c) Ezabaketa-legea: kontu bat kontabilitateko egitate berdin baten ondorioz zenbateko berdinez zorduntzen eta abonatzeko bada, kontu hau ezaba daiteke. Adibidez, 100 moneta-unitateko salgaiak erosi eta zenbateko osoa Kutzaren bitartez ordaindu da:



Ikusten dugunez, kasu honetan hornitzaileak kontua eragiketa berdin baten ondorioz zenbateko berdinez zordundu eta abonatu du. Lege honen esanetan posible litzateke kontu hau ezabatzea:



Ikus daitekeenez, kontabilizatzeko era honek garrantzia saldoari soilik ematen dio eta hori, dakigunez, ez da zuzena, enpresaren analisia egiteko garaian ez baita aski une jakin bateko kontuen egoera jakitea. Informazio honetaz gain, ezinbestekoa bilakatu ohi da kontuei buruzko eboluzioa ere. Kasu honetan Hornitzaileak kontuari dagokion informazio guztia galduko litzaiteke.

- d) Konexio-legea: kontabilitate-sisteman, edozein kontu beste kontu batekin koordinatu daiteke, eta konexio hori bi motakoa izan daiteke:

1. Naturala:

KUTXA, €

SALGAI-SALMENTAK

2. Apartekoa:

ALTZARIAK

SALGAI-SALMENTAK

normalena salmenta bat eskura kobratzea edo kreditu bat ematea baita eta ez altzari baten truke ematea. Hori oso kasu gutxitan gertatuko da.

4.8 KONTUEN SAILKAPENA

Dakigunez, egoera-balantzeko ondare-elementuak hiru multzo ezberdinetan sailka daitezke. Aktibokoak, pasibo galdagarrikoak eta ondare netokoak.

Taula honetan, laburbilduz, bakoitzaren funtzionamendu-erregela nagusiak agertzen dira.

KONTUA	ZOR (Zordundu)	HARTZEKO (Abonatu)
1.- Aktibokoa	Gehikuntza (+)	Murrizketa (-)
2.- Pasiboa Galdagarria	Murrizketa (-)	Gehikuntza (+)
3.- Ondare Netoa	Murrizketa (-)	Gehikuntza (+)

4.9 KONTABILITATEKO EGITATEEN ERREGISTROA

Bere helburua kontabilitateko egitate edo eragiketa baten aurreanalisi kontable egokia egin, dauden aukeretatik bat hautatu, eta horri dagozkion kontu eta balorazioak finkatu ondoren erregistro kontablea egitea da. Kontabilitateko eragiketa edo egitateen erregistro kontableari idazpena deituko zaio.

Ikusi dezakegunez, eragiketa baten erregistro-prozesuan honako fase hauek bereiz daitezke:

- 1.- **Aurreanalisi kontablea:** lehenik eta behin eragiketa batek enpresaren ondarean inolako eraginik baduen ala ez (edo izan dezakeen ala ez) aztertu behar da. Nahiz eta hasieran fase honek nahiko erraza dirudien, badira analisi hau guztiz zailtzen duten zenbait gertaera edo/eta egoera. Adibidez, herrialde baten edozein motatako krisialdi larriak lurralde horretan kokaturiko enpresen egoera guztiz baldintza dezake. Enpresa baten bezeroak lurralde horietan kokatuta daudela suposatuz, galdera hau da: egoera berezi horrek eraginik badu enpresaren ondarean?
- 2.- **Monetarizazio-fasea:** enpresako ondarean eragina duela erabaki ondoren, eragin hori kuantifikatu egin behar da, zenbatekoa jarri behar zaio.
- 3.- **Hautaketa-fasea:** eragiketa bat erregistratzeko egon daitezkeen aukerak aztertu ondoren, errealitate ekonomiko-finantzarioa hobekien jasotzen duena hautatuko da. Hautaketa honetan, bestek beste, erabili beharreko kontuak bereiziko dira.
- 4.- **Erregistro-fasea:** aurreko hiru faseak ongi bideratu badira, fase hau guztietan errazena dela esan daiteke. Une honetan eragiketa erregistratu egingo litzateke idazpen kontable baten bitartez

4.10 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Kontuak

- ☐ Funtzionamenduaren araberako kontuak: administratiboak eta espekulatioak.
- ☐ 3 kontu-mota bereiz daitezke: **ondare-elementuen kontuak** (kutxa, salgaiak, bezeroak...), **funtzio administratiboen kontuak** (erosketak, salmentak, fabrikazioa,...), **emaitza-kontuak** (gastuak, produktuak, sarrerak...).
- ☐ Kontua funtsezko bi zatiz osatuta dago: ZOR eta HARTZEKO zatiez.
- ☐ Aktiboko kontuen gehikuntzak ZOR aldean eta murrizketan HARTZEKO aldean adieraziko ditugu.
- ☐ Pasiboko eta netoko kontuen gehikuntzak HARTZEKO aldean eta murrizketak ZOR aldean adieraziko ditugu.
- ☐ Kontuek funtzio ezberdinak dituzte: sailkatzailea, historikoa, zenbaki-funtzioa, ordezkaritza-funtzioa, aurreikuspen-funtzioa.
- ☐ Termino teknikoak: kontu bat ireki, zordundu, abonatu (kreditatu), likidatu, zorra, kreditua, saldoa, saldatu, itxi, berreraiki.



ARIKETA PRAKTIKOA. Kontuak

1. Kontuak ireki, zordundu, abonatu eta itxi

1.1. Eragiketa

1. Era eskematikoan kutxa kontua ireki.
2. Azaroaren 3an 200 € zordundu dira eta 30 € abonatu.
3. Azaroaren 6, 7 eta 8an 70, 20 eta 10 € abonatu dira.
4. Azaroaren 15ean 100 € zordundu dira.

Adierazi:

- Kutxa kontuaren balio gehigarria.
- Kutxa kontuaren balio negatiboa.

- *Kutxa kontuaren balio-neurria.*

1.2. Eragiketa

Kutxa kontu bat ireki atal bikoitzean eta bertan ohartu aurreko ariketako zordunketak (kargatu) eta abonauak.

Azaroaren 20. egunean kutxa kontua kitatu.

1.3. Eragiketa

A puntuko datuekin kutxa kontu bat ireki atal bakun edo sinplean.

Komentatu bi ataletan zein den abantailarik gehien eskeintzen duena.

1.4. Eragiketa

Eskematikoki hornitzaile kontua ireki 100 €-rekin, abonatu 30 eta zordundu 50 €.

1.5. Eragiketa

Honako produktu hauek kontu bat irekia dute:

- *A artikulua 100 €-rekin*
- *B artikulua 400 €-rekin*
- *C artikulua 500 €-rekin*

Salgaien kontu orokorrean 3 artikulua hauek integratu nahi dira.

1.6. Eragiketa

Bukatutako produktuen kontu orokorraren zenbatekoa 300 €-koa da. A produktuarenak 100 € dira, eta gainerakoa B produktuarena.

Bi produktuei banakapen- edo xeheketa-legea ezar diezaiozu.

2. **Kontuen sailkapena: integralak, diferentzialak eta mistoak**

Honako kontu hauetatik adieraz ezazu zeintzuk diren integralak, diferentzialak eta mistoak:

- (627) Publizitatea, propaganda eta harreman publikoak.

- (221) *Eraikuntzak.*
- (570) *Kutxa, euroak.*
- (612) *Beste zenbait hornikuntzaren izakinen aldaketa.*
- (600) *Salgaien erosketak.*
- (540) *Finantza-inbertsio iragankorrak, kapitalean.*
- (400) *Hornitzaileak.*
- (622) *Konponketak eta kontserbazioa.*
- (572) *Banku eta Krekitu Erakundeak ageriko k/k., euroak.*
- (112) *Erreserba legala.*
- (407) *Aurrerakinak hornitzaileei.*
- (649) *Beste zenbait gastu sozial.*
- (580) *Aurrez ordaindutako interesak.*
- (300) *A salgaiak.*
- (624) *Garraioak.*
- (406) *Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta bilgarriak.*
- (609) *Erosketei buruzko "rappel"ak.*
- (621) *Errentamenduak eta kanonak.*
- (401) *Hornitzaileak, ordaintzeko merkataritzako efektuak.*
- (430) *Bezeroak.*
- (753) *Ustiapenean utzitako jabetza industrialagatiko sarrerak.*
- (120) *Gaineratikoa.*
- (200) *Eraketa-gastuak.*
- (102) *Kapitala.*
- (210) *Ikerketa- eta garapen-gastuak.*
- (620) *Ekitaldiko ikerketa- eta garapen-gastuak.*
- (610) *Salgai-izakinen aldaketa.*
- (431) *Bezeroak, kobratzeko merkataritzako efektuak.*
- (623) *Profesional independenteen zerbitzuak.*
- (626) *Banku-zerbitzuak eta antzekoak.*
- (435) *Kobranta dudagarriko bezeroak.*

5

Kontusail bikoitza eta karguaren eta abonuaren teoriak

5.1 SARRERA

Gai honen xedea kontabilitateko egitateen erregistroaz arduratzen den Idazpenaren lehen hastapenak aztertzea da, eta horretarako bere mugimenduak baldintzatzen dituzten oinarritzko parametroak kontuan hartuko dira.

5.2 KONTUSAIL SINPLEKO METODOA

Metodo honek enpresariarentzat interesgarri izan daitezkeen zenbait egitate besterik ez ditu erregistratzen. Erregistraturiko egitateen artean inolako loturarik ezartzen ez denez gero, ezinezkoa da Kontabilitatearen helburuak lortzea; ezta behar bezalako kudeaketaren kontrola egitea ere.

III. kapituluari aipatu bezala, kontabilitateko edozein egitatetan gutxienez bi ondare-elementuak hartzen dute parte. Metodo honen arabera, aldiz, eta taula honetan ikusi ahal izango denez, zutabe berean jasotzen dira Zor eta Hartzeko aldeetako zenbatekoak.

Jar dezagun adibide bat: 1.000 moneta-unitateko salgaiak saldu zaizkio "X" bezeroari¹, zenbateko osoa eskura kobratuz. Ikus daitekeenez, egitate trukatzaileria da. Metodo honen arabera, egitate honek Kutxa liburuan soilik izango luke eragina.

Orriak	Idazpen-zk.	Datak eta Kontzeptuak	Zenbatekoa
43	10	_____ Urtarrilak 10 _____ Zor "X" bezeroari kredituzko salmenta	1.000
20	11	_____ Otsailak 15 _____ Hartzeko Langileei Ordaindutako Soldatak	500
35	12	_____ Martxoak 17 _____ Zor KUTXA erakundearengatik jasotakoa	2.000

Taula honetan ikus daitekeenez, zenbatekoaren zutabearen Zor eta Hartzeko aldeetako zenbatekoak alde berean agertzen dira eta, esan bezala, normalean, kutxan eragina duten eragiketak bakarrik erregistratu ohi dira. Hala eta guztiz ere, zenbait kasutan Biltegia liburuan ere erregistratzen dira irteerak, sarrerak eta izakinak, baina elkarren arteko inolako loturarik gabe.

Metodo honen helburu nagusia, ondare-elementu garrantzitsuenen mugimenduak erregistratzea eta ezagutzea da, baina elkarren artean inolako erlaziorik ezartzen ez duenez gero, ekitaldiko emaitza kalkulatu ahal izateko ekitaldiaren bukaera arte itxaron beharra dago. Une horretan, inbentario orokorra egiten den unean, eta hasierakoarekin konparatuta ekitaldiko mozkina edo galera kalkulatu daiteke, baina beharrezkoa den kontrolik gabe ez da posible dagokion balantzea lantzea.

Arrazoi honengatik, eta egungo legediaren arabera kontusail sinpleko metodoa erabili ezinezkoa delako, sistema honen azalpena ez dugu gehiago luzatuko.

¹ Salgai hauen kostua ere 1.000 moneta-unitatekoa izan dela kontsideratuko dugu, eta, beraz, eragiketa honetan ez dagoela inolako emaitzarik.

5.3 KONTUSAIL BIKOITZEKO METODOA

Puntu honen idazpuruak adierazten duenez, metodo honetan kontabilitateko egitate batean parte hartzen duten bi aldeak erregistratzen dira: finantza-iturria eta inbertsioa, alegia.

5.3.1 Bere jatorria

Kontusail bikoitzeko metodoa Italiako (Genoa eta Venezian, batez ere) Errepubliketan erabiltzen hasi ziren XIV. mendean. Baina metodo honi buruzko lehen lan sistemakoa Fray Luca Pacioli italiar monjeak egin zuen. «Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità» tituluaz 1494. urtean argitaratutako liburuak, metodo honen printzipioak era antolatuan eta sistematikoan deskribatu zituen.

Pacioli-k berak bere obran baieztatzen duenez, liburuan jasotako printzipioak ez dira berak asmatuikoak; ohizko merkataritza-praktikatik jasotakoak baizik. Dena den, liburu hau argitaratu aurretik Kontusail Bikoitzari buruzko zenbait txosten kaleratu bazen ere, inork ez zuen aipatutako liburuaren arrakastarik lortu.

Estatuari dagokionez, XVI. mendekoak dira sistema honi buruzko lehen aztar-nak; Salvador Solorzanokoak 1590. urtean argitaratu zuen metodo honi buruzko lehen liburua.

5.3.2 Funtsezko printzipioak

Oro har, metodo honen funtsezko printzipioak lau dira:

- 1) Edozein motatako kontabilitateko egitateetan, zenbateko berdineko hartzeko-dun eta zordunak agertzen dira:

«EZ DAGO HARTZEKODUN GABEKO ZORDUNIK»

- 2) Edozein motatako kontabilitateko egitateetan, zorduna da ondare-elementua eskuratzen duena eta hartzekoduna ondare-elementu hori ematen duena:

«ESKURATZEN DUENAK, ZOR DU; EMATEN DUENAK, KREDITATU EGITEN DU»

- 3) Edozein egitate ekonomiko-administratibotan, ondare-elementu bati edo batzuei zordundutako balioaren baturak eta abonatutakoak berdinak behar dute izan.

Adibidez, 5.000 moneta-unitateko makineria erosi da Bankuaren bitartez ordainduz. Era berean 3.000 moneta-unitateko salgaiak erosi dira, zorretan utziz:

ZOR		HARTZEKO	
MAKINERIA	5.000	BANKUAK	5.000
SALGAIAK	3.000	HORNITZAILEAK	3.000
GUZTIRA	8.000	GUZTIRA	8.000

«ZOR ALDEA = HARTZEKO ALDEA»

- 4) Edozein unetan, Zor eta Hartzeko aldean baturek ere berdinak behar dute izan beti. Hau ulergarria da. Izan ere, aurreko printzipioan ikusi bezala, kontabilitateko egitate bakoitzean berdinketa hori betetzen bada:

$$Z_i = H_i$$

Ekitaldi batean zehar sorturiko kontabilitateko egitate guztien baturak honako identitate hau beteko du:

$$\sum_{i=1}^n Z_i = \sum_{i=1}^n H_i$$

Berdinketa hau, VIII. kapituluaren ikusiko den bezala, balantzearen bitartez lor-tzen da.

5.3.3 Koordinazioak

Kontusail bikoitzeko metodoak, kontabilitateko egitate bakoitzean funtsezko bi zati bereizten ditu:

- Jatorria edo finantza-iturria.
- Helburua edo inbertsioa.

Bi aldean artean sortzen den mugimenduari esker, bi zati hauek koordinatu-rik daude. Adibidez, Kreditu-Erakunde batek emandako mailegu batez baliatuz ordenagailu bat erosiko balitz:

INBERTSIOA (Zor)	FINANTZAKETA (Hartzeko)
Ordenagailua	Bankuak eta Kreditu-erakundeak

bi aldeak koordinatuta leudeke, hau da, Banketxe batek eman duen diruari esker elementu bat (kasu honetan ordenagailua) erosi ahal izan da. Beraz, garbi dago elementu hori erosi ahal izateko finantza-iturria aipatu Kreditu Erakundeak emandako diru-multzoa dela (Hartzeko), eta diru hori ordenagailu gisa gauzatu edo inbertitu da (Zor).

Kontusail bikoitzeko metodoak era honetan erlazionatzen ditu kontabilitateko egitate guztietan parte hartzen duten elementuen arteko mugimenduak. Hau dela eta, erabilitako sistema bakoitzean, elementuen arteko koordinazio-maila desberdinak ezar daitezke. Gehien erabiltzen den sistema kontuan hartzen badugu, hots, ondare-sistema, koordinazio hauek ezar daitezke:

Z → Zor
H → Hartzeko
a → aktiboa
p → pasiboa galdagarria
n → netoa

1.- Aktiboko edozein kontutan, Zor aldea honela koordina daiteke:

1.1. Aktiboko beste kontu baten Hartzeko aldearekin:

Za ↔ Ha: adibidea: salgai-erosketa kutzako dirua erabiliz. Eragiketa honetan parte hartzen duten kontuak Aktibokoak dira, baina dakigunez, kontusail bikoitzeko metodoan bi alde bereizten dira: Zor (Inbertsioa) eta Hartzeko (Finantzaketa) aldeak. Kasu honetan, Zor aldea erositako salgaiez osatuta legoke eta Hartzekoa kutxatik hartu den diru-zenbatekoaz.

1.2. Pasibo Galdagarriko kontu batekin:

Za ↔ Hp: adibidea: salgai-erosketa mailegu bat eskatuz. Eragiketa honetako bi elementuak kokagune desberdinekoak dira; salgaiak Aktibokoak eta mailegua Pasibokoa. Kasu honetan berriro ere Zor aldea salgaiez osatua legoke eta Hartzekoa eskuratu izan den maileguaz.

1.3. Netoko kontu batekin:

Za ↔ Hn: adibidea: enpresa bat ireki ahal izateko enpresariak eginiko ekarpena: demagun ekarpen hau diru likidoz egin dela-eta diru hori

Kreditu-Erakunde bateko k/k batean utzi dela. Eragiketa honetan ere izaera desberdineko elementuek parte hartzen dute: enpresariak eginitako ekarpena finantza-iturria denez gero, Pasiboan kokatuko litzateke, eta ekarpen hau k/k gisa gauzatu denez gero, Kreditu Erakunde honetako k/k Aktiboko elementua da. Kasu honetan, beraz, Zor aldea aipatu k/k-az osatuta legoke, eta Hartzekoa enpresariaren ekarpena ordezkatu lukeen kontuaz.

2.- Pasiboko edozein konturen Zor aldea era honetan koordina daiteke:

2.1. Aktiboko kontu bateko Hartzeko aldearekin:

Zp ↔ Ha: *adibidea:* bere mugaegunera iritsi den mailegu bat, k/k-aren bitartez ordaindu da. Eragiketan parte hartzen duten elementuen jatorria desberdina da: mailegua sortzez finantza-iturria da, eta, beraz, bere hasierako kokagunea Pasiboa litzateke, eta k/k dakigunez, Aktiboko elementua da. Eragiketa honetan hasiera bateko finantza-iturriaren mugaeguna iritsi denez gero, ordaindu egin da. Beraz, kasu honetan elementu hau, mailegua, inbertsioa litzateke (Zor aldea) eta inbertsio hau gauzatu ahal izateko erabili den finantzaketa-iturria k/k denez, hau Hartzeko aldean kokatuko litzateke.

2.2. Pasiboko beste kontu bateko Hartzeko aldearekin:

Zp ↔ Hp: *adibidea:* aurreko mailegua ordaintzeko garaian, k/k-an dirurik ez dagoenez gero, beste Kreditu-Erakunde bati mailegu hori ordaindu ahal izateko zenbateko berdineko beste mailegu bat eskatu zaio. Eragiketa honetan parte hartzen duten elementuak jatorriz leku berekoak dira: Pasibokoak. Kasu honetan Zor aldea ordaindu den maileguaz osatuta legoke, hau baita eragiketa honetan egin den inbertsioa. Inbertsio hau egin ahal izateko beste mailegu bat erabili izan denez gero, eskuratu den mailegu berri hau Hartzeko aldean kokatuko litzateke eragiketa horren finantza-iturri gisa.

2.3. Netoko kontu bateko kontu batekin:

Zp ↔ Hn: *adibidea:* aurreko maileguaren mugaeguna iristen denean, bere zenbatekoa ordaindu ahal izateko ez dago dirurik, ez k/k-an eta ez kutxan, eta kreditu-erakundetik zenbateko berdineko mailegua lortzea ezinezkoa da. Egoera horretan, zor duen enpresaren eta dirua eman duen banketxearen bitartez akordio batera iritsi dira. Enpresak zor duen maileguaren zenbatekoaz eta dagokion proportzioan, banketxea enpresako akziodun bihurtuko da. Eragiketa honetan hasieran zorra zena

Netoko elementu bilakatu dela ikusten dugu. Inbertsio bihurtu den mail-legua litzateke, eta finantza-iturria konponbide hori gauzatu duten akzioak.

3.- Netoko edozein kontutan, Zor aldea honela koordina daiteke:

3.1. Aktiboko kontu bateko Hartzeko aldearekin:

Zn ↔ Ha: *adibidea:* balio neto jakin bat duen makina inolako baliorik gabe gelditu da: lan berdintsua, baina askoz azkarrago, egiten duen beste makina bat ekarri baita. Egoera honen aurrean eta esan bezala kontabilitatean balio bat izan arren, makina zaharrari baja eman zaio. Eragiketa honetan, lehen begirada batean kontu bakar bat besterik ez da agertzen, baja eman zaion makina hain zuzen ere, eta hau inbentariotik atera denez gero, Hartzeko aldean kokatuko litzateke finantza-iturri gisa. Baina dakigunez, Kontusail bikoitzean beti bi alde daude eta kasu honetan ere bai. Zertan inbertitu edo gauzatu da inbentariotik atera den makina? Erantzuna erraza da: ezertan ere ez. Eta ezertan materializatu edo gauzatu ez bada, Zor aldea estali beharko lukeen kontua zein da? Erantzuna: netoa aldaraziko lukeen kontu bat. Baina kontu horrek, eragiketa honetan gertaturikoa besterik ez luke adieraziko; balio neto jakin bat zuen makina bati baja emateagatik enpresak jasan duen galera alegia.

3.2. Pasibo Galdagarriko kontu bateko Hartzeko aldearekin:

Zn ↔ Hp: *adibidea:* enpresako akziodunei xedapen libreko erreserben kargura dibidendua banatzeko akordioa hartu da. Erreserbak, dakigunez, Netoko elementuak dira, eta akordio honen arabera, mota jakin bateko erreserba batzuen kargura, zorretan uzten den konpromiso batera iritsi da enpresa. Inbertsioa, beraz, banatzen diren erreserba hauetan gauzatuko litzateke, eta Hartzeko aldea zorretan uzten den akziodunekiko konpromisoaz ordezkaturik geldituko litzateke.

3.3. Netoko beste kontu bateko Hartzeko aldearekin:

Zn ↔ Hn: *adibidea:* baldintza batzuk bete ondoren, xedapen librekoak ez ziren erreserbak xedapen librekoak izatera iritsi dira. Eragiketa honetan parte hartzen duten elementu bakarrak mota desberdineko erreserbak dira. Inbertsio bezala desagertzen direnak erregistratuko dira, hots, xedapen librekoak ez direnak, eta Hartzeko aldean kokatu beharrekoak finantza-iturri gisa sortzen diren berriak, xedapen librekoak, alegia.

5.4 KONTUSAIL BIKOITZAREN BIDEZKO KONTROLA

Kontableki enpresa baten egoera Ekonomia (Aktiboa) eta Finantza (Pasiboa) Egiturez baliatuta ager daiteke. Bestalde, ondare-oreken teoriaz baliatuz inbertsioak eta finantzaketak adieraz daitezke.

Badakigu ondare-oreka partziala korrelaziozkoak² diren bi ondare-masen arteko diferentziaz lortzen dela, hau da:

$$a_h - p_h = n_h$$

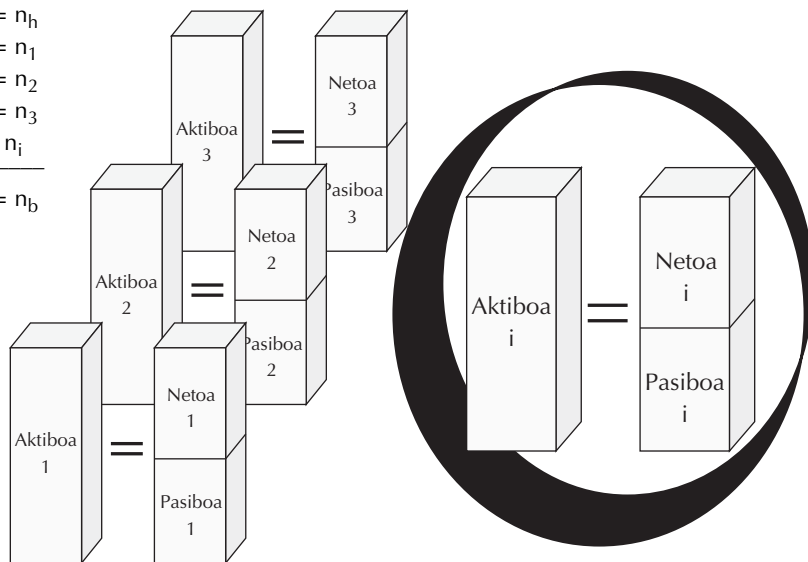
$$a_1 - p_1 = n_1$$

$$a_2 - p_2 = n_2$$

$$a_3 - p_3 = n_3$$

$$a_i - p_i = n_i$$

$$a_b - p_b = n_b$$



h = hasierako ondare-masak

a = ondare-masa aktiboak.

p = ondare-masa pasiboak.

$n = 1, 2, 3, \dots i$ gradu edo mailako ondare-oreken neurria.

b = bukaerako ondare-masak

Honela, ekitaldi batean zehar sorturiko eragiketa guztiei dagozkien ondare-oreka partzialen baturaren bitartez, honako oreka totalera iritsiko ginateke:

² Gradu edo maila berdinekoak, baina zeinu desberdinekoak.

$${}_1\Sigma^i a - {}_1\Sigma^i p = {}_1\Sigma^i n$$

hau da,

$$A - P = N$$

Denboran zehar aipatu hiru elementu hauek aldatuz joango direnez gero, ondoren sor daitezkeen aldaketa hauek behar bezala jasotzen ahaleginduko gara. Abiapuntu gisa, 1. ekitaldiaren hasierako oreka totala edo orokorra hartuko dugu, honela ordezkatzuz:

$$\Sigma(a_{h,1,2,3\dots i} - p_{h,1,2,3\dots i}) = \Sigma n_i$$

1. ekitaldiaren bukaeran, ondare-oreka honako hau litzateke:

$$a_b - p_b = n_b$$

Non:

$$a_b = a_h + \blacktriangle a_{h,1,2,3\dots i} - \blacktriangledown a_{h,1,2,3\dots i}$$

$$p_b = p_h + \blacktriangle p_{h,1,2,3\dots i} - \blacktriangledown p_{h,1,2,3\dots i}$$

$$n_b = n_h + \blacktriangle n_{1,2,3\dots i} - \blacktriangledown n_{1,2,3\dots i}$$

Non:

$\blacktriangle$ = Gehikuntzak $\blacktriangledown$ = Murrizketak

Identitate hauek kontuan hartuz, 1. ekitaldiaren egoera honela adieraz daiteke:

$$\begin{aligned} \Sigma[(a_h + \blacktriangle a_{h,1,2,3\dots i} - \blacktriangledown a_{h,1,2,3\dots i}) - (p_h + \blacktriangle p_{h,1,2,3\dots i} - \blacktriangledown p_{h,1,2,3\dots i})] = \\ = \Sigma(n_h + \blacktriangle n_{1,2,3\dots i} - \blacktriangledown n_{1,2,3\dots i}) \end{aligned}$$

edo

$$a_b - p_b = n_b$$

Identitate hauetan agertzen diren elementu guztiak (Netoa izan ezik) kontua-ren kontzeptua (Aktiboa ezkerrean eta Pasiboa eskuinean) erabiliz islatuko balira, itxura hau hartuko lukete:

1. ekitaldiko egoera

a_h	p_h
$\blacktriangle a_{h,1,2,3\dots i}$	$\blacktriangle p_{h,1,2,3\dots i}$
$\blacktriangledown a_{h,1,2,3\dots i}$	$\blacktriangledown p_{h,1,2,3\dots i}$

Egitura hau mantenduz, eta Netoko aldaketetan parte hartzen duten elementuak ordezkatzuz:

1. ekitaldiko egoera

$\blacktriangledown n_{h,1,2,3\dots i}$	$n_{h,1,2,3\dots i}$
	$\blacktriangle n_{h,1,2,3\dots i}$

Ikus daitekeenez, berdintzaren bi aldeetako emaitzak berdinak dira, eta, beraz, aukeratutako ekitaldian zehar suertaturiko egitateek sorrarazten dituzten ondare-oreken aldaketak, kontuen sistema bikoitzaren bitartez jaso dira; ondare-masa aktibo eta pasiboen gain jasotakoa da bata, eta finantzaketa propioa edo ondare netoaren gain zuzenki eginikoa bestea. Horrela, sistema bikoitza dela-eta, gertaturiko egitateetan aipatu multzoen elkarrekiko kontrola ezar daiteke. Bi multzoetan kokaturiko kontuek, ondare-oreketan sorturiko aldaketak jasotzen dituzte, baina era antitetikoan; hau da, Kontusail Bikoitzeko metodoaren ideia hartuz, eta lehenbiziko multzoko zenbait kontu (pasibokoa) bigarren multzora pasatuz gero, emaitza honako hau litzateke:

$$\text{Ekonomia Egitura} = \text{Finantza Egitura}$$

${}_1\Sigma^i$	AKTIBOA	${}_1\Sigma^i$	PASIBOA
	$a_{h,1,2,3\dots i}$		$\blacktriangledown p_{h,1,2,3\dots i}$
	$\blacktriangle a_{h,1,2,3\dots i}$		$p_{h,1,2,3\dots i}$
			$\blacktriangle p_{h,1,2,3\dots i}$
		+	
			NETOA
			$\blacktriangledown n_{h,1,2,3\dots i}$
			$n_{h,1,2,3\dots i}$
			$\blacktriangle n_{h,1,2,3\dots i}$

Kontusail bikoitzeko metodoan, ekitaldiko emaitza bi eratara kalkula daiteke:

$$\text{Emaitza} = \text{Aktiboa} - \text{Pasiboa}$$

$$\text{Emaitza} = \text{Sarrerak} - \text{Gastuak}$$

Non:

$$\text{Pasiboa} = \text{Galdagarria} + \text{Netoa}$$

Berdintza hauetatik, Kontusail Bikoitzeko metodoaren funtsezko identitatea atera daiteke:

$$(\text{Aktiboa} - \text{Pasiboa}) - (\text{Sarrerak} - \text{Gastuak}) = \text{Zero}$$

hau da:

$$\text{AKTIBOA} + \text{GASTUAK} = \text{PASIBOA} + \text{SARRERAK}$$

5.5 KARGUARI ETA ABONUARI BURUZKO TEORIAK

Kontuen funtzionamendua azaltzeko garaian, teoria desberdinak daude. Hauetariko batzuk honako hauek dira:

5.5.1 Teoria pertsonalista, juridikoa edo Cerboni-rena

Teoria honen esangurak, funtsean, honako printzipio honi erantzuten dio:

«ESKURATZEN DUENAK, ZOR DU; EMATEN DUENAK, KREDITATU EGITEN DU»

Eskola frantsesak babestutako printzipio hau, kontuen pertsonifikazioan oinarritzen da, hau da, ondare-elementuak lege ekonomiko-administratiboei jarraituz mugitzen direnez gero, ez dira beren kabuz jarduteko gai. Kontuen pertsonifikazioa, aipatu elementu bakoitzari bizitza ematean datza, eskuratu eta emateko gai izango liratekeen pertsonak bezala tratatzean. Kutxako kontuan kutxazaina dagoela kontsideratzen da, biltegiko Salgaiez arduratuz biltegizaina, Netoko kontuetan jabea, ...

Bistakoa da enpresako jabeak ondare-elementu guztiak ordezkia ditzakeela, baina horrek ez du ezabatzen enpresaria eta elementuen arteko jabetza-eskubidean oinarritutako erlazioa.

Beraz, kontuek honakoak ordezkia ditzakete:

- a) Enpresak kontratatzen dituzten hirugarren pertsonak; zordunak eta hartzekodunak. Kontu pertsonalak dira.
- b) Enpresaren jarduerako arlo desberdinetako arduradun bakoitza; biltegiko Salgaien kudeaketaz arduratzen den biltegizaina, ibigeltuko elementu materialen kudeaketaz arduratzen dena, diruzaintzaren kudeaketaz arduratzen dena, etab. Kontu integralak dira.
- c) Enpresaria bera, hasierako inbentarioa egitean sortzen den Netoa, eta honek ekitaldian zehar jasaten dituen aldaketak. Kontu diferentzialak dira.

Aplikazio praktiko errazeko teoria hau, liburuak irekitzean eta beste zenbait kasutan erabili ohi da; baina zenbait egitate kontableri³ erantzuteko mugatua denez gero, erabiltzea ez da gomendatzen.

5.5.2 Teoria materialista, kontrolatzailea edo Besta-rena

Teoria honetan kontuek gauza materialak hartzen dituzte erreferentziatzat eta honako printzipio honi erantzuten dio:

«SARTZEN DENA, ZOR ALDERA DOA; ATERATZEN DENA, HARTZEKO ALDERA»

hau da, sarrerak kontuaren ezkerraldean kokatzen dira, eta irteerak, aldiz, eskuinaldean.

Kontu pertsonalei (Bezeroak, Hornitzaileak, Hartzekodunak, ...) dagokienez, hauek ere materializagarri izan daitezke. Enpresak hirugarren pertsona hauekin dituen harreman juridikoetan elementu materialen sarreraz eta irteeraz hitz egingen da era berean; faktura, agiri, letra, eta abarrez.

Teoria honen aplikazio praktikoak zenbait muga dituenenez gero, erabiltzea ez da gomendatzen.

5.5.3 Teoria Neokontista edo baloratzzailea

Teoria hau, kontuek ordezkatzan duten balioan oinarritzen da.

Teoria honen mekanika bi kontu-mota bereiztean datza:

³ Letra bat onartzen denean, mozkinetako zati bat erreserbetara pasatzen denean...

1. Kontu integralak: Aktibokoak eta Pasibokoak.
2. Kontu diferentzialak: Netokoak eta Emaizetakoak.

Edozein egitateri dagokion aurreanalisan, egitate ekonomiko-administratiboa trukatzaille, aldatzaille edo mistoan sailkatuko da. Sailkatu ondoren, erregela hauei segituko zaie:

1. Egitatea trukatzaillea bada, izaera desberdin eta aurkako zeinuko bi ondare-mugimendu sortuko ditu. Kontu integralen Zor aldean erregistratuko dira ondarearen gehikuntza adierazten dutenak, eta Hartzeko aldean murrizketa adierazten dutenak.
2. Egitatea aldatzaillea bada, bi motakoa izan daiteke:
 - 2.1. Gehikuntzagatikoa (mozkinak, irabaziak, sarrerak): eragiketan dagokion kontu integrala zordundu egingo da eta kontu diferentziala abonatu.
 - 2.2. Murrizketagatikoa (galerak, gastuak); eragiketan dagokion kontu diferentziala zordundu egingo da eta kontu integrala abonatu.
3. Egitate mistoa bada, bere bi zatietan banatuko da (trukatzailean eta aldatzailean), eta bakoitzari dagozkion erregelak aplikatuko zaizkio.

5.5.4 Teoria matematikoa

Ondarearen ekuazioan oinarrituz:

$$A = P + N$$

Bi une bereiz ditzakegu:

- Ekitaldiaren hasierakoa: $A_h = P_h + N_h$
- Ekitaldiaren bukaerakoa: $A_b = P_b + N_b$

Non:

$$\begin{aligned} A_b &= A_h + \blacktriangle A_h - \blacktriangledown A_h \\ P_b &= P_h + \blacktriangle P_h - \blacktriangledown P_h \\ N_b &= N_h + \blacktriangle N_h - \blacktriangledown N_h \end{aligned}$$

Non:

$$\blacktriangle = \text{Gehikuntzak} \quad \blacktriangledown = \text{Murrizketak}$$

Identitate hauek ekitaldiaren bukaerako ekuazioan ordezkatzuz gero:

$$(A_h + \blacktriangle A_h - \blacktriangledown A_h) = (P_h + \blacktriangle P_h - \blacktriangledown P_h) + (N_h + \blacktriangle N_h - \blacktriangledown N_h)$$

Alde bakoitzean zeinu negatiboarekin agertzen direnak bestaldera pasatzuz:

$$A_h + \blacktriangle A_h + \blacktriangledown P_h + \blacktriangledown N_h = P_h + \blacktriangle P_h + N_h + \blacktriangle N_h + \blacktriangledown A_h$$

eta kontu baten T egitura ordezkatzuz;

Ondarea ZOR	HARTZEKO
A_h	P_h
$\blacktriangle A_h$	$\blacktriangle P_h$
$\blacktriangledown P_h$	N_h
$\blacktriangledown N_h$	$\blacktriangle N_h$
	$\blacktriangledown A_h$

Egitura honetan garbi ikus ditzakegu kontu guztien zordunketa- eta abonuek. Hau da, Zor aldean erregistratzen dira hasierako Aktiboa eta honen gehikuntzak, eta Pasiboaren eta Netoaren murrizketak. Hartzeko aldean, aldiz, hasierako Pasiboak eta Netoak eta hauen gehikuntzak, eta Aktiboaren murrizketak.

Ondarearen kontu orokor hau, hiru serietan xeheka daiteke, hau da:

1. Ekonomia-egiturako kontuak: Aktiboa.
2. Kanpoko finantzaketa ordezkatzuten kontuak: Pasiboa.
3. Finantzaketa propioa ordezkatzuten kontuak: Netoa.

AKTIBOA	=	PASIBOA	+	NETOA
A_h		$\blacktriangledown P_h$		$\blacktriangledown N_h$
$\blacktriangle A_h$		$\blacktriangle P_h$		N_h
		P_h		$\blacktriangle N_h$

Kontuan izanik Hartzekodunak eta Zordunak zehazteko garaian teoriarik errazena hau dela, eta gainerakoek dituzten mugarik ez duela, Teoria matematikoa da gomendagarriena.

5.5.5 Teoria ekonomigrafikoa

Kontabilitateko edozein egitatetan bi zati bereizten dira:

- Jatorria, kausa edo finantzaketa.
- Helburua, efektua edo inbertsioa.

Jatorria ordezkatzeko duen kontua Hartzeko aldean erregistratzeko eta egitatearen zehaztapena ordezkatzeko duena Zor aldean erregistratzeko adostasun batera iritsiz gero, honenbestez karguaren eta abonuaren teoria azalduta legoke.

5.5.6 Laburpena

Gai honetako puntu honetan ikusitako teoria guztiak T egitura batean ordezkatzeko ditugu:

ZOR	HARTZEKO
1. Eskuratzen duena	1. Ematen duena
2. Sartzen dena	2. Ateratzen dena
3. Ondarearen gehikuntzak, galerak edo gastuak	3. Ondarearen murrizketak, mozkinak edo sarrerak
4. Aktiboaren gehikuntza, eta Pasiboaren eta Netoaren murrizketa	4. Pasiboaren eta Netoaren gehikuntza eta Aktiboaren murrizketa
5. Inbertsioa edo helburua	5. Finantzaketa edo jatorria

5.6 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Kontusail bikoitzaren eta karguaren eta abonuaeren teoriak

- ☐ Kontusail bikoitzeko metodoak kontabilitateko egitate batean parte hartzen duten bi aldeak erregistratzen ditu: finantza-iturria eta inbertsioa alegia.
- ☐ Kontableki enpresa baten egoera Ekonomia (Aktiboa) eta Finantza (Pasi-boa) Egituraz baliatuz ager daiteke.
- ☐ Ez dago hartzekodunik gabeko zordunik.
- ☐ Eskuratzen duenak zor du; ematen duenak, kreditatu egiten du.
- ☐ ZOR aldea = HARTZEKO aldea.
- ☐ Sartzen dena, ZOR aldera doa; ateratzen dena, HARTZEKO aldera.
- ☐ $A = P + N$



ARIKETA PRAKTIKOA. Kontusail bikoitzaren eta karguaren eta abonuaeren teoriak

1. Kontusail bikoitzaren metodoa.

Kontusail bikoitzaren metodoaren arabera, idatz itzazu honako eragiketa hauek, xehakatur (azalduz, esplikatuz) teoria ezberdinen ikuspegitik:

1. Bankoa-ko 345/5 kontuan 500 € sartu ditugu.
2. Bankoa-tik 300 € atera ditugu txekez.
3. 3 hilabetera ondaintzeko generoak erosi ditugu, 600 €.
4. 14 hilabeterako G.K. kreditu-erakundeak 800 €-ko kreditu bat eman digu.
5. Kontsumitutako energiagatik 80 € ordaindu ditugu txeke baten bitartez.
6. % 16 B.E.Z. barne daramalarik, lur-zati bat erosi da 20.000 €-tan. 20 € ordaindu dira Jabetzaren Erregistroan inskribatzeagatik.
7. 26.000 €-tan saldu ditugu lurak. Izendun txeke baten bitartez kobratu da zenbateko guztia.
8. "X" kalean etxebizitza erosi dugu 70.000 €-tan, eta lur-zatiaren kostua 5.000 €-koa izan da. B.E.Z. eragina 70.000 €-ren % 16koa da.

- 20.000 €-ko txeki bat eman da, gainerakoetatik kopuru berdineko 2 letra onartu ditugu, bata 60 egunera eta bestea 90era.
9. 300 €-ko jeneroak erosi ditugu, B.E.Z. % 16 izanik. 200 € eskura ordaindu dira, eta gainerakoa 30 egunera.
 10. Eskabidearekin bat ez etortzeagatik, 50 €ko salgaiak itzuli dira.
 11. Gure negozioarentzat 30.000 €-ko ekarpen bat egin dugu.
Bankoa-ko enpresaren kontuan sartu da diru-zenbateko hori.
 12. 100 €-ko hornitzailearen alde transferentzia gure k/k-aren bitartez.
 13. B.E.Z. barne daramalarik, 400 €-ko salgaiak erosi dira. 2 hilabeteko letra bat onartu da guztiagatik.
 14. Eskura kobratu ditugu 50 € bezero batengandik.
 15. Gure idazmakinan eginiko konponketen ondorioz 70 € ordaindu dira.
 16. Gure k/k-etako diruagatik, Bankoa-k 6 €-ko interesak abonatu dizkigu.
 17. 100 €-ko jeneroen salmenta kredituz egiten da. Denboraldi bat igaro ondoren, zenbateko berdineko letra bat igorri zaio bezeroari, eta onartu egin du. B.E.Z. kanpo.
 18. 20.000 €-tan baloratutako lokal batean hasi ditu bere jarduera komertzialak enpresaria den "X" jaunak: lurra 5.000 € kostatu zitzaion. Salmentarako jeneroak 100 €, eta Bankoa-n 300 € ditu.

2. Egunkari Liburuan erregistratu beharreko egitateak.

Ondorengo egitateak erregistra itzazu kontabilitate-egunkarian (Egunkari Liburuan), eragiketa hauen hasieran enpresaren ondarea osatzen duten elementuak honako hauek izanda:

500 € salgaitan.
1000 € eskudirutan.
2000 € Bankoako k/k-an.

1. Lantegirako makina bat erosi dugu 4.000 €-tan. Ordainketa faktura-datatik 30 egunera.
2. Idazmakina bat erosi da 700 €-tan; datatik hilabetera ordaintzeko letra bat onartu delarik.
3. 500 €-ko salgaiak erosi ditugu; 300 € eskudirutan eta gainerakoa geroago ordainduko da.
4. Eskura ordaindu dira telefonoa 40 € eta argia 30 €.
5. Idazmakina txeki baten bitartez ordaindu da.
6. 400 €ko salgaien salmenta; 200 € eskura kobratu dira.
7. Lantegiko makinaren konponketak direla eta, 100 € ordaindu dira txeki baten bitartez.
8. Idazmakina 600 €-tan saldu dugu; kostu-prezioa 700 €.
9. Matxuratutako 400 €-ko salgaiak itzuli dizkigute.

10. *K/k-aren bitartez 300 €-ko "X" elkartearen akzioak erosi ditugu. Bitartekariaren gastuak 20 €. Zergak 5 €.*
11. *K/k-aren bitartez akzio guztiak saldu dira 450 €-tan.*
12. *K/k-aren bitartez 400 € kostaturiko akzioak, 370, saldu dira.*
13. *Txekearekin 6200 €-ko balioa duten nominak ordaindu dira. Likidezia-arazoak direla eta, kutxazainari 200 € zorretan utzi zaizkio.*

6

Zirkulazio ekonomikoari eta finantzarioari buruzko zenbait nozio

6.1 SARRERA

Enpresaren jarduerak edo/eta denbora iragan soilak bi eratako mugimenduak sor ditzake:

- a) Ondare netoa aldarazten dutenak.
- b) Ondare netoa aldarazten ez dutenak.

Enpresaren emaitzaren sorrera aztertzea nahi denez gero, azken hauek kontuan hartuko ditugu; izan ere, Ondare Netoan inolako aldaketarik sorrarazten ez duten mugimenduek ez baitute inolako emaitzarik sortu ohi.

$$\begin{aligned}A_1 - P_{g_1} &= ON_1 \\A_2 - P_{g_2} &= ON_2 \\ON_2 - ON_1 &= \text{Emaitza}_2\end{aligned}$$

Non: A = Aktiboa P_g = Pasibo galdagarria ON = Ondare netoa

Enpresa bateko ondarean sortzen diren aldaketa positibo eta negatibo guztiak kalkulatu eta jasotzeko ardura Kontabilitateak du.

6.2 ORDAINKETAREN, GASTUAREN, KOSTUAREN ETA GALERAREN KONTZEPTUAK

6.2.1 Kostua

Enpresak gauzatzen duen edozein inbertsio-mota ordezkatzeko du, eta hau aktiboan kokatua egongo da.

Kostuak edo inbertsioak ez du esan nahi, berak bakarrik, ondare netoaren galera edo murrizketa dagoenik. Inbertsio horren erabilerak edo bere kontsumoak sorraraziko luke ondare netoa murriztea.

Kostua normalean eskuratzearekin erlazionaturiko zerbait da.

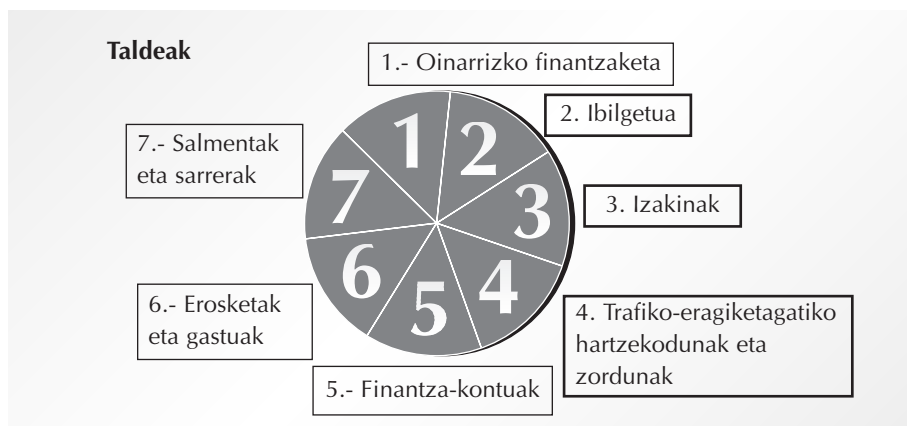
Adibidea: demagun makineria erosi dela. Makineria bera inbertsioa denez gero, ez du inolako aldaketarik sorraraziko gure ondare netoan, zeren eta inbertsioa egin izanak ez baitu inolako emaitzarik sorrarazten, ez positiborik ez eta negatiborik. Makineria hori erabiltzen hasten den unean edota denbora iragan izanagatik, baliogalera sortuko da. Une horretan esan dezakegu makineria kontsumitzen ari garela eta, beraz, kontsumo horrek aldaraziko luke ondare netoa, zeren eta kontsumoa gastua baita.

6.2.2 Gastua (zirkulazio ekonomikoa)

Enpresaren jarduerarekin zuzenean edo zeharka loturik dauden, eta ondarean eragina duten, zerbitzu eta ondasunen kontsumoarekin erlazionaturiko zerbait da.

Eskuratutako inbertsioen kontsumoagatik baliabide batzuk horretara bideratu behar direnez gero, baliabideen irteera ere adierazten du.

Adibidea: makineriaren kontsumoagatik gastua, mailegu batek sorrarazitako interesak, langileriari dagokion soldata, etab.



6. taldeko kontuak izango dira, hau da, kontu hauek guztiak daramaten kodea 6-tik hasiko da.

6.2.3 Ordainketa (zirkulazio finantzarioa)

Iraganeko, egungo edo etorkizuneko galera, gastu edo kostuei (inbertsioei) aurre egiteko enpresak egin behar dituen ordainketak ordezkatzeko lituzke kontzeptu honek. Diruzaintzatik diru-zenbateko bat atera denez gero, bere saldoa murriztu egingo da.

6.2.4 Galera

Ondare-elementu bat besterenganatzean edo baja ematean sortzen da, baldin eta bere salmenta-prezioa balio neto kontablea (kontabilitateak islatzen duen balioa elementu horrentzat) baino txikiagoa bada.

Adibidez:

Makineria bat erostean, bi kontzeptu nahasten dira:

- Alde batetik, makineria bera kostu edo inbertsioa da.
- Bestetik, eman den zenbatekoa ordainketa da.

Makineria hori erabiltzen hasten den unetik balioa galtzen hasten da (erabiliko ez balitz ere denbora iragate hutsak kalteak eragingo lizkioke). Baliogalera hau gastua da.

Ikusi daitekeenez, elementu berak sor ditzake lau kontzeptuak. Nolanahi ere, funtsezkoa da gastuaren eta galeraren arteko bereizketa behar bezala egitea, beti ere jakinik bi kontzeptuek murrizten dutela Ondare Netoaren zenbatekoa.

Kanpoko elementua enpresako Ondarera sartzeko garaian bi aukera daude:

- 1.- Hasieratik inbertsio bezala kontsideratu. Dakigunez, inbertsioak, berez, ez du inolako aldaketarik sortu ohi enpresaren ondarean. Inbertsio hori erabil-tzeak edo/eta denbora iragate hutsak ondasun horretan eragiketen duten balioalera gastua izango da eta ez galera. Ondasun hori besterenganatze-an, baldin eta salmenta-prezioa balio neto kontablea baino txikiagoa izango balitz (edo balio neto kontabledun ondasun bati baja ematea erabakitzen denean), galera sortuko litzateke, eta ez gastua.
- 2.- Hasieratik gastu bezala kontsideratu. Kasu honetan Ondare netoa zuzenean gutxiagotuko luke. Eragiketa honek inoiz ere ez luke galerarik sorraraziko, zeren honetarako ezinbestekoa baita aurreko puntuan aipatutako prozesu guztia gauzatzea. Gastuen adibide dira langileriari ordaintzen zaizkion sol-datak, maileguak sorrazitako interesak, aseguru-gastuak, errentamen-duak, etab.

6.3 SARRERAREN, MOZKINAREN ETA KOBARRANTZAREN KONTZEPITUAK

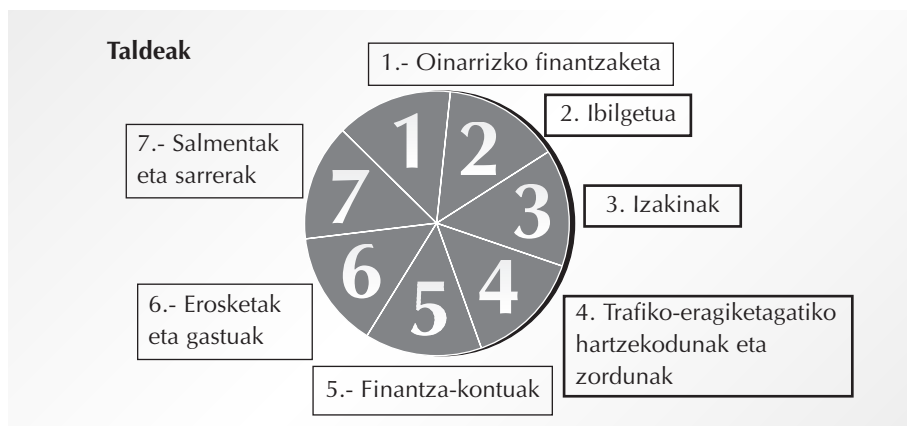
6.3.1 Sarrera (zirkulazio ekonomikoa)

Kontzeptu honek bi jatorri ezberdin izan ditzake:

1. Bata, ondare-elementu batek (akzioak) enpresaren jabetzakoa den bitartean eskaintzen dituen etekin positiboak (dibidenduak).
2. Bestea, 3. taldekoak diren salgaiak saltzen direnean, salmenta honi sarrera-ren izaera eman ohi zaio.

Salmenta batek adieraziko du ondare-elementu baten irteera eta, beraz, berarekiko jabetza galdu izatea.

Sarrera zein mozkinak daramaten kodea 7tik hasten da.



6.3.2 Mozkina

Ondare elementu bat besterenganatzean bere salmenta-prezioa balio neto kontablea baino handiagoa bada, sortzen den emaitza edo diferentzia positiboari mozkina deituko diogu.

Aurreko pasartean jasotakoaren arabera, mozkina sortzeko ezinbestekoa da bi baldintza betetzea:

- 1.- Ondare-ondasuna saltzea edo besterenganatzea. Horrela berarekiko jabetza juridikoa galdu egingo litzateke.
- 2.- Saldu izan den ondasunaren salmenta-prezioak bere kostu-prezioa baino handiagoa izan behar du.

6.3.3 Kobrantza (zirkulazio finantzarioa)

Iraganeko, egungo edo etorkizuneko zerbitzuen prestazio edo eta salmentaren truke jasotzen den diru-zenbatekoa adieraziko luke, diruzaintza edo diru-zaintzaren mugimendu positiboa sorraraziz.

Adibidez:

Demagun akzio batzuk erosi direla (akzioak inbertsio dira eta erosketa esku-ra egin bada despoltsapena ordainketa da) eta akzio hauen jabegoa izateagatik dibidendu batzuk kobratu direla. Dibidenduek adieraziko lukete inbertsio honek eskainitako sarrera. Akzio hauen balio neto kontablea 100 m.u.koa bada eta 125 m.u.tan salduko balira, (diferentzia 25 m.u.) mozkina litzateke, eta ez sarrera.

Elementu batek sarrerak eta mozkinak sor ditzan (normalean une ezberdinetan), ezinbestekoa da honako baldintza hau betetzea: besterenganatu den elementua erosi izan zenean inbertsio bezala kontsideratzea.

Gastu eta galerekin gertatu bezala, komenigarria da sarrera eta mozkinen arteko bereizketa behar bezala egitea. Horretarako zenbait baieztapenetan oinarrituko gara:

1. Mozkinik gabeko sarrerak sor daitezke. Honekin ondoko hau adierazi nahi da: sortzez sarrera den zerbaitek ez duela inoiz ere mozkinik sortuko. Adibidez, kontu korrante batek ematen dituen interesak.
2. Sarrerarik gabeko mozkinak sor daitezke. Ibilgetuko ondasun bat besterenganatzean, baldin eta salmenta-prezioa kostu-prezio edo balio neto kontablea baino handiagoa bada, inolako sarrerarik sortu ez duen (zuzeneko sarrerarik behintzat ez) mozkina agertuko litzaiguke.
3. Mozkinak eta sarrerak sor daitezke. Inbertsio batek sarrerak sor ditzake enpresaren jabetzakoa den bitartean, eta mozkinak ere bai inbertsio hori besterenganatzea erabakitzen denean, baldin eta salmenta-prezioa erosketa-prezioa baino handiagoa bada. Adibidez, akzio batzuk erosi ondoren (finantza-inbertsioa) sarrerak egon daitezke (enpresaren jabetzakoak diren bitartean akzio horiek dibidenduak ematen dituztenean) eta mozkinak ere bai (saltzen badira eta salmenta-prezioa > kostu-prezioa).
4. Mozkin eta sarrerarik gabeko inbertsioak egin daitezke. Aurreko adibidea oinarritzat hartuz, baldin eta akzio horiek inolako dibidendurik emango ez balukete ez legoke inolako sarrerarik (alde batera utziko ditugu kapital-zabaltzeetan harpidetza-eskubideengatik sor daitezkeen sarrerak), eta saltzeko unean salmenta-prezioa eta kostu-prezioa berdinak badira.

6.4 EMAITZAREN KONTZEPTUA

Ekitaldiko emaitza zein den jakiteko garaian parte hartuko dute 4 elementu ezberdinek: gastu eta galerek, sarrera eta mozkinak. Ekitaldiko emaitza bi zeinutakoa izan daiteke:

1. POSITIBOA, baldin eta (Sarrera + Mozkinak) > (Gastuak + Galerak)

2. NEGATIBOA, baldin eta (Sarrera + Mozkinak) < (Gastuak + Galerak)

Emitza kontableak honako kontzeptu hauek neurtuko lituzke:

1. Ondare netoaren gehikuntza edo murrizketa.
2. Pasibo galdagarriaren eta aktiboaren gehikuntza eta murrizketa.
3. Ekonomia-ekitaldian kontsumitutako baliabideak (emaitza negatiboa denean) edo sortutakoak (positiboa denean).

Kontsumitutako edo sortutako baliabideek ez dute, nahitaez, era bereko eta zenbateko bereko mugimendua sorraraziko altxortegi edo diruzaintzan.

Badaude emaitza kontablearen informazioa osatzen duten beste zenbait parametro. Adibidez cash-flow deritzona, balio erantsia, errentagarritasuna, etab.

6.5 GALDU-IRABAZIEN KONTUA

Galdu-irabazien helburua hau da: ekonomia-ekitaldian zehar suertatu eta erregistraturiko eragiketek sortutako sarrera, mozkin, gastu eta galeren berri ematea, eta hauen arteko diferentziagatik ekitaldiko emaitza lortuko da. Izenda-penari dagokionez kontzeptu ezberdinak erabili ohi dira, hala nola emaitza-kontua, G-I kontua, emaitzen egoera-orria, G-I egoera-orria, etekinen egoera-orria.

Galdu-irabazien kontu honek **urteko kontuetan** parte hartzen du beste bi dokumentuekin batera: egoera-balantzearekin eta Memoriarekin batera.

Emaitza-kontu honek ekonomia-ekitaldian zehar ondare netoak izandako bilakaera islatzen du; beraz, dokumentu dinamikoa dela esan daiteke.

6.5.1 Prestatzeko alderdi esanguratsuenak

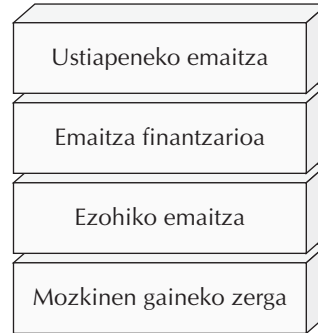
Dokumentu hau prestatzeko garaian, hasieran, datu hauek zehaztu behar dira: enpresaren izena, zein ekitaldiri dagokion eta zein moneta-unitate erabiltzen den.

Gorputzaren egiturari dagokionez, hiru zati bereiz daitezke:

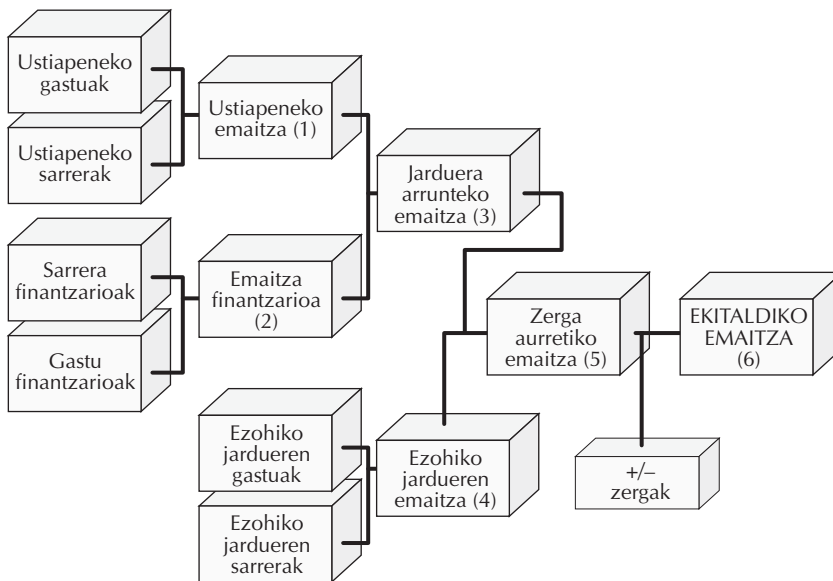
- 1.- Zor aldea (ezkerrean): gastu zein galerak.
- 2.- Hartzeko aldea (eskuinean): sarrera zein mozkinak.
- 3.- Aurreko bi zatien arteko diferentziagatik ekitaldiko emaitza islatuko da.

Sorrazazi dituen jardueren arabera, emaitza-mota ezberdinak bereiz daitezke:

- 1.- Ustiapen-jardueragatik, ustiapeneko emaitza.
- 2.- Jarduera finantzarioagatik, emaitza finantzarioa.
- 3.- Ezohiko edo aparteko jardueragatik, ezohiko emaitza.
- 4.- Eragin fiskalagatik mozkinen gaineko zerga.



Galdu-irabazien kontua aztertuz, honako emaitza-mota hauek ikus daitezke:



Galdu-irabazien kontuaren eta egoera-balantzearen arteko lotura ekitaldiko emaitzaren bitartez egiten da.

6.5.2 Interpretatzeko alderdi esanguratsuenak

Emaitarik garrantzizkoena ustiapenekoa da. Arrazoiak hauek dira:

1. Enpresaren jarduera nagusiaren bilakaeraren emaitza islatzen du.

2. Enpresako administratzaileek normalean hartzen dituzten erabakien eragina barne hartzen du.

Arlo finantzarioan lortzen den emaitzak bere garantiza. Arrazoiak hauek dira:

1. Enpresaren egitura finantzarioa kontuan hartuz zorpetzemailarekin erlazioan-turiko emaitza da.
2. Enpresaren finantza-politikaren eragina zein den islatuko luke.

Hitzak berak dioen bezala, ezohiko jardueren emaitzak aparteko izaera duenez gero, bereziki kontuan hartzekoak lirateke. Hona hemen zergatik:

1. Zenbatekoari dagokionez esanguratsuak badira, ekitaldi berezia dela adierazten dutelako.
2. Emaitza hauekiko enpresak hasieran inolako politikarik aurreikusi ezin izango duelako, zeren ez baitira periodikoak, hau da, noizbehinka suertatzen direnak direlako, eta, beraz, enpresaren ohiko jardueratik kanpo daudelako.

6.6 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Zirkulazio ekonomikoari eta finantzarioari buruzko zenbait nozio

- ☐ **Kostua:** Aktiboko inbertsioa. Ez du esan nahi ondare netoaren murrizketa dagoenik.
- ☐ **Gastua:** Zerbitzu eta ondasunen kontsumoarekin erlazionatuta dago. Ondare netoaren murrizketa dagoela esan nahi du.
- ☐ **Ordainketa:** Kostu eta gastuei aurre egiteko egin beharreko despoltsapenak.
- ☐ **Galera:** Ondare-elementu bati baja ematerakoan sor daitekeena, beti ere salmenta prezioa balio neto kontablea baino txikiagoa denean.
- ☐ **Sarrera:** Ondare-elementu batek sortzen dituen etekin positiboak eta 3. taldeko salgaiak saltzen direnean sorturikoa.
- ☐ **Mozkina:** Ondare-elementu bat besterenganatzean, salmenta-prezioa balio neto kontablea baino handiagoa denean, sortzen den emaitza.
- ☐ **Kobrantza:** Zerbitzuen prestazioaren eta salmentaren truke jasotzen den zenbatekoa.
- ☐ **Emaitza Positiboa** → $Sarrera + Mozkinak > Gastuak + Galerak$
- ☐ **Emaitza Negatiboa** → $Sarrera + Mozkinak < Gastuak + Galerak$
- ☐ **Galdu-irabazien kontua:** Ekitaldian zehar erregistraturiko eragiketek sortutako sarrera, mozkin, gastu eta galeren berri ematen du, eta hauen arteko diferentziagatik ekitaldiko emaitza lortuko delarik.
 - **ZOR** aldean (ezkerrean) → gastu zein galerak
 - **HARTZEKO** aldean (eskuinean) → sarrera zein mozkinak
 - **Diferentziagatik** ekitaldiko emaitza.
- ☐ 4 emaitza ezberdin ditugu: Ustiapenekoa, finantzarioa, ezohikoa, eta mozkinen gaineko zerga kontuan hartuz, ekitaldiko emaitza.



ARIKETA PRAKTIKOA. Zirkulazio ekonomikoari eta finantzarioari buruzko zenbait nozio

1. Egitate ezberdinen sailkapena

1. *Eragiketa hauek sailkatu, ordainketa, gastu, kostu edo galera izatearen araber:*
 - a. *Hornitzaileekin daukagun zorra kitatu.*
 - b. *Makineria kredituz erosi.*
 - c. *Argindarra ordaintzea.*
 - d. *Izakinak kredituz erostea.*
 - e. *Izakinak esku-diruz erostea.*
 - f. *Akzioak erostea.*
 - g. *Makineria erabiltzea.*
 - h. *Kontu korronteak sorrarazitako interesak ordaintzea.*
 - i. *Langileriaren soldatak.*
 - j. *Galdu diren hainbat izakin.*
2. *Eragiketa hauek sailkatu sarrera, mozkina edo kobrantza izatearen araber:*
 - a. *Kontu korronteak enpresaren alde, sorrarazitako interesak.*
 - b. *Izakin salmenta, kredituz.*
 - c. *Izakin eskurako salmenta.*
 - d. *Bezere batek duen zorra kitatu.*
 - e. *Makineria batek duen balio neto kontablearen gainetik egindako salmenta.*
 - f. *Akzioen salmenta, eskuratutakoan zuten zenbatekoaren gainetik.*

2. Kostuaren, gastuaren, ordainketaren, galeraren, sarreraren, mozkinaren eta kobrantzaren sailkapena

Egitate hauek sailkatu, korronte ekonomiko eta finantzarioak sortzen dituzten aukerak kontuan izanik.

- a. *Lantegiarentzat makina bat erosi dugu 4.000 €-tan. Ordainketa faktura-datatik 30 egunera.*
- b. *Idazmakina bat erosi da 700 €-tan; datatik hilabetera letra bat onartu da.*
- c. *500 €-ko salgaiak erosi ditugu; 300 € esku-dirutan ordaindu eta gainerakoa geroago ordainduko da.*
- d. *Eskura ordaindu dira telefonoa 40 € eta argia 30 €.*

- e. *Idazmakina txeke baten bitartez ordaindu da.*
- f. *400 €-ko salgaien salmenta; 200 € eskura kobratu dira.*
- g. *Lantegiko makinaren konponketak direla eta, 100 € ordaindu dira txeke baten bitartez.*
- h. *Idazmakina 600 €-tan saldu dugu; kostu-prezioa 700 €.*
- i. *Matxuratutako 400 €-ko salgaiak itzuli dizkigute.*
- j. *K/k.aren bitartez "X" elkartearen 300 €-ko akzioak erosi ditugu. Bitartekariaren gastuak 20 €. Zergak 5 €.*
- k. *K/k.aren bitartez akzio guztiak saldu egin dira 450 €-tan.*
- l. *K/k.aren bitartez 400 € kostaturiko akzioak 370 saldu dira.*
- m. *Txekearekin 6200 €-ko balioa duten nominak ordaindu dira. Likidezia-arazoak direla eta, kutxazainari 200 € zorretan uzten zaizkio.*

7

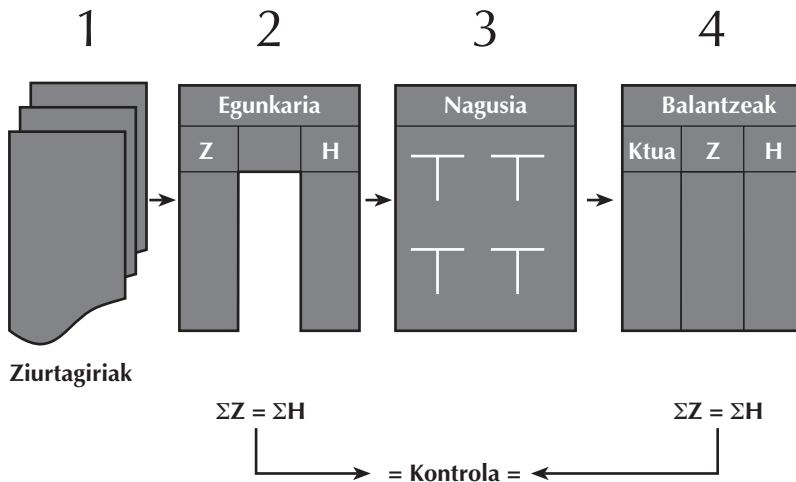
Kontabilitatearen euskarri materialak

7.1 SARRERA

Enpresaren kudeaketari buruzko datuak batzen dituen edozein elementu material da Kontabilitate Liburua. Horietakoak dira, beraz, ohiko liburuak: orri trukagarriak, fitxak, taula estatistikoak, etab.

Enpresaren kudeaketaren bilakaera eta egoera jakiteko asmoz, enpresaren baitan sortzen diren egintza administratiboak Egunkari Liburuan kronologikoki jaso, Liburu Nagusian sailkatu, eta urteko kontu eta Inbentarioen Liburuan laburtzen dira. Eragiketa hauetariko bakoitzak dagokion oharpena izango du, eta hau bakoitzari erantsiriko ziurtagiriaren bitartez justifikatuko da, hots, albarana, agiria, letra, efektua, faktura, etab. erantsita.

Eskematikoki aipatutako prozesu hau honako marrazki honetan labur daiteke:



Lau fase bereiz daitezke:

1. Kontabilitateko egitateen zehaztapena.
2. Enpresako gertaerak kronologikoki jasotzea.
3. Sailkapen sistematikoa.
4. Aldizkako laburpena.

7.2 DERRIGORREZKO LIBURUAK

7.2.1 Sarrera

Dakigunez, kontabilitatearen ardura da enpresa baten ondarean eragina duten eragiketa guztiak erregistratzea. Nahiz eta gaur egun erregistro-prozesua konputagailuen bitartez gauzatzen den, prozesatua izan den informazio guztia kontabilitate-liburu jakin batzuetan aurkeztu behar da.

Nahitaezkoak diren kontabilitate-liburuak zeintzuk diren jakiteko bi iturri nagusi erabiliko ditugu:

- a) Merkataritzako legedia alde batetik,
- b) Legedi fiskala bestetik.

Ikus dezagun batak zein besteak eskatzen duena.

7.2.2 Derrigorrezko liburuak Merkataritza-legediaren arabera

Arlo honetako erreferentzia nagusiak, besteak beste, gai hauek arautzen dituzten legeak dira:

- Merkataritza Kodea.
- Sozietate Anonimoen Legedia.
- Erantzukizun Mugatuko Elkarteen Legedia.
- Merkataritza Erregistroko Legedia.

Erreferentzia hauen arabera, eta lege bereziek diotena alde batera utziz, enpresari orok, honako liburu hauek eraman behar ditu:

1. **Urteko kontuen eta Inbentarioen liburua** enpresaren hasierako egoera-balantze xehatuarekin irekiko da. Gutxienik hiru hiletik behin **saldo eta baturren egiaztapen-balantzeak** landuko dira. Ekitaldiaren itxierako inbentarioa eta urteko kontuak ere landuko dira.
2. **Egunkari Liburuan** enpresaren jarduerari buruzko egunez eguneko eragiketak erregistratuko dira. Hala ere, ontzat emango da hilabetetik gorakoak ez diren denboraldiei dagozkien eragiketa guztien oharpen edo erregistro bateratu bat, baldin eta, lantzen duen jardueraren izaeraren arabera, bere xehakapena beste liburu edo erregistroetan agertzen bada.

Merkataritza Elkarreak, aipatu liburuez gain, honako hauek ere eramatera behartuta daude:

1. **Akta-liburua:** Non informazio hau jasoko den:
 - Organoaren eraketa eta deialdiari buruzko datuak adieraziz, batzar orokorrekin eta bereziek, eta sozietatearen gainerako organo kolegiatuekin hartutako erabakiak.
 - Eztabaidatutako arazoen laburpena.
 - Bazkideek espresuki jasotzea eskatutako parte hartzeak.
 - Bozketen emaitzak eta lortutako akordioak.
2. **Akzio izendunen erregistro-liburua:** sozietate anonimo, lan-sozietateak barne, eta akzioen bidezko sozietate komanditarioak.
3. **Erantzukizun mugatuko sozietateetako bazkideen erregistro-liburua.**
4. **Pertsona bakarreko elkarreetako bazkide bakarraren kontratuen erregistro-liburua.**

7.2.3 Derrigorrezko liburuak Legedi Fiskalaren arabera

Arlo honetako erreferentzia nagusiak, besteak beste, honako gai hauek arautzen dituzten legeak dira:

1. Sozietateen gaineko Zerga

Legedi honek ez du aipamen berezirik egiten enpresak eraman beharreko kontabilitate-liburuei buruz. Ontzat ematen da merkataritzako legediak dioena. Ondorioz, zerga honen arabera, enpresa orok Egunkari Liburua, eta Inbentario eta urteko kontuen liburua nahitaez eraman behar ditu.

2. Balio Erantsiaren gaineko Zerga (BEZa)

Legedi honek dioenaren arabera, enpresari eta profesional orok eraman beharreko liburu-erregistroak honako hauek dira:

- Jaulkitako fakturen liburu-erregistroa.
- Jasotako fakturen liburu-erregistroa.
- Inbertsio-ondasunen liburu-erregistroa.
- Elkarte barneko zenbait eragiketaren erregistro-liburua.

3. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga

Legedi honek dioenaren arabera, lehenik eta behin enpresa- edo lanbide-jarduera den jakin behar da, nahitaez eraman beharreko kontabilitate-liburuak zeintzuk diren zehazteko. Era laburrean bada ere, ikus ditzagun jardueraren izaeraren arabera bereiz daitezkeen liburu-motak:

- 3.1) *Zuzeneko zenbatespenaren* bidez zehazten diren etekinak dituzten *enpresa-jardueretan* diharduten subjektu pasiboek, *Merkataritza Kodeak* erabakitakoaren arabera egin beharko dituzte kontabilitate-eragiketak eta baita *Elkarteen gaineko Zerga* dela-eta ezarritako edo ezarriko diren erregistro lagungarriak ere.
- 3.2) Aurreko puntuan erabakitakoa hala bada ere, *egiten den enpresa-jarduera* Merkataritza Kodean oinarrituta, *merkataritzakotzat hartzen ez baldin bada*, kontabilitate-betebeharrak erregistro-liburuotara mugatuko dira:
 - a) Salmenta eta diru-sarreraren erregistro-liburura.
 - b) Erosketa eta gastuen erregistro-liburura.
 - c) Inbertsio-ondasunen erregistro-liburura.

3.3) *Zuzeneko zenbatespenaren* bidez zehazten diren etekinak dituzten *lanbide-jardueretan* diharduten subjektu pasiboek, honako erregistro-liburuok izango dituzte kontuak eramateko:

- a) Diru-sarreraren erregistro-liburua.
- b) Gastuen erregistro-liburua.
- c) Inbertsio-ondasunen erregistro-liburua.
- d) Fondo-horniduren eta osakinen erregistro-liburua.

3.4) Gainerako enpresa- edo lanbide-jardueren kasuan erregimen berezi horri aplikatzekoa den legediak jasoko du nahitaezkoaren izaera duten liburuoen zerrenda.

Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergak nahitaez edukitzera behartzen dituen liburuak taula honetan agertzen dira laburtuta:

Liburuak	Salmenta eta sarrerak	Erosketak eta gastuak	Inbertsio- -ondasunak	Fondo- -hornidurak eta osakinak	Beste zenbait liburu
Enpresariak: a) Z.Z. normale- an dauden eta Merkataritza- -jarduera dutenak	—	—	—	—	Merkataritza Kodeak eskatutako liburuak
b) Z.Z. normale- an dauden eta Merkataritza- -jarduera ez dutenak	X	X	X	X	—
c) Z.Z. laburtuan daudenak	X	X	X	X	—
Profesionalak	X	X	X	X	—

Z.Z.: Zuzeneko zenbatespen

7.3 ENPRESABURUEN BETEBEHAR KONTABLEAK

7.3.1 Kontabilitate-liburuen legeztatzea

1. **Kontzeptua.** Kontabilitate-liburuak legeztatzeak hau esan nahi du: bere egoitza sozialeko Merkataritza Erregistroan liburuak aurkeztea, erregistratzaileak liburu bakoitzeko orri guztietan Erregistroaren zigilua jar diezaion. Era berean liburu bakoitzeko lehen orrian diligentzia bat egingo da honako informazio honekin: enpresariaren identifikazioa, liburu-mota, mota berekoetan duen zenbakia, etab.
2. **Legeztatu beharreko liburuak.** Indarrean dauden legezko xedapenek beharturiko kontabilitate-liburu guztiak legeztatu behar dira. Haez gain borondatezkoak ere legezta daitezke.
3. **Legeztatze-motak.** Liburuak erabili aurretik edo erabili ondoren legezta daitezke. Erabili aurretik legeztatu nahi diren liburuen orri guztiak zuriak izateaz gain, era korrelatiboan zenbakituta egon behar dute.

Erabili ondorengo liburuak legeztatzeko garaian, kontuan hartu behar dira honako baldintza hauek:

- Erabili izan diren orri guztiak azaleztatuko dira, liburu-itxura har dezaten.
 - Erabili izan diren orriak ez aldatzeko moduan azaleztatuko dira.
 - Liburuko lehenbiziko orria zuria izango da, eta gainerako orriak idazpenen kronologiaren arabera era korrelatiboan zenbakituak izango dira.
 - Legeztatzeko epea ekitaldiaren itxiera-datatik hasi eta lau hilabeteko denboraldia igaro arte luzatzen da.
4. **Liburuen legeztatzea prozedura telematikoak erabiliz.** Euskarri informatikoak erabiliz sortu izan diren liburuen legeztatze-prozesuan euskarri hauek erabili daitezke:
 - a) Informazio guztia jasotzen duten orriak inprimatu eta azaleztatu.
 - b) Informazio guztia jasotzen duten euskarri informatikoak. Kasu horretan aurkeztu behar den dokumentazioaren formatuari, edukiei eta ezaugarriei buruzko informazio berezia erregistratzaileak eman beharko du.
 - c) Prozedura telematikoak. Kontabilitate-liburuen legeztatze-eskaera helbide elektroniko edo interneteko web orri batera egin daiteke. Esan beharrik ez

dago, segurtasun-arazoak direla medio, eskatzaileak sinadura digitalari dagozkion lege-baldintza guztiak bete beharko dituela. Gainerako ezau-garriak aurreko pasartean jasotakoarekin bat datoz.

7.3.2 Kontabilitate-eramailetza

Enpresari orok eragiketa guztiak kronologikoki jarraitzeko eta aldizkako inbentario eta balantzeak landu ahal izateko gai den eta enpresaren jarduerari egokituriko antolatutako kontabilitatea eraman beharko du. Xedapen edo lege bereziek adierazitakoez gain, nahitaez Egunkari Liburu bat, eta urteko kontuen eta Inbentarioen beste bat eramango dute.

Kontabilitatea enpresarietako edo, hauen erantzukizunari kalterik egiteke, behar bezala baimenduriko pertsonen zuzenean eramango dute. Aurkako frogarik ezean, baimena emanda dagoela kontsideratuko da.

Kontabilitate bat ongi antolatuta dagoela kontsideratu ahal izateko, baldintza hauek bete behar ditu:

- ⇒ Kontabilitate Plan Orokorrean, egokitzapen sektorialetan eta gainerako lege-di kontablean agertzen diren irizpide eta arau teknikoetara egokituta egon behar du.
- ⇒ Ekitaldian zehar gauzaturiko garrantzi ekonomiko-finantzarioa duten eragiketa guztiak islatzea.
- ⇒ Edozein oharpen edo erregistro kontable, agiri baten bitartez, justifikatuko da.
- ⇒ Edozein ondasun, eskubide, betebeharrak edo eragiketa izanik ere, eginiko erregistroak garbi jaso dezala gertatutakoaren izaera.

7.3.3 Kontabilitate-liburuen kontserbazioa

Nahitaezko izaera duten liburuak –egunkari, inbentario eta urteko kontuak eta, beharrezkoa denean, aktua, akzio izendunena eta bazkideena– eta nahitaezkoak ez direnak –nagusia, BEZaren erregistroak, laguntzaileak, etab.–, eta dokumentu hauek egin diren erregistroak justifikatzeko erabili diren agiri eta gainerako dokumentuak azkeneko erregistroa egin izan den datatik hasi eta **sei urtean** kontserbatu behar dira.

Liburuak kontserbatzeko ardura, berez, enpresariari dagokio.

Kontserbatzeko erari dagokionez, nahitaezko izaera duten liburuak behar bezala azaleztatutako paperezko euskarri material egokian mantendu behar dira.

Gainerako liburu lagungarriak eta agiriak, beste euskarri batzuk erabiliz kontserbatu daitezke, baldin eta bere eduki osoa jasotzen badute: disko optikoak, disko magnetikoak, mikrofitxak, etab.

Liburuak kontserbatu behar diren **lekuari** buruz egungo legediak ez du deus ere esaten. Ondorioz, liburuak kontserbatzeko ardura dutenek edozein lekutan kontserba ditzakete.

Egoera bereziak: liburuen kontserbazioaren printzipio orokorraren aplikazioan, egoera berezi hauekin aurkitu gaitzke:

- a. Bakarkako enpresariak bere jarduerari utziko balio ere (edo horretara behartuko balitz, bere heriotza dela medio), liburuen kontserbazioari buruzko betebeharrak guztiak bere oinordekoek bete beharko lituzkete.
- b. **Merkataritza-sozietateen desegite-prozesuan**, likidazioak dirauen bitartean, erantzukizuna likidatzaileena da. Elkartea desegitean, aurkakorik onartu ez bada, liburu eta dokumentu guztiak Merkataritza Erregistroan utziko dira, eta horien kontserbazioaren ardura merkataritza-erregistratzailearena da.

Kontu-ikuskariek, ikuskapen-txostena egin ahal izateko erabili dituzten dokumentu eta lan-paper guztiak, txostena egin izan den datatik hasi eta **bost urtean** edukiko dituzte.

7.4 KONTABILITATE-LIBURUEN FROGA-INDARRA

Enpresaren kontabilitateaz arduratzen diren liburu guztien froga-indarra Auzitegiek erabakiko dute Zuzenbidearen erregela orokorra aplikatuz. Ondorioz, ezin daiteke baieztatu:

- a) Nahitaezko izaera duten kontabilitate-liburuek nahitaezko izaera ez duten kontabilitate-liburuek baino froga-indar handiagoa dutela.
- b) Kontabilitate-liburu guztiak eraman izanak ez du, nahitaez, frogatzen liburu horietan jaso izan den eragiketa baten inguruan dagoen egia osoa.

Epai baten aurrean kontabilitate-liburuek duten froga-indarra Auzitegien esku dagoenez gero, dokumentu horietan jasota dagoen informazioaren sinesgarritasun-

-maila zein den Auzitegiak berak erabakiko du. Horretarako zenbait kasutan adituen testigantza edo/eta lekukotza edo txostena eskatu ahal izango du. Ondorioz, ezin daiteke aldeaz aurretik jakin kontabilitate-liburu batek duen froga-indarra zein den.

Berez enpresa baten kontabilitatea sekretua da. Nolanahi ere, egungo lege-dian jasoa dagoenaren arabera, badira kontabilitatea sekretupetik aterarazten duten zenbait egoera: kontabilitatearen komunikazioa eta erakusketa.

Kontabilitatearen komunikazioak nahitaezko liburuen, liburu lagungarrien eta izaera kontablea duten gainerako agiri eta dokumentu guztien **azterketa osoa** dakar. Mota honetako eskaera **epai-organo** batek egin behar du.

1. Oinordetza unibertsalean: oinordekoen artean banatu behar den benetako enpresa-ondarea zein den jakin ahal izateko.
2. Ordainketa-etendurak: ordainketa-etendura aurkeztu duen enpresariaren kontabilitate-liburuak epaile, kontu-hartzaile eta hartzekodunen eskura egon behar dute.
3. Lurjotze edo porrotak: porrotaren organoen esku geldituko dira egoera horretan dagoen enpresari dagozkion kontabilitate-liburuak.
4. Merkataritza erakunde edo sozietateen likidazioak: bazkide eta hartzekodunen interesak defendatzeko.
5. Enpresak eskatutako enplegu-erregulazioko espedienteetan: langileak edo bere ordezkari legalak (sindikatuak eta enpresa-batzordeak) eta arlo honetan ardura duen lan-aginpideak eskaera hori egin izan duen enpresaren kontabilitate-liburuen eskaera egin dezakete.
6. Bazkideek edo langileen ordezkari legalek zuzenean aztertzeo eskubi-dea dutenean.

Kontabilitatearen erakusketaren bitartez kontabilitate-liburu eta gainerako dokumentazioaren azterketa mugatuagoa egin ohi da. **Eskaera hau** ere epai-organo batek egin behar du.

7.5 EGUNKARI LIBURUA

7.5.1 Kontzeptua eta lege-aginduak

Egunkari Liburuak, sortzen diren ordena berean eta dagokien datarekin, kontabilitate-egitate guztiak erregistratzen ditu. Atxikitzen zaion kronologiatik dator bere izena. Dagokion enpresaren ekonomia-historiaren lekukoa da.

Egunkari liburuan urte ekonomiko batean sortu eta enpresaren ondarean eragina duten eragiketa guztiak era kronologikoan erregistratuta daude. Beraz, liburu honetan eragiketa horien erregistroaz arduratzen diren idazpenak agertuko dira. Ondorioz, egunkari liburua idazpenen liburua dela baieztatu daiteke.

Egunkari liburuan agertuko den lehenbiziko idazpena edo erregistroa enpresaren arabera da:

- Jada martxan dagoen enpresa bada, ekonomia-ekitaldiaren hasieran enpresa horren ondarea osatzen duten elementu guztiek parte hartuko dute.
- Enpresa berria denean, enpresa honek egin duen lehenbiziko eragiketari dagokion erregistroa jasoko du.

Merkataritza Kodearen 28. artikulua dioenez, Egunkari Liburuak egunero erregistratuko ditu enpresaren jarduerarekin loturik dauden eragiketa guztiak. Dena den, hilabete baino epe laburragoko eragiketen zenbatekoen oharpen bateratua egitea zilegi da, baldin eta horiei dagokien zehaztasuna beste liburu batzuetan agertzen bada.

Oharpen bateratuaren gehienezko aldizkakotasuna hilabetekoa izanik ere, erregistro bateratuak egiteko aukera hautatuz gero, epea beste bat izan daiteke. Hau da, asteroko eta hileroko aldizkakotasuna duten oharpen bateratuak onar daitezke. Are eta gehiago, egunkari liburu berean bakarkako erregistroa eta oharpen bateratua duten eragiketak onar daitezke.

7.5.2 Kontabilitate egitateen sailkapen kronologikoa

Ikusi dugunez, Egunkarian kronologikoki sailkatutako kontabilitateko egitate guztiak erregistratzen dira, bakoitzean honako hau bereiziz:

- Bere jatorria, kausa edo finantzaketa (Hartzeko) eta
- Bere helburua, efektua edo inbertsioa (Zor).

Arrazoi honengatik, egitate bat Egunkarian erregistratu aurretik aurreanalisisa egitea komeni da, inbertsioa eta finantzaketa garbi bereiztearren.

Aurreanalisisa funtsezkoa da. Izan ere, ekonomia-errealitatea aztertu eta parte hartzen duten kontuak zehaztu ondoren, eragiketari dagokion idazpena behar bezala erregistratzen ez bada, gero azterketa horri buruz ez da inolako erreferentziarik egiten, eta, beraz, kontabilizatzearren arrazoiak desagertu egiten dira eta bere ondorio soilak ikusi ahal izango dira. Ondorio hauek, noski, ez dira zuzen-

nak izango, hau da, Kontabilitateak ez du islatuko emaitzen eta ondarearen benetako egoera. Hala eta guztiz ere, honako hau esan behar da: idazpen baten kontabilizazioaren arrazonomenduari buruzko informazioa galtzen bada ere, eragiketa horretan parte hartzen duten kontuetan (Egunkari Liburuak inbertsioa eta finantzaketa garbi adierazten dituenek gero) bere osotasunean ez bada ere arrazonomendu horren zati handi bat dokumentu honetan gordetzen da.

Beraz, Kontabilitatea informazio-sistema bada eta bere helburu garrantzitsuena kanporatutako informazioaren irudi fidagarria lortzea bada, kontabilizatu aurretik ezinbestekoa da sorturiko edozein eraqiketa behar bezala aztertzea.

7.5.3 Egunkari Liburuaren egitura

Gai honi buruz, egungo araudiak ez du deus ere aipatzen. Ondorioz, askatasun osoa dago liburu honen egitura zehazteko garaian. Nolanahi ere, aukeratz den egitura edozein delarik ere, egunkari liburuan erregistratzen den eragiketa bakoitzarekiko, honako datu hauek jaso behar dira:

1. Data.
2. Inbertsio eta finantzaketa-elementuak ordezkatzeko dituen kontuen izena.
3. Erregistraturiko egitatearen azalpen laburra.
4. Kontu bakoitzari dagozkion zenbatekoak.
5. Behar diren erreferentziak, Liburu Nagusian kontuei dagozkien orriak eta idazpeneko ordena-zenbakia identifika daitezzen.

Gehien erabiltzen diren marratu-motak honako hauek dira:

a) Italiarra edo antzinakoa

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1	2/1	_____ Urtarrilak 1 _____ KUTXA, € KAPITALA 1. Inbentarioaren arabera dauden izakinak		50.000	50.000
2	3/4	_____ Urtarrilak 3 _____ SALGAI-EROSKETAK HORNITZAILEAK Kredituz erositakoa: A artikulutik 10 unit. 38 €/ale B artikulutik 40 unit. 20 €/ale	380 800	1.180	1.180
3	4/2	_____ Urtarrilak 4 _____ HORNITZAILEAK KUTXA € Erosketaren ordainketa		1.180	1.180

- (1) Idazpen-zenbakia.
- (2) Kontuen orri-zenbakia Liburu Nagusian.
- (3) Datak, kontuen izenak eta kontabilitateko egitate bakoitzaren azalpen laburtua.
- (4) Zenbateko partzialak (Zor eta Hartzeko).
- (5) Zor aldeko zenbatekoak.
- (6) Hartzeko aldeko zenbatekoak.

b) Amerikarra edo modernoa

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
50.000	2	1	Urtarrilak 1	1		50.000
			KUTXA, € KAPITALA 1. Inbentarioaren arabera dauden izakinak			
1.180	3	2	Urtarrilak 3	4	380 800	1.180
			SALGAI-EROSKETAK HORNITZAILEAK Kredituz erositakoa: A artikulutik 10 unit. 38 €/ale B artikulutik 40 unit. 20 €/ale			
1.180	4	3	Urtarrilak 4 HORNITZAILEAK KUTXA, € Erosketaren ordainketa	2		1.180

- (1) Zor aldeko zenbatekoak.
- (2) Zor aldeko kontuei dagokien Liburu Nagusiko orri-zenbakia.
- (3) Idazpen-zenbakia.
- (4) Data, kontuen izenak eta idazpen bakoitzaren azalpen laburtua.
- (5) Hartzeko aldeko kontuei dagokien Liburu Nagusiko orri-zenbakia.
- (6) Zenbateko partzialak (Zor eta Hartzeko aldekoak).
- (7) Hartzeko aldeko zenbatekoak.

Oharra: eragiketa hauetan ez da BEZa kontuan hartu.

Lortu nahi den informazioaren arabera, beste marratu batzuk ere erabil daitezke.

7.5.4 Idazpenen erregistroa egunkari liburuan

Idazpena: enpresako ondarean eragina duen edozein eragiketa Egunkari Liburuan erregistratzeko erabiltzen den tresna kontablea da.

Idazpen-motak:

- Sinplea: zor aldean eta hartzeko aldean kontu bat.

1.000	(570) Kutxa, euroak		(100) Kapital soziala	1.000
-------	---------------------	--	-----------------------	-------

- Konposatuak: zor aldean kontu bat baino gehiago eta hartzeko aldean kontu bat, edo zor aldean kontu bat eta hartzeko aldean kontu bat baino gehiago.

100	(600) Salgaien erosketak			
160	(472) O.P., jasandako BEZa		(400) Hornitzaileak	1.160

- Konplexuak: kontu bat baino gehiago zor eta hartzeko aldeetan.

500	(570) Kutxa, euroak		(700) Salgai-salmentak	1.000
660	(430) Bezeroak		(477) O.P., erantsitako BEZa	160

Urte ekonomiko bat hasi eta amaitu bitartean, izaera ezberdineko bost idazpen bereiz daitezke:

- 1.- **Irekiera-idazpena:** hitzak dioen bezala, Egunkari Liburua irekitzen duen idazpena da. Ondorioz, ekonomia-ekitaldi bati dagokion Egunkari Liburuko lehenbiziko erregistroa beti irekiera-idazpena izango da.

Irekiera-idazpenaren egitura zein den jakiteko garaian enpresaren izaera jakitea funtsezkoa da:

Jada martxan dagoen enpresa bada, ekonomia-ekitaldi berriaren hasieran enpresa horren ondarea osatzen duten elementu guztiek parte hartuko dute.

Enpresa berria denean, enpresa horrek egin duen lehenbiziko eragiketari dagokion erregistroa jasoko du.

Demagun jada martxan dagoen enpresa baten irekiera-idazpenaren egitura aztertu behar dugula. Jakinik idazpen batean ez dela inoiz ere onartu ohi zenbateko negatiboa daraman kontu bakar bat ere, lehenbiziko idazpen honen osagaiak honako hauek lirateke:

ZOR ALDEA

Aktiboko elementu positiboak
Pasiboko elementu negatiboak

IREKIERA-IDAZPENA

HARTZEKO ALDEA

Pasiboko elementu positiboak
Aktiboko elementu negatiboak

Ondoren erabiliko diren laburdurak:

- **A.E.P. Aktiboko elementu positiboak.**
- **A.E.N. Aktiboko elementu negatiboak.**
- **P.E.P. Pasiboko elementu positiboak.**
- **P.E.N. Pasiboko elementu negatiboak.**

Egunkari Liburuan irekiera-idazpena bi eratara egin daiteke:

1. Idazpen bakar baten bitartez:

_____	XX-01-01	_____
A.E.P.		P.E.P.
P.E.N.		A.E.N.
_____		Kapitala
_____		_____

2. 2 idazpenen bitartez:

_____	XX-01-01	_____
A.E.P.		
P.E.N.		Kapitala
_____		_____
_____	XX-01-01	_____
Kapitala		P.E.P.
_____		A.E.N.
_____		_____

Ekitaldiko lehenbiziko idazpena erregistratzeko bi prozedura hauetako bat gomendatu beharko bagenu, agian lehenbizikoa hartuko genuke. Izan ere, nahiz eta bigarren honetan kapitalaren osagaiak garbi adierazi, egia da enpresaren benetako finantza-iturriak eta egindako inbertsioak ezagutu nahi badira ez garela Kapitala kontura joango, Balantzeraz baizik. Informazio bera beste leku batean aurki baldin badezakegu, eta bi idazpenen emaitza berdina dela kontuan hartuz, Idazpen bakar batez adierazten den irekiera-idazpena gomendatuko genuke.

- 2.- **Kudeaketa-idazpenak, edo idazpen operatiboak:** ekonomia-ekitaldi batean zehar sortu eta enpresaren ondarean eragina duten eragiketak era kronologikoan jasotzea du helburu. Normalean egiten diren erregistroak bakar-kako izaera izango dute, hau da, eragiketa bakoitzarentzat idazpen bat. Nolanahi ere, erregistro bateratuak onar daitezke (egunekoak, astekoak edo/eta hilekoak), baldin eta eragiketa bakoitzari dagokion bakarkako informazioa beste dokumenturen batean jasotzen bada.

3.- **Periodokatzeagatiko idazpenak:** ekitaldi baten bukaerara iristean ikuspuntu ekonomikotik sortu diren desorekei aurre egiteko erabiliko dira. Moltzo honetan koka daitezke, besteak beste, eragiketa hauek: izakinen balio-doikuntzak, denborazko aldizkakotasun eta egozketak, amortizazio eta balio-zuzenketa hornidurak, arrisku eta gastuetarako hornidurak, etab.

4.- **Erregularizazio-idazpena:** idazpen honek helburu bikoitza du:

- Alde batetik ekitaldiko galdu-irabazien kontuan parte hartu duten kontu diferentzial guztiak likidatzea.
- Bestetik ekitaldiko emaitza 129 galdu-irabazien kontuan islatzea. Esan beharrik ez dago, ixtera doan ekitaldiak inolako emaitzarik sortu ez badu, kontu hau ez dela agertuko.

Bere egiturari dagokionez, bikoitza izan daiteke:

- **Z.E.P. Zor aldeko elementu positiboak.**
- **Z.E.N. Zor aldeko elementu negatiboak.**
- **H.E.P. Hartzeko aldeko elementu positiboak.**
- **H.E.N. Hartzeko aldeko elementu negatiboak.**

1. Idazpen bakar baten bitartez:

	XX-12-31	
H.E.P.		H.E.N.
Z.E.N.		Z.E.P.
(129) Galdu-irabaziak	edo	(129) Galdu-irabaziak
(Ekitaldiko emaitza negatiboa bada)		(Ekitaldiko emaitza positiboa bada)

2. Bi idazpenen bitartez:

	XX-12-31	
H.E.P.		(129) Galdu-irabaziak
Z.E.N.		
(129) Galdu-irabaziak		H.E.P.
		Z.E.N.

129 kodea daraman galdu-irabazien kontuaren saldoaren izaerak ekitaldiko emaitza zein izan den adieraziko luke:

- a) Saldo Zorduna bada: emaitza negatiboa izan da (galera).
- b) Saldo Hartzekoduna bada: emaitza positiboa izan da (mozkina).

5.- **Itxiera-idazpena:** irekiera-idazpenaren aurkakoa da, zeren bukaerako egoera-balantzean parte hartu duten kontu guztiak ixtea, likidatzea edo kitatzea baitu helburu. Idazpen horren bitartez ekonomia-ekitaldiari kontableki amaiera emango litzaioke.

Ondoren erabiliko diren laburdurak:

- **A.E.P. Aktiboko elementu positiboak.**
- **A.E.N. Aktiboko elementu negatiboak.**
- **P.E.P. Pasiboko elementu positiboak.**
- **P.E.N. Pasiboko elementu negatiboak.**

Egunkari Liburuan itxiera-idazpena bi eratara egin daiteke:

1. Idazpen bakar baten bitartez:

	XX-12-31	
A.E.N.		P.E.N.
P.E.P.		A.E.P.
		Kapitala

2. Bi idazpenen bitartez:

	XX-12-31	
P.E.P.		Kapitala
A.E.N.		
		A.E.P.
Kapitala		P.E.N.

7.6 LIBURU NAGUSIA

Egungo legediak ez du obligaziozko liburutzat kontsideratzen. Ondare-elementuen izaera kontuan hartuz kontabilitateko egitateak sailkatzeko erabiltzen da, eta egitate hauen ekonomia-errealitatea jadanik (eta kronologikoki) Egunkari Liburuan erregistratuta egongo da.

Liburu Nagusia¹ kontuen liburua da. Bakoitzean jatorria edo finantzaketa (Hartzeko) eta helburua edo aplikazioa (Zor) jasotzen ditu.

Egunkari Liburuan zehazturiko kontabilitateko egitate batean parte hartzen duten ondare-elementu guztiei dagokien informazio kualitatibo eta kuantitatiboa jasotzea helburu duen borondatezko prestaketa-liburua da.

Definizio honetan adierazten denez, Liburu Nagusia borondatezkoa izan arren, ondare-masen eta fluxuen bilakaera edo eboluzioa une batean zein den jakiteko, eta egiaztapen-balantzeak landu ahal izateko, ezinbesteko kontu-liburua dela esan genezake.

Agian arrazoi honegatik (ezinbestekotasunagatik) legegileak ez zuen Liburu Nagusia obligaziozko liburutzat kontsideratu, enpresariari nahi duen sistema edo prozeduraz eraman ahal izateko askatasun osoa eskainiz.

Liburu Nagusiaren marratu-mota ugari aurkitu baldin badaiteke ere, eredu posibleak honako hauek izan daitezke:

Sekzio bikoitzekoa:

ZOR			ONDARE-ELEMENTUA					HARTZEKO	
Data	Azalpena	Zk.	Partziala	Guztira	Data	Azalpena	Zk.	Partziala	Guztira

Atal bakarrekoa:

ONDARE-ELEMENTUA						
		ZOR			HARTZEKO	
Data	Azalpena	Zk.	Partziala	Guztira	Partziala	Guztira

Edonola ere, ez da normala Nagusiaren ohiko marratuan aldaketak sartzea, liburu honetan dauden kontuei buruz informazio gehiago nahi izanez gero, laguntzaileetara jo baitezakegu eta hauek argituko baitigute behar den guztia.

¹ Izen honen jatorria bere bolumenean legoke.

Idazpen bat Egunkari Liburutik Liburu Nagusira pasatzea oso erraza da. Ikus dezagun prozesu hau adibide baten bitartez. Demagun idazpen hau daukagula:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
50.000	2	1	Urtarrilak 1 KUTXA, € KAPITALA 1. Inbentarioaren arabera dauden izakinak	1		50.000

Ikus dezakegunez, idazpen honetan eragiketaren bi aldeak behar bezala bereizita daude: inbertsioa (Kutxa) eta finantza-iturria (Kapitala). Has gaitzen lehenbiziko kontuarekin, Kutxarekin.

Kutxa kontua Liburu Nagusira pasatzeko, lehenik kontu honi dagokion kodea² zehaztuko da; horrela kontu hau agertzen den eragiketa guztietan kode jakin bati lotuko baitzaio. Kasu honetan Kutxa kontuari 2. kodea erantsi zaio. Datu hau jakinik, kode hori daraman kontura joango ginateke aldezturik sortua bada, eta horrela ez balitz, kode horrekin sortuko litzateke. Liburu Nagusian kontua aurkitu ondoren (kasu honetan liburu honek atal bikoitzeko marratua duela kontsideratuko dugu), lehenik sortu zeneko data adieraziko litzateke:

- 1) Idazpenari dagokion data: urtarilak 1.
- 2) Kontzeptua: lerro bat baino hartzen ez duen azalpen labur bat.
- 3) Idazpen-zenbakia: 1
- 4) Partzialen zutabearen zenbatekoa: 50.000
- 5) Azkenik, Egunkari Liburuan kontua Liburu Nagusira eramanda dagoela adierazi beharko da. Hau Liburu Nagusian kontu honi dagokion zenbakia erantsirik lortzen da (kasu honetan 2a). Horrela, zutabe horretan zenbakirik ez duten kontuek, Liburu Nagusira pasatu gabe daudela adierazten dute.

Kutxa, €
50.000

2 Liburu Nagusian agertzen diren kontu guztiei kode bat jarriko zaie, barne-kode bat. Normale-
na kode hauek kontuak agertuz doazen heinean jartzea da. Bestalde, kode hauek ez dute zeri-
kusirik Kontabilitate Planeko kontu-taulan agertzen direnekin; guztiz independenteak dira.

Kontu hartzekodunaren kasuan ere (Kapitala), prozesu berdinari segituko litzaioke.

Kapitala	
	50.000

7.7 SALDOAREN ETA BATUREN EGIARTAPEN-BALANTZEA

Ekonomia-ekitaldi bateko edozein unetan presta daiteken dokumentua da, eta une hori iritsi arte Egunkari Liburuan agertzen den kontu bakoitzak izan dituen mugimendu guztien laburdura jaso ohi du. Prestatzeko lagungarri izan ohi da Liburu Nagusia.

Egungo legediaren arabera, gutxienik hiru hiletik behin prestatu behar da **Inbentario eta urteko kontuen liburuko** dokumentu hau.

Zenbait kasutan komenigarria izango litzateke liburu laguntzaileen laguntzaz, izaera orokorreko kontuei³ Egiartapen-balantze osagarri batzuk eranstea.

Bi zutabe nagusi bereizten dira Egiartapen-balantzearen marratuaren barnean: baturena eta saldoena, bakoitzari dagozkion zor alde eta hartzeko aldeekin. Edozein unetan ere berdinketa hau baieztatu beharko litzateke Egiartapen-balantzea lantzeko garaian.

$$\sum Z + \sum Sh = \sum H + \sum Sz$$

Laburdurak:

- $\sum Z$ = **Baturen zor aldearen batura.**
- $\sum Sh$ = **Saldoen hartzeko aldearen batura.**
- $\sum H$ = **Baturen hartzeko aldearen batura.**
- $\sum Sz$ = **Saldoen zor aldearen batura.**

³ Egiartapen-balantze nagusiari.

Ikusi dezagun adibide bat:

- Egunkari Liburuko idazpen hauek kontuan hartuz, landu Baturen eta Saldoen Egiatzapen-balantzea:

200.000 (570) Kutxa, euroak	xxxx	(100) Kapital soziala	200.000
60.000 (226) Altzariak	xxxx	(570) Kutxa, euroak	69.600
9.600 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa	xxxx	(400) Hornitzaileak	139.200
120.000 (600) Salgaien erosketak	xxxx	(700) Salgai-salmentak	130.000
19.200 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa	xxxx	(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	20.800
150.800 (430) Bezeroak	xxxx	(430) Bezeroak	56.000
56.000 (570) Kutxa, euroak	xxxx	(570) Kutxa, euroak	20.000
20.000 (640) Soldata eta alokairuak	xxxx		
635.600 BATURAK			635.600

Liburu Nagusia

1 (570) Kutxa, euroak		2 (100) Kapital soziala		3 (226) Altzariak	
200.000	69.600	S/H 200.000	200.000	60.000	
56.000	20.000				S/Z 60.000
	S/Z 166.400				
256.000	256.000	200.000	200.000	60.000	60.000

4 (472) Ogasun Publikoa,
jasandako BEZa

9.600	
19.200	S/Z 28.800
28.800	28.800

5 (600) Salgaien erosketak

120.000	S/Z 120.000
120.000	120.000

6 (400) Hornitzaileak

S/H 139.200	139.200
139.200	139.200

7 (430) Bezeroak

150.800	56.000 S/Z 94.800
150.800	150.800

8 (700) Salgai-salmentak

S/H 130.000	130.000
130.000	130.000

9 (477) O.P., erantsit. BEZa

S/H 20.800	20.800
20.800	20.800

10 (640) Soldata eta
alokairuak

20.000	S/Z 20.000
20.000	20.000

Baturen eta saldoen Egiaztapen-Balantzea.

LNZ*	KODEA	KONTUA	BATURAK		SALDOAK	
			ZOR	HARTZE-KO	ZORDU-NAK	HAR-TZEK.
1	570	KUTXA, EUROAK	256.000	89.600	166.400	
2	100	KAPITAL SOZIALA		200.000		200.000
3	223	ALTZARIAK	60.000		60.000	
4	472	O.P., JASANDAKO BEZa	28.800		28.800	
5	600	SALGAIEN EROSKETAK	120.000		120.000	
6	400	HORNITZAILEAK		139.200		139.200
7	430	BEZEROAK	150.800	56.000	94.800	
8	700	SALGAI-SALMENTAK		130.000		130.000
9	477	O.P., ERANTSITAKO BEZa		20.800		20.800
10	640	SOLDATA ETA ALOKAI.	20.000		20.000	
GUZTIRA			635.600	635.600	490.000	490.000

* Liburu Nagusiko Zenbakia.

7.8 URTEKO KONTU ETA INBENTARIOAK

Legegileak aipatzen duen lehenbiziko nahitaezko izaera duen liburua da. Liburu bakar bat izan arren, dokumentu hauek barne hartuko dira:

1. Enpresaren hasierako Balantze xehatua.
2. Batura eta Saldoen Egiaztapen Balantzea.
3. Ekitaldiaren bukaerako Inbentarioa.
4. Urteko kontuak.
 - 4.1. Egoera Balantzea.
 - 4.2. Galdu-irabazien kontua.
 - 4.3. Memoria.

Demagun enpresa baten ekitaldi ekonomikoa urtarrilaren 1ean hasi eta abenduaren 31n amaitzen dela. Urteko kontuen eta Inbentarioen liburuan barne hartzen diren dokumentuak honako era kronologiko honetan prestatu beharko lirateke:

1. Enpresaren hasierako Balantze xehatua: urtarrilak 1.
2. Batura eta Saldoen Egiaztapen Balantzea: gutxienik martxoaren 31, ekainaren 30, irailaren 30 eta abenduaren 31.
3. Ekitaldiaren bukaerako Inbentarioa: abenduaren 31.
4. Urteko kontuak.
 - 4.4. Egoera Balantzea: abenduaren 31.
 - 4.5. Galdu-irabazien kontua: abenduaren 31.
 - 4.6. Memoria: abenduaren 31.

Dokumentu hauek guztiak ezagunak diren arren, inbentario eta egoera-balantzearen arteko bereizketa zein den jakitea komeni da.

Egoera Balantzea: enpresaren ondarea osatzen duten ondasun, kobrantza-eskubide, ordainketa-obligazio eta finantzaketa propio guztiak jasotzen dituen dokumentu sintetikoa da. Bere sorrera prozesu kontable bati loturik dago.

Inbentarioa: deskribatzaileagoa da eta bere sorrera ez dago prozesu kontableren bati lotuta. Dokumentu honetan barne hartzen den informazio-sistema hornitzeko kontabilitatez kanpoko prozedurak erabili beharko dira.

Inbentarioen Liburuak zutabe hauez osatutako marratua izan dezake:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
-----	-----	-----	-----	-----

- (1) Unitate fisikoak.
- (2) Kontzeptua edo azalpena.
- (3) Prezioa unitateko.
- (4) Zenbateko partzialak.
- (5) Kontu bakoitzaren zenbateko totala.

Urteko kontuen liburuak, 10.2.2.2 puntuan aztertuko den bezala, nahiz eta dokumentu bakar bat osatzen duen, bertan hiru mota ezberdineko txosten edo egoera-orri kontable barne hartzen dira:

1. Egoera-balantzea: enpresaren ondasun eta eskubide guztiekin (aktiboa), eta zor edo betebeharrak eta fondo propioekin (pasiboa) osatzen da.
2. Galdu-irabazien kontua: ekitaldiko gastu, galera eta erosketak zor-aldean erregistratuko lirateke, eta ekitaldiko sarrera, mozkin eta salmentak hartzeko aldean. Bien arteko kenketa eginda ekitaldiko emaitza lortuko da.
3. Memoria: dokumentu honek egoera-balantzeko eta galdu-irabazien kontuko zenbait datuekiko informazio gehigarria eman ohi du.

7.9 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Kontabilitatearen euskarri materialak

- ☐ Derrigorrezko liburuak **Merkataritza Legediaren arabera**: *Urteko kontuak, Egunkari Liburua* eta *Inbentarioen liburua* (enpresari orok) eta aipatu liburuez gain *Akta-liburua*, Akzio izendunen *erregistro-liburua*, erantzunkizun mugatuko sozietateetako *bazkideen erregistro-liburua* eta pertsona bakarreko sozietateetako *bazkide bakarraren kontratuen erregistro-liburua* (merkataritza-elkarteek).
- ☐ Derrigorrezko liburuak **Legedi Fiskalaren arabera**: jaulkitako fakturen erregistro-liburua, jasotako fakturen erregistro-liburua, inbertsio-ondasunen erregistro-liburua eta elkartearen barneko zenbait eragiketen erregistro liburua.
- ☐ Enpresarien **betebehar kontableak**: liburuak legeztatzea, kontabilitatea eramatea, kontabilitate-liburuen kontserbazioa.
- ☐ **Egunkari Liburuan** egin beharreko idazpenak: irekiera-idazpena, kudeaketa-idazpenak, periodifikazio-idazpenak, erregularizazio-idazpena eta itxiera-idazpena.
- ☐ **Liburu Nagusia**: kontuen liburua da. Jatorria edo Finantzaketa (Hartzeko) eta helburua edo aplikazioa (Zor) jasotzen ditu.
- ☐ **Saldo eta Baturen Egiaztapen Balantzea**: bertan xehetzen dira Egunkari Liburuko idazpenetan zehazten diren elementu guztiak.
- ☐ **Inbentarioa eta urteko kontuak**: Egoera Balantzea, galdu-irabazien kontua eta Memoria.



ARIKETA PRAKTIKOA. Kontabilitatearen euskarri materialak

1. Egunkari Liburua, Liburu Nagusia eta Egiaztapen Balantzea.

2003ko urtarrilean hasi ditu bere eragiketak "Z" enpresak, ondarea elementu hauez osatuta duelarik:

- 200 € salmentarako jeneroetan.

- 500 € esku-dirutan.

Ekonomia-ekitaldiko eragiketak:

- 300 €-ko jeneroak erostea, eskura ordainduta.
- 180 €-ko jeneroak saltzea eskura.
- Kapitalaren mozkinen gaineko zergetarako 9 € banatu ditu.
- 400 € salgaien bukaerako izakinetan.

Hau eskatzen da:

1. *Eragiketa guztien Egunkari Liburua. BEZa likidatu, suertatzen den eran kobratu edo ordainduz.*
 2. *Liburu Nagusia eskematikoki.*
 3. *2003/12/31ko Saldo eta Baturen Egiaztapen Balantzea.*
- 2. Egitate-motak, kontu integral eta diferentzialen arteko bereizketa, Egunkari Liburua, Liburu Nagusia eta Egiaztapen Balantzea.**

Amezketan helbideratutako ZUBIRIA enpresaren ondarea 2003ko urtarrilaren 1an elementu hauez osatuta dago:

- 300.000 €-ko eraikitze-kostua eta 20.000 €-ko orubearen gainean dagoen eraikuntza.
- 600 €-ko salmenta-jeneroak.
- 400 € ontzikiak, hauetatik 20.000 € zor ditu.
- 800 € eskudirutan.

Urteko lehen hiruhilabeteen zehar honako eragiketa hauek egin ditu:

Urtarrila

- 200 €-ko jeneroen erosketa kredituz, 20 €-ko garraio gastuekin.
- 250 €-ko jeneroen salmenta kredituz, % 16ko BEZa eta 30 €-ko garraioak eskura ordainduz.
- Aurreko salmentaren kopuruaz letra bat igorri du.
- BBVan k/k. ireki du 200 €-rekin.
- Aurreko letra BBVa negoziatu du, 16 €-ko interesekin eta 4 €-ko komisioarekin.

Otsaila

- Bere lurrsaila ixteagatik 50 €-ko txeke bat entregatu du.

- 10 €-ko bitartekari-gastuekin, "X" Sozietatearen 90 €-ko akzioak erosi ditu k/k-aren bitartez.
- Bezero batek, geroko erosketen aurrerakin gisa, 50 € BBVra transferitu ditu.
- 500 €-ko jeneroak erostea, 20 €-ko garraioekin. Kopuru hori duen letra onartu du.
- Beren zerbitzuengatik burtsako profesionalei 10 € ordainduz, 140 €-tan akzio guztiak saldu ditu k/k-aren bitartez.
- 100 €-ko jeneroen salmenta kredituz, 20 €-ko garraio gastuak eskura ordainduz.
- Aurreko salmenta kobrantzeko letra bat igorri du.
- Aurreko letra Bankoa-n negoziatu da. Kontuan ezarritako balioarekin, 10 €-ko gastuekin, 7 €-ko interesekin eta 3 €-ko komisioekin.

Hau eskatzen da:

1. Egunkari Liburuaren idazpenak egitea. Hiruhilabeteko BEZa likidatu.
2. Liburu Nagusia eskematikoki.
3. Egiaptapen Balantzea.
4. Adieraz ezazu idazpen bakoitzean agertzen den egitate-mota.
5. Bereizi kontu integralak eta diferentzialak.

8

Prozesu kontablea

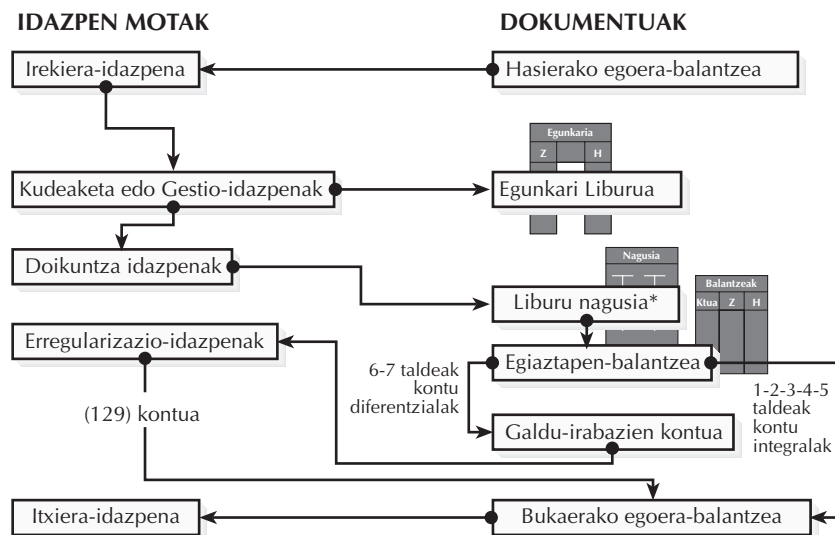
8.1 SARRERA

Ekitaldi ekonomikoa hasi eta amaitu (ziklo kontablea) bitartean egon daitezkeen etapak deskribatu eta azaltzeaz gain, etapa bakoitzean sortu eta erabiliko diren dokumentu edo egoera-orri kontableak aurkeztuko dira.

Ikusi ahal izango dugunez, ziklo kontablean hiru fase bereiziko ditugu:

- 1.- **Hasiera:** ekonomia-ekitaldiaren irekiera-prozesua aztertzeko asmoarekin, inbentarioa eta irekiera-idazpena landuko dira.
- 2.- **Garapena:** eragiketen erregistro kontablea, saldo eta baturen egiaztapen-balantzea eta Balio Erantsiaren gaineko Zergaren (BEZ) tratamendu kontablea landuko dira.
- 3.- **Itxiera:** erregularizazio-fase eta itxiera-idazpenaren bitartez ekonomia-ekitaldiaren itxiera-prozesua aztertuko da.

Prozesu kontablean parte hartzen duten dokumentu eta idazpen-mota guztiak honako irudi honetan irudikatu dira:



8.2 ZIKLO KONTABLEA. IZAERA ETA ESANAHIA

Enpresa baten bizitza, teorikoki mugagabea baldin bada ere, enpresa sortzen denean hasten da eta behin betiko likidazioaren ondoren amaitzen da. Bi une hauen artean iraupen berdineko periodo edo denboraldiak zehazten dira. Kontabilitatearen ikuspegitik denboraldi bakoitza kontuak irekitzearekin hasten da, eta liburuak ixtearekin amaitzen da.

Normalean, denboraldi hauen iraupena urtebetekoa izanik, urte naturalarekin bat egin ohi dute, hau da, urtarrilaren 1ean hasi eta abenduaren 31n amaitu. Baina badira zenbait kasu, iraupena urtebetekoa izanik urte naturalarekin bat egiten ez dutenak; adibidez zenbait nekazaritza-enpresa. Dena den, urte naturalarekin bat etorri edo ez, kontabilitatearen ikuspegitik bakoitzaren betebeharrak berdinak dira.

Enpresa baten bizitza iraupen berdineko denboraldietan zatitzearen funtsezko arrazoiak, honako hauek izango lirateke:

1. Emaizta kalkulatu beharra, ekitaldiko kudeaketa baloratzeko.
2. Enpresaren egoera zein den jakitea, ondare-analisi, analisi finantzario eta emaitzen azterketaren bitartez.
3. Legeak horretara behartzen gaituelako: Sozietateen gaineko Zerga, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Merkataritza Kodea, Kontabilitate Plan Orokorra, ...
4. Ekitaldiak zatikatuz gero erabaki egokiak hartu ahal izateko aukera gehiago egon daitezkeelako.

Prozesu kontablea ziklo kontablean sarturik dagoen zerbait da.

Ziklo kontablea: erakunde edo enpresa baten emaitzak eta ondare- eta finantza-egoerak zeintzuk diren jakiteko asmoarekin, denboraldi jakin batean zehar kontabilitateak prestaturiko teknika, irizpide eta arauen multzoari deritzo.

Ziklo kontablea hiru etapatan egituratzen da: hasiera, garapena eta itxiera, eta horrenbestez kontabilitateari dagozkion egoera-orrien prestaketa eta aurkezpena osatzen dira.

8.3 KONTABILITATEAREN HASIERA

8.3.1 Inbentarioa

Jarduera ekonomikoa hasten den une oro, edozein enpresak egin beharreko zerbait dugu inbentarioa.

Bere helburua hirukoitza dela esan daiteke:

1. Enpresaren ondare-egoeraren analisia egitea, ekonomia-unitatean partaide-tza duten elementu guztiak zehazteko.
2. Enpresaren errealitatearen isla adierazi beharko lukeen kontu bakoitzaren saldo kontablearen eta errealitatearekin elementu horrek duen balioaren arteko uztartzea.
3. Beharrezkoak diren doikuntzen bitartez, enpresaren betebeharrak, eskubide eta ondasunak ordezkatzeko dituzten ondare-elementuen saldo kontableak egokitu, hauek enpresaren benetako ondare-egoera islada dezaten.

8.3.2 Ekitaldiaren hasiera

Ekonomia-ekitaldi bati dagokion Egunkari Liburuan erregistratzen den lehen-biziko idazpena irekiera-idazpena da. Dakigunez, idazpen honetako partaideen zerrenda ekitaldiaren hasierako egoera-balantzean dago, zeren azken dokumentu honetan agerturiko kontu guztiak idatzi behar baitira irekiera-idazpenean. Bere egitura 7.5.4 puntuan aztertu da.

ZOR ALDEA

Aktiboko elementu positiboak
Pasiboko elementu positiboak

IREKIERA-IDAZPENA

HARTZEKO ALDEA

Pasiboko elementu negatiboak
Aktiboko elementu negatiboak

Lehen aipatu bezala, enpresa baten bizitza ekonomikoa, berez, mugagabea izan arren, hainbat arrazoiengatik zatitzeko erabakia hartzen da. Zatikatzeko horren ondorioz iraupen berekoak diren ekitaldiak sortzen dira, eta ekitaldi bakoitzak hasiera eta amaiera du.

Dakigunez, ekonomia-ekitaldi baten iraupena, normalean, urtebetekoa da. Urteko ekonomia-ekitaldia, normalean, bat etorri ohi da urte naturalarekin.

Nahiz eta ekitaldi bakoitza bestearekiko independentea izan, ikuspuntu ekonomikotik, elkarren segidan dauden ekitaldiek badute lotura logiko bat: urte ekonomiko baten amaiera hurrengo urte ekonomikoaren hasieraren parekoa da. Hau da, enpresa baten abenduaren 31ko eta urtarrilaren 1eko egoera ekonomikoak berdinak izango dira. Ondorioz, abenduaren 31n egingo den azkeneko idazpenean parte hartuko duten ondare-elementuak eta urtarrilaren 1ean egingo den lehenbiziko idazpenean parte hartuko duten ondare-elementuak elementu berak dira.

8.4 KONTABILITATEAREN GARAPENA

Fase honetan ekonomia-ekitaldian zehar sorturiko eragiketa guztiak erregistratuko dira Egunkari Liburuan.

8.4.1 Kontabilitateko egitateen erregistroa

Enpresaren ondarean, zuzenki eta zeharka, eragina izan dezakeen edozein motatako egitate ekonomiko-finantzarioaren isla kontablea adierazi nahiko luke.

Egitate edo eragiketa bat erregistratzeko garaian honako fase hauek bereiz daitezke:

1. Enpresaren ondarean eragina duen edo eta izan dezakeen eragiketa bereizten ikasi.
2. Eragiketa horretan parte hartzen duen elementu kontable bakoitza bereizi.
3. Elementu bakoitzari dagokion Kontabilitate Plan Orokorreko kontu-kodea itsatsi.
4. Kontu bakoitzari dagokion zenbatekoa finkatu.
5. Kontableki egon daitezkeen aukerak behar bezala aztertu ondoren, bat aukeratu, eta dagokion idazpena egin.

8.4.2 Balio erantsiaren gaineko zergaren (BEZa) erregistro kontablea

Bi motako BEZa sortu ohi du ekonomia-unitate batek ekonomia-ekitaldi batean zehar eginiko eragiketen eraginez:

- 1.- Ogasun Publikoa, jasandako BEZa (472): erosketa gehienetan eta zenbait gastutan sortu ohi da. Kontabilitate Plan Orokorreko 6. Taldea aztertuz gero, batez ere bi azpitaldetan kokaturiko kontuek islatzen dituzte BEZa sorraraz ditzaketen eragiketak:

- 60. Azpitaldea. Salgai-erosketa.

	xxxx	
200.000 (600) Salgaien erosketak	(57.) Diruzaintza	232.000
32.000 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		

- 62. Azpitaldea. Beste zenbait hornikuntza-erosketa: konponketak eta kontserbazioa, publizitatea, zerbitzu profesionalen fakturak, etab.

	xxxx	
100.000 (627) Publizitatea, propaganda eta harreman publikoak	(57.) Diruzaintza	116.000
16.000 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		

Ez dute inoiz ere sorrarazten BEZik finantza-gastuek.

Inbertsioei dagokienez, K.P.O. 2. Taldean kokaturiko ibilgetu-erosketek sorraraziko lukete, batez ere, 21. Azpitaldeko ibilgetu ez-materialak, 22. Azpitaldean kokaturiko ibilgetu materialak, eta 23. Azpitaldean kokaturiko bideango ibilgetu materialak.

	xxxx	
100.000 (223) Makineria	(57.) Diruzaintza	116.000
16.000 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		

2.- Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa (477): mota honetako BEZa besterengatze bat gauzatzen denean sortuko da. Honen jatorria zein den jakiteko garaian, batez ere bi iturri kontuan hartu behar dira:

A) Salgai-salmentak; horretarako 70. Azpitaldeko konturen bat erabiliko da.

	xxxx	
58.000 (430) Bezeroak	(700) Salgai-salmentak	50.000
	(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	8.000

B) Ibilgetuko elementuen salmentak: ondasun hauek 21. Azpitaldeko ibilgetu ez-materialetan edo 22. Azpitaldeko ibilgetu materialetan kokaturikoak izan daitezke.

	xxxx	
100.000 (57.) Diruzaintza	(223) Makineria	100.000
	(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	16.000

*Salmenta honetan, erosketa-prezio berdinean besterengnatu dugula suposatzen da. Ondorioz, ez dugu, ez galarik (6), ez mozkinik (7) izango.

Jasandako BEZak hau adieraziko luke zenbait eragiketa (erosketak batez ere) egin izanagatik diru-zenbateko bat ordaindu izan dela, eta zenbateko hori Ogasunari itzul diezaiola adierazi beharko zaio. Beraz, 472 kontu honek islatutako saldo zordunak Ogasunarekiko enpresak duen kobrantza-eskubidea adieraziko luke.

Aldiz, erantsitako BEZak zenbait eragiketa (salmentak nagusiki) egin izanagatik enpresak kobratutako zerbait da. Diru-kopuru hau Ogasunari dagokionez

gero, hau baieztatu daiteke: 477 kontuak islatutako saldo hartzekodunak Ogasunarekiko enpresak duen ordainketa-obligazioa adierazten duela.

Ikus daitekeenez, zerga honekiko Ogasunaren aurrean enpresa bitartekari soila besterik ez da: zerbait ordainduz (472 kontua) gero itzulketa-eskabidea egiteko eskubidea du, eta, aldiz, zerbait kobratuz gero (477 kontua) Ogasunari ordaindu beharra dauka.

Ekitaldi ekonomikoa		
Eragiketak	Ogasunarekiko Eskubidea	Ogasunarekiko betebeharrak
Erosketak, inbertsioak	BAI → (472)	EZ
Salmentak	EZ	BAI → (477)

BEZaren araudiak dioenez, zerga honen likidazioak periodikoa izan behar du. Normalean hiru hiletik behin egiten da, eta kasu berezietan hileroko (negozio bolumen jakin batera iristen direnak edo enpresa esportatzaileen kasuan).

Likidazioa iristean hiru egoera izan ditzakegu:

- 1.- 472 kontuaren saldoa = 477 kontuaren saldoa. Kasu honetan BEZagatik kobratzeko eta ordaintzeko dauden zenbatekoak berdinak direnez gero, kontableki bi kontu hauek bata bestearekin konpentsatu egingo dira, inolako mugimendu finantzariarik sortu gabe. Nahiz eta inolako ordainketa edo kobrantzarik egin beharrik ez izan, hiruhilean behin edo hileroko BEZaren likidazio-ordria bete egin beharko da.

(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		
32.000		
(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa		
		32.000
LIKIDAZIOA		xxxx
32.000	(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa 32.000

- 2.- 472 kontuaren saldoa > 477 kontuaren saldoa baino. Egoera honek Ogasunarekiko kobrantza-eskubide bat dagoela adieraziko luke, zeren BEZagatik egin diren ordainketak (472) kobrantzak (477) baino handiagoak baitira. Kobrantza-eskubide hau 4700 kodea daraman Ogasun Publikoa BEZagatik Zordun kontuan islatuko da, eta bere sorrerarako 472 eta 477 kontuak desgertu egingo dira.

(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa	
32.000	
(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	
	16.000
LIKIDAZIOA	
16.000	xxxx
(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa
16.000 (4700) Ogasun Publikoa, BEZagatik zordun	

(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa	
32.000	32.000
(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	
16.000	16.000

Ogasunaren aurrean dagoen kobrantza-eskubide hau gauzatzeko bi aukera daude:

- a) Zerga honekiko kontuan izanik urtean zehar lau (hiruhilekoak badira) edo hamabi (hilerokoak badira) aitorpen egin behar direla, baldin eta denbo-

raldiren (hil edo hiruhil) batean Ogasunaren aldeko kobrantza-eskubidea sortuko balitz (ondorengo kasuan ikusiko da aukera hau) zilegi da konpentsatzea Ogasunaren aurrean dagoen kobrantza-eskubidea eta ordainketa-betebeharra.

KONPENTSAZIOA	XXXX	
X (4750) Ogasun Publikoa, BEZagatik hartzekodun		(4700) Ogasun Publikoa, BEZagatik zordun X

- b) Baldin eta horrelakorik gertatuko ez balitz eta etengabe, hilero edo hiru hilero eginiko aitorpenetan, enpresaren aldeko kobrantza-eskubidea sortuko balitz, urteko azken aitorpena egitean bi aukera egongo lirateke: hurrengo ekitaldian konpentsatzea edo itzultzea eskatzea.

ITZULERA	XXXX	
X (57.) Diruzaintza		(4700) Ogasun Publikoa, BEZagatik zordun X

- 3.- 472 kontuaren saldoa < 477 kontuaren saldoa baino. Egoera honek hau adieraziko luke: ogasunarekiko ordainketa-betebeharra dagoela, zeren BEZagatik egin diren ordainketak (472) kobrantzak (477) baino txikiagoak baitira. Ordainketa-betebeharra hau 4750 kodea daraman Ogasun Publikoa BEZagatik Hartzekodun kontuan islatuko da, eta hori sortzeko 472 eta 477 kontuak desagertu egingo dira.

(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa

16.000

(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa

32.000

LIKIDAZIOA	xxxx	
32.000 (477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa		(472) Ogasun Publikoa, 16.000 jasandako BEZa (4750) Ogasun Publikoa, 16.000 BEZagatiko hartzekodun

(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa

16.000	16.000
--------	--------

(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa

32.000	32.000
--------	--------

Ordainketa-betebehar hau gauzatzeko edo ordaintzeko epea 25 egun naturalekoa da erreferentziazat hartzen den denboraldiaren (hilabete edo hiru hila-bete) azkeneko egunetik hasita.

ORDAINKETA	xxxx	
16.000 (4750) Ogasun Publikoa, BEZagatiko hartzekodun		(57.) Diruzaintza 16.000

Nolanahi ere, aurreko kasuan adierazi bezala, gerta liteke ordaindu beharrik ez izatea, eta bere ordeaz aurreko denboraldietan enpresaren alde sortutako kobrantza-eskubidea konpentsatzeko erabiltzea.

KONPENTSAZIOA	xxxx	
16.000 (4750) Ogasun Publikoa, BEZagatiko hartzekodun		(4700) Ogasun Publikoa, 16.000 BEZagatik zordun

8.4.3 Saldoaren eta baturen egiaztapen-balantzea

Liburu honetako 7. Gaiko 7 atalean ikusi izan den bezala, dokumentu honen bitartez jakin ahal izango da kontabilitateko egitateak erregistratzean akats aritmetikorik egin den edo ez.

Dakigunez, egungo merkataritza-legediaren arabera (Merkataritza Kodeko 28. Artikuluak), dokumentu hau 3 hiletik behin prestatu beharrekoa da. Beraz, urtean zehar, gutxienik, lau Egiaztapen Balantze egin beharko dira.

Urtearen bukaerako Egiaztapen Balantzea Inbentario eta urteko kontuen liburuan sartuko da.

LNZ*	KODEA	KONTUA	BATURAK		SALDOAK	
			ZOR	HARTZE-KO	ZORDU-NAK	HARTZEK.
1	570	KUTXA, EUROAK	256.000	89.600	166.400	
2	100	KAPITAL SOZIALA		200.000		200.000
3	226	ALTZARIAK	60.000		60.000	
4	472	O.P., JASANDAKO BEZa	28.800		28.800	
5	600	SALGAIEN EROSKETAK	120.000		120.000	
6	400	HORNITZAILEAK		139.200		139.200
7	430	BEZEROAK	150.800	56.000	94.800	
8	700	SALGAI-SALMENTAK		130.000		130.000
9	477	O.P., ERANTSITAKO BEZa		20.800		20.800
10	640	SOLDATA ETA ALOKAI.	20.000		20.000	
GUZTIRA			635.600	635.600	490.000	490.000

* Liburu Nagusiko Zenbakia.

* 7.5.4 ataleko adibidean erabilitako Egiaztapen Balantzea.

8.5 KONTABILITATEAREN ITXIERA

8.5.1 Kontabilitateko erregularizazio-prozesua

Ekonomia-ekitaldiaren amaiera iristean errealitatean gertaturikoaren eta kontabilitatearen bitartez jasotakoaren artean konparazioa egin behar da. Konpara-

zio hori egitearen ondorioz, kontabilitateak enpresaren errealitate ekonomiko-finantzarioa behar bezala isla dezan, zenbait kasutan zenbait doikuntza egin beharko dira kontabilitatean.

Egokitze-prozesu hau idazpen kontableen bitartez gauzatu ohi da, honako puntu hauetan jasotako gaien analisiaren bitartez.

8.5.1.1 Formalizatu gabeko eragiketen kontabilizazioa

Fase honetan ekitaldiaren bukaera aldera sortu diren zenbait eragiketa erregrastratu behar dira, nahiz eta hauek euskarri material ofizialik ez eduki. Hau da, formalizatu hitzak ohiko dokumentuetan oinarritutako eragiketa adierazi nahiko luke: faktura, nomina-agiria, etab.

Adibidez, gerta liteke urte-bukaerara iristean, egin berri den erosketa baten fakturarik ez edukitzea. Horren informazio bakarra erosi berri diren ondasunekin batera iritsi den albaran soil batean agertzen da. Galdera da, erosketa hau noiz erregrastratu: albarana iritsi zaigunean edo faktura iristen denean. Kontableki aski litzateke albarana, nahiz eta erregrastroa egitean BEZa ez kontabilizatu, zerga hau arautzen duen legediak hori sortzeko faktura eskatzen duelako.

Adibidea

EKITALDI-ITXIERAN		12/31		
1.000	(600) Salgaien erosketak		(4009) Hornitzaileak, oraindik hartu edo formalizatu gabeko fakturak	1.000
FAKTURA JASOTZERAKOAN		xxxx		
1.000	(4009) Hornitzaileak, oraindik hartu edo formalizatu gabeko fakturak		(400) Hornitzaileak	1.160
160	(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa			

Gauza berbera gerta daiteke salmentekin. Erantzuna, noski, aurreko kasuan islaturikoa.

Adibidez:

EKITALDI-ITXIERAN 12/31 1.000 (4309) Bezeroak, oraindik formalizatu gabeko fakturak	12/31	(700) Salgai-salmenta 1.000
FAKTURA IGORRITAKOAN xxxx 1.160 (430) Bezeroak	xxxx	(4309) Bezeroak, oraindik formalizatu gabeko fakturak 1.000 (477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa 160

8.5.1.2 Kontu-sail edo partiden birsailkapena

Egoera-balantzeko kobrantza-eskubide eta ordainketa-betebehar guztien mugaeguna aztertu ondoren, epe labur edo luzerakoetan sailkatuko dira, beti ere kontuan hartuz ikuspuntu kontabletik epe laburra urte ekonomikoa dela. Hau da, demagun enpresa baten jarduera ekonomikoa ekainaren 30ean amaitzen dela. Enpresa honen ikuspegitik hurrengo urteko uztailean ordaindu edo kobratu beharreko zenbatekoak epe luzerakoak lirateke.

Adibidea

- 2 urterako bankuari eskaturiko 5.000 €-ko mailegua.

MAILEGUA ESKATUTAKOAN xxxx 5.000 (57.) Diruzaintza	xxxx	(170) Kreditu- -erakundeekiko epe luzerako zorrak 5.000
---	------	---

- Urte bat pasatzen denean,

URTE BAT FALTA DENEAN xxxx 5.000 (170) Kreditu- -erakundeekiko epe luzerako zorrak	xxxx	(520) Kreditu- -erakundeekiko epe laburrerako zorrak 5.000
---	------	--

8.5.1.3 Periodifikazio kontablea

Kontabilitate-printzipio batean oinarritzen da: **sortzapen-printzipioa**.

Itxiera kontablearen bitartez ekitaldi guztien mozketak gauzatzen denez gero, itxi den ekitaldi horrekin eta hurrengoarekin erlazionaturiko eragiketa guztiak lotzea komenigarria da.

Bi egoera ezberdin izan ditzakegu:

- a) Nahiz eta itxi den ekitaldi horretan erregistraturiko sarrera edo gastua izan, ekonomikoki hurrengo ekitaldikoak direnez gero, doikuntza baten bitartez bi ekitaldien arteko banaketa egingo da, eta banaketa horretarako beti irizpide ekonomikoa erabiliko da. (Adibidez aurreratutako gastu eta sarrerak).

Adibidea

2 hilabeterako 200 €-ko mantentze-zerbitzua ordaintzen da enpresa batekin. Demagun kontratua eta ordainketa abenduaren 1ean egiten dela.

Mantentzea jasotzen duen enpresaren ikuspegitik:

KONTRATUA	01/12/X		
200 (622) Konponketak eta kontserbazioa		(57.) Diruzaintza	232
32 (472) O. P., jasandako BEZa			
EKITALDI-ITXIERAN	12/12/X		
100 (480) Gastu aurreratuak		(622) Konponketak eta kontserbazioa	100
HURRENGO EKITALDI-HASIERAN	01/01/X+1		
100 (622) Konponketak eta kontserbazioa		(480) Gastu aurreratuak	100

Mantentzea eskaintzen duen enpresaren ikuspegitik:

KONTRATUA	01/12/X		
232 (57.) Diruzaintza		(705) Zerbitzu-prestazioa	200
		(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	32

EKITALDI-ITXIERAN		12/12/X		
100	(705) Zerbitzu-prestazioa		(485) Sarrera aurrerratuak	100
HURRENGO EKITALDI-HASIERAN		01/01/X+1		
100	(485) Sarrera aurrerratuak		(705) Zerbitzu-prestazioa	100

- b) Nahiz eta ixtera doan ekitaldian inolako mugimendurik sortu ez duen, zati ekonomiko bat berari dagokionez gero, idazpen baten bitartez doikuntza egin beharko da egoera hau irizpide ekonomikoetara egokitzeko. (Adibidez atzeratutako gastu eta sarrerak).

8.5.1.4 Balio-zuzenketak

Zuhurtasun-printzipioan oinarritzen dira, eta hiru motakoak izan daitezke:

- 1.- **Baliogalera ez-errebertigarriak:** hitzak berak dioenez, balio hori galduz gero berreskuratu ezinezkoa da. Honen barnean beste bi egon daitezke:

- 1.1. *Baliogalera ez-errebertigarri sistematikoak:* etengabe balioa galtzen ari dela adieraziko luke, eta horren arrazoiak ondasuna erosi edo eskuratu zenean aurreikus zitezkeen: ibilgailuen kasuan eginiko kilometroak, makinen kasuan ekoiztutako produktuak edo erabili den ordu-kopurua, ordenagailuen kasuan iraganeko denbora, etab.
Baliogalera-mota hau kontableki amortizazioaren bitartez erregistratzen da.

Adibidea

Demagun XXXX-01-01ean makina bat erosi dela 100.000 €-tan, hondar-balioa 10.000 € eta bizialdi erabilgarria 9 urte. Elementu hau erosi izan den une berean funtzionamendu-baldintza egokietan dagoela kontsideratuko da.

EKITALDI-BUKAERAN		XXXX-12-31		
10.000	(6823) Makineria amortizazioa		(2823) Makineriaren amortizazio metatua	10.000

- 1.2. *Baliogalera ez-errebertigarri eta ez-sistematikoak:* berreskura ezin daitekeen baliogalera hau, une jakin batean edo puntualki gauzatzen den zerbait da. Bere arrazoiak aurreikusi ezinezkoak ziren baliogalera hori

jasan duen ondasuna erosi edo eskuratzeko garaian: uholdeak, lur-jausiak, istripuak, etab.

Baliogalera-mota hau ez da kontableki amortizazioaren bitartez jaso ohi. Ezohikotasun hori dela medio, baliogalera honen zenbatekoak bi elementuetan eragina izango luke: baliogalera jasan duen ondasunaren erosketa-prezioa jasotzen duen kontuak eta bere amortizazioa metatuz joan den kontuak.

Adibidea

Demagun aurreko makinaren amortizazioa egin ondoren, makina honek sutea jasan duela, eta 2.000 €-ko galerak sortu dela.

Makinaren BNK (Balio Neto Kontablea) → Erosketa Prezioa – Amortizazio Metatua

$$\text{BNK} = 100.000 - 10.000 = 90.000 \text{ €}$$

$$\text{Galera} = 2.000 \text{ €}$$

$$\text{Proportzioa} = 2.000/90.000 = \% 2,22$$

EKITALDI-BUKAERAN		XXXX-12-31	
2.222	(2823) Makineriaren amortizazio metatua 10.000 x % 22,22	(223) Makineria	4.222
2.000	(671) Ibilgetu materialaren galerak edo (678) Aparteko gastuak		

- 2.- Baliogalera errebertigarria: aurreko kasuetan ez bezala, baliogalera-mota berezi honetan, galdu izan den balioa berreskuragarria dela suposatzen da. Izaera berezi hau izango luke, adibidez, karteran dauden akzioengatik, burtsaren gorabeherak direla medio, jasan den galerak. Une batean nahiz eta galera hipotetiko edo gauzatu gabea egon, gerta liteke etorkizunean bere egoera guztiz aldatzea, eta, ondorioz, bere balioa berreskuratzea. Baliogalera-mota hau kontabilitateko tresna berezi batzuen bitartez erregistratuko litzake: hornidurak.

Adibidea

Demagun ekitaldi-bukaeran eta amortizazioa egin ondoren (sutea kontuan hartu gabe) aurreko makinaren merkatu-balioa, 70.000 €, balio neto kontablea baino txikiagoa dela.

$$\text{BNK} \rightarrow 100.000 - 10.000 = 90.000 \text{ €}$$

$$\text{Merkatu Balioa} \rightarrow 70.000 \text{ €}$$

Errebertigarria den baliogalera honen aurrean hornidura bat zuzkitu behar dugu. Horniduraren zenbatekoa: $90.000 - 70.000 = 20.000 \text{ €}$

EKITALDI-BUKAERAN		XXXX-12-31	
20.000	(692) Ibilgetu materialaren hornidurari zuzkidura	(292) Ibilgetu materialaren balio-galeragatik hornidura	20.000

8.5.1.5 Inbentario-zuzenketak

Ekitaldiaren bukaerara iristean komenigarria da inbentarioan agertzen diren datuen azterketa egitea, ea islaturiko informazioa errealitatearekin bat datorren ala ez jakiteko.

Orokorrean, inbentarioaren eta errealitatearen artean sor daitezkeen diferentzien jatorria honako hau izan daiteke:

- Aukeratu den metodologian.
- Inbentarioan eragina izan dezaketen zenbait egitate kontable erregistratu ez delako.

Azken kasu honekin erlazionatuta agertzen da **Izakinen Aldaketa** kontzeptua:

Hasierako Izakinak (3.) → hasierako Egoera-Balantzean Aktibo Zirkulazionalen

Bukaerako Izakinak (3.) → inbentarioa

IZAKINEN ALDAKETA		12/31	
X (3.) Bukaerako izakinak		(3.) Hasierako izakinak	X
(61.) Izakinen aldaketa	edo	(61.) Izakinen aldaketa	

Biltegiko izakinen hasiera eta bukaerako zenbatekoen arteko diferentzia erregistratu behar da, zeren honen bitartez mota bereko izakinen erosketaren zenbatekoari diferentzia hori gehituz ondasun horien kontsumoa kalkulatuko baita.

Hau da, ekitaldiko galdu-irabazien kontua prestatu aurretik, komenigarria da jakitea, besteak beste, ekitaldian zehar erabili diren izakinen kontsumoagatikoa gastua. Gastuaren zenbatekoa kalkulatzeko ez da aski bere erosketa-zenbatekoa jakitea, zeren, egoerarik larrienean, gerta bailiteke erosi den zenbateko guztia biltegian gelditzea, eta kasu horretan ez legoke inolako gasturik, zeren erosi den guztia oraindik saltzeke baitago.

Salgaien Kontsumoa =

= Salgaien Erosketak + (Hasierako Izakinak – Bukaerako Izakinak)

Salgaien Erosketa → Zenbateko hau (600) kodea daraman Salgaien erosketak kontuan islatuko da.

Hasierako Izakinak- bukaerako izakinak → Zenbatekoa hau (61.) azpitaldeko konturen batera eramango da.

Urte-bukaerara iristean, izakinen hasiera eta bukaerako zenbatekoen arteko diferentzia zein den jakin beharko da. Diferentzia horrek 3 emaitza ezberdin izan ditzake:

- 1.- **Hasierako izakinak = Bukaerakoa izakinak:** kasu honetan (61.) azpitaldeko kontuaren saldoa zero izango da. Era honetan, eta goian aipatutako formula erabiliz, ekitaldiko izakinen kontsumoa zein den jakin nahiko balitz, aski litzateke mota bereko erosketen zenbatekoa jakitea, zeren kasu honetan erosketa eta kontsumoa berdinak baitira.

Adibidez:

IZAKINEN ALDAKETA	12/31	
1.000 (3.) Bukaerako izakinak		(3.) Hasierako izakinak 1.000

*Kasu honetan ez da beharrezkoa idazpena egitea.

- 2.- **Hasierako izakinak > bukaerako izakinak baino:** kasu honetan 61. azpitaldeko kontuaren saldoa zorduna izango litzateke. Honenbestez izakin horien kontsumoa zein den jakiteko zenbateko hau gehituko egin beharko litzaioke erosketen zenbatekoari. Egoera honek hau adieraziko luke: ekitaldian zehar erabili (normalean saldu) diren ondasunak ez direla erosi izan direnak bakarrik, zeren hauez kanpo ekitaldiaren hasieran zeuden batzuk ere erabili baitira.

Adibidez:

IZAKINEN ALDAKETA	12/31	
600 (3.) Bukaerako izakinak		(3.) Hasierako izakinak 1.000
400 (61.) Izakinen aldaketa		

*(61.) Izakinen Aldaketa kontuak saldo zorduna du.

- 3.- **Hasierako izakinak < bukaerako izakinak baino:** kasu honetan 61. azpitaldeko kontuaren saldoa hartzekoduna izango litzateke. Honenbestez izakin horien kontsumoa zein den jakiteko zenbateko hau murriztu egin beharko litzaioke erosketen zenbatekoari. Egoera honek hau adieraziko luke: erosi diren ondasun guztiak ez direla erabili (normalean saldu) eta hauetariko batzuk ekitaldiaren bukaeran biltegian gelditu direla.

Adibidez:

IZAKINEN ALDAKETA	12/31	
1.000 (3.) Bukaerako izakinak		(3.) Hasierako izakinak 300
		(61.) Izakinen aldaketa 700

*(61.) Izakinen Aldaketa kontuak saldo hartzekoduna du.

61. azpitaldeko kontuen mugimendu kontableei dagokienez, honako lerro hauetan zehaztuko badira ere, komenigarria da kontu horiekiko zenbait argibide ematea:

- a) Izakinen aldaketa-kontuak, sortzez, beti ekitaldiaren bukaeran sortu eta desgertuko dira.
- b) Baldin eta mota bereko izakinen hasiera eta bukaerako zenbatekoak berdinak badira, ez da beharrezkoa inolako idazpenik egitea.

Ikus dezagun, era laburrean bada ere, zer-nolako idazpenetan parte har dezaketen (61.) Izakinen Aldaketa azpitaldeko kontuek:

- Sorrera:

1.- Zor aldea: ekitaldiaren hasierako izakinak kitatu edo saldatzeko:

XX-12-31	
(61.) Izakinen aldaketa	(30./31./32.) Komertzialak / Lehengaiak / Beste zenbait hornikuntza (hasierako izakinak)

Idazpen honen bitartez ekitaldiko irekiera-idazpenean zor aldean islaturiko hasierako izakinak kitatuko dira.

Baldin eta hasierako izakinik ez balego, ez litzakete inolako idazpenik egin beharko.

2.- Hartzeko aldea: ekitaldiaren bukaerako izakinei sarrera eman:

XX-12-31	
(30./31./32.) Komertzialak / Lehengaiak / Beste zenbait hornikuntza (hasierako izakinak)	(61.) Izakinen aldaketa

Ekitaldiaren bukaeran izakin-mota hauetan islaturiko zenbatekoak, lehen aldiz, idazpen honen bitartez erregistratuko lirateke. Bukaerako izakin hauek islatzen dituzten kontuak itxiera-idazpenaren bitartez saldatu edo kitatuko lirateke.

Aurreko kasuan bezala, bukaerako izakin hauen zenbatekorik ez balego, ez litzateke inolako idazpenik egin beharko.

Bi idazpen hauen ondorioz, 61. azpitaldeko kontuaren saldoa zorduna eta hartzekoduna izan daiteke. Bakoitzaren esanahia aurreko lerroetan azaldu da.

- Desagertzea:

Kontu guztiak bezala, ekitaldiaren bukaerara iristean, kontu honek saldatuta edo kitatuta egon behar du. Kontu diferentzial guztiak bezala, erregularizazio-idazpenaren bitartez gauzatuko da bere desagertze-prozesua, saldo zorduna badu hartzeko aldean agertuz, eta alderantziz, saldo hartzekoduna badu zor aldean islatuz.

Izakinen multzoan agertzen diren ondasunen kontsumoa zein den jakiteko beharrezkoa den informazioa kontu hauetan ager daiteke:

IZAKINAK		EROSKETAK		ALDAKETA
(30.) Komertzialak	→	(600) Salgaien erosketak	→	(610) Salgai-izakinen aldaketa
(31.) Lehengaiak	→	(601) Lehengaien erosketak	→	(611) Lehengai-izakinen aldaketa
(32.) Beste zenbait hornikuntza	→	(602) Beste zenbait hornikuntza-erosketa	→	(612) Beste zenbait hornik. izakinen aldaketa
(33.) Bideango produktuak	→	Hainbat kontu	→	(710) Bideango produktuen izakinen aldaketa
(34.) Produktu erdibukatuak	→	Hainbat kontu	→	(711) Produktu erdibukatuaren izakinen aldaketa
(35.) Produktu bukatuak	→	Hainbat kontu	→	(712) Produktu bukatuen izakinen aldaketa
(36.) Azpiproduktuak, hondarrak eta material berreskuratuak	→	Hainbat kontu	→	(713) Azpiprod., hondar eta material berreskuratuaren izakinen aldaketa

Oharra: zenbait izakinen kasuan, erosketa islatzeko “Hainbat kontu” kontzeptua agertzen da. Honekin hau adierazi nahi da: izakin berezi hauen sorrera ez dagoela kontu bakar bati itsatsita, zeren normalean, prozesu baten ondorio bai-

tira. Prozesu honetan hainbat elementuk parte har dezakete: lehengaiak, beste zenbait hornikuntzetako izakinek, langileak, makineriak, eta abarrek. Beraz, prozesu honetan partaidetza duten elementu guztiak ordezkatzeko dituzten kontuak islatu beharko lirateke.

Adibidea

Taula hau kontuan izanik, izakinen aldaketak kontabilizatu.

	URTEAK		
	X	X+1	X+2
Hasierako Izakinak	1.000	500	300
Erosketak	1.000	1.700	1.000
Bukaerako Izakinak	500	300	450
Kontsumoa	1.500	1.900	850

X URTEA

IREKIERA-IDAZPENEAN	01/01	
A		P
1.000 (3.) Hasierako izakinak		
EROSKETAK	XX/XX	
1.000 (600) Salgaien erosketak		(57.) Diruzaintza 1.160
160 Ogasun Publikoa, jasandako BEZa (472)		
IZAKINEN ALDAKETA	12/31	
500 (3.) Bukaerako izakinak		(3.) Hasierako izakinak 1.000
500 (610) Salgai-izakinen aldaketa		

Galdu-irabazien kontuan duen eragina honako hau da:

KONTU-ZK.	ZORRA	X. EKITALDIA
600 610*	A) GASTUAK 2 a) Salgaien Kontsumoa	1000+500
* Saldo zorduna duenean zeinu positiboa izango du. Saldo hartzekoduna duenean zeinu negatiboa izango du.		

KONTU-ZK.	ZORRA	X. EKITALDIA
(700)	B) SARRERAK 1 a) Salmentak	
Salmentak, merkatuak onartzen duen salneurrian egingo dira eta salmenta hauen kostua aipatu salgaien kontsumoan jasotzen da.		

Ekitaldiaren bukaerako egoera-balantzean duen eragina honako hau da:

KONTU-ZK.	AKTIBOA	X.EKIT
30	D) Aktibo Zirkulatzailea II. Izakinak 1. Merkatari-tzakoak	500
Bukaerako salgai-izakinak barneratuko ditugu bukaerako egoera-balantzean. Era berean, X+1 hurrengo ekitaldiko hasierako izakinak, aipatu X ekitaldiko bukaerako salgai-izakinak izango dira.		

KONTU-ZK.	AKTIBOA	X.EKIT

X+1 URTEA

IREKIERA-IDAZPENEAN

A

500 (3.) Hasierako izakinak

01/01

P

EROSKETAK		XX/XX	
1.700 (600) Salgaien erosketak		(57.) Diruzaintza	1.972
272 (472) Ogazun Publikoa, jasandako BEZa			
IZAKINEN ALDAKETA		12/31	
300 (3.) Bukaerako izakinak		(3.) Hasierako izakinak	500
200 (610) Salgai-izakinen aldaketa			

Galdu-irabazien kontuan duen eragina honako hau da:

KONTU-ZK.	ZORRA	X+1 .EKIT.
600 610*	A) GASTUAK 2 a) Salgaien Kontsumoa	1700+200
* Saldo zorduna duenean zeinu positiboa izango du. Saldo hartzekoduna duenean zeinu negatiboa izango du.		

KONTU-ZK.	ZORRA	X+1 .EKIT.
(700)	B) SARRERAK 1 a) Salmentak	
Salmentak, merkatuak onartzen duen salneurrian egingo dira eta salmenta hauen kostua aipatu salgaien kontsumoan jasotzen da.		

Ekitaldiaren bukaerako egoera-balantzean duen eragina honako hau da:

KONTU-ZK.	AKTIBOA	X.EKIT
30	D) Aktibo Zirkulatzailea II. Izakinak 1. Merkatari-tzakoak	300
Bukaerako salgai-izakinak barneratuko ditugu bukaerako egoera-balantzean. Era berean, X+2 hurrengo ekitaldiko hasierako izakinak, aipatu X+1 ekitaldiko bukaerako salgai-izakinak izango dira.		

KONTU-ZK.	AKTIBOA	X.EKIT

X+2 URTEA

IREKIERA-IDAHPENEAN		01/01		
A			P	
300 (3.) Hasierako izakinak				
EROSKETAK		XX/XX		
1.000 (600) Salgaien erosketak			(57.) Diruzaintza	1.160
160 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa				
IZAKINEN ALDAKETA		12/31		
450 (3.) Bukaerako izakinak			(3.) Hasierako izakinak	300
			(610) Salgai-izakinen aldaketa	150

Galdu-irabazien kontuan duen eragina honako hau da

KONTU-ZK.	ZORRA	X+2 .EKIT.
600 610*	A) GASTUAK 2 a) Salgaien Kontsumoa	1000+150
* Saldo zorduna duenean zeinu positiboa izango du. Saldo hartzekoduna duenean zeinu negatiboa izango du.		

KONTU-ZK.	ZORRA	X+2 .EKIT.
(700)	B) SARRERAK 1 a) Salmentak	
Salmentak, merkatuak onartzen duen salneurrian egingo dira eta salmenta hauen kostua aipatu salgaien kontsumoan jasotzen da.		

Ekitaldiaren bukaerako egoera-balantzean duen eragina honako hau da:

KONTU- -ZK.	AKTIBOA	X.EKIT	KONTU- -ZK.	AKTIBOA	X.EKIT
30	D) Aktibo Zirkulatzailea II. Izakinak 1. Merkatari- tzakoak	450			
Bukaerako salgai-izakinak barneratuko ditugu bukaerako egoera-balantzean. Era berean, X+3 hurrengo ekitaldiko hasierako izakinak, aipatu X+2 ekitaldiko bukaerako salgai-izakinak izango dira.					

8.5.1.6 Emaita-mota ezberdinen kalkulua eta beren esleipena “Galdu-irabazien” kontuari

Fase honetan ekitaldian zehar sortu diren gastu, galera, sarrera eta mozkinak eragindako emaitza-motak bereiziko dira. Horretarako baliagarria da 6.6.1 puntuan ikusitako sailkapena (ikus eredu ofiziala ondorengo orrian).

Galdu-irabazien kontuan emaitza-motak behar bezala islatu ondoren, erregularizazio-idazpenaren bitartez (129) kodea daraman galdu-irabazien kontuan ekitaldiko emaitza orokorra adieraziko da. Kontu honen sorrera nola gauzatzeko komenigarria da 7.5.4 puntuan adierazitakoa aztertzea.

- **Z.E.P. Zor aldeko elementu positiboak.**
- **Z.E.N. Zor aldeko elementu negatiboak.**
- **H.E.P. Hartzeko aldeko elementu positiboak.**
- **H.E.N. Hartzeko aldeko elementu negatiboak.**

1. Idazpen bakar baten bitartez:

	XX-12-31	
H.E.P.		H.E.N.
Z.E.N.		Z.E.P.
Galdu-Irabaziak (129)	edo	Galdu-Irabaziak (129)
(Ekitaldiko emaitza negatiboa bada)		(Ekitaldiko emaitza positiboa bada)

2. Bi idazpenen bitartez:

	XX-12-31	
H.E.P.		Galdu-Irabaziak (129)
Z.E.N.		
Galdu-Irabaziak (129)		H.E.P.
		Z.E.N.

129 kodea daraman galdu-irabazien kontuaren saldoaren izaerak ekitaldiko emaitza zein izan den adieraziko luke:

- a) Saldo Zorduna bada: emaitza negatiboa izan da (galera).
- c) Saldo Hartzekoduna bada: emaitza positiboa izan da (mozkina).

Ondorengo irudian gaur egun onartuta dagoen eredu ofiziala ikus dezakegu.

8.5.2 Itxiera-idazpena

Bukaerako egoera-balantzea oinarritzat hartuz, idazpen honen helburu nagusia kontu integral guztiak saldatu edo kitatzea da. Bere egitura 7.5.4 puntuan aztertu da.

Itxiera-idazpena Egunkari Liburuan egiten den *azken idazpena* da. Horrela kontableki ekitaldia itxitzat ematen da.

- **A.E.P. Aktiboko elementu positiboak.**
- **A.E.N. Aktiboko elementu negatiboak.**
- **P.E.P. Pasiboko elementu positiboak.**
- **P.E.N. Pasiboko elementu negatiboak.**

Egunkari Liburuan itxiera-idazpena bi eratara egin daiteke:

1. Idazpen bakar baten bitartez:

	XX-12-31	
A.E.N.		P.E.N.
P.E.P.		A.E.P.
		Kapitala

KONTU-ZK.	ZORRA	N EKITALDIA	N-1 EKITALDIA
71	A) GASTUAK		
	1. Bukatutako produktuen eta fabrikazioan duadenen izakinen murriztapena		
600, (6080)	2. Hornikuntzak:		
(6000), 610*	a) Salgaien kontsumoa		
601, 602. (6081),	b) Lehengaien eta kontsumagarriak diren bestelako gaien kontsumoa		
(6082), (6091),	c) Bestelako kanpoko gastuak		
(6092), 611*, 612*	3. Pertsonalaren gastuak		
607	a) Soldatak, ordainsariak eta asimilatuak		
640, 641	b) Zama sozialak		
642, 643, 649	4. Ibilgetuaren amortizaziorako zuzkidurak		
68	5. Trafiko-horniduren aldaketa		
693, (793)	a) Izakin-horniduren aldaketa		
650, 694, (794)	b) Kreditu kobraezingentatiko galera eta horniduren aldaketa		
695, (795)	c) Bestelako trafiko-horniduren aldaketa		
	6. Bestelako ustiapen-gastuak		
	a) Kanpo-zerbitzuak		
62	b) Tributuoak		
631, 634, (636), (639)	c) Gestio arruntean bestelako gastuak		
651, 659	d) Errebertsio-fondorako zuzkidura		
690			
	I. USTIAPENEN MOZKINAK		
	(B1+B2+B3+B4-A1-A2-A3-A4-A5-A6)		
6610, 6615, 6620, 6630,	7. Finantza gastuak eta gastu asimilatuak		
6640, 6650	a) Taldeko enpresekiko zorrenatik		
6611, 6616, 6621, 6631,	b) Enpresa elkartuekiko zorrenatik		
6641, 6651	c) Hirugarren pertsonenikiko zorrenatik eta gastu asimilatuengatik		
6613, 6618, 6622,	d) Finantza inbertsioen galera		
6623, 6632, 6633,	8. Finantza inbertsioen horniduren aldaketa		
6643, 6653, 669			
666, 667			
6963, 6965, 6966, 697, 698,			
699, (7963), (7965), (7966),			
(797), (798), (799)			
668	9. Kanbio-diferentzia negatiboak		
	II. FINANTZA-EMAITZA POSITIBOAK		
	(B5+B6+B7+B8-A7-A8-A9)		
	III. JARDUERA ARRUNTENGATIKO MOZKINAK		
	(A1+A11-B1-B11)		
691, 692, 6960, 6961,	10. Ibilgetu ez-material, material eta kontrol-karteraren horniduren aldaketa		
(791), (792), (7960), (7961)	11. Ibilgetu ez-material, material eta kontrol-karteraren galerak		
670, 671, 672, 673	12. Akzio eta obligazioen eragiketarik galerak		
674	13. Ezohizko gastuak		
678	14. Beste ekitaldietako gastu eta galerak		
679			
	IV. EZOHIZKO EMAITZA POSITIBOAK		
	(B9+B10+B11+B12+B13-A10-A11-A12-A13-A14)		
	V. ZERGEN AURRETIKO MOZKINAK		
	(A11+A14-B11-B14)		
630**, 633, (638)	15. Sozietateen gaineko zerga		
...	16. Bestelako zergak		
	VI. EKITALDIKO EMAITZA (MOZKINAK)		
	(AV-A15-A16)		

* Saldoaren arabera ikur positibo edo negatiboa izango du.

** Kontu honek saldo hartzekoduna izan dezake, eta, ondorioz, A15 partida ikur negatibokoa izan dezake.

KONTU-ZK.	HARTZEKO	N EKITALDIA	N-1 EKITALDIA
	B) SARRERAK		
700, 701, 702	1. Negozio-zifraren zenbateko garbia		
703, 704	a) Salmentak		
705	b) Zerbitzu-prestazioa		
(706), (709)	c) Salmenten gaineko itzulketak eta "rappel"ak		
71	2. Bukatutako produktuen eta fabrikazioan dauden izakinen gehi-kuntza		
73	3. ibilgeturako enpresak egindako lanak		
	4. Bestelako ustiapen-sarrerak		
	a) Erantsitako sarrerak eta bestelako gestio arrunteko sarrerak		
	b) Subentzioak		
75	c) Arrisku eta gastuetarako hornidura-soberakina		
74			
790			
	I. USTIAPENEKO GALERAK		
	(A1+A2+A3+A4+A5+A6-B1-B2-B3-B4)		
	5. Kapitaleko partaidetzengatiko sarrerak		
	a) Taldeko enpresetakoak		
	b) Enpresa elkartuetakoak		
	c) Taldeetik kanpoko enpresetakoak		
7600	6. Bestelako balore negoziagarri eta aktibo ibilgetuaren kredituenga-		
7601	tiko sarrerak		
7603	a) Taldeko enpresetakoak		
	b) Enpresa elkartuetakoak		
	c) Taldeetik kanpoko enpresetakoak		
7610, 7620	7. Asimilatutako bestelako interes eta sarrerak		
7611, 7621	a) Taldeko enpresetakoak		
7613, 7623	b) Enpresa elkartutetakoak		
	c) Bestelako interesak		
	d) Finantza-inbertsioetako mozkinak		
7630, 7650	8. Kanbio-diferentzia positiboak		
7631, 7651	II. FINANTZA-EMAITZA NEGATIBOAK		
7633, 7653, 769	(A7+A8+A9-B5-B6-B7-B8)		
766	III. JARDUERA ARRUNTENGATIKO GALERAK		
768	(B1+B11-A1-A11)		
	9. Ibilgetu ez-material, material eta kontrol-karteraren besterengana-		
	tzeagatiko mozkinak		
	10. Akzio eta obligazio propioen eragiketarik mozkinak		
	11. Ekitaldiko emaitzera esleitutako transferentzia eta kapital-		
	-subentzioak		
	12. Ezohizko sarrerak		
770, 771, 772, 773	13. Beste ekitaldietako sarrera eta mozkinak		
774	IV. EZOHIZKO EMAITZA NEGATIBOAK		
775	(A10+A11+A12+A13+A14-B9-B10-B11-B12-B13)		
	V. ZERGEN AURRETIAZKO GALERAK		
778	(B11+B14-A11-A14)		
779			
	VI. EKITALDIKO EMAITZA (GALERAK)		
	(BV+A15+A16)		

2. Bi idazpenen bitartez:

	XX-12-31	
P.E.P.		Kapitala
A.E.N.		
Kapitala		A.E.P.
		P.E.N.

8.6 KONTABILITATEKO EGOERA-ORRI LABURTUAK

Prozesu kontablean sortu den informazioa banatzeko kontabilitateko egoera-orri laburtuetan oinarrituko gara.

Egungo kontabilitatearen arautegiak dioenez urteko kontuak honako dokumentu hauek ditu: egoera-balantzea, galdu-irabazien kontua eta memoria.

Urteko kontuak, ekonomia-ekitaldian zehar kontableki garrantzia duten egitate ekonomikoen azterketa edo identifikazioa, baloraketa eta erregistroa egin ondoren sortzen den informazio metatua era laburtuan jasoko dute.

Ekonomia-ekitaldi batean zehar sortu eta ondarean eragina duten eragiketa guztiak erregistratzeaz arduratzen den kontabilitateak, besteak beste, honako egoera-orri laburtu hauek landu eta prestatuko ditu:

a) **Idazpenetan sorrera dutenak:** aparteko prestaketa-lanik egin gabe, idazpenak erregistratze hutsarekin sortzen diren dokumentuak, bakoitza bere ezau-garri eta esanahi propioekin.

- Egunkari Liburua.
- Liburu Nagusia.
- Batura eta Saldoen Egiaztapen Balantzea.
- Galdu-irabazien kontua.
- Egoera-balantzea.

b) **Idazpenetan sorrera ez dutenak:** idazpenak erregistratu arren, honako dokumentu hauek sortu ahal izateko prestaketa-lan berezi bat egin behar da.

- Inbentarioa.
- Memoria.
- Finantzaketa-taula: dokumentu honen prestaketa ezinbestekoa da urteko kontu normalak egin behar dituzten enpresa guztientzat.

8.7 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Prozesu kontablea

- ❑ Ziklo kontablea kontuak irekitzearekin hasten da, eta liburuak ixtearekin amaitu egiten da.
- ❑ Ziklo kontablea **3 fasetan** egituratzen da: hasiera, garapena eta itxiera fasetan.
- ❑ **Hasiera.** Fase honetan egin beharreko zerbait dugu *inbentarioa*, ekonomia-unitatean partaidetza duten elementu guztiak zehazteko. Bestalde, formalki ekitaldi bat Egunkari Liburuan eginiko lehenbiziko idazpenaren bitartez irekitzen da; *irekiera-idazpenaz*.
- ❑ **Garapena.** Egitate kontable guztiak erregistratu behar dira, baita Balio Erantsiaren Gaineko Zerga ere. Azkenik, akats aritmetikorik dagoen ala ez zehazteko Saldo eta Baturen Egiaztapen Balantzea erabiliko dugu, eta bukaerakoa Inbentario eta urteko kontuen liburuan sartzen da.
- ❑ **Itxiera.** Saldo kontableen analisia eta errealtatearekiko egokitzapena egin behar dugu. *Erregularizazio*-prozesuaren bitartez ondoko eragiketak sartzen dira: formalizatu gabeko eragiketen kontabilizazioa, kontusailen birsailkapena, periodifikazio kontablea, balio-zuzenketak, inbentario-zuzenketak eta emaitzen kalkulua. Azkenik, *itxiera-idazpena* egin behar dugu, bukaerako egoera-balantzea kontuan hartuz.



ARIKETA PRAKTIKOA. Prozesu kontablea

1. Prozesu kontablea I

Jarduera komertzialean diharduen "X" enpresaren ondarea elementu hauez osatuta dago 2003ko urtarrilaren 3an:

- 280 € eskudirutan.
- 800 € salmentarako jeneroetan.
- 200 € jener-erosketengatik onartutako letretan.
- 1.000 € lantegiko makina batean. Hauetatik 500 € zor ditu.

Ekonomia-ekitaldian zehar eragiketa hauek egin ditu:

1. 50 €-ko jenero-erosketa kredituz, eskudirutan garraioengatik 10 € ordainduz.
2. Aurreko erosketagatik 60 egunetara letra bat onartu da.
3. 60 €-ko jenero-salmenta kredituz.
4. 20 € ordaindu ditu salmenta-garraioengatik.
5. Salmenta kobratzeko letra bat igorri du.
6. 50 €-gatik BBVn k/k ireki du.
7. 4 €-ko interes eta 2 €-ko komisiorekin aurreko letra negoziatu du BBVn.
8. 10 €-ko gastuekin Madrilgo Burtsan 60 €-ko akzioak erosten ditu k/k-az.
9. 3 €-ko gastuekin 42 €-tan akzioen erdia saldu du k/k-aren bitartez.
10. Esku-dirutan ordaindu ditu 40 € telefonoagatik eta 30 € argiagatik.
11. Kapitalaren mozkinen gaineko zergetarako 40 € banakatu ditu.
12. 810 € salgaien azken edo ekitaldia-bukaerako izakinetan.

Hau eskatzen da:

- 1.- Ekonomia-ekitaldi oso honetako enpresa honi dagokion kontabilitatea.
- 2.- Eskudirutan BEZaren likidazioa.

2. Prozesu kontablea II

"Y" enpresaren kontabilitatearen kargu egiten garenean, 2003ko azaroan, saldo hauek zituen bere Egiartzapen Balantzeak:

• (477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa.....	70
• (572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k., euroak	1.300
• (430) Bezeroak	200
• (700) Salgai-salmentak	600
• (431) Bezeroak, kobratzeko merkataritzako efektuak	500
• (400) Hornitzaileak	60
• (401) Hornitzaileak, ordaintzeko merkataritzako efektuak	100
• (627) Publizitatea, propaganda eta harreman publikoak	20
• (300) A salgaiak.....	4.000
• (600) Salgaien erosketak.....	290
• (226) Altzariak	600
• (621) Errentamenduak eta kanonak.....	80
• (402) Hornitzaileak, taldeko enpresak.....	600
• (475) Ogasun Publikoa, kontzeptu fiskalengatik hartzekodun	40
• (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa	50
• (100) Kapital soziala	????

Hau eskatzen da:

2003ko urtearen kontabilitatea, ondoren aipatzen diren eragiketak kontabilizatzeaz daudela kontuan izanik:

- 1.- Enpresak salduriko 80 €-ko jenero-itzulketa.
- 2.- Salmenta-garraioengatik 30 € ordaindu dira k/k-az.
- 3.- Kontsumitutako 20 €-ko energia ordaintzeaz gelditu da ekitaldiaren amaieran.
- 4.- Bulego materialarengatik 40 € ordaindu dira txekez.
- 5.- 10 €-ko deskontua egiten diote 60 €-ko faktura bat bere mugaeguna iritsi baino lehen hornitzaileari ordaintzeagatik.
- 6.- Zerga Ogasunean sartu du.
- 7.- Zergetarako 30 € banakatu ditu.
- 8.- 3.000 €-ko jenero-salmenta kredituz. Saltzailearen gaineko salmenta-garraioak: 30 €.
- 9.- Kobratuz edo ordainduz, likidatu BEZa
- 10.- Ekitaldiaren amaierako salgaien azken izakinak 2.500 €. Bulego materialaren azken izakinak 30 €.

3. Prozesu kontablea III

Mertzeriako gaien salerosketan dihardu "Z" enpresak. 2003ko urtarrilaren 1ean eratu zen, eta balantze hau du:

Aktiboa		Pasiboa	
Salgaiak	80.000	Kapitala	130.000
Banku eta Kreditu- -erakundeak ageriko k/k €	50.000		
Guztira	130.000	Guztira	130.000

Ekitaldi ekonomikoan zehar eragiketa hauek egin ditu:

- 1.- 20.000 €-ko kredituzko salgai-erosketa.
- 2.- 7.000 €-ko altzariak eskuratu zituen, k/k-az ordainduz.
- 3.- 20 €-ko garraioak eskura ordainduz, 10.000 €-ko salgaiak erosi zituen txeke baten bitartez.
- 4.- Argiagatik 250 € ordaindu zituen txekearekin.
- 5.- 25.000 €-ko furgoneta erosi zuen. Zorraren erdiagatik 3 hilabeteko letra onartu zuen eta gainerakoa behar den garaian ordainduko da.

- 6.- 20.000 €-ko salgai-salmenta, erdia k/k-az kobratuz eta gainerakoagatik letra bat igorritz.
- 7.- Salmenten garraioengatik 30 € ordaindu zituen k/k-ren bitartez.
- 8.- 60 egunera kobratzekotan altzariak saldu ditu 8.000 €-tan. Bere kostu-prezioa 7.000 €-koa da.
- 9.- Txekearen bitartez 4.000 €-ko langile-nomina ordaindu du. Enpresaren kargurako Gizarte Segurantzak: 1.500 €. Langilearen kargurako Gizarte Segurantzak: 500 €.
- 10.- Salgaien azken izakinak: 90.000 €.

Hau eskatzen da:

Ekonomia-ekitaldi osoko kontabilitatea.

9

Kontabilitate Plan Orokorra

9.1 SARRERA

Gai honetan zehar abenduaren 20ko 1643/1990 Errege Dekretuak onartutako egungo Kontabilitate Plan Orokorreko egitura aztertuko da, bertan bereizten diren zati guztiak xehatuz.

9.2 KONTABILITATE PLAN OROKORRA

9.2.1 Egitura

Kontabilitate Plan Orokorrean bost zati bereizten dira:

1- O.O.K.P edo Oro har Onartutako Kontabilitate Printzipioak

Kontabilitate-printzipioak egoki erabilia honako helburu hau lortu nahiko litza-teke: urteko kontuek, enpresako emaitzen, finantza-egoeraren eta ondarea-ren irudi zintzoa isladatu beharko lukete.

2- Kontu-taula

Bigarren zatiak sistema hamartarrari jarraituz kontu-taula du.

(Liburuaren azkeneko atalean kontu-taula dago)

3- Definizioak eta kontabilitate-erlazioak

Hirugarren zatian kokaturiko talde, azpitalde eta kontu bakoitzarekiko defini-zio labur bat eman ondoren, bakoitzarekiko ezaugarri aipagarrienak aztertzen ditu.

4- Urteko kontuak

Urteko kontuek hiru dokumentu hauek dituzte: egoera-balantzea, galdu-irabazien kontua eta memoria. Dokumentu hauen bitartez ekonomia-ekitaldian zehar enpresak izan duen bilakaera eta egoera islatuko litzateke.

5- Balorazio-arauak

Arau hauek Merkataritza Kodeak eta Sozietate Anonimoen Legearen Testu Bateratuak diotena kontuan hartzen dute, eta beraien bitartez Kontabilitate Plan Orokorreko lehen zatian kokaturiko kontabilitate-printzipioak garatzen dira.

9.2.2 Derrigorrezko zatiak

2.artikuluak diotenaren arabera, KPO osatzen duten bost zatietatik hiru nahi-taezkoak dira, eta beste biek ez dute nahitaezko izaera hori, nahiz eta erabiltze-an zenbait gomendio kontuan hartzea komenigarria den.

9.2.2.1 Kontabilitate-printzipioak

1- Zuhurtasun-printzipioa

Ekitaldi-itxieran gauzatutako mozkinak bakarrik kontabilizatuko dira. Aurrei-kus daitezkeen arriskuak eta egon daitezkeen ekitaldiko zein aurreko ekital-diren bateko galerak, aldiz, ezagutu bezain laster kontabilizatuko dira; hauei

dagokienez, potentzialak edo itzulgarriak eta gauzatutakoak edo itzulezinak bereiziko dira.

Beraz, ekitaldia ixtean arrisku eta galera guztiak kontuan izango dira, horien jatorria edozein delarik ere. Arrisku eta galera horiek ekitaldia itxi eta urteko kontuak aurkeztu bitarteko denboraldian ezagutuko balira, egoera-balantzean eta galdu-irabazien kontuan azaldu ez arren, memorian horien berri zehatz emango da.

Horrela, baliogalera-mota guztiak kontuan hartuko dira, ekitaldiko emaitza positiboa ala negatiboa izanda ere.

Printzipio hau beste printzipio guztien gainetik dago.

Printzipio honen edukiaren lehen analisian, bere espiritua oso kontserbado-rea dela ikus dezakegu, hau da, benetako mozkinak baino ez direla kontabilizatu behar esaten da. Galerak, aldiz, hipotekikoak izan arren, jakin bezain laster erregistratu behar dira. Helburua, beraz, garbi dago: ahal den neurrian enpresaren deskapitalizazioa saihestea.

Izan ere, erregistratzen diren mozkinak benetakoak ez badira, ustezko mozkin hauen gaineko ordainketa batzuk egin daitezke (adibidez, Sozietateen gaineko Zerga, Akziodunei ekitaldiko dibidenduak, etab). Baldin eta ustea ustel suertatuz gero (ustezko mozkina egia bihurtuko ez balitz) arazoak izan ditzakegu: izan ere gauzatu ez den mozkin baten gainean ordainketa batzuk egin dira, eta agian aurreratutako dirua berreskuratzea ezinezkoa da.

Garbi dago, beraz, eragiketa kontabilizatzeko garaian jarrera zuhurrari jarraitu behar zaiola.

Adibidea

Demagun X-06-30ean 1.000 moneta-unitate kostutariko lur-zati bat erosi dela. X-12-31 datan erosle hipotetiko batek (adibidez mota honetako eragiketarik egin ohi dituen ibilgetu-agentzia batek) 1.200 moneta-unitateko eskaintza egin du. Zein da X-12-31ko kontabilitatean lurrari eman beharko litzaiokeen balioa, 1.000 ala 1.200?

Erantzuna: lurra saldu edo besterenganatzen ez den bitartean, emaitza, bere zeinua edozein delarik ere (positiboa/mozkina edo negatiboa/galera), hipotetikoa da. Ondorioz, nahitaez, 1.000 moneta-unitatetan baloratzen jarraitu behar da.

Zuhurtasun-printzipioak lehentasuna du gainerako printzipioekiko. Nolanahi ere, kontabilitate-printzipioen artean gatazkarik egonez gero, urteko kontuek enpresaren ondarearen, finantza-egoeraren eta emaitzen irudi leiala ondoen adieraztea lortzen duena gailenduko da.

2- Lanean ari den enpresaren printzipioa

Enpresaren kideaketa mugagabea dela pentsatuko da. Beraz, kontabilitate-printzipioen erabilpena ez da guztiz zein zati batez inorenganatzean ondareak izango duen baliora eta ezta likidatuz gero izango lukeenaren bila bideratuko.

Beste gainerako kontabilitate-printzipioak aplikagarri izan daitezen, ezinbestekoa da enpresaren bizitza, berez, mugagabea dela suposatzea, edo mugatu ezinekora edo aurreikusi ezinekora.

Honako egoera hauetako batean dagoen enpresaren bizitza mugatua dela kontsideratuko da:

- Merkataritza-sozietatea desgite- eta likidazio-prozesuan dagoenean.
- Ordainketa-etendura edo/eta porrot-egoera dagoenean.
- Sozietatea bat egiteko edo banantzeko prozesuan denean.

Aurreko egoeretakoren batean dagoen enpresarentzat ez lirateke, nahitaez, aplikagarri izango gainerako printzipioak. Ontzat emango litzateke, adibidez, ibilgetuko ondasunak baloratzeko garaian merkatuko balioak erabiliko balira.

Adibidea

Demagun aurreko adibideko enpresa porrot-egoeran dagoela. Zein da X-12-31ko kontabilitatean lurrari eskaini beharko litzaiokeen balioa, 1.000 ala 1.200?

Erantzuna: 1.200 moneta-unitateko eskaintza ondasun hauen salerosketetan diharduen enpresa serio batek eginikoa dela kontuan izanik, prezio hau merkatuko erreferentziatzat har daiteke. Ondorioz, enpresaren bizitza mugatua denez gero, alde batera utziko genuke zuhurtasun-printzipioak dioena, eta mozkinak hipotetikoa izaten jarraitu arren (1.000 kostaturikoa 1.200ean sal daitekeelako), lurra merkatuko prezioan baloratuko genuke, hots, 1.200 moneta-unitatetan.

3- Erregistro-printzipioa

Egintza ekonomikoak, berauek eragiten dituzten eskubide eta betebeharrak sortzean erregistratu behar dira.

Printzipio honen edukia konplexua izateaz gain, nagusiki juridikoa da, eta kasuan kasuko egoerari erantzun egokia eman ahal izateko benetako eta ez ustezko eskubide eta betebeharrak kontuan hartuko dira.

Printzipio hau kanpoarekin egiten diren zenbait transakzio edo eragiketa argizteko lagungarri izan daiteke. Nolanahi ere, inolako obligazio edo eskubiderik sorrarazten ez duten barne-izaerako hainbat eragiketa (amortizazioak, hornidurak, izakinen inbentario-doikuntzak, arrisku eta gastuetarako hornidurak, sarrera eta gastuen aldizkakotasunak, etab.) badaude. Eragiketa hauek, eskubide edo betebeharrak sortu ez arren, enpresaren ondarean eragina izan dezaketenez gero, eragin hori erregistratu egin beharko da, eta erregistro horren justifikazioa beste printzipioren batean aurkitu beharko da; adibidez, sortzapen-printzipioan edo sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioan.

4- Eskuratze-prezioaren printzipioa

Arau orokor gisa, ondasun eta eskubide guztiak berauen eskuratze-prezioan edo ekoizpen-kostuan kontabilizatuko dira.

Eskuratze-prezioaren printzipioa beti errespetatu beharko da, legezko xedapen bidez zuzenketak baimentzen direnean izan ezik. Horrelakoetan, memorian informazio zehatza eman beharko da.

Printzipio hau justifikatu izan duen arrazoi nagusia hau da: independenteak diren bi aldeen artean egin den benetako transakzioan hitzartutako prezioa objektiboa da. Ondorioz, erosketa-eragiketa horren bitartez eskuratu izan den ondasunari balio ekonomikoa jartzeko garaian, beste aukera batzuk egon arren (merkatuko balioa, birjartze balioak, aditu-balorazioak, etab.) irizpide objektiboena eskuratze-prezioarena da.

Arrazoi hau egon arren, beste bat ere aipa daikete: konparagarritasuna. Kontabilitatea informazio-sistema denez gero, izaera bereko eragiketentzat balorazio-irizpide berberak erabili behar ditu. Baldin eta enpresako ondarean sartu izan diren ondasunen baloraziorako ustezkoak diren (ustezkoak diogu, eragiketa jakin horrentzat beste gainerako irizpide guztiak gauzatu gabeak direlako, hipotetikoak dira) beste aukera horiek erabili ahal izango balira, kontabilitatearen bitartez lortzen den informazio ekonomiko-finantzarioaren konparagarritasuna arriskuan legoke. Honen zergatia ulertzen erraza da: eragiketa bera erregistratzeko balio-erreferentzia ezberdinak baldin badaude, bakoitzak berarentzat mesedegarria izan daitekeen irizpidea erabiltzeko arriskua dago.

Nahiz eta kontabilitate-printzipio honek eskuratze-prezioaren eta ekoizpen-kostuaren kontzeptuekiko inolako definiziorik eman ez, ikus dezagun Kontabilitate Plan Orokorreko 3. balorazio arauak dioena:

Eskuratze-prezioa: saltzaileak *fakturatutako zenbatekoaz gain*, funtzionamendu-baldintzetan jarri arte eragiten diren *gastu guztiak* barne sartuko ditu: lur-berdinketaren eta eraispeneren gastuak, garraioa, muga-zergako eskubideak, aseguruak, instalazioa, muntaketa eta antzeko beste zenbait.

Finantza-gastuak eskuratze-prezioan sartzea ahalbidetzen da, baldin eta gastu horiek aktiboa funtzionamendu-baldintzetan jarri baino lehen sortu badira eta hornitzaileak igormenduak badira edota eskuratzea finantzatzeko mailegu edo kanpo beste finantzaketa-motaren bati badagozkio. Hori eginez gero, hau aktiboan inskribatu egin dela adierazi beharko da memorian.

Ibilgetu materialeko elementuen gaineko zeharkako zergak Ogasun Publiko-tik zuzenean berreskuratu ezin direnean bakarrik barne sartuko dira eskuratze-prezioan.

Ekoizpen-kostua: enpresak berak ekoiztu edo eraikitako ondasunen ekoizpen-kostua, lehengai eta gainerako gai kontsumigarrien *eskuratze-prezioari* ondasun horiei *zuzenean egotzi* dakizkiekeen gainerako kostuak gehituz lortuko da. Ondasunei zeharka egotz dakizkiekeen kostuen eta arrazoiz dagokion zatia, kostu hauek ekoizpen edo eraikuntza-aldiari dagokien neurrian erantsiko da.

Finantza-gastuak ekoizpen-kostuan sartzea ahalbidetzen da, baldin eta gastu horiek aktiboa funtzionamendu-baldintzetan jarri baino lehen sortu badira eta hornitzaileak igormenduak badira edota ekoizpena edo eraikuntza finantzatzeko mailegu edo kanpoko beste finantzaketa-motaren bati badagozkio. Hori eginez gero, hau aktiboan inskribatu dela adierazi beharko da memorian.

Adibidea

X-12-31n Alemaniatik ekarri den makineria erosi da. Bere balorazioa egiteko informazio hau daukagu:

a) Atzerriko hornitzailearen faktura.....	10.000,00
b) Funtzionamenduan egoki jarri arteko gastuak	2.000,00
c) Garraio-gastuak	1.000,00
d) Aseguru-gastuak.....	500,00

Jakinik makineria honen merkatuko balioa 14.000,00 €-koa dela, zein da ondasun hau enpresako ondarean sartzen denean eskainiko zaion eskuratze-prezioa?

Erantzuna: nahiz eta merkatuko balioa beste bat izan, makineria honen eskuratze-prezioa 13.500,00 €-koa da.

5- Sortzapen-printzipioa

Sarrera eta gastuak egozte, berauek ordezkatzten dituzten ondasun eta zerbitzuen korrante errealearen arabera egin behar da, berauengatik ondorioztatzen den finantza- edo moneta-korrantea noiz gertatzen den aintzakotzat hartu gabe.

Aukeratutako ebazpena, hau da, sortzapena egozte-irizpide bezala hartzea, zuhurtasun-printzipioan eta urteko kontuak islatu beharreko irudi zintzoan oinarritzen da.

Ikuspuntu honetatik sortzapen-printzipioa erregistro-printzipioaren funtsezko ondorioa dela kontsidera daiteke; izan ere, gastu eta sarreraren egozte-unea erregistratzeko oinarritzko araua sortzapen-printzipioa baita, nahiz eta beste zenbait printzipiok ere parte har dezaketen; adibidez, sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioak.

Enpresa baten jardueran mozkinen sorrera-prozesuarekin lotuta sor daitezkeen eragiketen egozte edo erregistrarako, gutxienik, garrantzizko hiru une bereiz daitezke:

1. Enpresa industrial bada, produkzio-prozesuaren bukaeran bukatutako produktuan lortzen direnean, eta merkataritza-enpresa bada, gerora salduko diren ondasunak erosten direnean.
2. Bukatutako produktuak edo salgaiak saltzen direnean. Ikuspuntu ekonomikotik saldu diren ondasunak enpresako ondaretik atera dira. Besterenganatze-eragiketa hau dela medio, betebeharrak eta eskubide batzuk sortu dira.
3. Salduko produktuak kobratzen direnean. Aurreko eragiketaren ondorio gisa, betebeharrak eta eskubideak diru bihurtu dira.

Hiru aukera hauetatik, Kontabilitateak jarraitu beharreko arau orokor gisa bigarrena aukeratu du.

Hiru aukera hauetatik bat aukeratzeko garaian, edo gutxienik hauetariko batzuk kanporatzeko garaian, funtsezko garrantzia du zuhurtasun-printzipioak.

Lehenbizikoa baztertu egiten da bere zuhurtasun-maila txikia delako; ondusunak edo zerbitzuak saltzeko prest dauden unean sal daitezkeen prezioaren arabera onartuko balira, elementu horiei dagokien emaitza, mozkin (edo galera) hau, potentziala izango litzateke, eta, ondorioz, gerta liteke salneurri edo prezio txikiagoetan besterenganatzea, merkatuko egoera berezia dela-eta.

Hirugarren aukerak zuhurtasun-maila gorena islatzen du, eta hau aukeratzea gomendagarria litzateke baldin eta sarrerak eta gastuak egozteko garaian zuhurtasun-printzipioa zorrotz erabiliko balitzateke.

Ondorioz, enpresa baten ondarean eragina duen edo izan dezakeen eragiketa erregistratzeko garaian kontuan hartuko den korrontea ekonomikoa da (gastua, sarrera, mozkina edo galera) eragiketa horrek sor dezakeen finantza korrontea (kobrantza edo ordainketa) alde batera utziz.

Nolanahi ere, sorrera-prozesu honetan, badira izaera berezia duten eragiketak: finantza-korrontea eta korronte ekonomikoa une berean sortzen direnean (eskura kobratutako salmenta) eta soilik korronte ekonomikoa sorrarazten dutenak (amortizazioak, hornidurak, balio-zuzenketak, etab.). Kasu hauetan ere korronte ekonomikoa da eragiketaren erregistro abiaburua.

Adibidea

X hornitzaileari 1.000,00 euroko erosketa-prezioa duen salgaia erosi zaio X-12-15ean. Salgai hau X-12-20an 1.200,00 €-tan saldu da. Kobrantza (X+1)-01-20an gauzatuko da. Salgaiaren salmenta zein unetan erregistratu behar da: X-12-15ean, X-12-20an edo (X+1)-01-20an?

Erantzuna: (X+1)-01-20an.

6- Sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioa

Ekitaldiko emaitza, ekitaldi horretako sarreraren eta horiek lortzeko ekitaldi horretan egindako gastuen arteko kendura izango da, enpresaren jarduerarekin zuzeneko erlazioa ez duten mozkin eta galerak barne.

Sortzapen- eta erregistro-printzipioekin bezala, eragiketen noizbehinkako "mozketan" oinarrituz, ekitaldi bakoitzeko bukaerako ondare-egoeraren eta emaitzaren kalkulu zuzena ditu helburutzat.

Sortzapen-printzipioak, gastu eta sarrerak kontabilizatzeko irizpidea finkatu ondoren, emaitzaren kontzeptua definitzen du; ekitaldiko emaitza lortzeko parte hartuko dute alde batetik sarrerak eta bestetik horiek lortu ahal izateko egin diren gastuak.

Sarrera eta gastuen korrelazio-printzipiotik honako erregela hauek atera daitezke:

1. Gastuak gastu bezala onartzen dira, eta ondorioz, zenbait sarrerari loturik dauden neurrian emaitzen-kontuari egotzitako zaizkie, hau da, sarrerak lortzeko baliagarriak diren neurrian egotziko zaizkie. Sarrerak lortzeko agintzen delako da gastua, eta, beraz, ekitaldi bateko emaitza sarrerak eta horiek lortu ahal izateko gastuez osatua egongo da.
2. Sarrerak denboraldi bakar batean sortzen badira, horiekin erlazonaturiko gastu guztiak periodo edo ekitaldi kontable horri egotzi beharko zaizkio.
3. Sarrerak denboraldi bat baino luzeagoan sortzen badira, haiei loturiko gastuak, nahiz eta periodo horren hasieran sortuak izan edo periodo horretan zehar era irregularrean banatuta egon, era sistematiko batez baliatuz sarrerei dagokien epean zehar bana daitezke, eta horrenbestez korrelazio egokia lortzen da.
4. Honako hau esan nahi du: gastu bat etorkizuneko benetako sarrerak sortzeko gai denean, gastu hori egozte hurrengo ekitaldira geroratua izan daitekeela, eta egozte aurreikusi diren etorkizuneko mozkinak errealizatzaren direnean gauzatzen da.
5. Dena den, zuhertasun-printzipioaren esanetan, gastuen geroratze hau posible izango litzateke, baina etorkizunean sortu beharreko sarrerei buruz ziurtasun osoa dagoenean, baino ez, izan ere, horrela ez balitz gomendagarriagoa izango litzateke sortu diren ekitaldiari egozte.
6. Jakineko sarrerekin lotu gabeko gastuak edo ustez etorkizunean sarrerak lortzeko gai izango ez diren gastuak, edo gutxienik arrazoizko zalantzak daudenean, sortzen diren ekitaldi kontableari egotziko zaizkio.
7. Aurreko ekitaldietan aktibo gisa erregistratutako zenbatekoak, emaitzari gastu gisa egotziko zaizkio sarrerak lortzeko gai diren neurrian eta ekitaldi horri dagokion baliogaleraren arabera.
8. Etorkizuneko sarrerak lortu ahal izateko gaitasun eza nabaria denean, aktiboak osorik ekitaldiko emaitza-kontuari egotziko zaizkie gastu bezala.

Egoera berdintsuetan dauden aktiboen zatiei ere irizpide berbera aplikatuko zaie.

Laburtuz, gastu bat geroratua izan daiteke etorkizuneko sarrerak lortzeko ziurtasun osoa dagoenean. Ziurtasun-maila hori zehaztea oso zaila denez gero, gastuak geroratze prozesu hau ez da gomendagarria kontabilitate-irizpide gisa; izan ere, sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioaren izaerarekin bat etorri baldin badaiteke ere, zuhurtasun-printzipioaren lehentasuna kontuan izanik zalantzazko kasuetan azkena aplikatu beharko litzateke.

Hau dela eta, Kontabilitate Plan Orokorrek ekitaldi batzuetan zehar banatu daitezkeen gastu gutxi sartu ditu; zorren formalizazio-gastuak eta interes geroratuengatikoak. Zuhurtasun-maila honekin jarraituz, aktibo edo gisa bezala kontsidera daitezkeen kasu zalantzarrietan, eraketa edo ikerketa eta garapenekoetan kasu, balantzean agertzen dira, baina amortizazio-epe oso laburretara mugatuak eta neurri zuhurren pean; adibidez, lehen aipatu den bezala, erreserba librean zenbatekoa gutxienez amortizatu gabeko gastuena adinakoa ez bada, harik eta gastu hauek erabat amortizatu arte, ezin zaie bazkide edo akziodunei mozkinik banatu.

Gainera, Planean hainbat ekitalditan banatu beharreko gastuak agertzen direnean, beti lehentasuna zuhurtasun-printzipioari ematen zaio eta ez sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioari. Horrela gertatzen da zorren formalizazio-gastuekin, non Planak hau aipatzen baitu: «... gastu hauek dagozkion ekitaldiari esleitu behar zaizkio baina inoiz gastu horiek hainbat ekitalditan banatu ahal izango dira. Hori eginez gero, zor horiek mugaeguna aurretik saneatu beharko dira, eta beti ere finantza-plan baten arabera. Edonola ere, zorrak amortizatzen direnean gastu horiek guztiz saneatuta egon beharko dute».

7- Ez konpentsatzeko printzipioa

Ezingo dira inoiz, urteko kontuen eredueta ezarritako balantzearen aktiboko eta pasiboko kontuak elkarren artean konpentsatu, ez eta galdu-irabazien kontua osatzen duten sarrera eta gastuak ere. Aktiboko eta pasiboko kontu-sailak osatzen dituzten elementuak, bakoitza bere aldetik baloratuko dira.

Ezingo dira inoiz urteko kontuen eredueta ezarritako balantzearen aktiboko eta pasiboko kontuak elkarren artean konpentsatu, eta ezta galdu-irabazien kontua osatzen duten sarrera eta gastuak ere. Aktiboko eta pasiboko kontu-sailak, bakoitza bere aldetik baloratuko dira.

Printzipio honetan funtsezko bi alde azpimarra daitezke:

- a) Gastu bat berreskuratzen bada, sarrera bezala kontsideratuko litzateke, eta bi kontzeptuak galdu-irabazien kontuan indibidualki bereizi beharko dira.

Adibidez: enpresa bati ezer erosi bazaio eta honekiko dauden erlazio onak medio denbora igaro ondoren doan ematea lortu bada, garbi dago ez dagoela inolako zorrik eta, hortaz, berez gastua zena (erosketa) sarrera bilakatu da barkamen horren ondorioz. Zenbateko berbera dutenez gero, eragiketa honek ez du inolako mozkin edo galerik sortzen, baina printzipio honen arabera indibidualki adierazi beharko lirateke bi kontzeptuok.

- b) Kreditu aktibo bat inoiz ere ez da konpentsatuko zor pasibo batekin; bereizita agertu beharko dute balantzean, nahiz eta zenbait kasutan pertsona berarenak izan.

Adibidez: A enpresak B enpresari 100 m.u.ko erosketa egin dio eta, bestalde, B enpresak A enpresari zenbateko berdineko erosketa egin dio. Bien artean akordio batera iritsiz gero, eta eragiketen zenbatekoak berdinak izanik, norbaitek pentsa lezake bi elementuak konpentsatzea eta kontabilitatean deus ere ez islatzea. Hori egitea ez litzateke egokia printzipio honen esanetan, independenteki erregistratu behar baitira izaera desberdineko eragiketak, eta, ondorioz, nahiz eta konpentsatzeko akordio horretara iritsi daitezkeen, biak, erosketa eta salmenta, bakoitzari dagozkion kontuen bitartez adierazi beharko dira kontabilitate-liburuetan.

8- Uniformetasun-printzipioa

Kontabilitate-printzipioak erabiltzean, aukera bat baino gehiago egonez gero eta horietako bat hartu ondoren, denboran zehar, irizpide hori hartzeko arrazoiak aldatzen ez diren bitartean, hori bera erabili beharko da eta ezaugarri bera duten ondare-elementu guztiei aplikatuko zaie.

Arrazoi horiek aldatuz gero, bere garaian hartutako irizpidea aldatu ahal izango da; baina hori eginez gero, memorian adieraziko da, aldaketa horrek urteko kontuetan eragin duen aldaketa kualitatiboa eta kuantitatiboa adieraziz.

Printzipio honen esanahia eta espiritua garbi daude; sarreran aipatu den homogeneousutasun hori lortu nahi bada, informazio kontablea denboran zehar konparatu ahal izan dadin, ezinbestekoa da ekonomia-ekitaldi bakoitzean erabilitako irizpideei eustea. Dena den, printzipioak dioen bezala, zenbait kasutan, eta arrazoi jakin batzuk direla medio, irizpide hori edo horiek aldatzea posible da. Hori bai, urteko kontuetako elementu batean, Memorian alegia, agertu beharko dute arazo horiek eta horien eragin ekonomikoak.

Adibidez: demagun 100,00 moneta-unitatetan erosi den makineriaren bititza baliagarria 10 urtekoa dela. Urteko amortizazioa, beraz, 10,00 moneta-unitatekoa da. Baldin eta hiru urte igaro ondoren ezaugarri eta izaera bereko beste makineria bat erosiko balu, 5 urtean amortizatu ahal izango luke?

Erantzuna: hurrengo lerroetan jasotakoaren oinarri teorikoa hau da: ezaugarri eta izaera bereko ondasunek sorrarazten dituzten transakzio eta eragiketen tratamendu kontableak berbera izan behar du. Ondorioz, bi makinerien amortizazio-epeak berdina izan beharko du, diferentzia hori justifikatzen ez duen arrazoizko frogarik aurkezten ez den bitartean.

Lehenbiziko makineria amortizatzeko epea ongi kalkulatu baldin bazegoen, bigarren makineria ere epe berdinean amortizatu beharko litzateke. Nolanahi ere, bigarren makina hau bost urtean amortizatzeko arrazoiak baldin badaude, bi makinak ezaugarri eta izaera berekoak direla kontuan izanik, lehenbiziko makina ere epe berdinean amortizatu beharko litzateke.

9- Garrantzi erlatiboaren printzipioa

Kontabilitate-printzipio batzuk ez erabiltzea onartzen da, termino kuantitatibotan horrek eragindako aldaketa esanguratsua ez bada, eta horren ondorioz urteko kontuek emandako irudiak leiala izaten jarraitzen du, lehen puntuan azaldu bezala.

Garrantzi erlatiboaren printzipioaren helburua gainerako printzipioen erabilpena malgutzea da, kontabilitateko egitate baten garrantzi ekonomiko-finantzarioa kontuan hartuz.

Kontabilitateko egitateen erlatibitatea desberdina da enpresa bakoitzarentzat. Horregatik, kontabilitate-arloan aditua denak esan beharko du zein egitate diren materialak (garrantzitsuak) edo, alderantziz, zeintzuk diren garrantzirik gabekoak.

Informazio kontablearen betebeharretan barne aipagarritasun eta ekonomizitatearenak agertzen ziren. Bi ezaugarri hauek dira azken finean garrantzi erlatiboaren printzipioaren sorrerako funtsezko arrazoiak.

Lehenbiziko betebeharraren esanetan, eragin aipagarria ez duten eragiketek kontabilizatu edo erregistratu gabe utz daitezke, batez ere datu konkretu bat lortzeko ahalegin ekonomiko nabaria egin behar denean.

Printzipio honen arazorik aipagarriena eragiketa bat erlatiboki garrantzikoak noiz den bereiztea da, batez ere aukeraketa hau egiteko formula orokorrik ez

dagoenean, eta egoera hau aldagai anitzek baldintzatzen dutela jakinik. Hau dela eta, printzipio hau erabiltzearen ardura adituen esku utzi behar da: urteko kontuak landu behar dituztenen eta kontu-ikuskatzaile edo auditoreen esku.

Nahiz eta eragozpen asko egon, izaera orokorrekoak diren irizpide nagusiak eman daitezke:

1. Erabiltzailearen informazio-maila hobetzeko edo erabakiak hartu ahal izateko beharrezkoak diren ezagutzak hobetzeko arrazoiak badaude, berez datu edo partida bat garrantzizkotzat kontsideratu beharko litzateke.
2. Datu edo partida baten garrantzi erlatiboaren balorazioa egiteko garaian finantza-informazio osoaren gaineko eragina kontuan hartzeaz gain urteko kontuetako errubrika edo epigrafe jakin batekiko eragina ere aztertu beharko da.
3. Era honetan gerta liteke informazio jakin batek ondare-masa jakin batean eragin nabarmena izatea, eta, aldiz, bere osotasunean hartutako urteko kontuetan eragin nabarmenik ez izatea.
4. Garrantzi erlatiboaren balorazioa era globalean egitea gomendatzen den arren, finantzen egoera-orrietatik kanporatu daitezkeen partida guztiak ere kontuan hartuko dira.
5. Hau da, indibidualki partida bat garrantzizkoa izan ez arren, izaera berdineko beste zenbait partidarekin batuz, eta beren osotasunean eta globalki kontsideratuz, finantzen egoera-orrietan eragin nabarmena eduki dezakete.
6. Ez dira kanporatu behar, beraz, indibidualki garrantzirik ez duten partida edo datuak; izan ere, globalki kontsideratuak aipagarriak izan baitaitezke.

Adibidea

Demagun efektu-deskontuagatiko interes guztiak kontu berean jasotzen direla. Efektuen deskontua lau finantza-erakundetan gauzatzen denez gero, erakunde bakoitzeko gastuak bereiztea interesgarria dela erabaki da. Bereizketa hau deskontatu diren letren kopuru izendatuaren, hilaren eta bezeroen arabera egitea nahi da. Garrantzi erlatiboaren printzipioa erabiliz, bereizketa hau ez egitea gomendagarria da?

Erantzuna: galdera honi beste galdera batekin erantzungo diogu. Bereizketa hau egin ezean enpresako kontabilitatearen bitartez lortzen diren egoera-orriek behar bezala adieraziko al dute enpresa horren benetako ondarearen eta finantza-egoeraren irudi zintzoa? Azken galdera honi erantzuteko datu gehiago beharko genituzke. Baldin eta erantzuna baiezkoa bada, ez da gomendatuko bereizketa egitea, eta erantzuna ezezkoa bada, bereizketa egitea gomendatuko da.

Esan beharrik ere ez dago erantzuna eman aurretik finantza-gastu horien azterketa kuantitatibo eta kualitatiboari ekingo zaiola.

9.2.2.2 Urteko kontuak

KPO-ko laugarren zatian jasotakoak, hiru azpizati bereizten ditu:

1. Urteko kontuak lantzeko arauak

Urteko kontuak osatzeko dokumentuen eraketa egiteko, erabili beharreko irizpideak jasotzen ditu:

1. Urteko kontuak osatzen dituzten agiriak
2. Urteko kontuen formulazioa
3. Urteko kontuen egitura
4. Urteko kontu laburtuak
5. Balantzea
6. Galdu-irabazien kontua
7. Memoria
8. Finantzaketa-taula
9. Negozioen urteko zifra
10. Langileen batez besteko kopurua
11. Sozietate arteko eragiketak
12. Tarteko finantza-egoerak.

2. Urteko kontuen ereduak

Enpresa guztientzako egoera-balantzea, galdu-irabazien kontua eta memoria prestatzeko eredu ofizialak finkatzen dira. Nolanahi ere, legeak eskaturiko baldintza guztiak bete ondoren, zenbait enpresak urteko kontu laburtuak prestatu ahal izango dituzte.

Memoria garatzeko, Planak puntu hauek ezartzen ditu:

1. Enpresaren jarduera

2. Urteko kontuak aurkezteko oinarriak.
 - a) Irudi zintzoa (leiala)
 - b) Kontabilitate-printzipioak
 - c) Informazioaren konparazioa
 - d) Kontu-sailen taldekatzea
 - e) Hainbat kontu-sailetan jasotako elementuak
3. Emaizen banaketa
4. Balorazio-arauak
 - a) Ezarpen-gastuak
 - b) Ibilgetu ez-materiala
 - c) Ibilgetu materiala
 - d) Balore negoziagarriak eta antzeko beste inbertsio finantzarioak
 - e) Kreditu ez komertzialak
 - f) Izakinak
 - g) Sozietatearen esku dauden akzio propioak
 - h) Diru-laguntzak
 - j) Pentsio eta antzeko betebeharrerako hornidurak
 - j) 1 taldeko beste zenbait hornidura.
 - k) Zorrak, epe laburrerako eta epe luzerakoak bereiziz
 - l) Mozkinen gaineko zerga
 - m) Atzerri-monetako transakzioak
 - n) Sarrerak eta gastuak
5. Ezarpen-gastuak
6. Ibilgetu ez-materiala
7. Ibilgetu materiala
8. Finantza-inbertsioak
9. Izakinak
10. Fondo propioak
11. Diru-laguntzak
12. Pentsio eta antzeko betebeharrerako hornidurak
13. 1 taldeko bestelako hornidurak
14. Zor ez komertzialak
15. Egoera fiskala
16. Hirugarrenekin hitzartutako bermeak eta beste zenbait pasibo kontingente.
17. Sarrerak eta gastuak
18. Bestelako informazioa
19. Itxi ondorengo gertakizunak
20. Finantzaketa-taula

3. Urteko kontu laburtuen ereduak

Enpresek urteko kontu laburtuak prestatu ahal izango dituzte honako kasu hauetan:

- a) Memoria eta egoera-balantze laburtuak: ekitaldiaren itxieran sozietateek gutxienez ondorengo hiru baldintzetatik bi betetzen badituzte:
- Aktiboko kontu-sailen baturen zenbatekoa = 2.373.997,81 €.
 - Urteko negozioen zenbateko garbia = 4.747.995,63 €.
 - Ekitaldian zehar batez besteko langile-kopurua = 50
- b) Laburtutako galdu-irabazien kontua: ekitaldiaren itxieran sozietateek gutxienez ondorengo hiru baldintzetatik bi betetzen badituzte:
- Aktiboko kontusailen baturen zenbatekoa = 9.495.991,25 €.
 - Urteko negozioen zenbateko garbia = 18.991.982,50 €.
 - Ekitaldian zehar batez besteko langile-kopurua = 250

URTEKO KONTUAK	AKTIBOA	NEGOZIO-BOLUMENA	LANGILE-KOPURUA
BALANTZEA	≤ 2.373.997,81 €	≤ 4.747.995,63 €	≤ 50
MEMORIA	≤ 2.373.997,81 €	≤ 4.747.995,63 €	≤ 50
GALDU-IRABAZIAK	≤ 9.495.991,25 €	≤ 18.991.982,50 €	≤ 250

Memoria laburtuari dagokionez, garatu beharreko puntuak hauek dira:

1. Enpresaren jarduera
2. Urteko kontuak aurkezteko oinarriak
 - a) Irudi zintzoa
 - b) Kontabilitate-printzipioak
 - c) Informazioaren konparazioa
 - d) Hainbat kontu-sailetan jasotako elementuak
3. Emaizen banaketa
4. Balorazioa-arauak
 - a) Ezarpen-gastuak
 - b) Ibilgetu ez-materiala
 - c) Ibilgetu materiala
 - d) Balore negoziagarriak eta antzeko beste finantza-inbertsioak
 - e) Kreditu ez komertzialak
 - f) Izakinak
 - g) Sozietatearen esku dauden akzio propioak
 - h) Diru-laguntzak
 - j) Pentsio eta antzeko obligaziotarako hornidurak
 - j) 1 taldeko beste zenbait hornidura.
 - k) Zorrak, epe luzerakoak eta laburrerakoak bereiziz.
 - l) Mozkinen gaineko zerga
 - m) Atzerri-monetako transakzioak

- n) Sarrerak eta gastuak
- 5. Aktibo ibilgetua
- 6. Kapital soziala
- 7. Zorrak
- 8. Taldeko enpresak eta enpresa elkartuak
- 9. Gastuak
- 10. Bestelako informazioa

9.2.2.3 Balorazio-arauak

Balorazio-arauek kontabilitate-printzipioak garatzen dituzte, eragiketa. Egitate ekonomiko edo ondareko hainbat elementuri aplikagarri zaizkien irizpide eta arauak osaturik daude. Planak, bere bosgarren zatian, arau hauek ezartzen ditu:

1. Kontabilitate-printzipioen garapena

1. Balorazio-arauek testu honen lehen zatian xedatutako kontabilitate-printzipioak garatzen dituzte, zeinak eragiketa edo egintza ekonomikoei nahiz zenbait ondare-elementuri aplikatu beharreko irizpide eta erregelak barne hartzen baituzte.
2. Ondoren formulatzen diren balorazio-arauak nahitaez erabili beharrekoak dira.

2. Ibilgetu materiala

1. Balorazioa

Ibilgetu materialean barne biltzen diren ondasunak eskuratze-prezioan edo ekoizpen-kostuan baloratu behar dira. Dohain eskuratutako ondasunak direnean, eskuratzeko unean ondasun horiek duten salmenta-balioa hartuko da eskuratze-preziotzat.

Dagokion ibilgetuaren balioari, egiten zaizkion inbertsio gehigarri edo osagarrien zenbatekoa gehituko zaio, eta hauek aurreko paragrafoan aipatutako irizpideen arabera baloratuko dira.

2. Eskuratze-prezioa

Eskuratze-prezioak, saltzaileak fakturatutako zenbatekoaz gain, funtzionamendu-baldintzetan jarri arte eragiten diren gastu guztiak barne sartuko ditu: lur-berdinketaren eta eraipenaren gastuak, garraioa, muga-zergen eskubideak, aseguruak, instalazioa, muntaketa eta antzeko beste zenbait.

Finantza-gastuak eskuratze-prezioan sartzea ahalbidetzen da, baldin eta gastu horiek aktiboa funtzionamendu-baldintzetan jarri baino lehen sortu badira eta hornitzaileak igormenduak badira edota eskuratzea finantzatzeko mailegu edo kanpoko beste finantzaketa-motaren bati badagozkio. Hori eginez gero, hau aktiboan inskribatu dela adierazi beharko da memorian.

Ibilgetu materialeko elementuen gaineko zeharkako zergak Ogasun Publikotik zuzenki berreskuratu ezin direnean bakarrik barne sartuko dira eskuratze-prezioan.

3. *Ekoizpen-kostua*

Enpresak berak ekoiztu edo eraikitako ondasunen ekoizpen-kostua, lehengai eta gainerako gai kontsumigarrien eskuratze-prezioari ondasun horiei zuzenean egotzi dakizkiekeen gainerako kostuak gehituz lortuko da. Ondasunei zeharka egotzi dakizkiekeen kostuen eta arrazoiz dagokion zatia, kostu hauek ekoizpen edo eraikuntza-aldiari dagokien neurrian erantsitako da.

Finantza-gastuak ekoizpen-kostuan sartzea ahalbidetzen da, baldin eta gastu horiek aktiboa funtzionamendu-baldintzetan jarri baino lehen sortu badira eta hornitzaileak igorpenduak badira edota ekoizpena edo eraikuntza finantzatzeko mailegu edo kanpoko beste finantzaketa-motaren bati badagozkio. Hori eginez gero, hau aktiboan inskribatu dela adierazi beharko da memorian.

4. *Salmenta-balioa*

Ondasun baten salmenta-balioa ondasun hori aurkitzen den egoera eta berau dagoeneko tokia kontuan izanik, eskuratzailerik posible batek horregatik ordainduko lukeen ustezko prezioa da. Salmenta-prezioa, enpresaren egoeraren arabera eta, oro har, ondasunaren ustiapenaren jarraipenaren hipotesipean ikusiko da.

5. *Ibilgetu materialaren balio-zuzenketak*

Kasu guztietan egindako amortizazioak kendu egingo dira, zeinak ondasunen bizitza erabilgarriaren arabera sistematikoki finkatuko diren, beraien funtzionamendua, erabilera eta gozamenak oro har eragiten duten baliogalera kontuan izanik, hauek jasan dezaketen zaharkitzea ere kontsideratzearen kalterik gabe.

Ibilgetu materialeko elementu bakoitzari ekitaldi-itxieran dagokion gutxieneko merkatu-balioa eman ahal izateko, beharrezkoak diren balio-zuzenketa guztiak egin beharko dira, baldin eta kostu eta gastu guztiak, amortizazioak barne, estaltzeko eragindako sarrerak ibilgetuaren kontabilitate-balioa berreskuratzeko nahikoa ez badira.

Behin betikotzat ematen ez den baliogalera iraunkorragatik hornidura bat zuzkitu beharko da; hornidura hau ere kendu egingo da bidezko den ondasunaren balorazioa finkatu ahal izateko; horrelakoetan, balioaren zuzenketa eragin duten kausak desagertu badira, ez da gutxieneko balorazioa mantenduko.

Ondasunen baliogalera, itzulezina eta amortizazio sistematikoaren ezberdina denean, dagokion ondasun-galera eta balio-murrizketa zuzenean kontabilizatuko da.

3. Ibilgetu materialari buruzko arau bereziak

Kasu bakoitzean adierazten diren ondasunei jarraian datozen arau bereziak aplikatuko zaizkie:

- a) Eraiki gabeko orubeak. Itxitura, lur-mugimendua, saneamendua eta drainaketa-lanen egokitzapen-gastuak, nahiz oin berriko planta eraikitze-ko beharrezkoa denean eraikuntzen eraispenerenak, bere eskuratze-prezioan barne sartuko dira; eta eskuratu aurretik egiten direnean baita inspektzio eta planoak egiteko gastuak ere.
- b) Eraikuntzak. Izaera iraunkorra duten elementu eta instalazio guztiez gain, eraikuntzari dagozkion tasak eta obraren proiektu eta zuzendaritzaren fakultatezko ordainsariek ere bere eskuratze-prezioa edo ekoizpen-kostua osatuko dute. Lurraren balioaren eta eraikinaren eta beste eraikuntzen balioa bereizirik agertuko da.
- c) Instalazio teknikoak, makineria eta tresneria. Bere balorazioak, hau funtzionamendu-baldintzetan jarri arteko eskuratze- edo fabrikazio- eta eraikuntza-gastu guztiak barne hartuko ditu.
- d) Elementu mekanikoetara txertatutako tresna eta erremintak, elementu horiei aplikatu beharreko balorazio- eta amortizazio-arauetara moldatuko dira.

Oro har, makina baten osagai ez diren tresna eta erremintak eta beraien erabilera-aldia urtebetekoa baino luzeagoa ez dela balioesten denean, ekitaldiko gastu gisa zordunduko dira. Erabilera-aldia urtebetekoa baino luzeagoa balitz, eragiketa-erraztasunagatik, zenbaketa fisiko bidezko urteko erregularizazioaren prozedura erabiltzea gomendatzen da; eskuraketak ibilgetuaren kontuan zordunduko dira, eta ekitaldi-bukaeran egindako

inbentarioaren arabera erregularizatuko da, galeragatik arrazoizko baja emanaz.

Serieko fabrikazioetan iraunkorki erabilitako txantilo eta moldeak ibilgetu materialean barne sartuko dira, eta beraientzat balioesten den bizitza-erabilgarriaren arabera beren baliogalera kalkulatu da. Fabrikazio isolatuetan, enkarguz egindakoetan, erabilitako moldeak ez dira inbentariagarritzat hartuko.

- e) Ekitaldian zehar enpresak beretzat egindako obra eta lanengatiko gastuak, 6. taldean dagozkien kontuetan zordunduko dira. 22 azpitaldeko kontuak eta ekitaldi-itxieran 230/237 kontuak, gastu horien zenbatekoaz zordunduko dira, 73 azpitaldeko konturen bat abonatu.
- f) Ibilgetu materialeko ondasunen berritze, zabaltze edo hobetzearen kostuak, ondasunaren balio handiago gisa aktiboari gehituko zaizkio, bere ahalmena, produktibitatea edo bizitza-erabilgarria luzatzen duten neurrian, eta beti ere inbentarioan baja eman zaielako ordezkatu diren elementuen kontabilitate-balio garbia ezagutu edo arrazoiz balioetsi ahal bada.
- g) Aparteko kasuetan eta jarduera-sektore jakin batzuetan, ibilgetze material jakin batzuk kantitate eta balio finko batez baloratu ahal izango dira, baldintza hauek betetzen dituztenean:
 - beren balio osoa eta osaera nabarmenki ez aldatzea, eta
 - balio oso horrek enpresarentzat premiazko garrantzia ez izatea.
 Sistema hau erabili izana memorian zehaztuko da, erabiltzea eta kopuru eta balio finko horiek suposatzen duten zenbatekoa argudiatuz.

4. Ibilgetu ez-materiala

Ibilgetu ez-materialak barne biltzen dituen kontzeptuak hauen eskuratzeko-prezioan edo ekoizpen-kostuan baloratuko dira; 5. arauan adierazitakoaren kalterik gabe, amortizazio nahiz horniduren zuzkidurari dagokionez ibilgetu materialarentzat finkatutako irizpideak aplikatuko dira.

5. Ibilgetu ez-materialari buruzko arau bereziak

Kasu bakoitzean adierazten diren ondasun eta eskubideei jarraian datozen arau bereziak aplikatuko zaizkie:

- a) Ikerketa- eta garapen-gastuak: ekitaldian egiten diren gastuak izango dira; dena dela, ekitaldi-itxieran, ibilgetu ez-material gisa aktiboratu ahal izango dira, baldintza hauek betetzen badituzte:
 - Proiektua bereziki banakatuta eta bere kostua zehatz finkatua egoitea, denboran zehar banatu ahal izateko.

- Proiektuaren edo proiektuen arrakasta teknikoaren eta errentagarritasun ekonomiko-komertzialaren funtsezko arrazoiak izatea.
Aktiboan azaltzen diren ikerketa- eta garapen-gastuak lehenbailehen amortizatu behar dira eta beti ere kapitalizatutako ikerketa edo garapen-proiektua amaitu ondorengo bost urteko epearen barruan; proiektuaren arrakasta teknikoa edo errentagarritasun ekonomiko-komertzialari buruzko arrazoizko zalantzak badaude, kapitalizatutako gastuak zuzenean galeretara eraman beharko dira.
- b) Jabetza industrial: kontzeptu honetan kapitalizatutako ikerketa- eta garapen-gastuak kontabilizatuko dira, dagokion patentea edo antzekoa lortzen denean, jabetza industrialaren erregistro- eta formalizazio-kostua barne.
- c) Merkataritza-fondoa: bere balioa prezio-bidezko eskuratze baten eraginez azaltzen denean bakarrik agertu ahal izango du aktiboan.
Merkataritza-fondoa sistematikoki amortizatu beharko da. Fondoak sarre-rak eragindako aldia ezin du gainditu, eta gehieneko muga 10 urtekoa da. Aldi hau 5 urte baino luzeagoa denean, epearen luzapena justifikatu egin beharko da memorian, beti ere 10 urteko mugarekin.
- d) Akura-lagapenagatiko eskubideak: bere balioa prezio bidezko eskuratze-aren eraginez azaltzen denean bakarrik agertu ahal izango da aktiboan.
Akura-lagapenagatiko eskubideak sistematikoki amortizatu beharko dira, eta fondoak sarrerak erandako aldia ezin du gainditu.
- e) Aktiboan barne sartuko dira hirugarrenei eskuratutako nahiz enpresak berak dituen baliabide propioak erabiliz landutako ordenagailu-programak, baina hauek erabiltzea zenbait ekitalditarako aurreikusia dagoenean bakarrik.
Aplikazio-informatikoaren mantentze-gastuak ezingo dira inoiz aktiboan agertu.
Ikerketa- eta garapen-gastuentzat ezarritako kapitalizatzeko eta amortizazio-irizpide berak aplikatuko zaizkie.
- f) Finantza-errentamenduaren baldintza ekonomikoak direla medio erosketa-aukera erabiltzeari buruz arrazoizko zalantzarik ez dagoenean, errentariak ondoko paragrafoan ezarrita bezala erregistratu beharko du eragiketa.
Aurreko paragrafoak aipatzen dituen finantza-errentamenduko kontratuetatik eratorritako eskubideak, ondasunaren eskurako-balioan kontabilizatu-tuko dira aktibo ez-material gisa; pasiboan, berriz, kuotengatiko zor osoa gehi erosketa-aukeraren zenbatekoa islatuko da. Bi zenbateko hauen arteko diferentzia, eragiketako finantza-gastuak izanik, hainbat ekitalditan banatzeko gastu bezala kontabilizatuko dira. Dagokionean, aktibo ez-material bezala erregistratutako eskubideak, kontratuaren xede den ondasunaren bizitza-erabilgarriaren arabera amortizatuko dira. Erosketa-aukera erabiltzen denean, erregistratutako eskubideen balioa eta dago-

kion amortizazio metatua kontuetan baja emango dira, eta eskuratutako ondasunaren balioaren parte izatera pasatuko dira.

Hainbat ekitalditan banatzeko gastuak finantza-irizpide baten arabera emaitzei egotziko zaizkie.

- g) Inorenganatzearen baldintza ekonomikoetatik, inorenganatu berri diren ondasunak jarraian finantza-errentamendu bati lotu izanik, finantzaketa-metodoa dela ondorioztatzen bada, errentariak ondoko paragrafoan adierazita bezala erregistratu behar du eragiketa.

Eragiketaren xede den ondasunaren kontabilitate-balio garbiari baja emango zaio, honekin batera eta zenbateko berdineko balio ez-materiala adieraziz. Aldi berean, kuotengatiko zor guztien eta erosketa-aukeraren zenbatekoa pasiboan ezagutarazi beharko da; zorra eta eragiketan jasotako finantzaketaren arteko diferentzia, hainbat ekitalditan banatzeko gastu gisa kontabilizatuko da.

6. Ezarpen-gastuak

Ezarpen-gastuak, horiek osatzen dituzten ondasun eta zerbitzuen eskuratze-prezioan edo ekoizpen-kostuan baloratuko dira. Bereziki arau hauek aplikatuko dira:

- a) Eraketa- eta kapital-zabaltzearen gastuen izaera hurrengo hauek izango dute: letradu, notario eta erregistratzaileen ordainsariei; txosten, buletin eta tituluen inprimaketak; tributuak; publizitateak; tituluak kolokatzearen komisioa eta gainerako gastuek, etab.ek, eraketa eta kapital-zabalkuntzak sortutakoek.
- b) Lehen ezarpen-gastuen izaera hauek izango dute: izaera teknikoko eta ekonomikoko aurretiazko azterketetarako ordainsariei, bidaiak-gastuek eta egindako beste zenbaitei; irtenaldiko publizitateak; pertsonala hartzeko, trebatzeko eta banatzeko egindako gastuak; etab.ek ezarpen hori dela-eta.

Ezarpen-gastuak sistematikoki amortizatu beharko dira, eta bost urteko epea ezingo dute luzatu.

7. Hainbat ekitalditan banatzeko gastuak

Arau hauek erabiliko dira:

1. Zorren formalizazio-gastuak

Zorren formalizazioaren gastuak eskuratze-prezioan edo ekoizpen-kostuan baloratuko dira.

Berez, gastu hauek dagokien ekitaldira esleitu beharko dira; kasu berezietan, gastu horiek hainbat ekitalditan banatu ahal izango dira, horrelakoetan dagozkien zorren mugaegunen epean zehar eta finantza-plan baten arabera emaitzei egotziz; edonola ere, dagozkien zorrak amortizatzen direnean gastu horiek guztiz egotzita egon beharko dute.

2. *Interes geroratuengatiko gastuak*

Interes geroratuengatiko gastuak, dagozkien zorren itzulketa-balioaren eta jaulkipen-balioaren arteko diferentziaz baloratuko dira.

Gastu horiek, zorren mugaegunen epean zehar eta finantza-plan baten arabera emaitzei egotziko zaizkie.

8. Balore negoziagarriak

1. Balorazioa

2. edo 5. taldeetan barne sarturiko errenta finko nahiz aldakorreko balio negoziagarriak, harpidetzean edo erostean duten eskuratze-prezioan baloratuko dira oro har. Prezio hau, eskuratzeko ordaindutako edo ordaindu beharreko zenbateko osoak osatuko du, eragiketari dagozkion gastuak barne. Ondorio hauetarako, irizpide hauek hartu beharko dira kontuan:

- a) Lehentasunezko harpidetza-eskubideen zenbatekoa eskuratze-prezioan sartuta dagoela ulertuko da.
- b) Sortutako dibidenduen edo erosketa-unean sortutako baina mugaeguneratu gabeko interes esplizituen zenbatekoek ez dute eskuratze-prezioa osatuko. Dibidendu edo interes hauek independenteki erregistratuko dira, beraien mugaegunaren arabera.
Ondorio hauetarako, itzulketa-balioaren osagai ez diren etekinak hartuko dira "interes esplizitutat".
- c) Lehentasunezko harpidetza-eskubideak saltzean edo erabili daitezen hauek banatzean, eskubideen kostuen zenbatekoak dagozkien baloreen eskuratze-prezioa murriztu egingo du. Kostu hau, orokorrean onarturiko eta zuhurtasun-printzipioarekin adostasunean dagoen balorazio-formula bat aplikatuz finkatuko da; aldi berean, kontabilizatatako balorazio-zuzenketaren zenbatekoa proportzionalki murriztuko da.

Nolanahi ere, batez besteko prezioaren edo batez besteko kostu hazta-tuaren metodoa aplikatu beharko da. Balore-talde homogeenak eskubide berdinak dituztenak direla ulertuko da.

2. Balorazio-zuzenketak

Bigarren mailako merkatu antolaturen batean kotizaziora onartutako balore negoziagarriak, gutxienez ekitaldi-amaieran eskuratze-prezioan edo merkatu-prezioan kontabilizatuko dira, azken hau aurrekoa baino baxuagoa denean. Azken kasu honetan, gertatutako balio galera adierazteko beharrezkoak diren hornidurak zuzkitu beharko dira. Dena dela, lehen aipatutako merkatu-prezioa baino txikiagoa den balioa finkatzen duten entitateko eta arrazoi garbiko egoera dagoenean, balio txikiago hau nagusitu dadin beharrezkoa den balorazio-zuzenketa egingo da.

Merkatu-prezioa hurrengo bietatik bahuena izango da: bigarren mailako merkatu antolatu batean ekitaldiko azken hiruhilabetekoari dagokion batez besteko kotizazioa; balantzea ixten den eguneko kotizazioa edo, hori ezean, aurreko eguneko.

Aurreko hori horrela izanik ere, ekitaldi-amaieran sortutako eta muga eguneratu gabeko interesak daudenean, inplizituak zein esplizituak, zeinak aktiboan kontabilizatu behar baitira, balorazio-zuzenketa merkatu-prezio hori eta baloreen eskuratze-prezioa eta ekitaldi amaieran sortu eta muga eguneratu gabeko interesen batura konparatuz zehaztuko da.

Bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatzeke onartzen ez diren balore negoziagarriak badira, balantzean eskuratze-prezioan agertuko dira. Dena dela, eskuratze-prezioa praktikan onarturik dauden arrazoizko balorazio-irizpideak aplikatzearen ondoriozko zenbatekoa baino handiagoa denean, dagoen diferentziaz dagokion hornidura zuzkituko da. Ondorio hauetarako, kapital-partaidetzak direnean, partaidetza horiei dagokien kontabilitate-balio teorikoa hartuko da, eskuratze-unean zeuden eta ondorengo balorazioan irauten duten plusbalio tazituen zenbatekoaz zuzendurik. Irizpide hori bera aplikatuko zaie taldeko sozietateen edo enpresa elkartuen kapital-partaidetzei ere; horniduraren zuzkidura, partaidetza dueneko sozietatearen fondo propioen bilakaera kontuan izanik egingo da, nahiz eta bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatzeke onartutako balore negoziagarriak izan.

9. Kreditu ez-komertzialak

Emandako zenbatekoaz erregistratuko dira. Zenbateko horren eta kredituen kopuru izendatuaren arteko diferentzia interesengatiko sarrera gisa hartuko da sortzen diren ekitaldian, finantza-irizpide bati jarraituz eta balantzearen aktiboan interesengatiko kreditua ezagutaraziz.

Ibilgetuaren salmentagatiko kredituak salmenta-prezioan baloratuko dira, beti ere kredituaren kopuru izendatuari erantsitako interesak kanpo direlarik, zeinak aurreko paragrafoan adierazi bezala egotzi eta erregistratuko baitira.

Sortutako interesak, mugaeguneratuak izan ala ez, bere mugaegunaren arabera 2. edo 5. taldeetako kreditu-kontuetan agertuko dira.

Kreditu-kontusail horietan balorearen eskuratze-dataren ondoren sortzen diren interes inplizituak adieraziko dira, finantza-irizpide baten arabera.

Bidezko diren balorazio-zuzenketak egingo dira, dagokionean, aktiboen kobrantzarekiko gerta daitezkeen kaudimengabezia posibleek duten arriskuaren arabera bidezko diren hornidurak zuzkituz.

10. Akzio eta obligazio propioak

Akzio propioak 8. arauan ezarritakoa aplikatuz baloratuko dira.

Akzio propioak amortizatzean eta inorenganatzean honako arau hauek erabiliko dira:

- a) Akzio propioen amortizazioak akzio horien kopuru izendatuaz kapitalaren murrizketa eragingo du. Eskuratze-prezioaren eta kopuru izendatuaren arteko diferentzia, positiboa ala negatiboa, erreserba-kontuetan zordundu ala abonatu da, hurrenez hurren.
- b) Akzio propioak inorenganatzean lortutako emaitzak galdu-irabazien kontuan agertuko dira, "Akzio eta obligazio propioen eragiketagatiko galerak" ala "Akzio eta obligazio propioen eragiketagatiko mozkinak" atalean, dagokionaren arabera.

Enpresak bere obligazio eta bonuak amortizatzeko eskuratzen dituenean, eskuratze-kostuaren, (sortutako eta mugaeguneratu gabeko interesak kanpo) eta itzultze-balioen artean ager daitezkeen diferentziak, hainbat ekitalditan banatzeko (gastu gisa ezagutarazitako emaitzei egotzi gabeko primak kanpo) 674 edo 774 kontuan zordundu ala abonatu dira, dagokienaren arabera.

11. Zor ez-komertzialak

Balantzean beren itzultze-balioan agertuko dira. Balio horren eta jasotako kopuruaren arteko diferentzia, balantzearen aktiboan agertuko da bereizirik; diferentzia hori urtero emaitzei egotzi beharko zaie, finantza-irizpide baten arabera dagozkion zenbatekoek.

Ibilgetua erosteagatiko zorrak bere balio izendatuaz baloratuko dira. Balio izendatuari erantsitako interesak, ibilgetuaren balioan sartu direnak kanpo, balantzearen aktiboan bereizirik agertuko dira, urtero emaitzei finantza-irizpide baten arabera dagozkion zenbatekoez egotziz.

Kredituen kontuak, erabilitako zenbatekoaz agertuko dira balantzean, zenbateko erabilgarriari buruz memorian eman behar den informazioaren kalterik gabe.

12. Bezeroak, hornitzaileak, trafikoagatiko zordunak eta hartzekodunak

Balantzean beren balio izendatuan agertuko dira. Urtebeterakoa baino mugaegun luzeagoa duten trafiko-eragiketengatiko kreditu eta zorren balio izendatuari erantsitako interesak "Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak" edo "Hainbat ekitalditan banatzeko gastuak" bezala erregistratuko dira balantzean, hurrenez hurren. Finantza-irizpide baten arabera urtero emaitzei egotziko zaizkie.

Bidezko diren balorazio-zuzenketak egingo dira, dagokionean, aktiboen kobrantzarekiko gerta daitezkeen kaudimengabeziek duten arriskuaren arabera bidezko diren hornidurak zuzkituz.

13. Izakinak

1. Balorazioa

Izakinetan barne sartzen diren ondasunak eskuratze-prezioan edo ekoizpen-kostuan baloratu behar dira.

2. Eskuratze-prezioa

Eskuratze-prezioan, fakturan adierazitakoa gehi ondasunak biltegitratuta egon arte eragindako gainerako gastu guztiak barne sartuko dira, hala nola garraioa, aduanak, aseguruak, etab. Izakinak eskuratzea grabatzea duten zeharkako zergen zenbatekoa, zenbateko hori Ogasun Publikotik zuzenean berreskuratu ezin daitekeenean bakarrik barne sartuko da eskuratze-prezioan.

3. Ekoizpen-kostua

Ekoizpen-kostua, lehengai eta gainerako gai kontsumigarrien eskuratze-prezioari, produktuari zuzenean egotz dakizkiokeen kostuak gehituz finantatuko da. Produktuei zeharka egotz dakizkiokeen kostuen arrazoiz

dagokion zatia ere gehitu beharko da, kostu horiek ekoizpen-aldiari dagozkion neurrian.

4. Balio-zuzenketak

Ondasun baten merkatu-balioa edo dagokion beste edozein balio bere eskuratze-prezioa edo ekoizpen-kostua baino txikiagoa denean, balio-zuzenketak egin beharko dira; ondorio hauetarako baliogalera itzulgarria denean, dagokion homidura zuzkituz egingo da. Baliogalera itzulezina balitz, izakinak baloratzearan egoera hori kontuan izango da. Ondorio hauetarako, merkatu-baliotzat hau ulertuko da:

- a) Lehengaientzat, bere birjarpen-prezioa edo errealizazio-balio garbia, txikiagoa bada.
- b) Salgai eta produktu bukatuentzat, bere errealizazio-balioa, dagozkion komertzializazio-gastuak kenduta.
- c) Bideango produktuentzat, dagozkien produktu bukatuen errealizazio-balioa, jasateko dauden ekoizpen-kostu guztiak eta komertzializazio-gastuak kenduta.

Hala ere, geroago gauzatuko den salmenta-kontratu irmo baten xede izan diren ondasunak ez dira aurreko paragrafoan aipatutako balorazio-zuzenketaren xede izango, baldin eta kontratu horretan hitzartutako salmenta-prezioak gutxienez ondasun horien eskuratze-prezioa edo ekoizpen-kostua gehi kontratua betetzeko beharrezko diren eta egiteko dauden kostu guztiak estaltzen baditu.

Ondasunen eskuratze-prezioa edo ekoizpen-kostua banaka identifikatu ezin daitekeenean, batez besteko prezio edo kostu haztatuaren metodoa hartuko da oro har. FIFO edo LIFO metodoak eta antzekoak onargarriak dira eta erabil daitezke, enpresak bere kudeaketarako egokiagoak direla baderitzo.

Aparteko kasuetan eta jarduera-sektore jakin batzuetan zenbait lehengai eta gai kontsumigarri kopuru eta balio finko batetan baloratu ahal izango dira, baldin eta baldintza hauek betetzen badituzte:

- a) etengabe berritzea,
- b) bere balio osoa eta osaera nabarmenki ez aldatzea, eta
- c) balio oso horrek enpresarentzat premiazko garrantzia ez izatea.

Sistema hau erabili izana memorian zehaztuko da, bere aplikazioa eta kopuru eta balio finko horien zenbatekoa argudiatuz.

14. Kanbio-diferentziak atzerri-monetan

1. *Ibilgetu materiala eta ez-materiala*

Arau orokor gisa, nazio-monetarako bihurraketa, eskuratze-prezioari edo ekoizpen-kostuari ondasunak ondarean barne sartu diren datan indarrean dagoen kanbio-tasa ezarrita egingo da.

Baliogaleragatik amortizazio eta hornidurak, arau orokor gisa, aurreko paragrafoan esandakoa aplikatzearen ondorioz lortutako zenbatekoaren gainean kalkulatu beharko dira.

2. *Izakinak*

Nazio-moneta bihurraketa, eskuratze-prezioari edo ekoizpen-kostuari esku-raketa bakoitza egin den datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuz egingo da; balorazio hau erabiliko da, bai izakinen balorazioan identifikazio espezifikorako metodoa aplikatzen bada eta baita batezbesteko prezio haztatuaeren metodoa, FIFO, LIFO eta antzeko metodoak aplikatzen badira ere.

Horrela lortutako balorazioa, kontuak ixten diren datan merkatuan izakinek duten prezioa baino handiagoa bada, hornidura zuzkitu beharko da. Merkatu-prezio hori atzerri-monetan finkaturik badago, nazio-moneta bihurtzeko aipatutako datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuko da.

3. *Errenta aldakorreko baloreak*

Nazio-monetarako bihurraketa, eskuratze-prezioari balore horiek ondarean barne sartu diren datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuz egingo da. Horrela lortutako balorazioak ezingo du merkatuan baloreek duten balioari kontuak ixten diren datan indarrean dagoen kanbio-tasa ezarrita lortutakoa baino handiagoa izan.

4. *Diruzaintza*

Atzerri-monetaren eta enpresaren eskuetan dauden beste baliabide likido batzuk nazio-moneta bihurtzeko, ondarean barne sartu den datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuz egingo da. Ekitaldia ixtean, une horretan indarrean dagoen kanbio-tasan agertuko dira egoera-balantzean.

Balorzio honen ondorioz kanbio-diferentzia negatiboa ala positiboa gertatuko balitz, ekitaldiko emaitzan zordundu ala abonatu egingo da, dago-kionaren arabera.

5. *Errenta finkoko baloreak, kredituak eta zorrak*

Atzerri-monetan dauden errenta finkoko baloreak, kredituak eta zorrak nazio-moneta bihurtzeko, eragiketa-datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuko da. Ekitaldia ixtean, une horretan indarrean dagoen kanbio-tasan baloratuko dira. Kanbio-estaldurako kasuetan (kanbio-aseguru edo antzeko estaldura), estali gabeko arriskuaren zatia bakarrik izango da kontuan.

Balore, zor edo kreditu bakoitzaren kanbio-diferentzia positibo ala negatiboak mugaeguneratze-ekitaldiaren eta monetaren arabera sailkatuko dira. Ondorio hauetarako, ezberdinak izanik Espainian bihurtgarritasuna duten monetak taldekatu egingo dira.

- a) Talde bakoitzean gertatzen diren gauzatu gabeko diferentzia positiboak, arau orokor gisa, ez dira emaitzetan egotziko eta balantzearen pasiboan jasoko dira "Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak" gisa.
- b) Talde bakoitzean gertatzen diren diferentzia negatiboak, berriz, arau orokor gisa emaitzetan egotziko dira.

Hala ere, gauzatu gabeko diferentzia positiboak emaitzetara eraman ahal izango dira, talde homogeneo bakoitzarentzat aurreko ekitaldietako emaitzetan edo ekitaldi berekoetan, kanbio-diferentzia negatiboak egotzi direnean, eta diferentzia negatibo horiek aurreko ekitaldietako emaitzetan ezagutarazitako diferentzia positiboekin murriztearen ondoriozko zenbatekoaz.

Aurreko ekitaldietan geroratutako diferentzia positiboak, dagozkien errenta finkoko baloreak, kredituak edo zorrak mugaeguneratu edo aurrez kitatzen diren ekitaldian egotziko dira emaitzetara, talde homogeneo bakoitzean zenbateko bereko edo handiagoko kanbio-diferentzia negatiboak ezagutzen diren neurrian.

6. *Arau bereziak*

Eskuratze-prezioaren printzipioaren aplikazioa dela-eta, atzerri-monetako kanbio-diferentziak ez dira ibilgetuaren eskuratze-prezioaren edo ekoizpen-kostuaren zuzenketatzat hartu behar. Hala ere, kanbio-diferentziak urtebete baino epe luzeagorako eta ibilgetuaren finantzaketa

espezifikora bideratuta dauden atzerri-monetako zorretan ematen badira, galera edo irabazi potentzial horiek dagozkien aktiboen kostu handiago edo txikiago bezala hartzeko aukera egongo da, baldin eta hurrengo baldintza hauek guztiak betetzen badira:

- diferentziak eragiten dituen zorra guztiz identifikagarria den aktibo ibilgetu zehatza eskuratzeko erabili dela ziurra izatea.
- ibilgetu horren instalazio-epea hamabi hilabetetik gorakoa izatea.
- kanbio-tasaren aldaketa ibilgetua funtzionatzeko baldintzetan jarri aurretik gertatzea.
- kostuari gaineratzearen ondoriozko zenbatekoak, ibilgetuaren merkatu- edo birjarpen-balioa inoiz ez gainditzea.

Aukera honetaz baliatuz kapitalizatutako zenbatekoek ibilgetu materialaren kostuaren elementua direla kontsideratuko da eta, beraz, amortizazioa izango dute, eta dagokionean baita hornidura ere.

Atzerri-monetan epe luzeko zorpetze handiak dituzten industria edo sektore zehatzei aplika dakizkiekeen arau bereziak ere egon daitezke. Egoera zehatz hauek sektore-egokitzapenetan edo egoera horietan aplikagarria den beste araudi berezi batzuetan aztertuko dira.

15. Balio Erantsiaren gaineko Zerga

Jasandako BEZ ez-kengarria, zergak grabatzen dituen eragiketen xede diren inbertsio edo zirkulatzailako ondasunen nahiz zerbitzuen eskuratzeko-prezioaren osagai izango da. Barneko autokontsumoaren kasuan (enpresaren ibilgeturako ekoizpen propioa) BEZ ez-kengarria dagokion inbertsio-ondasunen kostuari gehituko zaio.

Behin betiko hainbanaketatik eratorritako erregularizazioaren ondorioz diren, inbertsio-ondasunen erregularizazioa barne, jasandako BEZ ez-kengarriaren zenbatekoaz egindako doikuntzek ez dituzte hasierako balorazioak aldatuko.

16. Sozietateen gaineko zerga

Sozietateen gaineko zerga kontabilizatzeko emaitza kontablearen eta emaitza fiskalaren artean egon daitezkeen diferentziak izango dira kontuan, emaitza fiskala zergaren oinarri ezargarri bezala hartuta, beti ere, ondorengo arrazoiengatik gertatzen badira:

- Eremu ekonomikoaren eta tributarioaren artean gastu eta sarrerak definitzean diferentziak.

- Lehen aipatutako eremu horietan sarrerak eta gastuak egozteko denborazko irizpideen artean diferentziak.
- Eremu fiskalean aurreko ekitaldietako oinarri ezargarri negatiboak konpentsatzea onartzea.

Ondorio hauetarako honako diferentziak bereiz daitezke:

- "Diferentzia iraunkorrak": zerga aurreko ekitaldiko emaitza kontablearen eta oinarri ezargarriaren artean sortutakoak eta ondorengo ekitaldietan eragiten ez dutenak, galera konpentsatuak izan ezik.
- "Diferentzia iragankorrak": zerga aurreko ekitaldiko emaitza kontablearen eta oinarri ezargarriaren artean daudenak, jatorria bi magnitudeak zehazteko orduan erabili diren egozketarako denborazko irizpide desberdinetan dutelarik eta, beraz, ondorengo ekitaldietan eragiten dutenak izanik.
- "Galera konpentsatuak", oinarri ezargarria zehazteko ondorioetarako.

Sozietateen gaineko zergak erregistratu behar duen gastua, zerga aurreko emaitza ekonomikoaren gainean kalkulatu da, "diferentzia iraunkorrekin" aldatuta.

"Diferentzia iragankorrek" eta galera konpentsatuek ez dute ekitaldiko sozietateen gaineko zergagatiko gastuaren zenbatekoa kalkulatzeko emaitza ekonomikoa aldatzen.

Fiskalki konpentsagarriak diren galerak izateak, etorkizunean zerga txikiagoa ordaindu beharra eragingo duen zerga-kreditua sorrarazten du.

Sozietateen gaineko zerga kontabilizatzeko, zergaren kuotatik hoberi eta kenkariak, atxikipenak eta konturako ordainketak kenduta, sortutako sozietateen gaineko zergaren zenbateko murrizketatzat hartuko direla kontuan izango da.

Aurreko irizpideen arabera, ekitaldian sortutako sozietateen gaineko zerga gisa kontabilizatu beharreko zenbatekoa eragiketa hauek eginez kalkulatu da:

- "Emaitza kontable doitua" kalkulatu da, ekitaldiko zerga aurreko emaitza ekonomiko horri dagozkion "diferentzia iraunkorrak" gehituz ala kenduz.
- "Zerga gordinaren" zenbatekoa kalkulatu da, "emaitza kontable doituari" ekitaldiari dagokion zerga-tasa aplikatuz.
- Azkenik, "zerga gordinaren" zenbatekoari, positiboa ala negatiboa denaren arabera, kuotatik hoberiak eta kenkariak, atxikipenak eta konturako ordainketak kanpo, kendu ala batu egingo zaizkio hurrenez hurren, sortutako sozietateen gaineko zerga lortzeko.

Galeren konpentsazio fiskalaren ondoriozko zerga-kreditua, ekitaldiko zerga-tasa oinarri ezargari negatiboari aplikatuz kalkulatu da.

Ordaindu beharreko sozietateen gaineko zergaren eta zerga horregatiko gastuaren arteko diferentziak, baita galeren konpentsazio fiskalatikiko zerga-kredituak ere, etorkizuneko karga fiskalarengan nolabaiteko interesa duten neurrian, (4740) Mozkinen gaineko zerga aurreratua, (4745) ... ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua eta (479) Mozkinen gaineko zerga geroratua kontuetan erregistratu dira.

Zerga-legeriaren aldaketak edo enpresaren egoera ekonomikoaren bilakae-rak zerga aurreratuen, zerga-kredituen eta zerga geroratuen aldaketa ondo-rioztatzen duenean, lehen aipatutako kontuetan saldoa doituko da, doikuntza horren ondoriozko sarrera ala gastua emaitzetara eramanez.

Zuhurtasun-printzipioa errespetatuz, aurreratutako zergak eta zerga-kredituak, gertatuko direnaren arrazoizko ziurtasuna dagoenean eramango dira 4740 eta 4745 kontuetara. Etorkizunean berreskuratzeko zailtasunak ikusten badira, berriz, baja emango zaie.

Dena dela, diferentzia iraunkorrei dagokien karga-zatia sarrera edo gastutzat hartu ahal izango da; era berean, kuotatiko kenkari eta hobariak, atxikipenak eta konturako ordainketak kanpo, sarrera gisa hartu ahal izango dira. Sarre-ra eta gastu hauek aldizkatu ahal izango dira arrazoizko irizpideak erabiliz.

Banakako enpresari kasuan ez da mozkinen gaineko zergari dagokion atalean zenbatekorik agertu. Ondorio hauetarako, ekitaldi-bukaeran jasan-dako atxikipenak eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ordain-keta zatikatuak (550) Ustiapenaren titularra kontuan zordunduko dira.

17. Erosketak eta beste zenbait gastu

Salgai-erosketan eta birsaltzeko erositako beste ondasunen kontabilizazioan erregela hauek hartuko dira kontuan:

- a) Erosketa-gastuak, garraioak eta eskuraketen gaineko zergak barne, jasandako BEZ kengarria izan ezik, 60 azpitaldean dagokien kontuan zordunduko dira.
- b) Goiz ordaintzeagatikoak ez diren eta fakturan barne sartutako deskontu eta antzekoak, erosketaren zenbateko txikiago bezala hartuko dira.
- c) Enpresari goiz ordaintzeagatik ematen zaizkion deskontu eta antzekoak, fakturan sartutakoak izan ala ez, finantza-sarreratzat hartuko dira, 765 kontuan kontabilizatuz.

- d) Eskabidearen bolumen zehatza lortzean oinarritzen diren deskontu eta antzekoak, 609 kontuan kontabilizatuko dira.
- e) Kalitate-akatsak, entrega-epeak ez betetzeak edo antzeko beste arrazoiek eragindako eta faktura jaso ondoren sorturiko deskontu eta antzekoak, 608 kontuan kontabilizatuko dira.
- f) Itzultzeko gaitasunarekin hornitzaileek fakturan kargatutako ontzikien kontabilizazioa, 406 kontuan adierazita geratzen da.

Zerbitzuengatikoko gastuen kontabilizazioan a)tik e)rako erregelak aplikagarriak izango dira.

Ibilgetuaren edo finantza-inbertsio iragankorren inorenganatzegatikoko edo inbentarioan bajagatikoko galeren kontabilizazioan, eragiketari dagozkion gastuak zenbateko handiago bezala hartuko dira.

18. Salmentak eta beste zenbait sarrera

Ondasunen salmentaren kontabilizazioan erregela hauek kontuan hartuko dira:

- a) Salmentak eragiketa hauek grabatzen dituzten zergak sartu gabe kontabilizatuko dira. Horiei dagozkien gastuak, enpresaren kargurako garraioak barne, dagozkien 6. taldeko kontuetan kontabilizatuko dira, hurrengo d) eta e) erregeletan adierazitakoaren kalterik gabe.
- b) Goiz ordaintzegatikokoak ez diren fakturan barne sartutako deskontu eta antzekoak, salmentaren zenbateko txikiago bezala hartuko dira.
- c) Enpresak goiz ordaintzegatik ematen dituen deskontu eta antzekoak, fakturan sartutakoak izan ala ez, finantza-gastutzat hartuko dira, eta 665 kontuan kontabilizatuko dira.
- d) Eskabidearen bolumen zehatza lortzean oinarritzen diren deskontu eta antzekoak, 709 kontuan kontabilizatuko dira.
- e) Kalitate-akatsak, entrega-epeak ez betetzeak edo antzeko beste arrazoiek eragindako eta faktura jaulki ondoren sorturiko deskontu eta antzekoak, 708 kontuan kontabilizatuko dira.
- f) Berreskuratzeko gaitasunarekin bezeroei fakturan kargatutako ontzikien kontabilizazioa, 436 kontuan adierazita geratzen da.

Zerbitzuengatikoko sarreren kontabilizazioan, a)tik e)rako erregelak aplikagarriak izango dira.

Ibilgetuaren edo finantza-inbertsio iragankorren inorenganatzegatikoko mozkinen kontabilizazioan, eragiketari dagozkion gastuak zenbateko txikiago bezala hartuko dira.

19. Pentsio eta antzeko betebeharrarako hornidurarako zuzkidurak

Pentsio eta antzeko betebeharrarako horniduren zuzkidurak kontabilizatzean, legezko ala kontratuzko betebeharrak estaltzeko beharrezkoak diren barne-fondoz hornitzeko xedez, sortutako gastuak barne hartuko dira kalkululu aktuarial bidez estimatuta, enpresaren alde sortutako finantza-etekinak hornidurei egoztearen kalterik gabe.

20. Kapital-subentzioak

Edozein motatako kapital-subentzioak, itzuli behar ez diren izaera dutenean, emandako zenbatekoan baloratuko dira. Horretarako, emateko ezarritako baldintzak bete dituztenak hartuko dira itzulezintzat edo, hala dagokionean, etorkizunean bete egingo direla arrazoizko zalantzarik sortzen ez dutenak.

Ez itzultzeko izaerarekin jasotako subentzioak, subentzio horiekin finantzatutako aktiboek ekitaldian izandako baliogaleraren proportzio berean egotziko zaizkio ekitaldiko emaitzari.

Baliogalerarik jasaten ez duten aktiboen kasuan, horiek inorenganatzean edo inbentarioan baja ematean egotziko zaio subentzioa ekitaldiko emaitzari.

21. Kontabilitate-irizpide eta balioespenetan aldaketak

Uniformetasun-printzipioa aplikatuz, ezin izango dira kontabilizazio-irizpideak ekitaldi batetik bestera aldatu, memorian adierazi eta justifikatuko diren aparteko kasuetan izan ezik, eta beti ere testu honek baimendutako irizpideen barnean. Kasu hauetan, aldaketa ekitaldi-hasieran egin dela kontsideratuko da eta irizpide-aldaketa horren ondorioz, eta data horretan kalkulatuta, aktibo eta pasiboen aldaketen eragin metatua galdu-irabazien kontuan sartuko da ezohizko emaitza gisa.

Baloratu ahal izateko balioespenak egin behar diren kontu-sailetan egindako aldaketak, eta informazio gehigarria, esperientzia handiagoa edo gertakari berrien ezaguera lortu izanaren ondorio direnak, ez dira kontabilitate-irizpidearen aldaketatzat hartu behar aurreko paragrafoan adierazitako ondorioetarako.

22. Orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauak

Hurrengoetan ezartzen direnak, orokorki onartutako kontabilitate-printzipio eta -arautzat hartuko dira:

- a) Merkataritza-kodea eta gainerako merkataritza-legeria.
- b) Kontabilitate Plan Orokorra eta sektorekako moldaketak.
- c) Kontabilitate eta Kontuen Ikuskaritza Institutuak, hala dagokionean, kontabilitate-gaietan ezarriko dituen garapen-arauak.
- d) Zehazki aplikagarri den gainerako legeria.

9.2.3 Hautazko zatiak

KPO onartzen duen Errege Dekretuko 2.artikuluak ezarritakoaren arabera, bi dira Planak hautazkotzat dituen zatiak:

9.2.3.1 Kontu-taula

KPO-ko bigarren zatia adierazten du eta talde, azpitalde eta kontuez osaturik dago, egitura hamartarra eta edukiaren izenburu egokiarekin behar bezala kodifikatuta, baina, enpresa-munduan izan daitezkeen aukera guztiak agortzeko asmorik gabe.

Zati hau zein bestea aukerapeko aplikaziokoak dira, horregatik gomendagarria da, ahalmen hau erabiltzen denean, izendapen berdintsuak erabiltzea urteko kontuak errazteko, non egitura garatzen duten edukiaren eta aurkezpenaren arauak beharrezkoak diren.

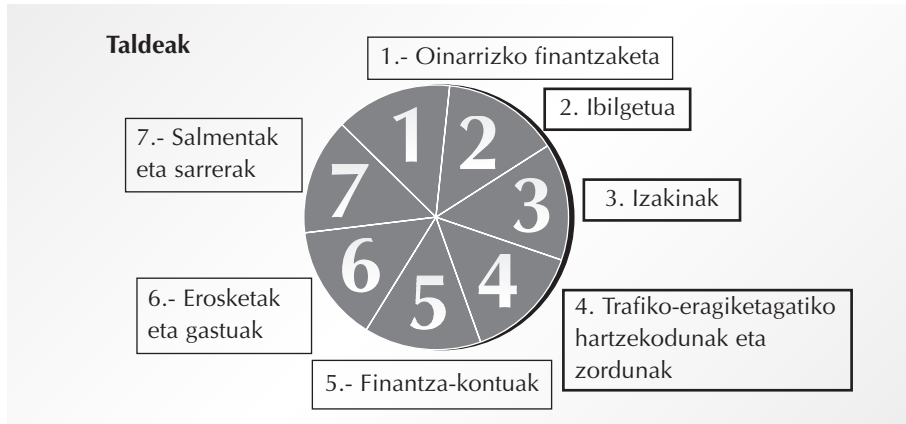
KPO-n jasotako taldeak honela sailka ditzakegu:

1. taldea: Oinarrizko finantzaketa

Enpresaren baliabide propioek eta epe luzerako besteren finantzaketek osatzen dute, eta orokorrean, aktibo finkoa finantzatu eta aktibo zirkulatzailearen arrazoizko marjina estaltzeko dira. Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak, akzio propioak eta oinarrizko finantzaketaren beste zenbait egoera iragankor ere kontuan hartzen ditu.

2. taldea: Ibilgetua

Enpresaren jardueran era iraunkorrean erabiltzeko diren ondare-elementuak biltzen ditu. Talde honetan sartzen dira ezarpen-gastuak eta hainbat ekitalditan banatzeko gastuak ere.



3. taldea: Izakinak

Talde honetan sartuko genituzke salgaiak, lehengaiak, beste zenbait hornikuntza, bideango produktuak, produktu erdibukatuak, produktu eta azpiproduktu bukatuak, hondarrak eta material berreskuratuak .

4. taldea: Trafiko-eragiketagatiko hartzekodunak eta zordunak

Talde honetan enpresaren trafikoan jatorria duten kontu pertsonal eta merkataritzako efektu aktibo zein pasibokoak biltzen dira, Administrazio Publikoekiko kontuak barne, nahiz eta hauen mugaeguna urtebete baino luzeagoa izan. Azken hauentzat, 42 eta 45 azpitaldea erabil daiteke edo kontu berean birsailka daitezke.

5. taldea: Finantza-kontuak

Trafiko eragiketetatik at sortutako urtebete baino mugaegun luzeagoa ez duten zorrak eta kredituak, eta erabilgarri diren baliabide likidoak.

6. taldea: Erosketak eta gastuak

Enpresak eginiko izakin eta beste zenbait hornikuntza erostea: berriro saltzeko, eraldatu gabe, prozesu industrialaren bidez transformatuta edo eraikuntzen bidez. Halaber, talde honetan sartuko lirateke ekitaldiko gastu guztiak, bertan jasotako zerbitzu eta material suntsigarria, eskuratutako izakinen aldaketa eta ekitaldiko aparteko galerak.

7. taldea: Salmentak eta sarrerak

Ondasunen besterenganatzea eta zerbitzuak egitea. Hauek enpresaren trafiko-eragiketan dute beren funtsa. Talde honetan sartuko genituzke, halaber, beste zenbait sarrera, izakinen aldaketa eta aparteko mozkinak.

9.2.3.2 Definizioak eta kontabilitate-erlazioak

KPO-ko hirugarren zatia adierazten du eta kontu-taulak osatzen du, bertan sarturiko definizioei edukia emanez. Mugimendu arruntenak azaltzen dituzte, hau da, kontabilitate-mekanika honetan ez dira agortzen bere mugimenduak, baizik eta kasu batzuetan kontuen edukia zehazteko erabiltzen da, eta horrela definizioa osatzen da.

9.3 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Kontabilitate Plan Orokorra

- ☐ Kontabilitate Plan Orokorrean bost zati bereizten dira.
- ☐ **Derrigorrezko Zatiak (3 zati):**
 - *O.O.K.P edo Oro har Onartutako Kontabilitate Printzipioak:*
 - Zuhurtasun Printzipioa
 - Lanean ari den enpresaren printzipioa
 - Erregistro Printzipioa
 - Eskuratze Prezioaren Printzipioa
 - Sortzapen Printzipioa
 - Sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioa
 - Ez konpentsatzeko printzipioa
 - Uniformetasun Printzipioa
 - Garrantzi Erlatiboaren Printzipioa
 - *Urteko kontuak: egoera-balantzea, galdu-irabazien kontua eta Memoria*
 - Urteko kontuak lantzeko arauak
 - Urteko kontuen ereduak
 - Urteko kontu laburtuen ereduak
 - *Balorazio Arauak*
 1. Kontabilitate-printzipioen garapena
 2. Ibilgetu materiala
 3. Ibilgetu materialari buruzko arau bereziak
 4. Ibilgetu ez-materiala
 5. Ibilgetu ez-materialari buruzko arau bereziak
 6. Ezarpen-gastuak
 7. Hainbat ekitaldian banatzeko gastuak
 8. Balore negoziagarriak
 9. Kreditu ez-komertzialak
 10. Akzio eta obligazio propioak
 11. Zor ez-komertzialak
 12. Bezeroak, hornitzaileak, zordunak eta hartzekodunak
 13. Izakinak
 14. Kanbio-diferentziak atzerri-monetan
 15. Balio erantsiaren gaineko zerga
 16. Sozietateen gaineko zerga

- 17. Erosketak eta beste zenbait gastu
- 18. Salmentak eta beste zenbait sarrera
- 19. Pentsio eta antzeko betebeharretarako hornidurarako zuzkidurak
- 20. Kapital-subentzioak
- 21. Kontabilitate-irizpide eta balioespenen aldaketak
- 22. Oro har onartutako kontabilitate-printzipio eta -arauak

❑ **Hautazko Zatiak (2 zati):**

- *Kontu-taula (hautazkoa)*
- *Definizioak eta Kontabilitate-erlazioak (hautazkoa)*



ARIKETA PRAKTIKOA. Kontabilitate Plan Orokorra

1. *Kontabilitate Plan Orokorraren arabera aipa eta azal itzazu kontabilitate-printzipioak.*
2. *Esan ohi denez, Kontabilitate Plan Orokorraren ezaugarrietako batzuk hauek direla:*
Izaera irekia izatea.
Malgua izatea.
Arlo finantzarioari lehentasuna ematea.
Aipamen hauen arrazoiak azaldu.
3. *Enpresa batek BAT ekitaldian kontu-sail edo partida bakoitzaren identifikazioaren arabera (kostu-prezioa edo eskuratze-prezioa) baloratzen ditu izakinak. Ondorengo ekitaldietan izakinak batez besteko prezio haztatuaren arabera baloratuko balitu, Oro har Onartutako Kontabilitate Printzipioak hautsi-ko lituzke zure ustez?*
4. *Aipa eta azal itzazu Kontabilitate Plan Orokorra osatzen duten zatiak.*
5. *Adieraz itzazu Kontabilitate Plan Orokorreko talde bat, bi azpitalde eta hiru kontu.*
6. *18.- Adieraz itzazu Kontabilitate Plan Orokorreko 4. eta 5. taldeen arteko funtsezko diferentziak.*

10

Gastuak

10.1 KONTZEPTUA

Sarrerak sortzeko diren ekoizpen- edo produkzio-faktoreen kontsumoa ordezkatuko luke gastuak.

Orokorrean gastuaren jatorria bikoitza izan daiteke:

1. Bere izaera berezia dela-eta, jatorriz kontsiderazio hori izan dezake, gastuarena alegia. Mota honetako gastuen adibideak, besteak beste, honako hauek lirateke: pertsonalarenak, finantzarioak, kanpoko zerbitzuak, etab. Hauen erregistro kontablea egiteko aski izango da dagokien kontu diferentziala behar bezala erabiltzea.
2. Jatorriz inbertsio-izaera izan dezake, zeren erabilera normala eginez gero, gaitasuna baitute beren zerbitzuak urte ekonomiko bat baino denboraldi luzeagoan eskaintzeko. Hori dela eta, enpresaren ondarean sartzeko garaian kontu integrala erabiliko da. Hala ere, ondasun horren erabilera dela medio, edo eta denbora iragaite hutsaren eraginez, balioaren galtze-prozesua hasi-

ko da. Une horretan, ikuspuntu kontabletik, inbertsioa gastu bilakatzen ari da. Gastu-eraldaketa hau dagokion kontu diferentziala erabiliz erregistratuko da.

10.2 SAILKAPENA

Gastuak beren izaera ekonomikoaren arabera sailka daitezke. Kontabilitate Plan Orokorrek dioenez, gastua sorrarazten duten edozein motatako eragiketen erregistro kontablea egiteko 6. taldea aurreikusi du, azpitalde-mailan sailkapen hau eginez:

- ⇒ 60 azpitaldea. Erosketak
- ⇒ 61 azpitaldea. Izakinen aldaketa
- ⇒ 62 azpitaldea. Kanpoko zerbitzuak
- ⇒ 63 azpitaldea. Zergak
- ⇒ 64 azpitaldea. Pertsonal-gastuak
- ⇒ 65 azpitaldea. Beste zenbait kudeaketa-gastu
- ⇒ 66 azpitaldea. Gastu finantzarioak
- ⇒ 67 azpitaldea. Ibilgetuaren galerak eta aparteko gastuak
- ⇒ 68 azpitaldea. Amortizaziorako zuzkidurak
- ⇒ 69 azpitaldea. Horniduren zuzkidurak

10.3 BALORAZIOA

Arau orokor gisa, gastuaren balorazioa egiteko garaian kontuan hartu behar-ko da eskaintzen diren zerbitzuen edo eta saltzen diren ondasunen kostua. Horrela bere balorazioan parte hartuko dute erosketa- edo kostu-prezioak, eta eskainitako balioa eta merkatuko balioa alderatu ondoren sor daitezkeen balio-galerek. Beraz, gastua kuantifikatzeko kontuan hartuko dira aktiboko eta pasiboko ondasunetara bideraturiko balorazio-arau guztiak: egozte-irizpideak, biltegiko izakinen irteera-irizpideak, sor daitezkeen zenbait kontingentzia edo gertakizunen aurreikuspena, eta urte anitzeko gastuen banaketa-irizpideak.

Irizpide hauek guztiek gastuaren kuantifikazioari erlatibitate-kutsu bat eskaintzen diote, eta hau gehitzen da etorkizuneko ekitaldietan konpon daitezkeen gastu edo galera potentzialak sartzen badira.

Gehiago zehaztuz, Kontabilitate Plan Orokorrak, 17. Balorazio-arauaren bitartez, salgaiak erostea eta beste zenbait gastu sorraraz ditzaketen eragiketak erregistratzeko baliagarriak diren irizpideak finkatu ditu.

10.4 GASTUAREN EZAGUTZA KONTABLEA

Orokorrean, gastu bat ezagutu ahal izateko baldintza hauek jar daitezke:

1. Entitatearen ondare-murrizketa edo kontsumoa gauzatua izan dadila.
2. Ondare-murrizketa potentziala baldin bada, horrek gerta daitekeena izateaz gain kuantifikagarria izan behar du.

Baldintza hauen azterketa sakona eginez gero, kasuistika zabala izango genuke, non sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioaren aplikazioak berebiziko garrantzia duen. Horrela, sarrera konkretu batzuei lotu edo itsatsitako gastuak egon daitezke, eta hauek kontabilizatzeko sarrera gauzatu den unea kontuan hartuko da.

Sarrera jakin batzuei lotu gabe dauden gastuak erregistratzeko, kontuan hartuko da gastuaren kontsumoa edo materializazioa gauzatu den unea.

Nolanahi ere, beste gainerako printzipioen gaintik sortzapen-printzipioa aplikatuko da.

Gastu bat ezagutu ondoren, irizpide hauek hartu beharko dira kontuan:

1. Baldin eta urte anitzeko izaera baldin badu, periodifikazio- edo aldizkapen-prozesua kontuan hartuko da.
2. Beharrezkoak diren amortizazio eta hornidurak zuzkituko dira.
3. Itxura edo fikziozko aktiboen kasuan saneamendu-prozesua erabiliko da.

10.5 ELEMENTU OSATZAILEAK ETA KONTABILIZAZIOA

Enpresak, itxura- edo substantzia-aldaketarik gabe edo egokitze-, transformazio- edo eraikuntza-prozesu industrialak egin ondoren, berriro saltzeko asmoz eskuratutako salgaien eta bestelako ondasunen hornikuntzak barneratu egingo dira. Ekitaldiko gastu guztiak ere, zerbitzu eta material suntsigarriak eskuratzeak, eskuratutako izakinen aldaketa eta ekitaldiko ezohizko galerak barne, jasoko ditu.

Oro har, 6. taldeko kontu guztiak ekitaldia ixtean abonatuak dira, 129 kontua zordunduz. Horregatik, kontu bakoitzaren mugimendu-azalpena egitean zorduneketen aipamena bakarrik egingo da. Egon daitezkeen salbuespenetan, abonuarrazoia eta zein kontrakontu erabili behar den adieraziko da.

_____	XX-12-31	_____
(129) Galdu-irabaziak		(6) taldeko kontuak abonatu

10.5.1 Erosketak

Kontabilitate Plan Orokorreko (K.P.O.) 60 azpitaldean ordezkaturik daude, eta bertan barneratzen dira, enpresaren ohiko jardura osatuz, barne-konsumorako edo eta besterenganatzerako bideraturiko ondasun guztiak (K.P.O.eko 3. taldean kokatuak guztiak ere). K.P.O.ak kontu hauek izendatu ditu eginbehar horretarako:

- 600** Salgaien erosketak. Enpresako salgaien erosketak. 30 azpitaldean kokaturiko ondasunak erostea kontu honen bitartez gauzatuko da.
- 601** Lehengaien erosketak. Enpresako lehengaien erosketak. 31 azpitaldean kokaturiko ondasunak erostea kontu honen bitartez gauzatuko da.
- 602** Beste zenbait hornikuntza-erosketa. 32 azpitaldean kokaturiko ondasunak erostea kontu honen bitartez gauzatuko da.
- 607** Beste enpresa batzuek egindako lanak. Agindutako lanengatik beste enpresa batzuek bidalitako faktura jasoko dute.

- 608** Erosketa-itzulketak eta antzeko eragiketak. Oro har, eskabidean jarritako baldintzak ez betetzeagatik hornitzaileei itzultako sortak dira. Faktura jaso ondoren, arrazoi berdinean jatorria duten deskontuak eta antzekoak ere kontu honetan kontabilizatuko dira.
- 609** Erosketei buruzko "rappel"ak. Eskabide-bolumen zehatza lortzean oinarritutako deskontu eta antzekoak.

10.5.2 Izakinen aldaketa

- 610** Salgai-izakinen aldaketa.
- 611** Lehengai-izakinen aldaketa.
- 612** Beste zenbait hornikuntzaren izakinen aldaketa.

Kontu hauen xedea, ekitaldia ixtean 30, 31 eta 32 azpitaldeetako, (komertzialak, Lehengaiak eta Beste zenbait hornikuntza), hasierako eta itxierako izakinen arteko aldaketak erregistratzea da. Diferentzia hau mota bereko ondasunen erosketa jasotzen duen 60 azpitaldeko kontuari gehituz gero, izakin horien kontsumoaren zenbatekoa kalkulatu luke.

10.5.3 Kanpoko zerbitzuak

60 azpitaldean edo ibilgetuaren edo finantza-inbertsio iragankorren eskuratze-prezioan barne sartzen ez diren enpresak eskuratutako izaera ezberdineko hainbat zerbitzu.

- 620** Ekitaldiko ikerketa- eta garapen-gastuak. Beste enpresa batzuei agindutako zerbitzuengatik ikerketa- eta garapen-gastuak.

- 621** Errentamenduak eta kanonak

Errentamenduak

Enpresak erabili edo bere esku dituen ondasun higigarri eta higiezinaren alokairuagatik sortutakoak.

Kanonak

Jabetza industrialaren erabilera-eskubide edo -lagapenagatik ordaindutako zenbateko finko eta aldakorrak.

- 622** Konponketak eta kontserbazioa. 2. taldean sartutako ondasunen mantentze-gastuak.

- 623** Profesional independenteen zerbitzuak. Enpresari egindako zerbitzuengatik profesionali ordaindu beharreko zenbatekoa. Ekonomialari, abokatu, ikuskari, notario, etab.en ordainsariak, agente bitartekari independenteen komisioak barne, biltzen ditu.
- 624** Garraioak. Ibilgetuaren edo izakinen eskuratze-prezioaren barnean sartu ezin diren enpresaren konturako hirugarrenek eginiko garraioak. Kontu honetan, besteak beste, salmenten garraioak erregistratuko dira.
- 625** Aseguru-primak. Aseguru-prima kontzeptupean ordaindu beharreko zenbatekoak dira, enpresako pertsonalari dagozkionak kanpo utzita.
- 626** Banku-zerbitzuak eta antzekoak. Finantza-gastu ez diren, banku-zerbitzu eta antzeko kontzeptuengatik ordaindu beharreko kopuruak.
- 627** Publizitatea, propaganda eta harreman publikoak. Kontuaren izenburuak adierazten dituen kontzeptuengatik ordaindu beharreko gastuen zenbatekoa.
- 628** Hornikuntzak. Elektrizitatea eta biltegiaratu ezin daitekeen beste edozein hornikuntza-mota.
- 629** Beste zenbait zerbitzu. Aurreko kontuetan sartzen ez direnak. Kontu honetan, besteak beste, enpresako pertsonalaren bidaia-gastuak, garraiokoak barne, eta beste kontu batzuetan sartu ez diren bulego-gastuak kontabilizatuko dira.

10.5.4 Zergak

Bere jardueragatik enpresa batek jasan ohi dituen izaera fiskaleko gastu guztiak erregistratzeko 63 azpitaldea aurreikusi du KPOk: mozkinen gaineko zerga, udal-zergak, lizentziak, etab. erregistratzeko. Zerga-kontu hauek ez lirateke agertuko, beren izaera bereziagatik, beste zenbait kontzeptutan barneratu beharrekoak direnean: erosketa-prezioaren gehikuntza direnean edo suposatzen dutenean, hastapen edo eraketa-gastuak, kapital-zabaltzearen gastuak, etab.

10.5.5 Pertsonal-gastuak

Pertsonalari emandako ordainsariak, ordainketa-forma edo kontzeptua edozein delarik ere; enpresaren kargurako Gizarte Segurantzako kuotak eta izaera sozialeko beste gastuak.

Enpresarekin lan-harremana izan duen langile oro "pertsonal" kontzeptuan barneratuko da. Beraz, bere zerbitzuak eskaintzeagatik sortutako gastu guztiak KPOk aurreikusitako 64 azpitaldean kokatuko joango dira.

640 Soldata eta alokairuak. Enpresako pertsonalari emandako ordainsariak, fin-koak eta ez-finkoak.

641 Kalte-ordainak. Enpresako pertsonalari egin zaion kalte edo galeragatik ordaintzeko ematen diren zenbatekoak. Kontu honetan barneratzen dira bereziki kanporatzeagatiko edo aurreratutako jubilazioengatiko kalte-ordainak. Izaera berbera izan dezakete lan-kontratua hausteagatik edo lanpostuaren lekualdaketa dela-eta egin behar diren diru-ekarpenek.

642 Enpresaren kargurako Gizarte Segurantza. Gizarte Segurantzako organismoen alde enpresaren kuotak, lehenengoek egindako zenbait zerbitzuren-gatik.

643 Pentsio-sistema osagarrientzako ekarpenak. Enpresako pertsonalarekin zerikusia duten pentsio-planei eta jubilazio, elbarritasun edo heriotza-egoerak estaltzeko, beste sistema antzekoak direla eta, sortutako ekarpenen zenbatekoa. Kontu honetan barneratuko dira langileen izenean eta enpresaren kargu sinatzen diren kanpoko pentsio-planek sorrarazitako gastu guztiak.

649 Beste zenbait gastu sozial. Enpresak lege-xedapenen bat betetzeko edo bere borondatez egiten dituen gizarte-izaerako gastuak.

Adibide gisa hauek aipatzen dira: ekonomato eta jantokiei emandako diru-laguntzak; lanbide-heziketarako ikastetxe eta enteen mantentzea; ikasketetarako bekak; bizitza, istripu, gaixotasun, etab.etarako aseguru-kontratuengatiko primak, Gizarte Segurantzaren kuotak kanpo.

10.5.6 Beste zenbait kudeaketa-gastu

Azpitalde honetan barneratuko dira gainerako beste azpitaldeetan sartzen ez diren gastu guztiak, baldin eta beren izaera ohikoa bada, zeren ezohikoa izango balitz, 67 azpitaldean kokatuko bailirateke.

650 Merkataritza-kreditu kobraezinengatiko galerak. 4. taldeko bezero eta zordunen kaudimengabezia irmoengatiko galerak.

651 Baterako eragiketen emaitzak. Kudeatzaile ez diren partaideei dagozkien emaitzak islatuko ditu.

6510 Mozkin transferitua. Merkataritza Kodearen 239.etik 243.era bitarteko artikuluetan araututako eragiketa komun eta horien antzeko ezau-garriak dituzten gainerakoetan kudeatzaile ez diren partaideei dago-kien mozkina.

Enpresa kudeatzaileak mozkin hori 6510 kontuan kontabilizatuko du, aipatutako 243. artikuluan azaltzen diren baldintzak edota komunak diren beste eragiketa batzuei aplikagarri zaien legeriak ezartzen dituen gainerakoak bete ondoren.

6511 Jasandako galera. Aipatutako eragiketetan enpresari kudeatzaile ez den partaide gisa dagokion galera.

659 Kudeaketa arrunteko beste galera batzuk. Kudeaketa arrunteko izaera hau izanik, aurreko kontuetan agertzen ez direnak. Zehazki tresneria eta erre-minten urteko erregularizazioa adieraziko du.

10.5.7 Gastu finantzarioak

Finantza-izaera duten gastu guztiak 66 azpitaldean daude.

661 Obligazio eta bonuen interesak. Balore negoziagarritan gauzatutako kanpo finantzaketari dagozkion ekitaldian sortutako interesen zenbatekoa, muga-eguna eta interes hauek gauzatu diren modua edozein delarik. Errenta fin-koko baloreen eta bestelako antzeko baloreen itzulketa-zenbatekoa eta jaulkipen-prezioaren arteko diferentziaren aldizkapenari dagozkion intere-sak, dagokien banakapenarekin lau edo zifra gehiagoko kontuetan barne biltzen direlarik.

662 Epe luzerako zorren interesak. Ekonomia-ekitaldi bat baino amortizazio-epe laburragoa duten jasotako maileguen eta amortizatze dauden beste zor batzuen interesen zenbatekoa, interes hauek gauzatu diren modua edo-zein delarik. Banakapenak beharrezkoak diren lau edo zifra gehiagoko kon-tuetan egingo dira.

663 Epe laburrerako zorren interesak. Ekonomia-ekitaldi bat baino amortizazio-epe laburragoa duten jasotako maileguen eta amortizatze dauden beste zor batzuen interesen zenbatekoa, interes hauek gauzatuak izan diren modua edozein delarik. Banakapenak beharrezkoak diren lau edo zifra gehiagoko kontuetan egingo dira.

- 664** Efektu-deskontuagatik interesak. Letra eta bestelako efektuen deskontu-eragiketetan interesak.
- 665** Salmentei buruzko deskontua, goiz ordaintzeagatik. Enpresak bere bezeroei goiz ordaintzeagatik emandako deskontu eta antzekoak dira, fakturan sartutakoak zein sartu gabekoak.
- 666** Balore negoziagarrien galerak. Errenta finko edo aldakorrek baloreak besterenganatzean eragindako galerak dira, 672 eta 673 kontuetan erregistratu behar direnak kanpo.
- 667** Kredituen galerak. Kredituen kaudimengabezia irmoek eragindako galerak. Kreditu hauek azpitalde hauetan kontabilizatuta egon daitezke: 24. (Taldeko enpresa eta enpresa elkartuetako finantza-inbertsioak), 25. (Beste zenbait finantza-inbertsio iraunkor), 53. (Taldeko enpresa eta enpresa elkartuetako epe laburrerako finantza-inbertsioak)
- 668** Kanbio-diferentzia negatiboak. 14. balorazio-arauak (kanbio-diferentziak atzerri-monetan) ezarritako irizpideen arabera, atzerri-monetan dauden errenta finkoko baloreetan, kredituetan, zorretan eta eskudiruan kanbio-tasaren aldaketek eragindako galerak.
- 669** Beste zenbait gastu finantzario. Azpitalde honetako beste kontuetan barne sartzen ez diren izaera finantzarioa duten gastuak, ekitaldiari egotzi behar zaion 270 kontuak barne biltzen dituen gastuen urteko kuota barne.

10.5.8 Ibilgetuaren galerak eta aparteko gastuak

K.P.O.k 67 azpitaldea aurreikusi du ezohiko eragiketen eraginez sortutako gastu eta galerak erregistratzeko.

- 670** Ibilgetu ez-materialaren galerak. Ibilgetu ez-materiala besterenganatzean edo aktibo horien baliogalera itzulezinen ondoriozko galerak direla eta, inbentarioan guztiz zein zati batean baja ematean eragindako galerak jasoko ditu.
- 671** Ibilgetu materialaren galerak. Ibilgetu materiala besterenganatzean edo aktibo horien baliogalera itzulezinen ondoriozko galerak direla eta, inbentarioan guztiz zein zati batean baja ematean eragindako galerak jasoko ditu.
- 672** Epe luzerako kapital partaidetzengatik galerak taldeko enpresetan. Taldeko enpresetako epe luzerako kapital-partaidetzak besterenganatzean edota guztiz zein zati batean inbentarioan baja ematean eragindako galerak.

673 Epe luzerako kapital partaidetzengatiko galerak enpresa elkartuetan. Enpresa elkartuetako epe luzerako kapital-partaidetzak besterenganatzean edota guztiz zein zati batean inbentarioan baja ematean eragindako galerak.

674 Akzio eta obligazio propioen eragiketengatiko galerak. Enpresak jaulkitako obligazioen amortizatzea edo akzio eta obligazioen inorenganatztea dela-eta, eragindako galerak.

676 Ibilgetu materialaren dohaintzak. Dohaintzan eman izan den ibilgetu materialaren balio neto kontableagatiko galera jasoko du.

678 Aparteko gastuak. Enpresaren etorkizuneko emailtzak ebaluatzean aldizkakotzat har ez daitezkeen zenbateko adierazgarriko galera eta gastuak.

Galera edo gastu bat arau orokor gisa eta enpresaren jardueraren arabera, bi baldintza hauetakoren bat betetzen duten gertakizun edo transakzioetan sortzen bada bakarrik izango da ezohikoa:

- enpresaren ohiko jardueretatik kanpo geratzen da, eta
- ustez, ez da maiz gertatzea espero.

Adibide gisa, honako hauek aipatzen dira: uholde, sute eta beste zenbait istripuren ondorioz eragindakoak; arrakastarik gabeko akzioak erosteko eskaintza publikoaren kostuak; zehapen eta isun fiskal edo penalak.

679 Aurreko ekitaldietako gastu eta galerak. Aurreko ekitaldietako gastu eta galera garrantzitsuak bilduko dira, garrantzi erlatibo txikikoak izaeraren arabera kontabilizatu ahal izanez.

10.6 SORTZAPEN-PRINTZIPIOA ETA GASTU ARRUNTEN PERIODOKATZEA

Sortzapen-printzipioaren arabera ekonomia-ekitaldi bati egotziko zaizkio korrante erreal edo ekonomikoaren arabera dagozkion gastu eta sarrera guztiak. Horretarako, eta gastu arruntak kontuan hartuz, hau da, (60) Erosketak eta (66) Gastu finantzarioak azpitaldeen artean kokaturiko gastu guztiak, gehi (68) Amortizazioen zuzkidurak eta (69) Horniduren zuzkidurak, ekitaldiaren bukaerara iristean, eta hau itxi aurretik, beharrezkoak diren analisi kontableak egin ondoren

aztertuko da, ekitaldiko emaitzak enpresaren jardueraren irudi zintzo edo fidagarria azal dezan, doikuntza kontableen beharra.

Urte bukaerara iristean, ekitaldian zehar erregistratu diren edo erregistratzeko dauden zenbait eragiketa aztertuko dira, baldin eta beren izaera ekonomikoaren arabera ekonomia-ekitaldi bat baino gehiagotan banatu behar badira: ekitaldian zehar erregistratu badira, doikuntza bat egingo zaie, eta erregistratzeko badaude, erregistratu egingo dira.

Doikuntzak sorrarazten dituzten eragiketak islatzeko KPOk bi azpitalde berezi aurreikusi ditu:

- **48** azpitaldea: periodokatzeagatiko doikuntzak
480 Gastu aurreratuak: ixten den ekitaldian kontabilizatutako eta hurrengo ekitaldiari dagozkion gastuak.
- **58** azpitaldea: periodokatzeagatiko doikuntzak
580 Aurrez ordaindutako interesak: hurrengo ekitaldiari dagozkion enpresak ordaindutako interesak.

Nahiz eta bi azpitalde hauek izendapen berezia duten, eta, beraz, eragiketa konkretu batzuek sorraraz dezaketen doikuntzetara bideratuta dauden, edozein motatako eragiketa izanda ere sortzapen-printzipioa aplikatu zaio ekitaldiko emaitza ekonomikoak bere baitan dagozkion gastu, galera, sarrera eta mozkin guztiak barnera ditzan.

Ekonomikoki ekitaldikoak izanik oraindik erregistratzeko dauden gastu eta galeren kasuan, erregistratzean zor aldean dagokien gastuetako kontu diferentziala erabili da. Hartzeko aldean ordainketa-betebeharra adierazten duen kontua edo galera jasan duen aktiboarena agertuko da.

10.7 KAPITAL-GASTUEN TXERTAKETA EKOIZPEN-PROZESUARI: EKITALDIKO AMORTIZAZIOA

Ibilgetuko ondasunetan egin izan den inbertsioa amortizazio-prozesuaren bitartez berreskuratuko litzateke. Berreskuraketa hau gauza dadin, baldintza hauek bete behar dira:

1. Enpresak saltzen dituen produktuetan edo eskaintzen dituen zerbitzuen kontsumetan behar bezala egotzi beharko lirateke ibilgetua erabiltzeagatik kontsumoa. Hau da, kostuen esleipen egokia egitea ezinbestekoa da.
2. Amortizazio hau barneratzen duten ekonomia-ekitaldietako galdu-irabazien kontuek gutxienik orekatuak izan behar dute. Hau da, ekitaldi batean galerak egongo balira, ez litzateke berreskuratzea ziurtatuko.
3. Azkenik, amortizazio edo inbertsioaren kontsumoaren zenbatekoa barneratzen duten produktuak edo zerbitzuak, saltzeaz gain gauzatuak behar dute izan. Hau da, ez da nahiko salmenta egitea; kobratu ere egin behar da.

Amortizazioak erregistratzeko K.P.O.k kontu hauek aurreikusi ditu:

- 680** Hastapen-gastuen amortizazioa. Ezarpen-gastuei dagokien ekitaldiko amortizazio-kuota, edo hobeto esanda, saneamendu-zenbatekoa.
- 681** Ibilgetu ez-materialaren amortizazioa. Ibilgetu ez-materialak ekoizpen-prozesuan erabiltzeagatik jasaten duen urteko balio galera sistematiko efektiboaren adierazpena.
- 682** Ibilgetu materialaren amortizazioa. Ibilgetu materialak ekoizpen-prozesuan erabiltzeagatik jasaten duen urteko balio galera sistematiko efektiboaren adierazpena.

10.8. HORNIDUREI ZUZKIDURAK

Kontabilitate Plan Orokorraren esparru kontzeptualaren barnean, bertan dauden hornidurak bi talde ezberdinetan sailka daitezke:

- a) **Pasiboko hornidurak:** multzo honetako horniduren xedea, ekitaldi berean edota aurrekoren batean sortu diren zenbait gastu estaltzea da: izaerari dagokionez argi eta garbi zehaztuta dauden galera edo zorrak dira, baina ekitaldi-itxieran probableak direla edo ziur egon arren, beren zenbatekoa edo noiz gertatuko diren seguru ez dira jakiten. Etorkizuneko ordainketa-betebeharra eragin dezaketenez gero, egoera-balantzeko pasiboan kokatu dira. Talde honetan sartuko dira hornidura hauek:
 - Arrisku eta gastuetarako hornidurak (14 azpitaldea).
 - Beste zenbait trafiko-eragiketarako hornidura (499 kontua).
- b) **Aktiboko hornidurak:** aktiboko ondasunen edo kobrantza-eskubideen balioa zuzentzea dute xede. Ekitaldiaren bukaerara iristean, elementu bati merka-

tuak eskainitako balioa kontableki azaldutakoa baino txikiagoa baldin bada (egoera honek balio galera potentzial edo errebertigarria adieraziko luke), sortzapen-printzipioak dioena kontuan hartuz, galera potentzial hori hornidura baten bitartez jasoko litzateke. Beren kokagunea aktiboa da; izan ere, horrela balio galera-mota hau jasan duen elementuaren balio kontablea hobeto islatuko baita. Talde honetakoak dira hornidura hauek:

- Ibilgetu-hornidurak (29 azpitaldea).
- Balore negoziagarrien hornidurak (29 eta 59 azpitaldeak).
- Kreditu ez-komertzialen kaudimengabeziatarako hornidurak (29 eta 59 azpitaldeak).
- Trafiko-eragiketagarriko kredituen edo kreditu komertzialen kaudimengabeziatarako hornidurak (49 azpitaldea).
- Izakinen balio-galeragarriko hornidurak (39 azpitaldea).

10.9 KONTUAK PARTAIDETZAN

Kontu berezi hauek honako kasu honetan sortuko dira: bi enpresa edo gehiago elkartzen direnean (baina elkarte bat sortu gabe) zenbait eragiketa komun egiteko, eta bakoitzaren proportzionaltasunaren arabera banatuko dira gastu, galera, sarrera eta mozkin guztiak. Bazkideetarikoa bat (kudeatzailea) kudeaketaz arduratuko da eta gainerako bazkideekiko (partaide ez-gestoreekiko), kudeaketa amaitzean eginiko eragiketek eragindako emaitzen berri emango du.

Partaidetzako eragiketa berezi hauek gauzatu ahal izateko ez da inolako prozesu berezirik aurrera eraman behar. Aski da ahozko edo idatzizko edozein baliabide erabiltzea. Mota honetako eragiketak egin direla frogatzeko, ontzat emango lirateke zuzenbidean onarturiko edozein baliabide.

Eragiketa hauekin erlazionaturiko kontuak honako hauek dira:

- 419** Baterako eragiketengatiko hartzekodunak.
- 449** Baterako eragiketengatiko zordunak.
- 651** Baterako eragiketen emaitzak.
- 6510** Mozkin transferitua (gestorea).
- 6511** Jasandako galera (partaide edo elkarkide ez-gestorea).
- 751** Baterako eragiketen emaitzak.
- 7510** Galera transferitua (gestorea).
- 7511** Esleitutako mozkin (partaide edo elkarkide ez-gestorea).

10.10 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Gastuak

- ☐ **Gastua.** Sarrerak sortzeko ekoizpen- edo produkzio-faktore ezberdinen kontsumoa ordezkatzeko luke.
- ☐ Plan Orokorrak dioenez, gastua sorrarazten duten edozein motatako eragiketen erregistro kontablea egiteko **6. taldea** aurreikusi du.
- ☐ Balorazioa egiteko garaian kontuan hartu beharko da eskaintzen diren zerbitzuen edo eta saltzen diren ondasunen **kostua**.
- ☐ **17. Balorazio**-arauaren bitartez, salgaiak erostea eta beste zenbait gastu sorraraz ditzaketen eragiketak erregistratzeko baliagarriak diren irizpideak finkatu ditu.
- ☐ Beste gainerako printzipioen gainetik **Sortzapen Printzipioa** aplikatuko da.
- ☐ Oro har, 6. taldeko kontu guztiak ekitaldia ixtean **abonatuko** dira, 129 kontua zordunduz.
- ☐ **Elementu osatzaileak:**
 - ☐ Erosketak
 - ☐ Izakinen Aldaketa
 - ☐ Kanpoko Zerbitzuak
 - ☐ Zergak
 - ☐ Pertsonal-gastuak
 - ☐ Beste zenbait kudeaketa-gastu
 - ☐ Gastu Finantzarioak
 - ☐ Ibilgetuaren galerak eta aparteko gastuak
- ☐ Sortzapen-printzipioaren arabera ekonomia-ekitaldi bati egotziko zaizkio korrante erreal edo ekonomikoaren arabera dagozkion gastu eta sarrera guztiak.
- ☐ Ibilgetuko ondasunetan egin izan den inbertsioa **amortizazio**-prozesuaren bitartez berreskuratzeko litzateke.
- ☐ **Aktiboko hornidurak.** Aktiboko ondasunen edo kobrantza-eskubideen balioa zuzentzea dute xede.
- ☐ **Pasiboko hornidurak.** Multzo honetako horniduren xedea, ekitaldi berean edota aurrekoren batean sortu diren zenbait gastu estaltzea da.
- ☐ **Kontuak Partaidetzan** sortuko dira bi enpresa edo gehiago elkartzen direnean, baina elkarte bat sortu gabe. Zenbait eragiketa egiteko elkartzen dira, eta bakoitzaren proportzionaltasunaren arabera banatuko dira gastu, galera, sarrera eta mozkin guztiak.



ARIKETA PRAKTIKOA. Gastuak

1. Gastuen sailkapena

Eragiketa hauetan gastuak direnak identifikatu, bakoitzaren izaera zein den adieraziz (ustiapenekoa, finantzarioa, ezohikoa):

1. Argindarra ordaintzea.
2. Izakinak erostea.
3. Makineria erostea.
4. Lokalaren errentamendua.
5. Ogasunarekin ditugun zorren kitatzea.
6. Aurreko hilabetean langile bati ordaintzeke utzi diogun zenbatekoa ordaintzea.
7. Hornitzaile bati zorra ordaintzea.
8. Hornitzaile bati eginiko aurrerakina.
9. BEZaren likidazioa.
10. Urtebeterako eginiko aseguruaren periodifikazioa.
11. Ibilgetu batek sorrarazitako amortizazioa.
12. Soldatak.
13. Abokatu batek bidalitako faktura.
14. Mailegu batek sorrarazitako interesak.
15. Finantza-inbertsioak eskuratzea.
16. Garraio-elementu bat saltzeak sorrarazten dituen galerak.
17. Bukaerako izakinak, hasierakoak baino handiagoak direnean sortzen den izakin-aldaketa.
18. Hasierako izakinak, bukaerakoak baino handiagoak direnean sortzen den izakin-aldaketa.
19. Hornidura baten zuzkidura.
20. Izakinen salmenta batean eskaintzen dugun merkataritzako deskontu bat.

11

Sarrerak

11.1 KONTZEPTUA

Enpresaren trafikoaren xede diren ondasunen besterenganatzea eta zerbitzuen prestazioa da; beste zenbait sarrera, izakinen aldaketa eta ekitaldiko ezohiko mozkinak ere biltzen dira.

Balorazio zuhurraren printzipioaren arabera, gastuekin ez bezala, sarrerak erregistratu ahal izateko ezinbestekoa da gauzatuta izatea. Erregistratu gabe utziko dira probableak edo gauzatu gabeak. Horrela itxurazko edo fikziozko emaitzak ez dira azalduko.

Sarreraren ohiko iturria ondasunen salmentan edo/eta eskainitako zerbitzuetan koka daiteke; ezohikotzat kontsideratu behar dira doan jasotako aktiboak edo ezabatutako pasiboak.

Zerbitzu-prestazioak edo ondasunen salmentek eragindako kobrantza-eskubidea sortzean sarrera islatuko da.

Beharrezkoa da ondasun batekiko sarrera-kontzeptua eta mozkin-kontzeptuak bereiztea. Sarrera sortzeko ezinbestekoa da ondasunaren jabetza juridikoa mantentzea. Aldiz, mozkina sortuko litzateke ondasun horren besterenganatzea prozesu baten ondorioz emaitza positiboa islatzeko. Beraz, mozkina sortzeko ezinbestekoa da ondasunarekiko jabetza juridikoa galtzea.

11.2 SAILKAPENA

Nahiz eta sailkapen-mota ugari egon, KPOk bere 7. taldearen bitartez ekitaldian zehar sor daitezkeen sarrerak jasotzen ditu. Horretarako enpresaren ohiko trafikoagatik sortutako zerbitzuen prestazioa edo ondasunen salmentez gain beste hainbat kontu bereizten ditu, mota ezberdinetako eragiketak jasotzeko: finantza-eragiketetan jatorria dutenak, izakin-aldaketa positiboak edo eta ekitaldiko aparteko edo ez-ohiko mozkinak.

Kontabilitate Plan Orokorrak azpitalde hauek bereizten ditu:

- ⇒ 70 azpitaldea. Salgai, ekoizpen propio, zerbitzu, etab.en salmentak
- ⇒ 71 azpitaldea. Izakinen aldaketa
- ⇒ 73 azpitaldea. Enpresarentzat egindako lanak
- ⇒ 74 azpitaldea. Ustiapenerako diru-laguntzak
- ⇒ 75 azpitaldea. Beste zenbait gestio-sarrera
- ⇒ 76 azpitaldea. Sarrera finantzarioak
- ⇒ 77 azpitaldea. Ibilgetuaren mozkinak eta aparteko sarrerak
- ⇒ 79 azpitaldea. Hornidura-soberakinak eta -aplikazioak

11.3 BALORAZIOA

Irizpide orokor gisa, honako hau onar daiteke: eskainitako zerbitzuen edo besterenganatutako ondasunen truke edo ordainetan jaso behar duen zenbatekoaz baloratuko da sarrera. Jaso beharrekoa dirutan bada, balorazioa objektiboa izango dela gainera daiteke; izan ere, kobratutako diru-zenbatekoa edo kobrantza-eskubideei eskainitako balioa hartuko baitu oinarritzat.

Horrela, sarrerak beren balio izendatuaz baloratuko dira, hau da, sorrarazi dituzten eragiketa finantzario-ekonomikoen arabera diruzaintza, kobrantza-eskubide eta beste zenbait aktiboren balio gordinak kontuan hartuz baloratuko dira, nahiz eta zenbait zuzenketa egin beharko diren. Arlo honetan KPOko 18. Balorazio-arauak dioena erreferentziatzat hartuko da.

11.4 SARREREN EZAGUTZA KONTABLEA

Sarreraren ezagutza kontablearen irizpidea finkatzea funtsezkoa da; izan ere, ekitaldiko emaitzei sarrerak noiz erantsi erabakitzen baitu. Ezagutzaren baldintzak bete ondoren, dagokien ekitaldi edo ekitaldiei egotziko zaie, aukeratu den irizpidearen arabera denboran zehar banatzeko (periodifikazioa).

Sarrera baten ezagutza kontablerako, honako baldintzak hauek bete behar dira:

1. Sarrera benetakoa izan dadila.
2. Gauzatuak izan daitezela.
3. Ezagutu daitezela, eta sarrera horiei loturiko gastuak ere erregistratuta egon daitezela. Horrela sarrera eta gastuen artean korrelazioa mantenduko da, zuhertasun- eta sortzapen-printzipioek diotena behar bezala aplikatuz.

Baldintza hauek aztertuz gero, ondorio honetara iritsi gaitezke: sarrerak behar bezala egozteko komenigarria da sarrera horiek eragin dituzten gastuak zeintzuk diren jakitea. Hori dela eta, sarrera bat sortzen denean bere banaketarako irizpideak modu honetan sailkatuko dira:

1. Sorrarazi dituzten gastuak ezagutzen direnean:

- 1.1. Orokorrean sortzapen printzipioa jarraiki erregistratuko dira: hau da, sarrera bat kontabilizatzeko garaian kontuan hartuko da sortu den ekitaldia. Horrela ezagutza kontablea sarreraren sorrera-unearekin lorturik legoke, hau da, zerbitzuak egitearekin edo ondasunak besterenganatzearekin. Adibidez, demagun abenduaren 31n salmenta bat gauzatu dela. Erosleari albaran bat eman zaio, eta faktura datorren ekitaldiko urtarilean banatuko zaio. Salmenta kobratzeko arrazoizko zalantzarik ez dagoela kontsideratuz, salmentak sorrarazitako sarrera abenduan erregistratuko litzateke, zeren besterenganatu den ondasunaren jabetza juridikoa data horretan galdu baita, nahiz eta kobrantza beste data batean gauzatuko den.

- 1.2. Beste irizpidea kutzarena da. Sortzapen-printzipioaren aurka doa, zeren, bere esanetan, sarrera bat erregistratzeko lehenik kobratua behar du izan. Irizpide hau oso kasu berezietan erabiliko da, sarreraren gauzatzearekiko zalantza handiak daudenean.

2. Sarrerak sorrarazi dituzten gastuak ezagutzen ez direnean:

- 2.1. Ekoizpena edo eraikuntza amaitu aurretik sarrerak erregistratu ahal izango dira, ekoizpena maila handira iritsi bada, edo oraindik amaitzeke dagoen prozesuari egotz dakizkiokeen gastuak ezagunak eta kuantifikagarriak badira. Sarrerak ezagutzea, aukera hauetakoren bati lotuta dago:
 - a) Ekoizpena edo eraikuntza amaitzeko gelditzen diren gastu guztiekiko hornidura egin.
 - b) Ekitaldian sortu diren gastuei proportzionalki dagozkien sarrerak ezagutu.
- 2.2. Ekoizpena edo eraikuntza amaitzean sarrera guztiak erregistratu. Horregatik aukera honi betetako kontratuaren metodoa deritzo. Aukera hau erabiliko litzateke kontratuaren kostuaren zenbatekoa kalkulagaitza denean. Mota honetako eragiketetan barne kokatuko lirateke salmenten bermeekiko edo antzeko erantzukizunetik egon daitezkeen arriskuak; adibidez, besterenganatutako ondasunak itzultzeko aukera handia dagoenean. Kasu hauetan arriskuaren epea amaitu arte ez da ezagutuko sarrera.

11.5 ELEMENTU OSAGARRIAK ETA KONTABILIZAZIOA

11.5.1 Salmentak

Azpitalde honetan kokatuko dira enpresaren ohiko diren edo trafiko-eragiketetan barne kokatzen diren zerbitzu-prestazioagatik edo ondasunen besterenganatzeagatik sarrerak. Era berean merkataritza-izaera duten deskontu eta antzekoak, eta eginiko eskaerarekin bat ez etortzeagatik bezeroek eginiko itzulketak eta beste zenbait eragiketa ere azpitalde honetan islatuko dira.

KPOk aurreikusitako kontuak honako hauek dira:

- 700** Salgai-salmentak. Prezio bidezko transakzioak, enpresaren trafikoaren xede diren ondasun edo zerbitzuen irteerarekin.

- 701** Produktu bukatuen salmentak.
- 702** Produktu erdibukatuen salmentak.
- 703** Azpiproduktu eta hondarren salmentak.
- 704** Bilgarri- eta ontziki-salmentak.
- 705** Zerbitzu-prestazioa.
- 708** Salmenta-itzulketak eta antzeko eragiketak. Oro har, eskabideko baldintzak ez betetzeagatik bezeroek itzulitako sortak. Faktura zabaldu ondoren, jatorria arrazoi berdinean duten deskontu eta antzekoak ere kontu honetan kontabilizatuko dira.
- 709** Salmentei buruzko “rappel”ak. Eskabideen bolumen zehatza lortzean oinarritutako deskontu eta antzekoak.

11.5.2 Izakinen aldaketa

71 azpitaldean kokaturiko kontuen xedea 33, 34, 35 eta 36 azpitaldeetan kokaturiko izakinen ekonomia-ekitaldiko bi une jakinen artean sor daitekeen aldaketa jasotzea da: ekitaldiaren hasiera eta bukaeraren artekoa.

Bere partaidetza gastu eta sarreraren korrelazio-printzipioan dago, zeren, ekitaldi bateko sarrera eta gastuak korrelazionatzeko salmenten balioa kontuan hartzeaz gain, biltegiko ondasunen balioaren gehikuntza edo murrizketa ere kontuan hartu beharko baita.

Beraz, ekitaldian zehar biltegiko ondasunen balioak gorantz egin badu, ekitaldiko sarreraren artean izakinen balioaren gehikuntza ere kontuan hartuko da. Aldiz, ekitaldian zehar biltegiko ondasunen balioak beherantz egin badu, ekitaldiko gastuen artean biltegiaren kontsumoa ere kontuan hartuko da.

KPOk aurreikusitako kontuak hauek dira:

- 710** Bideango produktuen izakinen aldaketa. 33 azpitaldean kokaturiko izakinen ekitaldiaren hasiera eta bukaerako zenbatekoen arteko diferentzia jasokoduko da. Logikoaenez, diferentzia hau ekitaldiaren bukaerara iristean egingo da.
- 711** Produktu erdibukatuen izakinen aldaketa. 34 azpitaldean kokaturiko izakinen ekitaldiaren hasiera eta bukaerako zenbatekoen arteko diferentzia

jasoko du. Logikoa denez, diferentzia hau ekitaldiaren bukaerara iristean egingo da.

- 712** Produktu bukatuen izakinen aldaketa. 35 azpitaldean kokaturiko izakinen ekitaldiaren hasiera eta bukaerako zenbatekoen arteko diferentzia jasoko du. Logikoa denez, diferentzia hau ekitaldiaren bukaerara iristean egingo da.
- 713** Azpiproduktu, hondar eta material berreskuratuen izakinen aldaketa. 36 azpitaldean kokaturiko izakinen ekitaldiaren hasiera eta bukaerako zenbatekoen arteko diferentzia jasoko du. Logikoa denez, diferentzia hau ekitaldiaren bukaerara iristean egingo da.

11.5.3 Enpresarentzat egindako lanak

Azpitalde honetan erregistratuko dira enpresak, bere ekipo-ondasunak eta pertsonala erabiliz, bere ibilgeturako aktiboratzen diren egindako gastuen kontrapartidak. Beste enpresek aginduz eta ikerketa- eta garapen-helburuekin egindakoak, nahiz aktiboan zenbait gastu txertatzeko dagozkienak ere, azpitalde honetan kontabilizatuko dira.

KPOk aurreikusitako kontuak hauek dira:

- 730** Hastapen-gastuak aktiboari gehitzea. Enpresan eginda eta aktiboratzen diren ezarpen-gastuen multzoa.
- 731** Ibilgetu ez-materialerako egindako lanak. 21 azpitaldeko ondasunak sortzeko egin diren ikerketa- eta garapen-gastuak eta beste zenbait gastu.
- 732** Ibilgetu materialerako egindako lanak. 22 azpitaldean barneratzen diren ondasunen eta elementuen eraikuntza edo zabaltzea.
- 733** Bideango ibilgetu materialerako egindako lanak. Ekitaldian zehar egindako lanak, baina hau ixterakoan bukatu gabekoak. Aktiboratutako finantza-gastuen kontrapartida ere kontu honek barneratuko du.
- 737** Zorren formalizazio-gastuak aktiboari gehitzea. Kontuaren izenburuan adierazitako eragiketengatik egindako gastuen aktiboratu beharreko zenbatekoa.

11.5.4 Ustiapenerako diru-laguntzak

Oro har, errentagarritasun minimoa ziurtatzeko edo ustiapenerako defizitak konpentsatzeko Administrazio Publikoek, enpresek edo partikularrek emandako diru-laguntzak dira. Azkeneko kasu honetan ez dira jasoko bazkideek edo taldeko enpresek, talde anitzeko edo elkartuek, egindako ekarpenak. Kapital-subentzioekin alderatuz, ustiapen-subentzioen xedea ez da enpresaren egitura finkoa finantzatzea. Aldiz, enpresaren ustiaketaren emaitzarekin hertsiki loturik daude.

KPOk aurreikusitako kontuak honako hauek dira:

740 Ustiapenerako diru-laguntza ofizialak. Administrazio Publikoetatik jasotakoak.

741 Ustiapenerako beste zenbait diru-laguntza. Enpresa edo partikularrengandik jasotakoak.

11.5.5 Beste zenbait kudeaketa-sarrera

Azpitalde honetan barneratuko dira beste azpitaldeetan barneratzen ez diren sarrerak, baldin eta hauek ohiko izaera badute: alokairuen sarrerak, jabetza industrialak erabiltzen uzteagatik sarrerak, ustiapen eskubidearen lagapenagatik sarrerak, bitartekaritza zerbitzuengatik sarrerak, etab. Baterako eragiketen edo eragiketa komunak emaitzak ere azpitalde honetan barneratzen dira.

KPOk aurreikusitako kontuak hauek dira:

751 Baterako eragiketen emaitzak

7510 Galera transferitua. Baterako eragiketetan partaide ez-gestoreei dagozkien galerak jasoko ditu.

7511 Esleitutako mozkina. Baterako eragiketetan partaide ez-gestoreei dagozkien mozkinak jasoko ditu.

752 Errentamenduengatik sarrerak. Hirugarrenek erabiltzeko edo erabilgarritasunerako lagatako ondasun higigarri edo higiezinen akuragatik sortutakoak.

753 Ustiapenean utzitako jabetza industrialagatik sarrerak. Jabetza industrial mota ezberdinen erabilera-eskubidea edo erabileraren emakidaren ustiatzeko lagapenagatik jasotako kopuru finko eta aldakorrak dira.

754 Komisioengatik sarrerak. Noizbehinka egindako artekaritza zerbitzuen kontraprestazioagatik jasotako zenbateko finko edo aldakorrak. Artekaritza

hori enpresaren jarduera nagusia izango balitz, kontzeptu honengatiko sarrerak 705 kontuan erregistratuko dira.

- 755** Pertsonalari emandako zerbitzuengatiko sarrerak. Enpresak bere pertsonalari jarritako ekonomato, jantoki, garraio, etxebizitza, etab.eko zerbitzuek eragindako sarrerak.
- 759** Hainbat zerbitzurengatiko sarrerak. Beste enpresa edo partikularrei noiz-behinka egindako zenbait zerbitzuek sortutakoak. Garraioak, konponketak, aholkularitza, txostenak, etab. aipatzen dira adibide gisa. Kontu honetan jaso daitezke diru-zenbaketetan sor daitezkeen diferentzia positiboak, baldin eta hauek ohikoak badira eta beren zenbatekoa aipagarria ez bada.

11.5.6 Sarrera finantzarioak

KPOk 76 azpitaldea aurreikusi du finantza-eragiketetan jatorria duten edo finantza-izaera duten mozkin eta errenta guztiak jasotzeko.

- 760** Kapital-partaidetzen sarrerak. Kapital-partaidetzek eraginda ekitaldian sortutako enpresaren aldeko errentak.
- 761** Errenta finkoko baloreen sarrerak. Ekitaldian sortutako enpresaren aldeko errenta finkoko balore negoziagarrien interesak.
- 762** Epe luzerako kredituen sarrerak. Ekitaldian sortutako epe luzerako mailegu eta beste zenbait kredituren interesen zenbatekoa.
- 763** Epe laburrerako kredituen sarrerak. Ekitaldian sortutako epe luzerako mailegu eta beste zenbait kredituren interesen zenbatekoa.
- 765** Erosketei buruzko deskontuak, goiz ordaintzeagatik. Hornitzaileek enpresari goiz ordaintzeagatik emandako deskontu eta antzekoak, fakturan sartutakoak eta sartu gabeak.
- 766** Balore negoziagarrietan mozkinak. Errenta finko edo aldakorreko baloreak besterenganatzean eragindako mozkinak, 772 eta 773 kontuetan erregistratu behar direnak kanpo.
- 768** Kanbio-diferentzia positiboak. Balorazio Arauek ezarritako irizpideen arabera, atzerri-monetan dauden errenta finkoko baloreetan, kredituetan, zorretan eta atzerri-monetan duen esku-diruan kanbio-tasaren aldaketek eragindako mozkinak.

- 769** Beste zenbait sarrera finantzario. Azpitalde honetako beste kontuetan jasotzen ez diren finantza-izaerako sarrerak.

11.5.7 Ibilgetuaren mozkinak eta aparteko sarrerak

Izenak berak dioenez, ezohiko edo aparteko izaera duten mozkin eta sarrerak jasoko ditu azpitalde honek. Hau da, eragiketa batek aipatu izaera izan dezan baldintza hauek bete behar ditu:

- Enpresaren ohiko jardueratik at dago.
 - Maiztasunez sortuko denarekiko arrazoizko zalantzarik ez dago.
- 770** Ibilgetu ez-materialaren mozkinak. Ibilgetu ez-materiala besterenganatzean eragindako mozkinak.
- 771** Ibilgetu materialaren mozkinak. Ibilgetu materiala besterenganatzean eragindako mozkinak.
- 772** Taldeko enpresetako epe luzerako kapital-partaidetzen mozkinak. Taldeko enpresako epe luzerako kapital-partaidetzak besterenganatzean eragindako mozkinak.
- 773** Enpresa elkartuetako epe luzerako kapital-partaidetzen mozkinak. Enpresa elkartuetako epe luzerako kapital-partaidetzak besterenganatzean eragindako mozkinak.
- 774** Akzio eta obligazio propioen eragiketengatiko mozkinak. Enpresak jaulkitako obligazioen amortizatzea edo akzioen besterenganatzea dela-eta, eragindako mozkinak.
- 775** Ekitaldiko emaitzari esleitutako kapital-subentzioak. Ekitaldiko emaitzari esleitutako kapital-subentzioen zenbatekoa.
- 778** Aparteko sarrerak. Enpresaren etorkizuneko emaitzak ebaluatzean aldizkatotzat har ez daitezkeen zenbateko adierazgarriko mozkin eta sarrerak.

Mozkin edo sarrera bat arau orokor gisa eta enpresaren jarduera-sektorearen arabera, bi baldintza hauetako bat betetzen duten gertakizun edo transakzioetan sortzen bada bakarrik izango da ezohizko kontu-saila:

- Enpresaren ohizko jardueretatik kanpo gertatzen da, eta.
- Bidezkoa denez, ez da maiz gertatzerik espero.

Besteak beste, bere garaian kaudimengabezia irmoak zirela uste izanik, amortizatu ziren kredituen birjartzeak eragindakoak barne sartzen dira.

Kontu honetan honako kontzeptu hauek koka daitezke:

- Negozioa likidatu ondoren sortutako emaitza positiboa.
- Jasotako dohaintzak.
- Prezioak berrikusteagatik sor daitezkeen emaitza positiboak.
- Jasotako fidantzak enpresaren esku gelditzen direnean, eskatu izan ziren obligazioak bete ez direlako.

779 Aurreko ekitaldietako sarrera eta mozkinak. Aurreko ekitaldiei dagozkien sarrera eta mozkin garrantzitsuak barne sartuko dira, garrantzi erlatibo txikiak izan diren arabera kontabilizatu ahal izanez. Kontu honetan jasoko dira aurreko ekitaldietan eginiko aurreikuspen okerren ondorioz gehiegi amortizatutako zenbatekoaren zuzenketa.

11.5.8 Hornidura-soberakinak eta -aplikazioak

Multzo honetan barneratuko dira:

- Kostuen berreskuraketagatiko balio-zuzenketak.
- Dagokion hornidura eta aurrez erregistraturikoaren arteko diferentzia.
- Horniduren aplikazioak.

Kontu-mailan KOPk ez ditu Horniduren aplikazio eta soberakinei dagozkien zenbatekoak bereizten. Laburtzeko asmoarekin bi kontzeptuak kontu berebanean barneratzen dira, eta horniduren arteko bereizketa bakarra aplikatu dakioken elementuaren arabera egiten da.

Nahiz eta hau horrela izan, enpresak interesa izan dezake elementu bakoitzarentzat bi kontzeptu hauek bereizteko; izan ere, aplikazioak beren helburua bete duten hornidurei dagokie, eta soberakinak, aldiz, helbururik gabe gelditu diren erantzutako dira.

KPOk **79** azpitaldea aurreikusi du hornidura guztien aplikazio eta soberakinak jasotzeko.

11.6 SORTZAPEN-PRINTZPIOA ETA SARRERA ARRUNTEN PERIODIFIKAZIOA

11.6.1 Kontzeptua eta motak

Sortzapen-printzipioaren arabera, ekonomia-ekitaldi bati egotziko zaizkio ekonomikoki dagozkion sarrera eta gastu guztiak. Horretarako, sarrera arruntei dagokienez (70 eta 76 azpitaldeen artean kokaturiko kontu guztiak barneratzen dituzten sarrerak, gehi 79 azpitaldeko hornidurak) ekitaldiaren bukaera iristean, eta itxi aurretik, beren izaera ekonomikoagatik zenbait eragiketa aztertu beharko dira, hala badagokie, beharrezkoak diren doikuntzak egin daitezzen, eta ekitaldi-ko emaitza jardueraren irudi garbia izan dadin.

Ekitaldiaren bukaerara iristean, oraindik erregistratzeke dauden edo jada erregistratu diren eta beren izaera ekonomikoaren arabera ekonomia-ekitaldi bat baino gehiagori dagozkion eragiketa guztiak aztertu beharko dira. Horrela, erregistratzeke baldin badaude erregistratu egin beharko dira, eta aurrez erregistratuak badaude horiekiko doikuntza bat egingo da.

Espresuki KOPk bi kontu berezi aurreikusi ditu egoera hauek jasotzeko:

- **48** azpitaldea: periodokatzeagatiko doikuntzak.
485 Sarrera aurreratuak. Ixten den ekitaldian kontabilizatutako eta hurrengo ekitaldiari egotzi beharreko sarrerak.
- **58** azpitaldea: periodokatzeagatiko doikuntzak.
585 Aurrez kobratutako interesak. Hurrengo ekitaldiei dagozkien enpresak kobratutako interesak.

Nahiz eta aurreko bi azpitaldeak izendapen berezia eraman, edozein eragiketa izanda ere, ekitaldiaren bukaerara iristean eta sortzapen-printzipioa aplikatuz, ekitaldi bati dagozkion gastu, galera, sarrera eta mozkin guztiak egotziko zaizkio. Horretarako, aurrez eginiko guztia begiratzeaz gain, egin gabekoa ere kontuan hartu beharko da.

Erregistratzeke dauden sarrera eta mozkinen kasuan, hauek sortzeko honako kontu hauek erabiliko dira normalean:

1. Kobrantza-eskubideak ordezkatzeko dituzten kontu zordunak.
2. Kitatu diren pasiboko kontuak.

11.6.2 Epe luzerako kobrantza edo ekoizpen-prozesuko enpresak

Obra publiko, etxebizitzaren eraikuntza, hegazkin, itsasontzien eraikuntza eta antzeko epe luzerako ekoizpen-prozesua duten kontratuek tratamendu kontable berezia behar dute; izan ere, prozesuan dagoen ekitaldi bakoitzaren bukaerara iristean gerora besterenganatu behar diren ondasunak amaitzeke daudelako, era ezberdineko arazoak sortzen dira:

- Sarreraren balorazioa
- Sarreraren egozte-unea
- Sarrerak sorrarazteko beharrezkoak izan diren gastuen balorazioa eta egozteak

Epe luzerako kontratuen eragiketak erregistratzeko bi metodo daude:

A) Betetako kontratuaren metodoa

Metodo honen arabera, epe luzerako kontratuek sorrarazitako sarrerak honako une hauetan erregistratuko dira:

- Obrak amaitzean edo amaitzean daudenean.
- Bezeroak jaso duenean.
- Bezeroak bere oniritzia eman duenean.

Obrak amaitzean daudela ulertuko da oraindik egotzeke dauden kostuak obraren zenbateko osoarekiko adierazgarriak ez badira.

Metodo honen esanetan, obrak amaitu edo amaitzean egon arte, edo eta bezeroak onartu arte, sortutako gastu eta sarrera guztiak geroratu egingo dira. Beraz, une hau iritsi arte jaso izan diren diru-zenbateko guztiak, edozein motatakoak izanda ere, aurrerakin gisa kontsideratuko dira.

Obra amaitzean, aurrerakin guztiak sarrera gisa kontsideratuko dira, eta eman diren proportzioaz izakinen murriztu egin beharko dira. Obraren prozesuak dirauen bitartean sarrera eta gastuen korrelazioa bukaerako izakinen gehikuntzaren bitartez etorriko da, hauek ematen diren arte. Une horretan baja emango zaie.

Izakinen sistema administratiboak jarraitzen baldin badu, kostuen kontzeptuak zuzenean bideango proiektu edo obretako aktiboko kontuetan barnera daitezke. Obra amaitzean bukatutako proiektu edo obretara pasa daitezke.

Hori eginez gero, aurrez islatuta zeuden kontuei baja emango zaie emaitza kalkulatu ahal izateko.

Betetako kontratuaren metodoak dakarren arazoa bidean den obraren balorazioa da.

B) Gauzatze-ehunekoaren metodoa

Metodo honen esanetan ekonomia-ekitaldi bakoitzaren bukaeran kontratuaren gauzatze-mailaren arabera sarrerak ezagutuko dira. Sarreraren balorazioarako bi metodo hauek erabil daitezke:

- Kontratuan adierazitako prezioak oinarritzat hartuz, egin den obra-zatiari dagozkion kontratu-unitateen arabera.
- Kontratuan izenpetutako sarrera guztiak kontuan hartuz, hauei ondorengo zatiketaren ehunekoa aplikatuko litzaioke: ekitaldiaren bukaera arte egin den obra zatiari dagozkion kostuak zati obra guztiari dagokion kostua.

Enpresa berak epe luzerako kontratu bat baino gehiago baldin baditu, metodo bat edo bestea aukeratu dezake, beti ere uniformetasun-printzipioak dioena errespetatuz: bi metodoetatik bat aukeratuz gero, hau erabiliko du kasu guztietan.

Gauzatze-ehunekoaren metodoa erabiltzeko, bi baldintza hauek bete behar dira:

1. Beharrezkoak diren baliabideak izatea: kontratuen aurreikuspenak, sarre-rak eta kostuak, arazoizkoak eta fidagarriak izan daitezen.
2. Kontratuaren garapenean ez dadila aparteko arriskurik egon.

Baldin eta aipatu bi baldintzak betetzea ezinezkoa bada, gauzatze-ehunekoaren metodoa ez da erabiliko, eta bere ordez, zuhurtasun-printzipioak dioena aplikatuz, betetako kontratuaren metodoa erabiliko da.

11.7 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Sarrerak

- ☐ **Sarrera:** Enpresaren trafikoaren xede diren ondasunen besterengantzea eta zerbitzu-prestazioa; beste zenbait sarrera, izakin-aldaketa eta ekitaldiko ezohizko mozkinak ere biltzen dira.
- ☐ **Balorzio zuhurraren printzipioaren** arabera, gastuekin ez bezala, sarrerak erregistratu ahal izateko ezinbestekoa da **gauzatuak** izatea, erregistratu gabe utziko dira probableak edo gauzatu gabeak.
- ☐ **KPOk bere 7. taldearen** bitartez ekitaldian zehar sor daitezkeen sarrerak jasotzen ditu.
- ☐ Eskainitako zerbitzuen edo besterenganatutako ondasunen truke edo ordainetan jaso behar duen zenbatekoaz baloratuko da sarrera bat.
- ☐ Sarrerak egozteko ezinbestekoa da horiek sorrarazi dituzten gastuak zeintzuk izan diren jakitea.
- ☐ **Elementu osagarriak:**
 - ☐ Salmentak
 - ☐ Izakin Aldaketa
 - ☐ Enpresarentzat egindako lanak
 - ☐ Ustiapenari diru-laguntza
 - ☐ Beste zenbait kudeaketa-sarrera
 - ☐ Finantza-sarrerak
 - ☐ Ibilgetuaren mozkinak eta aparteko sarrerak
 - ☐ Horniduren aplikazio eta soberakinak
- ☐ **Sortzapen-printzipioaren** arabera, ekonomia-ekitaldi bati egotziko zaizkio ekonomikoki dagozkion sarrera eta gastu guztiak.



ARIKETA PRAKTIKOA. Sarrerak

1. Sarreren sailkapena

Eragiketa hauetan sarrerak direnak identifikatu, bakoitzaren izaera zein den adieraziz (ustiapenekoa, finantzarioa, ezohikoa):

1. *Izakin-salmenta.*
2. *Ustiapeneko diru-laguntza bat.*
3. *Makineria saltzea.*
4. *Salmenten gaineko bolumenagatiko deskontua.*
5. *Bezero batek gurekin duen zorraren kobrantza.*
6. *Errentamenduagatiko sarrerak.*
7. *Zerbitzuak egitea.*
8. *Errenta finkoko baloreen sarrerak.*
9. *Ezohiko sarrerak.*
10. *Ibilgetu materialaren mozkinak.*
11. *Garraio-elementu baten saltzea.*
12. *Epe luzerako kredituen sarrerak.*
13. *Mailegu baten ondorioz jasotako diru-sarrera.*
14. *Finantza-inbertsioen salmenta.*
15. *Izakinak dohainik jasotzen ditugunean.*

12

Normalizazio kontablea

12.1 SARRERA

Gai honen helburu nagusia, Kontabilitatea arautzen duten iturriak zein diren jakitea da. Horretarako, kontabilitateko egitateei aplika dakizkiekeen balorazio-arau eta irizpideen adostearen beharra aztertuko da. Adoste honen bitartez, egoera-orri ekonomiko-finantzarioak aurkeztean gutxieneko uniformetasun-maila lortu nahiko litzateke.

12.2 NORMALIZAZIO KONTABLEA NAZIOARTEAN

Orokorrean, zenbait irakaslek aipatu duenez,

“Normalizazio kontablearen izatearen arrazoia bistakoa da, kontabilitatea informazio-prozesua dela kontuan hartzen badugu: egoera-orri finantzarioak erabili

behar dituzten pertsonak eta hauek prestatu dituztenak harremanetan jartzea du helburu. Horretarako banatuko den informazioa behar bezala egiaztatua izango da, erabiltzaile ezberdinen interesen defentsan. Planteamendu honekin logikoa da hau pentsatzea: alegia, informazioaren jaulkitzaile, erabiltzaile eta ikuskatzaileek hizkuntza komuna erabili nahiko dutela, eta normalizazio kontableak hori lortzeko helburua izango duela.

Bestalde, ekonomiaren globalizazio-prozesuak kontabilitatearen garapena dakar. Gaur egun kontabilitatea nazioarteko informazio ekonomikoaren muina bihurtu da. Horretarako, kontabilitateak zenbait baldintza bete behar ditu; besteak beste, konparagarria izatea. Ez litzateke onartu beharko kontabilitate-irizpide batzuen eta besteen aplikazioaren ondorioz diferentzia handiegirik sortzea; izan ere, horrela, etengabe doikuntzak egin beharko lirateke, kontabilitateak banatzen duen informazioak tokian tokiko egoera behar bezala isla dezan. Hau da, gaur egun ezinezkoa da hau pentsatzea: alegia, ekonomia-ekitaldi batean sortzen diren kontabilitateko egitateak erregistratzeko garaian irizpide kontable bat edo bestea aplikatzeak berebiziko garrantzia duela, lor daitekeen emaitza (banatu beharreko informazio) kasu batean eta bestean ezberdina izango delako.

Normalizazio kontableari definizio bat eman beharko bagenio, hoanko hau izan daiteke:

“Kontabilitate-irizpide batzuk beteta, normalizazio kontablearen bitartez enpresen edo eta enpresen-taldeen urteko kontuek konparagarriak beharko lukete izan. Ezaugarri hau nazioarte-mailan hedatuz gero, Estatu bakoitzeko informazio kontableak muga guztiak hautsiko lituzke, gaur egun zentzurik ez duten oztopoak gaindituz. Horrela hirien garapen ekonomikorako, nazioarteko ekonomia-finantzako harremanak hedatzeko eta abarretarako lagungarri bilakatuko litzateke.”

12.2.1 Ikuspuntu anglosaxoia

Ikuspuntu honen arabera normalizazio kontableak kutsu pribatu bat izan beharko luke, hau da, elkarre profesionalen esku egon beharko lukete kontabilitatearen garapena ziurtatuko luketen eta izaera pribatua duten tresnak.

12.2.2 Europar ikuspuntua

Aurreko kasuan ez bezala, ikuspuntu honen arabera erakunde publikoek, legezko xedapenak erabiliz, une bakoitzeko errealitate ekonomiko-finantzariara moldatu beharko lukete kontabilitatearen garapena.

12.3 KONTABILITATE-PRINTZPIOAK

12.3.1 Kontzeptua

Gero eta interes handiagoa dago arauen katalogoa ezartzeko, informazio kontablearen prestaketan diharduen adituari bere eguneroko jardueran lagun diezaion. Era berean, gizarteak gero eta interes handiagoa du informazio ekonomiko-finantzarioa zer-nolako tresnak erabiliz prestatu ohi den jakiteko; izan ere horrela, beharrezkoak diren kontrolak jarri ondoren, zilegi izango baita bere egiazkotasuna aztertzea.

Hemen kokatuko litzateke kontabilitate-printzipioen garrantzia, zeren hauek eta kontabilitate-arauek osatzen baitute enpresek beren informazioa prestatzeko erabiliko duten erreferentzia-esparrua.

Horrez gain komeni da hau jakitea: zenbait kasutan printzipio eta arauen artean aukeraketa egin beharko dela. Horrelako egoeran profesionalak aukerak behar bezala aztertu beharko ditu, eta horien artean enpresaren irudi zintzoa hobekien islatzen duena aukeratuko da.

12.3.2 Irudi zintzoa

IV. Arteztarauko I. ataleko 2. artikuluan urteko kontuek sozietatearen emaitzen, finantza-egoeraren eta ondasunaren **irudi fidagarri edo zintzoa** eskaini behar dutela adierazten da. Partaide diren Estatuek irudi fidagarri edo zintzo hori lortzearren, urteko kontuak aurkezteko nahitaezko izaera duten eskemak erabiliz eta oro har onartutako kontabilitate-printzipioei jarraituz, urteko kontuak osatzen dituzten partida edo kontusailak balora daitezen behar diren neurriak hartu behar dituzte.

"Irudi fidagarri edo zintzo" kontzeptuaren jatorria «true and fair view» ingelesezkoan dago. Merkataritza Kodeak antzeko hitzak erabiltzen ditu: «garbia eta zehatza». Honenbestez, irudi zintzoaren kontzeptuari dagokionez, definizio teorikoa ez dela beharrezkoa esan dezakegu. Hori honela lortuko da:

1. Urteko kontuak garbi landuz; horretarako, prestatzeko ezarritako arauak errespetatu beharko dira.
2. Kontabilitate Printzipioak behar bezala aplikatuz.
3. Balorazio-arauak behar bezala erabiliz.

Nahiz eta askotan agertu ohi den hitza izan, jakin beza irakurleak ez dagoe-la irudi zintzo bakar bat. Zergatik? Ekitaldian zehar sortzen diren eragiketak erregistratzeko irizpide ezberdinak egon daitezkeela onartzen badugu, logikoa da honako hau pentsatzea: lor daitekeen emaitza, hots, informazio ekonomiko-finantzarioa, ez dela berdina izango kasu guztietan. Beraz, irudi zintzo edo fidagarriaz hitz egiten ari garenean kontzeptu irekia dela jabetu behar gara. Tokian tokiko analisi egoki bat egin ondoren, kontabilitate-printzipioak eta balorazio-arauak jator aplikatuz, kontabilitateko profesionalak une oro jakin beharko luke aukera ezberdinetatik zein den hoberena, lortu edo iritsi nahi den egoera horretako informazio ekonomiko-finantzarioa ahalik eta fidagarriena izan dadin.

12.3.3 Printzipioen zerrendaketa

Kontabilitate Plan Orokorreko 1. zatian nahitaezko izaera duten 9 kontabilitate-printzipio agertzen dira. Puntu honetan aipamen soila besterik ez da egingo.

- **Zuhurtasun-printzipioa.**
- **Lanean ari den enpresaren printzipioa.**
- **Erregistro-printzipioa.**
- **Eskuratze- edo erosketa-prezioaren printzipioa.**
- **Sortzapen-printzipioa.**
- **Sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioa.**
- **Ez konpentsatzeko printzipioa.**
- **Uniformetasun-printzipioa.**
- **Garrantzi erlatiboaren printzipioa.**

12.3.4 Printzipioen hierarkia

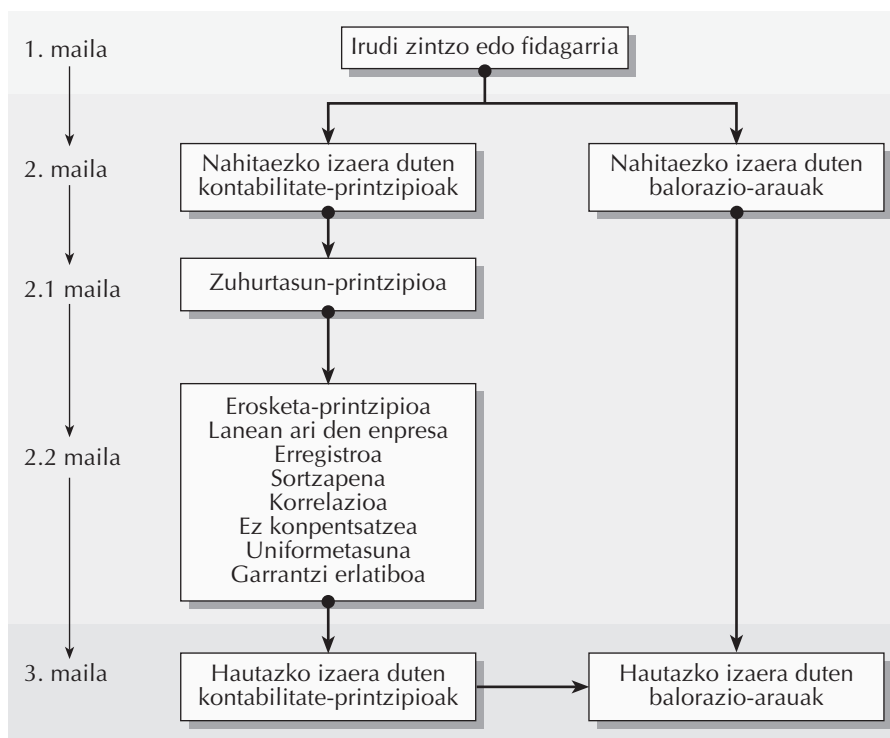
Kontabilitate-printzipioak erabiltzean kontuan hartu beharreko irizpideak, nagusiki, hauek dira:

1. Maila gorenean beti informazio ekonomiko-finantzarioak lortu beharreko irudi zintzo edo fidagarria dago.
2. Nahitaezko izaera duten kontabilitate-printzipioek lehentasuna dute hautazkoekin alderatuz.
3. Nahitaezko izaera duten kontabilitate-printzipioetan zuhurtasun-printzipioa dago lehen tokian.
4. Beste gainerako nahitaezko 8 kontabilitate-printzipioek maila berbera dute. Horien sailkapena egiteko garaian kontuan hartuko den irizpide bakarra hau da: bakoitzaren aplikazioak irudi zintzo edo fidagarria lortzeko duen edo izan

dezakeen garrantzia. Zenbat eta ekarpen handiagoa egiteko aukera izan, hainbat eta lehentasun-maila handiagoa dagokio. Baieztapen honekin adierazten ari gara, kasuan kasuko analisia egin behar dela lehentasun-maila hori finkatzeko garaian.

5. Nahitaezko izaera duten balorazio-arauek (nahitaezko izaera duten kontabilitate-printzipioak garatzen dituztenek) lehentasuna dute hautazko izaera duten balorazio-arauekiko.
6. Hautazko izaera duten kontabilitate-printzipioek maila bera dute, eta beraien sailkapena egiteko oinarria lortu beharreko irudi zintzo edo fidagarriaren ekarpenean dago.

Puntu hau amaitzeko, laburpen gisa, irudi honetan islatzen da aurreko lerroetan zehaztutako harreman hierarkikoa:



12.4 KONTABILITATEAREN ERAKUNDE BATERATZAILEAK

Kontabilitatearen arloan araudi orokorra osa dezaketen erakundeak, beraz, eskumendunak, hauek dira:

- Parlamentua eta Ministroen Kontseilua, Errege Dekretu edo Legearen bitartez onartzen denean.
- Ekonomia eta Ogasun Ministerioa.
- Kontuen Ikuskaritza eta Kontabilitate Erakundea - K.I.K.E. (I.C.A.C.-Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).

Liburu honetako lehenbiziko gaian aipatu dira nazioarte-mailako izaera duten bi erreferentzia nagusi:

- a) F.A.S.B.ren (Financial Accounting Standards Board-Finantza Kontabilitateko Arauen Batzordea-Comite de Normas de Contabilidad Financiera) erabakiak.
- b) I.A.S.B.en (International Accounting Standards Board-Nazioarteko Kontabilitate Arauen Batzordea-Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) erabakiak.

Bi erakunde hauek onartutako kontabilitate-arauak borondatezko izaera dute, eta ondorioz, egungo legediak dioenari aurka ezin diote egin. Nolanahi ere I.A.S.B.ren kasuak aipamen berezia merezi du.

Europako Batasuna osatzen duten Estatuetan dauden kontabilitate-arau ezberdinak zirela eta, normalizazio bideari ekitea erabaki zen. Bide honetan I.A.S.B. erakundeak onartutako arauen aldeko apustu garbia egin da. Ildo honetan aipatzekoa da kontabilitateko nazioarteko arauetara buruz Europako Parlamentuak eta Kontseiluak onartutako 2002ko ekainaren 6ko araudia (Rgto. CE 1606/2002). Araudi honetan jasotzen denaren arabera, kotizatzen duten sozietateen *finantzen egoera-orri bateratuak* I.A.S.B. erakundearen arauen arabera prestatu beharko dira *2005eko urtarrilaren 1etik aurrera*.

Oraingoz nazioarteko arau horien nahitaezotasuna mugatua da, baina etorkizunean ez da harritzekoa izango derrigortasun hori beste maila batera jaistea: lehenik kotizatzen duten sozietateetara, ondoren kotizatu nahi duten enpresetara eta azkenik enpresa guztietara.

Nolanahi ere, Europako kontabilitatearen normalizazioaren bidea garbi dago zein izango den: I.A.S.B. (www.iasb.org.uk). Ondorengo taulan jasotzen dira orain arte erakunde honek onartu eta indarrean dauden kontabilitateko nazioarteko arauak (KNA):

KNA	TITULUA	Noiztik aplikatuko da?
1	Finantzen Egoera Orrien aurkezpena	1999-09-01
2	Izakinak	1995-01-01
7	Diruzaintza Fluxuen Egoera Orriak	1994-01-01
8	Ekitaldiko Mozkin edo Galera Garbia, Funtsezko Akatsak eta Aldaketak Kontabilitate Irizpideetan	1995-01-01
10	Itxiera Ondorengo Egitateak	2000-01-01
11	Eraikuntza Kontratuak	1995-01-01
12	Mozkinen Gaineko Zerga	1998-01-01
14	Segmentuen araberako Finantza Informazioa	1998-07-01
15	Prezioen Aldaketen Eragina jasotzeko Informazioa	1983-01-01
16	Ibilgetu Materiala	1999-07-01
17	Errentamenduak	1999-01-01
18	Sarrerak	1995-01-01
19	Langileriari prestazioak	1999-01-01
20	Subentzio Ofizialen Kontabilitatea eta Laguntza Ofizialei buruzko Informazio Aurkezpena	1984-01-01
21	Atzerri Monetako Kanbio Tasa Aldaketen Eragina	1995-01-01
22	Negozio-konbinazioak	1999-07-01
23	Finantza Gastuak	1995-01-01
24	Erlazionatutako Aldeei buruzko Informazioa	1986-01-01
26	Erretiroko Prestazio Planen Aurkezpena eta Kontabilizazioa	1988-01-01
27	Finantzen Egoera Orri Bateratuak eta Mendekoen Inbertsioen Kontabilitatea	1990-01-01
28	Inbertsioen Kontabilitatea Elkartuetan	1990-01-01
29	Inflazio Tasa Handia duten Ekonomien Finantza Informazioa	1990-01-01
30	Banku eta Antzeko Finantza Erakundeen Finantzen Egoera Orrietan Aurkeztu beharreko Informazioa	1991-01-01
31	<i>Joint Ventures</i> -etako Interesen Finantza Aurkezpena	1992-01-01
32	Finantza Tresnak: Aurkezpena eta Barneratu beharreko informazioa	1996-01-01
33	Akzioko Mozkina	1998-01-01
34	Finantzen Bitarteko Egoera Orrien Aurkezpena	1999-01-01
35	Eragiketak Uztea	1999-01-01
36	Aktiboen Baliogalera	1999-07-01
37	Hornidurak, Pasibo eta Aktibo Gertagarriak	1999-01-01
38	Ibilgetu ez-materiala	1999-07-01
39	Finantza Tresnak: Ezagutza eta Balorazioa	2001-01-01
40	Higiezinen Inbertsioak	2001-01-01
41	Nekazaritza	2003-01-01

Izaera pribatua izan arren, kontabilitate-arloan garrantzia duten beste zenbait erakunde:

- Enpresen Administrazio eta Kontabilitateko Espainiako Erakundea - E.A.K.E.E. (A.E.C.A.-Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas).
- Ekonomialari Ikusatzzaileen Erregistroa (R.E.A.-Registro de Economistas Auditores).
- Kontabilitateko Unibertsitateko Irakasleen Espainiako Erakundea (A.S.E.P.U.C.-Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad).
- Kontuen Auditore, Azterlari Zineginen Institutua (I.A.C.J.C.-Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas).

12.5 KONTABILITATEAREN ESPARRU LEGALA

Normalizazio kontablearen oinarritzko tresna Kontabilitate Plan Orokorra baldin bada ere, dokumentu honetan ez dago jasota egun kontabilitateari ezar dakioken araudi guztia. Araudi hau merkataritza-izaera duten legezko hainbat xedapenetan barreiatutako dago. Sakabanatze hau dela eta, komenigarria da hierarkia egokia finkatzea, aplikatu beharreko arauak zeintzuk diren jakiteko.

Kontabilitate-arloan hierarkia honako hau da:

1. Merkataritza Kodean jasota dauden izaera orokorreko arauak eta funtsezko erregelak.
2. Sozietate Anonimoei buruzko Lege eta gainerako merkataritza-legedian jasotako arau orokorrak.
3. Balorazio-arau, urteko kontu eta kontabilitate-printzipioei buruz Kontabilitate Plan Orokorrean eta bere egokitzapen sektorialetan jasotako aginduak.
4. Kontuen Ikuskaritza eta Kontabilitate Erakundeak kontabilitatea garatzeko onartutako arauak.
5. Aplikagarri izan daitekeen gainerako legedi berezia.

Puntu hau amaitu aurretik, kontabilitate-arloan erabiltzekoak diren iritzien hierarkia finkatzea komeni da:

1. Lehenbiziko *lekuan irudi zintzo edo fidagarria* dago.

2. Ondoren merkataritza legedian eta Kontabilitate Plan Orokorreko 1. zatian jasotako *kontabilitate-printzipioak* daude.
3. Ondoren Kontabilitate Plan Orokorreko 5. zatian jasotako *balorazio-arauak* daude.
4. Ondoren Kontuen Ikuskaritza eta Kontabilitate Erakundeak onartutako *Era-bakiak*.
5. Azkeneko mailan kokatuko lirateke kontabilitate-arloan I.C.A.C. erakundeak ebatzi ohi dituen *kontsultak*, eta A.E.C.A eta I.A.C.J.C. erakundeek prestatu ohi dituzten dokumentuak. Aurreko mailetan ez bezala, maila honetako iri-tziek ez dute nahitaezko izaerarik, baina erabiltzea justifikatua dago, baldin eta irudi zintzo edo fidagarria lortzeko lagungarri badira.

Maila berean kokatuko dira hautazko izaera duten kontabilitate-printzipioak. Hauen aplikazio edo erabilerak honako baldintza hauek bete behar ditu:

- a) Nahitaezko izaera duten kontabilitate-printzipioen eta indarrean dagoen araudiaren aurkakoak ezin daitezke izan.
- b) Ospea duten estatu edo nazioarteko erakundeek argitaratuak izango dira.
- c) Beren eguneroko jardueran kontabilitate-arloan diharduten profesionalek erabilitakoak izango dira.
- d) Erabiltzearen arrazoia lortu nahi den irudi zintzo edo fidagarria da.

12.6 EGOKITZAPEN SEKTORIALAK

Dakigunez, Kontabilitate Plan Orokorra normalizazio kontablearen oinarritzko tresna teknikoa da. Nolanahi ere, testu orokorra den heinean, dokumentu horrek ez du estaltzen informazio kontablea iritsi daitekeen esparru zabal osoa. Ondo-rioz, egungo kontabilitate-araudiak dituen hutsuneak estaltzeko, arau eta xeda-pen berriak onartzea komenigarria da.

Horrela Ekonomia eta Ogasun Ministeritzak, I.C.A.C-en proposamen batean oinarriturik, Kontabilitate Plan Orokorren *Egokitzapen Sektorialak* onartu ohi ditu, eta honetarako Ministro-Agindua erabiliko dak. Egokitzapen hauen bitartez, jarduera ekonomikoko sektoreen izaera eta ezaugarri bereziak kontuan hartuz, kontabilitatearen araudia egokitu egingo da, horretarako beharrezkoak diren

kontu berriak sartuko dira, urteko kontuen terminologia moldatuko da eta balorazio-irizpideak egokituko dira.

Egungo Kontabilitate Plan Orokorra onartu zenean (abenduaren 20ko 1.643/1990 Errege-Dekretua) indarrean zeuden egokitzapen sektorial guztiak aplikagarri dira, baldin eta egungo merkataritza-legediaren aurkakoak ez badira, edo K.P.O. berrira moldatu ez badira.

Gaur egun moldatu diren egokitzapen sektorialen zerrenda honako hau da:

1. Enpresa eraikitzaileak (1993ko urriaren 27ko agindua).
2. Kirol Federazioak (1994ko otsailaren 2ko agindua).
3. Higiezin enpresak (1994ko abenduaren 28ko agindua).
4. Kirol-sozietate anonimoak (1995eko ekainaren 23ko agindua).
5. Osasun-laguntzako enpresak (1996ko abenduaren 23ko agindua).
6. Sektore elektrikoan diharduten enpresak (martxoaren 20ko 437/1998 Errege Dekretua).
7. Irabazi-asmorik gabeko erakundeak (apirilaren 30eko 776/1998 Errege Dekretua).
8. Ur-saneamendu eta horniketa-sektoreko enpresak (1998ko abenduaren 10eko agindua).
9. Zubi, tunel, autopista eta bidesaria duten enpresa emakidadunak (1998ko abenduaren 10eko agindua).
10. Kirol-sozietate anonimoak (2000ko ekainaren 27ko agindua).
11. Mahasgintza- eta ardogintza-sektoreko enpresak (2001eko maiatzaren 11ko agindua).
12. Aireko garraio-sektoreko enpresak (2001eko abenduaren 18ko agindua).

Oharra: indarrean dauden egokitzapen sektorial guztiak zeintzuk diren jakiteko www.icac.mineco.es orrialdea ikus daiteke.

12.7 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Normalizazio kontablea

- ❑ **Normalizazio Kontableak** jaulkitzaile, erabiltzaile eta ikuskatzaileen artean hizkuntza komuna erabiltzea du helburu.
- ❑ Gaur egun, kontabilitatea nazioarteko informazio ekonomikoaren muin bihurtu dela jakinik, **konparagarritasuna** ezinbesteko baldintza da.
- ❑ Kontabilitate-irizpide batzuk beteta, normalizazio kontablearen bitartez enpresen edo eta enpresen-taldeen urteko kontuak konparagarriak beharko lukete izan.
- ❑ Enpresek beren informazioa prestatzeko Kontabilitate-printzipioak eta Kontabilitate Arauak erabiltzen dituzte erreferentzia-esparru gisa, **irudi fidagarri** edo zintzoa lortzearen.
- ❑ **Kontabilitate Printzipioak** honako hauek dira: Zuhurtasun Printzipioa, Lanean ari den enpresaren printzipioa, Erregistro Printzipioa, Erosketa Prezioaren Printzipioa, Sortzapen Printzipioa, Sarrera eta Gastuen Korrelazio Printzipioa, Ez Konpentsatzeko Printzipioa, Uniformetasun-Printzipioa eta Garrantzi-erlatiboaren Printzipioa.
- ❑ Kontabilitatearen **Erakunde Bateratzaileak**: Parlamentua eta Ministroen Kontseilua, Ekonomia eta Ogasun Ministerioa, Kontuen Ikuskaritza eta Kontabilitate Erakundea (K.I.K.E.), Enpresen Administrazio eta Kontabilitateko Espainiako Erakundea (E.A.K.E.E.), Ekonomialari Ikuskatzaileen Erregistroa, Kontabilitateko Unibertsitateko Irakasleen Espainiako Erakundea (A.S.E.P.U.C.), Kontuen Auditore, Azterlari Zineginen Institutua (I.A.C.J.C.).
- ❑ Kontabilitatearen **Esparru Legala**: Merkataritza Kodea, Sozietate Anonimoei buruzko Legedia, Kontabilitate Plan Orokorra, Kontabilitate Erakundeak, aplikagarri izan daitekeen gainerako legedi berezia.
- ❑ Aplikagarri diren iritzien **hierarkia**: Irudi Zintzoa, Kontabilitate Printzipioak, Balorazio Arauak, Erabakiak eta Kotsultak.
- ❑ Egungo kontabilitate-araudiak dituen hutsuneak estaltzeko, Egokitzapen Sektorialak ditugu.



ARIKETA PRAKTIKOA. Normalizazio kontablea

1. *Nola lor dezakegu irudi leiala?*
2. *Printzipioetan lehentasuna duena zein da?*
3. *Gainerako printzipioetan hierarkia jakin bat zehaztu dezakegu?*
4. *Balorazio-arauak nahitaez bete behar dira?*
5. *Zein dira kontabilitate-erakunde bateratzaileak Estatu-mailan?*
6. *Eta nazioarte-mailan?*
7. *Zein da Europako kontabilitatearen bidea?*
8. *Kontabilitate Plan Orokorrean jasotzen al dira aplikagarriak diren arau guztiak? Zein dira araudia osatzen duten legezko xedapenak?*
9. *Adierazi kontabilitate-arloan aplikagarri diren iritzien hierarkia.*
10. *Zein da egokitzapen sektorialen funtsezko arrazoia?*

13

Izakinak: kontzeptua, balioespena eta tratanendu kontablea

13.1 KONTZEPTUA

Izakinak Kontabilitate Plan Orokorreko 3. taldean kokatu ohi diren ondasunak dira, eta mota bakoitzaren arabera azpitalde desberdinetan sailkatuko dira. Izakin bat mota batekoa edo bestekoa den bereizteko, ez da kontuan hartuko ondasunaren izaera, zeren enpresaren jarduerak baldintzatuko baitu izakin bat mota batekoa edo bestekoa izango den. Beraz, enpresaren jarduerak baldintzatuko du izakin bera mota bateko edo bestekoa den.

Adibidez: ibilgailuak produzitzen dituen enpresarentzat ibilgailua ondasun bezala eta bukatutako produktu bezala sailkatuko du, bere kokapenean 35 azpitaldea erabiliz. Aldiz, ibilgailu hori kontzesionario batean salduko denez gero, inolako aldaketarik gabe kontzesionarioak salgai bezala kontsideratuko luke, bere kokapenerako 30 azpitaldean erabiliz.

Aurrekoa kontuan hartuz, enpresaren jardueraren arabera izakin batek eraldatze fisikoa jasan dezake. Hau dela eta, banako izakin mota hauek bereiz daitezke:

a) Eraldatze fisikorik jasan ez duten izakinak:

- **Salerosketa izakinak:** A salgaiak (300), bilgarriak (326) eta ontzikiak (327).
- **Hornikuntzak:** enpresak ekoizten dituen produktuetan parte hartuko duten izakinak: lehengaiak (31.) eta elementu eta multzo eransgarriak (320).
- **Besteak:** urtean zehar kontsumituko diren izakinak enpresak ekoizten dituen produktuetan parte hartu gabe: erregaiak (321), ordezeko piezak (322), hainbat material (325) eta bulegoko materiala (328).

b) Eraldatze fisikoa jasan duten izakinak:

- Bideango produktuak (33.): (34.) edo (36.) azpitaldeetan kokatu behar ez diren eta jarduera-zentro batean eta eraldatze-prozesuan dauden izakinak.
- Produktu erdibukatuak (34.): enpresak ekoiztu eta amaituta dagoen ondasuna izan arren, bere salmentarako beste ondasun bati txertatuta joan behar du (adibidez, ibilgailu baten motorra).
- Produktu bukatuak (35.): enpresak ekoiztu eta salmentarako prest dauden produktuak:
- Azpiproduktuak, hondarrak eta material berreskuratutakoak (36.).

Enpresaren ohiko edo trafiko-eragiketetan parte hartuko dute izakinak, eta hauen erosketa eta salmentagatik sor daitezkeen kobrantza-eskubide edo ordainketa-obligazioak sailkatzeko 4. taldea erabiliko da.

Gai honetan zehar, besteak beste, izakinekin erlazionaturik dauden eta ohiko izaera duten hainbat eragiketa aztertuko dira: erosketak, salmentak, deskontuak, bukaerako izakinen balioespena...

13.2 JABETZARI BURUZKO ZENBAIT KONTSIDERAZIO

Izakinak saldu ondoren saltzailearen biltegitik atera eta eroslearen biltegira iritsi arte bere jabetzari buruz egon daitezkeen hainbat arazo aztertzea izango luke puntu honek helburu.

Batez ere eragiketa egin aurretik komenigarria izango litzateke jabetzari buruzko arazoak konpontzea, zeren batetik atera eta bestera iritsi artean zerbait

gertatuz gero, sortutako galera zeinen konturakoa den jakitea errazagoa bailitzateke aipaturiko auzia aurrez bideratuta balego.

Inportazioen kasuan jabetza juridikoaren auzia konpontzeko nazioarteko merkataritzan oso hedatuta dauden INCOTERMS klausulak erabili ohi dira. Ikus ditzagun dauden aukerak:

- a) **Ex-works** (franko, biltegia, saltzailea): saltzailearen ardura da bere jabetzakoa den biltegi edo fabrikan salgaiak eroslearen esku jarri edo uztea. Une horretatik hasita sor daitezkeen gastu eta arrisku guztiak eroslearen kargu dira.
- b) **FAS** (franko itsasontziaren alboan): saltzailearen ardura da besterengatu behar dituen salgaiak garraiatu behar dituen itsasontziaren alboan uztea. Une horretatik hasita sor daitezkeen gastu eta arrisku guztiak (lizentzia edo baimena eta esportazio-gastuak barne) eroslearen kargu dira.
- c) **FOB** (franko itsasontziaren barruan): saltzailearen ardura da besterengatu behar dituen salgaiak garraiatu behar dituen itsasontziaren barruan uztea. Une horretatik hasita sor daitezkeen gastu eta arrisku guztiak eroslearen kargu dira.
- d) **C eta F** (kostua eta pleita): saltzailea salgaiak helbide-portura iritsi arte sortu ditzaketen gastu eta pleita guztiez arduratuko da. Une horretatik hasita sor daitezkeen gastu eta arrisku guztiak eroslearen kargu dira.
- e) **CIF** (kostua, aseguruia eta pleita): saltzailea salgaiak helbide-portura iritsi arte sor ditzaketen gastu eta pleita guztiez (garraioa eta aseguruia barne) arduratuko da.

Baldin eta itzultzeko baldintzarekin ondasun edo elementu batzuk eman badi-ra, elementu hauen jabetza eman dituenarena da eta, beraz, nahiz eta fisikoki itzuli behar dituen enpresaren biltegian egon, juridikoki azken honenak ez dira.

Ondorioz, bukaerako izakinen zenbatekoa kalkulatzeko garaian biltegian dauden izakinez gain kontuan hartu beharko dira:

- a) Itzultzeko baldintzarekin eman direnak, zeren hauek osagai positibo baitira, hau da, gehitu egin beharko dira.
- b) Itzultzeko baldintzarekin jaso direnak, zeren hauek osagai negatiboak baitira.

13.3 INBENTARIO IRAUNKORRA ETA PERIODIKOA

Izakinetan kokaturiko elementu ezberdinentzat biltegian izan daitezkeen aldatetarik jakiteko, komenigarria da noizbehinka inbentario iraunkor bat egitea. Egin behar den inbentarioaren periodikotasuna izakinaren errotazioaren arabera izango da. Hau da, errotazio edo mugikortasun edo salerosketa handiko ondasuna bada, periodikotasun laburreko inbentarioa proposatuko dugu (adib.: supermerkatu handietan egoten diren hainbat produktu, esate baterako, esnea); aldiz, biltegitik sartu-irten gutxi egiten dituen ondasuna bada, periodikotasun luzeagoa gomendatuko litzateke (adibidez, hegazkinak, itsasontziak, ...).

13.4 BALIOESPEN-IRIZPIDEAK

Izakinek balioesteko 13. Balioespen-arauak dioena beteko da.

13.4.1 Erosketa-prezioa

Zer da? Kontabilitate Plan Orokorreko (KPO) 13. balioespen-arauak dioena kontuan izanik, erositako izakin bat balioesteko garaian kontuan hartuko da edo dira izakin hauek biltegitiratu arte eroslearen kargu doazen gastu guztiak: hornitzaileak fakturatuak, garraio-gastuak, aseguru-gastuak,...

Aurreko irizpideari jarraituz eskainitako balioespenak muga bat du: merkatuak une horretan elementu horri eskaintzen dion balioa. Hau da, izakin bati eskainitako balioak ezin du merkatuak eskaintzen diona baino handiagoa izan.

Bestalde, 17. balioespen-arauak, Salgai-erosketan eta birsaltzeko erositako beste ondasunen kontabilizazioan, honako erregela hauek aipatzen ditu:

- a) Erosketa-gastuak, garraioak eta eskuraketen gaineko zergak barne, jasandako BEZ kengarria izan ezik, 60 azpitaldean dagokien kontuan zordunduko dira.
- b) Goiz ordaintzeagatikoak ez diren fakturan barne sartutako deskontu eta antzekoak, erosketaren zenbateko txikiago bezala hartuko dira.

- c) Enpresari goiz ordaintzeagatik ematen zaizkion deskontu eta antzekoak, fakturan sartutakoak izan ala ez, finantza-sarreratzat hartuko dira, 765 kontuan kontabilizatuz.
- d) Eskabidearen bolumen zehatza lortzean oinarritzen diren deskontu eta antzekoak, 609 kontuan kontabilizatuko dira.
- e) Kalitate-akatsak, entrega-epeak ez betetzeak edo antzeko beste arrazoiek eragindako eta faktura jaso ondoren sorturiko deskontu eta antzekoak, 608 kontuan kontabilizatuko dira.
- f) Itzultzeko gaitasunarekin hornitzaileek fakturan kargatutako ontzikien kontabilizazioa, 406 kontuan adierazita geratzen da.

13.4.2 Produkzio-kostua

Baldin eta enpresa batek saltzen dituen izakinak berak produzitu edo ekoiztutakoak badira (bukatutako produktuak), balioesteko kontuan hartu beharko dira zuzenean nahiz zeharka egotz dakizkiokeen kostu guztiak.

13.4.3 Merkatuko balioa

Hitzak berak dioenez, une jakin batean merkatuak izakin-ondasun bati eskaintzen dion balioa ordezkatzen du.

Merkatuko balioa jakitea komenigarria da, batez ere urte-bukaerara heltzen garenean, zeren bukaerako izakinen kontabilitate-balioespena egin ostean hiru egoera izan baititzakegu:

a) **Merkatu Balioa = Kontabilitate Balioa**

Kasu honetan ez da deus egin behar enpresako kontabilitatean.

b) **Merkatu Balioa < Kontabilitate Balioa**

Kontabilitateak eskaintako balioa merkatuak eskainitakoa baino handiagoa denez gero, zuhertasun edo zuhurtzia-printzipioak diotenari jarraiki, egoera honek islatzen duen galera hipotetikoa kontableki jaso edo erregratu egin beharko litzateke, tresna kontable berezi bat erabiliz: hornidurak.

Horniduren tresna kontablea erabiltzearen arrazoiak bakarra da: egoera honek islatzen duen balio-galera berreskuragarria da.

c) **Merkatuko Balioa > Kontabilitate Balioa**

Zuhurtasun edo zuhurtzia-printzipioak diotenari jarraituz, kasu honetan ez litzateke deus ere egin behar kontabilitatean, zeren enpresaren alde dagoen diferentzia hori hipotetikoa baita, eta, dakigunez, gauzatu gabeko sarrera edo mozkinak ezin dira kontableki jaso edo erregistratu.

Izakinen merkatuko balioa kalkulatzeko garaian kontuan hartuko da 13.4 balioespen-arauak dioena.

13.4.4 Ordaindu gabe eskuratuko izakinen balioespena

Inolako ordainketarik egin gabe izakinak dohain jasotzeko arrazoiak, nagusiki, bi izan daitezke:

- a) **Sustapen berezia dela medio jasotakoak:** kasu honetan ondasun hauei eskaini beharreko balioa salmenta-balioa da (salmenta-balioa zer den jakiteko ikus 2.4 balioespen-araua). Une horretan merkatuak eskaintzen diona.
- b) Urtean zehar eginiko erosketen truke, hau da, **negozio-bolumen jakin batera iristeagatik**, hornitzaileak mota bereko ondasunak doan banatzen dituenean. Izakin hauen balioespena egiteko, besteak beste, bi aukera egon daitezke:
 - b.1) Salmenta-balioaren arabera.
 - b.2) Kontuan izanik doan jaso diren izakin hauen jatorria urtean zehar eginiko mota bereko izakinen erosketetan dagoela, proposa daiteke une horretan biltegian dauden mota bereko izakinen erosketa-prezioa gutxiagotzea.

Doan jaso izan diren izakinen kontabilitate-erregistroan bi aukera egon daitezke:

- 1) Salmenta-balioaren arabera balioetsi, ondasun horiek erosi izan balira bezala kontsideratuz:

1) _____	xx/xx/xx	_____
100 (60.) Erosketak		(609) Erosketei buruzko 100
		"rappel"ak

Ikusi daitekeenez, erregistro honek ez luke inolako eraginik izango galdu-irabazien kontuan.

2) Deus ere ez egitea.

Nolanahi ere, doan jaso izan diren izakinekin erlazionatuta, bada jaso izan diren uneko erregistro kontableak baino garrantzi handiagoa duen beste gai bat: doan jaso izan diren ekitaldi-bukaerako balioespen-irizpideak. Nagusiki dauden aukerak bi dira:

- 1) Doan jaso izan diren ondasunak direnez gero, inolako baliorik ez eskaintzea. Irizpide hau hautatuz gero, doan jaso izan diren izakinek sorraraz dezaketen emaitza besterenganatze-unea iritsi arte geroratzen ariko ginateke; besterenganatuko ez balira ez lukete inolako emaitzarik sorraraziko. Izakin hauek besterenganatzean, sortuko luketen emaitza salmenta-prezio garbiarekin bat letorke, zeren inolako kosturik gabeko ondasunak saldu baitira. Honetatik onartzen ariko ginateke doan jaso diren izakin hauek besterenganatzean islatuko dela emaitza osoa. Hau da,

$$\begin{aligned}\text{Emaitza} &= \text{Salmenta-prezioa} - \text{Erosketa-prezioa} = \\ &= \text{Salmenta-prezioa} - 0 = \text{Salmenta-prezioa}\end{aligned}$$

- 2) Doan jaso izan diren izakinak salmenta-balio edo merkatuko balioaren arabera balioestea. Irizpide honi jarraituz gero, doan jaso diren izakin hauek sorraraz dezaketen emaitza bi une eta zenbateko ezberdinetan banatuko litzateke:

- 2.1. Doan jaso izan diren ekitaldiari honako emaitzaren zenbatekoa egotziko litzaioke: doan jaso diren izakinei eskaini zaien balioa. Irizpide honen arabera, doan jaso diren izakin hauek besterenganatu ez arren, emaitza-mota hau beti sortuko lukete.
- 2.2. Besterenganatzean, saldu diren ekitaldiari honako emaitza honen zenbatekoa egotziko litzaioke:

$$\text{Emaitza} = \text{Salmenta-prezioa} - \text{Salmenta-balioa}$$

Adibidea

Demagun X ekitaldian zehar eginiko salgai-erosketen truke 1.000 moneta-unitateko salmenta-balioa duten salgaiak doan eskuratu direla $X/12/31$ n. Eskuratu direnean, inolako idazpenik ez egitea erabaki da.

Salgai hauek $X+1/3/25$ ean saldu dira 1.400 moneta-unitatetan, eta zenbateko osoa kontu korrontez kobratu da.

Oharra: eragiketa honek X eta X+1 urteetako urteko kontuetan duen eragina garbiago ikustearren, honako hau suposatuko da:

IZAKINAK	X URTEA	X+1 URTEA
Hasierakoak	0	100
Bukaerakoak	100	0

A kasua: *doan jaso diren ondasunen balioa 0.*

X urtea: doan jaso diren izakinak inolako kosturik gabekoak direnez gero, eta urte honetako hasierako zenbatekoa 0 denez gero, mota honetako izakinen aldaketa-kontuaren saldoa ere 0 da. Ondorioz, X ekitaldian ez luke inolako emaitzarik sorraraziko.

X+1 urtea: urte honetan honako idazpen hauek egingo lirateke:

- Izakinen salmenta idazpena:

	X+1/3/25	
1.624 (572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	(700) Salgai-salmentak (477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	1.400 224

Doan jaso diren izakinekin erlazionatuta beste inolako idazpenik ez dagoenez gero, X+1 urteko emaitza bat etorriko litzateke ondasun horien salmenta-prezioarekin, hots, 1.400 moneta-unitaterekin.

B kasua: *doan jaso diren izakinen balioa 1.000 moneta-unitate.*

X urtea: Hautatu den balioespen-irizpidearen arabera, garbi dago mota honetako izakinen ekitaldiaren hasierako (0) eta bukaerako (1.000) zenbatekoak ezberdinak direla, eta ondorioz, aldaketa hau jaso ahal izateko, idazpen hau egin behar dela:

	X/12/31	
1.000 (300) A salgaiak	(610) Salgai-izakinen aldaketa	1.000

Doan jaso izan diren izakinekin erlazionatuta beste inolako idazpenik ez dagoenez gero, X urteko emaitza bat etorriko litzateke ondasun horien salmenta-prezioarekin, hots, 1.000 moneta-unitaterekin.

X+1 urtea: urte honetan honako idazpen hauek egingo lirateke:

- Izakinen salmenta idazpena:

	X+1/3/25		
1.624 (572) Banku eta Kreditu	(700) Salgai-salmentak	1.400	
Erakundeak ageriko k/k,	(477) Ogasun Publikoa,	224	
euroak	erantsitako BEZa		

- Izakinen aldaketa-idazpena:

	X+1/12/31		
1.000 (610) Salgai-izakinen aldaketa	(300) A salgaiak	1.000	

Doan jaso izan diren izakinek X+1 urtean sortuko luketen emaitza bat etorriko litzateke kontu diferentzialen arteko diferentziarekin, hots, 400 moneta-unitaterekin ((700) kontua – (600) kontua = 1.400 – 1.000).

13.4.5 Salmenten balioespen-araua

Izakinetako ondasunen salmenta erregistratzeko garaian kontuan hartuko dira KPOko 18. balioespen-arauan jasotako arauak:

- Salmentak eragiketa hauek zergapetzen dituzten zergak sartu gabe kontabilizatuko dira. Horiei dagozkien gastuak, enpresaren kargurako garraioak barne, dagozkien 6. taldeko kontuetan kontabilizatuko dira, hurrengo d) eta e) arauetan adierazitakoaren kalterik gabe.
- Goiz ordaintzeagatikoak ez diren fakturan barne sartutako deskontu eta antzekoak salmentaren zenbateko txikiago bezala hartuko dira.
- Enpresak goiz ordaintzeagatik ematen dituen deskontu eta antzekoak, fakturan sartutakoak izan ala ez, finantza-gastutzat hartuko dira, eta 665 kontuan kontabilizatuko dira.
- Eskabidearen bolumen zehatza lortzean oinarritzen diren deskontu eta antzekoak 709 kontuan kontabilizatuko dira.
- Kalitate-akatsak, entrega-epeak ez betetzeak edo antzeko beste arrazoiek eragindako eta faktura jaulki ondoren sorturiko deskontu eta antzekoak 708 kontuan kontabilizatuko dira.
- Berreskuratze gaitasunarekin bezeroei fakturan kargatutako ontzikien kontabilizazioa 436 kontuan adierazita geratzen da.

13.5 BILTEGIKO KONTUEN KUDEAKETA-SISTEMA MOTAK

Biltegiako izakinak kudeatzeko erabil daitezkeen sistemak, nagusiki, bi dira:

13.5.1 Sistema administratiboa

Kasu honetan izakinak ondasun ibilgetuak izango balira bezala kontsideratu-ko dira. Ikuspuntu kontabletik hiru kontzeptu bereiziko dira:

- Erosketa: izakinetako ondasun bat erostean 3. taldeko kontu bat erabiliko da.
- Salmenta: izakinetako ondasun bat saltzean erosteko erabili izan den kontu bera erabiliko da.
- Emaizta: izakinetako ondasun bat besterenganatzean, baldin eta salmenta- eta erosketa-prezioak ezberdinak badira, sortutako emaitza kontu berezi batean jasoko litzateke ondasuna besterenganatu den une berean.

Adibidea

- Hasierako izakinak0
- Salgaien Erosketa = 100 ale x 1.000100.000
- Salgaien Salmenta = 60 ale x 2.000120.000
- Bukaerako izakinak = 40 ale x 1.000 40.000

1)	Salgaien erosketa	
100.000 (300) A salgaiak	(57.) Diruzaintza	116.000
16.000 (472) O. P., jasandako BEZa		

2)	Salgaien salmenta	
139.200 (57.) Diruzaintza	(300) A salgaiak	60.000
	(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	19.200
	(70.) Salgai, ekoizpen propio, zerbitzu, etab.en salmentak	60.000

Sistema honek dituen abantaila nagusiak:

- Une oro jakin daiteke biltegian dagoen izakin-mota bakoitzeko ale-kopurua eta bakoitzari dagokion erosketa-prezioa.
- Salmenta bakoitza gauzatzean sortutako emaitza ondasuna besterengatatu den idazpen berean islatuko da.
- Izakinen aldaketa-kontua ez da erabili behar, zeren honen erabilera justifikatzen duen arrazoi bakarra urte-bukaeran kalkulatu beharreko emaitzan baitago, eta hau eragiketa oro egitean kalkulatu eta erregistratu baita.

Aldiz, sistema honek duen eragozpenik handiena eraman beharreko kontrol zorrotzean datza, zeren, izakin mota bakoitzeko ale bakoitzagatik sor daitekeen emaitza kontuan hartu nahi bada, behar-beharrezkoa da bakarkako kontrol bat eramatea. Beraz, bakarka identifikaezinak edo identifikagaitzak diren izakinen kasuan (adibidez, gasolindegiko biltegi batean prezio ezberdinekoak diren erregaiak nahastuta egon daitezke), beste sistema bat erabiltzea gomendatzen da.

13.5.2 Sistema espekulatiboa

Sistema hau orain arte ikusitakoa da. Bertan, dakigunez, hiru osagai nagusik parte hartzen dute.

1. Erosten diren izakinak erregistratzeko 6. taldeko kontua erabili ohi da
2. Saltzen diren izakinak erregistratzeko 7. taldeko kontua erabili ohi da
3. Baldin eta hasierako izakinak $\neq$ bukaerako izakinak, izakinen aldaketa-kontua erabiliko da diferentzia hori jasotzeko

1)	Salgaien erosketa	
100.000 (600) Salgaien erosketak	(57.) Diruzaintza	116.000
16.000 (472) O.P., jasandako BEZa		
2)	Salgaien salmenta	
139.200 (57.) Diruzaintza	(700) Salgai-salmentak	60.000
	(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	19.200
3)	Hasierako izakinak	
0 (610) Salgai-izakinen aldaketa	(300) A salgaiak	0

4)	Bukaerako izakinak	
40.000	(300) A salgaiak	(610) Salgai-izakinen aldaketa
		40.000

Sistema espekulatiboak duen abantaila nagusia bere malgutasuna da. Hau da, mota bereko izakinak balioesteko irizpide orokor bat erabiliko denez gero, ez da beharrezkoa eskuratu den ondasun-ale bakoitzaren erosketa-prezioa jakitea.

Sistema espekulatiboaren eragozpenak:

- ▶ Urtean zehar gauzatutako izakin-ondasunen salmentek sorrarazitako emaitza urtearen bukaeran jakingo da, ez lehenago.
- ▶ Izakin-mota bakoitzeko bukaerako izakinen zenbatekoa jakiteko, urtearen bukaera iritsi arte itxaron beharko da.
- ▶ Baldin eta hasierako izakinak $\neq$ bukaerako izakinak bada, nahitaez izakinen aldaketa-kontua erabili beharko da diferentzia hori jasotzeko.

13.6 IRTEERAK BALIOESTEKO ZENBAIT KONBENIO EDO IRIZPIDE

Urtearen bukaerara iristean, izakin-moten bukaerako izakinen balioespena zein den jakin behar da (dakigunez, obligazio hau sistema espekulatibora mugatzen da, zeren sistema administratiboari jarraituz gero, edozein unetan jakin baitaiteke izakin-ondasun mota bakoitzean dauden aleak eta bakoitzaren erosketa-prezioa).

Bukaerako izakinak balioesteko zenbait sistema dauden arren, bat hautatuz gero, eta uniformetasun-printzipioak dioenari jarraiki, irizpide hau mantendu beharko da aukeratu den uneko baldintzak mantentzen badira. Baldin eta irizpide-aldaketa bat onartzen bada, aldaketa honen eragin ekonomikoaren berri Memorian eman beharko da.

Enpresako biltegiko izakinak ateratzean, 13.4 balioespen-arauak dioenari jarraituz, irizpide hauek erabil daitezke:

- a) Baldin eta izakin bakoitza (mota bakoitzeko ale bakoitza) bakarka identifikagarria bada, bakoitzari dagokion kostu-prezioa ezarriko litzaioke.

b) Bakarka identifika ezinak badira, kasu honetan honako irizpideetarikoa erabil daiteke:

- 1) F.I.F.O (First in first out).
L.S.L.I (Lehenbiziko sarrera lehenbiziko irteera).
- 2) L.I.F.O (Last in first out).
A.S.L.I (Azkeneko sarrera lehenbiziko irteera).
- 3) Batez besteko Prezio Haztatua (B.P.H.).
 - Aldakorra
 - Bakarra edo globala

Ikus ditzagun bakoitzaren ezaugarri nagusiak:

13.6.1 F.I.F.O. edo L.S.L.I.

Sistema honi jarraituz gero, urtearen bukaerara iristean bukaerako aleak preziorik berrienean balioetsiko lirateke, zeren lehenbizi sartu direnak (alerik zaharrenak) lehenbizi atera baitira. Beraz, baldin eta erosketa-prezioen norabidea gorakorra bada, preziorik garestiena aplikatuko litzaieke bukaerako izakinei, eta, ondorioz, bukaerako izakinen zenbatekoa handiagoa izango litzateke.

Baldin eta izakinen erosketa-prezioek etengabe gorantz egiten badute, lehenbiziko urtean sistema honek emango luke emaitzarik hoberena. Horren zergatia bukaerako izakinen balioespenean dago: hasierako izakinak berdina izanda, bukaerako izakinak zenbat eta handiagoak izan hobe, baldin eta ekitaldiko helburua emaitzarik hoberena lortzea bada. Hau da, ekitaldiko emaitza hobetzeko izakinen aldaketa-kontuaren saldoa zenbat eta hartzekodunagoa izan, hobe.

Nolanahi ere, aurreko baieztapena soilik lehenbiziko urtean beteko da. Ondorengo urteetan, nahiz eta izakinen erosketa-prezioak etengabe gorantz egiten jarraitu, ezin daiteke aurreratu izakinen aldaketa-kontuaren saldoa zein izango den.

Baldin eta izakinen erosketa-prezioek etengabe beherantz egiten badute, lehenbiziko urtean sistema honek emango luke emaitzarik okerrera. Honen zergatia bukaerako izakinen balioespenean dago: hasierako izakinak berdina izanda, bukaerako izakinak zenbat eta txikiagoak izan, hobe, baldin eta ekitaldiko helburua emaitzarik okerrera lortzea bada. Hau da, ekitaldiko emaitza okerragotzeko izakinen aldaketa-kontuaren saldoa zenbat eta zordunagoa izan, hobe.

Lehenbiziko urtean, izakinen erosketa-prezioek gorabeherak izaten badi-tuzte, ekitaldiko emaitzei begira ezin daiteke aurreikusi izakinen balioespen-sistematik hoberena zein izan daitekeen.

13.6.2 L.I.F.O. edo A.S.L.I.

Aurreko sisteman ez bezala, irizpide honen arabera biltegian geldituko diren izakin-aleak zaharrenak dira, zeren azkena sartu izan direnak (erosketak) lehen-bizi atera (saltzen) baitira. Ondorioz, erosketa-prezioek etengabe gorantz egiten badute, bukaerako izakinen zenbateko baxuena sistema honek eskainiko du, eta, aldiz, erosketa-prezioek etengabe beherantz egiten badute, sistema honek eskainiko du bukaerako izakinen zenbatekorik handiena.

Ikus dezakegunez, sistema honetan, lehenbiziko urtean, aurrekoaren aurka-koa den zerbait gertatuko da. Hau da, baldin eta izakinen erosketa-prezioek etengabe beherantz egiten badute, lehenbiziko urtean sistema honek emango luke emaitzarik hoberena. Honen zergatia bukaerako izakinen balioespenean dago: hasierako izakinak berdinak izanda bukaerako izakinak zenbat eta handiagoak izan, hobe, baldin eta ekitaldiko helburua emaitzarik hoberena lortzea bada. Hau da, ekitaldiko emaitza hobeagotzeko izakinen aldaketa-kontuaren saldoa zenbat eta hartzekodunagoa izan, hobe.

Baldin eta izakinen erosketa-prezioek etengabe gorantz egiten badute, lehen-biziko urtean sistema honek emango luke emaitzarik okerrera. Honen zergatia bukaerako izakinen balioespenean dago: hasierako izakinak berdinak izanda bukaerako izakinak zenbat eta txikiagoak izan, hobe, baldin eta ekitaldiko helburua emaitzarik okerrera lortzea bada. Hau da, ekitaldiko emaitza okerragotzeko izakinen aldaketa-kontuaren saldoa zenbat eta zordunagoa izan, hobe.

Lehenbiziko urtean, izakinen erosketa-prezioek gorabeherak izaten badi-tuzte, ekitaldiko emaitzei begira ezin daiteke aurreikusi izakinen balioespen-sistematik hoberena zein izan daitekeen.

13.6.3 Batez besteko Prezio Haztatu aldakorra

Hitzak berak dioenez, aurreko beste 2 kasuen erdibideko sistema da. Nahiz eta salgai-mota jakin bat erosketa-prezio ezberdinetan eskuratu, mota horretako ale guztiei eskainiko zaien prezioa berbera da: **prezio haztatua**. Beraz, eroske-ta bat gauzatzen den une oro, biltegian geratzen diren mota horretako izakin guz-tiei aplikagarri izango zaien prezio haztatu berri bat kalkulatu da.

Normalean, sistema honen arabera balioetsitako bukaerako izakinak FIFO eta LIFO tartean kokatu ohi dira.

Baldin eta urtean zehar eginiko eskuraketa guztiak erosketa-prezio berean egingo badira, ez da beharrezkoa beste erosketa bat gauzatzen den une oro prezio haztatu berria kalkulatzeko.

Sistema honek duen eragozpenik handiena prezio haztatua etengabe berriz kalkulatu beharra da: zenbat erosketa, hainbat kalkulu (aurreko pasartean jasotako egoeran izan ezik).

13.6.4 Batez besteko Prezio Haztatu bakarra edo globala

Sistema honetan, urtean zehar ez da inolako kalkulurik egin behar, eta urte-bukaerara iristean, honako zatiketa hau egingo da:

$$\frac{\text{Urtean zehar eginiko erosketa guztien zenbatekoa}}{\text{urtean zehar erositako izakin-aleak}}$$

Zatiketa honen bitartez lortutako prezioa batez besteko prezio haztatu bakarra edo globala litzateke. Bukaerako izakinen zenbatekoa kalkulatzeko aski da prezio berria bukaeran dauden aleez biderkatzea.

13.6.5 Beste zenbait balioespen-irizpide

Nahiz eta aurreko 4 puntuetan agertutako 4 sistemak erabilienak izan, beste zenbait ere erabil daitezke. Adibidez N.I.F.O. (Next in first out) edo H.S.L.I. (Hurrengo sarrera lehenbiziko irteera).

13.7 IZAKINEN BALIO-GALERA ETA ZUHURTASUN-PRINTZIOA

Ekitaldiaren bukaerara iristean honako bi balio hauek alderatu behar dira:

- Izakin-mota bakoitzeko erosketa edo kostu-prezioa (E.P.)
- Izakin-mota bakoitzaren merkatuko balioa (M.B.)

Konparazio hau egitean, honako 3 egoera izan ditzakegu:

- 1) $E.P. = M.B.$: kasu honetan enpresaren kontabilitatean ez litzateke deus ere egin beharko.
- 2) $E.P. < M.B.$: egoera honek mozkin hipotetiko edo potentzial bat islatuko luke, zeren, berez, merkatua prest baitago enpresari kostaturiko zenbatekoa baino zerbait gehiago ordaintzeko. Dakigunez, zuhurtasun-printzipioak behartuta, egoera honek ez luke inolako eraginik izango kontabilitatean, gauzatu gabeko egoera adierazten duelako.
- 3) $E.P. > M.B.$: nahiz eta egoera honek ere gauzatu gabeko eragiketa islatu, zuhurtasun-printzipioak horretara behartuta, galera hipotetiko edo probable hau nahitaez jaso beharko litzateke. Izakinetan egon daitezkeen balio-galerak bi motatakoak izan daitezke:
 - a) *Berreskuragarriak*: hitzak dioen bezala, egoera honek une jakin batean merkatuak eskaintzen duen balioa bere erosketa- edo kostu-prezioa baino txikiagoa dela adieraziko luke, baina diferentzia negatibo hori alda daitekeenez gero, balio-galera berreskuragarri bezala kontsideratuko da. Balio-galera hau jasotzeko hornidura erabiliko da.
 - b) *Berreskuraezinak*: baldin eta aurreko diferentzia negatiboa berreskuraezina dela kontsideratzen bada, sortutako galera erregistratzeko izakinen aldaketa-kontua erabiliko da.

13.8 ONTZIKI ETA BILGARRIEN KONTABILITATE-AZTERKETA

Itzultzeko baldintzarekin jaso edo/eta emandako ontziki eta bilgarrien kontabilitate-azterketari ekin aurretik komeni da puntu hauek garbi uztea:

- Itzultzeko baldintzarekin jasotako ontzikiak, nahiz eta fisikoki enpresan egon, ez dira bukaerako izakinetan kontabilizatuko, zeren, oraindik juridikoki ez baitira bereak. Alderantziz gertatuko da itzultzeko baldintzarekin emandako ontzikiekin: bukaerako izakinak zenbatekoa kalkulatzeko garaian kontuan hartu beharko dira, nahiz eta fisikoki enpresan bertan egon ez.

- BEZa: itzultzeko baldintzarekin jaso edo eman diren une berean sortuko da.

13.8.1 Itzultzeko baldintzarekin emandako ontzikiak

Puntu hau azaltzeko adibide batean oinarrituko gara:

* Itzultzeko baldintzarekin emandako ontzikien zenbatekoa: 100.000

1)	xx/xx/xx		
116.000	(430) Bezeroak	(436) Bezeroek, itzultzeko ontziki eta bilgarriak	100.000
		(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	16.000

Abiapuntua hau izanik, 3 aukera ezberdin egon daitezke:

a) Denak itzuli

a)	xx/xx/xx		
100.000	(436) Bezeroek, itzultzeko ontziki eta bilgarriak	(430) Bezeroak	116.000
16.000	(477) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		
b)	xx/xx/xx		
100.000	(436) Bezeroek, itzultzeko ontziki eta bilgarriak	(704) Ontziki eta bilgarrien salmenta	100.000

c) Guztiak hautsi

c.1) Erantzukizuna bezeroarena (enpresarentzat salmenta)

c1)	xx/xx/xx		
100.000	(436) Bezeroak, itzultzeko ontziki eta bilgarriak	(704) Bilgarri- eta ontziki-salmentak edo (778) Aparteko sarrerak	100.000

c.2) Erantzukizuna enpresarena

c1)	xx/xx/xx	
100.000 (436) Bezeroek, itzultzeko ontziki eta bilgarriak	(430) Bezeroak	116.000
16.000 (477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa		

Erantzukizuna enpresarena bada, hautsitako ontzikiek sortutako galera jasotzeko ontziki-izakinen aldageta-kontua (6127) erabiliko litzateke, zeren itzultzeko baldintzarekin emandako ontziki hauen hausturak bukaerako izakinen gutxiagotzea eragingo bailuke, eta hasierako izakinak berdinak izanik, aipaturiko kontuaren saldoa zordunagoa bihurtuko bailuke.

13.8.2 Itzultzeko baldintzarekin jasotako ontzikiak

Aurreko kasuan bezala, puntu hau azaltzeko adibide batean oinarrituko gara: 100.000 moneta-unitateko balioa duten ontzikiak itzultzeko baldintzarekin jaso dira.

1)	xx/xx/xx	
100.000 (406) Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta bilgarriak	(400) Hornitzaileak	116.000
16.000 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		

Abiapuntua hau izanik, 3 aukera ezberdin egon daitezke:

a) Denak itzultzea

a)	xx/xx/xx	
116.000 (400) Hornitzaileak	(406) Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta bilgarriak	100.000
	(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa	16.000

b) Hornitzaileari guztiak erosi

b)	xx/xx/xx	
100.000 (6027) Ontzikien eroske.	(406) Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta bilgarriak	100.000

c) Guztiak hautsi*c.1) Erantzukizuna hornitzailearena.*

c1)	xx/xx/xx	
116.000 (400) Hornitzaileak	(406) Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta bilgarriak (472) O.P., jasand. BEZa	100.000 16.000

c.2) Erantzukizuna enpresarena

c2)	xx/xx/xx	
100.000 { (6027) Ontzikien eroske. (678) Aparteko gastuak (659) Kudeaketa arrunteko beste galera batzuk	(406) Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta bilgarriak	100.000

Itzultzeko baldintzarekin jaso izan diren ontziki hauek hautsiko balira eta ardura honen erantzukizuna enpresarena izango balitz, mota honetako izakinen bukaerako zenbatekoa kalkulatzeko garaian, hautsitako ontziki hauek ez dira kontuan hartuko; izan ere, multzo honetan sartu ahal izateko ezinbestekoa da erabilgarria izatea.

13.9 IZAKINEN BALIOESPENERAKO ZENBAIT KONTZEPTUEN HAUSNARKETA

Izakinen balioespena behar bezala bideratzeko, besteak beste, puntu hauek kontuan hartzea gomendagarria da:

1. **Bukaerako izakinak:** izakinak balioesteko aukeratu den sistema edozein delarik ere, urte amaieran geldituko den ale-kopurua **beti** berdina da kasu guztietan; aldatzen den edo alda daitekeen aldagai bakarra ale bakoitzari aplikatu beharreko erosketa-prezioa da.
2. **Izakinak:** biltegiko fitxan itzulketa bat erregistratzeko honako arau orokorra beteko da: jatorrizko eragiketa kokatu den leku berean kokatuko da, baina zeinu negatiboarekin.
Erosketa-itzulketa sarreraren zutabearen kokatuko da zeinu negatiboarekin, eta salmenten itzulketa irteeren zutabearen, zeinu negatiboarekin.
3. **Deskontuak:** berez erosketa-prezioan egiten diren deskontu guztiek erosketa-prezio horren zenbatekoa txikiagotu egingo dute, goiz ordaintzeagatik deskontuak izan ezik. Honen zergatia mota honetako deskontuen finantza-izaeran dago. Dakigunez deskontuak fakturan barne edo kanpo joan daitezke. Hauen eragina biltegiko fitxan honako hau izango da:
 - 3.1) *Fakturan barneko deskontuak:* goiz ordaintzeagatik deskontuak izan ezik, beste gainerako deskontu guztiek zuzenean erosketa-prezioa txikiagotu egingo dute.
 - 3.2) *Fakturaz kanpoko deskontuak:* erosketa egin, faktura sortu eta deskontua lortu bitartean zenbait denbora igaro bada, biltegiko fitxan honako moldaketa hauek egingo lirateke:
 - Lehenbizi, deskontua sorrarazi duen jatorrizko eragiketa zein den jakinik, hau guztiz deuseztatu egingo litzateke.
 - Eragiketa berriari sarrera emango litzaioke, deskontu guztiak kontuan hartuz.

Adibidea

- 2XX1/3/22: 1.000 salgai-aleen kredituzko erosketa. Aleko prezioa 100 moneta-unitate.
- 2XX1/4/15: % 10eko aparteko deskontua.

DATA	SARRERAK		
	ALEAK	PREZIOA	ZENBATEKOA
2XX1/3/22	1.000	100	100.000
2XX1/4/15	-1.000	100	-100.000
2XX1/4/15	1.000	90	90.000

DESKONTUA:2XX1/4/15		
11.600 (400) Hornitzaileak	(608) Eros. itzulketak eta antzeko eragiketak (609) Eros. buruzko "rappel"-ak	} 10.000
	(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa	
		1.600

Nolanahi ere, sistema honek bere eragozpenak baditu:

- ◆ Zenbait kasutan oso zaila izan daiteke deskontua sorrarazi duen jatorrizko eragiketa identifikatzea. Zailtasun hori areagotu egin ohi da urtean zehar eginiko eragiketa guztiengatik aparteko deskontua lortzen denean.
- ◆ Baldin eta sorrarazi duen jatorrizko eragiketa aurreko ekonomia-ekitaldikoa bada, deus ere ez egitea gomendatzen da.

4. Doan jasotako izakinak:

Ondasun hauek biltegiko fitxan islatzeko garaian bi aukera daude, biak ere 13.4.4 puntuan azertuak:

- Biltegiko fitxako sarreraren ataleko aleen zutabea doan jaso izan den ale-kopurua erregistratu, bakoitzari dagokion erosketa-prezioa 0 dela adieraziz. Irizpide honen arrazoia inolako kosturik gabeko ondasunak jaso izanean dago. Dakigunez, prozedura honen bitartez sor daitekeen emaitza osoa doan jaso izan diren aleen besterenganatze-data iritsi arte geroratzen da.
- Biltegiko fitxako sarreraren ataleko aleen zutabea doan jaso izan den ale-kopurua erregistratu, eta bakoitzari dagokion balioa bat etorriko da une horretako ale bakoitzaren erosketa-prezio edo salmenta-prezioarekin. Dakigunez, prozedura honen bitartez emaitzaren erregistroa bi fasetan bereizten da:
 - a) *Doan jaso izan den urtea*: doan jaso izan diren ale guztien salmenta-balio edo erosketa-prezioagatiko emaitza.
 - b) *Besterenganatze-urtea*: salmenta-prezioa eta erosketa-prezioaren arteko emaitza jasoko du.

14

Trafiko- -eragiketagatiko kobrantza-eskubideak

14.1 SARRERA

Gai honetan zehar enpresaren ohiko jarduerak eragindako eragiketek sorraziko kobrantza-eskubideak ikusiko dira.

14.2 KONTZEPTUA ETA SAILKAPENA

Kobrantza-kontuen sailkapena honako irizpide hauetan oinarritzen da:

a) Kredituen jatorriaren arabera:

- a.1. Bezeroak. Enpresaren ohiko jardueraosatzen duten zerbitzuen edo ondasunen erosleei eskainitako kredituak.
- a.2. Zordunak. Enpresaren ohiz kanpoko jarduerengatiko zerbitzu edo ondasunen beste zenbait erosleei eskainitako kredituak.

- a.3. Enpresako pertsonalari eskainitako kredituak.
- a.4. Administrazio publikoak. Erakunde Publikoen aurrean enpresak dituen kredituak.
- a.5. Finantza-kapitalek eragindako kredituak.

b) Mugaegunaren arabera:

- b.1. Epe laburrerako kredituak. Kobranta-epea, gehienez ere, urtebetekoa denean.
- b.2. Epe luzerako kredituak. Kobranta-epea urtebetekoa baino luzeagoa denean.

c) Beste zenbait pertsona fisiko edo juridikoekiko enpresak duen loturaren arabera:

- c.1. Taldeko enpresekiko kredituak.
- c.2. Enpresa elkartuekiko kredituak.
- c.3. Beste zenbait kreditu.

d) Kobranta gauzatuko den monetaren arabera:

- d.1. Atzerri-monetako kobranta-kontuak.
- d.2. Eurotan dauden kobranta-kontuak.

e) Eragiketak oinarritzat erabiltzen duen dokumentuaren arabera:

- e.1. Faktura edo antzeko dokumentuetan ordezkaturako kredituak.
- e.2. Balore-tituluetan ordezkaturako kredituak.

Aurreko puntu batean adierazi bezala, enpresaren jardura normalak eraginda, enpresaren alde sortu ohi diren kobranta eskubideak Kontabilitate Plan Orokorreko laugarren taldeko azpitalde hauek erabiliz jasoko dira:

- **43 Bezeroak**
- **44 Hainbat zordun**
- **46 Pertsonala**
- **47 Administrazio Publikoa**
- **48 Periodokatzeagatiko doikuntzak**

Nolanahi ere, hasieran aipaturako kobranta-kontuen kontzeptua Kontabilitate Plan Orokorreko zordunetan jasotakoa baino zabalagoa da; izan ere, besteak beste, eragiketa hauek ere hartzen ditu:

- a) Norberaren zein hirugarren baten finantza-kapitalak lortzeko edo emateko garaian sortutako kobranta-eskubideak.
- b) Finantza aktiboen salmentagatik sor daitezkeen kobranta-eskubideak.
- c) Zerbitzuen edo ondasunen besterenganatzean jatorria ez duten enpresek emandako edozein motatako maileguak.

- d) Interesetan jatorria duten kobrantza-kontuak.
- e) Ibilgetuko ondasunekin erlazionaturiko kredituak.

Aurreko pasartean jasotako kobrantza-eskubideak 2. eta 5. taldeko finantza-kontuetan agertuko dira. Hauen azterketa gai hauetan egingo da.

14.3 BEZEROAK ETA BESTE ZENBAIT KOBARRANTZA-ESKUBIDE

14.3.1 Kontzeptua eta mugimenduak

Salgaien eta hirugarren taldeko beste ondasunen erosleekiko kredituak, baita enpresak prestatutako zerbitzuen erabiltzaileekiko kredituak ere, baldin eta enpresaren jarduera nagusia osatzen badute.

Bere baloraziorako kontuan hartuko da, besteak beste, 12. balorazio-araua:

Balantzean beraien balio nominallean agertuko dira. Urtebetekoa baino mugae-gun luzeagoa duten trafiko-eragiketengatik kreditu eta zorren balio nominalari erantsitako interesak "Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak" edo "Hainbat ekitalditan banatzeko gastuak" bezala erregistratuko dira balantzean, hurrenez hurren. Finantza-irizpide baten arabera urtero emaitzei egotziko zaizkie.

Bidezko diren balorazio-zuzenketak egingo dira, dagokionean, aktiboak kobratzearekiko gerta daitezkeen kaudimengabeziek duten arriskuaren arabera bidezko diren hornidurak zuzkituz.

14.3.2 Kontuak

Bezereokiko sortutako kobrantza-eskubideak erregistratzeko, kontu hauek erabiliko dira:

- (430) Bezereak
- (431) Bezereak kobratzeko merkataritzako efektuak
- (432) Bezereak, taldeko enpresak
- (433) Bezereak, enpresa elkartuak
- (435) Kobrantza dudagarriko bezereak
- (436) Bezereei itzultzeko ontziki eta enbalajeak
- (437) Bezereen aurrerakinak

Bezeroen izaera zehatza ez duten zerbitzu-erosleekiko kredituak erregistratzeko, kontu hauek aurreikusi dira:

- (440) Zordunak
- (441) Zordunak, kobratzeko merkataritzako efektuak
- (445) Kobrantza dudagarriko zordunak
- (449) Baterako eragiketengatiko zordunak

14.3.3 Bezeroen aurrerakina

Kontzeptu honen bitartez jasoko da bezeroak enpresari egin ohi dion salmenta gauzatu aurretiko aurrerakina. Diru-aurrerapen honen zergatia hoanko hau izan daiteke:

- Etorkizuneko hornikuntza ziurtatzea, batez ere enpresak gorabehera handiak jasan ohi dituen produktuak ekoiztu edo/eta produzitzen dituenean.
- Eskaintza handia duten produktuen kasuan, etorkizuneko salmenta bermatu edo ziurtasun gehiago izatearren.

Nolanahi ere, bezero batengandik jasotzen den aurrerakina erregistratzeko garaian Balio Erantsiaren gaineko Zergarekiko honako hau jakin behar du: baldin eta bezeroari gerora egingo zaion salmentak BEZa baldin badarama, salmenta honekiko gauzatzen diren aurrerakin guztiek ere BEZa eramango dute.

Adibidea

2XX1eko martxoaren 26an bezero batengatik 100.000 m.u. jaso dira (BEZ barne). Salmenta, 500.000 m.u., apirilaren 5ean egin da (BEZ kanpo).

1)	2XX1/03/26	
100.000	(572) Banku eta Kreditu	(437) Bezeroen Aurreraki. 86.207
	Erakundeak ageriko k/k,	(477) Ogasun Publikoa, 13.793
	euroak	erantsitako BEZa
2)	2XX1/05/06	
86.207	(437) Bezer. Aurrerakin.	(700) Salgai-salmentak 500.000
	(57.) Diruzaintza	(477) Ogasun Publikoa, 66.207
480.000	edo	erantsitako BEZa
	(430) Bezeroak	

14.4 KOB RATZ EKO MERKAT ARITZA-EFEKTUAK

14.4.1 Efektu aktiboen kobrantza-kudeaketa

Hirugarren taldean kokaturiko ondasun baten salmentagatik edo ohikoak diren zerbitzuen prestazioagatik enpresaren alde sortutako kobrantza-eskubidea bezeroak onartutako merkataritza-efektu batean ordezkatuta egon daiteke.

Merkataritza-efektu honekin aukera hauek egon daitezke:

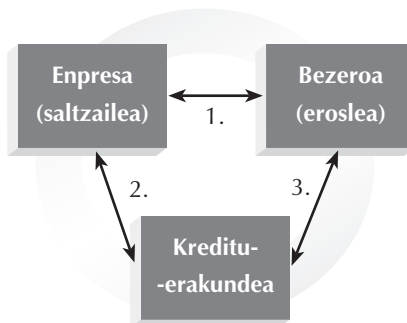
- Bere mugaeguna iritsi arte itxaron eta ahal bada kobratu.
- Bere mugaeguna iritsi aurretik deskontatu.
- Endosatu: prozesu honen bitartez onartu den letra ordainketa-tresna bezala erabiliko da, hau da, kontabilitate-ikuspegitik, letra bat endosatzean endosatzailearen ondaretik aterako da, beste aktibo baten truke edo zor bat kitatzeko.
- Factoring-enpresa bati utzi. Enpresa berezi hauekin sinatzen den kontratuaren bitartez, eta aldez aurretik hitzartutako komisio baten truke, letra kobrantzeaz arduratuko da.
- Kobrantza kudeatzeko eman: onartu den letra enpresa baten esku uzten da (normalean finantza-erakundearen esku) mugaeguna iristean hura kobratzeaz ardura dadin. Zerbitzu hau eskaintzearen truke komisio bat kobratuko du.

14.4.2 Efektu aktiboen merkataritza-deskontua

Aurreko puntuan aipatu bezala, merkataritza-efektua deskonta daiteke. Bere prozesuan 3 fase bereiz daitezke:

Prozesu bakoitzaren esanahia hau da:

- Fasea: kobrantza-eskubidearen sorrera eta merkataritza-efektuaren onespena.** Hirugarren taldean kokaturiko ondasunak besterenganatzearen truke edo zerbitzuak eskaini izanagatik, bezero baten aurrean kobrantza-eskubidea sortu da. Kobrantza-



-eskubide hau bezeroak onartutako merkataritza-efektu batean ordezkatuta dago.

2. **Fasea: merkataritza-efektu edo kanbio-letraren deskontua.** Aurreko fasean sortutako merkataritza-efektuaren mugaeguna iritsi aurretik kanbio-letra finantzatza- edo kreditu-erakunde bati eman zaio honek enpresari dirua aurrera diezaion.
3. **Fasea: kanbio-letraren mugaeguna.** Data hori iristean kreditu-erakundeak bezeroarengandik jasoko du aldez aurretik deskontatu den letraren balio nominala. Baldin eta horrelakoren bat gertatuko ez balitz (bezeroak ordainduko ez balu), kreditu-erakundeak letra enpresari itzuliko lioke. Enpresak letraren balio nominalaz gain itzultze-gastuak ere ordaindu beharko litzekiote kreditu-erakundeari.

Adibidea

2XX1/03/23an 100.000 moneta-unitateko salmenta egin da kredituz. Data berean kredituaren zenbatekoagatik bezeroak letra bat onartu du.

2XX1/04/01ean letra hori deskontatu egin da, eta honako gastu hauek sortu dira: interesak 3.000 eta komisioa 2.000.

1)	2XX1/03/23		
116.000 (430) Bezeroak	(700) Salgai-salmentak	100.000	
	(477) O.P., erant. BEZa	16.000	
2)	2XX1/03/23		
116.000 (4310) Efektu kom. zorroa	(430) Bezeroak	116.000	
3)	2XX1/04/01		
3.000 (664) Efektu-desk. interesak	(5208) Deskontatutako	116.000	
2.000 (669) Beste zen. gastu fin.	efektuengatik zorrak		
111.000 (572) Banku eta Kreditu Erak. ageriko k/k, euroak			
4)	2XX1/04/01		
116.000 (4311) Desk. merk. efek.	(4310) Efek. kom. zorroa	116.000	

(4311) eta (5208) kontuak beti batera agertuko dira eta bien balioa edo zenbatekoa beti berdina izango da.

Deskontatu den letraren mugaeguna iristen denean, bi aukera ezberdin sor daitezke:

a. Kasua: bezeroak ordaindu egin du.

b. Kasua: bezeroak ez du ordaindu. Enpresak hasieran deskontatu zen letraren balio nominala osorik itzuli beharko dio kreditu-erakundeari, zenbateko horri itzulketa-gastuak gehituta, kasu honetan 2.500.

a) kasua:

5)	2XX1/05/23	
116.000	(5208) Desk. efek. zorrak	(4311) Desk. merk. efek. 116.000

b) kasua:

6)	2XX1/05/23	
116.000	(5208) Desk. efek. zorrak	(572) Banku eta Kreditu 118.500
2.500	(669) Beste zen. gastu fin.	Erakundeak ageriko k/k, euroak
7)	2XX1/05/23	
116.000	(4315) Merk. efek. ord.	(4311) Desk. merk. efek. 116.000

Idazpenetan jaso izan den bezala, merkataritza-efektuak deskontatzean, beti bi kontu hauek sortuko dira:

- **(5208) Deskontatutako efektuengatiko zorrak.**
- **(4311) Deskontatutako merkataritzako efektuak.**

Bi kontu hauen zenbatekoak beti berdinak izango dira eta bi kontuen iraupe-na beti honako hau izango da: letra deskontatua izan den unetik hasi eta bere mugaeguna iritsi artekoa.

Mugaeguna iristean bi aukera egon daitezke:

- 1) *Bezeroak aurre egitea:* kasu horretan (5208) eta (4311) kontuak, bata beste-arekin konpentsatuko dira.
- 2) *Bezeroak aurre egiten ez badu edo letra itzultzen badu:* bi idazpen egin beharko dira egoera hau behar bezala jasotzeko:

- Alde batetik kreditu-erakundeari itzuli egin beharko zaio bere garaian aurreratutako zenbateko nominala [(5208) kontuan jasota dagoena], zenbateko horri enpresaren kargura joango den itzultze-gastuak gehituta.
- Bestetik bere garaian deskontatu zen, mugaeguneratu den eta ordaindu ez den letraren egoera berria islatu beharko da. Hau da, itzuli den neurrian ordaindu gabe gisa kontsideratuko da.

Aurreko adibideko azkeneko kasua oinarritzat hartuz, non bezeroak bere garaian deskontatutako letra itzuli egin duen, bezeroarekin harremanetan jarri ondoren honek beste letra bat onartu du. Letra berri honen balio nominalean aurreko letraren balio nominala eta itzultze-gastuak barne hartuko dira. Eragiketara hau 2XX1/05/24an gertatu dela kontsideratuko da.

8)	2XX1/05/24	
118.500	(4310) Efektu komertzialen zorroa	(4315) Merkataritzako efektu ordaindugabeak
		(769) Beste zenbait sarrera finantzaio
		116.000
		2.500

Beste letra honekin enpresak edozein erabaki har dezake: mugaeguna iritsi arte itxaron eta kobratu, deskontatu, kobrantza kudeatzeko eman, factoring-enpresa bati utzi, ...

14.4.3 Kanbio-letra ez ordaintzeagatiko protestoa

Kanbio-letra baten mugaeguna iristean bi aukera ezberdin egon daitezke bezeroaren ikuspegitik: ordaintzea edo ez ordaintzea.

Baldin eta mugaeguneratu den letra hori bezeroak ordainduko ez balu, enpresak, *protestoaren bidez*, notario publiko baten aurrean letra hori salatzeke aukera izango luke.

Protestatu den letra kontableki adierazteko ez dago kontu berezirik. Ondorioz, letra bat egoera horretan dagoela adierazi nahiko balitz, (431.) kontuko beste azpikontu bat sortu beharko litzateke.

	2XX1/03/29	
1.160	(4310) Efektu komertzialen zorroa	(700) Salgai-salmentak
		(477) O.P., erant. BEZa
		1.000
		160

Letraren mugaeguna iristean eta ez ordaintzean:

	2XX1/05/29	
1.160 (4315) Merkataritzako efektu ordaindugabeak	(4310) Efektu komertzialen zorroa	1.160

Protestatzean:

	2XX1/06/01	
1.160 (431.) Bezeroak, kobratzeko merkataritzako efektuak	(4315) Merkataritzako efektu ordaindugabeak	1.160

14.4.4 Merkataritza-efektu ordaindu gabeen adierazpen kontablea

Aurreko puntuan ikusi bezala, mugaeguneratua izan kanbio-letra ez ordaintzeak, (4315) Ordaindu Gabeko merkataritza-efektua kontua sortzen du.

Hasieran bezeroak ordaindu ez arren, letra honen kobratzeko benetako aukera zein den aztertu beharko litzateke. Azterketa honen arabera, hiru egoera ezberdin hauek egon daitezke:

- Bezeroarekin berriro ere harremanetan jarri ondoren, honek beste letra bat onar dezake.
- Bezeroaren finantza-egoera dela-eta, bere kobrantzarekiko arrazoizko zalan-tzak izatea. Kasu honetan zuhertasun-printzipioak diotenari jarraituko litzaioke. Hau da, kobratzeke dagoen zenbatekoa ez kobratzeko arriskua dagoenez gero, kontabilitate-ikuspuntutik sor daitekeen baliogalerari aurre egingo litzaioke horniduren bitartez.
- Bezeroaren finantza-egoera berezia dela-eta, bere kobrantzarekiko inolako itxaropenik ez izatea. Kasu honetan, zenbateko guztia galdutzat kontsideratuko da, eta galera hau islatzeko (650) Merkataritza-kreditu kobraezinengatikogalerak kontua erabiliko da.

	2XX1/04/01	
1.160 (650) Merkataritza-kreditu kobraezinengatikogalerak	(4315) Merkataritzako efektu ordaindugabeak	1.160

14.5 NOMINALARI ERANTSITAKO INTERESA

12. balorazio-arauak dioenari jarraituz, salmenta gauzatu eta kobrantza-unea iritsi arte, 2 denbora-muga bereiz daitezke erantsitako interesen kontabilitate-tratamenduari dagokionez:

- a) Baldin eta bi uneen (salmenta eta kobrantza) arteko denboraldi *urtebetekoa baino laburragoa* bada, kobrantza geroratzeagatik sortzen diren interesak *salmentaren zenbatekoari gehituko zaizkio*.

Salbuespena: gerta liteke salmenta baten kobrantza-epe normala iristean bezeroak atzerapen bat eskatzea, geroratze horren truke interes batzuk ordainduz. Baldin eta geroratze-epea *urtebetekoa baino laburragoa* bada, finantza-sarrera gisa kontsideratuko da. Epe hori *urtebetekoa baino luzeagoa* bada, lerro hauetan datorren irizpidea beteko da.

- b) Baldin eta bi uneen (salmenta eta kobrantza) arteko denbora *urtebetekoa baino luzeagoa* bada, kasu horretan kobrantza geroratzeagatik interesak salmenta egiten den une berean jasoko dira, eta horretarako 13 azpitaldeko (*Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak*) konturen bat erabiliko da. Urte bakoi-tzari dagokion zenbatekoa kalkulatu ahal izateko, finantza-irizpide bat erabiliko da.

Oharra: salmenta batek sorrarazitako kobrantza-eskubidearen kobrantza geroratzeagatik sortutako interesek ez dute BEZik. Horren zergatia interesen finantza-izaeran datza.

Adibidea

- 1.- 2XX1-01-01: salgaien salmenta kredituz: 100.000 m.u. Sortutako kobrantza-eskubidea diru bihurtu edo kobratzeko atzerapena eskatu eta onartu zaio bezeroari:

- 1.1. Kobrantza-epea: 2XX1-07-01 (6 hilabete).
Kobrantza geroratzeagatik onartutako interesak: 6.000
- 1.2. Kobrantza-epea: 2XX2-04-01 (15 hilabete hilabete).
Kobrantza geroratzeagatik onartutako interesak: 15.000

Ikus dezagun kontabilitate-ikuspuntutik nola erregistratu beharko liratekeen bi kasuak:

1.1.- Kobrantza-epea URTEBETEKOA BAINO LABURRAGOA:

1) _____	2XX1/01/01	_____	
122.000 (430) Bezeroak		(700) Salgai-salmentak	106.000
		(477) O.P., erant. BEZa	16.000
		(100.000 x 0,16)	
_____		_____	

Baldin eta kobrantza-unea (2XX1-07-01) iritsi ondoren bezeroak bigarren luzapena eskatuko balu eta luzapen hori urtebetekoa baino laburragoa izango balitz, atzerapen horrek sortutako interesak finantza-sarrerara gisa kontsideratuko lirateke.

Demagun 2XX1-07-01 iristean bezeroak beste hiru hilebeteko atzerapena eskatu duela. Atzerapen horren truke 2.500 m.u. gehiago ordainduko ditu epe berrian (2XX2-10-01). Proposamena onartu egin da.

2) _____	2XX1/07/01	_____	
2.500 (430) Bezeroak		(763) E/la kred.sarrerak	2.500
_____		_____	
3) _____	2XX1/10/01	_____	
124.500 (57.) Diruzaintza		(430) Bezeroak	124.500
_____		_____	

OHARRA: baldin eta hasierako kobrantza-unea iristean (2XX1-07-01) bezeroak bigarren luzapena eskatuko balu eta luzapen hau **urtebetekoa baino luzeagoa izango balitz**, atzerapen horrek sortutako **interesak ere finantza-sarrerak** balira bezala kontsideratuko lirateke. Bere tratamendu kontablea 1.2. kasuaren antzekoa da.

1.2.- Kobrantza-epea URTEBETEKOA BAINO LUZEAGOA:

1) _____	2XX1/01/01	_____	
131.000 (430) Bezeroak		(700) Salgai-salmentak	100.000
		(477) O.P., erant. BEZa	16.000
		(135) Int. geror. sarrerak	15.000
_____		_____	

2)	2XX1/12/31		
12.000 (135) Int. geror. sarrerak	(762) E/lu kred. interesak	12.000	
3)	2XX1/04/01		
3.000 (135) Int. geror. sarrerak	(762) E/lu kred. interesak	3.000	
4)	2XX1/04/01		
131.000 (57.) Diruzaintza	(430) Bezeroak	131.000	

14.6 EKITALDIAREN BUKAERAKO TRAFIKO-ERAGIKETAGATIKO KREDITU ETA SARREREN ERREGULARIZAZIO ETA DOIKUNTZAK

Ekonomia-ekitaldian zehar sortu eta enpresaren ondarean eragina duten eragiketa guztiak prozesu kontablearen bitartez erregistratzen dira. Prozesu honetan sortzen diren egoera-orrien helburua hau da: enpresaren ondarearen, finantza-egoeraren eta emaitzen irudi zintzo edo fidela behar bezala islatzea. Aurreko helburua lortu ahal izateko, urtearen bukaerara iristean eta kontabilitatea itxi aurretik, lerro hauetan zehazten diren puntuak aztertu behar dira:

- Formalizatu gabeko eragiketen erregistroa.
- Kontuen birsailkapena.
- Sarrerren aldizkakotasuna eta periodifikazioa.
- Kobrantza dudagarriko kredituak edo zuhurtasun-printzipioa.
- Inbentario-zuzenketak.

14.6.1 Formalizatu gabeko eragiketen erregistroa

Ekitaldian zehar egin arren inolako agiririk gabeko eragiketak sartzen dira.

Normalean, ondasunen salmenta edo zerbitzuen prestazioa gauzatzean, albaran edo emate-orri bat eman ohi dio saltzaileak erosleari gertatukoaren egiaztagiri gisa. Dakigunez, agiri horrek ez du zergatik eragiketaren zenbateko-

aren berririk eman behar eta eragiketaren alde ezberdinek hitzartutako baldintzen onspena ematen dutela ere ez du baieztatzen.

Sortzapen-printzipioaren arabera ixtera doan ekitaldian sortutako eragiketak direnez gero, bere kobrantza-unea edozein delarik ere, ekitaldi horretako sarrerara gisa kontabilizatu behar dira. Sortutako sarrera erregistratzeko (4309) Bezeroak, oraindik formalizatu gabeko fakturak kontua erabiliko da.

Adibidea

2XX1-12-25: 1.000 moneta-unitateko salmenta egin da, eragiketaren frogagiri gisa emate-orri bat eman da.

2XX2-01-05: saltzaileak erosleari faktura igorri dio.

1)	2XX1/12/25		
1.000 (4309) Bezeroak, oraindik formalizatu gab. fakturak	(700) Salgai-salmentak	1.000	
2)	2XX1/01/05		
1.160 (430) Bezeroak	(4309) Bezeroak, oraindik formalizatu gab. fakturak	1.000	
	(477) O.P., erant. BEZa	160	

14.6.2 Kontuen birsailkapena

Kontuen birsailkapenaz, honako hau uler daiteke:

1. Urtean zehar egin diren zenbait erregistro edo oharpenen hutsegiteak zuzentzea. Zuzenketa hauek akatsa aurkitu bezain laster egin behar dira, baina horrelakorik egin ezean, gutxienik, urtea itxi aurretik urte-bukaeran egin beharko dira.
2. Kobrantza-eskubideen mugaegunaren arabera, epe luze eta laburraren artean behar bezala banatu.

14.6.3 Sarreraren aldizkakotasuna edo periodifikazioa

Sortzapen-printzipioak dioena kontuan hartuz, ekitaldiko sarrerak korrante ekonomikoaren arabera erregistratuko dira, eragiketa horien finantza-korrontea

alde batera utziz. Baldin eta ekitaldian zehar ondorengo ekitaldian edo ekitaldian eragin ekonomikoa izan dezakeen eragiketaren bat erregistratu bada, eta irizpide ekonomikoaren arabera behar bezalako banaketarik egin ez bada, dagokion doikuntza egin beharko da.

Adibidea

2XX1-09-01: ondorengo sei hilabeteetan eskainiko duen zerbitzuaren truke 6.000 m.u. kobratu ditu, BEZ kanpo.

1)	2XX1/09/01	
6.960 (57.) Diruzaintza	(705) Zerbitzu-prestazioa 6.000 (477) Ogasun Publikoa, 960 erantsitako BEZa	

2)	2XX1/12/31	
2.000 (705) Zerbitzu- prestazioa	(485) Sarrera aurreratuak 2.000	

Oharra: idazpen honen bitartez 2XX1 urteari ekonomikoki dagokion sarrera egotziko litzaioke, hots, 4.000.

2)	2XX2/02/28	
2.000 (485) Sarrera aurreratuak	(705) Zerbitzu-prestazioa 2.000	

Oharra: idazpen honen bitartez 2XX2 urteari ekonomikoki dagokion sarrera egotziko litzaioke, hots, 2.000.

14.6.4 Kobrantza dudagarriko kredituak eta zuhurtasun-printzipioa

Ekitaldian zehar edo urtearen bukaerara iristean gauzatzeko edo kobratzeko dauden kobrantza-eskubideekiko arrazoizko zalantzak sortuko balira, zuhurtzia-printzipioa oinarritzat hartuz, kontabilitatearen ikuspegitik zenbait konponketa egin beharko lirateke.

Berez, 2 egoera ezberdin hauek bereiz daitezke:

a) **Kobrantzarekiko itxaropena izatea:** egoera honek bi elementurengan eragina izango luke:

a.1. Zalantza sortu duen kobrantza-eskubidearen izaera-aldaketa: kobrantzarekiko zalantza sortu den eskubidea (430) Bezeroak kontutik desagertu eta (435) Kobrantza dudagarriko bezeroak kontuan sartuko da.

a.2. Sor daitekeen balio-galerari aurre egiteko hornidura berezi bat erabiliko da.

OHARRA: mota honetako horniduren tratamendu kontablea Aktiboko horniduren gaian aztertzen da.

b) **Kobrantzarekiko inolako itxaropenik ez izatea:**

b.1. Merkataritzako kredituak baldin badira (43 eta 44 azpitaldeetan kokaturikoak), sortutako galera jasotzeko (650) kodea daraman Merkataritza-kreditu kobraezinengatikoko galerak kontua erabiliko da.

Adibidea

1.000 moneta-unitateko salgaien salmenta kredituz.

1)	XX/XX/XX		
1.160 (430) Bezeroak	(700) Salgai-salmentak	1.000	
	(477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	160	

- Aurreko eragiketan sortutako kobrantza-eskubide osoa galdutzat kontsideratu da.

2)	XX/XX/XX		
1.160 (650) Merkataritza-kreditu kobraezinengatikoko galerak	(430) Bezeroak	1.160	

OHARRA: BEZ araudiaren arabera, BEZa sorrarazi duen eragiketa kobratu ezinezkoa dela frogatzen bada, BEZaren zenbateko osoa berreskuragarria litzateke. Zenbateko hori Ogasun Publikotik kobratutakoan sarrera gisa erregistratuko litzateke.

b.2. Kreditu ez komertzialen kasuan, edo ohiko eragiketetatik kanpoko jatorria duten kredituen kasuan, (24, 25, 53 eta 54 azpitaldeko kredituen kasuan), sortutako galerak jasotzeko (667) kodea daraman Kredituen galerak kontua erabiliko dugu.

1)	_____ XX/XX/XX	_____
	580 (543) Ibilgetua bester.	(226) Altzariak 1.000
	e/la. kredituak	(477) Ogasun Publikoa, 80
	(671) Ibilg. mat. galerak	erantsitako BEZa
	_____	_____
2)	_____ XX/XX/XX	_____
	580 (667) Kredituen galerak	(543) Ibilgetua bester. 580
	_____	e/la. kredituak
	_____	_____

14.6.5 Inbentario-zuzenketak

Periodikoki izakinetan dauden ondasunen kontaketa fisikoari ekin behar zaio kontabilitateak jasotzen duen eta errealtateak adierazten duen zenbatekoen artean inolako diferentziarik egon ez dadin. Baldin eta urtean zehar komenigarria den kontaketa horri ekin ez bazaio, ekitaldiko kontabilitatea itxi aurretik egin beharko da. Oinarri edo erreferentziatzat enpresako kontabilitatea hartuz, honako egoera hauen aurrean aurkitu gaitezke:

a) Inolako diferentziarik ez egotea. Kasu honetan ez litzateke deus ere egin beharko.

b) Diferentziak egotea:

b.1) **Diferentzia positiboak** (kontaketa fisikoa > kontabilitatea). Kontabilitatean jaso baino errealtatean dauden zenbatekoak handiagoak direnez gero, diferentzia hori positiboa da. Kontabilitatean idazpen honen bitartez isla daiteke:

_____ XXX/12/31	_____
xxx (3.) Izakinak	(61./71.) Izakinen aldaketa xxx
_____	_____

b.2) **Diferentzia negatiboak** (kontaketa fisikoa < kontabilitatea). Kontabilitatean jaso baino errealtatean dauden zenbatekoak txikiagoak direnez gero, diferentzia hori negatiboa da. Kontabilitatean idazpen honen bitartez isla daiteke:

XXXX/12/31		
xxx (61./71.) Izakinen aldaketa	(3.) Izakinak	xxx

14.7 EZAUGARRI BEREZIAK DITUZTEN ZENBAIT TRAFIKO-ERAGIKETA

Aipamen soil bat besterik egingo ez bada ere, jaso ditzagun izaera bereziak dituzten zenbait trafiko-eragiketa:

1. **Iraupen luzeko kontratuak:** epe luzeko salmenta-kontratuek edo iraupen luzeko kontratuek sorrarazten duten sarrera ekonomia-ekitaldi batean baino denboraldi luzeagoan sortzen da. Adibidez, ibilgetuen eraikuntzan, itsasontziak, hegazkinak... Kasu hauetan sarrera eragingo duen ondasunaren eraikuntza-prozesua hamabi hilabetekoa baino luzeagoa izango da. Ondorioz, ekonomia-ekitaldi batek hamabi hilabeteko iraupena duenez gero, urte horri dagokion sarrera ezagutzeko bi aukera izango ditu:
 - 1.1) *Betetako kontratuaren metodoa:* sarreraren sorrera ondasunaren emate-data iritsi arte atzeratuko da.
 - 1.2) *Gauzatutako ehunekoaren metodoa:* ondasunaren eraikuntza-prozesuak irauten duen urte bakoitzean sortzen diren gastuen zenbatekotze egokiaren bitartez, urte horri dagozkion sarrerak ere kalkulatu ahal izango dira. Metodo hau jarraitu ahal izateko zenbait baldintza bete behar dira.
2. **Hornikuntza jarraitua duten kontratuak:** kontratu-mota honetan denboraldi jakin batean eta aurrez hitzartutako prezio baten truke, saltzailea behartua dago hainbat ondasun banatzera edo zerbitzu eskaintzera.
Saltzailearen ikuspegitik formula honek ez du aparteko arazorik sortzen; izan ere, ondasuna banatzean edo/eta zerbitzuak eskaintzean dagokion faktura igorri eta erregistratu egingo baitu.
3. **Gordailuan emandako salgaiak:** kasu honetan gordailugileak zenbait ondasun ematen dizkio gordetzaleari. Azken honen ardura da gordailu gisa jaso izan dituen ondasunak baldintza egokietan gordetzea, eta zeregin horregatik, normalean, zerbait kobratuko du. Kontratu-mota honetan ez dago jabetza juridikoaren aldaketarik. Ondorioz, bi aldeek ez dute gordailutzan eman edo jasotako ondasunengatik inolako idazpenik egin behar. Erregistroa sorrarazi-

ko duen eragiketa bakarra zerbitzu hau eskaintzeagatik gordetzaileak kobratuko duen zenbatekoa da.

4. **Kontsignazio-salmentak:** komisio-kontratu baten bidez gauzatzen dira. Kontratu horren arabera komitente edo komisio-emaleak zenbait ondasun ematen dizkio komisiiodunari, horien salmentaz arduratu dadin. Komisiiodunaren ikuspegitik bi egoera egon daitezke:
 - 4.1) Komisiiodunak bere izenean lan egitea: kasu horretan saltzen dituen ondasunen jabe moduan agertzen da. Ondorioz, saltzen duen ondasun bakoitzeko bi erregistro egin beharko ditu: salmenta- eta erosketa-idazpenak.
 - 4.2) Komisiiodunak komitentearen izenean lan egitea: bitartekari-lanak egiten ari denez gero, sortzen den komisioagatik zenbatekoa sarrera balitz bezala erregistratuko luke.
5. **Banaketa-kontratuak:** kontratu hauetan banatzaileak lehenbizi gerora banatu behar dituen ondasunak erosi egin ohi ditu. Azkeneko bi kontratuekin alderatuta dagoen diferentzia nagusia jabetza juridikoan dago: kontratu honetan ondasunak saldu aurretik lehenik ondasun horien jabetza lortzen da.
6. **Gauzazko kreditu eta kontraprestazioak:** ondasunen salmenta edo zerbitzuen prestazioa eskaintzearen truke moneta-kreditu edo fondoan sarrera jaso ordez zenbait ondasun, zerbitzu edo kreditu jasotzen badira, mota honetako eragiketaren aurrean egongo ginateke. Kasu hauetan trukean jasotzen den sarrera eta berarekin loturik dagoen eskubidea kalkulatzeko erreferentzia-prezio bat erabili beharko da:
 - 6.1) Merkatu gardena bada, merkatuko prezioa erabiliko da.
 - 6.2) Merkatua gardena ez bada, gai horietan aditua den profesional independente baten esku utziko da.
7. **Izakinei buruzko etorkizuneko kontratuak:** eragiketa honetan parte hartzen dutenek etorkizuneko data jakin batean eta aldez aurretik hitzartutako prezio batean izakin jakin batzuei buruzko salerosketa-akordioa lortzen dute.
8. **Izakinei buruzko aukera-kontratuak:** kontratu-mota honetan aukera-erosleak aldez aurretik hitzartutako data eta prezioan izakin-kopuru bat erosteko aukera dauka. Aukera hori izateagatik prezio bat ordaintzen du. Aldiz, aukera-saltzailea aukera-eroslearen esku dago. Hau da, aldez aurretik hitzartutako data iritsitakoan erosleak izakinak erosi nahi baditu, saltzaileak, nahi eta nahiez, hitzartutako prezioan saldu beharko dizkio.

9. **Berrerosketa-ituna duten salmentak:** ondasun baten salmenta gauzatu ondoren (normalean eskura kobratuz), saltzaile bera erosle berarekin eta ondasun berarekiko denboraldi batera gauzatuko den erosketa-konpromiso lortzen dute. Kasu gehienetan eragiketa hauek finantzaketa-eragiketak direnez gero, beren finantza-izaeraren arabera erregistratzea gomendatzen da.
10. **Jabetza-erreserba duten salmentak:** ondasun baten salmenta gauzatzean saltzailearen aldetik jabetza-erreserbako klausula jartzeak, berehalako ondorio hau du: saldu den ondasunaren jabetza juridikoaren transferentziarik ez gauzatzea. Nolanahi ere, salmentak dakartzan arrisku eta errendimenduak transferitu badira, saltzaileak ondasuna saldu izan balu bezala kontsideratu du, jabetza-erreserbaren berri memorian emanez.
11. **Fakturatu gabeko salmentak:** nahiz eta ondasunaren salmenta edo zerbitzuen prestazioa egin eta, zenbait kasutan, kobrantza gauzatua egon, erregistro kontableak oinarritzat hartzen duen faktura egiteke egon daiteke. Kasu horretan, sortzapen-printzipioak dioenari jarraituz, salmenta edo prestazioa gauzatu izan den ekitaldiko sarrera bezala kontsideratu da.
12. **Igortzeke dauden salmentak:** nahiz eta salerosketan parte hartzen duten bi aldeek eragiketaren baldintza guztietan adostasun osoa erakutsi duten, oraindik, fisikoki, saldu izan diren ondasunak saltzailearen biltegian daude. Baldin eta prozesua amaitzeko gelditzen den urratsa gauzatzeko aparteko arrazoirik ez badago, salmenta hori gauzatuta balego bezala kontsideratuko litzateke.
13. **Euroa ez den beste moneta batean gauzatutako eragiketak:** erregistro kontablea egiteko garaian erreferentzia-moneta euroa denez gero, beste moneta batez gauzatutako eragiketen kasuan sor daitezkeen kanbio-diferentziak kontuan hartu beharko dira. Atal honen analisi sakona egiteko atzerri-monetaren gai berezia ikusi daiteke.
14. **Lotura duten enpresei egindako zerbitzuen prestazioa edo salmentak:** taldeko enpresa edo enpresa elkartuei egindako salmentak erregistratzeko ez dago aparteko araurik. Kontabilitate Plan Orokorrak, informazio gehiago ematearren, antzeko eragiketak erregistratzeko garaian kontu bereziak erabiltzea proposatzen du.

14.8 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Trafiko eragiketagatiko kobrantza- -eskubideak

- ☐ Enpresaren jarduera normalak eraginda, enpresaren alde sortu ohi diren **kobrantza-eskubideak** Kontabilitate Plan Orokorreko laugarren taldeko azpitalde hauek erabiliz jasoko dira:
 - 43. Bezeroak
 - 44. Zordunak
 - 46. Pertsonala
 - 47. Administrazio publikoa
 - 48. Aldizkapenagatiko edo periodifikazioagatiko doikuntza
- ☐ **Bezeroak eta beste zenbait kobrantza-eskubide:** salgaien eta hirugarren taldeko beste ondasunen erosleekiko kredituak, baita enpresak egindako zerbitzuen erabiltzaileekiko kredituak ere, baldin eta enpresaren jarduera nagusia osatzen badute.
- ☐ Bezeroekiko sortutako kobrantza-eskubideak erregistratzeko **(43.)** azpitaldea erabiliko dugu.
- ☐ Bezeroen izaera zehatza ez duten zerbitzu-erosleekiko kredituak erregistratzeko **(44.)** azpitaldea erabiliko dugu.
- ☐ **Bezeroen aurrerakina:** kontzeptu honen bitartez jasoko da bezeroak enpresari salmenta gauzatu aurretik eman ohi dion aurrerakina.
- ☐ **Kobratzeko merkataritza-efektuak:** hirugarren taldean kokaturiko ondasun baten salmentagatik edo ohikoak diren zerbitzuak egiteagatik enpresaren alde sortutako kobrantza-eskubidea bezeroak onartutako merkataritza-efektu batean ordezkatuta egon daiteke.
- ☐ **Merkataritza-efektuen aukerak:** efektu aktiboen merkataritza-deskontua, kanbio-letraren ez ordaintzeagatiko protesta eta merkataritza-efektu ordaindu gabeen adierazpen kontablea.
- ☐ **Balio izendatuari erantsitako interesak:** 12. balorazio-arauak dioenari jarraituz, salmenta gauzatu eta kobrantza-unea iritsi arte, 2 epemuga bereiz daitezke erantsitako interesen tratamendu kontableari dagokionez:
 - Salmenta eta kobrantza arteko epea **urtebetekoa baino laburragoa** bada, kobrantza geroratzeagatik sortzen diren *interesak salmentaren zenbatekoari erantsiko zaizkio*.
 - Salmenta eta kobrantza arteko epea **urtebetekoa baino luzeagoa** bada, kasu horretan kobrantza geroratzeagatiko interesak salmen-

ta egiten den une berean jasoko dira, eta horretarako 13 azpitaldeko (Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak) konturen bat erabiliko da.

- ☐ Trafiko-eragiketagatiko kreditu eta sarreraren **erregularizazio** eta **doikuntzaren** eragiketak hauek dira: formalizatu gabeko eragiketen erregistroa, kontuen birsailkapena, sarreraren periodifikazioa, kobrantza dudagarriko kredituak eta zuhurtasun-printzipioa, eta inbentario-zuzenketak.
- ☐ Bestelako ezaugarri bereziak dituzten trafiko-eragiketak ere kontuan hartu behar dira.



ARIKETA PRAKTIKOA. Trafiko-eragiketagatiko kobrantza-eskubideak

1. **“HASIERA”** elkarteak honako elementu hauez osaturiko egoera-balantzea aurkeztu du 2XX3ko urtarrilaren batean:

KODEA	KONTUA	ZENBATEKOA
(300)	A salgaiak (1.000 ale berdinak)	24.250
(327)	Ontzikiak (125 ale berdinak)	1.562,5
(328)	Bulegoko materiala	5.000
(400)	Hornitzaileak	4.500
(401)	Hornitzaileak, ordaintzeko merkataritzako efektuak	5.000
(406)	Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta bilgarriak	4.000
(430)	Bezeroak	7.000
(4310)	Efektu komertzialaren zorroa (zenbateko berdineko 2 letra) ..	3.000
(4312)	Merkataritzako efektuak kobrantza-kudeaketan	
	(zenbateko berdineko 3 letra)	4.500
(436)	Bezeroek itzultzeko ontziki eta bilgarriak	2.320
(4700)	Ogasun Publikoa, BEZagatik zordun	3.850
(572)	Bankuak eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	2.500
(100)	Kapital soziala	???????

Hau eskatzen da: ekitaldi honetan egin diren eragiketa hauek aurkeztu, BEZa daramaten eragiketa guztietan hau kanpo doala jakinik (aurkakorik adierazten ez den bitartean).

1. **Otsailak 17:** bezeroekiko (430) kodea daraman kontuan daukagun merkataritza-kreditu guztiagatik (ONTZIKIENAK IZAN EZIK) zenbateko bereko hiru letra igorri eta bezeroak onartu ditu.

2. **Otsailak 28:** *karterako merkataritza-efektu guztiak deskontatu ditu, eta gastu hauek sorrarazi dira:*
- eskainitako zerbitzuagatik.....% 1
 - interesengatik% 2
3. **Martxoak 30:** *hornitzaileekiko daukan zor guztia (ONTZIKIENAK IZAN EZIK), nahiz faktura nahiz letretan ordezkaturia, kitatu egin nahi du. Baina zenbait desadostasun direla medio, akordio honetara iritsi dira: data honetan erdia ordaindu eta gainerakoa bi hilabetera ordainduko den letra baten bidez.*
4. **Apirilak 30:** *deskontatu diren letra guztien mugaeguna iritsitakoan, letra guztiak ordaindu dira 1.500 € nominaleko bat izan ezik, eta itzulketa-gastuak 100 €-koak izan dira. Bezeroarekin harremanetan jarri ondoren honek 1.750 € nominaleko letra berri bat onartu du.*
5. **Maiatzak 15:** *kobrantza kudeatzeko emandako letra guztien mugaeguna iritsitakoan, bankuak informazio hau bidali digu: 2 kobratu dira baina bestea ez da kobratu, eta ez dirudi kobratuko denik, zeren zorduna desagertu egin baita. Kontzeptu guztiengatik kreditu-erakundeak kobratutako zenbatekoa 200 €-koa da.*
6. **Maiatzak 30:** *ordaintzeko letraren mugaeguna iritsitakoan, % 4ko deskontua lortu da portaera ona izateagatik.*
2. **“BOTOL” enpresak 2XX3 ekitaldiaren hasierako datuen artean honako hauek aurkezten ditu (?):**
- | | |
|---|-------|
| ⇒ 4300001 "A" Bezeroa..... | 1.000 |
| ⇒ 4350002 "B" Bezeroa..... | 800 |
| ⇒ 4900002 Kaudimengabeziatarako hornidura ("B" Bezeroa) | 800 |
| ⇒ 4310001 Karterako letra "Q" | 700 |
| ⇒ 4310002 Karterako letra "W" | 600 |
| ⇒ 4311001 Deskontutako letra "E" | 500 |
| ⇒ 4312001 Kobrantza kudeaketan dagoen letra "R"..... | 400 |
| ⇒ 4315001 Letra ordaindu gabea "T" | 300 |
| ⇒ 5720001 Bankuak k/k..... | 4.200 |

Hau eskatzen da: 2XX3 urteko idazpen guztiak erregistratu, irekiera, erregularizazio eta itxiera-idazpenak izan ezik. BEZ kanpo dagoela kontsideratuko da, eragiketa guztietan aurkakorik adierazten ez den bitartean.

1. **Otsailak 1:** *“A” bezeroak duen zor guztia kitatu.*

2. **Martxoak 1:** zeuzkan finantza-arazoak gainditu ondoren, "B" bezeroak duen zor guztiaren zenbatekoagatik letra bat sinatu du.
3. **Martxoak 2:** "B" bezeroak sinatutako letra deskontatu da, interes-gastuak 40 € eta kudeaketa gastuak 25 €.
4. **Apirilak 1:** "B" bezeroaren letraren mugaeguna iritsitakoan, banketxeak ez du deus ere adierazi.
5. **Maiatzak 1:** "R" letra, mugaeguna iritsitakoan, itzuli egin da eta 20 €-ko gastuak ordaindu dira.
6. **Maiatzak 2:** aurreko letraren bezeroarekin harremanetan jarri ondoren, nominala eta itzulera-gastuen zenbateko osoa kobratzea lortu da.
7. **Ekainak 1:** "E" letra, mugaeguna iritsitakoan, itzuli egin da 25 €-ko gastuak ordainduz.
8. **Ekainak 2:** aurreko letraren bezeroarekin harremanetan jartzeko dauden arazoak kontuan hartuz, kobrantza dudagarrikoa dela kontsideratuko da, eta dagokion hornidura zuzkituko da.
9. **Uztailak 1:** "T" letra kobrantza ezinezkoa dela kontsideratu da.

15

Trafiko eragiketagatiko ordainketa-obligazioak

15.1 SARRERA

Gai honetan zehar enpresaren ohiko jarduerak eragindako eragiketek sorrazitako ordainketa-obligazioak ikusiko dira.

15.2 KONTZEPTUA ETA SAILKAPENA

Ordainketa-kontuen sailkapena irizpide hauetan oinarritzen da:

a) Kredituen jatorriaren arabera

- a.1. Hornitzaileak. Enpresaren ohiko jarduera osatzen duten zerbitzuen edo ondasunen saltzaileekin dituen zorrak.
- a.2. Hartzekodunak. Enpresaren ohiz kanpoko jarduerengatik, zerbitzu eta ondasunen banatzaileekiko ordainketa-obligazioak.

- a.3. Enpresako pertsonalarekiko zorrak.
- a.4. Administrazio publikoak. Erakunde Publikoekiko enpresak dituen zorrak.
- a.5. Finantza-kapitalek eragindako zorrak.

b) *Mugaegunaren arabera*

- b.1. Epe laburrerako zorrak. Ordainketa-epea, gehienez ere, urtebetekoa denean.
- b.2. Epe luzerako zorrak. Ordainketa-epea urtebetekoa baino luzeagoa denean.

c) *Beste zenbait pertsona fisiko edo juridikoekiko enpresak duen loturagatik*

- c.1. Taldeko enpresekiko zorrak.
- c.2. Enpresa elkartuekiko zorrak.
- c.3. Beste zenbait zor.

d) *Ordainketa gauzatuko den monetaren arabera*

- d.1. Atzerri-monetako Ordainketa-kontuak.
- d.2. Eurotan dauden Ordainketa-kontuak.

e) *Eragiketak oinarritzat erabiltzen duen dokumentuaren arabera*

- e.1. Faktura edo antzeko dokumentuetan ordezkaturako zorrak.
- e.2. Balore-tituluetan ordezkaturako zorrak.

Aurreko puntu batean adierazi bezala, enpresaren jarduera normalak eraginda, enpresaren aurka sortu ohi diren ordainketa-obligazioak Kontabilitate Plan Orokorreko laugarren taldeko azpitalde hauek erabiliz jasoko dira:

- **40 Hornitzaileak**
- **41 Hainbat hartzekodun**
- **46 Pertsonala**
- **47 Administrazio Publikoa**
- **48 Periodokatzeagatiko doikuntzak**

15.3 HORNITZAILEAK ETA BESTE ZENBAIT ORDAINKETA-OBLIGAZIO

15.3.1 Kontzeptua eta balorazioa

Enpresako produkzio-prozesuan erabilitako zerbitzu eta izaera biltegiragarria duten ondasunen banaketagatik sortutako zorrak jasoko dira hornitzaileen kontuan.

Bere baloraziorako kontuan hartuko da, besteak beste, 12. balorazio-araua:

*Balantzean beraien balio izendatua agertuko dira. Urtebetekoa baino mugae-
gun luzeagoa duten trafiko-eragiketengatiko kreditu eta zorren balio nominalari
erantsitako interesak "Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak" edo "Hainbat ekital-
ditan banatzeko gastuak" moduan erregistratuko dira balantzean, hurrenez hurren.
Finantza-irizpide baten arabera urtero emaitzei egotziko zaizkie.*

*Bidezko diren balorazio-zuzenketak egingo dira, dagokionean, aktiboen
kobrantzarekiko gerta daitezkeen kaudimengabeziek duten arriskuaren arabera
bidezko diren hornidurak zuzkituz.*

15.3.2 Kontuak

Hornitzaileekiko sortutako ordainketa-obligazioak erregistratzeko kontu hauek erabiliko dira:

- (400) Hornitzaileak
- (401) Hornitzaileak, ordaintzeko merkataritzako efektuak
- (402) Hornitzaileak, taldeko enpresak
- (403) Hornitzaileak, enpresa elkartuak
- (406) Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta bilgarriak
- (407) Aurrerakinak hornitzaileei.

Hornitzaileen izaera zehatza ez duten zerbitzu-prestatzaileekiko zorrak (nagusiki Kontabilitate Plan Orokorreko 62 azpitaldean jasotakoak) erregistratze-ko, kontu hauek aurreikusi dira:

- (410) Zerbitzu-prestazioagatiko hartzekodunak.
- (411) Hartzekodunak, ordaintzeko merkataritzako efektuak.
- (419) Baterako eragiketengatiko hartzekodunak.

Kontabilitate Plan Orokorreko bigarren zatian jasotako kontu-planaren borondatezko izaera kontuan izanik, trafiko-eragiketatako epe luzerako zorrak jasotzeko 42 azpitaldea proposa daiteke.

15.3.3 Hornitzaileei aurrerakina

Kontzeptu honen bitartez hornitzaileari enpresak erosketan egin ohi dion aurrerakina jasoko da. Diru-aurrerapen honen zergatia honako hau izan daiteke:

- Etorkizuneko hornikuntza ziurtatzea, batez ere, enpresak gorabehera handiak jasan ohi dituen produktuak ekoiztu edo/eta produzitzen ditue-nean.
- Eskaintza handia duten produktuen kasuan, etorkizuneko erosketa bermatu edo ziurtasun gehiago izatea.

Nolanahi ere, hornitzaile bati egin ohi zaion aurrerakina erregistratzeko garaian Balio Erantsiaren gaineko Zergarekiko hau jakin behar du: baldin eta hornitzaileari gerora egingo zaion erosketak BEZa baldin badarama, erosketa honekiko gauzatzen diren aurrerakin guztiek ere BEZa eramango dute.

Adibidea

2XX1eko martxoaren 26an hornitzaile bati 100.000 moneta-unitateko (BEZ barne) gerora egingo den erosketa baten aurrerakina egin zaio.

500.000 moneta-unitateko erosketa apirilaren 5ean egin da (BEZ kanpo).

1)	2XX1/03/26	
86.207 (407) Aurrerakinak hornitz.	(572) Banku eta Kreditu	100.000
13.793 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa	Erakundeak ageriko k/k, euroak	
2)	2XX1/05/05	
500.000 (600) Salgaien erosketak	(407) Aurrerakinak	86.207
66.207 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa	hornitz.	
	(400) Hornitzaileak edo	480.000
	(57.) Diruzaintza	

15.4 BALIO NOMINALARI ERANTSITAKO INTERESA

12. balorazio-arauak dioenari jarraituz, erosketa gauzatu eta ordainketa-unea iritsi arte, 2 denbora-muga bereiz daitezke erantsitako interesen tratamendu kontableari dagokionez:

- a) Baldin eta bi uneen (erosketa eta ordainketa) arteko epea **urtebetekoa baino laburragoa** bada, ordainketa geroratzeagatik sortzen diren interesak **erosketaren zenbatekoari gehituko zaizkie**.

Salbuespena: gerta liteke erosketa baten ordainketa-epe normala iristean hornitzaileari atzerapen bat eskatzea, geroratze horren truke interes batzuk ordainduz. Baldin eta geroratze-epea urtebetekoa baino laburragoa bada, finantza-gastu bezala kontsideratuko da. Epe hori urtebetekoa baino luzeagoa bada, lerro hauetan datorren irizpidea beteko da.

- b) Baldin eta bi uneen (erosketa eta ordainketa) arteko denbora **urtebetekoa baino luzeagoa** bada, kasu horretan ordainketa geroratzeagatik interesak erosketa egiten den une berean jasoko dira, eta horretarako 27 azpitaldeko (**Hainbat ekitalditan banatu beharreko gastuak**) konturen bat erabiliko da. Urte bakoitzari dagokion zenbatekoa kalkulatu ahal izateko, finantza-irizpide bat erabiliko da.

Oharra: erosketa batek sorrarazitako ordainketa-obligazioaren ordainketa geroratzeagatik sortutako interesek ez dute BEZik. Horren zergatia interesen finantza-izaera da.

Adibidea

- 1.- 2XX1-01-01: salgaien erosketa kredituz: 100.000 m.u. Sortutako ordainketa-obligazioa diru bihurtu edo ordaintzeko atzerapena eskatu eta hornitzaileak onartu egin dio:

- 1.1. Ordainketa-epea: 2XX1-07-01 (6 hilabete).

Ordainketa geroratzeagatik onartutako interesak: 6.000

- 1.2. Ordainketa-epea: 2XX2-04-01 (15 hilabete).

Ordainketa geroratzeagatik onartutako interesak: 15.000

Ikus dezagun kontabilitate-ikuspuntutik bi kasuak nola erregistratu beharko liratekeen:

1.1.- Ordainketa-epea URTEBETEKOA BAINO LABURRAGOA:

1)	2XX1/01/01		
106.000 (600) Salgaien erosketak	(400) Hornitzaileak	122.000	
16.000 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa (100.000 x 0,16)			

Baldin eta ordainketa-epea (2XX1-07-01) iritsi ondoren hornitzaileak bigarren luzapena onartuko balu eta luzapen hau **urtebetekoa baino laburragoa izango balitz**, bigarren atzerapen horrek sortutako **interesak finantza-gastuak** balira bezala kontsideratuko lirateke.

Demagun 2XX1-07-01 iritsitkoan hornitzaileak hiru hileko beste atzerapen bat onartu duela, eta atzerapen honen truke 2.500 m.u. gehiago ordainduko dela (2XX2-10-01).

2)	2XX1/07/01		
2.500 (663) E/la zorren interesak	(400) Hornitzaileak	2.500	
3)	2XX1/10/01		
124.500 (400) Hornitzaileak	(57.) Diruzaintza	124.500	

OHARRA: baldin eta hasierako ordainketa-epea iristen denean (2XX1-07-01) hornitzaileak bigarren luzapena onartuko balu eta luzapen hau **urtebetekoa baino luzeagoa izango balitz**, bigarren atzerapen honek sortutako **interesak ere finantza-gastuak** balira bezala kontsideratuko lirateke. Bere tratamendu kontablea 1.2. kasuaren antzekoa da.

1.2.- Ordainketa-epea URTEBETEKOA BAINO LUZEAGOA:

1)	2XX1/01/01		
100.000 (600) Salgaien erosketak	(400) Hornitzaileak	131.000	
16.000 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa			
15.000 (272) Interes geror. gastuak			

2)	_____ 2XX1/12/31	_____	_____
	12.000 (662) E/lu zorren gastuak	(272) Interes geror. gastuak	12.000
	_____	_____	_____
3)	_____ 2XX1/04/01	_____	_____
	3.000 (662) E/lu zorren gastuak	(272) Interes geror. gastuak	3.000
	_____	_____	_____
4)	_____ 2XX1/04/01	_____	_____
	131.000 (400) Hornitzaileak	(57.) Diruzaintza	131.000
	_____	_____	_____

15.5 EKITALDIAREN BUKAERAKO TRAFIKO-ERAGIKETAGATIKO ZORRAK ETA GASTUEN ERREGULARIZAZIO ETA DOIKUNTZAK

Ekonomia-ekitaldian zehar sortu eta enpresaren ondarean eragina duten eragiketa guztiak prozesu kontablearen bitartez erregistratzen dira. Prozesu honetan sortzen diren egoera-orrien helburua hau da: enpresaren ondarearen, finantza-egoeraren eta emaitzen irudi zintzo edo fidela behar bezala islatzea. Aurreko helburua lortu ahal izateko, urtearen bukaerara iristean eta kontabilitatea itxi aurretik, lerro hauetan zehazten diren puntuak aztertu behar dira:

- **Formalizatu gabeko eragiketen erregistroa.**
- **Kontuen birsailkapena.**
- **Gastuen aldizkakotasuna eta periodifikazioa.**

15.5.1 Formalizatu gabeko eragiketen erregistroa

Ekitaldian zehar egin arren inolako dokumentu-agiririk gabeko eragiketak barneratzen dira.

Normalean, ondasunak erostean edo zerbitzuen prestazioa gauzatzean, albaran edo emate-orri bat eman ohi dio saltzaileak erosleari gertatukoaren egiaztagiri gisa. Dakigunez, agiri honek ez du zergatik eragiketaren zenbatekoa-

ren berririk eman behar eta eragiketaren aldeek hitzartutako baldintzen onespena ere ez du baieztatzen.

Sortzapen-printzipioaren arabera ixtera doan ekitaldian sortutako eragiketak direnez gero, bere ordainketa-unea edozein delarik ere, ekitaldi horretako gastu gisa kontabilizatu behar dira. Sortutako gastua erregistratzeko (4009) Hornitzaileak, oraindik hartu edo formalizatu gabeko fakturak kontua erabiliko da.

Adibidea

2XX1-12-25: 1.000 moneta-unitateko erosketa egin da. Eragiketaren frogagiri gisa emate-orri bat eman da.

2XX2-01-05: erosleak saltzaileari faktura igorri dio.

1)	2XX1/12/25		
1.000 (600) Salgaien erosketak	(4009) Hornitzaileak oraindik hartu edo formalizatu gabeko fakturak	1.000	
2)	2XX2/01/05		
1.000 (4009) Hornitzaileak, oraindik hartu edo formal. gabeko fakturak	(400) Hornitzaileak	1.160	
160 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa			

15.5.2 Kontuen birsailkapena

Kontuen birsailkapenaz honako hau uler daiteke:

1. Urtean zehar egin diren zenbait erregistro edo oharpenen hutsegiteak zuzentzea. Zuzenketa hauek akatsa aurkitu bezain laster egin behar dira, baina horrelakorik egin ezean, gutxienik, urtea itxi aurretik urte bukaeran egin beharko dira.
2. Ordainketa-obligazioen mugaegunaren arabera, epe luze eta laburraren artean behar bezala banatu.

15.5.3 Gastuen aldizkakotasuna edo periodokatzea

Sortzapen-printzipioak dioena kontuan hartuz, ekitaldiko gastuak korrante ekonomikoaren arabera erregistratuko dira, eragiketa horien finantza-korrantea alde batera utziz. Baldin eta ekitaldian zehar ondorengo ekitaldian edo ekitaldian eragin ekonomikoa izan dezakeen eragiketaren bat erregistratu bada, eta irizpide ekonomikoen arabera behar bezalako banaketarik egin ez bada, dagokion doikuntza egin beharko da.

Adibidea

2XX1-09-01; ondorengo sei hilabeteetan eskainiko duen konponketa-zerbitzuaren truke 6.000 m.u. ordaindu dira, BEZ kanpo.

1)	2XX1/09/01			
6.000	(622) Konponketak eta kontserbazioa	(57.) Diruzaintza	6.960	
960	(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa			
2)	2XX1/12/31			
2.000	(480) Gastu aurreratuak	(622) Konponketak eta kontserbazioa	2.000	

Oharra: idazpen honen bitartez 2XX1. urteari ekonomikoki dagokion gastua ego-tziko litzaioke, hots, 4.000 moneta-unitate.

2)	2XX1/02/28			
2.000	(622) Konponketak eta kontserbazioa	(480) Gastu aurreratuak	2.000	

Oharra: idazpen honen bitartez 2XX2. urteari ekonomikoki dagokion gastua ego-tziko litzaioke, hots, 2.000 moneta-unitate.

15.6 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Trafiko eragiketagatiko ordainketa- -obligazioak

- ❑ Enpresaren jarduera normalak eraginda, enpresaren aurka sortu ohi diren **ordainketa-obligazioak** Kontabilitate Plan Orokorreko laugarren taldeko azpitalde hauek erabiliz jasoko dira:
 - **40. Hornitzaileak**
 - **41. Hainbat hartzekodun**
 - **46. Pertsonala**
 - **47. Administrazio Publikoa**
 - **48. Periodokatzeagatiko doikuntza**
- ❑ **Hornitzaileak eta beste zenbait ordainketa-obligazio:** enpresako produkzio-prozesuan erabilitako zerbitzu eta izaera biltegiagarria duten ondasunen banaketagatik sortutako zorrak jasoko dira hornitzaileen kontuan.
- ❑ Hornitzaileekiko sortutako ordainketa-obligazioak erregistratzeko **(40.)** Hornitzaileak azpitaldea erabiliko dugu.
- ❑ Hornitzaileen izaera zehatza ez duten zerbitzu-emaileekiko zorrak (nagusiki Kontabilitate Plan Orokorreko 62. Kanpoko Zerbitzuak azpitaldean jasotakoak) erregistratzeko **(41.)** Hainbat hartzekodun azpitaldea erabiliko dugu.
- ❑ **Hornitzaileei aurrerakina:** kontzeptu honen bitartez enpresak erosketa egin aurretik hornitzaileari egin ohi dion aurrerakina jasoko du.
- ❑ **Balio izendatuari erantsitako interesak:** 12. balorazio arauak dioenari jarraituz, erosketa gauzatu eta ordainketa-unean iritsi arte, 2 denbora-muga bereiz daitezke erantsitako interesen tratamendu kontableari dagokionez:
 - Erosketa eta ordainketa arteko denbora **urtebetekoa baino laburragoa** bada, ordainketa geroratzeagatik sortzen diren interesak erosketaren zenbatekoari gehituko zaizkio.
 - Erosketa eta ordainketa arteko denbora **urtebetekoa baino luzeagoa** bada, kasu horretan ordainketa geroratzeagatiko interesak erosketa egiten den une berean jasoko dira, eta honetarako (27) Hainbat ekitalditan banatu beharreko gastuak azpitaldeko konturen bat erabiliko da.

- Trafiko-eragiketagatiko zorrak eta gastuen **erregularizazio** eta **doikuntzaren** eragiketak hauek dira: formalizatu gabeko eragiketen erregistroa, kontuen birsailkapena, eta gastuen periodifikazioa.



ARIKETA PRAKTIKOA. Trafiko-eragiketagatiko ordainketa-obligazioak

1. **“HASIERA” enpresak honako elementu hauez osaturiko egoera-balantzea 2XX3ko urtarrilaren batean aurkeztu du:**

KODEA	KONTUA	ZENBATEKOA
(300)	A salgaiak (1.000 ale berdinak)	24.250
(327)	Ontzikiak (125 ale berdinak)	1.562
(328)	Bulegoko materiala	5.000
(400)	Hornitzaileak	4.500
(401)	Hornitzaileak, ordaintzeko merkataritzako efektuak	5.000
(406)	Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta bilgarriak	4.000
(430)	Bezeroak (GARAPENA)	7.000
(4310)	Efektu komertzialen zorroa (GARAPENA)	
.....	(zenbateko bereko 2 letra)	3.000
(4312)	Merkataritzako efektuak kobrantza-kudeaketan (GARAPENA)	
.....	(zenbateko berdineko 3 letra)	4.500
(436)	Bezeroek itzultzeko ontziki eta bilgarriak (GARAPENA)	2.320
(4700)	Ogasun Publikoa, BEZagatik zordun	3.850
(572)	Bankuak eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	2.500
(100)	Kapital soziala	???????

Hau eskatzen da: “HASIERA” eta “GARAPENA” elkarteen ikuspuntuetatik ekitaldi honetan egin diren ordainketa-obligazioak erregistratu, BEZa datamaten eragiketa guztietan hau kanpo doala jakinik (aurkakorik adierazten ez den bitartean).

- Otsailak 17:** bezeroekiko (430) kodea daraman kontuan daukagun merkataritza-kreditu osoagatik (ONTZIKIENAK IZAN EZIK) zenbateko bereko hiru letra igorri eta “GARAPENA” bezeroak onartu egin ditu.
- Otsailak 28:** “HASIERA”k karterako merkataritza-efektu guztiak deskontatu ditu, eta gastu hauek sortu ditu:
 - eskainitako zerbitzuagatik
 - interesengatik

3. **Martxoak 30:** "HASIERA" k hornitzaileekiko daukan zor guztia (ONTZIKIENAK IZAN EZIK), nahiz faktura nahiz letretan ordezkaturia, kitatu nahi du. Baina zenbait desadostasun direla medio, akordio honetara iritsi dira: data honetan erdia ordaintzea eta gainerakoa bi hilabetera ordainduko den letra baten bidez.
 4. **Apirilak 30:** deskontatu diren letra guztien mugaeguna iristean, "GARAPENA" bezeroak letra guztiak ordaindu ditu 1.500 €-ko nominaleko bat izan ezik, eta itzulketa gastuak 100 €-koak izan dira. "GARAPENA" rekin harremanetan jarri ondoren honek 1.750 €-ko balio nominaleko beste letra bat onartu du.
 5. **Maiatzak 15:** "GARAPENA" elkartearen eta kobrantza kudeatzeko emandako letra guztien mugaeguna iristean, bankuak informazio hau bidali digu: 2 kobratu dira, baina bestea ez da kobratu, eta ez dirudi kobratuko denik, zeren zorduna desagertu egin baita. Kontzeptu guztien-gatik kreditu-erakundeak kobratutako zenbatekoa 200 €-koa da.
 6. **Maiatzak 30:** "HASIERA" elkarteak duen ordaintzeko letraren mugaeguna iritsi denean, % 4ko deskontua lortu da portaera ona izateagatik.
2. **"BOTOI" enpresak 2XX3. urteko ekitaldiaren hasierako datu hauek aurkeztu ditu (?):**

⇒ 4300001 Bezeroa (HARI).....	1.000
⇒ 4350002 Bezeroa (ORRATZ).....	800
⇒ 4900002 Kaudimengabeziatarako hornidura (ORRATZ).....	800
⇒ 4310001 Karterako letra "Q" (HARI).....	700
⇒ 4310002 Karterako letra "W" (ORRATZ).....	600
⇒ 4311001 Deskontatutako letra "E" (HARI).....	500
⇒ 4312001 Kobrantza kudeatzeko dagoen letra "R" (HARI).....	400
⇒ 4315001 Letra ordaindu gabea "T" (HARI).....	300
⇒ 5720001 Bankuak k/k.....	4.200

"HARI" enpresak 2XX3. urteko ekitaldiaren hasierako datu hauek aurkeztu ditu (€):

⇒ 4000001 Hornitzaileak (BOTOI).....	1.000
⇒ 4010001 Hornitzaileak ordaintzeko merkataritza-efektuak (BOTOI) letra "Q".....	700
⇒ 4010001 Hornitzaileak ordaintzeko merkataritza-efektuak (BOTOI) letra "E".....	500

⇒ 4010001 Hornitzaileak ordaintzeko merkataritza-efektuak (BOTOI) letra "R".....	400
⇒ 4010001 Hornitzaileak ordaintzeko merkataritza-efektuak (BOTOI) letra "T".....	300

"ORRATZ" enpresak 2XX3. urteko ekitaldiaren hasierako datun hauek aurkeztu ditu (?):

⇒ 4000001 Hornitzaileak (BOTOI).....	800
⇒ 4010001 Hornitzaileak ordaintzeko merkataritza-efektuak (BOTOI) letra "W".....	600

Hau eskatzen da:

2XX3. urteko ordainketa-obligazio guztiak erregistratu, "**BOTOI**", "**HARI**" eta "**ORRATZ**"en **ikuspegitik**, irekiera, erregularizazio eta itxiera-idazpenak izan ezik. Aurkakorik adierazten ez den bitartean BEZa eragiketa guztietan kanpo dagoela kontsideratuko da.

1. **Otsailak 1:** "HARI" bezeroak duen zor guztia kitatu.
 2. **Martxoak 1:** zeuzkan finantza-arazoak gainditu ondoren, "ORRATZ" bezeroak duen zor guztiaren zenbatekoagatik letra bat sinatu du.
 3. **Martxoak 2:** "ORRATZ" bezeroak sinatutako letra deskontatu da: interes gastuak 40 € eta kudeaketa gastuak 25 €.
 4. **Apirilak 1:** "ORRATZ" bezeroaren letraren mugaeguna iristean, banke-
txeak ez du deus ere adierazi.
 5. **Maiatzak 1:** "R" letra, mugaeguna iristean, itzuli egin dute eta 20 €-ko
gastuak ordaindu dira.
 6. **Maiatzak 2:** aurreko letraren bezeroarekin harremanetan jarri ondoren,
balio izendatua eta itzulera-gastuen zenbateko guztia kobratzea lortu da.
 7. **Ekainak 1:** "E" letra, mugaeguna iritsitakoan, itzuli egin dute 25 €-ko gas-
tuak ordaindu dira.
 8. **Ekainak 2:** aurreko letraren bezeroarekin harremanetan jartzeko dauden
arazoak kontuan hartuz, kobrantza dudagarrikoa dela kontsideratuko da,
eta dagokion hornidura zuzkituko da.
 9. **Uztailak 1:** "T" letra kobratzea ezinezkoa dela kontsideratu da.
3. **Demagun "HASIERA" elkarteak 2XX3ko uztailaren 1ean 1.250 €-ko aurrerakina egin diola hornitzaile bati, eta zenbateko horretan BEZ barne dagoela. Abuztuaren 1ean 10.000 €-ko erosketa egin dio, eta ordaintzeko 2 epe proposatu dira:**
- 13 hilabete geroago → 1.300 €-ko interesak
 - 7 hilabete geroago → 700 €-ko interesak

Hau eskatzen da: 2XX3. eta 2XX4. urteetako idazpenak egitea.

- 4. Demagun “BOTOI” elkarteak 2XX3ko martxoaren 30ean 2.000 €-ko erosketa egin duela, eta ordainketa 2 urtez atzeratu dela. Atzerapenaren truke 200 €-ko interesak ordaindu beharko ditu.**

Hau eskatzen da: 2XX3, 2XX4 eta 2XX5. urteetako idazpenak egitea.

16

Beste zenbait ordainketa-obligazio eta kobrantza-eskubide

16.1 SARRERA

Gai honetan zehar enpresaren ohiko jardueran jatorria ez duten edo bere trafiko-eragiketatik kanpo dauden eragiketek sorraraziko zenbait kobrantza-eskubide eta ordainketa-obligazio ikusiko dira.

16.2 IBILGETUA BESTERENGANATZEAGATIKO KOBRAINTZA-ESKUBIDEAK

a) Kontzeptua:

Ibilgetuko ondasunak besterenganatzean sortutako kobrantza-eskubideak jasoko ditu.

b) Kontuak:

Besteak beste, nagusiki mota honetako kobrantza-eskubideak jasotzeko, honako kontu hauek erabiliko dira:

(543) Ibilgetua besterenganatzeagatiko epe laburrerako kredituak.

(253) Ibilgetua besterenganatzeagatiko epe luzerako kredituak.

c) Balorazioa:

Mota honetako kobrantza-eskubideen baloraziorako Kontabilitate Plan Orokorreko 9. balorazio-araua erabiliko da:

“Emandako zenbatekoaz erregistratuko dira. Zenbateko horren eta kredituen balio nominalaren arteko diferentzia interesengatiko sarrera gisa hartuko da sortzen diren ekitaldian, finantza-irizpide bati jarraituz eta balantzearen aktiboan interesengatiko kreditua ezagutaraziz.

Ibilgetuaren salmentagatiko kredituak salmenta-prezioan baloratuko dira, beti ere kredituaren balio nominalari erantsitako interesak kanpo direlarik, zeinak aurreko paragrafoan adierazi bezala egotzi eta erregistratuko baitira.

Sortutako interesak, mugaeguneratuak izan ala ez, bere mugaegunaren arabera 2. edo 5. taldeetako kreditu-kontuetan agertuko dira.

Kreditu-kontusail horietan balioaren eskuratze-dataren ondoren sortzen diren interes inplizituak adieraziko dira, finantza-irizpide baten arabera.

Bidezko diren balorazio-zuzenketak egingo dira, dagokionean, aktiboen kobrantzarekiko gerta daitezkeen kaudimengabeziek duten arriskuaren arabera bidezko diren hornidurak zuzkituz”.

d) Adibidea:

Demagun milioi bat kostaturiko makina bat 800.000 moneta-unitatean saldu dela baldintza hauetan:

- Salmenta-data: 2XX1-07-01
- Kobrantza-data: 2XX2-04-01.
- Kobrantza geroratzeagatiko interesak: 90.000 moneta-unitate

OHARRA: salmenta gauzatu eta kobrantza-data iritsi arte urtebetekoa baino denboraldi luzeagoa igarotzen den kasua aztertzeo ikus 24. gaia.

1)	2XX1/07/01		
928.000	(543) Ibilgetua	(228) Garraio-	1.000.000
	besterenganatzeagatiko	-elementuak	
	epe laburrerako kredituak	(477) Ogasun Publikoa,	128.000
200.000	(671) Ibilgetu materialaren	erantsitako BEZa	
	galerak		

2)	_____	2XX1/12/31	_____	_____
	60.000 (547) Kredituen epe laburrerako interesak		(763) Epe laburrerako kredituen interesak	60.000
	_____		_____	
3)	_____	2XX2/04/01	_____	_____
	30.000 (547) Kredituen epe laburrerako interesak		(763) Epe laburrerako kredituen sarrerak	30.000
	_____		_____	
4)	_____	2XX2/04/01	_____	_____
	1.018.000 (57.) Diruzaintza		(543) Ibilgetua besterenganatzeagatiko epe laburrerako kredituak (547) Kredituen epe laburrerako interesak	928.000 90.000
	_____		_____	

16.3 IBILGETUA EROSTEAGATIKO ORDAINKETA-OBLIGAZIOAK

a) Kontzeptua:

Ibilgetuko ondasunak erostean sortutako ordainketa-obligazioak jasoko ditu.

b) Kontuak:

Besteak beste, nagusiki mota honetako ordainketa-obligazioak jasotzeko, honako kontu hauek erabiliko dira:

(173) Epe luzerako ibilgetu-hornitzaileak.

(174) Epe luzera ordaintzeko efektuak

(523) Epe laburrerako ibilgetu-hornitzaileak.

(524) Epe laburrera ordaintzeko efektuak

c) Balorazioa:

Mota honetako ordainketa-obligazioen baloraziorako Kontabilitate Plan Oro-korreko 11. balorazio-araua erabiliko da:

“Balantzean beraien errenboltso-balioaz agertuko dira. Balio horren eta jasotako kopuruaren arteko diferentzia, balantzearen aktiboan agertuko da

bereizirik; diferentzia hori urtero emaitzei egotzi beharko zaio, finantza-irizpide baten arabera dagozkion zenbatekoez.

Ibilgetua erosteagatiko zorrak bere balio nominalaz baloratuko dira. Balio nominalari erantsitako interesak, ibilgetuaren balioaz sartu direnak kanpo, balantzearen aktiboan bereizirik agertuko dira, urtero emaitzei egotziz finantza-irizpide baten arabera dagozkion zenbatekoez.

Kredituen kontuak erabilitako zenbatekoaz agertuko dira balantzean, zenbateko erabilgarriari buruz memorian eman behar den informazioaren kalterik gabe”.

d) Adibidea:

Demagun 800.000 moneta-unitateko erosketa-preziora duen makina bat erosi dela baldintza hauetan:

- Erosketa-data: 2XX1-07-01
- Ordainketa-data: 2XX2-04-01.
- Ordainketa geroratzeagatiko interesak: 90.000 moneta-unitate

OHARRA: makineria erosi izan den datan funtzionamendu-baldintza egokietan dagoela kontsideratuko da. Ondorioz, ordainketa geroratzeagatiko interesek ez dute makineriaren erosketa-preziora gehituko.

Erosketa gauzatu eta ordainketa-data iritsi arte urtebetekoa baino denboraldi luzeagoa igarotzen den kasua aztertzeke, ikus 19. gaia.

1)	2XX1/07/01		
800.000 (223) Makineria	(523) Epe laburrerako	928.000	
128.000 (472) O.P., jasand. BEZa	ibilgetu-hornitzaileak		
2)	2XX1/12/31		
60.000 (663) Epe laburrerako	(527) Zorren epe	60.000	
zorren interesak	laburrerako interesak		
3)	2XX2/04/01		
30.000 (663) Epe laburrerako	(527) Zorren epe	30.000	
zorren interesak	laburrerako interesak		
4)	2XX2/04/01		
928.000 (523) Epe laburrerako	(57.) Diruzaintza	1.018.000	
ibilgetu-hornitzaileak			
90.000 (527) Zorren epe			
laburrerako interesak			

16.4 FIDANTZAK ETA GORDAILUAK

a) Kontzeptua:

- Fidantzak: obligazio bati aurre egiteko jaso edo emandako dirua. Obligazioa betetzean jasotako dirua itzuli egingo da edo emandako dirua berreskuratu egingo da. Baldin eta fidantza sorraz duen obligazioa beteko ez balitz, aparteko izaera duten emaitzak sorraziko lirateke.
- Gordailuak: erabiltzaileei utzitako materialaren berme gisa zenbait enpresak –adibidez argi indarreko, telefonoko eta gaseko konpainiak– eskatu ohi dituzten zenbatekoak. Kontratua amaitzean jasotako dirua itzuli egingo da edo emandako dirua berreskuratu egingo da.

b) Kontuak:

- Jasotako fidantza eta gordailuak erregistratzeko, honako kontu hauek erabiliko dira:
 - (180) Epe luzerako hartutako fidantzak.
 - (185) Epe luzerako hartutako gordailuak.
 - (560) Epe laburrera hartutako fidantzak.
 - (561) Epe laburrera hartutako gordailuak.
- Eratutako fidantza eta gordailuak erregistratzeko, honako kontu hauek erabiliko dira:
 - (260) Epe luzerako eratutako fidantzak.
 - (265) Epe luzerako eratutako gordailuak.
 - (565) Epe laburrera eratutako fidantzak.
 - (566) Epe laburrera eratutako gordailuak.

c) Balorazioa:

Jaso eta eratu edo emandako zenbateko likidoen arabera baloratuko dira.

d) Adibidea:

ARGIA enpresa biltegi berri baten beharrean dago. Biltegi berria eraikitzeak MAKAL enpresa hautatu du. Beste zenbait obligazio izanik ere, MAKAL enpresak urtebeteko epean amaitu behar du aipatu eraikina. Obligazio horri aurre egiteko 100.000 moneta-unitateko fidantza ordaindu du eraikina eraikitzen hasi den datan. Fidantzarekin erlazionaturiko datuak hauek dira:

- Fidantza ordaindu den data: 2XX1-06-30.
- Eraikinaren amaiera-data: 2XX2-07-30.
- Atzerapen-egun bakoitzeko isuna: 1.000 moneta-unitate.

ARGIA enpresaren erregistro kontableak:

1)	2XX1/06/30		
100.000	(57.) Diruzaintza	(560) Epe laburrerako hartutako fidantzak	100.000
2)	2XX1/07/30		
100.000	(560) Epe laburrerako hartutako fidantzak	(57.) Diruzaintza	70.000
		(778) Aparteko sarrerak (1000 x 30 egun)	30.000

MAKAL enpresaren erregistro kontableak:

1)	2XX1/06/30		
100.000	(565) Epe laburrera eratutako fidantzak	(57.) Diruzaintza	100.000
2)	2XX1/07/30		
70.000	(57.) Diruzaintza	(565) Epe laburrera eratutako fidantzak	100.000
30.000	(678) Aparteko gastuak (1000 x 30 egun)		

16.5 APLIKATU GABEKO PARTIDAK

a) Kontzeptua:

Jasotako fondoek sortak, berez arrazoia identifikagarria ez denean, beren izaera dela-eta, beste azpitalderen batera eraman beharrekoak ez badira behintzat. Bere zergatia argitu bitartean bakarrik jasoko dira kontu honetan sorta hauek.

b) Kontuak:

(555) Oraindik aplikatu gabeko partidak

c) Balorazioa:

Kobratu den zenbatekoaz baloratuko dira.

c) Adibidea:

Demagun 2XX1-12-26an jatorri garbirik ez duen 116.000 moneta-unitateko diru-sarrera bat agertu da kontu korrontean:

1)	2XX1/12/26		
116.000	(572) Bankuak eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	(555) Oraindik aplikatu gabeko partidak	116.000

10 egun geroago bezero batek eginiko aurrerakina izan dela jakin da:

2)	2XX2/01/05		
116.000	(555) Oraindik aplikatu gabeko partidak	(437) Bezeroen aurrerakinak (477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa	100.000 16.000

Baldin eta diru honen jatorririk argituko ez balitz, ohiz kanpoko sarrera gisa kontsideratuko litzateke:

3)	2XX2/XX/XX		
116.000	(555) Oraindik aplikatu gabeko partidak	(778) Aparteko sarrerak	116.000

16.6 USTIAPENAREN TITULARRA

a) Kontzeptua:

Ustiapen edo enpresaren jabearen ondare pertsonal eta enpresa-ondarearen arteko harremanak jasotzeko erabiliko da. Mota honetako eragiketak gauza-tu ahal izateko enpresako jabea bakarra da.

b) Kontuak:

(550) Ustiapenaren titularra

Kontu hau urte ekonomikoaren amaiera iritsitakoan kitatuko da. Beraz, kontu honen gehienezko iraupena urtebetekoa da.

Urte-bukaerara iritsitakoan kontu honek saldo bikoitza izan dezake:

- Zorduna: urtean zehar enpresatik ateratako ondasun, eskubide eta fondoen zenbatekoa enpresan jarri izan dituen zenbatekoak baino handiagoa da. Ondorioz, kapitala txikiagotu egingo da, eta enpresaren ondare garbia murriztu.
- Hartzekoduna: urtean zehar enpresatik ateratako ondasun, eskubide eta fondoen zenbatekoa enpresan jarri izan dituen zenbatekoak baino txikiagoa da. Ondorioz, kapitala handiagotu egingo da, eta enpresaren ondare garbia hazi.

c) Balorazioa:

Enpresako ondarean jarritako edo ondaretik kendu edo ateratako ondasun, eskubide eta fluxuen izaeraren arabera baloratuko da.

c) Adibidea:

X ekonomia-ekitaldian enpresako jabeak eragiketa hauek egin ditu bere ondare pertsonal eta enpresaren artean:

- 2XX1-04-30: enpresakoa den 10.000 m.u.ko ibilgailua bereganatu du.
- 2XX1-06-30: enpresaren beharretarako 5.000 m.u. ordaindu ditu.
- 2XX1-09-15: enpresakoa den 1.000 m.u.ko konputagailua hartu du.

1)	_____	2XX1/04/30	_____	
	10.000 (550) Ustiapenaren titularra		(228) Garraio-elementuak	10.000
	_____		_____	
2)	_____	2XX1/06/30	_____	
	5.000 (57.) Diruzaintza		(550) Ustiapenaren titularra	5.000
	_____		_____	
3)	_____	2XX1/09/15	_____	
	1.000 (550) Ustiapenaren titularra		(227) Informazio- -prozesuetarako ekipamendua	1.000
	_____		_____	
4)	_____	2XX1/12/31	_____	
	6.000 (102) Kapitala		(550) Ustiapenaren titularra	6.000
	_____		_____	

16.7 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Beste zenbait ordainketa-obligazio eta kobrantza-eskubide

- ☐ Ohiko jardueran jatorria ez duten edo bere trafiko eragiketarik kanpo dauden eragiketak sartzen dira.
- ☐ **Ibilgetua besterenganatzeagatiko kobrantza-eskubideak:** ibilgetuko ondasunak besterenganatuta sortutako kobrantza-eskubideak jasoko ditu. Hauen baloraziorako Kontabilitate Plan Orokorreko 9. balorazio-araua erabiliko da. Eskubideak jasotzeko kontuak honako hauek dira:
 - (543) Ibilgetua besterenganatzeagatiko epe laburrerako kredituak.
 - (253) Ibilgetua besterenganatzeagatiko epe luzerako kredituak.
- ☐ **Ibilgetua erosteagatiko ordainketa-obligazioak:** ibilgetuko ondasunak erostean sortutako ordainketa-obligazioak jasoko ditu. Hauen baloraziorako Kontabilitate Plan Orokorreko 11. balorazio-araua erabiliko da. Besteak beste, obligazioak jasotzeko kontuak honako hauek dira:
 - (173) Epe luzerako ibilgetu-hornitzaileak.
 - (174) Epe luzera ordaintzeko efektuak.
 - (523) Epe laburrerako ibilgetu-hornitzaileak.
 - (524) Epe laburrera ordaintzeko efektuak.
- ☐ **Fidantzak:** obligazio bati aurre egiteko jaso edo emandako dirua. Obligazioa betetzean jasotako dirua itzuli egingo da edo emandako dirua berreskuratu egingo da. Baldin eta fidantza sorrarazi duen obligazioa beteko ez balitz, aparteko izaera duten emaitzak sorraraziko lirateke. Balorazioa: diru-zenbateko likidoen arabera.
- ☐ **Gordailuak:** erabiltzaileei utzitako materialaren berme gisa zenbait enpresak –adibidez argi-indarreko, telefonoko eta gaseko konpainiak– eskatu ohi dituzten zenbatekoak. Kontratua amaitzean jasotako dirua itzuli egingo da edo emandako dirua berreskuratu egingo da. Balorazioa: zenbateko likidoen arabera.
- ☐ **Aplikatu gabeko partidak:** jasotako fondoak sortak, berez arrazoia identifikagarria ez denean, beren izaera dela-eta, beste azpitalderen batera eraman beharrekoak ez badira behintzat.
- ☐ **Ustiapenaren titularra:** ustiapen edo enpresaren jabearen ondare pertsonal eta enpresa-ondarearen arteko harremanak jasotzeko erabiliko da. Mota honetako eragiketak gauzatu ahal izateko enpresako jabea bakarra da.



ARIKETA PRAKTIKOA. Beste zenbait ordainketa- -obligazio eta kobrantza-eskubide

1. “BOTOI” enpresak 2XX3. urteko ekitaldiaren hasierako datuetan hauek aurkeztu ditu (?):

⇒ (223) Makineria	25.000
⇒ (228) Garraio-elementuak	14.000

Hau eskatzen da:

2XX3 eta 2XX4. urteetako eragiketa guztiak erregistratu, “**BOTOI**”, “**HARI**” eta “**ORRATZ**”en **ikuspegitik**, irekiera, erregularizazio eta itxiera-idazpenak ezik. BEZ kanpo dagoela kontsideratuko da, eragiketa guztietan aurkakorik adierazten ez den bitartean.

1. 2XX3-04-30: “BOTOI” enpresak, sortu berria den “ORRATZ” elkarteari, makineria 20.000 €-tan saldu dio, eta kobrantza 10 hilabetera egingo da. Kobrantza geroratzeagatik 2.000 €-ko interesak sortu dira.
2. 2XX3-09-25: “HARI” enpresa, “BOTOI”rekin harremanetan jarri da, azken honek duen furgoneta zaharra erosteko asmotan. Finantza-arazoei aurre egiteko, ordainketa epea luzatzeko eskatu dio “BOTOI”ri. Azken honek baiezkoa eman dio, beti ere, ordainketa-epea 6 hilabete geroratzeagatik 3.000 €-ko interesak ordaintzen baditu, eta zorra merkataritza-efektu batean ordezkatzek bada. Furgonetaren salmenta-prezioa 12.000 €-koa da.

2. Eragiketa hauek kontabilizatu:

- 2.1. Transferentzia bitartez 1.500 €, igorlea zein den jakin gabe, jaso dira. Egun batzuen buruan, bankuak ohikoa den zordunetako batek transferentzia egin zuela jakinarazi digu.
- 2.2. 8 hilabeterako eginiko kontratu baten berme gisa, 4.500 €-ko izendun-txeke bat eman da. Epea iragan ondoren, kontratuaren baldintzak bete eta fidantza berreskuratu egin da.
- 2.3. Enpresa batek bidalita, 3 urteko iraupena eta 3.000 €-ko zenbatekoa izango duen kontratu baten berme gisa, kontu korrontean transferentzia jaso dugu. Hasieran 3 urterako eratuta zegoen fidantza, epe laburrera bihurtu. Mugaegunean, kontratuaren baldintzak ez betetzeagatik, 1.500 € besterik ez dira itzuli.
- 2.4. Enpresa baten jabeak eginiko eragiketa hauen ondoren, enpresako ondareak dituen aldaketak kontabilizatu:

- 2.4.1. 1000 € kostaturiko eta enpresarentzat erosi zen ordenagailueta-riko bat bereganatu du.
- 2.4.2. Gabonetan esku-dirutan jasotako sari bat enpresaren kontu korrontean sartzea erabaki du: 600 €.
- 2.4.3. Orain arte etxean izandako faxa bulegora eramatea erabaki du: 400 €.
- 2.4.4. Ezkontza-urteurrena dela-eta, emaztearekin egun batzuk igaroko ditu Mediterraneoan, horretarako 2.500 € hartu ditu enpresako kontu korrontetik.

17

Diruzaintza

17.1 KONTZEPTUA ETA KONTUAK

Berehalako erabilera duten enpresako aktibo likidoak jasotzen ditu.

Kontabilitate Plan Orokorreko 57 azpitaldean, honako kontu hauek aurreikusi dira mota honetako baliabide likidoak erregistratzeko:

- (570) Kutxa, euroak.
- (571) Kutxa, atzerri-moneta.
- (572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k., euroak.
- (573) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k., atzerri-moneta.
- (574) Banku eta Kreditu Erakundeak, aurrezki-kontuak, euroak.
- (575) Banku eta Kreditu Erakundeak, aurrezki-kontuak, atzerri-moneta

Diruzaintza-kontuek, orokorrean, ezaugarri hauek bete ohi dituzte:

- a) Berehalako baliabideak edo baliabide likidoak.
- b) Enpresaren aldeko saldoa.

- c) Kutxa edo kreditu-erakunde eta bankuetan irekitako kontuetan kokatuta egotea.

Baldin eta diruaren erabilgarritasuna baldintzatuta badago edo zenbait murrizketa ezartzen badira (adibidez, epe finkorako ezarpenak, edo gutxieneko saldo bat mantentzera behartzen duten banku-kontuak, edo interes-tasa jakin bat mantentzearen zenbait zenbateko blokeatzen dituztenean) ez dira diruzaintzako osagai gisa kontsideratuko. Kasu hauetan finantza-inbertsioetan sailkatu behar-ko lirateke.

Kontabilitate Plan Orokorrean jasotakoaren arabera, bi motako diruzaintza-kontuak bereiz daitezke:

- a) Kutxa-kontuak: enpresako kutxan dauden baliabide likidoen osatua eta eskudirua gorde edo erregistratzeko erabiliko diren kontuak. Normalean bere saldoa zorduna izango da. Kontu hauek ez dute inoiz ere saldo hartzekodunik izango.
- b) Kreditu-erakunde eta bankuetako kontuak: kontu korrante edo aurrezki-kontuetan dauden enpresaren aldeko zenbatekoak barne hartuko dira. Kreditu-erakundetzat aurrezki-kutxak, nekazaritza-kutxak eta kreditu-kooperatibak kontsideratu dira. Kontu hauen saldoa, normalean, zorduna izango da.
- Baldin eta zorpeko bat sortuko balitz, hau da, enpresaren aurkako saldo bat sortuko balitz, diruzaintzaren izaera ez galtzearen kreditu-erakundeekiko zor bezala kontsideratuko litzateke.

17.2 KREDITU-POLIZAK

Diruzaintzako noizbehinkako beharrei edo behar iragankorrei aurre egiteko erabil daitekeen finantza-tresna da. Bere ezaugarri nagusiak hauek dira:

- a) *Malgutasuna*: nahiz eta kreditu-poliza bat sinatu baldin eta diru horren beharrik ez badago, bere erabilerarekiko ez dago inolako obligaziorik. Hau da, erabiltzen ez den bitartean sinatu den kreditu-erakundearen aurrean ez da inolako zorrik sortuko.
- b) *Erabilgarritasuna*: hitzartu den zenbatekoaren mugara iritsi arte erabili daiteke.

- c) *Funtzionamendua*: kontu korrante baten antzeko funtzionamendua du. Hau da, diruzaintzak dirua behar duenean aterako du kreditu-polizatik (une horretan sortuko da zorra) eta diru-soberakina duenean erabili duen kreditu-polizara itzuliko du.
- d) *Interesak*: kreditu-polizako erabiltzen den eta erabiltzen ez den zenbatekoaren arabera ordainduko dira. Hau da, ordaindu beharreko interesen zenbatekoa kalkulatzeko garaian, bereizketa hau egingo da:
- d.1. Erabilitako zenbatekoari interes-tasa bat aplikatuko zaio.
- d.2. Erabili gabeko zenbatekoari beste interes-tasa bat aplikatuko zaio.
- e) *Epea*: normalean epe laburrerako finantza-eragiketak izan ohi dira.

Adibidea

- 2XX0-07-15: 10.000 euroko kreditu-poliza bat sinatu da. Formalizazio gastuak 50 eurokoak izan dira. Interesak urtean behin ordainduko dira.
- 2XX0-08-20: 4.000 euro erabili dira.
- 2XX0-11-30: 3.500 euroko hornitzaileekiko zor bat kreditu-polizan kargatu da.
- 2XX0-12-31: kreditu-polizak urtean zehar sortutako interesak, 100 euro.
- 2XX1-03-30: kreditu-polizaren 4.000 euro amortizatu dira.
- 2XX1-06-30: kreditu-poliza erabiliz biltegiaren urteko aseguruua ordaindu da: 1.000 euro.
- 2XX1-07-14: kreditu-poliza ez berritzeko erabakia hartu da. Urtean zehar sortutako interesen zenbatekoa 125 euro.

1)	2XX0/07/15		
	50 (626) Banku-zerbitzuak eta antzekoak	(5201) Erabilitako kredituagatiko epe laburrerako zorrak	58
	8 (472) O.P., jasand. BEZa		
2)	2XX0/08/20		
	2.000 (572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	(5201) Erabilitako kredituagatiko epe laburrerako zorrak	2.000

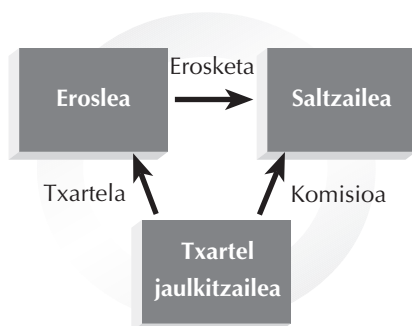
3)	3.500 (400) Hornitzaileak	2XX0/11/30	(5201) Erabilitako kredit. epe laburrerako zorrak	3.500
4)	100 (663) Epe laburrerako zorren interesak	2XX0/12/31	(526) Kreditu-erakundeekiko zorren epe laburrerako interesak	100
5)	4.000 (5201) Erabilitako kredit. epe laburrerako zorrak	2XX0/03/30	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	4.000
6)	1.000 (625) Aseguru-primak	2XX1/06/30	(5201) Erabilitako kreditu. epe laburrerako zorrak	1.000
7)	2.558 (5201) erabilitako kredit. epe laburrerako zorrak 100 (526) Kreditu-erakundeekiko zorren e/la interesak 125 (663) Epe laburrerako zorren interesak	2XX107/14	(572) Bankuak eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	2.783

17.3 KREDITU-TXARTELAK

Erosketen ordainketa erraztu eta erosoagoa egiteko, zenbait finantza-erakundek (VISA, 6000 txartela, MasterCard, American Express, etab.) hainbat merkataritza-gunetan onartzen diren erosketa-txartelak jaulkitzen dituzte. Txartel hauen ezaugarrietako batzuk honako hauek dira:

1. Ordainketak helbideratu diren kontu korronteari loturik daude.

2. Berehalako zordunketa (kasu honetan zordunketa-txartelaren izaera edukiko luke) edo ordainketa-atzerapena sor dezakete. Azkeneko kasu honetan, ordainketa atzeratu egiten denez gero, benetako kreditua lortzen da.
3. Aldez aurretik hitzartutako baldintzetan, kreditu-txartelen bitartez eginiko erosketak epeka ordain daitezke. Benetako kredituaren itxura du horrela.
4. Kreditu-txartelen bitartez egindako eragiketek erakunde berarekiko kobrantza-eskubide eta ordainketa-obligazioak sortuko dituzte txartelak jaulki dituen erakundearekiko. Hau da, ondorengo irudian ikus daitekeen moduan, 3 agentek parte hartzen dute eragiketa hauetan: erosleak, saltzaileak eta txartel-jaulkitzailea.



Adibidea

Demagun 2XX1-04-27an 100.000 m.u.-ko erosketa egin dela kreditu txartela erabiliz, BEZ kanpo. Saltzailearentzat txartel hau onartzeak % 2ko kostua du.

a) Eroslearen ikuspegitik:

2XX1/04/27			
100.000	(600) Salgaien erosketak	(5207) Kreditu-	116.000
16.00	(472) O.P., jasand. BEZa	-txartelengatik zorrak	

b) Saltzailearen ikuspegitik:

2XX1/04/27			
116.000	(5425) Kreditu-txartelengatik	(700) Salgaien Salmenta	100.000
	kobrantza-eskubideak	(477) Ogasun Publikoa,	16.000
		erantsitako BEZa	

2XX1/04/27		(kobratzean)	
114.000	(572) Bankuak eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak (62.) Kanpoko zerbitzuak	(5425) Kreditu- -txartelengatiko kobrantza-eskubideak	116.000
2.000	edo (66.) Gastu finantzarioak (bankuaren arabera)		

17.4 ZORDUNKETA-TXARTELAK

Kreditu-txartelak dituen antzeko ezaugarriak izan arren, bada bi txartelak bereizten dituen ezaugarri berezi bat: ordainketa-atzerapena. Zordunketa-txartelak berarekin zuzenean loturik dagoen kontu korrontearen berehalako mugimendua sortzen du. Hau da, erosketa bat ordaintzeko zordunketa-txartela erabili bada, ikuspuntu finantzariotik eta kontabletik, diruzaintzako kontu bat erabili izan balitz bezala kontsideratuko da.

Adibidea

Demagun 100.000 moneta-unitateko salgaien erosketa bat zorketa-txartel bat erabiliz ordaindu dela:

2XXX/XX/XX		
100.000	(600) Salgaien erosketak	(572) Bankuak eta Kreditu 116.000
16.000	(472) O.P., jasand. BEZa	Erakundeak ager. k/k, euroak

17.5 EROSKETA-TXARTELAK

Zenbait enpresak, kreditu-txartelen antzeko ezaugarriak dituzten eta beraien izena daramaten erosketa-txartelak jaulki ohi dituzte. Bi txartel hauen artean bi diferentzia nabarmendu daitezke:

1. Erabilpenaren ikuspuntutik: jaulki diren erakundeetan erabili ahal izango dira.
2. Ikuspuntu kontabletik: erosketa egin den erakundearen txartela denez gero, sortutako zorra erregistratzeko ez da aparteko konturik erabiliko.

Adibidea

Demagun 100.000 moneta-unitateko salgaien erosketa bat ordainketa-txartel bat erabiliz ordaindu dela:

	2XXX/XX/XX	
100.000 (600) Salgaien erosketak	(400) Hornitzaileak	116.000
16.000 (472) O.P., jasand. BEZa		

17.6 DIRUZAINZAKO KONTAKETA-DIFERENTZIAK

Aldika 57 azpitaldeko kontu guztien kontaketa egin behar da: kontabilitateak adierazten duen saldoa (programak adierazten duena), eta fisikoki diruzaintzako kontu guztietan dauden saldoak alderatu egin behar dira.

Bi iturri hauetako zenbatekoak alderatzean, bi diferentzia-mota sortu daitezke:

- 1) **Positiboa:** kontaketa fisikoak adierazten duen saldoa kontabilitateak adierazten duen saldoa baino handiagoa denean.
- 2) **Negatiboa:** kontaketa fisikoak adierazten duen saldoa kontabilitateak adierazten duen saldoa baino txikiagoa denean.
Sortutako diferentzia erregistratu aurretik, bere jatorria aztertu behar da.

Adibidea

2XX1-04-30eko hileroko kutzako kontaketa eginda, saldo hauek agertu dira:

• Kontabilitatekoa:	200.000,00
• Kontaketa fisikoa:	142.000,00
• DIFERENTZIA	58.000,00

Diferentziaren jatorria aztertuta, 50.000,00ko garraio-gastu batzuetan dago aldea. Ordainketa egin da, baina kontabilitatean ez da erregistratu.

2XX1/04/30			
50.000	(624) Garraioak	(570) Kutxa, euroak	58.000
8.000	(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		

Diferentziaren jatorria jakitea ezinezkoa bada, 2 aukera hauek daude:

- Diferentzia positiboaren kasuan (759) Hainbat zerbitzuren datuak sarre-
rak kontua erabiliz jaso daiteke.
- Diferentzia negatiboaren kasuan (659) Kudeaketa arrunteko beste
galera batzuk kontua erabiliko da.

Adibidea

Demagun 2XX1-04-30eko kontu korronte baten kontaketa egitean, saldo hauek agertu direla:

- Kontabilitatekoa k/k:400.000,00
- Kontaketa fisikoa:325.000,00
- DIFERENTZIA:75.000,00

Diferentziaren jatorria hau da:

- 1.- Aseguru-etxe bati ordaindu eta erregistratu gabeko zenbatekoa:
70.000,00
- 2.- Gainerakoa erregistratzeko ez da inolako informazio gehigarriarik aurkitu.

2XX1/04/30			
70.000	(625) Aseguru-primak	(572) Bankuak eta	75.000
5.000	(659) Kudeaketa arrunteko beste galera batzuk	Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	

17.7 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Diruzaintza

- ❑ **Diruzaintza:** berehalako erabilera duten enpresako aktibo likidoak jasotzen ditu. Kontabilitate Plan Orokorreko 57 azpitaldean jasotzen dira erabili beharreko kontuak.
- ❑ **Kutxa-kontuak** (enpresako kutxan dauden baliabide likidoak) eta **kreditu-erakunde** zein **banku-kontuak** (kontu korrante edo aurrezki-kontuetan dauden enpresaren aldeko zenbatekoak) bereiz daitezke.
- ❑ **Kreditu-polizak:** diruzaintzako noizbehinkako beharrei aurre egiteko erabil daitezkeen finantza-tresna dira. Ezaugarriak: malgutasuna (diru horren beharrik ez badago bere erabilerarekiko ez dago inolako obligaziorik), erabilgarritasuna (hitzartutako mugara iritsi arte erabil daiteke), funtzio-namendua (kontu korrante baten antzeko izaera), interesak (erabiltzen denaren arabera ordainduko dira), epea (epe laburrerako finantza-eragiketak).
- ❑ **Kreditu-txartelak:** erosketen ordainketa erosoagoa egiteko, zenbait finantza-erakundeek jaulkitzen dituzten erosketa-txartelak dira. Kontu korronteari lotuta daude, ordainketa-atzerapena sor dezakete, erosketak epeka ordain daitezke, eta erakunde berarekiko kobrantza-eskubide eta ordainketa-obligazioak sortuko dituzte.
- ❑ **Zordunketa-txartelak:** kontu korrontearen berehalako mugimendua sortzen dute. Ikuspuntu kontabletik, diruzaintzako kontu bat erabili izan balitz bezala kontsideratuko da.
- ❑ **Erosketa-txartelak:** jaulki diren erakundeetan erabili ahal izango dira, eta sortutako zorra erregistratzeko hornitzailea adierazten duen kontuaz erabiliko da.
- ❑ **Kontaketa-diferentziak:** kontabilitateak eta fisikoki diruzaintzako kontu guztietan dauden saldoak alderatu behar dira. Diferentzia erregistratu aurretik bere jatorria aztertu behar da. Azken hau jakitea ezinezkoa bada, hainbat kontu erabiliko ditugu: (759) Hainbat zerbitzuengatiko sarrerak eta (659) Kudeaketa arrunteko beste galera batzuk.



ARIKETA PRAKTIKOA. Diruzaintza

1. Demagun *HASIERA* enpresak langile berri bat hartu duela bezeroak zerbitzatzeko. Eguneroko gastuei aurre egiteko Visa txartela eta autoaren gasolioa ordaintzeko gasolindegia jakin baten erosketa txartela eskuratu ditu. Lehenbiziko astean gastu hauek izan ditu:
 - a. 125 € kostaturiko bazkari bat (BEZa % 7).
 - b. Autoaren gasolioa 30 €.
 - c. 310 € kostaturiko hotelaren faktura.
 - d. Bere lanerako behar duen bulegoko materiala (kalkulagailua, boligrafoak, agenda, eta abar.) eskuratu du kreditu-txartelaren bitartez, 75 €-an.
 - e. Autoaren gasolioa 35 €.

Langile berriak eginiko gastu guztiak, “*HASIERA*” enpresaren ikuspegitik eta saltzaileen ikuspegitik kontabilizatu.

2. Demagun “*BOTOI*” enpresak dituen kontuen kontaketa egin duela. Kontabilitate-programak saldo hauek erakutsi ditu:
 - a. (570) Kutxa, euroak kontuan 120 €.
 - b. (572.01) Bankuak k/k kontuan 2.300 €.
 - c. (572.02) Bankuak k/k kontuan 1.590 €.

Kontaketa fisikoak eta banketxeetako agiriekin agertzen dutenaren arabera, saldoak hauek lirateke:

- a. (570) Kutxa, euroak kontuan 145 €.
- b. (572.01) Bankuak k/k kontuan 1.975 €.
- c. (572.02) Bankuak k/k kontuan 1.600 €.

Diferentzia horien jatorria argitu nahian, agiriak berrikusi eta informazio hau agertu da:

- a. Bulegoko langile baten urteurrena ospatzeko erosi ziren hainbat edarien faktura agertu da, 25 €-koa.
- b. (572.01) Bankuak k/k kontuan dagoen diferentziaren jatorria ez dakigu zein den.
- c. (572.02) Bankuak k/k kontuan sortutako interesen zenbatekoaren egiaztagiria agertu da, 10 €-koa.

18

Ibilgetua

18.1 KONTZEPTUA ETA MOTAK

Produkzio-prozesuarekin erlazionatutako enpresan denbora luzez egoten diren ondare-elementuek osatzen dute ibilgetua. Bere helburu edo asmoa iraunkorra denez gero, aktibo finkoa deitu ohi zaio. Egoera normaletan, multzo honek kokaturiko ondasunen eta eskubideen bizitza baliagarria urtebete baino luzeagoa da.

Ibilgetuan kokaturiko ondasun eta eskubideen ezaugarri nagusiak hauek dira:

- Ustiapen-zikloa baino denboraldi luzeagoan enpresan mantentzeko asmo edo helburuarekin eskuratu dira.
- Enpresaren produkzio-prozesuan erabili ohi dira, eta ez daude salmentara bideratuak.



- Normalean, iraupen luzeko ondasunak dira.
- Beren kostua bizitza baliagarriaren arabera banatzen da, irizpide sistematikoa erabiliz (amortizazioak), ibilgetu finantzarioetan izan ezik.

Ikus dezagun ibilgetuen multzo orokorrean bereiz daitezkeen azpimultzoak:

a) **Ezarpen-gastuak:**

enpresak bere jarduerak hasi ahal izateko egin dituen eta egin behar dituen ordainketak jasoko ditu: zergak, publizitatea, bideragarritasun-planak, ... etab.

b) **Ibilgetu materiala:** uki daitezkeen ondasun higiezin eta higigarri guztiak hartuko ditu: eraikina, makineria, altzariak, etab.

c) **Ibilgetu ez-materiala:** ekonomikoki baloragarriak diren eta izaeraz ukiezinak diren ondare-elementuez osatuta dago: kontzesio administratiboak, patenteak, merkataritza-fondoa, etab.

d) **Bideango ibilgetua:** ibilgetu materialeko elementuen gaineko aurrerakinak, muntaiak, eraikuntzak eta egokitzapenak sartuko dira.

e) **Ibilgetu finantzarioa:** izaera finantzarioa duten inbertsioez osatuta dago. Mota honetako ibilgetuaren azterketa kontablerako ikus finantza-inbertsioak garatzen dituen gaia.



18.2 EZARPEN-GASTUAK

18.2.1 Kontzeptua eta azpitaldeak

KPOren arabera 2. taldean honako elementu hauek sartzen dira: enpresaren jardueran era iraunkorrean erabiltzera bideraturiko ondare-elementuak biltzen

ditu. Talde honetan "hastapen-gastuak" eta "hainbat ekitalditan banatu beharreko gastuak" sartzen dira.

Egoera-balantzeko Aktiboan, nahiz eta ibilgetua kokatuta dagoen leku berean agertu, saldu nahi izanez gero inolako baliorik ez dutenez gero, itxurazko edo fikziozko ibilgetua ere deitu ohi zaio.

Aktiboan agertzearen arrazoia sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioaren aplikazioan aurkitu behar da: gastu horiek egitea ezinbestekoa izan da etorkizunean sarrerak sortu ahal izateko. Sarrera hauek, ustez, ondorengo urteetan sortuko direnez gero, logikoa dirudi sarrera horien sortzailea ere hainbat urtetan banatzea.

Ezarpen-gastuak erregistratzeko Kontabilitate Plan Orokorrek 20 azpitaldea aurreikusi du.

Kontuak:

(200) Eraketa-gastuak: kontuaren izenak adierazten duen eragiketa egin ahal izateko beharrezkoak diren gastuak. Gastu hauen berezitasunik nabarmenena beren izaera juridiko-formala da.

(201) Lehen hastapeneko -gastuak: enpresak bere produkzio-jarduera hasteko egindako beharrezko gastuak, berau ezartzean edo gaitasuna zabaltzearen ondorioz.

(202) Kapitala zabaltzearen gastuak: eragiketa honi dagozkion gastuak. Orokorrean 200 kontuan aipatu direnekin analogia gordeko dute.

18.2.2 Balorazioa eta amortizazioa

6. Balorazio-arauaren arabera

"Ezarpen-gastuak, horiek osatzen dituzten ondasun eta zerbitzuen eskuratzeko prezioan edo ekoizpen-kostuan baloratuko dira. Bereziki honako arau hauek aplikatuko dira:

- a) Eraketa- eta kapital-zabaltzearen gastuen izaera hauek izango dute: letratu, notario eta erregistratzaileen ordainsariei; txosten, buletin eta tituluen inprimaketak; zergei; publizitateak; tituluak kolokatzeko komisio eta gainerako gastuei, etab.ek, eraketa eta kapital-zabalkuntzak sortutakoak.*
- b) Lehen ezarpen-gastuen izaera hauek izango dute: izaera tekniko eta ekonomikoko aurretiazko azterketetarako ordainsariei, bidaia-gastuak eta eginda-*

ko beste batzuek; irtenaldiko publizitateak; pertsonala hartzeko, trebatzeko eta banatzeko egindako gastuek; etab.ek, ezarpen hori dela eta.

Ezarpen-gastuak sistematikoki amortizatu beharko dira, eta bost urteko epea ezingo dute luzatu.”

Idazpenak:

– gastuak sortzen direnean:

_____ 2XXX/XX/XX _____	
(20.) Hastapen-gastuak	Diruzaintza edo Zorrak
_____	_____

– urte bukaeran:

_____ 2XXX/XX/XX _____	
(680.) Hastapen-gastuen amortizazioa	(20.) Hastapen-gastuak
_____	_____

Ikus dezakegunez, mota honetako gastuak saneatzeko (amortizatzeko) garaian, ibilgetuko beste gainerako ondasunekin ez bezala, zuzeneko prozedura erabiliko da.

18.3 IBILGETU MATERIALA

18.3.1 Balorazioa

Ibilgetu materialeko ondasunen baloraziorako Kontabilitate Plan Orokorreko 2. eta 3. balorazio-arauek diotena beteko da.

Ibilgetu materialeko ondasun baten jatorria hirukoitza izan daitekeen gero, kasu bakoitzean erabili beharreko balorazio-irizpidea ere ezberdina da:

**Enpresak
ibilgetu
materiala bereganatzean**

**Erosketa-prezioa
Produktzio-kostua
Salmenta-balioa**

Jatorria	Balorazio-irizpidea
Hirugarren pertsonen erosia	Erosketa-prezioa
Enpresak ekoiztua	Produktzio-kostua
Doan jasotakoa	Salmenta-balioa

Ikus dezagun irizpide hauekiko KPOko balorazio-arauek zer dioten:

18.3.1.1 Erosketa-prezioa

2.2 balorazio arauaren arabera erosketa-prezioan barne sartuko lirateke ibilgetuaren hornitzaileak fakturatutakoaz gain ondasun hori funtzionamendu-baldintza egokian jarri arteko gastu guztiak: garraio-gastuak, aseguru-gastuak, bitartekari-gastuak, finantza-gastuak,...

Honela baloraturiko ondasun batek ezin izango du inoiz une horretan merkatuak eskaintzen dion balioa gainditu.

Baldin eta ibilgetuaren hornitzaileak deskontuak eskainiko balitu, hauen tratamendu kontablea honako hau izan daiteke:

- Deskontu guztiak fakturan barne badoaz, erosi izan den ondasunaren prezioa zuzenean gutxiagotuko dute.
- Deskontu guztiak fakturaz kanpo badoaz, bakoitzaren izaera errespetatu egingo da. Baldin eta finantza-izaera badute 76 azpitaldeko kontu bat erabiliz kontabilizatuko da.

Adibidea

Demagun 2XX1-05-03ean, 1.000.000 m.u.ko erosketa-prezioa duen makina erosi dela % 5eko goiz ordaintzeagatik deskontua lortuz:

	2XX1/05/03	
950.000 (223) Makineria	(57.) Diruzaintza	1.102.000
152.000 (472) O.P., jasan. BEZa		

Baldin eta goiz ordaintzeagatik deskontua erosketa egin eta zenbait denbora igaro ondoren lortuko balitz:

	2XX1/05/03	
1.000.000 (223) Makineria	(523) Epe laburrerako	1.160.000
160.000 (472) O.P., jasan. BEZa	ibilgetu-hornitzaileak	

	2XX1/07/03	
1.160.000 (523) Epe laburrerako	(76.) Sarrera Finantz.	50.000
ibilgetu-hornitzaileak	(472) O.P., jasan. BEZa	8.000
	(57.) Diruzaintza	1.102.000

18.3.1.2 Produkzio- edo ekoizpen-kostua

2.3 balorazio-arauaren arabera, enpresa batek bere baliabide propioetatik baliatuz ibilgetu materialeko ondasun bat ekoiztea erabakiko balu, bere balorazioarako zuzenean zein zeharka prozesu horrekin loturik dauden gastu guztiak kontuan hartuko lituzke, bi muga hauekin:

- ◆ Produzitzen ari den ondasunaren kostu-prezioan gastuak sartu ahal izango dira ondasun hau funtzionamendu-baldintza egokietan jarri arteko mugaeguna iritsi arte.
- ◆ Era horretan baloratutako ondasun batek ezin izango du inoiz merkatuak ondasun horri une horretan eskaintzen dion balioa gainditu.

18.3.1.3 Balio salkor edo benala

2.4 balorazio-arauak dioenaren arabera, ibilgetuko ondasun bat dohain jasotzen denean bere balorazioarako balio salkor edo benala kontuan hartuko da. Hau da, Ondasun baten salmenta-balioa ondasun hori dagoen egoera eta berau dagoen tokia kontuan izanik, eskuratzailerik posible batek horregatik ordainduko lukeen ustezko prezioa da. Salmenta-balioa, enpresaren egoeraren arabera eta, oro har, ondasunaren ustiapenaren jarraipenaren hipotesipean ikusiko da.

Orokorrean esan daiteke salmenta-balioa, bat datorrela ondasun horrentzat une horretan merkatuak eskaintzen duen balioarekin.

18.3.1.4 Balorazioaren zenbait berezitasun

Baldin eta ibilgetu materialeko ondasun baten erosketa edo produkzio-prozesuan finantza-iturriak erabili baldin badira, eta hauek finantza-gastuak sorrarazi badituzte, finantza-gastu hauek ondasunaren balioan barne sartzea zilegi da, baldin eta 18.3.1.2.an aipatutako mugak gainditzen ez badira.

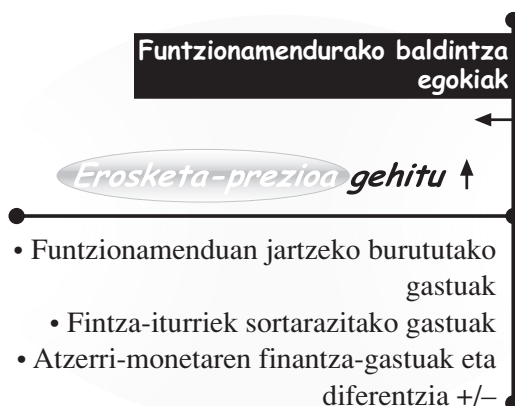
Atzerri-monetako iturriak erabili baldin badira, hauek sorrarazten dituzten finantza-gastuez gain sor ditzaketen diferentzia positibo zein negatiboak ibilgetuaren balorazioan kontuan hartu daitezke baldin eta 18.3.1.2.an aipatutako mugak gainditzen ez badira.



Nahiz eta enpresako aktiboan ibilgetuko ondasun bat sartzeko erarik ohikoe-na erostea den, mota honetako ondasunak ondarreratzeko beste aukera batzuk ere badira:

- Truke bidez eskuratutakoak.
- Beste ibilgetu materialeko ondasun bat, ordainketa partzial gisa ematearen truke, eskuratutako ondasunak.
- Sozietate Anonimoetako kapitala eratzean edo/eta zabaltzean diruzkoa ez den ekarpen gisa jasotzen diren ondasunak.
- Berrerosteko konpromisoarekin eskuratutako ondasunak.
- Etab.

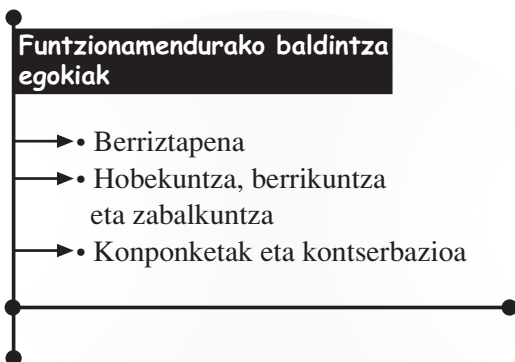
Aukera hauetan, kasuan kasuko balorazio-irizpidea erabili beharko da.



18.3.2 Ibilgetu materiala funtzionamendu-baldintza egokietan jarri ondorengo eragiketak

18.3.2.1 Berriztapena

Kontabilitatearen ikuspegitik hitz honek trukaketa bat adierazi nahiko luke. Hau da, ibilgetuko ondasun bati baja emango litzaioke eta bere ordeztatu denari alta. Ondasun bati baja ematean, berarekin loturik dauden elementu guztiei (erosketa-prezio, amortizazio metatu edo hornidura) baja emango litzaieke eta, horren truke eskuratu berri den ondasunari sarrera emango litzaioke bere izaeraren arabera kontua erabiliz.



18.3.2.2 Hobekuntza, berrikuntza, zabalkuntza

Ikuspuntu kontabletik ondasun batek hobekuntza jasan duela adierazteko, ondasun horren egin den eragiketak honako ondorioetarikoa bat sorrarazi beharko luke:

- A. Produkzio edo ekoizpen-ahalmenaren gehikuntza.
- B. Bizitza baliagarriaren luzapena.
- C. Produktibitatea gehitu edo areagotzea.

Kasu hauetan ondorio hori eragin duen eragiketaren zenbatekoak ondorio hori jasan duen ondasunaren erosketa-prezioa eta kostu-prezio gehituko luke.

18.3.2.3 Konponketak eta kontserbazioa

- Konponketak: ibilgetu materialeko elementua berriro ere funtzionamendu-baldintza egokietan jartzeko prozesuari konponketa deitu ohi zaio.
- Kontserbazioa: ibilgetu materialeko elementu baten funtzionamendu-baldintzak era egokian mantentzera bideratutako eragiketak.

Bi kontzeptu hauek sorrazten duten gastua ekitaldiko gastu bezala kontsideratu da, eta bere erregistrarako (622) Konponketak eta kontserbazioa kontua erabiliko da.

18.3.3 Ibilgetu materialaren balio-galera eta amortizazioa

18.3.3.1 Balio-galeraren kontzeptua

Hitzak berak dioen bezala, balio-galera kontzeptua ibilgetu materialeko ondasun batek gal dezakeen balioarekin loturik dagoen zerbait da.

Kontableki hiru balio-galera mota bereiz daitezke:

- a) **Balio-galera errebertigarria:** une jakin batean elementu batek galera bat jasan arren, galera hori edozein unetan berreskuragarria dela aurreikusten bada, galera hori errebertigarria dela kontsideratuko da, eta bere erregistro kontablerako hornidura erabiliko da. Adibidez: finantza-inbertsioak egindakoan gerta liteke une jakin batean erosketa-prezioa baino kotizazio-prezioa baxuagoa izatea. Diferentzia horrek adierazten duen balio-galera berreskuragarria dela kontsidera daiteke; izan ere, edozein unetan kotizazio-prezioak gorantz egin dezake eta balio-galera berreskura daiteke. Balio-galera hau jasotzeko motan honetako elementuei dagokien hornidura erabiliko da.
- b) **Balio-galera ez-errebertigarria:** ibilgetu materialeko ondasun batek galdu izan duen balioa berreskuratu ezinezkoa denean. Bere jatorria bikoitza izan daiteke:
 - b.1) *Balio-galera ez errebertigarri sistematikoa:* ondasun bat etengabe balioa galtzen ari denean eta hau berreskurazina bada, mota honetako balio-galera izango genuke. Kontableki, amortizazioaren bidez estaliko da.
 - b.2) *Balio-galera ez-errebertigarri eta ez-sistematikoa:* une jakin batean eta arrazoi jakin batengatik (sute, uholde,...) elementu batek guztiz berreskurazinezkoa den ezohiko galera jasan duenean. Kontableki balio-galeraren zenbatekoaz balio-galera hori jasan duen elementuaren erosketa-prezioa eta honetan egin diren amortizazio metatuei baja eman beharko litzaieke proportzionaltasun bat mantenduz.

18.3.3.2 Balio-galeraren arrazoiak

Ondasun batek berreskuratu ezin daitekeen etengabeko baliogaltzearen arrazoiak, nagusiki, hiru izan daitezke:

a) Balio-galera fisikoa.

Balioa galtzearen arrazoi bakar edo nagusia denbora denean. Adibidez, konputagailuen kasuan, erosi izan den ordenagailua erabiliko ez balitz ere, mota honetako elementuen teknologiaren garapenaren abiadura kontuan hartuz, oso denbora laburrean zaharkitua geldituko da.

b) Balio-galera funtzionala.

Bere eginkizun edo jarduera egiteagatik etengabeko baliogaltze-prozesua izan ohi duenean.

c) Balio-galera ekonomikoa edo zaharkitzapena.

Nahiz eta ondasun batek bere funtzioak behar bezala eskaini, une jakin batean ikuspuntu ekonomikotik eta produktibitate-arrazoiak direla medio, ondasun hori aldatzea gomendagarria izan daiteke.

18.3.3.3 Amortizazioaren kontzeptua

Nahiz eta amortizazio hitzak adiera bat baino gehiago izan, ibilgetuko ondasurei buruz hitz egiten dugunean, honako hau jaso nahiko luke: amortizazioa balio-galera ez-errebertigarri sistematikoaren adierazpen kontablea da.



18.3.3.4 Amortizazioaren erlatibitatea

Amortizazio-kontzeptuaren bitartez kontableki jaso ohi den zenbatekoa eta errealitatean ondasun horrek jasan duen balio-galeraren artean diferentziaren bat egon daiteke.

Diferentzia honen jatorria amortizazioaren zenbatekoa kalkulatzeko erabili ohi den prozeduran kokatu behar da.

Ondorengo puntuan ikusiko den bezala, kalkulu hau aldagai batzuen balizko bilakaera batean oinarritzen da. Hau dela eta, eginiko kalkulua aurreikuspen bat besterik ez da, eta agian, errealitatean jasandako balio-galera eta kontabilitatean islatutakoa ezberdina izan daiteke.

18.3.3.5 Amortizazioaren kalkulua

Ibilgetu materialeko ondasun batek jasandako balio-galera ez-erreibertigarri sistematikoa kalkulatzeko, kontuan hartu behar dira aldagai hauek:

A) Bizitza baliagarria

Ondasun batek bere zerbitzuak normal eskaintzeko duen denboraldia ordezkatuko luke.

Aurreikuspena denez gero, irizpide arrazionalak erabiliz kuantifikatu beharko da, bere produkzio-bizitzan eragina izan dezaketen faktoreak kontuan hartuz: aurreikusitako erabilera, zaharkitzapena, etab.

Bizitza baliagarria, normalean, urteekin erlazionatu ohi da, baina beste zenbait parametro planteatzea ere zilegi da, adibidez: funtzionamendu-orduak, ekoitz ditzakeen produktuak, egin ditzakeen kilometroak...

Nahiz eta bizitza baliagarria neurtzeko zenbait aukera egon, arrazoi operatiiboak direla medio, enpresetako eguneroko errealitatean gehien erabili ohi den erreferentzia urteena da. Amortizagarriak diren ondasunen urteak zehazteko garaian, Euskal Autonomia Erkidegoko hiru Foru Aldundiek onartutako taulak erabilienak dira. Ikus dezagun taula horiek zer-nolako egitura eta edukia duten:



Ondare-elementua	Urteko gehieneko koefizientea	Gehieneko urte-kopurua
– Etxebizitza eta bulegorako eraikinak (merkataritza- edota zerbitzu-erabilera)	3	50
– Industria-eraikin eta pabiloiak	5	30
– Instalazioak	15	10
– Industria-makineria	15	10
– Beste zenbait erabileratako makineria	10	15
– Itsasontzi eta aireontziak	10	15
– Autobus, kamioi, furgoneta eta antzekoak	20	8
– Turismo-erako ibilgailuak	20	8
– Moldeak, modeloak, trokelak eta matrizeak	33	5
– Lanabesak eta erremintak	30	5
– Informatika-ekipoak	25	6
– Alokatzeko bideo-filmak	50	3
– Zehaztu gabeko beste elementuak	10	15

Demagun, aurreko taula erabiliz, altzarien amortizazioa kalkulatu nahi dela:

Elementua	Urteko gehieneko koefizientea	Gehieneko urte-kopurua
Altzariak	% 15	10 urte
	[$100/15 = 6,66 - 10$ urte]	[% 15, $100/10 = \% 10$]

Aipatutako bi zutabeetan jasotako informazioaren arabera hau ondoriozta daiteke:

- Urteko gehieneko koefizienteak altzaria amortiza daitekeen eperik laburrenarekin (6,6 urte) erlazionatua dago.
- Gehieneko urte-kopuruak urteko gutxieneko koefizientea (% 10) adieraziko du.

Ondorioz, altzarien kasuan 6,6 (% 15,00) eta 10 (% 10,00) urteen arteko denbaldian amortiza daitezke.

B) Hondar-balioa

Ondasun batek bere zerbitzuak eskaintzeari uzten dionean (bizitza baliagarraren amaierara iristen denean) salmentaren bitartez lortu edo berreskura daitekeen zenbatekoa ordezkatzuko luke hondar-balioak. Salmenta gauzatu ahal izateko beharrezkoak diren kostuek salmentaren zenbatekoa gutxiagotu egingo dute.

Hondar-balioa berreskura daitekeen zerbait denez gero, ez da inoiz amortizatuko.

Baldin eta kuantitatiboki hondar-balioaren zenbatekoa adierazgarria izango ez balitz, garrantzi erlatiboaren printzipioaren jarraiki, amortizazioari kalkulua egiteko garaian ez litzateke kontuan hartuko.

C) Kalkulu-oinarria edo oinarri amortizagarria

Ekonomia-ekitaldi batean amortizatu behar den zenbatekoa zein den jakiteko aldagai hauek kontuan hartuko dira:

1. Erosketa-prezioa / Ekoizpen-kostua
2. Hondar-balioa
3. Bizitza baliagarria

$$\text{Kalkulu-oinarria} = \text{Erosketa-prezioa} - \text{Hondar-balioa} \\ [\text{Oinarri amortizagarria}]$$

Ondasun batek, zerbitzuak eskaintzeari uzten dion unera arte jasan duen balio-galera ez-errebertigarri sistematikoaren zenbatekoa bat etorri beharko luke oinarri amortizagarriaren zenbatekoarekin.

Ondasunaren bizitza erabilgarri osoan zehar amortizatu behar den zenbatekoa jakin ondoren, urte bakoitzari dagokion zenbatekoa kalkulatzeko zatiketa bat egitea nahikoa da:

$$\text{Amortizazio-kuota [Urtekoa]} = \text{Kalkulu-oinarria} / \text{Bizitza baliagarria (urtetan)}$$

Nahiz eta zatiketa honen bitartez urteko amortizazioaren zenbatekoa zein den jakin, lehenbiziko urteko amortizazioa jakiteko beste aldagai bat ere kontuan hartu behar da: funtzionamendu-egoera egokian jarri izan den data.

Demagun 10.000.000 m.u. kostatu izan den ordenagailu bat erosi dela, Indian egindakoa. Hondar-balioa 1.000.000 m.u. eta erosketa data 2XX0-6-30. Konputagailua erosketa egin izan den data berean funtzionamendu-egoera egokian dagoela kontsideratuko da.

1. Erosketa-prezioa = 10.000.000
2. Hondar-balioa = 1.000.000
3. Kalkulu-oinarria = 10.000.000 – 1.000.000 = 9.000.000
4. Bizitza baliagarria [% 25 , 6 urte]
 [100/25 = 4 urte ; 6 urte]
 [% 25 , 100/6 urte = % 16,6]

Ahalik eta denborarik laburrenean amortizatu nahi dela suposatuko da. Beraz, aukeratuko den denbora 4 urtekoa da, eta urtero amortizatuko den ehunekoa % 25a.

Urteko amortizazioa = 9.000.000 / 4 urte = 2.250.000

Urtea	Urteko amortizazioa	Amortizazio metatua
2XX0-12-31	$2.250.000 \times 6/12 = 1.125.000$	1.125.000
2XX1-12-31	2.250.000	3.375.000
2XX2-12-31	2.250.000	5.625.000
2XX3-12-31	2.250.000	7.875.000
2XX4-12-30	$2.250.000 \times 6/12 = 1.125.000$	9.000.000

18.3.3.6. Amortizazio-metodoak

Lerro hauetan ondasun baten amortizazioa kalkulatzeko erabil daitezkeen zenbait metodo aztertuko dira.

18.3.3.6.1 Amortizazio lineala

Metodo honen arabera urtero amortizatu behar den zenbatekoa konstantea litzateke, zeren amortizazioa kalkulatzeko garaian bizitza baliagarria neurtzeko erabiliko den parametroa zerbitzuak eskaintzen diharduen urte kopurua delako.

Sistema honek duen abantailarik handiena bere praktikotasuna da (erraza kalkulatzeko). Aldi berean praktikotasun horrek dakarren eragozpena ere kon-

tuan hartzeko modukoa da: ondasuna zerbitzuak eskaintzen diharduen urte bakoitzaren amortizazioaren zenbatekoa berdina da. Ondorioz, ondasun horrek errealitatean izan dezakeen balio-galera eta kontabilitatearen bitartez islatutakoa elkarrengandik urundu egin daitezke.

18.3.3.6.2 *Jardueran oinarrituriko amortizazio metodoak*

Kasu honetan, amortizazioaren kalkulua ez litzateke urte-kopuruaren arabera egingo. Bizitza baliagarria neurtzeko beste zenbait parametro erabiliko lirateke: ibilgailuaren kasuan egin ditzakeen kilometroak, makineriaren kasuan funtzionamendu-orduak edo ekoitz dezakeen produktu-kopurua, hegazkinen kasuan hegaldietako ordu-kopurua...

Adibidea

Demagun 10.000.000 moneta-unitateko erosketa-prezioa duen makina bat erosi dela. Erosi izan den enpresako teknikariak dioenez, makina hau 1.000 ale ekoizteko gai da. Ale-kopuru hau ekoiztu ondoren merkatuak eskainiko dion balioa (hondar-balioa) 500.000 moneta-unitatekoa izan daiteke.

Makina hau 2XX1ean erosi dela jakinda 2XX1, 2XX2 eta 2XX3ko amortizazioen zenbatekoak kalkulatu. Urte bakoitzean ekoiztutako ale-kopurua honako hau da:

Urtea	Ekoiztutako aleak
2XX1	75
2XX2	100
2XX3	125

- ▶ Erosketa-prezioa:10.000.000
- ▶ Hondar-balioa:500.000
- ▶ Kalkulu oinarria: $10.000.000 - 500.000 = \dots\dots\dots 9.500.000$
- ▶ Bizitza baliagarria:1.000 ale
- ▶ Aleko amortizazioa = $9.500.000 / 1.000 = \dots\dots\dots 9.500$

- ▶ 2XX1: 75 ale = $75 \times 9.500 = \dots\dots\dots 712.500$
- ▶ 2XX2 100 ale = $100 \times 9.500 = \dots\dots\dots 950.000$
- ▶ 2XX3: 125 ale = $125 \times 9.500 = \dots\dots\dots 1.187.500$

Metodo honetan, kalkulu-oinarria zein den jakin ondoren, aukeratu den parametro bakoitzeko amortizazioa kalkulatu litzateke. Datu hau jakinik, ekitaldi bakoitzeko amortizazioa zein den kalkulatzeko urte bakoitzeko parametro-kopurua jakitea aski da, biderketa baten bi eginez urte bakoitzeko amortizazioa kalkulatzeko.

Metodo honetan urteko amortizazioa kalkulatzeko erabiltzen den prozedura dela eta, ondasuna funtzionamendu-egoera egokian jarri izan den data ez da garrantzi handiko datua.

18.3.3.6.3 Amortizazio proportzionala zenbaki naturalen seriean:

Metodo honetan ere lehenbizi jakin beharreko datua amortizatu behar den urte-kopuruarena da. Kalkulu oinarri edo oinarri amortizagarria zein den jakin ondoren, zenbaki natural bakoitzari dagokion amortizazioaren zenbatekoa kalkulatu da.

Adibidea

- ▶ Erosketa-prezioa: 10.000.000
- ▶ Hondar-balioa: 500.000
- ▶ Industria-makineria: [% 15 , 10 urte] [$100/15 = 6,6$ urte, 10 urte]
- ▶ Bizitza baliagarria: 10 urte
- ▶ Oinarri amortizagarria: $10.000.000 - 500.000 = 9.500.000$
- ▶ Zenbaki naturalak: $1+2+3+4+5+6+7+8+9+10 = 55$
- ▶ Amortizazio-zenbakia: $9.500.000 / 55 = 172.727$

Zenbaki natural bakoitzeko amortizazioa kalkulatu ondoren, ekitaldiko amortizazioa kalkulatzeko bi aukera ezberdin daude:

a) Gorakorra:

$$1. \text{ urtea} = 172.727 \times 1 = \dots\dots\dots 172.727$$

$$2. \text{ urtea} = 172.727 \times 2 = \dots\dots\dots 345.454$$

$$3. \text{ urtea} = 172.727 \times 3 = \dots\dots\dots 518.182$$

$$10. \text{ urtea} = 172.727 \times 10 = \dots\dots\dots 1.727.270$$

$$\text{GUZTIRA} \dots\dots\dots 9.500.000$$

b) Beherakorra:

10. urtea = $172.727 \times 10 = \dots\dots\dots 1.727.270$ 9. urtea = $172.727 \times 9 = \dots\dots\dots 1.554.545$ 8. urtea = $172.727 \times 8 = \dots\dots\dots 1.381.816$ 1. urtea = $172.727 \times 1 = \dots\dots\dots 172.727$

GUZTIRA.....9.500.000

18.3.3.7 Amortizazioaren tratamendu kontablea

Ekitaldi batean, amortizatu behar den zenbatekoa kalkulatu ondoren, kontableki erregistratu behar da. Horretarako 2 aukera ezberdin daude:

A) Zuzeneko prozedura edo zuzeneko amortizazioa

Sistema honen arabera ekitaldiko amortizazioaren zenbatekoagatik balio-galera hori jasan duen elementuaren erosketa-prezioa gutxiagotuko da:

Adibidea

- ▶ Erosketa-prezioa: 1.000.000
- ▶ Hondar-balioa: 0
- ▶ Bizitza baliagarria: 5 urte
- ▶ Oinarri amortizagarria: $1.000.000 - 0 = 1.000.000$
- ▶ Urteko amortizazioa: $1.000.000 / 5 \text{ urte} = 200.000$

1)	_____ 2XXX/XX/XX _____	
	1.000.000 (223) Makineria	(57.) Diruzaintza 1.160.000
	160.000 (472) Ogasun Publikoa,	
	jasandako BEZa	
	_____	_____

2)	_____ 2XXX/XX/XX _____	
	200.000 (6823) Makineriaren	(223) Makineria 200.000
	amortizazioa	
	_____	_____

Aktiboa (4 urte igaro ondoren)

(223) Makineria200.000

[1.000.000 – 200.000 x 4]

Prozedura honi jarraiki balio-galera jasan duen elementuaren erosketa-prezioa etengabe txikiagotuko litzateke. Hau da, ondasun horrekiko egoera-balantzeak emango lukeen informazioa bi kontzeptu ezberdinen arteko kenketaren ondorioa litzateke: erosketa-prezioa eta amortizazioa metatu, baina kontzeptu hauekiko bakarkako informazioa eman gabe.

Informazio-galera honetaz gain, prozedura honek beste arazo bat ere sorraziko luke: inbentarioko elementu guztiak eguneratu beharko balira, erosketa-prezio eta amortizazio ezberdinekiko informazioak ez legokeenez gero, eguneratzea ezin izango litzateke behar bezala gauzatu.

Kontabilitate Plan Orokorreko (20) Hastapen-gastuak eta (27) Hainbat ekitalditan banatu beharreko gastuak azpitaldetan kokaturiko gastuak "saneatzeko" erabiliko da.

Sistema honetan oinarritzen den beste kasu berezia **urteko erregularizazio-prozedurarena da.**

Baldin eta makina baten osagai ez diren tresna eta erremintak erosiko balira, eta hauek (224) Tresneria kontua erabiliz inbertsio bezala kontsideratuko bagenitu, urtean zehar izandako balio-galera ez-erreibertigarri sistematikoa erregistratzeko urteko erregularizazio-prozedura erabiliko da.

Ikus dezagun, sistema honen arabera, balio-galera kalkulatu ahal izateko jarraitu beharreko bidea:

<i>Erregularizazioa Balio-galeraren Kalkulua</i>	=	<i>Hasierako zenbatekoa</i>	+	<i>Erosketak</i>	–	<i>Bukaerako zenbatekoa</i>
--	---	---------------------------------	---	------------------	---	---------------------------------

Balio-galera kuantifikatu ondoren, (659) Kudeaketa arrunteko beste galera batzuk kontua erabiliko da zuzeneko prozeduraren bitartez (224) Tresneria kontuaren saldoa gutxiagotzeko. Ikus dezagun adibide bat.

Adibidea

Demagun 2XX1 urtearen hasieran 100.000 euroko zenbatekoa zegoela. 2XX1-05-04ean 500.000 euroko erosketa egin da kontu korrontetik ordainduta. Urte bukaerara iristean 200.000 euroko balioa duen zenbatekoa dago.

1)	_____	2XX1/01/01	_____
	100.000 (224) Tresneria		
2)	_____	2XX1/05/04	_____
	500.000 (224) Tresneria	(57.) Diruzaintza	580.000
	80.000 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		
3)	_____	2XX1/12/31	_____
	Erregularizazioa: $100.000 + 500.000 - 200.000 = 400.000$		
	400.000 (659) Kudeaketa arrunteko beste galera batzuk	(224) Tresneria	400.000

B) Zeharkako amortizazioa

Sistema honen arabera, amortizazioaren zenbatekoa kontu bitartekari batek jasoko luke. Era honetan, elementu bakoitzarekiko bi datu egongo lirateke:

- Alde batetik erosketa-prezioa islatzen duena.
- Eta bestetik elementu honengan urtero zuzkitu izan diren amortizazioak, era metatuan, jasoko dituen.

Adibidea

Demagun aurreko makineria 2XX1-1-1ean erosi dela:

- ▶ Erosketa-prezioa: 1.000.000
- ▶ Hondar-balioa: 0
- ▶ Oinarri amortizagarria: 1.000.000
- ▶ Bizitza baliagarria: 5 urte
- ▶ Urteko amortizazioa: $1.000.000 / 5 \text{ urte} = 200.000$

1)	_____	2XX1/01/01	_____	
	1.000.000 (223) Makineria		(57.) Diruzaintza	1.160.000
	160.000 (472) Ogasun Publikoa,			
	jasandako BEZa			
	_____		_____	
2)	_____	2XX1/12/31	_____	
	200.000 (6823) Makineriaren		(2823) Makineriaren	200.000
	amortizazioa		amortizazio metatua	
	_____		_____	

Bukaerako egoera-balantzea (2XX1-12-31)

Aktiboa

(223) Makineria	1.000.000
–(2823) Makineriaren amortizazio metatua	–200.000
Balio neto kontablea	800.000

Bukaerako egoera-balantzea (2XX3-12-31)

Aktiboa

(223) Makineria	1.000.000
–(2823) Makineriaren amortizazio metatua	–600.000
Balio neto kontablea	400.000

Bukaerako egoera-balantzea (2XX5-12-31)

Aktiboa

(223) Makineria	1.000.000
–(2823) Makineriaren amortizazio metatua	–1.000.000
Balio neto kontablea	0

Ikus daitekeenez, prozedura honen arabera elementu bakoitzarekiko beti bi kontzeptu bereizi ahal izango dira: alde batetik erosketa-prezioa ordezkatzeko duena (223 Makineria kontua), eta, bestetik, elementu honetan zuzkitu izan diren amortizazio metatu guztiak jasotzen dituen (2823 Makineriaren amortizazio metatua kontua).

Nola nahi ere, garbi utzi behar da sistema bat ala bestea jarraitu bi gauza ez direla aldatzen:

- a) Urteroko balio-galera ez errebertigarri sistematikoaren zenbatekoa (kasu honetan 200.000 moneta-unitatekoa bi prozeduretan).
- b) Amortizazioa gastu bezala erregistratzean erabili beharreko kontua bera izango litzateke prozedura batean zein bestean, zeren gastuaren izaera bera baita (kasu honetan 6823 kontua).

Zeharkako prozedura ibilgetu ez-material (21. azpitaldea) eta materialeko (22. azpitaldea) elementuan amortizazioa jasotzeko erabiliko litzateke.

18.3.3.8 Aktibo amortizagarriak

Egoera-balantzeko aktiboan kokatutako elementuetatik amortizatu ahal izango direnak honako hauek dira:

- a) Zuzeneko prozedura erabiliz 20. azpitaldean Hastapen-gastuak) eta 27 azpitaldean (Hainbat ekitalditan banatu beharreko gastuak) kokaturiko elementuak amortizatuko dira (kontu hauekiko amortizazioaz hitzegitea baino saneamenduaz hitz egitea egokiagoa da).
- b) Zeharkako prozedura erabiliz 21. azpitaldean (Ibilgetu ez-materiala) eta 22 azpitaldean (Ibilgetu materiala) kokaturiko elementuak amortizatuko lirateke, bi salbuespenekin:
 - b.1) (220) Lurrak eta ondasun naturalak kontua ez da inoiz amortizatuko. Horren zergatia mota honetako ondasunen izaera berezia da. Berez, balio-galera ez-errebertigarri sistematikorik jasaten ez duten elementuak dira.
 - b.2) (224) Tresneria kontuan kokatutako elementuak. Nahiz eta ondasun hauek balio-galera ez-errebertigarri sistematikoak jasan, bakarkako jarraipena egitea oso zaila denez gero, arrazoi operatiboak direla medio, urteko erregularizazio-prozedura erabiliko da.

Egoera-balantzeko aktiboan kokatu arren, aurreko pasarteetan agertzen ez diren gainerako elementu guztiak ez dira amortizatuko:

- (23.) azpitaldeko Bideango ibilgetu materiala: nahiz eta ibilgetuko ondasunak izan, funtzionamendu-baldintza egokietan jarri gabe dauden elementuak direnez gero, ezin izango dira amortizatu.
- Finantza-inbertsioak.
- Izakinak.
- Kobrantza-eskubideak.
- Diruzaintzako kontuak.
- Etab.

18.3.3.9 Amortizazio handiegia eta txikiegia

Une jakin batean gerta daiteke, une horretako errealitate ekonomikoa aztertu ondoren, elementu batekiko zuzkitu eta metatu izan den amortizazioa handiegia edo txikiegia izatea.

Egoera horretan zer egin? Baldin eta ekonomia-ekitaldi bakoitzeko balio-galera ez-erreibertigarri sistematikoaren aurreikuspena kalkulatzeko dauden aldagaiak desegoki erabili badira, eta honen errua enpresarena bada, une horretara arte zuzkitu izan diren amortizazioekiko doikuntzak egin beharko dira.



Aldiz, akats horren ardura enpresarena ez bada edo elementua ondareratu zenean aurreikusi ezin ziren aldagai batzuk sortu badira, egoera berriaren eragina elementu hau guztiz amortizatze faltan diren urteek pairatuko dute: iragandako urteetan gehiegi amortizatu bada, falta diren urteetan gutxiago amortizatu beharko da, eta alderantziz.

Laburtuz, une jakin batean amortizagarria den elementu batekiko amortizazio-kuotekiko aldaketa bat sortuko balitz, hauen jatorria aztertuko litza-teke:

- a) Errua enpresari badagokio erregistratutako amortizazioekiko doikuntzak egin beharko lirateke. Hau da, iraganeko zein etorkizuneko urteetan eragina izango luke.
- b) Errua enpresari ez badagokio, iraganeko urteetan ez luke inolako eraginik izango, eta egoera berriaren eragina etorkizuneko kuotek pairatuko lukete.

Adibidea

Demagun 2XX1-01-01ean 11.000.000 moneta-unitateko erosketa-prezioa duen makina bat erosi dela. Hondar-balioa 1.000.000 m.u eta bizitza baliagarria 10 urte. Elementu hau erosi izan den une berean funtzionamendu-baldintza egoietan dagoela kontsideratuko da:

- Oinarri amortizagarria: $11.000.000 - 1.000.000 = \dots\dots\dots 10.000.000$
- Urteko amortizazioa: $10.000.000 / 10 \text{ urte} = \dots\dots\dots 1.000.000$

Demagun 2XX3-12-31 iristean eta urte honetako amortizazioa erregistratu ondoren bizitza baliagarriarekiko eginiko aurreikuspena aldatu egin dela:

- a) Falta diren urteak: 5. Egoera berri honen arabera makineriaren bizitza baliagarria orotara 8 urtekoa litzateke (iragandako urteak 3 + gelditzen diren 5). Hasierako aurreikuspenarekiko akatsaren jatorria bikoitza izan daiteke:
- a.1) kanpoko errua edo
- a.2) enpresaren errua.
- b) Falta diren urteak: 10. Egoera berri honen arabera makineriaren bizitza baliagarria orotara 13 urtetakoa litzateke (iragandako urteak 3 + gelditzen diren 10). Hasierako aurreikuspenarekiko akatsaren jatorria bikoitza izan daiteke:
- b.1) kanpoko errua edo
- b.2) enpresaren errua.

1)	_____	2XX1/01/01	_____
	11.000.000 (223) Makineria	(57.) Diruzaintza	12.760.000
	1.760.000 (472) O.P., jasan. BEZa		
	_____		_____
2)	_____	2XX1/12/31	_____
	1.000.000 (6823) Makineriaren	(2823) Makineriaren	1.000.000
	amortizazioa	amortizazio metatua	
	_____		_____

3)	_____	2XX2/12/31	_____
	1.000.000 (6823) Makineriaren amortizazioa		(2823) Makineriaren amortizazio metatua 1.000.000
	_____		_____
4)	_____	2XX3/12/31	_____
	1.000.000 (6823) Makineriaren amortizazioa		(2823) Makineriaren amortizazio metatua 1.000.000
	_____		_____

Bukaerako egoera-balantzea (2XX3-12-31)

Aktiboa

(223) Makineria	11.000.000
–(2823) Makineriaren amortizazio metatua	–3.000.000
Balio neto kontablea	8.000.000

a) **Gutxiegi amortizatua:** baldin eta 10 urtean amortizatu orde 8 urtean amortizatzeko erabakia hartu izan balitz, urteko amortizazioa ez litzateke 1.000.000koa izango, 1.250.000 m.u.koa baizik (10.000.000 / 8 urte). Beraz, amortizatu behar zena baino gutxiago egin da iragandako 3 urteetan zehar.

a.1) Akatsaren jatorria kanpokoa bada, kasu honetan, islaturiko edo erregistraturiko 3 urteetako amortizazioekiko ez da deus ere egin behar. Aldaketa honen eragina falta diren 5 urteetan zehar banatuko da. Falta diren 5 urteetako kuotak kalkulatzeko garaian, kontuan hartuko dira, alde bate-tik, oinarri amortizagarri berria, eta, bestetik, falta diren urteak:

- Oinarri amortizagarri berria (2XX3-12-31) = Erosketa-prezioa – Hondar-balioa – Amortizazio metatua (2XX3-12-31).
- Oinarri amortizagarri berria = 11.000.000 – 1.000.000 – 3.000.000 = 7.000.000
- Bizitza baliagarria: 5 urte (gelditzen direnak)
- Urteko amortizazio berria (2XX4-2XX7): 7.000.000 / 5 urte = 1.400.000

a.2) Enpresaren errua bada, kasu honetan, aurreko 3 urteetan zehar eginiko amortizazioekiko zenbait konponketa egin beharko dira, urteko amortizazio zaharra eta urteko amortizazio berriaren arteko diferentzia kontuan izanik:

- ▶ Urteko amortizazio zaharra:1.000.000
- ▶ Urteko amortizazio berria:
 $(11.000.000 - 1.000.000)/8 \text{ urte} = \dots\dots\dots 1.250.000$

- ▶ URTEKO DIFERENTZIA.....250.000

- ▶ Diferentzia metatua: $250.000 \times 3 \text{ urte} = \dots\dots\dots 750.000$

Doikuntza-idazpena:

4)	_____	2XX3/12/31	_____
	750.000 (6823) Makineriaren amortizazioa	(2823) Makineriaren amortizazio metatua	750.000
	_____	_____	

- ▶ (2XX4-2XX7) denboraldiko urteko amortizazioa1.250.000

X)	_____	2XX4-07/12/31	_____
	1.250.000 (6823) Makineriaren amortizazioa	(2823) Makineriaren amortizazio metatua	1.250.000
	_____	_____	

- b) Gehiegi amortizatua: baldin eta 10 urtean amortizatu ordez 13 urtean amortizatzeko erabakia hartu izan balitz (iraganeko 3 + falta diren 10), urte bakoitzean amortizatu beharrekoa 1.000.000 izan ordez 769.231 m.u. amortizatuko lirateke. Beraz, 3 urteetan zehar gehiegi amortizatu da.

- b.1) Kanpoko errua bada, kasu honetan, eginiko amortizazioekiko ez litzateke inolako doikuntzarik egin beharko, eta egoera honek ondorengo 10 urteetan izango luke eragina. Honetarako bizitza baliagarri berria eta oinarri amortizagarri berria kontuan hartuko dira:

- ▶ Oinarri amortizagarri berria (2XX3-12-31) = Erosketa-prezioa – Hondar-balioa – Amortizazio metatua (2XX3-12-31).
- ▶ Oinarri amortizagarri berria = $11.000.000 - 1.000.000 - 3.000.000 = 7.000.000$
- ▶ Bizitza baliagarria: 10 urte (falta direnak)
- ▶ Urteko amortizazio berria (2XX4-2X13): $7.000.000 / 10 \text{ urte} = 700.000$

- b.2) Enpresaren errua balitz, lehenik eginiko amortizazioekiko doikuntza-idazpen bat egin beharko litzateke:

- Urteko amortizazio zaharra:1.000.000
 ► Urteko amortizazio berria: $(11.000.000 - 1.000.000)/13$ urte =769.231
-
- URTEKO DIFERENTZIA.....230.769
- Diferentzia metatua: 230.769×3 urte =692.307

Doikuntza-idazpena:

4)	_____	2XX3/12/31	_____
	692.307 (2823) Makineriaren amortizazio metatua		(778) Aparteko sarrerak 692.307 edo (779) Aurreko ekitaldietako sarrera eta mozkinak
	_____		_____

- (2XX4-2X13) denboraldiko urteko amortizazioa769.231

X)	_____	2XX4-13/12/31	_____
	769.231 (6823) Makineriaren amortizazioa		(2823) Makineriaren 769.231 amortizazio metatua
	_____		_____

18.4 IBILGETU EZ-MATERIALA

18.4.1 Kontzeptua eta ezaugarriak

Etorkizunean gastuak murriztu edo sarrerak sortzeko helburuarekin, urte anitzeko proiektzio ekonomikoa duten eta kontraprestazio baten truke eskuratutako izaera ez-ukigarriko aktiboak multzo honetan sartuko dira.

Aurreko pasartean jasotakoaren arabera, ibilgetu ez-materialean kokatzen diren elementuen ezaugarri nagusiak hauek dira:

- a) Izaera ez-ukigarria, nahiz eta zenbait kasutan erregistro publikoetako oharpen edo tituluen bitartez ordezkaturik egon (patenteak, markak, izen komertzialak, fabrikazio-prozedura... etab.) edo lege edo dekretuetan egon (kontzesio administratiboak).

- b) Ibilgetu ez-materialen multzoan kokatu ahal izateko despoltsapena sorrazten duen transakzio ekonomiko batek egon behar du.
- c) Aktiboan mantendu ahal izateko, etorkizunean sarrerak sortzeko gaitasuna dutela ulertu behar da.
- d) Beren iraupena, normalean, urtebete baino luzeagoa da. Denboran zehar balio-galera jasan dezakete eta amortizagarriak dira.
- e) Mota honetako elementuen merkatuko balioa aurkitzea oso zaila da.



Ibilgetu ez-materialean kokaturiko elementuen baloraziorako KPOko 4. eta 5. balorazio-arauak erabiliko dira.

18.4.2 Ikerketa- eta garapen-gastuak

Merkatuko posizioa hobetzeko helburuarekin enpresak gauzatzen dituen lan intelektual eta teknikoak sartuko dira.

Garapen- eta ikerketa-jardueren definizioa honako hau da:

- a) Ikerketa: arlo zientifiko eta teknikoetan ezagutza berriak izatea eta gehiago ulertzea handiagoa helburu dituen jatorrizko bilakuntza antolatua da.
- b) Garapena: ikerketan izandako lorpenen erabilpen zehatza da, harik eta ekoizpen komertziala hasten den arte.

Ikerketa- edota garapen-proiektua aurrera eramateko bi aukera desberdin egon daitezke:

- a) Kanpokoa den enpresa batek eramatea. Kasu horretan, sortutako gastua (620) Ekitaldiko ikerketa- eta garapen-gastuak kontura eramango litzateke.
- b) Enpresak berak, bere baliabideez baliatuta, aurrera eramatea. Kasu honetan sortzen diren gastuak beren izaeraren arabera erregistratuko dira, zertarako edo zerk sorrarazi dituen alde batera utziz. Adibidez: baldin eta enpresako zenbait langile jarduera hauetara bideratu izan balira, langile

hauek sorrarazitako gastua ohikoa den 64 azpitaldeko kontuak erabiliz islatuko litzateke.

Kasu batean zein bestean bi aukera desberdin planteatu daitezke:

- a) Ohikoena den ekitaldiko gastua kontsideratzea. Honetarako ez litzateke inolako idazpen gehigarririk behar, zeren aurrez gastu bezala kontsideratu baitira dagozkien kontuak erabiliz.
- b) Aktiboratzea, hau da, proiektuak sorrarazitako gastuak aktiboko kontu batean islatzea (210) Ikerketa- eta garapen-gastuak kontua. Bere sorrerarako hartzeko aldean zenbateko beragatik sarreretako kontu bat erabili behar da: (731) Ibilgetu ez-materialerako egindako lanak.

Ikerketa eta Garapen (I + G) proiektu batek sorrarazitako gastua aktiboratua ahal izateko, baldintza hauek bete behar dira:

1. Ikerketa- edota garapen-jarduera bakoitzeko berariazko proiektu batek egon behar du.
2. Proiektu bakoitzaren kostuen esleipen, inputazio eta banaketak oso garbi egon behar du.
3. Edozein unetan ere ikerketa- eta garapen-proiektuaren bideragarritasun teknikoaren arrakastarekiko arrazoiak egon behar dute.
4. Proiektuaren bideragarritasun ekonomiko-komertzialak zentzuzkoa izan behar du.
5. Ikerketa- eta garapen-proiektuak bukatu ahal izateko, beren finantzaketa ziurtatua egon behar du.

Baldintza hauek proiektuak irauten duen urte guztietan bete behar dira.

I + G proiektu batek sorrarazitako gastua aktiboratu egin baldin bada, 210 kontua sortuko da. Ondorioz, kontu hau amortizatu egin behar da, epe hauek kontuan hartuko dira:

- Ikerketa-proiektuentzat 5 urte proiektua amaitzen den urtetik hasita.
- Garapen-proiektuak gehienez 5 urte, aktiboratzen direnetik hasita.

Adibidea

LANTALDE enpresak bi ikerketa- eta garapen-proiektu aurrera eramateko akordioa hartu du. Bata, GIROA deiturikoa, enpresak berak bere baliabideez baliatuta aurrera eramango du. Bestea, KIMU deiturikoa, kanpoko enpresa den SABASEk aurrera eramango du. Bi ikerketa-proiektuek bi urteko iraupena izan-

go dute. Hasiera 2XX5eko urtarrilaren 1ean izango da, eta gastu hauek sorraraziko ditu:

a) GIROA proiektua:

Kontzeptua	2XX5	2XX6
1. Soldata eta alokairuak.....	1.000.000.....	1.200.000
2. Enpresaren kargurako Gizarte Segurantzaren300.000.....	300.000.....	360.000
3. Langilegoaren kargurako Gizarte Segurantzaren60.000.....	60.000.....	75.000
4. Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zerga180.000.....	180.000.....	200.000
5. Erositako materiala.....	500.000.....	600.000
6. Erabilitako ibilgetu materialaren amortizazioa1.000.000.....	1.000.000.....	1.000.000
– Eraikuntza: 750.000		
– Altzariak: 100.000		
– Ordenagailuak: 150.000		

c) KIMU proiektua:

Kontzeptua	2XX5	2XX6
– Urteko fakturaren zenbatekoa.....	2.000.000.....	3.000.000

2XX5eko urtearen amaierara iristean, GIROA proiektuak ez ditu aktiboratu ahal izateko beharrezkoak diren baldintza guztiak betetzen, eta, beraz, ekitaldiko gastu bezala kontsideratuko dira. Egoera bera mantentzen da 2XX6 ekitaldian. KIMU proiektuak, aldiz, baldintza guztiak betetzen dituen gero, bi urtean kapitalizatzeko erabakia hartu du.

2XX7ko urtarrilaren 1eko datarekin KIMU ikerketa-proiektua garatzeko asmoarekin, garapen-proiektu bat prestatu da, proiektu honen iraupena bi urtekoa da, eta lan hori aurrera eramateko aukeratu den enpresa POXPOLIN. Enpresa honek, bere lanaren truke, 2.000.000 € kobratuko du urte bakoitzean.

2XX9ko urtarrilaren 1ean, guztiz garatu izan den KIMU proiektua, jabetza-erregistroan inskribatu da asmakuntza-patente bezala, eta prozesu honek 500.000 €-ko gastua sorrarazi du.

HAU ESKATZEN DA:

Eragiketa guztiak, azkenekoa izan ezik, abenduaren 31n egin direla jakinik, eta BEZ kanpo dagoela, ikerketa- eta garapen-proiektu hauei dagozkien idazpen guztiak erregistratu.

- **GIROA PROIEKTUA:** proiektu honek sorrarazitako gastu guztiak ekitaldiko gastu kontsideratuko dira, eta horretarako beren izaeraren arabera kontuak erabiliko dira.

1)	2XX5/12/31		
1.000.000	(640) Soldata eta alokairuak	(476) Giz. Seg. organ. hartzekodunak	360.000
300.000	(642) Enpresaren karg. Gizarte Segurantzaz	(300.000 + 60.000)	
		(4751) O.P., egindako atxikip. hartzekodun	180.00h
		(57.) Diruzaintza	760.000
2)	2XX5/12/31		
500.000	(602) Beste zenbait hornikuntza-erosketa	(57.) Diruzaintza	580.000
80.000	(472) O.P., jasand. BEZa		
3)	2XX5/12/31		
750.000	(6821) Eraikuntzen amortizazioa	(2821) Eraikinen amortizazio metatua	750.000
100.000	(6826) Altzarien amortizazioa	(2826) Altzarien amortizazio metatua	100.000
150.000	(6827) Inf.-prozesuet. ekipa. amortiz.	(2827) Inf.-proz. ekipa. amortizazio metatua	150.000
4)	2XX6/12/31		
1.200.000	(640) Soldata eta alokairuak	(476) Giz. Seg. organ. hartzekodunak	435.000
360.000	(642) Enpresaren karg. Gizarte Segurantzaz	(300.000 + 60.000)	
		(4751) O.P., egindako atxikip. hartzekodun	200.000
		(57.) Diruzaintza	925.000
5)	2XX6/12/31		
600.000	(602) Beste zenbait hornikuntza-erosketa	(57.) Diruzaintza	696.000
96.000	(472) O.P., jasand. BEZa		

6)	2XX6/12/31		
750.000	(6821) Eraikuntzen amortizazioa	(2821) Eraikinen amortizazio metatua	750.000
100.000	(6826) Altzarien amortizazioa	(2826) Altzarien amortizaio metatua	100.000
150.000	(6827) Inf.-prozesuet. ekipa. amortiz.	(2827) Inf.-proz. ekipa. amortizazio metatua	150.000

• KIMU PROIEKTUA:

1)	2XX5/12/31		
2.000.000	(620) Ekitaldiko ikerketa-eta garapen-gastuak	(57.) Diruzaintza	2.320.000
320.000	(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		

2)	2XX5/12/31		
Kapitalizatzeke baldintza guztiak betetzen dituenenez gero, aktiboratzeke akordioa hartu du:			
2.000.000	(210) Ikerketa- eta garapen-gastuak	(731) Ibilgetu ez-materialerako egindako lanak	2.000.000

Proiektua ikerketa dela jakinik, aktiboratutako zenbatekoak amortizatzeke epea 5 urtekoa da, beti ere aktiboratu diren urtetik hasita. Proiektu honen iraupena urtebetekoa baino luzeagoa dela kontuan izanik, taula bat egitea komenigarria litzateke urte bakoitzeko amortizazioaren zenbatekoa kalkulatzeko:

			AMORTIZAZIOAREN BANAKETA					
KONTZEPTUA	ZENBAT.	URTEAK	2XX5	2XX6	2XX7	2XX8	2XX9	2XX10
2XX5eko aktiboraketa	2.000.000	5	400.000	400.000	400.000	400.000	400.000	0
2XX6ko aktiboraketa	3.000.000	5	0	600.000	600.000	600.000	600.000	600.000
GUZTIRA	5.000.000		400.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	600.000

3)	_____	2XX5/12/31	_____
	400.000 (6810) Ikerketa- eta garapen-gastuen amortizazioa	(2810) Ikerketa- eta garapen-gastuen amortizazio metatua	400.000
	_____	_____	

4)	_____	2XX6/12/31	_____
	3.000.000 (620) Ekitaldiko ikerketa- eta garapen-gastuak 480.000 (472) O.P., jasandako BEZa	(57.) Diruzaintza	3.480.000
	_____	_____	

5)	_____	2XX6/12/31	_____
	Kapitalizatzeko baldintza guztiak betetzen dituen gero, aktiboratzeko akordioa hartu du:		
	_____	_____	_____

3.000.000 (210) Ikerketa- eta garapen-gastuak	(731) Ibilgetu ez-materialerako egindako lanak	3.000.000
_____	_____	_____

6)	_____	2XX6/12/31	_____
	1.000.000 (6810) Ikerketa- eta garapen-gastuen amortizazioa	(2810) Ikerketa- eta garapen-gastuen amortizazio metatua	1.000.000
	_____	_____	

• KIMU PROIEKTUAREN GARAPENA:

7)	_____	2XX7/12/31	_____
	2.000.000 (620) Ekitaldiko ikerketa- eta garapen-gastuak 320.000 (472) O.P., jasand. BEZa	(57.) Diruzaintza	2.320.000
	_____	_____	

8)	_____	2XX7/12/31	_____
	Kapitalizatzeko baldintza guztiak betetzen dituen gero, aktiboratzeko akordioa hartu du:		
	_____	_____	_____

2.000.000 (210) Ikerketa- eta garapen-gastuak	(731) Ibilgetu ez-materialerako egindako lanak	2.000.000
_____	_____	_____

Oharra: nahiz eta aktiboratu diren garapen-proiektuak sorrarazitako gastuak izan, hauek ez dira amortizatzen hasiko proiektua amaitu arte.

9) _____ 2XX7/12/31 _____
Ikerketa-gastuen amortizazioa:

1.000.000 (6810) Ikerketa- eta garapen-gastuen amortizazioa	(2810) Ikerketa- eta garapen-gastuen amortizazio metatua
---	--

10) _____ 2XX8/12/31 _____

2.000.000 (620) Ekitaldiko ikerketa- eta garapen-gastuak	(57.) Diruzaintza
320.000 (472) O.P., jasand. BEZa	2.320.000

11) _____ 2XX8/12/31 _____

Kapitalizatzeko baldintza guztiak betetzen dituenez gero, aktiboratzeko akordioa hartu du:

2.000.000 (210) Ikerketa- eta garapen-gastuak	(731) Ibilgetu ez-materialerako egindako lanak
--	--

12) _____ 2XX8/12/31 _____

Ikerketa-gastuen amortizazioa:

1.000.000 (6810) Ikerketa- eta garapen-gastuen amortizazioa	(2810) Ikerketa eta garapen-gastuen amortizazio metatua
---	---

13) _____ 2XX9/01/01 _____

Patentearen sorrera: bere balorazioan parte hartuko dute amortizatzeko dauden ikerketa-gastuek zein garapen-gastuek, eta inskribatzeagatikakoak ere bai.

3.400.000 (2810) Ikerketa- eta garapen-gastuen amortizazio metatua	(210) Ikerketa- eta garapen-gastuak
6.100.000 (212) Jabetza industrial	(57) Diruzaintza
	9.000.000 500.000

18.4.3 Kontzesio administratiboa

(211) kontuaren bitartez administrazio publikoaren jabetzakoa den negozio baten ustiapenerako eskubideak lortu ahal izateko egindako gastuak jasoko lituzke.

Amortizazio-epea: kontzesioaren araberakoa.

Adibidea

Demagun MOTELTXO enpresak kontzesio administratibo baten bitartez ondorengo bost urteetan berak bakarrik kudeatu ahal izango duen autobus linea bat eskuratu duela. Ordaindutako zenbatekoa 1.000 moneta-unitate.

1)	Ordaindutakoa	
1.000	(211) Kontzesio administr.	(57.) Diruzaintza 1.000
2)	Urteroko amortizazioa	
200	(6811) Kontzesio administratiboaren amortizazioa	(2811) Kontzesio administratiboaren amortizazio metatua 200

Baldin eta kontzesio administratiboarekin batera Administrazio Publikoari gerora itzuliko zaizkion ibilgetu materialeko ondasunak sartzen badira, ondasun hauen kostua ere kontzesioaren iraupenaren arabera banatu beharko da.

18.4.4 Jabetza industrial

Jabetza industrialaren agerpenen jabetza da, edo erabilera, edo erabilera-emakidako eskubideengatik ordaindutako zenbatekoa, kontratu akordioen arabera enpresa erosleak inbentariatu beharra duen kasuetan.

(212) Jabetza industrialak kontuak ikerketa eta garapenean egindako gastuak ere sartzen ditu, baldin eta proiektu desberdinen emaitza positiboa bada, eta lege-betebeharrak konplituz, dagokien Erregistroan izena eman badute.

(212) Jabetza industrialak kontuan, jabetza industrialaz gain jabetza intelektual ere hartuko da. Jabetza industrialaren eskubidea zerrenda honetan agertzen diren elementuen erregistroen bitartez lortu ohi da:

- Asmakuntza-patenteak.
- Sarrera-patenteak.
- Merkataritza eta produkzio bereizgarrien zeinu edo markak.
- Modelo eta marrazki industrial eta artistikoak.
- Izen komertzialak eta merkataritza-establezimenduen idazkunak.
- Erabilgarritasun-modeloen babes-ziurtagiriak, eta
- Zinematografia-filmak.

Jabetza industrial bere jatorriaren arabera baloratuko da:

- a) Kanpotik, hau da, enpresarekin zerikusia ez duen hirugarren bati, eskuratutakoa bada, erabilera-eskubidea lortzeak sorrarazitako kostu guztiengatik baloratuko da.
- b) Baldin eta enpresak, bere baliabide propioez baliatuta, patente bat lortu badu, honen jatorria ikerketa eta garapen-proiektuen kapitalizazioaren ondoren lortzen denez gero, balioesteko kontuan hartuko dira:
 - b.1) Kapitalizatutako ikerketa- eta garapen-proiektuen balio neto kontablea.
 - b.2) Jabetze industrialaren erregistro- eta formalizazio-gastuak.

Baldin eta enpresak erabilera-eskubidea lortzen ez badu, eta denboraldi jakin batean erabiltzearen truke kanon bat ordaintzen badu, ez da jabetze industrial izango. Kasu honetan alokairu-izaera duenez gero, (621) Errentamenduak eta kanonak kontua erabiliz ordaindu den zenbatekoa ekitaldiko gastu gisa kontsideratuko da.

Jabetza industrialean kokatutako elementuen amortizazio-epea kalkulatzeko garaian, honako irizpide nagusi eta orokor hau erabiliko da: etekinak lortzeko ahalmena duten denboraldiaren arabera amortizatuko dira.

Adibidea

Demagun oso berezia den altzari bat egin ahal izateko patentea eskuratu dela. Patente hori saldu digun enpresari 1.000 moneta-unitate ordaindu zaizkio, eta eginiko aurreikuspenen arabera, ondorengo 10 urteetan etekinak emateko gaitasuna izango du.

1)	Ordaindutakoa	
1.000 (212) Jabetza industrial	(57.) Diruzaintza	1.160
160 (472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		

2)	Urteroko amortizazioa	
100 (6812) Jabetza	(2811) Jabetza	100
industrialaren	industrialaren	
amortizazioa	amortizazio metatua	

18.4.5 Merkataritza-fondoa

Ondasun ez-materialen multzoa, hala nola bezeria, izena edo sozietatearen izena, eta izaera bereko beste batzuk, enpresarentzat balioa dutenak.

Kontu hau merkataritza-fondoa prezio baten bidez eskuratua izan denean baino ez da irekiko. Hau da, enpresa bateko kontabilitatean (213) Merkataritza-fondoa kontua agertu ahal izateko beste enpresa bat osorik erosi beharko da.

Balioespena bi aldagai hauen arteko diferentziagatik lortuko da:

- Enpresa bat erosteagatik ordaindutako zenbatekoa.
- Enpresa horren balioa. Azken aldagai honen kalkuluan eskuratzen den enpresako aktibo eta pasibo guztiak baloratuko dira. Aktiboko elementuen kasuan ezin izango da merkatuko balioa gainditu.

Diferentzia honen emaitza bikoitza da:

- Positiboa: gehiago ordaindu den zenbatekoaren zergatia bikoitza izan daiteke:
 - Bere aktiboko zenbait elementu gutxiegi balioetsita egotea edota pasibo galdagarriko zenbait elementu gehiegi balioetsita egotea.
 - Izaera ez-ukigarria izan arren, eskuratu berri den enpresako etorkizuneko emaitzetan eragina izan dezaketen hainbat kontzeptu: bezeria, enpresaren irudia, merkataritza-sarea, produktuak merkatua duen irudia, merkataritza-sare egokia, langileriaaren kualifikazioa, hornitzaileen ziurtasuna, etab.
- Negatiboa: gutxiago ordaindu izan den zenbatekoaren zergatia enpresaren egoerarekin zuzenean erlazionaturiko arrazoieta aurkitu behar da: aurreko urteetako emaitza negatiboak, produktu zaharkituak, ingurumen-arazoak, etab. Diferentzia honen erregistroa egiteko hausnarketa hau egingo da:
 - Etorkizunean gerta daitezkeen galera edo gastuei baldin badagokie, arrisku eta gastuetarako hornidura bat zuzkituko da.
 - Inolako arrazoirik aurkitzen ez bada, eskuratutako aktiboen balioa gutxiagotu egingo da.

(213) Merkataritza-fondoaren amortizazio-epe normala 5 urtekoa da. Nola-nahi ere, epe hau 20 urtera luza daiteke. Kasu honetan luzatzeko arrazoiak memorian eman beharko dira.

Adibidea

2XX1. urteko urtarrilaren 1ean A enpresak B enpresa osoa erosi du. Data honetan B enpresaren egoera-balantzea honako hau da:

AKTIBOA		PASIBOA	
Elementua	Zenbatekoa	Elementua	Zenbatekoa
(220) Lurrak eta ond. nat.....	4.000,00	(100) Kapital soziala	20.000,00
(221) Eraikuntzak	15.000,00	(171) Epe luzeako zorrak	5.000,00
(2821) Eraik. amort. metat.	-4.000,00	(400) Hornitzaileak	5.000,00
(223) Makineria.....	5.000,00		
(2823) Makin. amort. meta.....	-750,00		
(430) Bezeroak.....	4.750,00		
(300) A salgaiak	4.000,00		
(572) Banku eta Kreditu			
Erakundeak ageriko k/k,			
euroak	2.000,00		
GUZTIRA.....	30.000,00	GUZTIRA.....	30.000,00

Datu hauek oinarritzat hartuz, aukera edo kasu hauek planteatu daitezke:

1. KASUA:

Demagun A enpresak ordaindu duen zenbatekoa 20.000,00 moneta-unitatekoa dela. Baldin eta aktibo eta pasiboko elementu guztiak behar bezala balioetsi badira, eskuratu den enpresaren ondare netoa hau da:

Aktiboko elementuen zenbatekoen batura	30.000,00
Pasibo Galdagarriko elementuen zenbatekoen batura.....	10.000,00
ONDARE NETOA GUZTIRA.....	20.000,00

Ordaindu den zenbatekoa eskuratu izan den enpresaren ondareko elementuen balioespenarekin bat datorrenez gero, ez da Merkataritza Fondoa sortuko.

B Enpresaren erosketa-idazpena hau litzakete:

1)	2XX1/01/01	
4.000 (220) Lurrak eta ond. nat.	(171) Epe luzerako zorrak	5.000
11.000 (221) Eraikuntzak	(400) Hornitzaileak	5.000
4.250 (223) Makineria	(572) Banku eta Kred. Erak.	20.000
4.750 (430) Bezeroak	ageriko k/k, euroak	
4.000 (300) A salgaiak		
2.000 (572) B. eta K. E. ag. k/k, eu.		

2. KASUA:

Baldin eta ordaindu den zenbatekoa 25.000,00 moneta-unitatekoa izango balitz, eta eskuratu den enpresaren ondareko elementuen balioaren guztiak mantenduko balira, egin beharreko idazpena hau izango litzateke:

1)	2XX1/01/01	
4.000 (220) Lurrak eta ond. nat.	(171) Epe luzerako zorrak	5.000
11.000 (221) Eraikuntzak	(400) Hornitzaileak	5.000
4.250 (223) Makineria	(572) Banku eta Kred. Erak.	25.000
4.750 (430) Bezeroak	ageriko k/k, euroak	
4.000 (300) A salgaiak		
2.000 (572) B. eta K. E. ag. k/k, eu.		
5.000 (213) Merkataritza-fondoa		

Ordaindu den zenbatekoa (25.000,00) eskuratu den ondareari dagokiona (20.000,00) baino handiagoa denez gero, diferentzia (5.000,00) izaera ez ukigarria duten hainbat kontzepturengatik ordainduko zela suposatuko da.

Baldin eta merkataritza-fondoa 5 urtean amortizatzeko erabakia hartuko balitz, urtero egin beharreko idazpena hau izango litzateke:

2)	2XX1/12/31	
1.000 (6813) Merkataritza-fondoaren amort.	(2813) Merkataritza-fondoaren amort. met.	1.000

3. KASUA:

Baldin eta ordaindu den zenbatekoa 25.000,00 moneta-unitatekoa izango balitz, eta eskuratu den enpresaren ondareko lurrari dagokion balorazioa 8.000,00 moneta-unitatekoa izango balitz, beste gainera elementuen balorazioa mantenduz, egin beharreko idazpena hau izango litzateke:

1)	2XX1/01/01	
8.000 (220) Lurrak eta ond. nat.	(171) Epe luzerako zorrak	5.000
11.000 (221) Eraikuntzak	(400) Hornitzaileak	5.000
4.250 (223) Makineria	(572) Banku eta Kred. Erak.	25.000
4.750 (430) Bezeroak	ageriko k/k, euroak	
4.000 (300) A salgaiak		
2.000 (572) Banku eta Kred. Erak.		
ageriko k/k, euroak		
1.000 (213) Merkataritza-fondoa		

Kasu honetan eskuratu izan den ondarearen balioa aldatu egin da.

Aktiboko elementuen zenbatekoen batura	34.000,00
Pasibo Galdagarriko elementuen zenbatekoen batura.....	10.000,00
ONDARE NETOA GUZTIRA.....	24.000,00

Aldaketa hau dela eta, ordaindu izan den zenbatekoa (25.000,00) eskuratu izan den ondareari dagokiona (24.000,00) baino handiagoa denez gero, diferentzia (1.000,00) izaera ez-ukigarria duten hainbat kontzeptuengatik ordainduko zela kontsideratuko da.

Baldin eta merkataritza-fondoa 5 urtean amortizatzeko erabakia hartuko balitz, urtero egin beharreko idazpena hau izango litzateke:

2)	2XX1/12/31	
200 (6813) Merkataritza-fondoaren amort.	(2813) Merkataritza-fondoaren amort. meta.	200

4. KASUA:

Demagun A enpresak ordaindu duen zenbatekoa 15.000,00 moneta-unitatekoa dela. B enpresako errealitatea aztertu ondoren, bi dira erregistratzeko dauden eta A enpresak beregan hartu beharko dituen zorrak:

- Foru Ogasunak jarritako isun-espedientea3.000,00
- Eusko Jaurlaritzako Ingurumen sailak irekitako espedientea dela eta, sor daitekeen isunaren zenbatekoa2.000,00

A enpresak egin beharreko idazpena hau izango litzateke:

1)	2XX1/01/01	
4.000 (220) Lurrak eta ond. nat.	(171) Epe luzerako zorrak	5.000
11.000 (221) Eraikuntzak	(400) Hornitzaileak	5.000
4.250 (223) Makineria	(572) Banku eta Kred. Erak.	20.000
4.750 (430) Bezeroak	ageriko k/k, euroak	
4.000 (300) A salgaiak	(141) Zergetarako hornid.	3.000
2.000 (572) Banku eta Kred. Erak.	(142) Erantzukizunetarako	2.000
ageriko k/k, euroak	hornidura	

18.4.6 Akura-lagapenagatiko eskubideak

Diru-zenbateko baten truke maizter edo errentariak hirugarren pertsona bati negozio-lokal bat uzten dionean. Hirugarren pertsona honek, lokalaren jabe eta maizterraren artean sinatuko jatorrizko kontratuaren arabera sortutako obligazio eta eskubide guztiak bereganatzen ditu, hau da, subrogatu egiten da.

(214) Akura-lagapenagatiko eskubideak kontuaren zenbatekoa bat etorriko da maizterrari ordaindutako zenbatekoarekin.

Kontu honen amortizaziori dagokionez, sistematikoki amortizatuko da (urtero), eta sarrerak sortzeko denboraldia ezin izango da gainditu. Nolanahi ere, ezin izango da merkataritza-fondoarentzat jarritako epea gainditu.

Adibidea

Errentamenduan dagoen lokal baten akura-lagapenagatiko eskubideak lortzearen, bere maizterrari 1.000 moneta-unitate ordaindu zaizkio.

Ordaindutako Zenbatekoagatik		
1.000 (214) Akura-lagapenagatiko eskubideak	(572) Bankuak eta Kreditu Erakudeak ageriko	1.160
160 (472) O.P., jasandako BEZa	k/k, euroak	

10 urtean amortizatzeko erabakia hartuko balitz, idazpen hau egin beharko litzateke:

XXXX/XX/XX		
100 (6814) Akura-lagapenagatiko eskubideen amortizazioa	(2814) Akura-lagapenagatiko eskubideen amort. met.	100

18.4.7 Aplikazio informatikoak

Programa informatikoen erabilera-eskubide edo jabetza eskuratzeagatik ordaindutako zenbatekoak (215) Aplikazio informatikoak kontuan sartu ahal izango dira, baldin eta bere erabilera urte anitzekoa bada. Enpresa berak dituen baliabide propioak erabiliz landutako ordenagailu-programak ere sartu ahal izango dira, baldin eta ikerketa eta garapen-gastuen aktiboraketarako baldintza guztiak betetzen badira.

Kontzeptu honetan ezin izango dira sartu:

- Enpresako egitura operatiboan jada dauden aplikazio edo sistema informatikoen eguneratzeak.
- Sistema informatikoa behar bezala erabili ahal izateko pertsonalaren trebatze- edo heziketa-ikastaroek sortutako gastua.
- Beste enpresei egindako kontsulten kostuak edo sistema eta aplikazio informatikoen errebisio orokorrek sorrarazitako gastuak.
- Aplikazio-informatikoaren mantentze-gastuak.

Aplikazio informatikoak enpresak erabiliko dituen denboraldian zehar, eta plan sistematiko bati jarriki, amortizatuko ditu. Ezin izango da bost urteko epea gainditu.

Adibidea

Enpresa, 1.000 moneta-unitateren truke, hainbat urtean erabiliko den ERP kudeaketa-sistema informatiko berria erosi du.

Ordaindutako Zenbatekoagatik			
1.000	(215) Aplikazio informatikoak	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	1.160
160	(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		

5 urtean amortizatzeko erabakia hartuko balitz, idazpen hau egin beharko litzateke:

XXXX/XX/XX			
200	(6815) Aplikazio informatikoen amortizazioa	(2815) Aplikazio informatikoen amortizazio metatua	200

18.4.8 Leasing-a

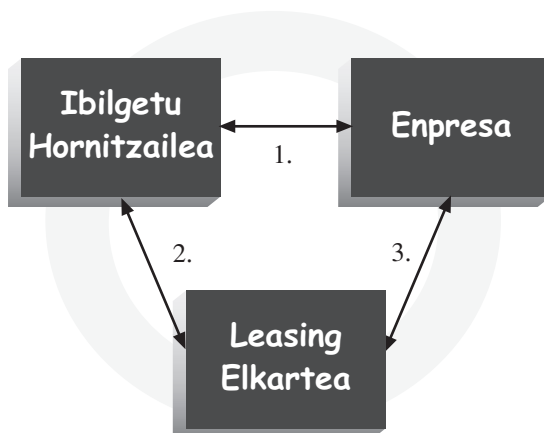
18.4.8.1 Definizioa

Zentzu praktiko batean finantzaketa-sistema bat da. Bezeroak bere ustiapenerako behar duen ondasun higigarri edo higiezina aukeratzen du, eta behar honen berri leasing-konpainiari aditzera ematen dio. Honek elementu hori erosi eta, denboraldi batetarako alokatu egiten dio, eta denboraldi hori amaitu ondoren erosketa-aukera ematen zaio bezeroari ondasun horren jabetza eskuratu dezan.

Leasing-prozesuan 3 fase bereizten dira:

1. Fasea: enpresak berak behar duen ondasuna saltzen duen hornitzailearekin harremanetan jarri eta akordio batera iristea. Enpresa eta hornitzailearen artean ez dago inolako eragiketarik.
2. Fasea: aurreko fasean hautatutako ondasuna finantzatzeko, Leasing sistema aukeratu denez gero, enpresa mota honetako elkartarekin edo erakundearekin harremanetan jarriko litzateke, hornitzailearekin akordio batera iritsi dadin, non Leasing elkartek hornitzaileari ondasuna erosten dion, eta honen truke dagokion zenbatekoa ordainduz, ondasunaren jabetza Leasing elkartek eskuratuko luke.
3. Fasea: enpresa Leasing elkartek erosi duen ondasunaren erabilera-eskubidea eskuratuko luke aldika ordaindu beharreko zenbateko batzuen truke.

Hiru fase hauek irudi batean ordezkatu beharko balira,



Erabilera-eskubidea esateak ez du adierazi nahi ondasun honekiko jabetza juridikoa eskuratu duenik, zeren jabetza Leasing elkartearena baita.

Leasing-kontratua sinatzean, kontratuaren amaiera iritsitakoan bezeroa ondasun honen jabe egingo den ala ez jakitea funtsezkoa da; izan ere:

- a) Arrazoizko zalantzarik ez badago, leasing finantzarioa dela kontsideratuko da.
- b) Arrazoizko zalantzak baldin badaude, leasing operatiboa dela kontsideratuko da.

Kontabilitatearen ikuspegitik, hiru mota ezberdinetako errentamendu kontratu bereizi daitezke:

18.4.8.2 Leasing finantzarioa

Erosketa-aukera duen errentamendua da. Ondasun bat behar duen enpresa batek, hornitzailearekin hitz egin eta bere erostea erabaki ondoren, leasing-sozietate batengana jotzen du. Honek hornitzaileari ondasuna erosi, eta enpresari errentan ematen dio erosketa-aukera batekin.

Ikus dezakegunez, finantza-errentamenduko kontratu bat sinatzean erosketa-aukerak funtsezko garrantzia du. Finantza-errentamenduaren tratamendu kontablea eskaini ahal izateko kontratua sinatzeko unean errentariak erosketa-aukerarekiko ez du arrazoizko zalantzarik izan behar. Hau da, erosketa-aukerari aurre egingo diola suposatuko da.

Zenbait kasutan asmo hau dokumentatua gelditu ohi da, baina beste zenbait kasutan zeharkako irizpide bat erabili beharko da ondorio honetara iristeko. Azkeneko hauetakoetan kokatzen dira kasu hauek:

- Kontratua sinatzeko unean, erosketa-aukerari aurre egiteko datako ondasunaren hondar-balioa erosketa-aukeraren zenbatekoa baino handiagoa denean. Hau da, erosketa-aukerari aurre egiteko data iristen den unean, merkatuak ondasun horri eskaintzen dion balioa erosketa-aukera baino handiagoa denez gero, logikoa, erosketa-aukerakoa aurre egin eta ondasunaz juridikoki jabetzea litzateke.
- Finantza-errentamenduko kontratuaren guztizko zenbatekoarekin alderatuz erosketa-aukeraren zenbatekoa adierazgarria ez denean.

Izenpetu duten denboraldian zehar maizterrak kuota guztiak ordaindu beharko ditu. Hau da, nahiz eta errentan dagoen elementu hori erabili ez, kuota ordaindu beharra dago.

Kontratuaren iraupena, gutxienik bi urtekoa da ondasun higigarrietan, eta hamar urtekoa ondasun higiezinetan.

Leasing finantzarioari buruzko beste zenbait ezaugarri:

- Ohizko kreditu-erakundeek (aurrezki-kutxa eta banketxeek) finantza-sozietateek egiten dituzte.
- Erabiltzaileak edozein ekoizleren ondasuna aukera dezake.
- Oro har ondasun berriak aukeratzen dira.
- Akordioa kontratu bakar batean gauzatzen da.
- Errentamenduan dagoen ondasunaren mantentze eta kontserbazioaz maizterra arduratuko da kasu guztietan.
- Izenpetutako kontratua amaitu ondoren, erabiltzaileak hiru aukera ditu:
 1. Erosketa-aukerari aurre egin.
 2. Errentamenduarekin jarraitu, beste kontratu bat egin.
 3. Ondasuna itzuli.

Adibidea

"X" produktuaren ekoizpenean diharduen ERREKA enpresak, leasing edo finantza-errentamenduko sistemaz baliatuz makineria berri bat erosteko asmoa azaldu du, eta eragiketa honen daturik aipagarrienak ondoren zehazten dira:

1. Eskuratutako ondasuna: Y marka eta 345 modeloko makineria.
2. Zerga aurreko salneurri edo prezioa: 10.500.000 moneta-unitate.
3. Kontratuaren iraupena: 24 hilekoa, ezeztazina.
4. Data: 2XX0-1-1.
5. BEZaren ezarpen-tasa: % 16.
6. Kuoten ordainketa:
 1. Noiz: hileko azkeneko egunean. Nahiz eta ordainketak hilero egin, adibidearen soluzioa luzeegia izan ez dadin, urte bakoitzeko kuota guztiak urte bukaeran ordainduko direla kontsideratuko da.
 2. Zenbatekoa: 500.000 m.u./hil, BEZ kanpo.
7. Urteetan batu eta gero, taula honetan agertzen da kuotei dagokien xehetasuna:

URTEA	Kuota gordinak	BEZa	Kuota garbiak	Amortizazioa	Finantza-karga
2XX0	6.960.000	960.000	6.000.000	4.598.541	1.401.459
2XX1	6.960.000	960.000	6.000.000	5.401.459	598.541
GUZTIRA	13.920.000	1.920.000	12.000.000	10.000.000	2.000.000

8. Hondar-balioa 500.000 moneta-unitate.
9. Errentamenduaren prezioa guztira 12.000.000 m.u. ERREKAK errentatzaile-arekin zenbateko hori duen zorra daukala onartu du.
10. Makineria honen bizitza baliagarria 10 urtekoa da, eta, beraz, urtero aplikatu beharreko ehunekoa % 10.
11. Erosketa-aukeraren zenbatekoa aldika ordaindu behar diren kuoten berdina da, hots, 500.000 m.u.

Bi urte hauetan egin beharreko idazpenak hauek dira:

- 1) _____ 2XX0/01/01 _____
Finantza-errentamenduko kontratua sinatzean:

10.500.000	(217) Finantza- -errentamendu erregimeneko ondasunen gaineko eskubideak	(178) Finantza- -errentamendu epe luzerako zorra (2XX1 urteko kuotak + erosketa-aukera)	6.500.000
2.000.000	(272) Interes geroratuengatikoko gastuak	(528) Finantza- -errentamendu epe laburrerako zorrak (2XX0 urteko kuotak)	6.000.000

- 2) _____ 2XX0/12/31 _____
2XX0. urteko kuoten ordainketa:

6.000.000	(528) Finantza- -errentamendu epe laburrerako zorrak	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	6.960.000
960.000	(472) O.P., jas.BEZA		

- 3) _____ 2XX0/12/31 _____
2XX0. urteko interesak:

728.758	(662) Epe luzerako zorren interesak (6.500.000/12.500.000) x1.401.459	(272) Interes geroratuengatikoko gastuak	1.401.459
672.700	(663) Epe laburrerako zorren interesak (6.000.000/12.500.000) x1.401.459		

4)	2XX0/12/31		
	2XX0. urteko amortizazioa:		
1.000.000	(6817) Finantza- -errentamendu erregimeneko ondasunen gaineko eskubideen amortizazioa (10.500.000-500.000)/10 urte	(2817) Finantza- -errentamendu erregimeneko ondasunen gaineko eskubideen amort. metat.	1.000.000
5)	2XX0/12/31		
	2XX0. urteko bukaerako zorraren birsailkapena:		
6.500.000	(178) Finantza- -errentamendu epe luzerako zorrak	(528) Finantza- -errentamendu epe laburrerako zorrak	6.500.000
6)	2XX1/12/31		
	2XX1. urteko kuoten ordainketa:		
6.000.000	(528) Finantza- -errentamendu epe laburrerako zorrak	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	6.960.000
960.000	(472) O.P., jas.BEza		
7)	2XX1/12/31		
	2XX1. urteko interesak:		
598.541	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(272) Interes geroratuengatiko gastuak	598.541
8)	2XX1/12/31		
	2XX1. urteko amortizazioa:		
1.000.000	(6817) Finantza- -errentamendu erregimeneko ondasunen gaineko eskubideen amortizazioa (10.500.000-500.000)/10 urte	(2817) Finantza- -errentamendu erregimeneko ondasunen gaineko eskubideen amortizazio metatua	1.000.000

Une hau iritsitakoan bi aukera daude:

A) Erosketa-aukerari aurre egitea:

9) _____ 2XX1/12/31 _____
Erosketa-aukeraren ordainketa:

500.000	(528) Finantza- -errentamendu epe laburrerako zorrak	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	580.000
80.000	(472) O.P., jas.BEza		

10) _____ 2XX1/12/31 _____
Ondasunaren jabetza juridikoa eskuratu denez gero, bere izaera ez-materialetik materialera pasa da:

10.500.000	(223) Makineria	(217) F.E.E.O.G.E.	10.500.000
2.000.000	(2817) F.E.E.O.G.E. amortizazio metatua	(2823) Makineriaren amortizazio metatua	2.000.000

B) Erosketa-aukerari aurre ez egitea:

9) _____ 2XX1/12/31 _____
Finantza-errentamenduarekin erlazionaturiko kontu guztiei baja eman beharko litzaieke:

2.000.000	(2817) F.E.E.O.G.E. amortizazio metatua	(217) F.E.E.O.G.E.	10.500.000
500.000	(528) Finantza-errent. e/lab. zorrak		
8.000.000	(670) Ibilgetu ez-materialaren galerak		

18.4.8.3 Leasing operatiboa

Kontratu-mota honetan, ondasunak errentamenduan ematen dituenen ez da leasingean espezializaturiko finantza-entitate bat, ondasunaren banatzailea edo ekoizlea baizik. Ondasunaren jabetza beti errentatzailearen eskuetan dago, baina maizterrak edozein unetan amaitutzat eman dezake errentamendu-

-kontratua inolako isunik jasan gabe. Abantaila hau dela eta, aldika ordaindu beharreko kuotak leasing finantzariokoak baino handiagoak izaten dira.

Adibidea

Bere makineria batek jasandako aurrerapen teknologiko bortitza dela eta, ERREKA enpresak makineria hauen ekoizlearekin leasing-kontratua sinatu du baldintza hauekin:

1. Kontratuaren iraupena: 24 hileko epe ezeztagarria.
2. Hasiera-data: 2XX0ko urtarrilak 1.
3. BEZaren ezarpen-tasa: % 16.
4. Kuoten ordainketa:
 1. Noiz: hileko 1. egunean.
 2. Zenbatekoa: 100.000 m.u./hil, BEZ kanpo dagoelarik.

Leasing hau sinatzeko garaian aipatu arrazoiak dela medio, hau da, makineria guztiz zaharkituta gelditu da, sei hilabeteko kuotak ordaindu ondoren kontratua hautsi egin da.

Lehenbiziko sei hileko kuoten ordainketa:

1)	2XX0/06/01	
600.000 (621) Errentamenduak	(572) Banku eta Kreditu	696.000
eta kanonak	Erakundeak ageriko	
96.000 (472) O.P., jas. BEZa	k/k, euroak	

18.4.8.4 Lease-Back-a

Lease-Back kontratuak bi zati ditu. Lehenbizikoan diru-premia daukan enpresak leasing-enpresari ondasun bat saltzen dio, normalean ibilgetu bat. Ondoren, enpresa saltzaileak, ondasun horri dagozkion finantza-errentamenduaren kuotak ordaintzeko konpromisoa hartzen du leasing-sozietatearen aurrean. Horrela, enpresa saltzaileak ondasunaren zenbateko osoa eskura dezake, eta era berean bere zerbitzuekin jarraitu aldikako kuota batzuen truke.

Adibidea

Bere finantzaketa beharrei erantzutearren, 10.000.000 m.u. kostatu eta 5.000.000 m.u.eko amortizazio metatuak dauzkan makineria bat ERREKAK

KUKUBILTXO leasing-elkarteari saldu dio. Salmenta-prezioa, 4.000.000 m.u., taloi baten bitartez kobratu da.

Besterenganatu den makineria hau bere jarduerarako ezinbestekoa denez gero, une berean eta aipatu leasing-elkarte berarekin, beste leasing-kontratu bat sinatu du, eta baldintza hauek ditu:

1. Kontratuaren iraupena: 24 hileko aldi ezeztazina.
2. Data: 2XX0-1-1.
3. BEZaren ezarpen-tasa: % 16.
4. Kuoten ordainketa:
 1. Noiz: hileko 1. egunean. Nahiz eta ordainketak hilero egin, adibidearen ebazpidea luzeegia izan ez dadin, urte bakoitzeko kuota guztiak urte bukaeran ordainduko direla kontsideratuko da.
 2. Zenbatekoa: 200.000 m.u./hil, BEZ kanpo
5. Urteetan batu eta gero, taula honetan agertzen da kuotei dagokien xehetasuna:

URTEA	Kuota gordinak	BEZa	Kuota garbiak	Amortizazioa	Finantza-karga
2XX0	2.784.000	384.000	2.400.000	2.000.000	500.000
2XX1	2.784.000	384.000	2.400.000	2.000.000	300.000
GUZTIRA	5.568.000	768.000	4.800.000	4.000.000	800.000

8. Bere hondar-balioa 500.000 moneta-unitatekoa da.
9. Errentamenduaren prezioa guztira 4.800.000 m.u. ERREKAK errentatzailearekin kopuru horretako zor bat daukala onartzen du.
10. Makineria honen bizitza baliagarria 5 urtekoa dela kontsideratu, eta, beraz, urtero aplikatu beharreko ehunekoa % 20.
11. Erosketa-prezioaren zenbatekoa aldika ordaindu behar diren kuoten berdina da, hots, 200.000 m.u.

Bi urte hauetan egin beharreko idazpenak hauek dira:

- 1) _____ 2XX0/01/01 _____
Makineriaren izaera-aldaketa, materialetik ez-materialera:

5.000.000	(217) Finantza- -errentamendu erregimeneko ondasunen gaineko eskubideak	(223) Makineria	10.000.000
5.000.000	(2823) Makineriaren amortizazio metatua		

- 2) _____ 2XX0/01/01 _____
Makineriaren salmenta-idazpena eta finantza-errentamendu kontratuaren sinadura:

4.640.000	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak (4.000.000 x 1,16)	(178) Finantza- -errentamendu epe luzerako zorrak (2XX1 urteko kuotak + erosketa-aukera)	2.600.000
1.000.000	(272) Interes geroratuengatikoko gastuak	(528) Finantza- -errentamendu epe laburrerako zorrak (2XX0 urteko kuotak) (477) Ogasun Publikoa, erantsitako BEZa (4.000.000 x 0,16)	2.400.000 640.000

- 3) _____ 2XX0/12/31 _____
2XX0. urteko kuoten ordainketa:

2.400.000	(528) Finantza- -errentamendu epe laburrerako zorrak	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	2.784.000
384.000	(472) Ogasun Publikoa, jasandako BEZa		

- 4) _____ 2XX0/12/31 _____
2XX0. urteko interesak:

Jakinik bi urtean zehar banatu behar den interesen zenbatekoa 1.000.000 eurokoa dela, urte bakoitzari egotzeko zenbatekoa kalkulatu da. Horretarako, adibidez, urte bakoitzaren hasieran dagoen zor biziaren proportzioaren arabera bana daiteke:

URTEA	ZOR BIZIA	PROPORTZIOA	INTERESEN BANAKETA
2XX0	5.000.000	% 65,79	657.894
2XX1	2.600.000	% 34,21	342.106
.....			
GUZTIRA	7.600.000	100,00	1.000.000

Urte bakoitzari egotzi behar zaion interesen zenbatekoa jakin ondoren, epe luze eta laburrerako zorren interesen arteko bereizketa egingo da.

342.105	(662) Epe luzerako zorren interesak (2.600.000/5.000.000) x 657.894	(272) Interes geroratuengatikoko gastuak	657.894
315.789	(663) Epe laburrerako zorren interesak (2.400.000/5.000.000) x 657.894		

- 5) _____ 2XX0/12/31 _____
2XX0. urteko amortizazioa:

450.000	(6817) Finantza- -errentamendu erregimeneko ondasunen gaineko eskubideen amortizazioa (5.000.000-500.000)/10 urte	(2817) Finantza- -errentamendu erregimeneko ondasunen gaineko eskubideen amortizazio metatua	450.000
---------	--	---	---------

- 6) _____ 2XX0/12/31 _____
2XX0. urteko bukaerako zorren birsailkapena:

2.600.000	(178) Finantza- -errentamendu epe luzerako zorrak	(528) Finantza- -errentamendu epe laburrerako zorrak	2.600.000
-----------	---	--	-----------

7)	_____	2XX1/12/31	_____
	2XX1. urteko kuoten ordainketa:		
	2.400.000 (528) Finantza- -errentamendu epe laburrerako zorrak 384.000 (472) O.P., jas.BEza	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, eruoak	2.784.000
8)	_____	2XX1/12/31	_____
	2XX1. urteko interesak:		
	342.106 (663) Epe laburrerako zorren interesak	(272) Interes geroratuengatiko gastuak	342.106
9)	_____	2XX1/12/31	_____
	2XX1 urteko amortizazioa:		
	450.000 (6817) Finantza- -errentamendu erregimeneko ondasunen gaineko eskubideen amortizazioa (5.000.000-500.000)/10 urte	(2817) Finantza- -errentamendu erregimeneko ondasunen gaineko eskubideen amortizazio metatua	450.000
10)	_____	2XX1/12/31	_____
	Erosketa-aukeraren ordainketa:		
	200.000 (528) Finantza- -errentamendu epe laburrerako zorrak 32.000 (472) O.P., jas. BEza	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	232.000
11)	_____	2XX1/12/31	_____
	Ondasunaren jabetza juridikoa eskuratu denez gero, bere izaera ez-materialetik materialera pasa da:		
	5.000.000 (223) Makineria 900.000 (2817) F.E.E.O.G.E. amortizazio metatua	(217) F.E.E.O.G.E. (2823) Makineriaren amortizazio metatua	5.000.000 900.000

18.5 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Ibilgetua

- ❑ **Kontzeptua.** Produkzio-prozesuarekin erlazionatutako enpresan denbora luzez egoten diren ondare-elementuek osatzen duten ibilgetua. Bere helburu edo asmoa iraunkorra denez gero, aktibo finkoa deitu ohi zaio. Egoera normaletan, multzo honetan kokaturiko ondasunen eta eskubideen bizitza baliagarria urtebetekoa baino luzeagoa da.
- ❑ **Motak.** Ezarpen-gastuak, ibilgetu materiala, ibilgetu ez-materiala, bide-ango ibilgetua eta ibilgetu finantzarioa.
- ❑ **Ezarpen-gastuak.** Enpresaren jardueran era iraunkorrean erabiltzera bideraturiko ondare-elementuak biltzen ditu. Saldu nahi izanez gero, inolako baliorik ez dutenez gero, itxurazko edo fikziozko ibilgetua ere deitu ohi zaio. Kontuak, (200), (201) eta (202) dira.
- ❑ **Ibilgetu materiala.** Ibilgetu materialeko ondasun baten jatorria hirukoitza izan daitekeenez gero, 3 era ezberdin ditugu baloratzeko: erosketa-prezioa, produkzio-kostua eta salmenta-balioa.
- ❑ **Ibilgetu materiala funtzionamendu-egoera egokian jarri ondorengo eragiketak.** Berriztapena, hobekuntza, berrikuntza eta zabalkuntza, konponketak eta kontserbazioa.
- ❑ **Ibilgetu materialaren balio-galera eta amortizazioa.**
 - Kontableki hiru balio-galera ezberdin bereiz daitezke:
 - Errebertigarria (hornidurak)
 - Ez-errebertigarri sistematikoa (amortizazioa)
 - Ez-errebertigarri ez-sistematikoa (erosketa-prezioa txikiagotu).
 - Balio-galeraren arrazoiak: fisikoa, funtzionala eta zaharkitzapena.
 - Amortizazioaren kontzeptua: amortizazioa balio-galera ez-errebertigarri sistematikoaren adierazpen kontablea da.
 - Amortizazioaren kalkulua: bizitza baliagarria, hondar-balioa eta kalkulu-oinarria.
 - Amortizazio-metodoak: amortizazio lineala, jardueran oinarrituriko amortizazioa, eta amortizazio proportzionala zenbaki naturalen seriean.
 - Amortizazioaren tratamendu kontablea: zuzeneko amortizazioa eta zeharkako amortizazioa.
 - Aktibo amortizagarriak: zuzeneko prozedura erabiliz 20 azpitaldean (Hastapen-gastuak) eta 27 azpitaldean (Hainbat ekitalditan banatu beharreko gastuak) kokaturiko elementuak amortizatuko dira (kontu

hauekiko amortizazioaz hitz egitea baino saneamenduaz hitz egitea egokiagoa da). Zeharkako prozedura erabiliz 21 azpitaldean (Ibilgetu ez-materiala) eta 22 azpitaldean (Ibilgetu materiala) kokaturiko elementuak amortizatuko lirateke, bi salbuespenekin: (220) Lurrak eta ondasun naturalak kontua eta (224) Tresneria.

- Amortizazio handiegia eta txikiegia: une jakin batean gerta daiteke, une horretako errealitate ekonomikoa aztertu ondoren, elementu batekiko zuzkitu eta metatu izan den amortizazioa handiegia edo txikiegia izatea. Ondorioz, une horretara arte zuzkitu diren amortizazioekiko doikuntzak egin beharko dira.
- **Ibilgetu ez-materiala.** Etorkizunean gastuak murriztu edo sarrerak sortzeko helburuarekin, urte anitzeko proiektzio ekonomikoa duten eta kontraprestazio baten truke eskuratutako izaera ez-ukigarriko aktiboak multzo honetan sartuko dira.
- **Ibilgetu ez-materiala: motak.** Ikerketa- eta garapen-gastuak, kontsezio administratiboak, jabetza industrialak, merkataritza-fondoa, akurak, lagapenagatiko eskubideak, aplikazio informatikoak eta leasing (finantzariora, operatiboa eta lease-back-a).



ARIKETA PRAKTIKOA. Ibilgetua

1. **“HASIERA” enpresak, bere jarduera behar bezala gauzatu dadin, pabilioi berri baten beharra dauka. Mota honetako proiektuak aurrera eramateko Eusko Jaurlaritzak ELTZE programa atera du, eta inbertsioaren % 30eko laguntza lor daiteke. Proiektu honekin lotuta, eragiketa hauek egin ditu:**

URTEA X

1. **Uztailak 1:** pabilioi berria erosi du, eta bere kostua 1.000.000 €-koa izan da. Zenbateko honetatik % 10 lurrari dagokio. Ordainketa bi zatitan egingo da, erdia orain eta gainerakoa urtebetera. Une honetan pabilioia funtzionamendu-egoera onean dago. Ondasun honentzat aurreikusi den bizitza baliagarria 40 urtekoa da, eta hondar-baliorik ez du.
2. **Uztailak 30:** beharrezkoa den dokumentazio guztia aurkeztu ondoren, Eusko Jaurlaritzak inbertsioaren % 25eko laguntza emango diola jakinarazi dio, nahiz eta berez itzulgarria den. Ondorengo urte eta erdian beste 3 lanpostu sortuko balitu, diru-laguntza hau ez itzulgarri bihurtuko litzateke.
3. **Irailak 1:** Eusko Jaurlaritzak emandako dirua kontu korrontez kobratu du.

URTEA X+1:

1. **Uztailak 1:** daukan zorra kitatu egin du.
2. **Abenduak 30:** Eusko Jaurlaritzak hau jakinarazi du: eskatutako baldintza guztiak bete dituzenez gero, aurreko urtean emandako dirua ez duela itzuli behar.

URTEA X+5:

1. **Abenduak 31:** pabilioiarekin erlazionaturiko ekitaldi honetako eragiketak erregistratu ondoren, pabilioiaren erdia saltzea erabaki du. Bere salmenta-prezioa 800.000 ? (lurra barne), zenbateko guztia kontu korrontez kobratu delarik.

Hau eskatzen da: X, X+1, X+5 eta X+6 ekitaldietako eragiketa guztiak erregistratu.

2. **Aurreko enpresak, "HASIERA" k, pabiloia erosteaz gain makineria berria eskuratu behar izan du. Ondasun honekin lotuta egitate hauek sortu dira:**

URTEA X:

1. **Martxoak 1:** 500.000 €-ko erosketa-prezioa duen makina berri bat erosi da. Zenbateko osoa, urtebetera ordainduko da, eta atzerapen honen truke 24.000 €-ko interesak ordainduko dira.
2. **Apirilak 1:** beharrezkoak diren lanak egin ondoren, data honetan makina hori funtzionamendu-egoera onean dagoela kontsidera daiteke. Bere bizi-tza baliagarria 10 urtekoa da eta hondar-balioa 50.000 €-koa dela aurreikusi da.

OHARRA: kontuan hartu behar da makina hau pabiloi berrian kokatuko dela, eta hau ez dela uztailaren 1era arte erosi. Beraz, bere ohiko zerbitzuak eskaintzeko hiru hilabetez itxaron behar izan du.

URTEA X+1:

1. **Martxoak 1:** makina erosteagatiko zor guztia kitatu da.
2. **Abenduak 31:** ekitaldi honetako amortizazioa erregistratu ondoren, sute bat izan du makinak, eta bere balio-galera 100.000 €-koa izan da. Sutea izan ondoren, merkatuak makina honi eskaintzen dion balioa 300.000 €-koa da.
Sutearen eraginez, une honetatik hasita gelditzen zaion bizitza baliagarria 5 urtekoa da, eta aurreikus daitekeen hondar-balioa 25.000 €-koa.
3. **Urriak 1:** makina honek duen garrantziagatik urtebeterako aseguruia egin zaio, eta bere kostua 5.000 €-koa da.

4. **Abenduak 31:** sutearen berri aseguru-etxeari jakinarazi zaio. Honek galararen zenbateko osoa bere gain hartu du, eta data honetan ordaindu du.

URTEA X+2:

1. **Abenduak 31:** makina-hornitzaileak hala proposatuta, 125.000 €-ko hobekuntza bat egin zaio. Hobekuntza horrek ez ditu aldatu aurreko urteko bizitza baliagarriaren eta hondar-balioaren aurreikuspenak. Merkatuak eskaintzen dion balioa 300.000 €-koa izaten jarraitzen du.

URTEA X+3:

1. **Ekainak 30:** merkatuan makina hobeak daudela ikusirik, bere makina saltzeko erabakia hartu du. Baldintzak hauek dira: salmenta-prezioa 200.000 €. Zenbateko honen kobrantza datorren urteko abenduaren 31n egingo da, eta atzerapen horregatik 20.000 €-ko interesak kobratuko zaizkio.

Hau eskatzen da: urte bakoitzeko eragiketa guztiak erregistratu.

3. **“BOTOL” enpresako egoera-balantzetik datu hauek aukeratu dira:**

	2000	1999
Eraikinak	100.000 €	100.000 €
Eraikinen amortizazio metatua.....	20.000 €	18.000 €
Makineria.....	30.000 €	30.000 €
Makineriaren amortizazio metatua.....	8.000 €	1.000 €
Garraio-elementuak	40.000 €	40.000 €
Garraio-elementuen amort. metatua.....	10.000 €	0 €

- Eraikinen amortizaziorako taula fiskaletako koefizienterik handiena erabili da (ehunekorik handiena), eta sistema hau mantendu da azkeneko urteetan. Eraikinetan islatzen den zenbatekoa biltegi bakar bati dagokio, eta 2001-10-01eko datan 60.000 €-ko kostua izan duen hobekuntza bat egin da, ondasun hau eraikin adimendun bihurtzeko asmotan. Hobekuntza egin eta gero ere bere hondar-balioa 0 dela kontsideratuko da. Makineria amortizatzea urteko lanordu-kopuruaren arabera egingo da. 2000. urtean 16 orduko 350 egun zenbatu ziren; guztira 5.600 ordu. 2001eko irailaren hasieran, enpresaren ekoizpena gehitzearen, eguneko 2 txandatik 3 txandara pasa da (eguneko 24 ordu). Aldaketa hau egin arte 16 orduko 250 egunetan lan egin zen, eta ondoren 24 orduko 100 egunetan.

- *Garraio-elementuen (kamioia) amortizaziorako zenbaki digituen sistema beherakorra erabili da, eta bere bizitza baliagarria 7 urteekoa da (erosketa abenduaren 29an gauzatu zen eskaintza berezi bati esker).*

Hau eskatzen da: *hiru ondasunen 2001eko amortizazio-kuotak kalkulatu.*

19

Hainbat ekitalditan banatzeko gastuak

19.1 KONTZEPTUA ETA AZPITALDEAK

Hainbat ekitalditan banatzeko gastuak epe luzerako kanpoko finantzaketa lortu eta erabiltzearen ondorioz sortu ohi dira. Beraz, bere izaera finantzarioa da.

Aktibatu eta hainbat ekitaldi ekonomikotan saneatzearren arrazoiak hau da: hainbat ekitalditako mozkinak lortzen kanpoko finantzaketa-iturri hauek lagungarriak izatea. Ondorioz, mozkinak hainbat ekitalditan lortzen direnez gero, aktibatutako gastu hauek ere hainbat ekitalditan zehar saneatuko dira.



Azpitalde honetako kontuak balantzearen aktiboan agertuko dira.

(270) Zorren formalizazio-gastuak: errenta finkoko baloreen jaulkipen- eta aldaketa-gastuak, zein zorren formalizazio-gastuak; besteak beste, eskritura publikoa, zergak, tituluak eratztea, eta bestelakoak.

(271) Balore negoziagarrien interes geroratuengatiko gastuak: errenta finkoko balore eta antzeko beste pasiboen errenboltso-zenbatekoaren eta jaulkipen-prezioaren arteko diferentzia.

(272) Interes geroratuengatiko gastuak: errenta finkoko baloreak ez diren zorren jasotako kopuruaren eta errenboltso-zenbatekoaren arteko diferentzia.

19.2 BALORAZIOA ETA AMORTIZAZIOA

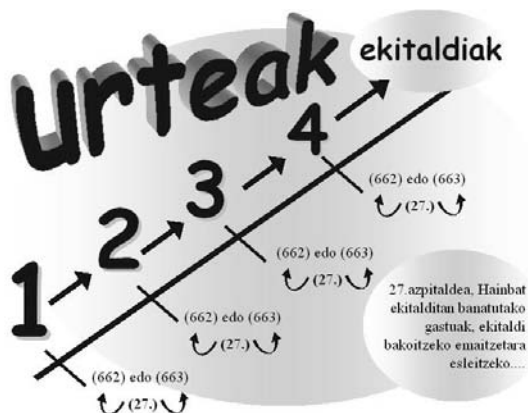
• 7. Balorazio-araua

Honako arau hauek aplikatuko dira:

1. Zorren formalizazio-gastuak.

Zorren formalizazio-gastuak eskuratze-prezioan edo ekoizpen-kostuan baloratuko dira.

Berez, gastu hauek dagokien ekitaldira esleitu beharko dira; kasu berezitan, gastu horiek hainbat ekitalditan banatu ahal izango dira, horrelakoetan dagozkien zorren mugagun epean zehar eta finantza-plan baten arabera emaitzei egotzita; edonola ere, dagozkien zorrak amortizatzen direnean gastu horiek guztiz egotzita egon beharko dute.



2. Interes geroratuengatiko gastuak.

Interes geroratuengatiko gastuak, dagozkien zorren errenboltso-balioaren eta jaulkipen-balioaren arteko diferentziaz balioetsiko dira.

Gastu horiek, zorren mugaegunen epean zehar eta finantza-plan baten arabera emaitzei egotziko zaizkie.”

Idazpenak:

– gastuak sortzen direnean:

_____ 2XXX/XX/XX _____	_____
(27.) Hainbat ekitalditan banatu beharreko gastuak	Diruzaintza, Zorrak edo Epe Luzerako Zorrak
_____	_____

– urte-bukaeran:

_____ 2XXX/XX/XX _____	_____
(669) Beste zenbait gastu finantzario	(270) Zorren formalizazio-gastuak
_____	_____

_____ 2XXX/XX/XX _____	_____
(661) Obligazio eta bonuen interesak	(271) Balore negoziagarrien interes geroratuengatiko gastuak
_____	_____

_____ 2XXX/XX/XX _____	_____
(662) Epe luzerako zorren interesak	(272) Interes geroratuengatiko gastuak
_____	_____

• 12. Balorazio-araua

Gai hau 15.4.b) puntuan garatu da: izendatuari erantsitako interesak.

12. balorazio-arauak diotenari jarraituz, baldin eta hornitzaileekiko zorren ordainketa geroratzegatik interesak sortuko balira, hauek erregistratzeko gomendio hauek beteko genituzke:

1. Sortuko diren interesek ez dute BEZik sorrarazten.

2. Baldin eta erosketa-datatik hasi eta ordainketa-unea iritsi arte urtebetekoa baino epe luzeagoa tarteratzen bada, erosketa egin den une berean, eta sortuko diren interesen zenbatekoaz, (272) Interes geroratuengatik gas-tuak kontua erabiliko da. Interes horiek gastu bezala ekitaldiko emaitzetan islatzeko, (662) eta (663) Epe luzerako eta Epe laburrerako zorren intere-sak kontuak, hurrenez hurren, erabiliko dira.
3. Baldin eta erosketa egin eta ordainketa-unea iritsi arte urtebetekoa baino epe motzagoa tarteratzen bada, erosketa erregistratzen den idazpen berean gerora sortuko diren interesekiko ez da inolako aipamenik egingo. Hauek, interesak alegia, sortzen diren heinean jasoko dira (662) eta (663) kontuetan.

Adibidea

Demagun 2XX1eko uztailaren 1ean 1.160 €-ko aurrerakina egin diogula hor-nitzaile bati, eta zenbateko honetan BEZa barne dagoela. Abuztuaren 1ean 4.000 €-ko erosketa egin zaio, eta ordainketarako 2 epe proposatu dira:

► 15 hilabete beranduago ordaintzeagatik 150 € gehiago.

1)	2XX1/07/01		
1.000	(407) Aurrerakinak	(572) Banku eta Kreditu	1.160
	hornitzaileei	Erakundeak ageriko k/k,	
160	(472) O.P., jasandako BEZa	euroak	
2)	2XX1/08/01		
4.000	(600) Salgaien erosketak	(407) Aurrerakinak	1.000
480	(472) O.P., jasandako BEZa	hornitzaileei	
150	(272) Interes geroratu. gast.	(400) Hornitzaileak	3.630
3)	2XX1/12/31		
50	(663) Epe laburrerako	(272) Interes	50
	zorren interesak	geroratuengatik gastuak	
4)	2XX2/11/01		
100	(663) Epe laburrerako	(272) Interes	100
	zorren interesak	geroratuengatik gastuak	
5)	2XX2/11/01		
3.630	(400) Hornitzaileak	(572) Banku eta Kreditu	3.630
		Erak. ageriko k/k, euroak	

19.3 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Hainbat ekitalditan banatzeko gastuak

- ☐ Hainbat ekitalditan banatzeko gastuak epe luzerako kanpoko finantzaketa lortu eta erabiltzearen ondorioz sortu ohi dira. Beraz, bere izaera finantzarioa da.
- ☐ Mozkinak hainbat ekitalditan lortzen direnez gero, aktibatutako gastu hauek ere hainbat ekitalditan zehar saneatuko dira.
- ☐ Azpitalde honetako kontuak balantzearen aktiboan agertuko dira: (270) Zorren formalizazio-gastuak, (271) Balore negoziagarrien interes geroratuengatikoko gastuak, (272) Interes geroratuengatikoko gastuak.
- ☐ Zorren formalizazioaren gastuak eskuratze-prezioan edo ekoizpen-kostuan baloratuko dira.
- ☐ Interes geroratuengatikoko gastuak, dagozkien zorren errenboltso-balioa eta jaulkipen-balioaren arteko diferentziaz balioetsiko dira.
- ☐ Sortuko diren interesek ez dute BEZik sorrazten.
- ☐ Baldin eta erosketa-datatik hasi eta ordainketa-unea iritsi arte urtebetekoa baino epe luzeagoa tarteratzen bada, erosketa egin izan den unebe-rean, eta sortuko diren interesen zenbatekoaz, (272) Interes geroratuengatikoko gastuak kontua erabiliko da. Interes horiek gastu bezala ekitaldiko emaitzetan islatzeko, (662) eta (663) Epe luzerako eta Epe laburrerako zorren interesak kontuak erabiliko dira.
- ☐ Baldin eta erosketa egin eta ordainketa-unea iritsi arte urtebetekoa baino epe motzagoa tarteratzen bada, interesak, sortzen diren heinean jasoko izango dira (662) eta (663) kontuetan.



ARIKETA PRAKTIKOA. Hainbat ekitalditan banatzeko gastuak

1. **ELHU elkarteak, 2XX1eko uztailaren 1ean, ordainketa hauek egin ditu zor bat kontratatutakoan: "Ondare Eskualdaketa Eta Egintza Juridiko Dokumentatuen Gaineko Zerga" gatik 5.000 €, eta beste jaulkipen gastu batzuengatik 6.000 €.**

Zorra hiru urterako kontratatu dela kontuan izanik, egin beharreko idazpenak, zeintzuk izango lirateke?

- 2. LAILA elkarteak 2XX4ko martxoko azken egunean erosketa garrantsi-tzuak finantzatzeko 500 obligazioko jaulkipena egin du. Gastu guztiak, interesak izan ezik, 78.000 €-koak izan dira eta data hortan ordaindu dira. Obligazio guztiak 5 urte barru bueltatuko direla kontuan izanik, zeintzuk izango lirateke egin beharreko idazpenak?***
- 3. GAZNA elkarteak, 2XX3ko irailaren 1ean, 1.000 €-ko 36 hileko kuota (erosketa-aukera barne) duen leasing-kontratua sinatu du. Eskuratu duen ibilgetuaren erosketa-prezioa 50.000 €-koa da. Hainbat ekitalditan banatzeko gastuen idazpenak, zeintzuk izango lirate?***

20

Atzerri-moneta

20.1 DIRUZAINITZA

Baldin eta diruzaintzako konturen bat atzerri-monetako izango balitz, balioesteko kontuan hartuko litzateke 14.4 balioespen-arauak dioena: eskuratzen diren eguneko kotizazioaren arabera balioetsiko dira eta ekitaldia ixterakoan egun horretako kotizazioaren arabera balioetsiko dira; beraz, sortzen diren diferentzia guztiak (positiboak nahiz negatiboak) gauzatuta daudela kontsideratuko da.



Hau kontuan izanik, 2 kontu hauek erabili dira: (768) Kanbio-diferentzia positiboak eta (668) Kanbio-diferentzia negatiboak.

(136) Diferentzia positiboak atzerri-monetan kontuak ez du inolako partaide-tzarik diruzaintzan; izan ere diruzaintzako kanbio-diferentzia guztiak gauzatua dira, eta, dakigunez, 136 kodea daraman kontuan gauzatu gabeko diferentzia positiboak jaso ohi dira.

Adibidea

2XX1-05-03an 1.000 dolar kobratu dira, hileroko itxierak hartzen ditu eta kotizazioa hau da:

DATA	KOTIZAZIOA	eurotan
2XX1-05-03	0,90 €/ \$	900 €
2XX1-05-31	0,91 €/ \$	910 €
2XX1-06-30	0,89 €/ \$	890 €
2XX1-07-31	0,90 €/ \$	900 €

1	2XX1/05/03	900 (573) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, atzerri-moneta	...	900
2	2XX1/05/31	10 (573) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, atzerri-moneta	(768) Kanbio-diferentzia positiboak	10
3	2XX1/06/30	20 (668) Kanbio-diferentzia negatiboak	(573) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, atzerri-moneta	20
4	2XX1/07/31	10 (573) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, atzerri-moneta	(768) Kanbio-diferentzia positiboak	10

20.2 KREDITUKO, ZORREKO ETA ERRENTA FINKOKO BALOREAK

Atzerri-monetako kredituo, zorreko eta errenta finkoko baloreak kontabilizatzeko 14.5 balioespen-arauak dioena beteko dugu. Kontuan izan behar da zorrek eta kredituek arau berdinak dituztela, baina kotizazio-mugimenduek alderantzizko eragina dute:

Euroarekiko dolarraren igoera (0,95 €//\$-etik 0,98 €//\$-era) kredituentzat ona da eta zorrentzat txarra da.

Atzerri-monetako salmenta egitean, sortutako kobrantza-eskubidearen zenbatekoak kalkulatzeko, une horretan atzerri-moneta horrek duen kotizazioaren arabera balioetsiko da.

Atzerri-monetako kobrantza-eskubide hau gauzatu bitartean, eta batez ere ekitaldiaren bukaerara iristen garenean, 3 egoera ezberdin sor daitezke:

- Salmenta gauzatu zenetik inolako aldaketarik ez egotea.
- Diferentzia negatiboak sortzea. Zuhurtasun-printzipioak dioenari jarraiki, diferentzia negatibo hauek sortu bezain laster kontabilitatean jaso behar ko dira, eta horretarako (668) Kanbio-diferentzia negatiboa kontua erabiliko da.
- Diferentzia positiboak sortzea. Kasu honetan ere zuhurtasun-printzipioari jarraiki, salmenta gauzatu eta kobrantza-unea iritsi arte sor daitezkeen diferentzia positiboak gauzatu gabeak direnez, ezin daitezke sarrera bezala jaso. Beraz, salmenta gauzatu eta kobrantza-unea iritsi arte sor daitezkeen diferentzia positiboak jasotzeko, bitarteko kontu gisa (136) Diferentzia positiboak atzerri-monetan kontua erabiliko da. Diferentzia positibo hau behin betiko bihurtzen denean (768) Kanbio-diferentzia positiboak kontua erabiliz, ekitaldiko sarrera bezala kontsideratuko da.

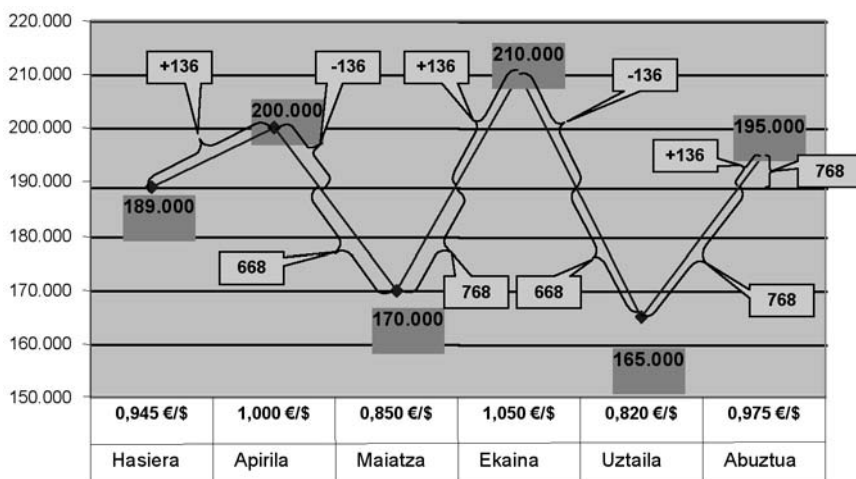
Orain arte ikusitakoaren arabera, gerta liteke eragiketa berak diferentzia positibo eta negatiboen zenbateko berdina sortzea, baina zuhurtasun-printzipioak hala behartuta, diferentzia negatiboak sortu bezain laster gastu gisa kontsideratuko dira, (668) kontuaren bitartez, eta, aldiz, diferentzia positiboak (136) bitarteko kontuan utziko lirateke kobrantza-unea iritsi arte. Kobrantza-unea iritsitakoan, diferentzia positibo horiek gauzatuta daude; beraz, (768) kontuan jasoko dira.

Egoera hau ez dirudi oso egokia dela batez ere kanbio-diferentzia asko sorrazten dituzten eragiketentzat; izan ere, diferentzia negatiboak beti gastu dira eta positiboak, aldiz, kobrantza-unea iritsi arte ez dira sarrera gisa kontsideratuko. Egoera hau konpontzeko, 14.5 balorazio-arauak egoera berezi bat aurreikusten du, non diferentzia positiboak sarrera gisa kontsidera baitaitezke kobrantza-unea iritsi aurretik, baldin eta aurrez, eragiketak berak, diferentzia negatibo berdinak edo handiagoak sortu baditu.

Adibidea

2XX1-04-02an, irailaren 1ean kobratuko den 200.000 dolarreko salmenta gauzatu da eta dolarraren kotizazioa hau izan da:

	DATA	KOTIZAZIOA	KOTIZAZIOA	Diferentzia
1	2XX1-04-02	0,945 €/€	189.000 €	0
2	2XX1-04-30	1,000 €/€	200.000 €	+11.000
3	2XX1-05-31	0,850 €/€	170.000 €	-19.000
4	2XX1-06-30	1,050 €/€	210.000 €	+21.000
5	2XX1-07-31	0,820 €/€	165.000 €	-24.000
6	2XX1-08-31	0,975 €/€	195.000 €	+6.000



1	_____	2XX1/04/02	_____	_____
	189.000 (4304) Bezeroak		(700) Salgai-salmentak	189.000
	(atzerri-moneta)			
	_____		_____	
2	_____	2XX1/04/30	_____	_____
	11.000 (4304) Bezeroak		(136) Diferentzia	11.000
	(atzerri-moneta)		positiboak	
			atzerri-monetan	
	_____		_____	
3	_____	2XX1/05/31	_____	_____
	11.000 (136) Diferentzia		(4304) Bezeroak	30.000
	positiboak		(atzerri-moneta)	
	atzerri-monetan			
	19.000 (668) Kanbio-diferentzia			
	negatiboak			
	_____		_____	

Hasierako prezioaren azpitik joan denez gero, lehen (136) bitarteko kontuan jasota zegoena kitatu egin behar da gastua gutxituz. Bi idazpenetan egitea ere posible da:

3	_____	2XX1/05/31	_____	_____
	30.000 (668) Kanbio-diferentzia		(4304) Bezeroak	30.000
	negatiboak		(atzerri-moneta)	
	_____		_____	
	11.000 (136) Diferentzia		(768) Kanbio-diferentzia	11.000
	positiboak		positiboak	
	atzerri-monetan			
	_____		_____	
4	_____	2XX1/06/30	_____	_____
	40.000 (4304) Bezeroak		(768) Kanbio-diferentzia	19.000
	(atzerri-moneta)		positiboak	
			(136) Diferentzia	21.000
			positiboak	
			atzerri-monetan	
	_____		_____	

Aurreko idazpen hau, agian bi idazpenetan argiago ikus daiteke:

4	2XX1/06/30		
40.000	(4304) Bezeroak (atzerri-moneta)	(136) Diferentzia positiboak atzerri-monetan	40.000
19.000	(136) Diferentzia positiboak atzerri-monetan	(768) Kanbio-diferentzia positiboak	19.000
5	2XX1/07/31		
45.000	(668) Kanbio-diferentzia negatiboak	(4304) Bezeroak (atzerri-moneta)	45.000
6	2XX1/08/31		
34.000	(4304) Bezeroak (atzerri-moneta)	(768) Kanbio-diferentzia positiboak	24.000
		(136) Diferentzia positiboak atzerri-monetan	10.000
195.000	(57.) Diruzaintza	(4304) Bezeroak (atzerri-moneta)	195.000
6.000	(136) Diferentzia positiboak atzerri-monetan	(768) Kanbio-diferentzia positiboak	6.000

Kobratzeko unea heldu denez 136a erabili beharrik ez dago

6	2XX1/08/31		
195.000	(57.) Diruzaintza	(4304) Bezeroak (atzerri-moneta)	165.000
		(768) Kanbio-diferentzia positiboak	30.000

20.2.1 Kanbio-asegurua edo antzeko estaldura

Berriro ere 14.5 balioespen-arauak dioenari jarraituz, sor daitezkeen diferen-
tzia negatiboak estaltzeko Kanbio-estaldura edo Kanbio-asegurua erabiltzen
bada, diferentzia negatibo horiek ez lirateke erregistratu beharko. Erregistratu
beharreko diferentzia negatibo
bakarra estali gabekoa da.

Aurreko adibidea oinarritzat
hartuz, dolarrarekiko Kanbio-
estaldura bat egin dela suposa-
tuko da: dolarraren kotizazioa
0,900 €-tik behin jaisten bada,
diferentzia horri aseguru-etxeak
aurre egingo dio. Horren truke 10
mila euro ordaindu beharko ditu,
baina gehienez 30 euro-zentimo
galduko ditu.

Dolarraren kotizazioa

1,050 €

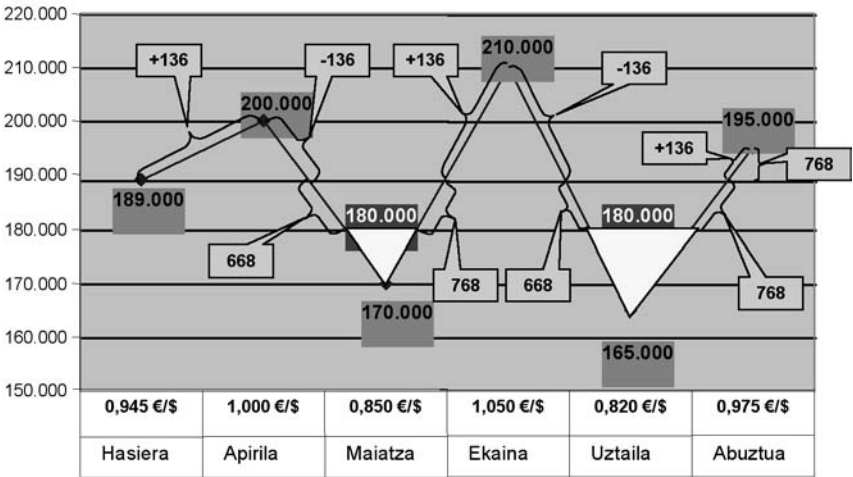
0,900 €

0,820 €



Aseguru-
-etxeak
aurre egingo dio,
dolarraren kotizazioa
0,900 €-tik behera
jaisten bada

	DATA	KOTIZAZIOA	200.000 \$	Diferentzia	Galera
1	2XX1-04-02	0,945 €/ \$	189.000 €	0	0
2	2XX1-04-30	1,000 €/ \$	200.000 €	+11.000	+11.000
3	2XX1-05-31	0,850 €/ \$	170.000 €	-19.000	-9.000
4	2XX1-06-30	1,050 €/ \$	210.000 €	+21.000	+21.000
5	2XX1-07-31	0,820 €/ \$	165.000 €	-24.000	-9.000
6	2XX1-08-31	0,975 €/ \$	195.000 €	+6.000	+6.000



1	189.000 (4304) Bezeroak (atzerri-moneta)	2XX1/04/02	(700) Salgai-salmentak	189.000
1a	10.000 (625) Aseguru-primak	2XX1/04/02	(57.) Diruzaintza	10.000
2	11.000 (4304) Bezeroak (atzerri-moneta)	2XX1/04/30	(136) Diferentzia positiboak atzerri-monetan	11.000
3	11.000 (136) Diferentzia positiboak atzerri-monetan 9.000 (668) Kanbio-diferentzia negatiboak 10.000 (442) Aseguru-etxearekiko kobrantza-eskubidea	2XX1/05/31	(4304) Bezeroak (atzerri-moneta)	30.000
4	40.000 (4304) Bezeroak (atzerri-moneta)	2XX1/06/30	(442) Aseguru-etxearekiko kobrantza-eskubidea (768) Kanbio-diferentzia positiboak (136) Diferentzia positiboak atzerri-monetan	10.000 9.000 21.000
5	30.000 (668) Kanbio-diferentzia negatiboak 15.000 (442) Aseguru-etxearekiko kobrantza-eskubidea	2XX1/07/31	(4304) Bezeroak (atzerri-moneta)	45.000

6	2XX1/08/31	
195.000 (57.) Diruzaintza	(4304) Bezeroak	165.000
	(atzerri-moneta)	
	(442) Aseguru-etxearekiko	15.000
	kobrantza-eskubidea	
	(768) Kanbio-diferentzia	15.000
	positiboak	

20.3 IZAKINAK

Nazio-moneta bihurtzea, eskuratze-prezioari edo ekoizpen-kostuari eskuraketa bakoitza gauzatu den datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuz egingo da; balioespen hau erabiliko da, bai izakinen balioespenean identifikazio espezi-fikorako metodoa aplikatzen bada eta baita batez besteko prezio haztatuaren metodoa, FIFO, LIFO eta antzeko metodoak, aplikatzen badira ere.

Horrela lortutako balioespena, kontuak ixten diren datan merkatuan izakinek duten prezioa baino handiagoa bada, hornidura zuzkitu beharko da. Merkatu-prezio hori atzerri-monetan finkaturik badago, nazio-moneta bihurtzeko aipatutako datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuko da.

Beraz, sor daitezkeen kanbio-diferentziak erregistratzeko hornidurak erabiliko dira, orain arte ikusi izan diren hiru kontuak, 136, 668 eta 768, alde batera utzita.

20.4 IBILGETU MATERIALA ETA EZ-MATERIALA

Arau orokor gisa, nazio-moneta bihurtzea, eskuratze-prezioari edo ekoizpen-kostuari ondasunak ondarean barne sartu diren datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuz egingo da.

Balio-galeragatik amortizazio eta hornidurak, arau orokor gisa, aurreko paragrafoan esandakoa aplikatzearen ondorioz lortutako zenbatekoaren gainean kalkulatu beharko dira.

Beraz, sor daitezkeen kanbio-diferentziak erregistratzeko hornidurak erabiliko dira, orain arte ikusi izan diren hiru kontuak (136, 668 eta 768) alde batera utzita.

20.5 ERRENTA ALDAKORREKO BALOREAK

Nazio-moneta bihurtzea, eskuratze-prezioari balore horiek ondarean barne sartu diren datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuz egingo da. Horrela lortutako balioespenak ezingo du merkatuan baloreek duten balioari kontuak ixten diren datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuta lortutakoa baino handiagoa izan.

Beraz, sor daitezkeen kanbio-diferentziak erregistratzeko hornidurak erabiliko dira, orain arte ikusi izan diren hiru kontuak (136, 668 eta 768) alde batera utzita.

20.6 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Atzerri-moneta

- ❑ **Diruzaintza.** Eskuratzen diren eguneko kotizazioaren arabera balioetsiko dira eta ekitaldia ixterakoan egun horretako kotizazioaren arabera balioetsiko dira; beraz, sortzen diren diferentzia guztiak (positiboak nahiz negatiboak) gauzatu egin direla kontsideratuko da. 2 kontu hauek erabili dira: (768) Kanbio-diferentzia positiboak, (668) Kanbio-diferentzia negatiboak.
- ❑ **Kredituko, zorreko eta errenta finkoko baloreak.** Atzerri-monetako salmenta bat egitean, sortutako kobrantza-eskubidearen zenbatekoak kalkulatzeko, une horretan atzerri-moneta horrek duen kotizazioaren arabera baloratuko da. Kobrantza-eskubide hau gauzatu bitartean, 3 egoera ezberdin sor daitezke:
 - Inolako aldaketarik ez egotea.
 - Diferentzia negatiboak sortzea. Horretarako (668) Kanbio-diferentzia negatiboak kontua erabiliko da.
 - Diferentzia positiboak sortzea. Gauzatu gabeak direnez, ezin daitezke sarrera bezala jaso, bitarteko kontu gisa, eta (136) Diferentzia positiboak atzerri-monetan kontua erabiliko da. Diferentzia behin betiko bihurtzen denean, (768) Kanbio-diferentzia positiboak kontua erabiliz, ekitaldiko sarrera gisa kontsideratuko da.
- ❑ **Kanbio-asegurua edo antzeko estaldura.** Sor daitezkeen diferentzia negatiboak estaltzeko Kanbio-estaldura edo Kanbio-asegurua erabiltzen bada, diferentzia negatibo horiek ez lirateke erregistratu behar. Erregistratu beharreko diferentzia negatibo bakarra estali gabekoa da.
- ❑ **Izakinak.** Nazio-moneta bihurtzea, eskuratze-prezioari edo ekoizpen-kostuari eskuraketa bakoitza gauzatu den datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuz egingo da. Kontuak ixten diren datan, indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuko da.
- ❑ **Ibilgetu material eta ez-materiala.** Eskuratze-prezioari edo ekoizpen-kostuari ondasunak ondarean barne sartu diren datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuz egingo da.
- ❑ **Errenta aldakorreko baloreak.** Ondarean barne sartu diren datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuz egingo da. Horrela lortutako balioespenak ezingo du merkatuan baloreek duten balioari kontuak ixten diren datan indarrean dagoen kanbio-tasa aplikatuta lortutakoa baino handiagoa izan.



ARIKETA PRAKTIKOA. Atzerri-moneta

1. **2xx4ko abenduak 15: "HASIERA" enpresak Estatu Batuetako enpresa batetik makineria bat erosi du kredituz baldintza hauetan: erosketa-prezioa: 100.000 \$, dolarraren kotizazioa: 1 €, ordainketa-epea: 4 hilabete.**

Erosteke unean makineria funtzionamendu-egoera onean dago.

Egun berean, azkeneko egunetan dolarraren kotizazioak izan dituen gorabeherak kontuan izanik, Kanbio-aseguru bat egitea erabaki da. Bere kostua 3.000 €, eta estaliko duen kanbioa dolarreko 1,1 €-rainokoa da ordainketa gauzatu arte.

Liberaren kotizazioaren bilakaera, 2xx4ko abenduaren 31n eta ordaintzeko unean, hots 2xx5ko apirilaren 15ean, hau da:

	<u>2xx4ko abenduaren 31</u>	<u>2xx5ko apirilaren 15a</u>
A) Liberaren kotizazioa:	0,87 €	1,2 €
B) Liberaren kotizazioa:	1 €	1,1 €
C) Liberaren kotizazioa:	1,1 €	1 €
D) Liberaren kotizazioa:	1,2 €	0,87 €

Ariketa honekin erlazionaturiko eragiketa guztiak erregistratu.

2. **MERTXANTE enpresaren 2XX3-01-01eko egoera-balantzean, besteak beste, kontu hauek agertzen dira:**

Ondasuna	Ale-kopurua	Aleko prezioa	Hornidura
A salgaia	1.500	1.000	25.000
B salgaia	1.000	800	15.000
A ontzikia	150	500	
B ontzikia	100	400	

2XX3 urtean zehar ondasun hauekin erlazionaturiko eragiketa hauek egin ditu:

2XX3-02-28: A salgaitik 1.000 ale erosi zaizkio TRUE atzerriko hornitzaileari, eta bakoitzaren prezioa 900 dolarrekoa da. Orain dolarraren kotizazioa euroarekiko hau da: dolar batek 1,02 euro balio du. Erosketaren zenbatekoa 2 hilabete geroago ordainduko da (2XX2-04-30ean). Erosketa honetan bolu-

menagatik % 5eko deskontua lortu da (fakturan barne). Sor daitezkeen kanbio-diferentzia guztiak hil bakoitzaren bukaeran erregistratzeko erabakia hartu da.

OHARRA: atzerri-monetako eragiketa denez, ez dugu BEZ kontuan hartuko.

2XX3-03-10: merkatuaren egoera kontuan izanik, atzerriko bezeroa den RIKlri B salgaiatik 800 ale saltzea erabaki da, aleko 2.000 dolarreko prezioan. Salgai hauek garraiatu ahal izateko 80 B ontziki eman dizkio itzultzeko baldintzarekin, eta bakoitzaren prezioa 650 dolarrekoa da.

Orain dollarraren kotizazioa euroarekiko hau da: dolar batek 1,025 euro balio du. Salmentaren zenbatekoa 2 hilabetera kobratuko da. Aurreko kasuan bezala, sor daitezkeen kanbio-diferentzia guztiak hil bakoitzaren bukaeran erregistratzeko erabakia hartu da.

OHARRAK: MERTXANTE enpresaren kontabilitateak, nahitaez, eurotan egon behar du. Atzerri-monetako eragiketa denez, ez dugu BEZ kontuan hartuko.

2XX3-03-31: dolar batek 1,03 euroko kotizazioa du.

2XX3-04-30: dolar batek 1,015 euroko kotizazioa du.

2XX3-05-05: RIKI enpresari emandako 80 ontzikietatik 60 itzuli egin ditu, 12 erosi eta beste gainerako 8 hautsi egin zaizkionez gero, hauen zenbatekoa eta aurrekoena orain kontu korrontearen bitartez kobratzeko erabakia hartu da. Dollarraren kotizazioa aurreko hilaren bukaerako berbera da.

2XX3-05-10: atzerri-monetako merkataritzako kobrantza-eskubidearen kobrantza-data iritsi denean, dolar batek 1,005 euroko kotizazioa du.

Hau eskatzen da:

a) Eragiketa guztiak erregistratu (bukaerako izakinen aldaketak sor ditzakeenak izan ezik).

3. Datu hauek jakinik:

1. LAGXTASUN enpresak Estatu Batuetako finantza-erakunde bati 900.000 \$-eko mailegua eskatu dio 2000ko irailaren 1ean.
2. Sei hiletik behin 60.000 \$ itzuliko ditu maileguagatik, eta ordaindu beharreko interesa MIBOR + 2 puntukoa da.
3. Kanbio-tasak honako hauek izan dira:

2000-09-01:	1,00 €/ \$	
2000-12-31:	1,05 €/ \$	(1,05 € = 1 \$)
2001-03-01:	0,86 €/ \$	
2001-09-01:	0,95 €/ \$	
2001-12-31:	0,93 €/ \$	
2002-03-01:	0,86 €/ \$	
2002-09-01:	0,95 €/ \$	
2002-12-31:	0,98 €/ \$	

Zein izango lirateke eragiketa hauekin erlazionaturiko idazpen guztiak?

OHARRA: interesei dagozkien idazpenak zenbatekorik gabe islatuko dira, MIBORari buruzko daturik ez baita banatu.

21

Finantza-inbertsioak

21.1 FINANTZA-INBERTSIOEN KONTZEPTUA ETA MOTAK

Titulu-balore edo beste zenbait merkataritza-dokumentutan ordezkatzeko diren enpresako jabetza-eskubide eta ondasunei finantza-aktiboak deitu ohi zaie. Finantza-aktibo hauek enpresako kapitalaren ekarpen gisa edo enpresari eman zaion kreditu gisa hartzen dira.

Finantza-aktiboak, fondo- edo diru-eskatzaileek zirkulazioan jarri ohi dituzten tresna juridiko-ekonomikoak dira. Helburu hau lortu ahal izateko inbertitzaileek finantza-aktibo hauek eskuratu beharko dituzte.

Diru-eskatzailearen ikuspegitik, tituluaren izaeraren arabera, baliabide propioa edo zorra izan daiteke. Hori dela eta, batzuei kapital-jabetza titulua deitu ohi zaie eta besteei kapital-kreditu titulua. Edozein kasutan ere, inbertitzailearen ikuspegitik, aktiboko elementuak dira. Ikus ditzagun bi mota hauetako finantza-inbertsioak:

- Kapital-jabetza: – Akzioak.
– Kapital-partaidetzak (bere modalitatea edozein delarik ere).
- Kapital-kreditua: – Epe finkorako ezarpenak.
– Obligazioak.
– Bonoak.
– Zedulak.
– Diruzaintzako ordaindukoak.
– Diruzaintzako letrak.
– Zor publikoa.
– Beste enpresa batzuek jaulkitako beste zenbait titulu.
– Trafikoz kanpoko kredituak.

Inbertitzailearen ikuspegitik kapital-jabetzako finantza-aktiboak titulu horiek jaulki dituen erakundearen kapitalean partaidetza eskaintzen dute, eta, ondorioz, enpresa horretako bazkide-izaera. Kapital-kredituaren kasuan zenbait finantza-baliabide zenbait denboratarako enpresa baten esku utzi dira, eta uzte horren truke zenbait finantza-sarrera lortu dira.

Finantza-inbertsioak sailkatzeko hainbat irizpide erabili daitezke:

1. Helburuaren arabera

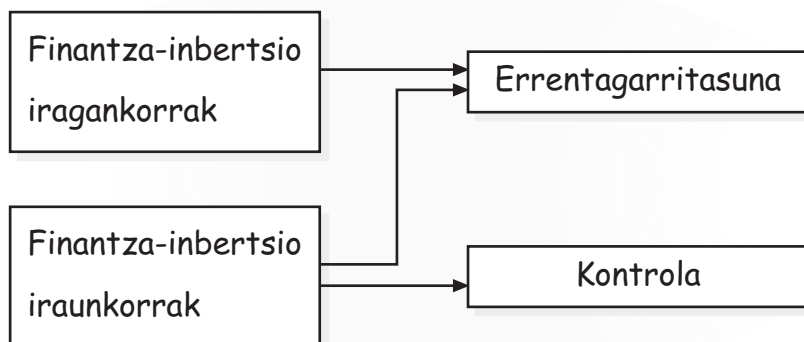
- 1.a) Kontrol-izaera dutenak: enpresa bateko kapitalean parte hartu nahi da, enpresa horrek etorkizunean har ditzakeen erabaki ekonomiko-finantzarioetan eragina izatearren. Horretarako eskuratutako tituluek **kontrol-kartera** osatzen dute.
- 2.a) Errentagarritasun-izaera dutenak: errenta bat sortzeko edota salerosketarekin batek eragindako mozkinaz baliatzeko eginiko inbertsioak dira. Helburu horrekin eskuratutako tituluek **errentagarritasun-kartera** osatzen dute.

2. Iraupenaren arabera

- 2.a) Finantza-inbertsio iragankorrak: urtebete baino epe laburragoan saltzeko asmoarekin eginikoak. Inbertsio hauek aktibo zirkulatzailan kokatu dira.
- 2.b) Finantza-inbertsio iraunkorrak: epe luzearako izaera dutenak. Inbertsio hauek aktibo finkoan kokatu dira.

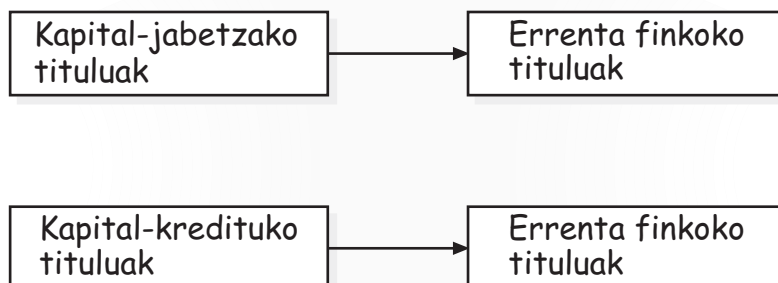
Ondoko eskema honek adierazten duen bezala, aurreko bi sailkapenen artean lotura bat egin daiteke: izaera iraunkorra duten inbertsioak kontrol-

-karterarekin erlazionatuta daude (enpresa elkartu, taldeko enpresa eta talde anitzeko enpresak):



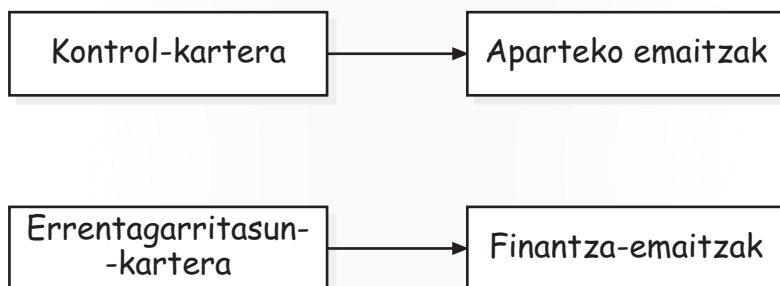
3. Errendimendu-motaren arabera

- 3.a) Mozkinetan partaidetza sorrarazten duten inbertsioak, akzioetan dibi-dendua deiturikoa. Sorrarazten duten errenta aldakorra da, zeren bere zenbatekoa mozkinen eta akziodunen batzar orokorraren araberakoa baita. Hori dela eta, titulu hauek errenta aldakorreko baloreak dira. Kapital-jabetzakoak mota honetako inbertsioetan kokatuko dira.
- 3.b) Aldez aurretik hitzartutako interes finko bat sorrarazten dutenak: obligazioak, epe finkora jarritako ezarpenak, bonoak eta ordaindukoak. Horregatik errenta finkoko baloreak deitu ohi zaie. Kapital-kreditukoak mota honetako inbertsioetan kokatuko dira.



4. Urteko kontuetako dokumentuetan duten kokagunearen arabera

- 4.a) Egoera-balantzeari: iraunkor-izaera duten inbertsioak libilgetuan kokatu-ko dira, eta iragankor-izaera dutenak aktibo zirkulatzailean.
- 4.b) Galdu-irabazien kontua: enpresako finantza-inbertsioek sorrarazten dituzten emaitzak (mozkinak edo galerak) bereizi egin behar dira. Laburtuz, banaketa hau egin daiteke:
 - Kontrol-karterako inbertsioak sorrarazitako emaitzek aparteko izaera dute.
 - Errentagarritasun-karterako inbertsioak sorrarazitako emaitzek finantza-izaera dute.



Gai honetan zehar ager daitekeen zenbait kontzeptu behar bezala ulertzearen, honako termino hauei buruzko azalpena ematea bidezkoa deritzogu:

- **Balio izendatua:** finantza-aktiboaren jabetza adierazten duen tituluan agertzen den balioa.
- **Jaulkipen-balioa:** tituluak jaulkitzean, dagokien balioa. Tituluaren jabe egin ahal izateko harpidedunak despoltsatu edo ordaindu beharreko zenbatekoa da. Zenbateko hau balio izendatuarekin bat etor daiteke edo ez, eta erlazio horren arabera jaulkipena honelakoa izan daiteke:
 - a) Parekoa: jaulkipen-balioa eta balio izendatua berdinak direnean.
 - b) Goitik edo sariarekin: jaulkipen-balioa balio izendatua baino handiagoa denean.
 - c) Azpitik: jaulkipen-balioa balio izendatua baino txikiagoa denean.
- **Errenbolts-balioa:** errenta finkoko tituluetan, eskuratutako finantza-aktiboaren bizitza amaitzean inbertitzaileak jasotzen duen zenbatekoa da.

- **Errenboltso-sari edo -prima:** errenboltso-balio (normalean handiagoa) eta balio izendatuaren arteko diferentzia. Interes inplizituen izaera dute. Tituluaren mugaegunak hainbat ekonomia-ekitaldi kontuan hartzen baditu, finantza-irizpide baten arabera hainbat ekitalditan banatzeko sarrera dela kontsideratuko da.
- **Deskontu-sari edo -prima (jaulkipen-prima edo -saria):** jaulkipen-balio (normalean txikiagoa) eta balio izendatuaren arteko diferentzia. Errenboltso-sariaren interes inplizituari dagokion tratamendu kontable berbera du: kontu sariak aurreratutako interesen izaera dute eta errenboltso-sariak mugaeguneratutako interesenak.
- **Interes esplizituak:** jaulkipen baldintzen arabera errenta finkoko baloreei dagozkien interes periodikoak (hiruhilekoa, seiuhilekoa, urtero, ...) dira. Balio izendatuarekiko kalkulatu ohi dira eta aldez aurretik edo dagokien denboraldia amaitu ondoren ordain daitezke (mugaeguneratutako interesak). Kontabilitatean, interes hauek dagokion periodifikazio edo aldizkakotasuna aplikatuz eta sortzapen-printzipioa kontuan hartuz, dagozkion ekitaldiari egotziko zaizkio.
- **Interes inplizituak:** honako bi era hauetan ager daiteke: titulua erosteko unean egin behar den despoltsapen edo ordainketa txikiagoa izanik, edo mugaeguna iristean jasoko den errenboltso handiagoa izanik. Nolanahi ere, titulu hauek jaulki dituen enpresaren ikuspegitik, interes inplizitu hauek saneatzeko garaian interes horiek sorrarazi dituzten zorren mugaeguna eta plan finantzario bat kontuan hartuko dira.

21.2 FINANTZA-INBERTSIOEN BALIOESPENA

Nahiz eta gaur egungo korrante batzuen arabera, zenbait kasutan, elementu batzuk balioesteko merkatuko balioa gomendatu, finantza-aktiboak balioesteko Kontuen Ikuskaritza eta Kontabilitate Erakundeak (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas-ICAC) ez du baimentzen merkatuko balioa erabiltzea, salbuespen batean izan ezik: merkatuko balioa erosketa-prezioa baino txikiagoa denean.

Era honetan, erakunde honek dioenaren arabera, iraunkor- zein iragankor-izaerako balore higigarri eta partaidetzen inbertsioen balio kontableak erosketa-prezioaren irizpideari jarraituko zaizkio salbuespen batekin: baldin eta merkatuko balioa erosketa-prezioa baino txikiagoa bada, sortu den diferentzia estaltzeko dagokion hornidura erabiliko da.

21.2.1 Erosketa-prezioa

Finantza-inbertsioak balioesteko Kontabilitate Plan Orokorreko 16. balorazio-araua erabiliko da. Lehenik eta behin ikus dezagun arau honek zer dioen:

2. edo 5. taldeetan barne sarturiko errenta finko nahiz aldakorreko balore negoziagarriak, harpidetzean edo erostean duten eskuratze-prezioan balioetsiko dira oro har. Prezio hau, eskuratze ordaindutako edo ordaindu beharreko zenbateko osoak osatuko du, eragiketari dagozkion gastuak barne. Horretarako, honako irizpide hauek hartu beharko dira kontuan:

- a) *Lehentasunezko harpidetza-eskubideen zenbatekoa eskuratze-prezioan sartuta dagoela ulertuko da.*
- b) *Sortutako dibidenduen edo erosketa-unean sortutako baina mugaeguneratu gabeko interes esplizituen zenbatekoek ez dute eskuratze-prezioa osatuko. Dibidendu edo interes hauek independenteki erregistratuko dira, beraien mugaegunaren arabera.*
Horretarako, errenbultso-balioaren osagai ez diren etekinak hartuko dira "interes esplizitu"tzat.
- c) *Lehentasunezko harpidetza-eskubideak saltzean edo erabiliak izateko hauek banatzean, eskubideen kostuen zenbatekoak dagozkien baloreen eskuratze-prezioa murriztuko du. Kostu hau, oro har onarturiko eta zuhurtasun-printzipioarekin adostasunean dagoen balioespen-formula bat erabiliz finkatuko da; aldi berean, kontabilizatutako balorazio-zuzenketen zenbatekoa proportzionalki murriztuko da.*

Aurreko pasarteetan jasotakoaren arabera, finantza-inbertsioak baloratze-ko garaian irizpide nagusi hauek beteko dira:

- Erosketa-prezioan barne sartuko dira, inbertsio horiek eskuratzea-gatik ordaindutako zenbatekoaz gain, eragiketa horrekin erlazionaturiko gastu guztiak.
- Komisio, bitartekaritza-gastu eta erosketak dituen zerga berreskuraezin guztiak eskuraketa-balioan sartuko dira.
- Harpidetza-eskubideak finantza-inbertsioaren kostuan barne sartuko dira.

Erosketa-prezioa:

- Erosketako prezio efektiboa

+

- Eragiketaren gastuak

+

- Zerga berreskuraezinak

+

- "Lehentasunezko harpidetza-eskubideen" kostua

- Irizpide berberari jarraituz, lehentasunezko harpidetza-eskubideak beste-
renganatzeko garaian beren kostuak finantza-inbertsioa ordezkatzeko
duen kontuaren balioa gutxiagotu egingo dute.
- Erosketa-unean sortutako dibidenduak edo sortu eta mugaeguneratu
gabeko interes esplizituek ez dute erosketa-prezioan parte hartuko, eta
bere mugaegunaren arabera kobrantza-eskubide bezala era independen-
tean erregistratuko dira.

1. adibidea

Inbertsio iragankor bat egiteko asmoarekin 1.000 moneta-unitate balio izen-
datua duten eta balio izendatuarekiko % 300eko erosketa-prezioa edo kotizazioa
ordainduz, 10 akzio erosi dira. Eragiketaren komisioak 500 m.u.koak dira. Baldin
eta sortu eta mugaeguneratu gabeko dibidenduaren zenbatekoa 1.000 m.u. izan-
go balitz, finantza-inbertsio iragankor honen balioa hau izango litzateke:

Erosketa-prezioa: $10 \times 1.000 \times \% 300 + 500 - 1.000 = 29.500$ moneta-unitate.

Inbertsioa gauzatzean			
29.500	(540) Finantza-inbertsio iragankorrak, kapitalean	(57.) Diruzaintza	30.500
1.000	(545) Kobratzeko dibidendua		

Zenbait denbora igaro ondoren, dibidendua kobratu da (atxikipena % 15):

Dibidendua kobratzean			
850	(57.) Diruzaintza	(545) Kobratzeko dibidendua	1.000
150	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak		

2. adibidea

2XX0. urteko ekainaren 30ean 1.000 moneta-unitateko balio izendatua duten
500 obligazio erosi dira 500.000 m.u. ordainduta. Urteko interes esplizitua
% 10ekoa da, eta abenduaren 31n ordainduko dira (atxikipena % 15).

Inbertsioa gauzatzean			
475.000	(251) Errenta finkoko baloreak	(57.) Diruzaintza	500.000
25.000	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak		

Abenduaren bukaerara iristean:

Interesak kobratzean			
42.500	(57.) Diruzaintza	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak	25.000
7.500	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak	25.000

21.2.2 Merkatuko balioa

Finantza-aktibo batek merkatuan izan dezakeen errealizazio-balioarekin erlazioaturiko kontzeptua da. Hau da, saldu nahi izango balitz titulu horren besterenganatze-balioa ordezkatu luke. Merkatuko balioa kalkulatzeko erreferentzi hauek erabiliko dira:

- Baldin eta burtsan kotizatzen duten balore negoziagarriak badira, honako bi kotizazio hauetan txikiena hartuko da: azken hiru hilabetekoari dagokion batezbestekoa eta aurkezpena baino egun bat lehenagokoa. Merkatu ofizialean kotizatu eta interesak sortu baina mugaeguneratu gabeko errenta finkoko tituluen kasuan, balio-galera sortu den ala ez jakiteko, erosketa-prezioa eta merkatuko balioaren arteko diferentzia kalkulatzeko konparazio hau egingo da: erosketa-prezioari sortu eta mugaeguneratu gabeko interesak gehituko zaizkio, eta merkatuko prezioztat balore horren kotizazioa hartuko da.
- Burtsan kotizatzen ez duen aktiboaren merkatuko prezioa kalkulatzeko zailagoa da. Kapital-partaidetzen izaera ez duten finantza-aktiboen (obligazioak, bonoak, ordaindukoak, maileguak, ... etab.) errealizazio-balioa kalkulatzeko etorkizuneko fluxuen balio eguneratuaren sistema erabili daiteke. Kapital-partaidetzen merkatuko balioztat balio teorikoa erabili ohi da. Enpresako akzioaren balio kontableak bere balio teorikoa ordezkatu luke. Kalkulatzeko bi aldagai nagusi erabiliko dira: enpresako ondare gar-

bia eta kapital soziala osatzen duen titulu kopurua. Bien arteko zatiketak balio teorikoa emango du.

$$\text{Ondare garbia} = \text{Ondare netoa} - \text{Itxurazko aktiboak}$$

Enpresako ondare garbia kalkulatzeko beste formula hau ere erabil daiteke:

$$\text{Ondare garbia} = \text{Aktibo erreala} - \text{Pasibo galdagarria}$$

Aktibo errealean fikziozko izaera duten elementuak ez dira sartuko. Nolanahi ere, bada izaera berezia duen kasu bat: leasing finantzarioari dagokiona. Daki-gunez, erosketa-aukerarekiko arrazoizko zalantzarik ez dagoenean, leasing finantzarioaren kuota guztiak zor bezala kontsideratu ohi dira, eta zor horietan sartzen dira oraindik sortu ez diren interesak ere. Leasing finantzarioak eragindako gastu guztiak finantza-gastu inplizitu bezala kontsideratuko dira eta hainbat ekitalditan banatzeko gastu bezala erregistratuko dira. Era honetan finantza-gastuak aktiboko fikziozko elementuetan sartzeaz gain, pasibo galdagarriaren zenbatekoa ere gehituko dute.

Ondorioz, Ondare garbiaren zenbatekoa kalkulatzeko garaian, lehenik eta behin leasing finantzarioak eragindako finantza-gastuak dauden ala ez baieztatu behar da. Leasing-ak eragindakoak badira, aktibo errealean kentzeaz gain pasibo galdagarrian ere kendu beharko dira.

Titulu bakoitzari dagokion balio teorikoa kalkulatzeko:

ABT: Akzioaren balio teorikoa.

Baldin eta balio izendatu ezberdineko akzioak badaude, kapital soziala osatzen duten akzioen artean balio izendatuen multiploa izango den moneta-unitate homogeneo bat kalkulatu da.

$$ABT = \frac{\text{Ondare garbia}}{\text{Akzio edo partaidetzen kopurua}}$$

Demagun enpresa baten egoera-balantzea osatzen duten elementuak hauek direla:

AKTIBOA	PASIBOA
Ibilgetua100.000	Kapital soziala100.000
Ibilgetuaren amort. metatua....-30.000	Erreserbak.....20.000
Hastapen-gastuak15.000	Aurreko ekitald. em. negatib.....-6.000
Izakinak.....45.000	Galdu-irabaziak.....16.000
Bezeroak30.000	Epe luzerako hartzekodunak.....35.000
Diruzaintza40.000	Epe lab. hartzekodunak35.000
Aktiboa guztira200.000	Pasiboa guztira.....200.000

Demagun enpresa honetako kapital soziala 1.000 akziaz osatuta dagoela. Akzio bakoitzaren balio teorikoa (ABT) honako hau da:

$$\text{Ondare garbia} = 100.000 + 20.000 - 6.000 + 16.000 - 15.000 = 115.000$$

$$\text{Akzioen balio teorikoa} = 115.000/1.000 = 115$$

Ondare garbiaren eta akzioen balio teorikoaren zenbatekoak kalkulatzeko beste metodoa ere erabili daiteke:

$$\text{Ondare garbia} = \text{aktibo erreala} - \text{pasibo galdagarria}$$

$$\text{Ondare garbia} = (200.000 - 15.000) - 70.000 = 115.000$$

$$\text{Akzioen balio teorikoa} = 115.000/1.000 = 115$$

21.3 KAPITAL-PARTAIDETZEN INBERTSIOAK: AKZIOAK

21.3.1 Harpidetza edo erosketa

Kapital-partaidetza edo akzioen harpidetza edo erosketa erregistratzeko garaian aurreko puntuan jorratutako erosketa-prezioaren arabera baloratuko dira. Egin beharreko idazpena hau izan daiteke:

XXXX/XX/XX	
(250) Finantza-inbertsio iraunkorrak kapitalean	(57.) Diruzaintza
(540) Finantza-inbertsio iragankorrak, kapitalean	(259) Akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak
	(549) Epe laburrerako akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak

Kontu bakoitzaren esanahia hau da:

- (540) Finantza-inbertsio iragankorrak, kapitalean: taldeko, talde anitzeko edo elkartu izaera ez duten enpresetako kapitalaren gaineko eskubideetan –bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatutako ala kotizaziorik ez duten akzioetan edo beste baloreetan– epe laburrera egindako inbertsioak.
- (549) Epe laburrerako akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak: taldeko, talde anitzeko edota enpresa elkartuen izaera ez duten enpresetako akzioei buruzko egiteko dauden galdatu gabeko despoltsapenak, finantza-inbertsio iragankorrenak direnean.
- (250) Finantza-inbertsio iraunkorrak kapitalean: taldeko, talde anitzeko edo elkartu-izaera ez duten enpresetako kapitalaren gaineko eskubideetan –bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatutako ala kotizaziorik ez duten akzioetan edota beste baloreetan– epe luzera egindako inbertsioak.
- (259) Akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak: taldeko, talde anitzeko edota enpresa elkartuen izaera ez duten enpresetako akzioekiko egiteko dauden galdatu gabeko despoltsapenak.

Erakunde jaulkitzaileak dibidendu pasiboaren despoltsapena eskatzen duenean:

XXXX/XX/XX	
(259) Akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak	(556) Galdatutako despoltsapenak akzioei buruz
(549) Epe laburrerako akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak	

Non:

- (556) Galdatutako despoltsapenak akzioei buruz: kapital-partaidetzetan egindako finantza-inbertsioei dagokien galdatutako eta ordaindu gabeko despoltsapenak. Kontu honetan sartuko lirateke finantza-inbertsio iraunkor eta iragankor guztiei dagozkien izaera honetako despoltsapen-eskaerak.

Despoltsapena gauzatzean:

XXXX/XX/XX	
(556) Galdatutako despoltsapenak akzioei buruz	(57.) Diruzaintza

Baldin eta akzioak erosteko unean sortu eta kobratu gabeko dibidenduak badaude:

XXXX/XX/XX	
(250) Finantza-inbertsio iraunkorrak kapitalean	(57.) Diruzaintza
(540) Finantza-inbertsio iragankorrak kapitalean	(259) Akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak
(545) Kobratzeko dibidendua	(549) Epe laburrerako akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak

Non:

- (545) Kobratzeko dibidendua: kobratzeko dauden dibidenduengatiko kredituak, behin-betikoak ala "kontura"koak.

1. adibidea

Inbertsio iragankor bat egiteko asmoarekin 1.000 moneta-unitate balio izendatua duten eta balio izendatuarekiko % 300eko erosketa-prezioa edo kotizazioa ordainduz, 10 akzio erosi dira. Eragiketaren komisioak 500 m.u.

Inbertsioa gauzatzean			
30.500	(540) Finantza-inbertsio iragankorrak, kapitalean (10 x 1.000 x % 300 + 500)	(57.) Diruzaintza	30.500

2. adibidea

Baldin eta aurreko adibidean sortu eta mugaeguneratu gabeko dibidenduaren zenbatekoa 1.000 m.u.koa izango balitz, finantza-inbertsio iragankor honen balioa hau litzateke:

Inbertsioa gauzatzean			
29.500	(540) Finantza-inbertsio iragankorrak, kapitalean (10 x 1.000 x % 300 + 500 – 1.000)	(57.) Diruzaintza	30.500
1.000	(545) Kobratzeko dibidendua		

3. adibidea

Aurreko adibidea oinarritzat hartuz, demagun ordaindu den zenbatekoa komisioaz gain erosi diren akzioen erosketa-prezioaren erdia dela, beste gainerako zenbatekoa ordaintzeke utziz:

Inbertsioa gauzatzean			
30.500	(540) Finantza-inbertsio iragankorrak, kapitalean (10 x 1.000 x % 300 + 500 – 1.000)	(57.) Diruzaintza (30.000/2 + 500)	15.500
1.000	(545) Kobratzeko dibidendua	(549) Epe laburrerako akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak	15.000

21.3.2 Errentak

Kapital-partaidetza eta akzioek errenta aldakorra dute. Errenta honen jatorria titulu horiek jaulki dituen elkartearen mozkinen banaketan kokatu behar da. Sozietate anonimoetan errenta horri dibidendu aktiboa deitu ohi zaio.

- Dibidendu aktiboa edo konturako dibidenduak sortzen direnean:

XXXX/XX/XX	
(545) Kobratzeko dibidendua	(760) Kapital-partaidetzen sarrerak

- Dibidendu aktiboa edo konturako dibidenduak kobratzean:

XXXX/XX/XX	
(57.) Diruzaintza (473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak	(545) Kobratzeko dibidendua

Adibidea

Organo eskudunak 500 moneta-unitateko dibidendua banatzeko akordioa du. Dibidendu honekiko lehenago 300 moneta-unitateko konturako beste dibidendu bat jaso eta erregistratu zen. Beraz, erregistratzeke dagoen dibidendu bakarra 200 moneta-unitatekoa da.

Dibidendua sortzean			
200	(545) Kobratzeko dibidendua	(760) Kapital-partaidetzen sarrerak	200
Dibidendua sortzean			
170	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	(545) Kobratzeko dibidendua	200
30	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak (200 x 0,15)		

21.3.3 Kapital-partaidetzen edo akzioen salmentak

Kapital partaidetzak edo akzioak besterenganatzerako garaian, normalean, erosketa-prezio eta salmenta-prezioaren artean balio-diferentziak sortu ohi dira. Diferentzia hauek positiboak (mozkinak) edo negatiboak (galerak) izan daitezke. Emaiza hauek erregistratzeko Kontabilitate Plan Orokorrek kontu hauek ditu:

Enpresa elkartu, taldeko enpresa eta talde anitzeko enpresetako epe luzerako finantza-inbertsioen emaitzak (Kontrol-kartera)	672. Epe luzerako kapital-partaidetzagatikoko galerak taldeko enpresetan. 673. Epe luzerako kapital-partaidetzengatikoko galerak enpresa elkartuetan.	Aparteko izaera duten emaitzak
	772. Taldeko enpresetako epe luzerako kapital-partaidetzen mozkinak. 773. Enpresa elkartuetako epe luzerako kapital-partaidetzen mozkinak.	

Gainerako enpresen epe luzerako finantza-inbertsioen eta epe laburrerako finantza-inbertsio guztien emaitzak. (Errentagarritasun-kartera)	666. Balore negoziagarrien galerak.	Finantza-izaera duten emaitzak
	766. Balore negoziagarrien mozkinak.	

Taula honetan jasotakoaren arabera, enpresa elkartu, taldeko eta talde anitzeko enpresetako finantza-inbertsio iraunkorrek sorrarazitako emaitzek aparteko izaera dute, eta gainerako finantza-inbertsio guztiek sortutako emaitzen izaera finantzarioa da.

- Akzioen salmenta-idazpena:

XXXX/XX/XX	
SP (57.) Diruzaintza (666) Balore negoziagarrien galerak, edo (Baldin EP > SP)	Finantza-inbertsioen kontuak EP (766) Balore negoziagarrien mozkinak (Baldin EP < SP)

Non:

- SP: salmenta-prezioa.
- EP: erosketa-prezioa.

Baldin eta besterenganatze-eragiketan saltzailearen kargurako gastuak badaude, 17. eta 18. balorazio-arauek diotenari jarraituz, gastu hauek emaitza-ren gain eragina izan dute. Hau da:

- a) Baldin eta SP > EP: sortutako mozkinaren zenbatekoa gutxiagotu egingo dute.
- b) Baldin eta EP > SP: sortutako galeraren zenbatekoa gehituko dute.

Baldin eta erakunde bereko eta eskubide berdineko baina erosketa-prezio ezberdineko tituluak besterenganatuko balira, besterenganatu diren tituluei dagokien kostua kalkulatzeko FIFO, LIFO edo batez besteko prezio haztatuaren metodoak erabil daitezke. Guzti hauetatik gomendagarriena azkeneko hau da. Metodo honen arabera besterenganatu den titulu bakoitzaren kostua kalkulatzeko zatiketa bat egitea aski da:

- Zenbakitzailean: titulu homogeneo guztien balio kontablea.
- Izendatzailean: titulu homogeneoen kopurua.

Titulu bakoitzaren kostua zein den jakin ondoren, besterenganatu den titulu-kopuruaz biderkatuz salmentaren kostua kalkulatu litzateke.

1. adibidea

Izaera iragankorrekoak diren eta akzioko 900 moneta-unitateko kostua izan zuten 100 akzio 1.200 moneta-unitate/akzioko prezioan saldu dira. Saltzailearen kargurako gastuak 1.500 m.u.

XXXX/XX/XX			
118.500	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak (100 x 1.200 – 1.500)	(540) Finantza-inbertsio iragankorrak, kapitalean (766) Balore negoziagarrien mozkinak 100 x (1.200 – 900) – 1.500	90.000 28.500

2. adibidea

Aurreko adibidea oinarritzat hartuz, demagun besterenganatu diren akzioekiko 10.000 moneta-unitateko despoltsapena egiteke dagoela:

XXXX/XX/XX			
118.500	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak (100 x 1.200 – 1.500)	(540) Finantza-inbertsio iragankorrak, kapitalean (766) Balore negoziagarrien mozkinak 100 x (1.200 – 900) – – 1.500 + 10.000	90.000 38.500
10.000	(549) Epe laburrerako akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak		

3. adibidea

Aurreko adibideko datu guztiak kontuan hartzeaz gain, demagun besterenganatu diren akzioekiko 15.000 moneta-unitateko dibidendu aktiboa sortu, erregistratu eta kobratzeke dagoela.

XXXX/XX/XX			
118.500	(572) Banku eta Kreditu	(540) Finantza-inbertsio	90.000
	Erak. ageriko k/k, euroak	iragankorrak, kapitalean	
	(100 x 1.200 – 1.500)	(545) Kobratzeko	15.000
10.000	(549) Epe laburrerako	dibidendua	
	akzioei buruz oraindik	(766) Balore	23.500
	egin gab. despoltsapenak	negozigarrien mozkinak	

21.4 ERRENTA FINKOKO BALOREEN INBERTSIOAK: OBLIGAZIOAK

21.4.1 Kontzeptua eta motak

Obligazioak elkartearen kontrako kreditu baten zati alikuotak dira. Titulu negoziagarriak eta amortizagarriak izateaz gain, jaulki dituen enpresaren emaitzen bilakaerak baldintzatzen ez duen eta aldez aurretik finkatuta duen interesa sortu ohi dute.

Akzioen eta obligazioen arteko diferentzia nagusiak hauek dira:

- Akzioa kapital sozialaren zati alikuota da, eta, ondorioz, bere titularrari elkarteko bazkide-izaera ematen dio. Obligazioak, aldiz, kreditu baten zati alikuota den neurrian, bere titularrari hartzekodun-izaera eskainiko dio.
- Obligazioa amortizatzeko jaio da, eta akzioa ez.
- Obligazioek elkarteko emaitzetatik guztiz independente diren interesak sortu ohi dituzte. Akzioek, aldiz, emaitzen arabera dibidendu aldakorra sortuko dute.

Obligazio-motak bereizteko, besteak beste, hauek aipa daitezke:

a) Jaulkipen-prima eta errenboltso-prima duten obligazioak

Mota honetako obligazioek, errentagarritasun periodikoa sortzeaz gain (interes esplizituak), salmenta-prezioa erosketa-prezioa baino handiagoa delako edo tituluak amortizatzeagatik (interes implizituak) plusbalioa sortu ohi dute. Ikuspuntu kontabletik mota honetako finantza-aktiboek arazo hau sor dezaketek: normalean aldez aurretik jakin ohi da mota honetako inbertsioen errentagarritasuna, baina zenbait kasutan jaulki dituen enpresaren esku egoten da noiz amortizatu behar diren erabakitzea, eta amortizazio-epe horrek baldintzatzen du tituluaren errentagarritasuna.

b) Zero kupoia duten obligazioak eta deskontu-obligazioak

Zero kupoia duten obligazioen kasuan tituluaren bizitza osoan sortutako interesak titulu hori amortizatzean jasoko dira. Hau da:

- Erosketa-prezioa: balio izendatua.
- Errenboltso-balioa: balio izendatua + bere bizitako interes guztiak.

Kasu honetako obligazioen interesak inplizituak dira.

Deskontu-obligazioen kasuan:

- Erosketa-prezioa: balio izendatua – deskontua.
- Errenboltso-balioa: balio izendatua.

Kasu honetako obligazioen interesak inplizituak dira.

21.4.2 Errenta finkoko baloreen harpidetza

Harpidetutako errenta finkoko baloreak bere erosketa-prezioaren arabera baloratuko dira, erosketa-prezio honetan ordaindutako zenbatekoaz gain, eragiketa honek sorrarazten dituen gastu guztiak eta berreskuragarri-izaera ez duten zergak sartuta.

- Errenta finkoko baloreak harpidetzean:

	XXXX/XX/XX	
(251) Errenta finkoko baloreak		(57.) Diruzaintza
(541) Epe laburrerako errenta finkoko baloreak		

Kupoi korritua duten obligazioen kasuan, hau da, titulua erosteko unean sortu baina mugaeguneratu gabeko interes esplizituak erosketa-prezioan sartuak baldin badaude,

	XXXX/XX/XX	
(251) Errenta finkoko baloreak		(57.) Diruzaintza
(256) Errenta finkoko baloreen epe luzerako interesak		
(541) Epe laburrerako errenta finkoko baloreak		
(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak		

1. adibidea

Demagun enpresa batek inbertsio hau egin duela:

- Erosketa-data: 2XX0-06-01
- Erositako obligazio kopurua: 3.000
- Balio izendatua: 10 moneta-unitate.
- Erosketa-prezioa: balio izendatuaren %120.
- Urteko interes-tasa izendatua: % 10. Interesak mugaeguneratutako hiruhilekotan ordaintzen dira, eta azkeneko ordainketa 2XX0-05-01ekoa izan zen.

2XX0/06/01			
35.750	(251) Errenta finkoko baloreak (3.000 x 10 x 1,2 – 250)	(57.) Diruzaintza (3.000 x 10 x 1,2)	36.000
250	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak (3.000 x 10 x 0,1 x 1/12)		

Demagun 2XX0-08-01ean iragan den hiruhilekoari dagozkion interesak kobratu dituela (atxikipena % 15):

2XX0/08/01			
637,5	(572) Banku eta Kreditu Erak. ageriko k/k, euroak (3.000 x 10 x 0,1 x 3/12) x 0,85	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak	250
112,5	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak (3.000 x 10 x 0,1 x 3/12) x 0,15	(760) Errenta finkoko baloreen sarrerak (3.000 x 10 x 0,1 x 2/12)	36.000

2. adibidea

Demagun enpresa batek inbertsio hau egin duela:

- Erosketa-data: 2XX0-01-01
- Erositako obligazio-kopurua: 1.000
- Balio izendatua: 10 moneta-unitate.
- Erosketa-prezioa: balio izendatua.

- Urteko interes-tasa izendatua: % 10. Zero kupoi motako obligazioak direnez gero, bizitzan zehar sortutako interes guztiak tituluak amortizatzean ordainduko dira.
- Amortizazio-epea: hiru urte, hots, 2XX2-12-31.

2XX0/01/01		
10.000	(251) Errenta finkoko baloreak (1.000 x 10)	(57.) Diruzaintza 10.000

2XX0/12/31		
2XX0. urtean sortutako interesak:		
1.000	(256) Errenta finkoko baloreen epe luzerako interesak (10.000 x 0,1)	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak 1.000

2XX1/12/31		
2XX1. urtean sortutako interesak:		
1.100	(256) Errenta finkoko baloreen epe luzerako interesak (10.000+1.000) x 0,1	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak 1.100

Mugaegunaren arabera birsailkatutako baloreak:

10.000	(541) Epe laburrerako errenta finkoko baloreak	(251) Errenta finkoko baloreak 10.000
--------	--	---------------------------------------

Mugaegunaren arabera birsailkatutako interesak:

2.100	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak (1.000 + 1.100)	(256) Errenta finkoko baloreen epe luzerako interesak 2.100
-------	---	---

2XX2/12/31			
2XX2. urtean sortutako interesak:			
1.210	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak (10.000 + 1.000 + 1.100) x 0,1	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak	1.210
Tituluen amortizazioa iritsitakoan balio izendatuaz gain sortutako interes guztiak kobratu dira % 15eko atxikipenarekin:			
12.813,5	(572) Banku eta Kreditu Erak. ageriko k/k, euroak 10.000+(1.000+1.100+ +1.210)x0,85	(541) Epe laburrerako errenta finkoko baloreak (546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak (1.000+1.100+1.210)	10.000 3.310
496,5	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak (1.000+1.100+1.210)x0,15		

21.4.3 Errenta finkoko baloreen interesak

Errenta finkoko baloreen interesak era ezberdinetan jaso daitezke:

- a) Balore izendatuaren gaineko interes edo kupoi periodikoak (hilekoak, seihilekoak, urtekoak, etab.). Interes hauei esplizituak deitu ohi zaie, eta aurretiazkoak (aurretiazko interes) edo dagokien denboraldia amaitu (mugaeguneratutako interesak) ondoren likidatzen direnak izan daitezke. Kontuan izan behar da, kasu batean zein bestean, ekitaldi bati interesak egozteko garaian sortzapen-printzipioak diotenari jarraituz egingo dela.

Baldin eta jesapenaren bizitzan zehar sortutako interes esplizitu guztiak tituluaren errenboltso edo amortizazioa gauzatzean jasotzen badira, inolako likidazio periodikorik egin gabe, titulu hauei *zero kupoidun tituluak* deitu ohi zaie.

- b) Titulua eskuratzeko unean hasierako despoltsapen txikiagoa (jaulkipen-prima: balio izendatua eta jaulkipen-balioaren arteko diferentzia), edo tituluaren mugaeguna iristean errenboltso-zenbateko handiagoa (errenboltso-prima: errenboltso balio eta balio izendatuaren arteko diferentzia) izaten duten interesei, interes implizitu deitu ohi zaie. Baldin eta

interes hauek sorrarazten dituen tituluaren bizitza urte anitzekoa bada, urte bakoitzari dagokion interesaren zenbatekoa kalkulatzeko zentzuzkoa den finantza-irizpidea erabili beharko da.

Errenta finkoko baloreek sortutako interesak erregistratzeko oinarrizko eske-
ma hau da:

- Interesak sortzean:

XXXX/XX/XX	
(256) Errenta finkoko baloreen epe luzerako interesak	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak
(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak	

- Interesak kobratzean:

XXXX/XX/XX	
(57.) Diruzaintza	(256) Errenta finkoko baloreen epe luzerako interesak
(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak

Adibidea

Demagun jaulkitako jesapen baten obligazioa harpidetu dela baldintza
hauekin:

- Jaulkipen-data: 2XX0-01-01
- Jaulkipen-balioa: 20.000 moneta-unitate, bere balio izendatuarekin bat dator.
- Errenboltso-balioa: 21.600 moneta-unitate; beraz, errenboltso-prima dauka.
- Errenboltso-data: 2XX4-12-31
- Urteko interes-tasa izendatua: % 10. Interesak mugaeguneratutako seihilekotan ordaintzen dira, uztailaren 1ean eta abenduaren 31n (atxikipena % 15).

2XX0. urteko ekitaldian egin beharreko idazpenak hauek dira:

2XX0/01/01			
20.000	(251) Errenta finkoko baloreak	(572) Banku eta Kreditu Erak. ageriko k/k, euroak	20.000

2XX0/07/01			
2XX0ko lehenbiziko sei hilekoan sortutako interes esplizituak:			

1.000	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak (20.000 x 0,1 x 6/12)	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak	1.000
-------	---	---	-------

Interes hauen kobrantza:

850	(572) Banku eta Kreditu Erak. ageriko k/k, euroak (1.000 x 0,85)	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak	1.000
150	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak (1.000 x 0,15)		

2XX0/12/31			
2XX0ko bigarren sei hilekoan sortutako interes esplizituak:			

1.000	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak (20.000 x 0,1 x 6/12)	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak	1.000
-------	---	---	-------

Interes hauen kobrantza:

850	(572) Banku eta Kreditu Erak. ageriko k/k, euroak (1.000 x 0,85)	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak	1.000
150	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak (1.000 x 0,15)		

Errenboltso-primak sortutako interes inplizituak:

400 (256) Errenta finkoko baloreen epe luzerako interesak (21.600 – 20.000) x 1/4	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak	400
--	--	-----

21.4.4 Errenta finkoko baloreen errenboltsoa

Logikoa denez, harpidetu edo erositako tituluen mugaeguna iristen denean bere garaian eginiko inbertsioa berreskuratu egiten da, hitzartutako errenboltso-balioaren arabera.

XXXX/XX/XX	
(57.) Diruzaintza	(541) Epe laburrerako errenta finkoko baloreak

Erabiliko den kontu bakarra “(541) Epe laburrerako errenta finkoko baloreak” da eta ez “(251) Errenta finkoko baloreak” kontua, zeren, obligazioaren bizitza edozein izanik ere, azkeneko urtera iritsitakoan, birsailkapen-idazpenaren bitartez azkeneko kontu hau desagertu egingo baita.

- Birsailkapen-idazpena:

XXXX/XX/XX	
(541) Epe laburrerako errenta finkoko baloreak	(251) Errenta finkoko baloreak

Baldin eta interes inplizituak baldin badaude, (546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak kontua erabili daiteke interes hauek jasotzeko.

Adibidea _____

Aurreko adibidea oinarritzat hartuz, ikus ditzagun 2XX4-12-31ko idazpenak:

2XX4/12/31

2XX0ko bigarren sei hilekoan sortutako interes esplizituak:

1.000	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak (20.000 x 0,1 x 6/12)	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak	1.000
-------	---	--	-------

Interes hauen kobrantza:

850	(572) Banku eta Kreditu Erak. ageriko k/k, euroak (1.000 x 0,85)	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak	1.000
150	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak (1.000 x 0,15)		

Errenboltso-primak sortutako interes implizituak:

400	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak (21.600 – 20.000) x 1/4	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak	400
-----	---	--	-----

Aurreko hiru urteetako interes implizituak jaso dituen kontuaren birsailkapena:

1.200	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak (21.600 – 20.000) x 3/4	(256) Errenta finkoko baloreen epe luzerako interesak	1.200
-------	---	---	-------

Tituluaren errenboltsoagatik:

21.600	(572) Banku eta Kreditu Erak. ageriko k/k, euroak	(541) Epe laburrerako errenta finkoko baloreak (546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak	20.000 1.600
--------	--	---	-----------------

21.4.5 Obligazioen salmenta edo aurretiazko amortizazioa

Errenta finkoko tituluen salmentan, lehenik eta behin salmenta-data iritsi arte sortutako interesak kalkulatu eta erregistratu behar dira. Tituluaren salmenta-eragiketaren emaitza kalkulatzeko bi aldagai alderatuko dira:

- a) SP: tituluaren salmenta-prezioa.
- b) EP+I: Erosketa-prezioa + sortu eta mugaeguneratu gabeko interesak.

Konparazio hori egin ondoren, emaitza hiru motakoa izan daiteke:

- a) Emaitarik gabea: $SP = EP + I$
- b) Mozkina: $SP > (EP + I)$
- c) Galera: $SP < (EP + I)$

Errenta finkoko tituluen aurretiazko amortizazioan, eragiketak sortutako emaitza kalkulatzeko antzeko planteamendua egingo da baina aldaketa batekin: erreferentzia-data salmentarena hartu ordez errenboltso-data hartu behar da. Ondorioz, tituluaren amortizazio-eragiketaren emaitza kalkulatzeko bi aldagai alderatuko dira:

- c) AP: tituluaren Amortizazio-prezioa.
- d) EP+I: Erosketa-prezioa + sortu eta mugaeguneratu gabeko interesak.

Konparazio hori egin ondoren, emaitza hiru motakoa izan daiteke:

- d) Emaitarik gabea: $AP = EP + I$
- e) Mozkina: $AP > (EP + I)$
- f) Galera: $AP < (EP + I)$

Mota honetako eragiketek sorraraz dezaketen idazpena hau izan daiteke:

XXXX/XX/XX	
(57.) Diruzaintza	(541) Epe laburrerako errenta finkoko baloreak
(666) Balore negoziagarrien galerak	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak
(Salmenta galerarekin egiten bada)	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak
	(766) Errenta finkoko baloreen mozkinak
	(Salmenta mozkinarekin egiten bada)

Adibidea

Demagun obligazio batzuk baldintza hauekin erosi direla:

- Erosketa-data: 2XX0-01-01
- Erositako titulu-kopurua: 10.000
- Erosketa-prezioa: bat dator balio izendatuarekin
- Balio-izendatua: 100 moneta-unitate.
- Errenboltso-data: 2XX4-12-31
- Errenboltso-prezioa: 150 moneta-unitate.
- Urteko interes-tasa izendatua: % 20. Interesak urtean behin ordainduko dira, abenduaren 31n (atxikipena % 15).

Baldin eta 2XX1-07-01ean 2.500 titulu salduko balitu tituluko 145 moneta-unitate kobratuz, egin beharreko idazpenak hauek lirateke:

2XX1/07/01

2XX1ko lehendabiziko seihilekoan sortutako interes esplizituak:

25.000	(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak (2.500 x 100 x 0,2 x 6/12)	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak	25.000
--------	--	---	--------

Interes implizituak:

Interes implizituak gutzira: $((150 - 100) \times 10.000) / 5 \text{ urte} = 100.000 \text{ moneta-unitate/urte}$

Tituluko interesak: $100.000 / 10.000 = 10 \text{ moneta-unitate urteko} \rightarrow 5 \text{ m.u. seihileko}$

12.500	(256) Errenta finkoko baloreen epe luzerako interesak (2.500 x 5)	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak	12.500
--------	--	---	--------

Eragiketak sortutako emaitza hau da:

- Salmenta-prezioa: $2.500 \times 145 = 362.500$
- Erosketa-prezioa + interesak: 312.500
 - Erosketa-prezioa: $2.500 \times 100 = 250.000$
 - Interesak: $25.000 + 12.500 + 25.000 \text{ (2XX0 urteko interes implizituak)} = 62.500$
- Mozkina: $362.500 - 312.500 = 50.000$

Tituluen salmenta:

362.500	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak (2.500 x 145)	(256) Errenta finkoko baloreen epe luzerako interesak 2XX0. urtea: 2.500 x 10 2XX1. urtea: 2.500 x 5	37.500
		(546) Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak	25.000
		(251) Errenta finkoko baloreak (2.500 x 100)	250.000
		(766) Balore negoziagarrien mozkinak	50.000

21.5 INBERTSIO-FONDOETAKO PARTAIDETZAK

Talde Inbertsio Erakundeak inbertitzaile-kopuru handi batez osatuta daude, eta beraien helburua hau da: bakarka lortu ezin daitezkeen abantailak lortu ahal izateko bolumen ekonomiko egokia duen ondarea osatzea. Horrela kudeaketa profesionalizatua, arriskuen dibertsifikatzea, likidezia, abantaila fiskalak, etab. lor daitezke.

Inbertsio-fondoetan gauzatutako ondare-inbertsioek zenbait obligazio eta muga dituzte. Inbertsio horiek gauzatzen diren aktiboen izaeraren arabera, inbertsio-fondo hauek bereiz daitezke:

a) Balore Higigarrietarako Inbertsio Fondoak.

Ondarearen gutxieneko ehuneko –gutxienik % 80– baloreen burtsan edo antolatutako merkatu batean negoziatzea onartutako errenta finko –mugegunaren mugarik gabe– edo aldakorreko balore higigarrietan inbertitu beharko da. Normalean, epe luzerako inbertsio gisa planteatu ohi da.

Gainerako ondarea diru likidoan edo epe laburrerako finantza-aktiboetan inberti daiteke.

Mota honetako inbertsio-fondoei beste gainerako finantza-inbertsioentzat diren balorazio-arauak aplikatuko zaizkie. Ondorengo inbertsio fondoentzat onartutako irizpide bereziak ez dira erabiliko.

b) Merkatu Monetarioko Aktiboetako Inbertsio Fondoak (MMAIF).

Ondarearen gutxieneko ehunekoa –gutxienik % 90– antolatutako merkatu ofizial batean negoziatzea onartutako errenta finkoko baloreetan eta likidezia handiko beste zenbait aktibotan (amortizaziorako batez besteko epea 18 hilabete edo gutxiagokoa dutenak) inbertitu beharko da. Enpresetako kapitalean parte hartzeko eskubidea eskaintzen duten titulu edo akzioak erostea debekatuta dago.

Kontuen Ikuskaritza eta Kontabilitate Erakundearen 1992-06-27ko ebazpena kontuan hartuz, finantza-inbertsio hauekin erlazionaturiko eragiketen erregistro kontablea hau da:

b.1) MMAIF partaidetzak erostea:

Kontabilitate Plan Orokorreko 16. balorazio-arauak diotenari jarraituz, bere erosketa-prezioaren arabera baloratuko dira. Egin den inbertsioa urtebetekoa baino epe laburragoan edo luzeagoan mantentzea erabakitzearen arabera:

	XXXX/XX/XX	
(5418) Epe laburrerako MMAIF partaidetzak		(57.) Diruzaintza
(2518) Epe luzerako MMAIF partaidetzak		

b.2) Ekitaldiaren bukaeran fondoak sortutako errendimenduak ezagutzeko:

MMAIF partaidetzen errendimenduek bi era ezberdineko sorrera izan dezakete: fondoak eragindako emaitzen banaketa, edo, besterengana-tzean ohikoagoa dena, besterenganatze- edo erosketa-balioen arteko diferentzia. Nolanahi ere, bigarren kasuan emaitza-partaidetzak fondoan izan duen bizitzan zehar sortu da, fondoan gauzatu izan den inbertsioen errentagarritasunaren ondorioz. Beraz, sortzapen-printzipioak diotenari jarraituz, ekitaldi bakoitzari dagokion errendimendua egotzi beharko zaio.

- Errendimenduak positiboak badira (ohikoena):

	XXXX/XX/XX	
(5418) Epe laburrerako MMAIF partaidetzak		(7618) MMAIF partaidetzen sarrerak
(2518) Epe luzerako MMAIF partaidetzak		

- Errendimenduak negatiboak badira (ez da ohikoena):

	XXXX/XX/XX	
(666) Balore negoziagarrien galerak		(5418) Epe laburrerako MMAIF partaidetzak (2518) Epe luzerako MMAIF partaidetzak

b.3) Errendimenduen banaketa:

Errendimenduak banatzen dituzten inbertsio-fondoak oso gutxi dira. Horrelako zerbait gertatuz gero, lehenik errendimenduak aurreko puntuan azaldu izan den eraren arabera aktibatuko dira. Errendimenduak banatzean, idazpen hau egingo da:

	XXXX/XX/XX	
(57.) Diruzaintza (473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak		(5418) Epe laburrerako MMAIF partaidetzak (2518) Epe luzerako MMAIF partaidetzak

b.4) Inbertsio fondoen besterenganatzea:

MMAIFko partaidetzak besterenganatzean, balio likidatzaileak izan duen gehikuntza sarrera bezala erregistratuko da idazpen honen bitartez:

	XXXX/XX/XX	
(57.) Diruzaintza (473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak		(5418) Epe laburrerako MMAIF partaidetzak (7618) MMAIF partaidetzen sarrerak (Uneko balio likidatzailea- -balio kontablea)

Baldin eta salmenta-unean balio likidatzailea balio kontablea baino txikiagoa bada:

	XXXX/XX/XX	
(57.) Diruzaintza (666) Balore negoziagarrien galerak		(5418) Epe laburrerako MMAIF partaidetzak

Adibidea

Epe laburrerako inbertsio gisa, 2XX0-01-01ean 50 moneta-unitateko balio likidatzailea duten MMAIF izaerako 1.000 partaidetza erosi dira.

2XX0-02-15ean partaidetza bakoitza 45 moneta-unitateko balio likidatzailean besterenganatu da.

2XX0/01/01			
50.000	(5418) Epe laburrerako MMAIF partaidetzak	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	50.000
2XX0/02/15			
45.000	(572) Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	(5418) Epe laburrerako MMAIF partaidetzak	50.000
5.000	(666) Balore negoziagarrien galerak		

21.6 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Finantza-inbertsioak

- ❑ **Kontzeptua.** Titulu-balore edo beste zenbait merkataritza-dokumentutan ordezkatzaren diren enpresako jabetza-eskubide eta ondasunei finantza-aktiboak deitu ohi zaie. Finantza-aktibo hauek enpresako kapitalaren ekarpen gisa edo enpresari eman zaion kreditu gisa sailkatzen dira.
- ❑ **Balioespena.** Erosketa-prezioaren irizpidea izango dute, salbuespen batekin: baldin eta merkatuko balioa erosketa-prezioa baino txikiagoa bada, sortu den diferentzia estaltzeko dagokion hornidura erabiliko da.
- ❑ **Kapital-partaidetzetako inbertsioak: akzioak.** Harpidetza edo erosketa (erosketa-prezioaren arabera), errentak (errenta aldakor honen jatorria titulu horiek jaulki dituen elkartearen mozkinen banaketan kokatu behar da. Sozietate anonimoetan errenta horri dibidendu aktiboak deitu ohi zaio.), eta salmenta (erosketa-prezio eta salmenta-prezioaren artean balio-diferentzia positiboak edo negatiboak sortu ohi dira).
- ❑ **Errenta finkoko baloreetako inbertsioak: obligazioak.** Elkartearen kontrako kreditu baten zati alikuotak dira. *Jaulkipen-prima eta errenboltso-prima duten obligazioak daude, eta zero kupoia duten obligazioak eta deskontu-obligazioak ere bai.*
- ❑ **Obligazioak.** Harpidetza (erosketa-prezioaren arabera balioetsiko dira, gastu guztiak eta berreskuragarri-izaera ez duten zergak sartuz), *interesak* (esplizituak eta inplizituak), *errenboltsoa* (mugaeguna iritsitakoan bere garaian eginiko inbertsioa berreskuratu egiten da hitzartutako errenboltso-balioaren arabera) eta *salmenta edo aurretiatzko amortizazioa* (salmentan, lehenik eta behin salmenta-data iritsi arte sortutako interesak kalkulatu eta erregistratu behar dira, eta aurretiatzko amortizazioan, eragiketarik sortutako emaitza kalkulatzeko antzeko planteamendua egingo da, baina aldaketa batekin: erreferentzia-data salmentarena hartu ordez, errenboltso-data hartu behar da).
- ❑ **Inbertsio-fondoetako partaidetzak.** Talde Inbertsio Erakundeak inbertitzaile-kopuru handi batez osatuta daude, eta helburua hau da: bakarka lortu ezin daitezkeen abantailak lortu ahal izateko bolumen ekonomiko egokia duen ondarea osatzea.



ARIKETA PRAKTIKOA. Finantza-inbertsioak

1. *Inbertsio bat egiteko asmoarekin 18 €-ko balio izendatua duten eta balio izendatuarekiko % 200eko kotizazioa ordaindu zaien 1.000 akzio erosi dira. Dibidenduaren zenbatekoa 4 € akziokoa da. Itxiera-data iristen denean, akzio bakoitzaren kotizazioa % 175era jaitsi da. Azkenik, otsailean % 170eko kotizazioan saldu dira akzioak.*

Egin beharreko idazpenak kontabilizatu.

2. *Martxoaren 5ean, 400 €-ko balio izendatua duten 300 obligazio erosi dira. Apirilaren 5ean, % 8ko urteko interesa ordaindu da. Ekitaldiaren itxieran, obligazio bakoitzak 425 €-ko balio izendatua du. Hurrengo urteko urtarrilaren 5ean salmenta-prezioa obligazioko 430 €-koa delarik, obligazio guztiak saldu egin dira.*

Egin beharreko idazpenak kontabilizatu.

22

Aktiboko hornidurak

22.1 SARRERA

Definizioa

Zerbitzuak egiten edo/eta ondasun-ekoizpenean diharduen ekonomia-unitate edo enpresaren ondarea osatzen duen ondasun batek jasandako balio-galera errebertigarria islatzen duen adierazpen kontablea dira.

Kokapena

Sortutako hornidura guztiak egoera-balantzeko Aktiboan agertuko dira inbertsioa txikiagotuz (eta zeinu negatiboarekin), salbu 14 azpitaldea osatzen dutenak (Arrisku eta gastuetarako hornidurak) eta 499 kontua (Beste zenbait trafiko-kaudimengabeziatarako hornidura); azkeneko hauek egoera-balantzeko Pasi-boan kokatuko dira.

22.2 IBILGETU-HORNIDURAK (29 azpitaldea)

Definizioa

IBILGETUAN sorturiko balio-galera errebertigarriak eragindako balio-zuzenketa adierazpen kontablea da.

Galera hauen zenbatespena sistematikoki denboran zehar egin behar da, edo, gutxienik, ekitaldi ororen itxieran.

Definizio honetatik hau ondoriozta daiteke: ekitaldi batean sorturiko hornidurek, nahiz eta ondorengo ekonomia-ekitaldi guztietan berraztertutako izango diren, ez dutela aurreikusitako "bizitzarik"; izan ere hornidura zuzkiarazteko argudio bezala erabili ziren arrazoiak denboran zehar mantentzen badira, hornidura ere mantendu beharko da.

Zenbatekoa

Balio garbi kontablea eta merkatuko balioaren artean egon daitekeen diferentzia estaliko du.

Ekuazio hau Balio Garbi Kontabletzat onartuko da:

"Eskuraketa-prezio edo ekoizpen-kostua - Amortizazio Metatua - alde aurretik zuzkitutako Hornidura".

Zuzkiduraren unea: edozein unetan.

Horniduraren iraupena: aurreikusitako "bizialdirik" ez du.

Adibidea

2XX0ko uztailearen 1ean ordenagailua erosi da milioi bat ordainduz (BEZ kanpo), hondar balioa 100.000 m.u., eta bizitza-erabilgarria 5 urte. 2XX1eko abenduaren 31 iritsitakoan, eta ekitaldi horretako amortizazioa erregistratu ondoren, aipatu ordenagailuari merkatuak eskaintzen dion balioa 500.000 m.u.koa da. Elementuaren balio garbi kontablea eta merkatuko balioaren arteko diferentzia kontabilitatean erregistratzeko garaian, bi aukera aztertu behar dira:

- a) KPOko 2.5. balorazio-arauak eta K.I.K.E.ren 1991ko uztailaren 30eko Erabakiaren 7.e.3. arauak diotenaren arabera, diferentzia balio-galera ez errebertigarri eta ez sistematiko gisa kontsideratuko da.
- b) Diferentzia balio-galera errebertigarri gisa kontsideratu. Azken aukera hau oinarritzat hartuz, 2XX2ko abenduaren 31n, urte honi dagokion amortizazioa erregistratu eta, honako aukera hauek planteatzen dira:
- b.1.) Merkatuak eskaintzen dion balioa, 500.000 m.u.
- b.2.) Merkatuak eskaintzen dion balioa, 700.000 m.u.
- b.3.) Ordenagailuarekin aurrera jarraitzeko aukerarik ez dagoenez, 300.000 m.u.tan (BEZ kanpo) saldu da.

1)	2XX0/07/01		
1.000.000 (227) Infor.-proz. ekip.	(57) Diruzaintza	1.160.000	
160.000 (472) O.P., jasand.BEza			

2)	2XX0/12/31		
90.000 (6827) Inf.-proz. ekip.	(2827) Inf.-proz. ekip. a.m.	90.000	

$$[(1.000.000 - 100.000)/5] \times 6/12$$

3)	2XX1/12/31		
180.000 (6827) Inf.-proz. ekip.	(2827) Inf.-proz. ekip. a.m.	180.000	

$$[(1.000.000 - 100.000)/5]$$

Erosketa-prezioa	1.000.000
– Amortizazio metatua.....	–270.000
= Balio Garbi Kontablea	730.000
– Merkatuko balioa.....	–500.000
= Balio-galeraren zenbatekoa	230.000

A) Balio-galera ez errebertigarri eta ez sistematikoa

Balio-galeraren proportzioa: $230.000/730.000 = \% 31,51$

4)	2XX1/12/31		
85.068 (2827) Inf.-proz. ekip. a.m.	(227) Inf.-proz. ekip.	315.068	
230.000 (671) Ibilg. mat. galerak	(1.000.000 X 0,3151)		

OHARRA: beste gainerako aldagaiak aldatuko ez balira, gelditzen diren ondorengo urteetan zehar amortizatu beharreko zenbatekoa:

Erosketa-prezio berria	684.932	(1.000.000 – 315.068)
– Amortizazio metatua	184.932	(270.000 – 85.068)
– Hondar-balioa	100.000	
Oinarri amortizagarri berria	400.000	
Gelditzen diren urteak	3,5	
Urteko amortizazio berria	114.286	

B) Balio-galera errebertigarria

4)	2XX1/12/31	
230.000 (6927) I.P.E. hornid. zuzkid.	(2927) I.P.E.ren baliog. hornidura	230.000

5)	2XX2/12/31	
180.000 (6827) Inf.-proz. ekip. amort.	(2827) Inf.-proz. ekip. amort. metat.	180.000

Erosketa-prezioa.....	1.000.000
– Amortizazio metatua	450.000
– Hornidura	230.000
Balio Garbi Kontablea.....	320.000

B.1) Merkatuko balioa:500.000

Balio-soberakina180.000

6)	2XX2/12/31	
180.000 (2927) I.P.E.ren baliog. hornidura	(7927) I.P.E. hornid. soberakina	180.000

B.2) Merkatuko balioa:700.000

Balio-soberakina380.000

6)	230.000	(2927) I.P.E.ren baliog. hornidura	2XX2/12/31	(7927) I.P.E. hornid. soberakina	230.000
----	---------	---------------------------------------	------------	-------------------------------------	---------

B.3) Salmenta-prezioa 300.000

6)	450.000	(2827) Inf.-proz. ekip. amort. metat.	2XX2/12/31	(227) Inf.-prozesuet. ekipam.	1.000.000
	230.000	(2927) I.P.E.ren baliog. horn.		(477) O.P., erants. BEZa (300.000 x 0,16)	48.000
	348.000	(57.) Diruzaintza (300.000 x 0,16)			
	20.000	(671) Ibilg. mater. galerak			

22.3 IZAKINEN BALIO-GALERAGATIKO HORNIDURAK (39 azpitaldea)

Definizioa: ekitaldiaren itxieran, izakinen inbentarioa egitean sortzen diren galera errebertigarrien adierazpen kontablea da.

Definizio honetatik hau ondoriozta daiteke: izakinen balio-galeragatiko hornidura bat sortu edo zuzkitu aurretik, lehenik aurreko urtean zuzkiturikoa kitatu behar dela, baldin eta hau sortu bazen behintzat. Beraz, mota honetako horniduren bizialdia gehienez eta gutxienez ekonomia-ekitaldi bakar batekoa dela baieztatu daiteke.

Zenbatekoa: ekitaldiko bukaeran eskuraketa-prezioa edo ekoizpen-kostua eta merkatuko balioaren artean egon daitekeen diferentzia estaliko du.

Merkatuko balioa zein den kalkulatzeko 13.4 balorazio-arauak dioena kontuan hartuko da:

Lehengaiak: birjarpen-prezioa edo errealizazio-balio garbia, txikiagoa bada.

Salgai eta produktu bukatuak: errealizazio-balioa dagozkion komertzializazio-gastuak kenduta.

Bideango produktuak: dagozkien produktu bukatuen errealizazio-balioa, jasateko dauden ekoizpen-kostu guztiak eta komertzializazio-gastuak kenduta.

Zuzkiduraren unea: ekitaldiaren itxieran.

Horniduraren iraupena: gehienez eta gutxienez urte bakar bat.

Adibidea

2XX0-12-31n, biltegia osatzen zuten elementuen balorazioa ondoren zehazten dena zen:

Elementua	Eskuratze-prezioa	Merkatuko balioa
Salgaiak.....	100.000 m.u.....	85.000 m.u.
Ontzikiak.....	50.000 m.u.....	45.000 m.u.
Bukatutako produktuak.....	250.000 m.u.....	250.000 m.u.

2XX1-12-31n izakinen balorazioa ondoren zehazten dena da:

Elementua	Eskuratze-prezioa.....	Birjarpen-balioa...	Banaketa-gastuak
Salgaiak.....	150.000 m.u.....	150.000 m.u.....	0 m.u.
Ontzikiak.....	65.000 m.u.....	67.000 m.u.....	3.000 m.u.
Bukatutako produktuak..	300.000 m.u.....	315.000 m.u.....	10.000 m.u

Hau eskatzen da: izakinen balio-galeragatik horniduren mugimendu kontableei dagozkien idazpenak, elementu hauen dagokien merkatuko balioa 13.4 balorazio-arauaren arabera egingo dela kontuan izanik.

1)	2XX0/12/31	
15.000 (693) Izak. hornid. zuzk. (100.000 – 85.000)		(390) Salg. balio-gal.hornid. 15.000
5.000 (693) Izak. hornid. zuzk. (50.000 – 45.000)		(392) Best. hornik. balio-gal. 5.000 hornid.
2)	2XX1/12/31	
15.000 (390) Salg.balio-gal. hornid.		(793) Izak. hornid. aplikat. 15.000
5.000 (390) Beste.balio-gal. horn.		(793) Izak. hornid. aplikat. 5.000

3)	_____	2XX1/12/31	_____
	1.000 (693) Izak. hornid. zuzk.		(392) Best. horn. balio-gal. h.1.000
	[65.000 – (67.000 – 3.000)]		
	_____		_____

22.4 TRAFIKO-ERAGIKETENGATIKO HORNIDURAK (49 azpitaldea)

Definizioa: bezeroen balizko kaudimengabezia-egoerei aurre egiteko estaldura kontablea da. Galera hauen zenbatespena eta erregistro kontableak bi era ezberdinetan egin daitezke:

- a) *Zenbatespen global edo osoa:* ekitaldiaren bukaeran oraindik kobratzeke dauden trafiko-eskubide guztiekiko ondorengo ekitaldian sor daitezkeen kaudimengabezien zenbatespena egiten da. Kasu honetan izakinen horniduraren antzeko tratamendu kontablea du: zuzkitutako hornidurak urte bakar bateko iraupena du.
- b) *Banakako zenbatespena:* edozein unetan sor daiteke, baldin eta trafiko-kaudimengabezia egon daitekeela aurreikus badaiteke.

Bi sistema hauek aldi berean erabil daitezke.

Zenbatekoa: aukeratu den edozein sistematan hornidurak kontabilitatean islatutako kobrantza-eskubide eta benetan kobratuko den zenbatekoaren arteko diferentzia estali beharko luke.

Zenbatespen global edo osoa: ekitaldiaren bukaerako kobrantza-eskubide metatuen gain ehuneko bat ezarri ohi da.

Banakako zenbatespena: kobrantza-eskubide bakoitza bakarka aztertuko da.

Zuzkiduraren unea:

Zenbatespen global edo osoa: ekitaldiaren itxieran.

Banakako zenbatespena: edozein unetan.

Horniduraren iraupena:

Zenbatespen global edo osoa: gehienez eta gutxienez urte bakar bat.

Banakako zenbatespena: aurreikusitako bizitzarik ez du.

Adibidea

X/06/06: enpresa batek zordun (Y bezeroa) baten kaudimengabezia 800.000 m.u.an (BEZ kanpo) balioetsi du. Bere saldoa kobrantza dudagarrikoa dela kontsideratu du, eta, beraz, dagokion hornidura zuzkitu da. Horretarako banako sistema erabiliko da.

X/12/31: ekitaldiaren itxieran bezeroen saldoen gaineko % 1,5eko kaudimengabezia global bat sortu da (bezeroen saldoa X-12-31.ean 86.000.000 m.u.).

(x+1)/6/6: 500.000 m.u.ko saldoa galdutzat emanez, Y zordunak kaudimengabezia irmoa du, eta gainerako zenbatekoa likidoan kobratzea lortu da.

(X+1)/xx/xx: urte honetan bezeroen kaudimengabezia irmoak aurreko urtean zuzkitutako hornidura baino zenbateko handiagokoak izan dira; hain zuzen 1.450.000 m.u.koak, eta zuzenki erregistratu dira, kaudimengaziatarako hornidura-kontuak inolako mugimendurik jasan gabe.

(X+1)/12/31: kaudimengabeziatarako beste hornidura bat zuzkitu da. Zenbatekoa zordunen saldoen gaineko % 1,8a (zordunen saldoa (X+1)-12-31.ean 92.000.000).

1)	2XXX/06/06		
800.000	(435) Kobr. dudag. bezer.	(430) Bezeroak	800.000
2)	2XXX/06/06		
800.000	(694) Traf.-kaudim.horni. zuzk.	(490) Traf.-kaudim. hornid.	800.000
3)	2XXX/12/31		
1.290.000	(694) Traf.-kaudim. horni. zuzk. (86.000.000 x 0,015)	(490) Traf.-kaudim. hornid.	1.290.000
4)	2XXX+1/06/06		
300.000	(57.) Diruzaintza	(435) Kobrantza dudaga.	800.000
500.000	(650) Merkat.-kreditu kobraezing. galerak	bezeroak	

5)	2XXX+1/06/06			
800.000	(490) Traf.-kaudim. hornid.	(794) Traf.-kaudim. hornid. aplika.	800.000	
6)	2XXX+1/XX/XX			
1.450.000	(650) Merkat.-kreditu kobraezing. galerak	(430) Bezeroak	1.450.000	
7)	2XXX+1/XX/XX			
1.290.000	(490) Traf.-kaudim. hornid.	(794) Traf.-kaudim. hornid. aplika.	1.290.000	
8)	2XXX+1/12/31			
1.656.000	(694) Traf.-kaudim. horni. zuzk. (92.000.000 x 0,015)	(490) Traf.-kaudim. hornid.	1.656.000	

22.5 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Aktiboko Hornidurak

- ❑ Zerbitzuak egiten edo/eta ondasun-ekoizpenean diharduen ekonomia-unitate edo enpresaren ondarea osatzen duen ondasun batek jasandako **balio-galera errebertigarria** islatzen duen adierazpen kontablea da.
- ❑ Sortutako hornidura guztiak egoera-balantzeko **Aktiboan agertuko dira inbertsioa txikiagotuz** (eta zeinu negatiboarekin), salbu 14 azpitaldea osatzen dutenak (Arrisku eta gastuetarako hornidurak) eta 499 kontua (Beste zenbait trafiko-eragiketetarako hornidura), eta azkeneko hauek egoera-balantzeko Pasiboan kokatuko dira.
- ❑ **Ibilgetu-hornidurak (29 azpitaldea)**: ibilgetuan sorturiko balio-galera errebertigarriak eragindako balio-zuzenketen adierazpen kontablea.
 - ▶ *Zenbatekoa*: balio garbi kontablea eta merkatuko balioaren artean egon daitekeen diferentzia estaliko du.
 - ▶ *Zuzkiduraren unea*: edozein unetan.
 - ▶ *Horniduraren iraupena*: aurreikusitako “bizialdirik” ez du.
- ❑ **Izakinen balio-galeragatiko hornidurak (39 azpitaldea)**: ekitaldiaren itxieran, izakinen inbentarioa egitean sortzen diren galera errebertigarrien adierazpen kontablea da.
 - ▶ *Zenbatekoa*: ekitaldiko bukaeran eskuraketa-prezioa edo ekoizpen-kostua eta merkatuko balioaren artean egon daitekeen diferentzia estaliko du.
 - ▶ *Zuzkiduraren unea*: ekitaldiaren itxieran.
 - ▶ *Horniduraren iraupena*: gehienez eta gutxienez urte bakar bat.
- ❑ **Trafiko-eragiketagatiko hornidurak (49 azpitaldea)**: bezeroen balizko kaudimengabezia-egoerei aurre egiteko estaldura kontablea.
 - ▶ *Zenbatekoa*: aukeratu den edozein sistematan hornidurak kontabilitatean islatutako kobrantza-eskubide eta benetan kobratuko den zenbatekoaren arteko diferentzia estali beharko luke.
 - ▶ *Zuzkiduraren unea*: zenbatespen global edo osoa: ekitaldiaren itxieran. Banakako zenbatespena: edozein unetan.
 - ▶ *Horniduraren iraupena*: zenbatespen global edo osoa: gehienez eta gutxienez urte bakar bat. Banakako zenbatespena: aurreikusitako bizialdirik ez du.



ARIKETA PRAKTIKOA. Aktiboko Hornidurak

1. **“HASIERA” enpresak, makineria berria eskuratu behar izan du. Ondasun honekin lotuta, egitate hauek sortu dira:**

URTEA X:

1. **Martxoak 1:** 500.000 €-ko erosketa-prezioa duen makina berri bat erosi da. Zenbateko guztia, urtebetera ordainduko da, eta atzerapen horren truke 24.000 €-ko interesak ordainduko dira.
2. **Apirilak 1:** beharrezkoak diren lanak egin ondoren, data honetan makina hori funtzionamendu-baldintza egokietan dagoela kontsidera daiteke. Bere bizitza baliagarria 10 urtekoa da eta hondar-balioa 50.000 €-koa dela aurreikusi da.

OHARRA: kontuan hartu behar da makina hau pabilioi berrian kokatuko dela, eta hau ez dela uztailearen 1erarte erosi. Beraz, bere ohiko zerbitzuak eskaintzeko hiru hilabetez itxaron behar izan du.

URTEA X+1:

1. **Martxoak 1:** makina erosteagatiko zor osoa kitatu da.
2. **Abenduak 31:** ekitaldi honetako amortizazioa erregistratu ondoren, sute bat jasan du makinak, eta bere balio-galera 100.000 €-koa izan da. Sutea jasan ondoren, merkatuak makina honi eskaintzen dizkion balioak hauek dira:
322.900 €.
300.000 €.
365.000 €.

Sutearen eraginez, une honetatik hasita gelditzen zaion bizitza baliagarria 5 urtekoa da, eta aurreikus daitekeen hondar-balioa 25.000 €-koa da.

3. **Urriak 1:** makina honek duen garrantziagatik urtebeterako aseguruia egin zaio, eta horren kostu 5.000 €-koa da.
4. **Abenduak 31:** sutearen berri aseguru-etxeari eman zaio. Honek galaren zenbateko osoa bere gain hartu eta, data honetan ordaindu du.

URTEA X+2:

1. **Abenduak 31:** makina-hornitzaileak hala proposatuta, 125.000 €-ko hobekuntza bat egin zaio. Hobekuntza horrek ez ditu aldatu aurreko urteko bizitza baliagarria eta hondar-balioaren aurreikuspenak. Merkatuak eskaintzen dizkion balioak hauek dira:

300.000 €
420.000 €
365.420 €

URTEA X+3:

1. **Ekainak 30:** merkatuan makina hobeak daudela ikusirik, bere makina baldintza hauetan saltzeko erabakia hartu du: salmenta-prezioa 200.000 €. Zenbateko honen kobrantza datorren urteko abenduaren 31n egingo da, eta atzerapen horregatik 20.000ko interesak kobratuko zaizkio.

Hau eskatzen da: urte bakoitzeko eragiketa guztiak erregistratu.

2. **“BOTOL” enpresak, 2XX3eko urtarrilaren 1ean, muntaketan dagoen 50.000 € balio duen makineria erosi du. Zenbateko honetatik 10.000 € eta BEZaren zenbateko osoa txeki baten bitartez ordaindu du. Gainerakoetatik, urtebeteko eta 22.000 € eta 2 urteko epea duen eta 24.000 € balio dituen bi letra onartu ditu hurrenez hurren. Nominal hauetan urteko % 10eko interesa sarturik dago (2.000 € eta 4.000 €).**

2XX3 urteko ekitaldian zehar, muntaiarekin zuzenean erlazionaturik dauden hainbat gastu kontabilizatu behar ditu: garraio-gastuak 1.000 €, aseguruak 200 €, eta pertsonal-gastuak 5.000 €. Azken honen banaketa honako hau da:

- Soldata eta alokairuak → 3.800 €
- Enpresaren kargurako Gizarte Segurantzak → 1.200 €
- Langileen kargurako Gizarte Segurantzak → 230 €
- Pertsona Fisikoen Gainerako Zergaren atxikipena → 650 €

Gastu guztiak k/k bitartez abonatu dira.

2XX3ko abenduaren 31n, ekitaldi honetako eta muntaiarekin erlazionaturik dauden gastu guztiak aktibatu egin dira, dagozkion interesak emaitzetara eraman da.

2XX4ko urtarrilaren 1ean, txeki bitartez urtebeterako onartutako letra ordaindu da.

2XX4 ekitaldian zehar muntaketa-lanei jarraipena eman zaie, eta kanpoko zerbitzuengatik txeki bitartez 1.500 € eta BEZa ordaindu dira.

2XX4ko uztailaren 1ean erositako makina funtzionamendurako baldintza egokietan dagoela jakinik, beharrezkoak diren idazpenak kontabilizatu.

2XX4. urtea amaitzeko, ekitaldi honetako interesak emaitzetara sartu eta makineriari dagokion amortizazioa kontabilizatu, amortizazio lineala eta makineriaren bizitza baliagarria 10 urtekoa dela jakinik.

2XX5eko urtarrilaren 1ean ordaintzeke dugun zorraren zenbateko osoa txেকে bitartez ordaindu da.

Hau eskatzen da: urte bakoitzeko eragiketa guztiak erregistratu, 2004 eta 2005. urteetan, merkatuak makina horri eskaintzen dizkion balioak hauek direla jakinik:

2004. urtea	2005. urtea
• 60.000 €	• 59.130 €
• 59.565 €	• 58.000 €
• 55.750 €	• 60.000 €

23

Finantzaketa propioa

23.1 SARRERA

Oinarrizko finantzaketa propioa, enpresari galdagarriak ez diren baliabideak erabiltzea ahalbidetzen dioten akordio edo hitzarmenez osatuta dago. Akordioak zein agenterekin hartzen diren kontuan hartuta, finantzaketa propioa jabeen ekarpenetan, metatutako mozkinetan eta erreserbatan azpibanatzen da, baita mozkinen metaketan jatorririk ez duten beste erreserbetan ere.

KPOk egindako proposamenaren arabera oinarrizko finantzaketa propioa bir-sailkatzeko azpitalde hauek erabiltzen dira:

- (10) Kapitala: jabeen ekarpenak.
- (11) Erreserbak: metatutako mozkinak eta balantzeko pasibora ekarritako kapital-eragiketek sortutako beste baliabide propioak.
- (12) Oraindik aplikatu gabeko emaitzak.

23.2 KAPITALA

23.2.1 Kontzeptua

Kapitala, enpresaren jarduera finantzatzeko helburuarekin, bazkide, jabe edo partehartzaileek egiten duten ekarpenen multzoa da, eta jabe-izaera duten agenteei irabaziak nahiz galerak egotz dakizkieke.

Erakunde-motaren arabera, kapitala kontu hauetan ikusiko dugu:

(100) → Kapital soziala: merkataritzako zenbait izaera juridikotako sozietateetan harpidetu den kapitala islatzen du. Adibidez: Sozietate Anonimo, Erantzukizun mugatuko sozietate, Sozietate komanditario eta Sozietate kolektiboetan harpidetutakoa.

(101) → Fondo soziala: merkataritza-izaera ez duten partaideek egindako ekarpenen berri ematen du. Hau litzateke Kooperatiben kasua.

(102) → Kapitala: bakarkako enpresaburuak egindako ekarpenez informazioa ematen du.

23.2.2 Konstituzioa

Sozietate Anonimoetan

Kapital soziala akzioak harpidetuta sortzen da. Akzio hauen balioa, balio izendatua, kapitalaren parte alikuota da.

Akzio bat eskuratzeak, akzio horren jabeari akziodun-izaera ematen dio, eta eskubide minimo batzuk bermatzen dizkio: mozkin sozialetan parte hartzea, akzio berrien lehentasuneko harpidetza, akziodunen batzarretara joateko eta bertan bozkatzeko eskubidea eta enpresako informazio jakin batzuen berri izateko eskubidea.

Akzioaren jabetzak ematen dituen eskubide minimo horien truke, akziodunak balio ekonomikoa duten ekarpenak egin behar ditu, eskudirutan nahiz jenerotan; lan pertsonala ez da inoiz ekarpen moduan onartuko.

Kontableki, kapital soziala eratzea hiru pausotan azaltzen da:

1. Akzioak jaulkitzea (akzioen sorkuntza)

XX/XX/XX	
Jaulkitako akzioak	(100) Kapital soziala jaulkitako akzio-kopurua x balio izendatua

2. Akzioak harpidetzea (akzio-salmenta)

XX/XX/XX	
(190) Akziodunak, galdatu gabeko despoltsapenengatik	Jaulkitako akzioak (saldutako akzio-kopurua x balio izendatua)

3. Akzio-despoltsapena (Balio ekonomikoa edo diru-ekarpena): dibidendu pasiboa

XX/XX/XX	
(558) Galdatutako despoltsapenengatiko akziodunak	(190) Akziodunak, galdatu gabeko despoltsapenengatik

XX/XX/XX	
(57) Diruzaintza edo (2) edo/eta (3) taldeak	(558) Galdatutako despoltsapenengatiko akziodunak

23.2.3 Kapital-erakuntza motak

Sozietate Anonimora mugatutako kasua:

Sozietate Anonimo batek bi eratara sor dezake bere kapitala:

1. **Era jarraituan:** harpidetza publiko baten irudi kontablearen baliokide da. Kasu honetan jaulkitze, harpidetze eta despoltsapeneko faseak zenbait unetan egiten dira.
2. **Aldi bereko eran:** sortzaileen arteko hitzarmen bidez eratzen da. Kasu honetan, jaulkitze, harpidetze eta despoltsapeneko faseak bat egiten dute denboran zehar. Sozietate Anonimo bat eratzeko oinarrizko lege-

-betebeharrak Sozietate Anonimoen legearen testu-moldaketak azaltzen ditu:

4. art.→ Kapital soziala ezingo da 60.101,01 € baino gutxiagoa izan.

12. art.→ Ezingo da Sozietate Anonimo bat eratu baldin eta bere kapitalaren % 100 harpidetuta ez badago eta akzio bakoitzaren balio izendatuaren % 25 despoltsatuta ez badago.

23.2.4 Kapital-zabalkuntza

Kapital sozialaren zabalkuntza honela gauza daiteke:

1. Akzioen balio izendatua handiagotuta, akzio-kopurua konstante mantenduz.
2. Akzioen balio izendatua konstante mantendu eta akzio-kopurua handiagotuta.
3. Aurreko bi parametroak handiagotuta, bai akzioen balio izendatua eta bai akzio-kopurua.

Gehikuntza hauek hiru bidetatik lor ditzazkegu:

- Ekarpen erreala, eskudirutan edo jenerotan, eginez.
- Fondo galdagarriak kapitalizatuz.
- Erreserbak kapitalizatuz.

Kontabilizazioa:

1. Ekarpen errealak. Jaulkitze, harpidetza eta despoltsapena.
2. Galdagarriaren kapitalizazioa (Maileguak, jesapenak eta epe luzeko eta laburreko zor komertzialak).

XX/XX/XX	
Epe luzeko eta laburreko zor komertzialak	(100) Kapital soziala (bihurtutako akzioak x balio izendatua)

3. Erreserben kapitalizazioa.

	XX/XX/XX	
(11) Erreserbak		(100) Kapital soziala (bihurtutako akzioak x balio izendatua)

23.2.5 Lehentasuneko harpidetza-eskubidea

Kapital zabalkuntzan akziodun zaharrek akziodun berriekiko duten akzio berriak harpidetzeko lehentasuna da.

Kapital-zabalkuntza batean, hau da, akziodun berriak sartzen diren bakoitzean, akziodun zaharrek botere politikoa (boto gutxiago) eta botere ekonomikoa galdu dezakete (akzioen balio-galera).

Galera posible hauek konpentsatzeko zabalkuntza guztietan akziodun zaharrek "lehentasuneko harpidetza-eskubidea" daukate.

Lehentasuneko harpidetza-eskubidearen balio teorikoa kalkulatzeko, fase hauek bete behar dira:

- Akzio bakoitzaren balio teorikoa kalkulatu (BT): kapital-zabalkuntzaren aurretik (BT₀) eta kapital-zabalkuntzaren ondoren (BT₁).

$$(BT) = \text{Ondare netoa} / \text{kapitala osatzen duen akzio-kopurua}$$

- Lehentasuneko harpidetza-eskubidearen balio teorikoa kalkulatu (&BT): kapital zabalkuntzaren aurreko eta ondorengo akzioen balio teorikoaren kenketarekin lortuko dugu.

$$\&BT = BT_0 - BT_1$$

Beste era batera ere kalkulatu daiteke:

$$\&BT = (BT_0 - JB) \text{ akzio berriak} \\ \text{akzio zaharrak} + \text{berriak}$$

JB: akzio berri bakoitzaren jaulkipen-balioa (despoltsatu behar duena).

20 bazkidek osatutako enpresaren egoera-balantzea hau da (bazkide bakoitzak 300 €-tako akzio bat du):

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	8.000	KAPITAL SOZIALA	6.000
IZAKINAK	3.500	ERRESERBAK	3.000
DIRUZAINZA	1.500	E/LU ZORRAK	4.000
GUZTIRA	13.000	GUZTIRA	13.000

Kapital-zabalkuntza batean 10 bazkide berri sartzeko aukera dago, eta bakoitzak 300 €-ko ekarpena egin behar du.

Egoera berria hau izango litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	8.000	KAPITAL SOZIALA	9.000
IZAKINAK	3.500	ERRESERBAK	3.000
DIRUZAINZA	4.500	E/LU ZORRAK	4.000
GUZTIRA	16.000	GUZTIRA	16.000

Akzio bakoitzaren balioa:

$$(BT_0) = (6.000 + 3.000) / 20 = 450 \text{ €}$$

$$(BT_1) = (9.000 + 3.000) / 30 = 400 \text{ €}$$

$$\&BT = 450 - 400 = 50$$

edo

$$\&BT = (450 - 300) 10 / (20 + 10) = 50$$

Eragiketa honetan, akziodun berri bakoitzak 300 €-ko despoltsapena eginik, 400 €-ko balioa duen akzio bat lortu du.

Aldiz, akziodun zaharrek duten akzio bakoitzaren balioa 450 €-tik 400 €-ra jaitsi da, eta 50 €-ko galera izan dute.

Hori gerta ez dadin, legediak akzio berri bakoitzeko "lehentasuneko bi harpidetza-eskubide" eskuratu beharko direla dio (zabalkuntzaren proportzioa = Akzio zaharren kopurua/berriena).

Bakoitzaren balioa 50 €-koa izanik, akzio berri bat lortzeko akziodun berriek bi eskubide eta 300 € ordaindu beharko dute.

Horrela, akziodun zahar eta berriak parekatu egiten dira. Hau da, 400 €-ko balioa duen akzioa eskuratzeko, akziodun berriek 400 €-ko despoltsapena egin behar dute, eta akziodun zaharrek "lehentasuneko harpidetza-eskubideengatik" jasandako 50 €-ko galera, akziodun berriek eginiko ordainketarekin konpentsatuko da.

- a) Akziodun berriak: 400 €-ko (300+50+50) despoltsapena egin beharko du 400 €-ko balioa duen akzio bat eskuratzeko.
- b) Akziodun zaharrak: akzioak jasandako balio-galeraren (450etik 400era) truke 50 € kobratuko ditu.

23.2.6 Kapital-zabalkuntza jaulkipen-primarekin

Lehentasuneko harpidetza-eskubideak balio handiegia izan ez dezan, jaulkipen-prima erabili daiteke. Honen zenbatekoa enpresak berak jarriko du.

Jaulkipen-primarekin egiten den kapital-zabalkuntzan hau betetzen da:

Jaulkipen Balioa (B_j) > Balio izendatua (B_n), non $B_j - B_n$ = Akzioko jaulkipen-prima.

Jaulkipen-prima kapital-eragiketa jatorri duen erreserba da, eta (110) Akzio Jaulkipeneko prima kontuan azaltzen da. Kontableki, jaulkipen-primarekin egindako kapital-zabalkuntza honela azalduko genuke:

XX/XX/XX	
Jaulkitako akzioak	(100) Kapital soziala (jaulkitako akzio-kopurua x BN) (110) Akzio-jaulkipeneko prima (jaulkitako akzio-kopurua x ($B_j - B_n$))

Demagun aurreko adibidean akziodun berri bakoitzari 150 €-ko jaulkipen-prima ezarri diogula.

Era honetan, 10 bazkide berri horietako bakoitzak 300 € eta 150 €-ko jaulkipen-prima ordaindu beharko du.

Egoera berria hau izango litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
IBILGETUA	8.000	KAPITAL SOZIALA	9.000
IZAKINAK	3.500	ERRESERBAK	4.500
DIRUZAINZA	5.500	E/LU ZORRAK	4.000
GUZTIRA	17.500	GUZTIRA	17.500

Kasu honetan, akziodun berriek zaharrek duten akzio bakoitzaren balio teoriakoaren baliokide den zenbatekoa jarri dute. Hau da:

$$(BT_0) = (6.000 + 3.000) / 20 = 450 \text{ €}$$

$$(BT_1) = (9.000 + 4.500) / 30 = 450 \text{ €}$$

$$\Delta BT = 450 - 450 = 0$$

edo

$$\Delta BT = (450 - 450) 10 / (20 + 10) = 0$$

23.2.7 Kapital-murrizketak

Kapital soziala murriztea arrazoi hauek daudelako daiteke:

- Akzio-itzulketa edo -amortizazioagatik, bazkideren batek edo gehiagok sozietatea uzten dutelako edo akzioen balio izendatua murriztu egiten delako.

XX/XX/XX	
(100) Kapital soziala	(57.) Diruzaintza

- Galera-saneamendu edo -ezabaketagatik

Baldin eta galeren eraginez enpresaren edukia kapitalaren bi herenen azpitik kokatzen bada eta ondarea berreskuratu gabe urtebeteko denboraldia igaro bada, kapital-murrizketa nahitaez egin beharko da. (TRLA. Art 163)

XX/XX/XX	
(100) Kapital soziala	(121) Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboa

23.2.8 Akzio propioak eskuratzea

TRLSA.ren 75tik 89rainoko artikuluetan kasu bereziak aipatzen dira, non enpresak denbora-epe mugatu baterako bere kapital sozialeko akzioak eros ditzakeen. Legeak aipatzen dituen epeak betetzerako, akzio hauek salduta edo amortizatuta egon beharko dute. Horrez aparte eta hartzekodunak batezbesteko erreserbak eduki beharko dira. Aktibo hauei Akzio Propioak deitzen zaie, eta kontableki honela adieraziko ditugu:

1. Erosketa-unean, bere prezioa Erosketa-prezioa delarik (E_{pr}):

XX/XX/XX	
E_{pr} (198) Egoera berezietako akzio propioak	(57.) Diruzaintza E_{pr}
XX/XX/XX	
E_{pr} (11) Erreserbak. Erabilera libreko erreserbak edo (129) Galdu-irabaziak	(118) Kapital amortizatuagatiko erreserbak E_{pr}

2. Salmentako unean bere prezioa Salmenta-prezioa delarik (S_{pr}):

XX/XX/XX	
S_{pr} (57) Diruzaintza $E_{pr}-S_{pr}$ (674) Akzio eta obligazio propioen eragiketengatiko galerak	(198) Egoera berezietako akzio propioak E_{pr} (774) Akzio eta obligazio propioen eragiketengatiko mozkinak $S_{pr}-E_{pr}$
XX/XX/XX	
E_{pr} (115) Akzio propioetarako erreserbak	(11) Erreserbak. Disposizio libreko erreserbak E_{pr}

3. Akzioak amortizatzeko unean:

XX/XX/XX		XX/XX/XX	
BN (100) Kapital soziala		(198) Egoera berezietako	E_{pr}
$E_{pr}-S_{pr}$ (11) Erreserbak. Erabilera		akzio propioak	
libreko erreserbak		(11) Erreserbak.	$S_{pr}-E_{pr}$
		Erabilera libreko	
		erreserbak	
XX/XX/XX		XX/XX/XX	
E_{pr} (115) Akzio propioetarako		(11) Erreserbak.	E_{pr}
erreserbak		Erabilera libreko erreserbak	

23.3 ERRESERBAK

23.3.1 Erreserben jatorria

Erreserben jatorria hau da:

Aurreko ekitaldietatik atxiki diren mozkinen metaketa. Honela sortuko dira:

Erreserba legala, (112) kontuan azaldua. Sozietate orok du mozkinen kontura erreserba legal bat hornitzeko obligazioa, eta zenbatekoa mozkinen % 10ekoa izango da erreserba legalen kopurua kapital sozialaren % 20a izatera heltzen den arte. (TRLA. Art 214)

- (116) Estatutu-erreserbak.
- (117) Borondatezko erreserbak.
- Erreserba bereziak:
 - (115) Akzio propioetako erreserbak.
 - (118) Kapital amortizatuagatik erreserbak.

Kapital eragiketak, hala nola jaulkipen primarekin jaulkitako akzioak, non (110) Akzio-jaulkipeneko prima erreserba sortuko den.

23.3.2 Erreserben aplikazioa

Erreserbak denbora-mugarik gabe manten daitezke enpresan, edo eta hauek erabili egin daitezke egoera jakin batzuetan, hala nola:

a) Galeren konpentsazioa:

_____ XX/XX/XX	_____
(112) Erreserba legalak	(129) Galdu-irabaziak
(117) Borondatezko erreser.	
_____	_____

b) Kapital-zabalkuntzak:

_____ XX/XX/XX	_____
(117) Borondatezko erreser.	(100) Kapital soziala
_____	_____

c) Kapital-murritzeta batzuetan gutxiengo fondo propio batzuk mantendu behar dira:

_____ XX/XX/XX	_____
(100) Kapital soziala	(572) Banku eta Kreditu
_____	Erakundeak ageriko k/k, euroak
_____	_____

_____ XX/XX/XX	_____
(117) Borondatezko erreser.	(118) Kapital amortizatuagatiko
_____	erreserbak
_____	_____

d) Dibidenduen ordainketa:

_____ XX/XX/XX	_____
(117) Borondatezko erreser.	(525) Ordaintzeko dibidendu
_____	aktiboa
_____	edo
_____	(57.) Diruzaintza
_____	_____

23.4 ORAINDIK APLIKATU GABEKO EMAITZAK

Oraindik aplikatu gabeko emaitzak, balantzearen pasiboan beren jatorriaren arabera zeinu positibo edo negatiboarekin azalduko zaizkigun fondo propioak dira. Oraindik aplikatu gabeko emaitza-mota batzuk bereiz ditzakegu:

1. Itxi berria den ekitaldiko oraindik aplikatu gabeko emaitza, (129) Galdu-irabaziak kontuan jasotzen dena.
2. Gaineratikoa. Ekitaldiko emaitza banatu eta aplikatu ondoren beste inongo konturi banatu eta aplikatu ez zaizkion mozkinak dira. Gaineratikoa (120) kontuan azalduko zaigu.
3. Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak, (129) Galdu-irabaziak kontuan saldo zorduna duten galerak dira, ekitaldi berri baten hasieran (121) Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboa kontura eramaten direnak.

Emaitza negatiboak honela konpentsatuko dira:

- Etorkizuneko mozkinak, (129) Galdu-irabaziak kontuko saldo hartzekoduna.
- Jabeek egindako ekarpenak, bai eskudirutan eta bai balio ekonomikoa duten ondasunetan ere. Ekarpen hauek (122) Galerak konpentsatzeko bazkideen ekarpenak kontuan azalduko ditugu.
- Erreserben bitartez, edo eta muturreko kasuren batean kapital soziala murriztuz.

23.5 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Finantzaketa propioa

- ☐ Oinarrizko finantzaketa propioa, enpresari, galdagarriak ez diren baliabideak erabiltzea ahalbidetzen dion akordio edo hitzarmenez osatuta dago.
- ☐ Oinarrizko finantzaketa propioa birsailkatzeko azpitalde hauek erabiltzen dira: Jabeen ekarpenak (10) azpitaldean jasotzen dira; Kapitala. Metatutako mozkinak, eta balantzeko pasibora ekarritako kapital-eragiketek sortutako beste baliabide propioak ere (11) azpitaldean jasoko dira, Erreserbak; edo (12) azpitaldean, Oraindik aplikatu gabeko emaitzak.
- ☐ **Kapitala:** enpresaren jarduera finantzatzeko helburuarekin, bazkide, jabe edo partehartzaileek egiten duten ekarpenen multzoa da, eta jabe-izaera duten agenteei irabaziak nahiz galerak egotz dakizkieke.
- ☐ **Sorrera:** kapital soziala akzioak eskuratzearekin sortzen da, non akzio hauen balioa kapitalaren parte alikuota den.
- ☐ **Kapital-erakuntza motak:** era jarraituan eta aldi bereko eran.
- ☐ **Kapital-zabalkuntza:** akzioen balio izendatua eta kopurua kontuan hartu behar dira zabalkuntza egiteko. Ekarpene erreala, fondo galdagarriak eta erreserbak kapitalizatuz egin daiteke zabalkuntza.
- ☐ **Lehentasuneko harpidetza-eskubidea:** akziodun batek akzio berriak erosterako garaian, akzioen jabe ez diren erosle berrien aurrean duen lehentasuna da.
- ☐ **Kapital-zabalkuntza jaulkipen-primarekin:** jaulkipen-primarekin egiten den kapital-zabalkuntzan hau betetzen da: Jaulkipen Balioa (B_e) > Balio izendatua (B_n), non $B_e - B_n =$ Akzioko jaulkipen-prima den.
- ☐ **Kapital-murrizketak:** akzio-itzulketa, galera-saneamendu edo erreserba-murrizketatik gerta daiteke.
- ☐ **Akzio propioak eskuratzea:** enpresak denbora mugatu baterako bere kapital sozialeko akzioak erosten dituenean.
- ☐ **Erreserbak:** erreserben jatorria hau izan daiteke:
 - aurreko ekitaldietatik atxiki diren mozkinen metaketa.
 - Kapital-eragiketak, hala nola jaulkipen-primarekin jaulkitako akzioak.
 - ☐ **Erreserbak erbiltzea:** galeren konpentsazioa, kapital-zabalkuntza, kapital-murrizketa eta dibidendu-ordainketa.
 - ☐ **Oraindik aplikatu gabeko emaitzak:** balantzearen pasiboan beren jatorriaren arabera zeinu positibo edo negatiboarekin azalduko zaizkigun fondo propioak dira.



ARIKETA PRAKTIKOA. Finantzaketa propioa

1. Kapital Sozialaren zabalkuntza baten kontabilizazioa

2XX3ko urtarrilaren 31n, "HASIERA"k bere kapital soziala zabaldu du 1x2 proportzioan, eta balio izendatuaren % 140ko jaulkipen-balioarekin ($B_n + \% 40$). Martxoaren 30an akzioen % 100 harpidetuta dago eta % 50 eskudirutan despoltsatuta. Falta den beste % 50aren despoltsapena irailaren 30ean eskatuko da. Akzioen jaulkipen-gastuak 15.000 €-koak dira (BEZa ez dago barne).

INFORMAZIO GEHIGARRIA: zabalkuntza aurretik 50 €-ko balio izendatua duten 100.000 akzio daude.

Hau eskatzen da:

Akzioen jaulkipena, harpidetza eta despoltsapena kontabilizatzea.

2. Lehentasuneko harpidetza-eskubidearen balio teorikoaren kalkulua eta jaulkipen-primarekin duen erlazioa

Aurreko ariketa oinarritzat hartuz, "HASIERA"ren ondare netoa (ON_0) kapital-zabalkuntza aurretik 10 miloi €-koa zela jakinik:

Hau eskatzen da:

1. Lehentasuneko harpidetza-eskubidearen balio teorikoa kalkulatu.
2. Akziodun zahar bakoitzaren ondasunak jasandako galera ekonomikoa baliogabetzeko, jaulkitako akzio bakoitzaren jaulkipen-primaren zenbatekoa zein den aztertu.

3. "SIBADELIM"en datuak hauek izanik

Ondare netoa (ON_0) kapital zabalkuntzaren aurretik:

Kapital soziala ($30.000 \text{ akzio} \times 100 \text{ €}$) = 3.000.000 €.

Erreserbak 300.000 €.

Ondare netoa (ON_t) kapital zabalkuntzaren ondoren:

Kapital soziala ($40.000 \text{ akzio} \times 100 \text{ €}$) = 4.000.000 €.

Erreserbak 300.000 €.

Hau eskatzen da:

1. Lehentasuneko harpidetza-eskubidearen balio teorikoa kalkulatu.
2. Akziodun zahar bakoitzaren ondasunak jasandako galera ekonomikoa baliogabetzeko, jaulkitako akzio bakoitzaren jaulkipen-primaren zenbatekoa zein den aztertu.

4. Galerak saneatzeko kapital-murrizketaren kontabilizazioa

“BOTOI” enpresak 2XX3ko abenduaren 31n egoera-balantze hau aurkeztu du:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	500.000	Kapital soziala	1.200.000
Izakinak	750.000	Erreserbak	100.000
Diruzaintza	50.000	Galdu-irabaziak	(700.000)
		Zorrak	700.000

Hau eskatzen da:

Galdu-irabaziak saneatu eta kapital-murrizketa kontabilizatu.

5. Akzio propioekin egindako eragiketen kontabilizazioa

2XX3ko urtarrilaren 5ean “AHOLKULARI” enpresak 15.000 akzio propio eskuratu ditu % 125ean, akzioko 100 €-ko balio izendatuarekin. Eragiketa honek 7.000 €-ko gastuak sortu ditu (BEZa ez dago barne).

Urtebete geroago, enpresak akzioen % 50a saldu du bere balio izendatuaren % 120an, eta beste % 50a amortizatu egin du.

Hau eskatzen da:

Kontabilizatu eragiketa.

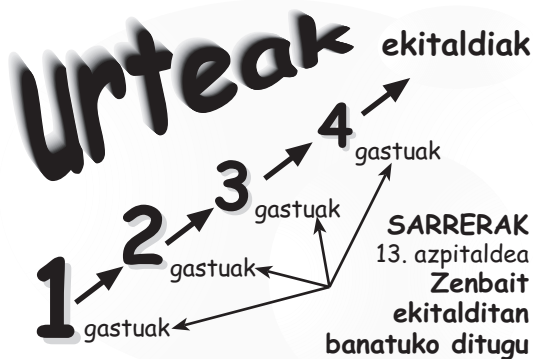
24

Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak

24.1 KONTZEPTUA

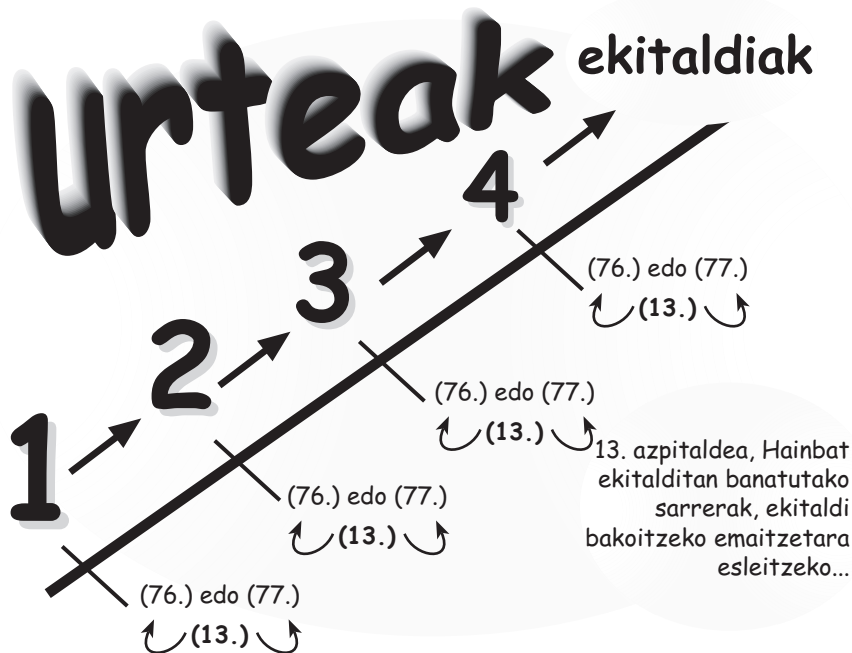
Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak, nahiz eta ekitaldi batean kontabilizatu, etorkizuneko ekitaldiei egotzi beharrekoak dira, ekitaldi hauetan sortzen direlako.

Etorkizuneko proiektzio ekonomikoa duten partidak geroratutako sarreretan erregistratu ahal izango dira. Beraz, etorkizuneko ekitaldietako emaitzei egotziko zaizkien gastuekin erlazionatuta egon behar dute.



AECaren esanetan, hainbat ekitalditan banatzeko sarreraren ezaugarri nagusiak hauek dira:

1. Pasiboan agertu arren, hirugarren pertsonetikiko obligaziorik ez dute ordezkatzeko.
2. Mota honetako sarrera erregistratu ahal izateko aktiboa gehitu duen transakzio ekonomiko batek egon behar du: ondasun, eskubide edo diruzaintzaren gehikuntza, edo obligazioen murrizketa.
3. Bere izaera ekonomikoa urte anitzekoa denez gero, bere zenbatekoa hainbat ekitalditan banatzeko garaian sorrarazi duen eragiketaren izaeraren arabera urte anitzeko plan sistematiko baten bitartez egingo da.



24.2 KAPITAL-SUBENTZIOAK ETA EMARI EDO DOHAINTZAK

24.2.1 Kapital-subentzioak

Hasiera batean bi motatako subentzioak bereiz daitezke:

24.2.1.1 Ustiapenerako diru-laguntzak

Diru-laguntza honen helburua ekitaldian sortutako defizita edo emaitza negatiboa estaltzea da, edota gutxieneko errentagarritasuna lortzea. Subentzio hauen tratamendu kontablea honako hau da:

- | | |
|---|-------------------------------------|
| 1) _____ XX/XX/XX _____
(4708) O.P., eman. diru-lag.zordun | (74.) Ustiapenerako diru-laguntzak |
| 2) _____ XXXX/XX/XX _____
(57.) Diruzaintza | (4708) O.P., eman. diru-lag. zordun |

Subentzio hauek oharpena iristen den uneko diru-laguntzak dira; beraz, ekitaldi honetako sarrera gisa erregistratuko dira, horretarako 74 azpitaldeko kontu bat erabilita.

Oharpena jasotzen dugunean, kobrantza-eskubide hori diru-laguntza eman duen erakundearen izaeraren arabera kontu batean islatuko da. Erakunde publiko batek emandakoa baldin bada, (4708) Ogasun Publikoa emandako subentzioengatik zordun kontua erabiliko da. Erakunde pribatu batek emandakoa izango balitz, (440) Zordunak kontua erabiliko litzateke.

24.2.1.2 Kapital-subentzioak

Aurreko subentzioak ez bezala, kapital-subentzioen (kapital-transferentziak) helburu nagusia enpresaren egitura finkoa finantzatzea (normalean ibilgetu materialeko ondasunak finantzatzea) da.

Bere jatorriari dagokionez bikoitza izan daiteke:

- 1) Berez galdagarria denean: gerta liteke jasotakoaren helburua egitura finkoa finantzatzea izateaz gain, zenbait baldintza betetzen ez diren bitartean diru-laguntza hau berez itzulgarria izatea (langile-kopuru batera iritsi eta mantendu beharra, produkzio-kopuru batera iritsi eta mantentzea...)

Diru-laguntza hau jaso eta izaera itzulgarria duen bitartean (172) Subentzio bihur daitezkeen epe luzerako zorrak kontuan islatuko litzateke.

Mota honetako diru-laguntzak jasotzen direnean honako idazpen hau egingo litzateke:

_____ (4708) O.P., eman. diru-lag. zordun (57.) Diruzaintza	XX/XX/XX _____ (172) Sub. bihur dait. e/lu. zorrak
---	--

Hasieran epe luzerakoa zena epe laburrera pasatzen denean:

_____ (172) Sub. bihur dait. e/lu. zorrak	XX/XX/XX _____ (522) Sub. bihurt. dait. e/lab. zorrak
--	---

Diru-laguntza eman izan denean baldintzak betetzeko epe-amaiera edo mugaeguna iristean, bi aukera planteatu daitezke:

- a) Eskatutako baldintza guztiak bete izan direnez gero ez itzulgarria dela kontsideratzea.

_____ (522) Sub. bihurt. dait. e/lab. zorrak	XX/XX/XX _____ (130) Kapital-subentzio ofizialak
---	--

Jasotako diru-laguntzak izaera ez-itzulgarria lortzen den unean ez da sarreratzat hartuko. Horretarako (hau da, sarreratzat hartu ahal izateko) finantzatu den ondasunaren bizitza baliagarria kontuan hartuko da, 20. balorazio-arauak dioena behar bezala erabilita.

- b) Eskatutako baldintza guztiak bete ez direnez gero, jaso izan den diru-laguntza Ogasun publikoari itzuli egin beharko litzaioke.

XX/XX/XX	
(522) Sub. bihurt. dait. e/lab. zorrak	(4758) O.P., itzultzeko sub. hartzekodun

- 2) Hasiera-hasieratik jaso izan den diru-laguntzaren izaera ez-itzulgarria izan daiteke. Kasu honetan egin beharreko idazpena hau da:

XX/XX/XX	
(4708) O.P., eman. diru-lag. zordun (57.) Diruzaintza	(130) Kapital-subentzioak

(130) kontuan islatutako diru-zenbatekoa ekitaldiko emaitzetara bideratzeko garaian edo sarreratzat hartzeko garaian, 20. balorazio-arauak dioena kontuan hartuko da:

- a) Ondasun amortizagarriak: baldin eta diru-laguntza hauen bitartez ondasun amortizagarriak finantzatu badira, ekitaldi bakoitzeko amortizazioaren proportzioaren arabera, idazpen honen bitartez sarreratzat hartuko da:

XX/XX/XX	
(130) Kapital-subentzio ofizialak	(775) Ekitald. emaitz. esleitutako kapital-subentzioak

Adibidez

50.000 euroko makineria berri bat 10 urtean amortizatu behar bada, eta autonomia-erkidego baten 20.000 euroko subentziora jasotzen badu,

XX/XX/XX	
20.000 (57.) Diruzaintza	(130) Kapital-subentzio ofizialak 20.000

subentziora ere denbora berberean urteroko emaitzetara esleituko da.

XX/XX/XX	
2.000 (130) Kapital-subentzio ofizialak	(775) Ekitald. emaitz. esleitutako kapital-subentzioak 2.000

amortizazioa = $50.000/10 = 5.000$
urteroko sarrera = $5.000 \times \% 40 = 2.000$

- ### 24.2.2 Dohaintza edo emariak

a) Dohaintzan jasotako elementua: ondasun bat dohaintzaren bitartez eskuratzeko bada, salmenta-balioaren arabera baloratuko da. Idazpenaren hartzeko aldean kapital subentzioen antzeko izaera duen kontu berezi bat erabiliko da dohaintza dela adieraziz; adibidez, (132) Dohaintzan jasotako ibilgetu materiala. Beraz, dohaintza dela islatzen duen kontuaren mugimenduak kapital-subentzioaren antzekoak dira.

Adibidea _____

- Makineria:
- Salmenta-balioa: 10.000
- Bizitza baliagarria: 5 urte
- Data: 2XX0/7/1
- Urteko amortizazioa: $10.000/5 \text{ urte} = 2.000$

1)	<u>10.000</u>	(223) Makineria	2XX0/7/1	<u>(132) Dohaintzan jaso.</u>	<u>10.000</u>
				ibilg. mater.	
2)	<u>1.000</u>	(6823) Makiner. amort	2XX0/12/31	<u>(2823) Makin. amort.</u>	<u>1.000</u>
		(2.000x6/12)		metatua	

3)	_____	2XX0/12/31	_____
	1.000 (132) Dohaintzan jaso ibilg. mater.		(776) Ekitaldiko emaitzari 1.000 esleitutako dohaintzak
	_____		_____

Demagun 2XX3/12/31ra arte makina hau amortizatu egin dugula, eta, era berean, dohaintza jasotzen zuen kontua (132) txikiagotu egin dela:

(2823) Makineriaren amortizazio metatua eta Dohaintza:

Urtea	Amort. Urtekoa	Amort. Metatua	Dohaintza (132)
2XX0	1.000	1.000	9.000
2XX1	2.000	3.000	7.000
2XX2	2.000	5.000	5.000
2XX3	2.000	7.000	3.000

Ondorioz, 2XX3/12/31ko egoera-balantzean honako datu hauek agertuko dira:

Aktiboa:

(223) Makineria10.000

–(2823) Makiner. amort. metatua–7.000

Balio neto kontablea3.000

Pasiboa:

(132) Dohaintzan jasotako Ibilgetu Materiala.....3.000

Makina hau 5.500 eurotan saldu da, 6 hilabetera kobratzekotan, eta saltzailearen kargurako 300 euroko zenbait gasturekin:

_____	2XX3/12/31	_____
7.000 (2823) Makin. amort. met.		(223) Makineria 10.000
48 (472) O.P., jasandako BEZa (300 x 0,16)		(477) O.P., erantsit. BEZa 880 (5.500 x 0,16)
6.032 (543) Ibilg. bester. e/lab. kred. (5.500–300) x 1,16		(771) Ibilg. mat. mozkinak 2.200 (5.500-300-3.000)
_____		_____

2XX0/12/31	
3.000 (132) Dohaintzan jaso ibilget. mater.	(776) Ekitaldiko emaitzari esleitutako dohaintzak 3.000

- b) Dohaintzan emandako ondasunak: kasu honetan eragiketa honek ondasunari baja ematearen itxura izango luke, eta, beraz, dohaintzan eman izan den ondasun honen balio neto kontablea aparteko galeratzat hartuko da, (676) Ibilgetu materialaren dohaintzak kontua erabilita.

Adibidea

Demagun makina batekiko egoera-balantzeak honako informazio hau eskaintzen duela:

Bukaerako egoera-balantzea (2XX3-12-31)

Aktiboa:

(223) Makineria10.000

–(2823) Makineriaren amortizazio metatua–6.000

Balio neto kontablea4.000

Dohaintzan emateko erabakia hartu da:

2XX3/12/31	
6.000 (2823) Makin. amot. metat.	(223) Makineria 10.000
4.000 (676) Ibilgetu materialaren dohaintzak	

Adibidea

2XX0/6/1: Eusko Jaurlaritzari egindako eskari bati erantzunez, 10.000 euroko diru-laguntza emateko prest dagoela jakinarazi du, baldin eta eskaeran islaturiko inbertsioa justifikatzen bada. Diru-laguntza honen hasierako izaera bikoitza izan daitekeela kontsideratuko da:

- a) Ondorengo bi urteetan zehar (2XX2/06/01era arte) zenbait baldintza betetzen ez diren bitartean itzulgarria da:

1)	2XX0/06/01	
100.000	(4708) O.P., emandako diru-lag. zordun	(172) Sub. bihur. dait. e/lu. zorrak 100.000

b) Hasiera hasieratik eskainitako diru-laguntzak izaera ez itzulgarria du:

1)	2XX0/06/01	
100.000	(4708) O.P., emandako diru-lag. zordun	(130) Kapital-subentzio ofizialak 100.000

2XX0/07/01: a) eta b) ataletan egin den inbertsioa hau da:

Lurrak 100.000 €

Eraikuntzak 400.000 €

Zenbateko guztiak ordaindu egin dira:

2)	2XX0/07/01	
100.000	(220) Lurrak eta ondasun naturalak	(57.) Diruzaintza 580.000
400.000	(221) Eraikuntzak	
80.000	(472) O.P., jasandako BEZa	

2XX0/08/01: a) eta b). Eusko Jaurlaritzak, beharrezkoak diren agiriak aurkeztu ondoren, bere garaian agindutakoa ordaindu du:

3)	2XX0/08/01	
100.000	(57.) Diruzaintza	(4708) O.P., emand. diru-lag. zordun 100.000

2XX0/12/31: urte-bukaeran, ekitaldian zehar egindako inbertsioei dagokien amortizazioa islatu ondoren, ekitaldi honi dagokion kapital-subentzioaren zenbatekoa erregistratuko da:

Amortizazioari dagokionez (a eta b kasuetan):

4)	2XX0/12/31	
5.000	(6821) Eraikinaren amortizaz. {(400.000-0)/40 urte}6/12	(2821) Eraikinaren amort. metatua 5.000

Kapital-subentzioari dagokionez:

- a) kasuan: jaso izan den diru-laguntzaren izaera oraindik ere itzulgarria denez gero, ez da deus ere egingo.
- b) kasuan: jaso den kapital-subentzioa, finantzatu den ondasun bakoitzari esleitu gabe dagoenez gero, diru-laguntzaren banaketa egin beharko da ondasunen artean, irizpide objektibo bat erabiliz. Irizpide hauen artean, ondoko taulak adierazten duen bezala, finantzatu diren ondasunen zenbatekoen proportzioa erabil daiteke.

Ondasuna	Zenbatekoa	%	Kapital Subentzioa
Lurra	100.000	20,00	20.000
Eraikina	400.000	80,00	80.000
Guztira	500.000	100,00	100.000

Dakigunez, lurra ondasun ez-amortizagarria denez gero, berari egotzi zaion kapital-subentzioak (20.000 €), ondasun hori besterenganatu, baja edo dohaintzan ematen ez den bitartean, ez du inolako mugimendurik jasango.

Eraikinari egotzitako kapital-subentzioaren banaketarako bere bizitza baliagarria kontuan hartuko da. Hau da, 40 urtean zehar banatuko da. Ondorioz, urtero banatu beharreko zenbatekoa:

80.000 €/40 urte: 2.000 € 6 hilabetetan:

5)	2XX0/12/31	
1.000 (130) Kapital-subentzio ofizialak	(775) Ekit. emait. esleit. kap.-sub.	1.000

2XX1/12/31: urte-bukaeran, amortizazio eta kapital-subentzioei dagozkien idazpenak:

Amortizazioari dagokionez (a eta b kasuetan):

6)	2XX1/12/31	
10.000 (6821) Eraikinaren amortizazioa {(400.000-0)/40 urte}6/12	(2821) Eraikinaren amort. metatua	10.000

Kapital-subentzioa: b) kasuan baino ez

7)	2XX0/12/31		
2.000	(130) Kapital-subentzio ofizialak	(775) Ekit. email. esleit. kap.-sub.	2.000

2XX2/06/01:

a) kasua. Eusko Jaurlaritzak jarritako bi urteko epea bete ondoren, bi egoera planteatu daitezke:

a.1) Eskatutako baldintzak bete ez direnez gero, bere garaian jasotako diru-laguntza itzuli egin behar da:

8)	2XX2/06/01		
100.000	(172) Sub. bihur dait. e/luz zor. edo (522) Sub. bihur dait. e/lab zor.	(57.) Diruzaintza edo (4758) O.P., itzultzeko subentzioengatik hartzekodun	100.000

Oharra: zor aldean bi kontu hauek agertu izana jasotako diru-laguntzaren epearen mugaegunean dago. Hau da, hasieran emandako bi urteko epea urtebetekoa denean (2XX1/06/01) emandako diru-laguntza jasotzen duen kontua (172), (522) kontuan birsailkatu beharko litzateke.

a.2) Eskatutako baldintza guztiak bete direnez gero, bere garaian jasotako diru-laguntzaren izaera ez-itzulgarria dela kontsideratuko da:

8.1)	2XX2/06/01		
100.000	(172) Sub. bihur dait. e/luz zor.	(130) Kapital-subentzio ofizialak	100.000

Ez-itzulgarri izaera lortutakoan, diru-laguntza honen bitartez egin zen inbertsioa gauzatu zenetik zenbait denbora igaro da. Beraz, inbertsio hori amortizatu den heinean diru-laguntza sarrera gisa erregistratu ez denez gero (zeren denboraldi horretan itzulgarria baitzen), orain igarotako denboraldi horregatik (2XX0/7/1 – 2XX1/12/31), doikuntza-idazpen bat egin beharko da, bere garaian islatu beharreko sarrerak orain agerrarazita.

9)	2XX2/06/01	
3.000	(130) Kapital-subentzio ofizialak 2XX0: 1.000 2XX1: 2.000	(775) Ekit. email. esleit. kap.-sub. edo (779) Aurreko ekit. sarrerak eta mozkinak
		3.000

2XX2/12/31: urte-bukaeran, amortizazio eta kapital-subentzioei dagozkien idazpenak:

Amortizazioari dagokionez (a eta b kasuetan):

10)	2XX2/12/31	
100.000	(6821) Eraikinaren amortizaz.	(2821) Eraikinaren amort. metat.
		100.000

Kapital subentzioa (a eta b kasuetan):

11)	2XX1/12/31	
2.000	(130) Kapital-subentzio ofizialak	(775) Ekit. email. esleit. kap.-sub.
		2.000

2X10/12/31: urte honi dagozkion amortizazio zein kapital-subentzioaren idazpenak egin ondoren, lurra eta eraikina bere balio neto kontablean saldu dira.

(2821) Eraikinaren amortiz. metatua eta (130) Kapital-subentzio ofizialak.

Urtea	Amort. Urtekoa	Amort. Metatua	Eraikinaren Subentz.	Lurra Subent.
2XX0	5.000	5.000	79.000	20.000
2XX1	10.000	15.000	77.000	20.000
2XX2	10.000	25.000	75.000	20.000
2XX3	10.000	35.000	73.000	20.000
2XX4	10.000	45.000	71.000	20.000
2XX5	10.000	55.000	69.000	20.000
2XX6	10.000	65.000	67.000	20.000
2XX7	10.000	75.000	65.000	20.000
2XX8	10.000	85.000	63.000	20.000
2XX9	10.000	95.000	61.000	20.000
2X10	10.000	105.000	59.000	20.000

Oharra: kapital-subentzioaren urteko mugimenduak islatzeko jasotako diru-laguntzaren izaera hasiera-hasieratik ez-itzulgarria dela suposatu da.

Nolanahi ere, a) kasuko a.2) aukeran (hasieran itzulgarria baina gero eskutako baldintza guztiak bete direnez gero ez-itzulgarria) emaitza berbera lortuko litzateke zeren 2XX2 urtearen bukaeran b) eta a.1) kasuaren egoerak parekatu egingo bailirateke.

Ondorioz, 2X10/12/31ko egoera-balantzean honako datu hauek agertuko lirateke ondasun bakoitzarentzat:

Aktiboa:

(221) Eraikinak400.000

–(2821) Eraikinaren amort. metatua–105.000

Balio neto kontablea295.000

(220) Lurrak eta ondasun naturalak100.000

Pasiboa:

(130) Kapital-subentz. ofizialak (eraikinarena)59.000

(130) Kapital-subentz. ofizialak (lurrarena).....20.000

Aurreko taula egin gabe zuzenean ekitaldiko emaitzetara esleitu gabeko kapital-subentzioaren zenbatekoa jakiteko honako eragiketa hau egitea nahikoa da:

1. Amortizazioaren proportzioa kalkulatu:

$$\frac{\text{Amortizazio metatua}}{\text{Erosketa-prezioa}} \times 100$$

2. Proportzio hau hasieran jasotako kapital-subentzioari aplikatu. Horrela aurreko ekitaldiei esleitutako zenbatekoa zein izan den jakingo da, eta hasieran jasotakoari kenduz gero, oraindik esleitzeke dagoena kalkulatu da.

Eraikinaren kasuan:

$$(105.000/400.000) \times 100 = \% 26,25$$

$$80.000 \times 0,2625 = 21.000 \text{ esleitutako zenbatekoa.}$$

$$80.000 - 21.000 = 59.000 \text{ esleitzeke dagoen zenbatekoa.}$$

Zuzenean kalkulatu nahiko balitz, eragiketa hau egin daiteke:

$$[1-(105.000/400.000)] \times 80.000 = 59.000 \text{ €}$$

Eraikinaren salmentaren idazpena:

12)	2X10/12/31		
105.000	(2821) Eraikin. amort. metatua	(221) Eraikinak	400.000
342.200	(57.) Diruzaintza	(477) O.P., erantsitako	47.200
	(253) I. best. e/luz. kredit.	BEZa	
	(543) I. best. e/lab. kredit.	(295.000 x 0,16)	
	(295.000 x 1,16)		

13)	2X10/12/31		
59.000	(130) Kapital-subentzio ofizialak	(775) Ekit. emait. esleit. kap.-sub.	59.000

Lurraren salmentaren idazpena:

14)	2X10/12/31		
116.000	(57.) Diruzaintza	(220) Lur eta ondasun naturalak	100.000
342.200	(253) I. best. e/luz. kredit.	(477) O.P., erantsitako	16.000
	(543) I. best. e/lab. kredit.	BEZa	
	(100.000 x 1,16)	(100.000 x 0,16)	

15)	2X10/12/31		
20.000	(130) Kapital-subentzio ofizialak	(775) Ekit. emait. esleit. kap.-sub.	20.000

24.3 INTERES GERORATUENGATIKO SARRERAK

12. balorazio-arauari jarraituz “Trafiko eragiketagatiko kobrantza-eskubideak” bere balio izendatuan baloratuko dira. Urtebete baino epe luzeagoa duten kredituei erantsitako interesak 13 azpitaldeko (135) Interes geroratuengatiko sarrerak kontuan erregistratuko dira; hurrenez hurren, finantza-irizpide baten arabera urtero emaitzei egotziko zaizkie.

Balorazio arau honen ondorioz gaineratu daiteke kobrantza geroratzeagatik sortutako interesak izaera finantzarioa dutela eta, beraz, ez dira salmenta jasotzen den kontu berean islatuko.

Bere finantza-izaera dela medio, interesek ez dute BEZik sortuko.

Gai hau 14.5.b) puntuan garatu da.

Adibidea

2XX1-01-01. Salmenta: 10.000 €.

kobrantza: 2002-04-01 (15 hilabete). Interesak: 1.500

Kontableki:

2XX1/1/1	
13.100 (430) Bezeroak	(700) Salgai-salmentak 10.000 (477) Ogasun Publikoa, 1.600 erantsitako BEZa (135) Interes 1.500 geroratuengatiko sarrerak
2XX1/31/12	
1.200 (135) Interes geroratuengatiko sarrerak	(76.) E/.. kredituen interesak 1.200
2XX2/4/1	
300 (135) Interes geroratuengatiko sarrerak	(76.) E/.. kredituen interesak 300
13.100 (57.) Diruzaintza	(430) Bezeroak 13.100

24.4 ATZERRI-MONETAN DIFERENTZIA POSITIBOAK

Definizioa: enpresa batek kredituen edo zorren saldoak atzerri-monetan dituenean, eurora bihurtuta azaldu beharko dira bere kontratazio-egunean zegoen kanbio-tasaren arabera. Aldiz, ekitaldi amaiera iritsitakoan, saldo horiek doitu beharrean izango gara, uneko kanbio-tasaren arabera balioetsita azal daitezten. Aplikaturako doikuntzen ondorioz diferentzia positiboak lortzen baditugu, honek kanbio-tasak enpresaren alde eboluzionatu duela esango digu, baina ez dira emaitzetara irabazi bezala egotziko, baizik eta, zuhurtasun-printzipioari jarraituz, pasiboko kontu batean mantenduko ditugu eragiketa horiek behin betiko kobratuak, ordainduak edo ezeztatuak diren arte, eta, ondorioz, irabazia egikaritua den arte.

Diferentzia horiek balantzean jarraitzen duten bitartean, (13) Hainbat ekitalditan banatzeko sarrera gisa azalduko dira.

Atzerri-monetaren gaia, oro har 20. gaian jorratu da.

24.5 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak

- ❑ **Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak**, nahiz eta ekitaldi batean kontabilizatu, etorkizuneko ekitaldiei egotzi beharrekoak dira, ekitaldi hauek sortzen direlako.
- ❑ Etorkizuneko ekitaldietako emaitzei egotziko zaizkien gastuekin erlazionatuta egon behar dute.
- ❑ **Ustiapen Subentzioak**: diru-laguntza honen helburua ekitaldian sortutako defizita edo emaitza negatiboa estaltzea da, edota gutxieneko errentagarritasuna lortzea.
- ❑ **Kapital Subentzioak**: aurreko subentzioak ez bezala, kapital-subentzioen (kapital transferentziak) helburu nagusia enpresaren egitura finkoa finantzatzea (normalean ibilgetu materialeko ondasunak finantzatzea) da.
 - Hasieran galdagarria denean: gerta liteke jasotakoaren helburua egitura finkoa finantzatzea izateaz gain, zenbait baldintza betetzen ez diren bitartean diru-laguntza hau hasieran itzulgarria izatea (langile-kopuru batera iritsi eta mantendu beharra, produkzio-kopuru batera iritsi eta mantentzea...).
 - Hasieratik jaso izan den diru-laguntzaren izaera ez itzulgarria izan daiteke.
- ❑ **Dohaintza edo emariak**: dohaintzan *jasotako* elementua, salmenta-balioaren arabera baloratuko da. Idazpenaren hartzeko aldean kapital-subentzioen antzeko izaera duen kontu berezi bat erabiliko da dohaintza dela adierazteko. Dohaintzan *emandako* ondasunak, ondasunari baja ematearen itxura izango luke, eta, beraz, dohaintzan eman izan den ondasun honen balio neto kontablea aparteko galera bezala kontsideratuko da (676) ibilgetu materialaren dohaintzak kontua erabilita.
- ❑ **Interes geroratuengatikiko sarrerak**: urtebete baino epe luzeagoa duten kredituei erantsitako interesak 13 azpitaldeko (135) Interes geroratuengatikiko sarrerak kontuan erregistratuko dira, hurrenez hurren, finantza-irizpide baten arabera urtero emaitzei egotziko zaizkie. Bere finantza-izaera dela medio, interesek ez dute BEZik sortuko.
- ❑ **Atzerri-monetan diferentzia positiboak**: enpresa batek kredituen edo zorren saldoak atzerri-monetan dituenean, ekitaldi amaiera iritsitakoan, saldo horiek doitu beharrean izango gara, uneko kanbio-tasaren arabera

baloratuak azal daitezzen. Aplikatutako doikuntzen ondorioz diferentzia positiboak lortzen baditugu, kanbio-tasak enpresaren alde eboluzionatu duela esan nahi du, baina ez dira emaitzetara irabazi gisa egotziko, baizik eta, zuhurtasun-printzipioari jarraituz, pasiboko kontu batean mantenduko ditugu eragiketa horiek behin betiko kobratuak, ordainduak edo ezeztatuak diren arte, eta, ondorioz, irabazia egikaritu den arte.



ARIKETA PRAKTIKOA. Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak

1. TXINTXO enpresak elementu hauez osaturiko inbertsio proiektu bat aurrera eraman nahi du:

Ondasuna	Erosketa-prezioa	Hondar-balioa	Bizitza baliag.
Lurrak	1.000.000		Mugagabea
Eraikina	5.000.000	500.000	50 urte
Makineria	4.000.000	400.000	10 urte
GUZTIRA	10.000.000	900.000	

Inbertsio-proiektu honekin erlazionaturiko eragiketak hauek dira:

2XX1-07-01: ondasun horien jabe den TONALDO, S.A. enpresari, aipatu zenbatekoen truke proiektu osoa erosi dio TXINTXOk. Nahiz eta eragiketa-
ren une honetako prezioa 10.000.000 €-koa izan, zenbateko guztiak bi urte
beranduago ordaintzearen truke (hau da 2XX3-06-30ean) 2.000.000 euro
gehiago ordainduko dizkio.

Orain (2XX1-07-01) ondasun guztiak funtzionamendu-baldintza egokietan
daudela kontsideratu da.

2XX1-09-30: proiektu hau dela eta, Eusko Jaurlaritzari 2.000.000 euroko
diru-laguntzaren eskaera egin dio.

2XX1-10-30: Eusko Jaurlaritzak eskatutako zenbatekoa emateko prest
dagoela jakinarazi du, nahiz eta hasieran bere izaera itzulgarria izango den
(eskatutako baldintza bakarra egiaztatzen ez den bitartean).

2XX1-11-30: diru-laguntzaren zenbateko guztia kobratu da.

2XX3-01-01: Eusko Jaurlaritzak eskatutako baldintza bakarra bete da. Ondorioz, bere garaian jasotako diru-laguntzaren izaera ez-itzulgarria da.

2XX3-06-30: hornitzailearekiko zorra kitatu da.

Hau eskatzen da: eragiketa guztiak erregistratu.

2. **Zartagin-ekoizpenean diharduen LAPIKO enpresak, bere jarduera behar bezala egin dadin, pabilioi berriaren beharra dauka. Mota honetako proiektuak aurrera eramateko Eusko Jaurlaritzak ELTZE programa atara du, eta inbertsioaren % 30eko laguntza lor daiteke. Proiektu honekin lotuta eragiketa hauek egin ditu:**

URTEA X

Uztailak 1: pabilioi berria erosi du, eta bere kostua 1.000.000 €-koa da. Zenbateko honetatik % 10 lurrari dagokio. Ordainketa bi zatitan egingo da, erdia orain eta gainerakoa urtebetera. Orain pabilioia funtzionamendu-baldintza egokietan dagoela. Ondasun honi egotzi zaion bizitza baliagarria 40 urtekoa da, eta hondar-baliorik ez du.

Uztailak 30: beharrezkoa den dokumentazio guztia aurkeztu ondoren, Eusko Jaurlaritzak inbertsioaren % 25eko laguntza emango diola jakinarazi dio, nahiz eta hasieran itzulgarria den. Ondorengo urte eta erdian 3 lanpostu berri sortuko balitu, subentzio hau ez-itzulgarri bihurtuko litzateke.

Irailak 1: Eusko Jaurlaritzak emandako dirua kobratu du kontu korrontez

URTEA X+1:

Uztailak 1: daukan zorra kitatu du.

Abenduak 30: Eusko Jaurlaritzak jakinarazi duenez, eskatutako baldintza guztiak bete dituzenez gero, aurreko urtean emandako dirua ez du itzuli behar.

Hau eskatzen da: eragiketa guztiak erregistratu.

25

Pasiboko hornidurak

Horniduren helburua galera gertagarri guztiak erakustea da. Galera hauek aktiboko elementuenak direnean aktiboko hornidurak deritze, baina batzuetan galera horiek ez daude elementu jakin batzuei (izakin, ibilgetu, bezero eta abarri) lotuta. Hortik hartu euren izena: *pasiboko hornidurak*.

Garbi eduki beharrekoa gastu hauen oinarria da, hots, gastu hauek ekitaldi berean edota aurrekoren batean sortuak dira, ez daukate zerikusirik etorkizuneko gastuekin. Etorkizunean datuak konkretatu baino ez dira egingo, baina garrantzitsuena, **sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioa**, **sortzapen-printzipioa** eta **zuhurtzia-printzipioa** direla medio, pasiboko hornidurak sortu diren ekitaldian erregistratzea da.

Finantza-ikuspegitik horniduren helburua, nahiz eta kantitatea eta mugaeguna jakin ez, zorrak islatzea da; batzuetan “balioetsitako pasiboak” edo “pasibo gertagarriak” ere deitzen zaie.



Ekonomiaren ikuspegitik ekitaldiko mozkina kalkulatzeko gastu guztiak kontuan edukitzea, zentzuzko balioespenen bidez bada ere, ezinbestekoa da.

Adibidez:

- hartutako konpromiso eta arriskuei loturik doazenak
- ekitaldiko sarrerekin erlazionatuta dauden baina hurrengo ekitaldietara arte azalduko ez zaizkigun gastuak
- produktu "toxikoen" salmentagatiko gastuak, hondakin kutsagarrien emisioek eragindakoak
- ezohizko konponketak behar dituzten ibilgetuen higadura, enpresako lantaldearekin kontratu-gorabeherak, etab.

25.1 PENTSIORAKO ETA ANTZEKO OBLIGAZIOETARAKO HORNIDURA (140 kontua)

Enpresak, erretiroagatik edota gizarte-izaerako beste arrazoi batzuegatik (alarguntasun, zurtasun, etab.) langileekiko dituen obligazioak betetzera bideratutako fondoak jasoko ditu kontu honek. Zenbatekoa ezingo da zehatz jakin; beraz, balioespenetan oinarrituko da.

Adibidea

SUSPO Enpresak Pentsio Fondo bat eraikita dauka eta urtero 75.000 €-z hornitzen du. Eratutako fondoa errenta finkoko inbertsioetan gordetzen da eta urteroko interes gordinak 1000 €-koak dira.

Urtero/31/12		
75.000	(643) Pentsioak osatzeko sistemetarako ekarpena	(140) Pentsio eta antzeko obligazioetarako hornidura 75.000
Urtero/31/12		
75.000	(251) Errenta finkoko baloreak	(57.) Diruzaintza 75.000

_____ interesak kobratzean _____			
750	(57.) Diruzaintza	(761) Errenta finkoko baloreen sarrerak	1.000
150	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak		

1.000	(669) Beste zenbait gastu finantzario	(140) Pentsio eta antzeko obligazioetarako hornidura	1.000

_____ pentsioak ordaintzean _____			
(140)	Pentsio eta antzeko obligazioetarako hornidura	(57.) Diruzaintza	

_____ hornidura gehiegizkoa denean _____			
(140)	Pentsio eta antzeko obligazioetarako hornidura	(790) Arrisku eta gastuetarako hornidura-soberakina	

Kontu hau, fondoak enpresak berak kudeatzen dituenean bakarrik erabiliko da. Enpresak kanpoko pentsio-fondoren bat erabiltzen badu (aseguru-enpresena adibidez), honako idazpen hau bakarrik egingo du:

_____ ordaintzean _____			
(643)	Pentsioak osatzeko sistematarako ekarpena	(57.) Diruzaintza	

25.2 ZERGATARAKO HORNIDURAK (141 kontua)

Zerga-zor batzuen zenbatekoa edo data zehatzak ezagutzen ez direnean Zergatarako hornidurak erabiliko dira. Normalean auzitan eta Ogasun Publikoaren espedienteetan agertzen dira.

Adibidea

Ogasun Publikoko Ikuskapen-aktak auzitegietan aurkezteko salaketa-espedientea dakar. Enpresak 35.000 €-ko hornidura erregistratzea erabaki du. Prozesu judiziala bukatzean salaketa 33.000 €-tan finkatzen da.

Akta jasotzean			
35.000	(631) Bestelako zergak	(141) Zergatarako hornidura	35.000
Salaketa finkatzean			
35.000	(141) Zergatarako hornidurak	(57.) Diruzaintza	33.000
		(790) Arrisku eta gastuetarako hornidura-soberakina	2.000

25.3 ERANTZUKIZUNETARAKO HORNIDURA (142 kontua)

Hornidura hau bidean dauden auzietan, indemnitzazio eta zenbateko zehaztugabea duten obligazioen ondorioz sor daitezkeen balizko obligazio edo erantzukizun ziurrei aurre egiteko sortuko da.

Adibidea

IRRIST enpresak saltoki bat dauka, non bere produktuak bertan saltzen dituen. Pertsona batek lokalean sartu eta irrist eginda min hartu du eta IRRIST enpresa salatzen du erantzule zibil gisa. 20.000 euro eskatu ditu ospitalean eman behar izan duen denbora dela-eta, eta beste 20.000 euro kalte-ordain gisa.

2XXX/XX/XX			
40.000	(678) Aparteko gastuak	(142) Erantzukizunetarako hornidurak	40.000

Azkenik, epaileak, bezeroari eman beharreko ordainsaria 37.000 €-koa dela erabaki du.

2XXX/XX/XX			
40.000	(142) Erantzukizunetarako hornidurak	(57.) Diruzaintza	37.000
		(790) Arrisku eta gastuetarako hornidura-soberakina	3.000

25.4 KONPONKETA HANDITARAKO HORNIDURA (143 kontua)

Ibilgetuaren erabilerak ezohiko konponketa handien beharra duenean, beraren erabileraren ondorioa besterik ez da; beraz, ibilgetua erabiltzen den bitartean, amortizazioaz gain konponketa, azterketa eta garbiketa ezohikoek hornidura bidez gastu bezala agertu beharko dute.

Adibidea

BEIRA enpresak 4 urte barru beira ekoizteko duen labea geldiarazi beharra dauka barne-garbiketa eta konponketa-lanak egiteko. Lan hauek 800.000 euroko kostu balioetsia dute. Hori dela eta, 4 urte hauetan urteko 200.000 €-ko hornidura zuzkitu beharko du. Makina erabiltzeak behartzen duen garbiketak sortzen duen gastua da. Urteroko idazpena hau izango litzateke:

2XXX/XX/XX			
200.000	(622) Konponketak eta kontserbazioa	(143) Konponketa handitarako hornidura	200.000

4. urtean:

2XX4/XX/XX			
800.000	(143) Konponketa handitarako hornidura	(57.) Diruzaintza	800.000

Gehiago edo gutxiago ordaintzen bada, ekitaldiko emaitzetara eraman behar-ko litzateke diferentzia, bai negatiboa eta bai positiboa.

25.5. ITZULTZE-FONDOA (144 kontua)

Itzultze-fondoa, normalean, Erakunde publikoen administrazio-ko emakidekin lotuta dago. Kontratu horietan, ibilgeturen bat erabili eta administrazioari bueltatu behar bazaio, eta kontzesio horren iraupena ibilgetuaren bizitza baliagarriarekin bat ez badator, itzultze-fondoa doitu egin beharko da.

Kontu honek, denbora bat pasatu ondoren, Erakunde publiko baten (Estatu, Udal, etab.) jabetzako izango diren ondasunetan egindako inbertsioa berreskuratzea ahalbidetzen du.

Adibidea

TOPISTA enpresak 2X04ko urtarrilean miloi bat kostatu zaion autopista erai-ki du. Foru Aldundiak 20 urtean ustiatzeko eskubidea eman dionez, 2X23ko urtarrilean autopista Diputazioaren eskuetan utzi beharko du. Autopistaren bizitza baliagarria 50 urtekoa dela kontuan hartuz, zeintzuk izango litzateke eragiketa honen idazpenak?

2X04/01/XX			
1.000.000	(229) Bestelako ibilgetu materiala (autopista)	(57.) Diruzaintza	1.000.000
2X04/12/XX			
20.000	(6829) Autopistaren amortizazioa	(2829) Autopistaren amortizazio metatua	20.000

20 urte barru $1.000.000 - 400.000 = 600.000$ €-ko balioa duen ibilgetua itzuli behar duenez, 20 urte horietan galera hori berreskuratu beharko du; beraz, $600.000 \text{ €} / 20 \text{ urtean} = 300.000 \text{ €}$.

2X04/12/XX			
30.000	(690) Itzultze-fondoari zuzkidura	(144) Itzultze-fondoa	30.000

Autopista 20 urtean amortizatuko balitz ($1.000.000/20 = 50.000$) urteroko gastuaren zenbatekoa orain erregistratutakoarekin ($20.000 + 30.000 = 50.000$) bat etorriko litzateke. Ondorioz, 20 urtean zehar era batera edo bestera galduribazien kontura doan zenbatekoa berdina da.

Itzultze-egunean

2X03/01/XX			
400.000	(2829) Autopistaren amortizazio metatua	(229) Bestelako ibilgetu 1.000.000 materiala (autopista)	
600.000	(144) Itzultze-fondoa		

25.6. TRAFIKO-ERAGIKETENGATIKO HORNIDURAK (49 azpitaldea)

Salmenten itzulketa, konponketa, berme, berrikuspen eta antzeko kontzeptuengatiko gastuak estaltzeko azpitalde hau erabiliko da.

Hots, urteko salmentekin loturiko etorkizuneko konpromisoak, garantiak barne, oinarria ekitaldi berean dutenez, gastu gisa erregistratu eta hornidura doitu egin beharko da.

Adibidea

2X04 urtean saldu diren 4 miloi eurotik gastu-aurreikuspen hauek egin dira: itzulpenak % 2 eta eskainitako berme edo garantiak eragin ditzakeenak % 3. Zeintzuk izango lirateke baleko idazpenak?

2X04/12/XX			
200.000	(695) Beste zenbait trafiko- eragiketetarako hornidurari zuzkidura	(499) Beste zenbait trafiko-eragiketetarako hornidura	200.000

Hurrengo ekitaldian itzulpen eta bermeen gastuak sortzean, bakoitzari dago-
kion kontuetan erregistratuko dira, eta aurreko urtean sortutako hornidura kitatu
egingo da:

2X05/12/XX			
200.000	(499) Beste zenbait trafiko- -eragiketatarako hornidura	(795) Beste trafiko- -eragiketa batzuetarako hornidura aplikatua	200.000

25.7 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Pasiboko hornidurak

- ❑ **Pasiboko hornidurak.** Horniduren helburua galera gertagarri guztiak erakustea da. Gastu hauek ekitaldi berean edota aurrekoren batean sortuak dira. Etorkizunean datuak konkretatu baino ez dira egingo, baina garrantzitsuenak, *sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioa*, *sortzapen-printzipioa* eta *zuhurtzia-printzipioa* direla medio, pasiboko hornidurak *sortu diren ekitaldian* erregistratzea da.
- ❑ **Pentsio eta antzeko obligazioetarako hornidura.** Enpresak, erretiroa-gatik edota gizarte-izaerako beste arrazoi batzuegatik (alarguntasun, zurtasun, etab.) langileekiko dituen obligazioak betetzera bideratutako fondoak jasoko ditu kontu honek.
- ❑ **Zergatarako hornidura.** Zerga-zor batzuen zenbatekoa edo data zehatzak ezagutzen ez direnean Zergatarako hornidurak erabiliko dira.
- ❑ **Erantzukizunetarako hornidura.** Hornidura hau bidean dauden auzietan, indemnitazio eta zenbateko zehaztugabea duten obligazioen ondorioz sor daitezkeen balizko obligazio edo erantzukizun ziurrei aurre egiteko sortuko da.
- ❑ **Konponketa handietarako hornidura.** Ibilgetuaren erabilerak ezohiko konponketa handien beharra duenean, beraren erabileraren ondorioa besterik ez da; beraz, ibilgetua erabiltzen den bitartean amortizazioaz gain konponketa, errebisio bat garbiketa ezohikoek hornidura bidez gastu bezala agertu beharko dute.
- ❑ **Itzultze-fondoa.** Itzultze-fondoa, normalean, Erakunde publikoen administrazioako emakidekin lotuta dago. Kontratu horietan, ibilgeturen bat erabili eta administrazioari bueltatu behar bazaio, eta emakida horren iraupena ibilgetuaren bizitza baliagarriarekin bat ez badator, itzultze-fondoa doitu egin beharko da.
- ❑ **Trafiko-eragiketetarako hornidurak.** Salmenten itzulketa, konponketa, berme, berrikuspen eta antzeko arrazoiengatikoko gastuak estaltzeko azpitale hau erabiliko da.



ARIKETA PRAKTIKOA. Pasiboko hornidurak

1. *GARBI enpresak saltoki bat dauka non bere produktuak bertan saltzen dituen. Pertsona batek lokalean sartu eta irrist egin da min hartu du eta GARBI enpresa salatu du erantzule zibil gisa. 15.000 euro eskatu ditu ospitalean eman behar izan duen denbora dela-eta, eta beste 25.000 euro kalte-ordain gisa. Azkenik, epaileak, bezeroari eman beharreko ordainsaria 33.000 €-koa dela erabaki du.*
2. *UNTZI enpresak 6 urte barru itsasontziak ekoizteko duen makineria geldiarazi beharra dauka, barne-konponketako lanak egiteko. Lan hauek 1.200.000 euroko kostua izango dutela balioetsi da. Hori dela eta, 6 urte hauetan urteko 200.000 €-ko hornidura zuzkitu beharko du. Makina erabiltzeak behartzen duen garbiketak sortzen duen gastua da. Urteroko idazpenak kontabilizatu.*
3. *2X04. urtean saldu diren 2 miloi eurotik gastu-aurreikuspen hauek egin dira: itzulketak % 1 eta eskainitako bermeak eragin ditzakeenak % 2. Zeintzuk izango lirateke egin beharreko idazpenak? Hurrengo ekitaldian itzulketa- eta berme-gastuak sortzean, bakoitzari dagokion kon-tuetan erregistratuko dira, eta aurreko urtean sortutako hornidura kita-tu egingo da.*

26

Epe luzerako eta laburrerako hartzekodunak

26.1 KONTZEPTUA

Hirugarren batek utzitako edo galdatutako baliabide finantzarioak, zorrak, edo eska daitezkeen pasiboak "Hartzekodun" izenarekin ezagutzen dira kontabilitatean.

Hauen galdagarritasunaren arabera, 12 hilabeteko mugarekin, epe luzerakoak edo laburrerakoak dira.

Epe luzekoak 1. taldean eta epe laburrekoak 4. eta 5. taldeko kontuetan erregistratu behar dira.

Zorrak
Galdatutako baliabideak
Eska daitezkeen pasiboak



26.2 SAILKAPENA

KPOak, finantzaketa hau lortu den merkatuaren izaeraren arabera, sailkapen bikoitza egiten du:

1. Inbertsio-merkatuetan eskuratutakoak. Merkatu hauetan inbertsio-ondasunen horniketa errealetan sortutako finantzaketa lortzen da. Balia-bide hauek honako kontu hauetan azalduko dira:
 - (164) Epe luzerako ibilgetu-hornitzaileen taldeko enpresak.
 - (514) Epe laburrerako ibilgetu-hornitzaileak, taldeko enpresak
 - (165) Epe luzerako ibilgetu-hornitzaileen enpresa elkartuak
 - (515) Epe laburrerako ibilgetu-hornitzaileak, enpresa elkartuak
 - (173) Epe luzerako ibilgetu-hornitzaileak
 - (523) Epe laburrerako ibilgetu-hornitzaileak
2. Merkatu finantzarioetan eskuratutakoak. Kasu honetan enpresak eragiketaren finantzarioetan sortutako finantzaketa lortzen du, hala nola, mailegu, kreditu-linea edo jesapenak eskuratzen. KPOean bere irudi kontablea azaltzeko honako azpitalde hauek erabiliko dira:
 - (15) eta (50) Jesapenak eta antzeko beste zenbait jaulkipen.
 - (16) eta (51) Taldeko enpresa eta enpresa elkartuekiko epe luzerako zorrak.
 - (17) eta (52) Hartutako mailegu eta beste zenbait kontzepturengatik epe luzerako zorrak.

26.3 11. BALORAZIO-ARAUA

1. Mailegu eta jesapenen antzeko zor ez-komertzialak bere *errenboltso-balioaz* balioetsiak azaltzen dira balantzean. Errenboltso-balioaren eta jasotako zenbatekoaren edo jaulkipen-balioaren arteko *diferentzia* balantzeko aktiboan 271 kontuan azalduko da, eta plan finantzario bati jarraituz, urtero ekitaldiko emaitzari egotziko zaio.

2. Zor ez-komertzialak, ibilgetu-erosketagatikoak adibidez, bere *balio izendatuaz* azalduko dira balantzean. Izendatuari gaineratutako interesak balantzeko aktiboan azalduko dira eta plan finantzario bati jarraituz urtero ekitaldiko emaitzari egotziko zaio.
3. Kreditu-kontuak balantzeko pasiboan azalduko dira, baina soilik *erabilitako zenbatekoaz*. Kreditu erabilgarria Memorian azalduko da.

26.4 HARTUTAKO MAILEGUAK

26.4.1 Kontzeptua eta kontabilizazioa

Erakunde finantzarioetatik eskuratutako baliabide finantzarioak dira.

Eragiketa honetan bi agente ekonomikok parte hartzen dute:

1. Mailegu-emaileak: interes baten truke dirua uzten duen agentea.
2. Mailegu-hartzaileak: gastu finantzario baten truke (maileguaren interesa) eta aurrez zehaztutako epe eta zenbatekoetan itzultzearen truke dirua jasotzen duen agentea.

Tronko edo printzipalaren itzulera ziurtatzeko edo eta mailegu baten interesak kobratzeko, bankuak bermeak eska ditzake. Berme hauek pertsonalak edo erre-alak izan daitezke, eta ez dira inoiz mailegu-hartzailearen kontabilitatean azalduko.

Maileguen aldaera gisa, Kreditu-linea daukagu, non erakunde finantzarioak mailegatutako fondoan erabilgarritasuna hurrenez hurreneko eragiketatan ematen duen, eta beti muga batekin (emandako kreditua). Kasu honetan mailegu-hartzaileak jasandako interes finantzarioa erabilitako kredituagatik soilik sortuko da.

Adibidea _____

Interesak kontuan izan gabe nolako idazpenak eragingo lituzke 900 €-ko mailegu batek?

2XXX/XX/XX		
900 (57.) Diruzaintza	(16.) Taldeko enpresa eta enpresa elkart. e/lu zorrak	900

Epea 12 hilabetekoa danean:

2XXX/XX/XX		
900 (16.) Taldeko enpresa eta enpresa elkart. e/lu zorrak	(52.) Hartutako mailegu eta best. kontzep. e/la zorrak	900

Ordaintzean:

2XXX/XX/XX		
900 (520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak	(57.) Diruzaintza	900

26.4.2 Gastu-motak. Kontabilizazioa

Kreditu-linea edo mailegua eskuratzeari lotuak.

1. **Zorren formalizazio-gastuak:** mailegu-hartzaileak kanpo-finantzaketara jotzen duenean jasaten dituen polizen tinbreak, bitartekarien artekari-sariak, notaritza-arantzelak, komisioak...

KPO.eko 7. balorazio-arauaren arabera, zorren formalizazio-gastuak erosketa-prezio edo ekoizpen-kostuagatik balioetsiko dira.

- a) Oro har, gastu hauek, sortzen diren ekitaldiko emaitzetara egotziko dira.

2XXX/XX/XX	
(669) Beste zenbait gastu finantzario	(57.) Diruzaintza

- b) Salbuespen gisa, zenbait ekitalditan bana daitezke gastu hauek. Kasu honetan, zorra amortizatzen denerako gastu hauek guztiz egotzita egon behar dute.

Zorraren mugaegunean:

2XXX/XX/XX	
(270) Zorren formalizazio- -gastuak	(57.) Diruzaintza

Urteko sortzapenak:

2XXX/XX/XX	
(669) Beste zenbait gastu finantzario	(270) Zorren formalizazio- -gastuak

2. **Gastu finantzarioak:** mailegu-emaileak, besteren baliabideak erabiliagatik jasandako kostu finantzarioa.

Gastu hau erregistratzeko:

KPOk bi kontu aurreikusi ditu:

(662) Epe luzerako zorren interesak

(663) Epe laburrerako zorren interesak

Sortutako finantza-gastuak bi kontu hauen artean banatzeko, zentzuzko finantza-irizpidea bat erabili behar da.

Irizpideetariko bat gastuaren sorreran finantza-gastu horiek sorrarazi dituen zorraren epe luze eta laburrerako zenbatekoen proportzionaltasunarena da.

a) Sortzapenak interesen ordainketekin bat egiten duenean:

2XXX/XX/XX	
(662) Epe luzerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza

b) Sortzapena interesen ordainketen aurrekoa denean:

Sortzapen-unean

Sortzapen-unean	
(662) Epe luzerako zorren interesak	(526) Kreditu-erakundeekiko zorren epe laburrerako interesak
Interes-ordainketan	
(526) Kreditu-erakundeekiko zorren epe laburrerako interesak	(57.) Diruzaintza

Adibidea

20X3-XII-15ean bi urterako 22.000 €-ko mailegua % 8ko interesean lortu du. Taula honetan agertzen den bezala, 995 €-ko hileroko kuota finkoa ordaindu beharko du.

	Data	Kuota	Interesa	Amortizazioa	Amortizatzeke
0	20X3-XII-15				22.000,00
1	20X4-I-15	995,00	146,67	848,33	21.151,67
2	20X4-II-15	995,00	141,01	853,99	20.297,68
3	20X4-III-15	995,00	135,32	859,68	19.437,99
4	20X4-IV-15	995,00	129,59	865,41	18.572,58
5	20X4-V-15	995,00	123,82	871,18	17.701,40
6	20X4-VI-15	995,00	118,01	876,99	16.824,41
7	20X4-VII-15	995,00	112,16	882,84	15.941,57
8	20X4-VIII-15	995,00	106,28	888,72	15.052,85
9	20X4-IX-15	995,00	100,35	894,65	14.158,20
10	20X4-X-15	995,00	94,39	900,61	13.257,58
11	20X4-XI-15	995,00	88,38	906,62	12.350,97
12	20X4-XII-15	995,00	82,34	912,66	11.438,31
13	20X5-I-15	995,00	76,26	918,75	10.519,56
14	20X5-II-15	995,00	70,13	924,87	9.594,69
15	20X5-III-15	995,00	63,96	931,04	8.663,66
16	20X5-IV-15	995,00	57,76	937,24	7.726,41
17	20X5-V-15	995,00	51,51	943,49	6.782,92

18	20X5-VI-15	995,00	45,22	949,78	5.833,14
19	20X5-VII-15	995,00	38,89	956,11	4.877,03
20	20X5-VIII-15	995,00	32,51	962,49	3.914,54
21	20X5-IX-15	995,00	26,10	968,90	2.945,64
22	20X5-X-15	995,00	19,64	975,36	1.970,28
23	20X5-XI-15	995,00	13,14	981,87	988,41
24	20X5-XII-15	995,00	6,59	988,41	0,00

Epe luzerako eta laburrerako zorra zein den jakiteko (2) taulako amortizazioaren zutabea erabili behar da:

20X3-XII-15			
22.000	(57.) Diruzaintza	(170) Kreditu- -erakundeekiko epe luzerako zorrak	11.438,31
		(520) Kreditu- -erakundeekiko epe laburrerako zorrak	10.561,69

15 eguneko interesak: $146,67/2 = 73,33$ euro

20X3-XII-31			
73,33	(66.) Zorren interesak	(526) Kreditu- -erakundeekiko zorren epe laburrerako interesak	73,33

Hileroko idazpenak:

20X4-I-15			
73,34	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
73,33	(526) Kreditu-erakundeekiko zorren epe laburrerako interesak		
848,33	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X4-II-15			
141,01	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
853,99	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		

20X4-III-15			
135,32	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
859,68	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X4-IV-15			
129,59	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
865,41	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X4-V-15			
123,82	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
871,18	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X4-VI-15			
118,01	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
876,99	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X4-VII-15			
112,16	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
882,84	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X4-VIII-15			
106,28	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
888,72	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X4-IX-15			
100,35	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
894,65	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X4-X-15			
94,39	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
900,61	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		

20X4-XI-15			
88,38	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
906,62	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X4-XII-15			
82,34	(66.) Zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
912,66	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
2XX4-XII-15			
11.438,31	(170) Kreditu-erakundeekiko epe luzerako zorrak	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak	11.438,31

15 eguneko interesak: $76,26 / 2 = 38,13$ euro

20X4-XII-31			
38,13	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(526) Kreditu-erakundeekiko zorren epe laburrerako interesak	38,13

Hileroko idazpenak:

20X5-I-15			
38,13	(526) Kreditu-erakundeekiko zorren epe laburrerako interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
38,13	(663) Epe laburrerako zorren interesak		
918,75	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X5-II-15			
70,13	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
924,87	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		

20X5-III-15			
63,96	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
931,04	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X5-IV-15			
57,76	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
937,24	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X5-V-15			
51,51	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
943,49	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X5-VI-15			
45,22	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
949,78	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X5-VII-15			
38,89	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
956,11	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X5-VIII-15			
32,51	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
962,49	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X5-IX-15			
26,10	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
968,90	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		

20X5-X-15			
19,64	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
975,36	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X5-XI-15			
13,14	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
981,87	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		
20X5-XII-15			
6,59	(663) Epe laburrerako zorren interesak	(57.) Diruzaintza	995,00
988,41	(520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak		

Epe luzerako eta laburrerako zorra zein den jakiteko eta finantza-gastuak (662) eta (663) kontuen artean banatzeko honako taula hau eraikiko dugu:

	(2) taula	zorra	labur	luze	663	662	662+663
0	15/12/2003	22.000,00	10.561,69	11.438,31			
1	15/01/2004	21.151,67	10.632,10	10.519,56	70,41	76,26	146,67
2	15/02/2004	20.297,68	10.702,98	9.594,69	70,88	70,13	141,01
3	15/03/2004	19.437,99	10.774,34	8.663,66	71,35	63,96	135,32
4	15/04/2004	18.572,58	10.846,17	7.726,41	71,83	57,76	129,59
5	15/05/2004	17.701,40	10.918,47	6.782,92	72,31	51,51	123,82
6	15/06/2004	16.824,41	10.991,26	5.833,14	72,79	45,22	118,01
7	15/07/2004	15.941,57	11.064,54	4.877,03	73,28	38,89	112,16
8	15/08/2004	15.052,85	11.138,30	3.914,54	73,76	32,51	106,28
9	15/09/2004	14.158,20	11.212,56	2.945,64	74,26	26,10	100,35
10	15/10/2004	13.257,58	11.287,31	1.970,28	74,75	19,64	94,39
11	15/11/2004	12.350,97	11.362,56	988,41	75,25	13,14	88,38
12	15/12/2004	11.438,31	11.438,31	0,00	75,75	6,59	82,34
13	15/01/2005	10.519,56	10.519,56	0,00	76,26	0,00	76,26
14	15/02/2005	9.594,69	9.594,69	0,00	70,13	0,00	70,13
15	15/03/2005	8.663,66	8.663,66	0,00	63,96	0,00	63,96
16	15/04/2005	7.726,41	7.726,41	0,00	57,76	0,00	57,76
17	15/05/2005	6.782,92	6.782,92	0,00	51,51	0,00	51,51
18	15/06/2005	5.833,14	5.833,14	0,00	45,22	0,00	45,22
19	15/07/2005	4.877,03	4.877,03	0,00	38,89	0,00	38,89

20	15/08/2005	3.914,54	3.914,54	0,00	32,51	0,00	32,51
21	15/09/2005	2.945,64	2.945,64	0,00	26,10	0,00	26,10
22	15/10/2005	1.970,28	1.970,28	0,00	19,64	0,00	19,64
23	15/11/2005	988,41	988,41	0,00	13,14	0,00	13,14
24	15/12/2005	0,00	0,00	0,00	6,59	0,00	6,59

26.5 JESAPENAK

26.5.1 Kontzeptua eta kontabilizazioa

Banakako aurreztaileengandik zuzenean kapitalen merkatuan lortutako baliabide finantzarioak dira. Jesapenak, burtsa-merkatuan negoziagarriak diren osagai alikuotez osatutako finantzaketa da. Zati edo osagai hauei obligazioak deitzen zaie.

Ikuspuntu kontabletik, finantzaketa-mota honen lortze-fasean, 3 une bereiz daitezke:

1. Obligazioen jaulkipena, non tituluak kapital-merkatuan eskainiko diren.

_____2XXX/XX/XX_____	
(-) Jaulkitako obligazioak	(150) Obligazio eta bonuak
_____	_____

2. Obligazioen harpidetza. Kapital-merkatuan banakako aurreztaileen obligazio-salerosteta adierazten du.

_____2XXX/XX/XX_____	
(-) Obligaziodunak	(-) Jaulkitako obligazioak
_____	_____

3. Obligaziodunen obligazioen despoltsapena.

_____2XXX/XX/XX_____	
(57.) Diruzaintza	(-) Obligaziodunak
_____	_____

26.5.2 Gastu-motak eta kontabilizazioa

- 1. **Zorren formalizazio-gastuak:** merkatura obligazioak jaulkitzean sortzen diren polizen tinbreak, bitartekarien artekari-sariak, notaritza arantzelak, komisioak... Hauen balorazioa eta kontabilizazioa maileguen formalizazio-gastuen bera da.
- 2. **Gastu finantzarioak.** mailegu baten jaulkitzaileak jasandako kostu finantzarioak dira. Gastu hauek bi motakoak izan daitezke:
 - a. Ageriko interesak edo esplizituak: tronko edo printzipalaren mugaegunean autonomoki erregistratzen direnak.

2XXX/XX/XX	
(661) Obligazio eta bonuen interesak	(57.) Diruzaintza, edo (506) Jesapenen eta antzeko beste zenbait jaulkipenen interesak

- b. Interes inplizituak: errenboltso-balioan barne daudenak dira, eta Jaulkipen-balio (B_j), Balio izendatu (B_n) eta Errenboltso-balioaren (B_{er}) arteko diferentziengatik sortzen dira.

$(Ber) = (Bn) = (Bj)$	$(Ber) - (Bj) = 0 \rightarrow$	Ez dago oparirik
$(Ber) > (Bn) = (Bj)$	$(Ber) - (Bn) = x \rightarrow$	Errenboltso-prima
$(Ber) = (Bn) > (Bj)$	$(Bn) - (Bj) = y \rightarrow$	Jaultipen-prima
$(Ber) > (Bn) > (Bj)$	$(Ber) - (Bj) = z \rightarrow$	Prima biak

Maileguaren jaulkipenean:

2XXX/XX/XX	
B_j (–) Jaulkitako obligazioak $Ber - B_j$ (271) Balore negoziagarrien interes geroratuengatikoko gastuak	(150) Obligazio eta bonuak Ber

Urte anitzetako gastu hauek ekitaldi-bukaeran emaitzetara egotziko dira.

2XXX/XX/XX	
(661) Obligazio eta bonuen interesak	(271) Balore negoziagarrien interes geroratuengatiko gastuak

c. Maileguen errenboltso eta amortizazioa: mailegua obligaziodunei itzultzea, obligazioen mugaegunaren arabera egingo da. Kontableki, honako fase hauek gauzatzen dira:

1. Mugaegunaren arabera, ekitaldian zehar amortizatu behar diren obligazioen birsailkapena:

2XXX/XX/XX		
Ber	(150) Obligazioak eta bonuak	(500) Epe laburrerako obligazioak eta bonuak
		Ber

2. Obligazioen amortizazioa mugaegunean:

2XXX/XX/XX	
(500) Epe laburrerako obligazioak eta bonuak	(509) Balore negoziagarri amortizatuak

3. Amortizatutako obligazioen errenboltso edo itzulketa:

2XXX/XX/XX	
(509) Balore negoziagarri amortizatuak	(57.) Diruzaintza

26.6 BESTELAKO ZORRAK ETA HARTZEKODUNAK

Nahiz eta enpresa handiek jesapenak eta txiki eta ertainek maileguak erabili, ez dira dauden bakarrak.

Hauetz gain beste baliabide finantzario batzuk ere sor, bila edo sina daitezke. Adibidez:

Taldeko enpreseekin edo enpresa elkartuekin:

- (160) Taldeko enpresekiko epe luzerako zorrak
- (510) Taldeko enpresekiko epe laburrerako zorrak

- (161) Enpresa elkartuekiko epe luzerako zorrak
- (511) Enpresa elkartuekiko epe laburrerako zorrak

- (162) Taldeko kreditu-erakundeekiko epe luzerako zorrak
- (512) Taldeko kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak

- (163) Kreditu-erakunde elkartuekiko epe luzerako zorrak
- (513) Kreditu-erakunde elkartuekiko epe laburrerako zorrak

- (516) Taldeko enpresekiko zorren epe laburrerako interesak
- (517) Enpresa elkartuekiko zorren epe laburrerako interesak

Beste enpresekikoengatik, subentzioagatik, ibilgetua erosteagatik, onartutako efektuengatik edo jasotako fidantza edo gordailuengatik sor daitezkeen zorrak:

- (171) Epe luzerako zorrak
- (521) Epe laburrerako zorrak

- (172) Subentzio bihur daitezkeen epe luzerako zorrak

- (174) Epe luzera ordaintzeko efektuak
- (524) Epe laburrera ordaintzeko efektuak

- (180) Epe luzerako hartutako fidantzak
- (560) Epe laburrera hartutako fidantzak

- (185) Epe luzerako hartutako gordailuak
- (561) Epe laburrera hartutako gordailuak

Epe laburrerako zenbait zor:

- (525) Ordaintzeko dibidendu aktiboa
- (526) Kreditu-erakundeekiko zorren epe laburrerako interesak
- (527) Zorren epe laburrerako interesak

26.7 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Epe luzerako eta laburrerako hartzekodunak

- ❑ **Kontzeptua.** Hirugarren batek utzitako edo galdatutako baliabide finantzarioak, zorrak, edo eska daitezkeen pasiboak "Hartzekodun" izenarekin ezagutzen dira kontabilitatean.
- ❑ **Inbertsio-merkatuetan eskuratutakoak.** Merkatu hauetan inbertsio-ondasunen horniketa errealean sortutako finantzaketa lortzen da.
- ❑ **Merkatu finantzarioetan eskuratutakoak.** Kasu honetan enpresak eragiketa finantzarioetan sortutako finantzaketa lortzen du, hala nola mailegu, kreditu-linea edo jesapenen eskuraketa.
- ❑ Mailegu eta jesapenen antzeko zor ez-komertzialak bere *errenboltso-balioaz* balioetsita azaltzen dira balantzean. Zor ez-komertzialak, ibilgetu-erosketagatikoak, adibidez, bere *balio izendatuaz* azalduko dira balantzean. Kreditu-kontuak balantzeko pasiboan azalduko dira, baina soilik *erabilitako zenbatekoaz*.
- ❑ **Hartutako maileguak.** Erakunde finantzarioetatik eskuratutako baliabide finantzarioak. Eragiketa honetan bi agente ekonomikok parte hartzen dute: mailegu-emaileak (dirua uzten duen agentea) eta mailegu-hartzaileak (dirua jasotzen duen agentea). Sorrarazten diren **gastu-motak** honako hauek dira: zorren formalizazio-gastuak eta gastu finantzarioak.
- ❑ **Jesapenak.** Banakako aurreztaileengandik zuzenean kapitalen merkatuan lortutako baliabide finantzarioak dira. Burtsa-merkatuan negoziagarriak diren osagai alikuotez osatutako finantzaketa da. Zati edo osagai hauei *obligazioak* deitzen zaie. Finantzaketa-mota honen lortze-fasean, 3 une bereiz daitezke: obligazioen jaulkipena, obligazioen harpidetza eta obligaziodunen obligazioen despoltsapena. Sorrarazten diren **gastu-motak** honako hauek dira: zorren formalizazio-gastuak eta gastu finantzarioak.
- ❑ **Bestelako zorrak eta hartzekodunak.** Hauez gain beste baliabide finantzario batzuk ere sor, bila edo sina daitezke.



◆ ARIKETA PRAKTIKOA. Epe luzerako eta laburrerako hartzekodunak

1. **ABBA Enpresak X1-martxoa-31n 20.000 €-ko mailegua eskuratu du, baldintza hauetan:**

- Urteko Interes Tasa Izendatua: % 10.
- Amortizazio-epea: 2 urte.
- Formalizazio-gastuak: 300 €. Zenbateko hau maileguak irauten duen 2 urteetan zehar banatzea erabaki da.
- Ordainketa-egunak: ordaindeta guztiak (interesak eta mailegua itzultzea) martxoaren 31n egingo dira.

Hau eskatzen da: eragiketa hauekin erlazionaturiko idazpen guztiak erregistratzea.

2. **20X1eko urtarrilaren 1ean PINDRAIF enpresak kapital-merkatuan 100 €-ko 5.000 bonuren eskaintza egin du.**

Eskaintza honen ezaugarriak hauek dira:

- Urtarrilean zehar harpidetzen den bonu edo titulu bakoitzari % 10eko jaulkipen-saria emango zaio. Ondorioz, titulu bakoitzagatik egin beharreko despoltsapena 90 €-koa izango da.
- Hiruhilero tituluko 2€-ko interesa ordainduko du. (Martxoak 31, ekainak 30, irailak 30 eta abenduak 31)
- Amortizazio-epea 4 urte (20X4ko abenduaren 31).
- Errenboltso-saria tituluko 25 ?.

Hau eskatzen da: titulu guztiak 20X1eko urtarrilean harpidetu eta despoltsatu direla suposatuz, jesapen honekin erlazionaturiko eragiketa guztiei dagozkien idazpenak erregistratu.

3. **20X4ko martxoaren 15ean SUPOS-IT enpresak 80 €-ko 8.000 obligazio- ren eskaintza egin du.**

Eskaintza honen ezaugarriak hauek dira:

- Martxoan zehar harpidetzen diren bonu edo titulu bakoitzari % 10eko jaulkipen saria emango zaio. Ondorioz, titulu bakoitzagatik egin beharreko despoltsapena 72 €-koa izango da.

- Seihilero tituluko 5 €-ko interesa ordainduko du. (Irailak 15 eta martxoak 15ean)
- Amortizazio-epea 4 urte (20x8ko martxoaren 15ean).
- Errenboltso-saria tituluko 5 €.

Hau eskatzen da: 7000 titulu 20x4ko martxoan eta besteak (1000) apirilean harpidetu eta despoltsatu direla suposatuz, jesapen honekin zerikusia duten eragiketa guztiei dagozkien idazpenak erregistratu.

27

Mozkinen gaineko zerga

27.1 SARRERA

Kontabilitatearen eta fiskalitatearen helburuak desberdinak dira, arau kontableak, eta ondorioz egoera ekonomiko-finantzarioak, enpresaren irudi leiala lortzen saiatzen direlako. Arau fiskalek, ordea, Zerga Oinarria zehazten dute, kasu honetan mozkinen gaineko zergaren oinarri zergagarria, zerga biltzeko asmoarekin.

Herrialde ezberdinetako praktika kontableetan, nagusiki, kontabilitatearen eta fiskalitatearen arteko erlazioa honako hau da:

- a) Arau kontable eta arau fiskalen artean autonomia osoa egon da. Oinarri zergagarriaren abiapuntua informazio kontableak eman-



dako emaitza da, eta kalkulatzeko beharrezkoak diren doikuntzak egin behar-ko dira.

- b) Oinarri zergarriaren kalkulua arau fiskaletan oinarritu da, arau kontableek diotena alde batera utzita.

Estatu-mailan egoera tradizionala arau fiskalaren nagusitasunarena izan da, Europako araudira hurbiltzeko bertoko araudian sartu diren aldaketak iritsi arte. Aldaketa hauek eragindako erreformari esker, araudi kontablea eta fiskala bereizi egin dira, baina azken honek oinarri zergagarriaren lehen elementu bezala emaitza kontablea hartzen du, eta bere zenbatekoa kalkulatzeko behar diren doikuntzak egin behar dira.

27.2 MOZKINEN GAINKO ZERGAREN KONTABILIZAZIO-METODOAK

Oinarritzko bi metodo planteatu dira mozkinen gaineko zergaren kontabilizazioarako. Lehenbizikoan, enpresako mozkinetan Estatuaren partaidetza bezala kontsideratzen du zerga. Hau da 1973ko Kontabilitate Plan Orokorrak (KPO) ezarri zuen metodoa.

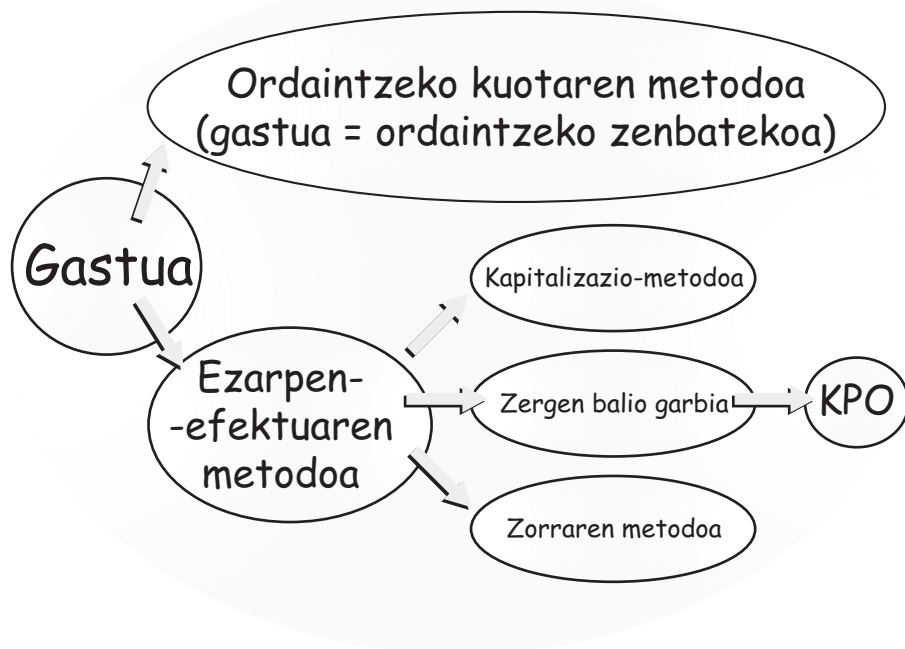
2XXX/XX/XX	
(Emitza) Galdu-irabaziak	Dibidenduak (akziodunak)
	Erreserbak (enpresa)
	Ogasun Publikoa, mozkinen gaineko zerga (Estatua)

Metodo hau, gaur egun, mozkinen gaineko zerga sarrerak lortzeko beharrezkoa den beste gastu bat kontsideratzen duten metodoez ordezkatu da.

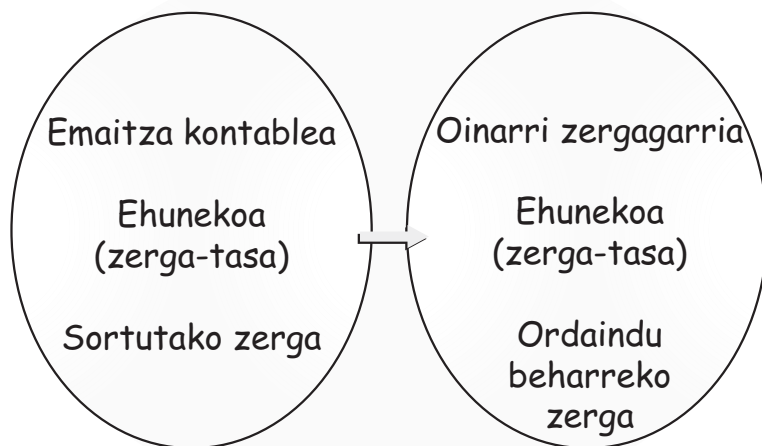
Beraz, mozkinen gaineko zergaren gastua kuantifikatzeko bi metodo daude:

Ordaintzeko kuotaren metodoa. Metodo honetan, ordaindu beharreko zenbatekoa eta zerga-gastuaren zenbatekoak berdina dira. Bere abantaila nagusia sinpletasuna da, nahiz eta sortzapen-printzipio eta sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioek diotenarekin bat etorri ez.

Ezarpen-efektuaren metodoa. Emtza kontablearen bitartez sortutako zerga bat dator gastuaren zenbatekoarekin.



Ondorioz, ordaindu beharreko zenbatekoa eta zerga-gastuaren zenbatekoak ez dira, normalean, berdinak izan ohi. Hau da:



Diferentzia iragankorrak direla eta, ezarpen-efektuaren metodoak aurreratutako eta geroratutako zergak sortzen ditu. Aurreratutako edo geroratutako zerga hauei ematen zaien tratamenduaren arabera, 3 ikuspuntu ezberdin bereiz ditzakegu:

- a) **Kapitalizazioaren metodoa.** Honen bitartez aurreratutako eta geroratutako zergak, sortzen diren unean indarrean dauden zerga-tasaren arabera kalkulatzeko dira. Ez dira berrikusten zerga-tasan aldakuntzak izaten badira. Metodo honek aurreratutako eta geroratutako zergak aldizkapenagatik doikuntzatzat jotzen ditu.
- b) **Zorraren metodoa.** Honen bitartez aurreratutako eta geroratutako zergak ere, sortzen diren unean indarrean dauden zerga-tasaren arabera kalkulatzeko dira, baina kasu honetan, zerga-tasan aldakuntzak izaten badira, berrikusi egingo dira. Metodo honek, aurreratutako eta geroratutako zergak Ogasun Publikoarekiko zor edo kreditutzat jotzen ditu.
- c) **Zergen Balio Garbiaren metodoa.** Honek, aktibo eta pasiboei diferentzia iragankorre sortutako eragin fiskala eransteko, beren balioa gehituz edo murriztuz. Kasu honetan, aurreratutako eta geroratutako zergak aktibo edo pasibo horien konpentsaziorako kontuak izango dira.

Estatuan Zorraren metodoa hautatu da. Horregatik, metodo honen arabera sor daitezkeen gorabeherak jasotzeko KPOk eta Kontu Ikuskaritza eta Kontabilitate Erakundeak (K.I.K.E. edo ICAC-Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) honako kontu hauek aurreikusi dituzte:

- (137) Hainbat ekitalditan banatzeko diferentzia iraunkorrengatik sarrera fiskalak.
- (138) Hainbat ekitalditan banatzeko hobari eta kenkariengatik sarrera fiskalak.
- (4709) Ogasun Publikoa, zerga-itzulketagatik zordun.
- (473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak.
- (4740) Mozkinen gaineko zerga aurreratua.
- (4745) ... ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua.
- (4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun.
- (479) Mozkinen gaineko zerga geroratua.
- (630) Mozkinen gaineko zergak.
- (633) Doikuntza negatiboak mozkinen gaineko zergapenean.
- (638) Doikuntza positiboak mozkinen gaineko zergapenean.

27.3 MOZKINEN GAINEKO ZERGAK SORTUTAKO GASTUAREN ETA ORDAINTZEKO ZENBATEKOA-REN KALKULUAK

Zerga aurreko mozkin kontabletik abiatuta, mozkinen gaineko zergak sortuta-ko gastuaren zenbatekoa kalkulatzeko eragiketa hauek egin behar dira:

Zerga aurreko emaitza kontablea +/- Diferentzia iraunkorrak	A B	ZA EK +/- DI
Doitutako emaitza kontablea DEK x Zerga-tasa – Hobariak eta kenkariak	C D E	DEK Zerga Gordina –(H+K)
Mozkinen gaineko zergagatiko gastua	F	Sortutako zerga

Zerga aurreko mozkin kontabletik abiatuta, mozkinen gaineko zergak sortuta-ko ordaindu beharreko zenbatekoa kalkula daiteke:

Zerga aurreko emaitza kontablea +/- Diferentzia iraunkorrak +/- Diferentzia iragankorrak – Konpentsatu beharreko oinarri zergagarri negatiboak	A B G H	ZA EK +/- Dirau +/- Dirag – OZN
Ekitaldiko emaitza fiskala OZ x Zerga-tasa – Hobariak eta kenkariak	I J E	Oinarri Zergagarria (OZ) Kuota Osoa – (H+K)
Ordaindu beharreko zenbatekoa – Atxikipenak eta konturako ordainketak	K L	Kuota Likidoa – A
Ordaindu edo itzuli beharreko zenbatekoa	M	Kuota Diferentziala

Orokorrean, diferentzia iraunkorrei dagokien zenbatekoak, positiboak zein negatiboak, zerga aurreko emaitza kontablea zuzentzen du sortutako zerga kalkulatzeko. Era berean, hobari eta kenkariak mozkinen gaineko zergaren gastua murrizten dute.

Sortutako zergaren eta ordaindu beharreko zergaren arteko ezberdintasuna, diferentzia iragankorretan dago, hauek sortzen baitute ezarpen-efektua, eta, baleude, konpentsatu beharreko oinarri zergagarri negatiboak ere bai.

Beraz, diferentzia iragankorrek etorkizuneko ekitaldietan konpentsatuko diren aurreratutako zergak (zerga-kreditua) eta geroratutako zergak (zerga-zorra) sortzen dituzte.

Hortaz, diferentzia iragankorren bitartez zergen ordainketa atzeratzea lortzen duten eragiketek, geroratutako zerga eragiten dute.

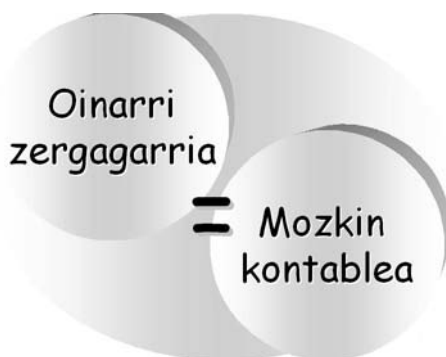
2XXX/XX/XX		
F (630) Mozkinen gaineko zergak	(479) Mozkinen gaineko zerga geroratua	G
	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun	M

Baldin eta diferentzia iragankorrek zergen ordainketa aurreratzea eragiten badute, aurreratutako zerga sortzen da:

2XXX/XX/XX		
F (630) Mozkinen gaineko zergak	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun	M
G (4740) Mozkinen gaineko zerga aurreratua		

27.4 MOZKINEN GAINEKO ZERGAREN KONTABILIZAZIOA OINARRI ZERGAGARRIAK ETA MOZKIN KONTABLEAK BAT EGITEN DUTENEAN

Baldin eta mozkin kontable edo zerga aurreko emaitza eta oinarri zergagarriak berdinak izango balira, egon daitezkeen hobari eta kenkariak alde batera utziz, sortutako mozkinen gaineko zergari dagokion gastua erregistratzeko idazpen hau egin beharko litzateke:



2XXX/XX/XX		
F (630) Mozkinen gaineko zergak	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun	M

Baldin eta ekonomia-ekitaldian zehar mozkinen gaineko zergaren kontura konturako ordainketak egin badira, idazpen honen bitartez erregistratu dira:

2XXX/XX/XX		
L (473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak	(57.) Diruzaintza	L

Ekitaldian zehar eginiko konturako ordainketen batura (KO) eta ordaindu beharreko mozkinen gaineko zergaren (MZ) zenbatekoa alderatu ondoren, hiru egoera ezberdin hauetara iritsi gaitzke:

A) Bi zenbatekoak berdinak izatea (KO = MZ):

2XXX/XX/XX		
F (630) Mozkinen gaineko zergak	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak	L

Era honetan, mozkinen gaineko zergaren likidazioa egin ondoren sortu den zorra urtean zehar egin diren aurrerakinen bitartez kitatu da.

B) Ordaindutako zenbatekoa (KO) ordaindu beharrekoa (MZ) baino handiagoa izatea:

2XXX/XX/XX		
F (630) Mozkinen gaineko zergak	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak	L
M (4709) Ogasun Publikoa, zerga-itzulketagatik zordun		

Ekitaldian zehar eginiko konturako ordainketen batura mozkinen gaineko zergaren likidazioa egitean ordaindu beharreko zorraren zenbatekoa baino handiago izan denez gero, diferentzia horrengatik enpresak Ogasunarekiko kobrantza-eskubide bat izango du.

C) Ordaindutako zenbatekoa (KO) ordaindu beharrekoa (MZ) baino txikiagoa izatea:

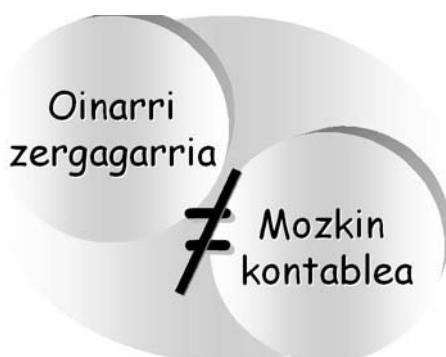
2XXX/XX/XX		
F (630) Mozkinen gaineko zergak	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak	L
	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun	M

Ekitaldian zehar eginiko konturako ordainketen batura mozkinen gaineko zergaren likidazioa egitean ordaindu beharreko zorraren zenbatekoa baino txi-

kiagoa izan denez gero, diferentzia horrengatik enpresak Ogasunarekiko ordainketa-obligazio bat izango du.

27.5 MOZKINEN GAINEKO ZERGAREN KONTABILIZAZIOA OINARRI ZERGAGARRIAK ETA MOZKIN KONTABLEAK BAT EGITEN EZ DUTENEAN

Aurreko zenbait pasartetan komentatu denez bezala, Kontabilitate Plan Orokorrek ezarpen efektuaren metodoa betetzen du arau kontable eta fiskalak jarraituz mozkin kontable eta fiskalaren artean sor daitezkeen diferentziak erregistratzeko. Dakigunez, metodo honen arabera, mozkinen gaineko zergarekin erlazionaturiko gastua kalkulatzeko emaitza kontabletik abiatu behar da, eta, aldi berean, oinarri zergagarritik abiatuta ordaindu beharreko zergagatik Ogasun Publikoarekiko zorra islatu behar da. Bi iturri eta irizpide ezberdin hauen arabera sor daitezkeen diferentzien erregistroa honako puntu hauetan jorratzen da.



27.5.1 Oinarri zergagarriaren eta mozkin kontablearen arteko diferentziak

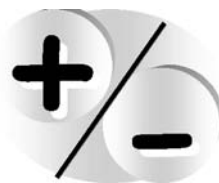
Emaitza fiskal eta kontablearen artean egon daitezkeen diferentzien jatorria hirukoitza izan daiteke:

- a) **Diferentzia Iraunkorrak:** emaitza kontablean barneratzen diren zenbait partida, positiboak zein negatiboak, ikuspuntu fiskaletik oinarri zergagarria kalkulatzeko ez dira kontuan hartuko. Era berean, zerga-oinarrian barneratzen diren zenbait partida emaitza kontablean barneratzen ez direnak ere badaude.



Diferentzia iraunkorren adibide izan daitezke zehapen eta isunak, edo fiskalki "liberalitatetzat" bezala kontsideratzen diren kontzeptuak.

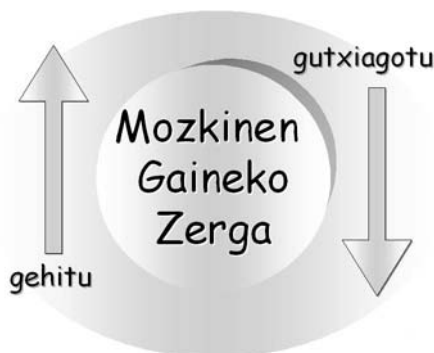
- b) **Diferentzia iragankorrak:** zenbait partida, positibo zein negatiboak, ekitaldi bateko emaitza kontablean eta beste ekitaldi bateko oinarri zergagarrian barneratzean sortzen diren diferentziak dira. Hauen ondorioz denborazko desfase bat izaten da sortzapen kontablea eta aitorten fiskalaren artean. Hauen adibide izan daitezke beren sortzapenaren ondoren fiskalki aitortutako sarrerak, epekako salmenten kasua bezala. Beste adibide bat litzateke kontableki baino lehenago fiskalki aitortzen diren gastuen kasua, amortizazio fiskal azeleratuaren kasua hain zuzen ere.



- c) **Galeren konpentsazioa:** oinarri zergagarria kalkulatzeko garaian, ekitaldi bateko emaitza negatiboak etorkizuneko ekitaldietan konpentsatu ahal izan den zerga-kreditua sorraraziko du.

27.5.2 Diferentzia iraunkorrak

Aurreko puntuan jaso den bezala, diferentzia iraunkorren jatorria plusbalio, minusbalio, gastu eta sarreraren kalifikazioan arau fiskal eta kontableen artean dauden diferentzietan kokatu behar da. Diferentzia hauek bateraezinak direnez gero, hau da, inoiz ere desagertuko ez direnez gero, mozkinen gaineko zergaren zenbatekoa handiagotu edo txikiagotu egingo dute.



Diferentzia iraunkorrak bi multzo nagusian sailkatu daitezke:

1. Diferentzia iraunkor positiboak:

- 1.a) Ikuspuntu kontabletik gastu eta galerak izan arren, fiskalki izaera hori ez dutenak (kengarritasun-eskubiderik ez dutenak):
- Kengarri ez diren gastuak: elkarteen gaineko zerga, isunak, premiamenduzko gainkarguak, jokoetako galerak, dohaintzak, etab.
 - Euskarri dokumental nahikorik gabeko gastuak edo formal aldetik akatsak daudenean (kontableki ez erregistratzea).

- Balorazio desegokia izan duten gastuak: lotura duten erakundeen arteko eragiketak.
- Aurreko ekitaldiko gastua izanda ekitaldian erregistratzen denean.
- Zenbait horniduraren zuzkidurak.
- Elkarteen azpikapitalizioa.
- Etab.

1.b) Fiskalki sarrera edo mozkinak izan arren ikuspuntu kontabletik erregistratuko ez direnak:

- Dohaintzak.
- Lotura duten elkarteen arteko transakzioak.
- Elkarteen kapitala eratzean edo zabaltzean diruzkoak ez diren ekarpenak daudenean.
- Ondasun-trukeak daudenean
- Etab.

2. Diferentzia iraunkor negatiboak:

2.a) Ikuspuntu kontabletik sarrera eta mozkinak izan arren, fiskalki izaera hori ez dutenak:

- Aktiboen balioa handitzea eta balantzeen egunerapena.
- Lotura duten elkarteen artean behar bezala balioetsi gabeko sarre-rak.
- Atzerriko jatorria duten plusbalio eta dibidenduen zerga-salbuespenak.
- Egoitza iraunkor baten bitartez atzerrian lortutako zenbait errentaren salbuespenak.
- Gardentasun fiskaleko erregimenean dagoen elkarte batetik jasotako mozkinak.
- Fiskalki gastu-izaera izan ez duten horniduren soberakina.
- Etab.

2.b) Fiskalki gastu edo galerak izan arren ikuspuntu kontabletik erregistratuko ez direnak:

- Lotura duten elkarteen transakzioak: balorazio desegokia egin izanagatik erregistratu gabe gelditu diren gastu kengarriak.
- Elkarreko mozkinetan administratzaileek duten partaidetza.
- Gizarte-ekintzetara bideratuko zenbatekoak.
- Higiezin-izaera duten ibilgetuen transmisioetako moneta-zuzenketak.
- Etab.

Mozkinen gaineko zergagatiko gastua (630 kontua) eta Ogasunari ordaindu (4752 kontua) edo kobratu beharreko (4740 kontua) zenbatekoak kalkulatzeko,

nahitaez diferentzia iraunkorrak kontuan hartu beharko direnez gero, beste inolako aldagairik ez balego (diferentzia iragankorrak, aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak, hobariak eta kenkariak, eta urtean zehar eginiko atxikipenak eta konturako ordainketak) honako hau baieztatu daiteke:

1. Bi iturriek oinarritzat hartuko dituzten erreferentziak berdinak izanik,

Doitutako emaitza kontablea =

= Zerga aurreko emaitza kontablea $\pm$ Diferentzia iraunkorrak

2. Oinarri honekiko aplikatuko den zerga-tasa ere berdina izanik,

3. Bi iturrien arabera lortuko den emaitza **berdina izango da**.

Emaitza = Doitutako emaitza kontablea x Zerga-tasa

Lortutako emaitza hau bi motakoa izan daiteke:

- a) Positiboa (Ogasunaren aldeko kreditua): kasu honetan honako idazpen hau egin beharko da:

2XXX/XX/XX	
(630) Mozkinen gaineko zergak	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun

- b) Negatiboa (enpresaren aldeko kreditua): kasu honetan honako idazpen hau egin beharko da:

2XXX/XX/XX	
(4745) ... ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua	(630) Mozkinen gaineko zergak

Kontabilitate Plan Orokorreko 16. balorazio-arauak eta KIKE-ICACen **1997ko urriaren 9ko** ebazpenak hau adierazten dute: irizpide orokor gisa, diferentzia iraunkorrek sortutako zergaren kalkulu-oinarria aldatzen dute.

Nolanahi ere, diferentzia iraunkorrek sortutako gastua murrizten badute, **murrizketa hau periodokatu egin daiteke**, adibidez, sortu duen aktiboaren

balio-galeraren arabera. Periodokatu beharreko zenbatekoa (137) Hainbat ekitalditan banatzeko diferentzia iraunkorreatatik sarrera fiskalak kontuan jasokoda:

	2XXX/XX/XX	
(630) Mozkinen gaineko zergak		(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergatik hartzekodun (137) Hainbat ekitalditan banatzeko diferentzia iraunkorreatatik sarrera fiskalak

Dagokien ekitaldien artean banatzean:

	2XXX/XX/XX	
(137) Hainbat ekitalditan banatzeko diferentzia iraunkorreatatik sarrera fiskalak		(630) Mozkinen gaineko zergak

Adibidea

Demagun ekitaldi bateko zerga aurreko emaitza kontablea 180 moneta-unitatekoa dela.

Demagun 80 moneta-unitateko balio neto kontablea duen ondasun bat 100 m.u.an besterenganatuko dela. Salmentaren bitartez lortutako diru-zenbateko guztia 4 urteko bizitza baliagarria duen beste ondasun batean berriz inbertitu da. Eragiketa honek zergarik ordain ez dezan, legedi fiskalak eskatutako baldintza guztiak bete ditu.

Eragiketa honetan diferentzia iraunkorraren jatorria hau da: ikuspuntu kontabletik 20 moneta-unitateko mozkina sortu den arren, ikuspuntu fiskaletik, salbuesitako eragiketa denez gero, eragiketa honek ez du inolako mozkinik sortu. Diferentzia iraunkor honek sortutako zerga murriztu egiten duenez gero, bi era ezberdinetara kontabiliza daiteke:

a) Sortutako diferentzia ekitaldiari egotzi:

Zerga aurreko emaitza kontablea.....	180
– Diferentzia iraunkorra.....	–20
Doitutako emaitza kontablea = Ekitaldiko emaitza fiskala	160
Zerga-tasa (% 35).....	56

2XXX/XX/XX		
56 (630) Mozkinen gaineko zergak	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun	56

- b) Sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioak dioenari jarraiki, eskuratu den ondasunaren bizitza baliagarriaren arabera diferentzia iraunkorra periodokatu. Ondasunaren bizitza baliagarria 4 urterako dela kontuan izanik, diferentzia iraunkorra denbora berean banatuko da:

Zerga aurreko emaitza kontablea.....	180
– Diferentzia iraunkorra (20/4).....	–5
Doitutako emaitza kontablea = Ekitaldiko emaitza fiskala	175
Zerga-tasa (% 35).....	61,25

Ordaindu beharreko zenbatekoak berbera izaten jarraitzen du (56), zeren diferentzia iraunkor honek eragina soilik sortutako zergan baitu.

2XXX/XX/XX		
61,25 (630) Mozkinen gaineko zergak	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun (137) Hainbat ekitalditan banatzeko diferentzia iraunkorregatiko sarrera fiskalak	56 5,25

Ondorengo hiru urteetan zehar 137 kontuaren saldoa banatu egingo da:

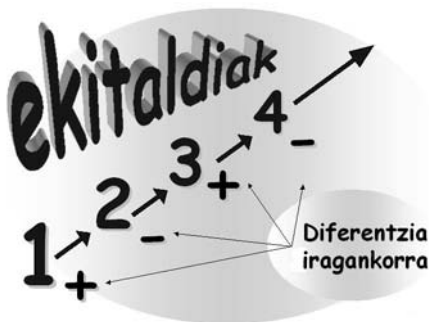
2XXX/XX/XX		
1,75 (137) Hainbat ekitalditan banatzeko diferentzia iraunkorregatiko sarrera fiskalak (5,25/3)	(630) Mozkinen gaineko zergak	1,75

27.5.3 Diferentzia iragankorrak

Sarrera, mozkin, gastu edo galera bat emaitza kontableari eta oinarri zergariari une ezberdinetan egozten zaienean diferentzia iragankorrak sortzen dira.

Horrela, ekitaldi batean era bateko zeinua duen diferentzia batek hurrengo ekitaldian aurkako zeinua izango du. Hau da, epe luzera diferentzia hauek bata bestearekin kontsatu egiten dira.

Diferentzia iragankorrak bi multzo nagusian sailka daitezke:



1. Diferentzia iragankor positiboak: irizpide kontable eta fiskalen artean dauden diferentziak direla medio, emaitza kontablea handi arazi egiten dutenak:
 - 1.a) Ikuspuntu kontabletik ekitaldiko gastu eta galera bezala erregistratu arren, fiskalki hurrengo ekitaldikoak bezala kontsideratzen direnean:
 - Ibilgetuko ondasunen amortizazioak, ondasun hauen balio-galera kalkulatzera erabiltako irizpide kontable eta fiskalak bat ez datozenean.
 - Zenbait horniduraren doikuntzak.
 - Ondorengo ekitaldietan fiskalki kengarri-izaera duten arrisku eta gastuetarako hornidurak.
 - Berton egoitzarik ez duten erakundeen partaidetzak erostean sortutako merkataritza-fondo finantzarioa.
 - Elkarte barneko eragiketengatik barneraketak eta kenketak.
 - Etab.
 - 1.b) Fiskalki ekitaldiko sarrera edo mozkin bezala kontsideratu arren, ikuspuntu kontabletik hurrengo ekitaldian erregistratuko direnak:
 - Kapital-subentzioak, bere banaketa egitean irizpide kontable eta fiskalak bat ez datozenean.
 - Epe laburrera partaidetzen besterenganatzea edo dibidenduen banaketa aurreikusten den elkarte gardenen oinarri zergagarri positiboak egozteak.
 - Ibilgetuko ondasun baten erosketan ordainketa partzial bezala dohaintzak eta trukeak onartzen direnean.
 - Etab.

Diferentzia iragankor positibo hauek jasotzeko, KPOk kontu hauek aurreikusi ditu:

- (4740) Mozkinen gaineko zerga aurreratua: diferentzia iragankor positiboa lehen aldiz sortzen denean edota aurretik dagoena gehitzen denean.

- (479) Mozkinen gaineko zerga geroratua: aurrez sortutako diferentzia iragankor negatibo bat positibo bihurtu denean.

2. Diferentzia iragankor negatiboak: irizpide kontable eta fiskalen artean dauden diferentziak direla medio, emaitza kontablea txikiagotu egiten dutenak:

2.a) Ikuspuntu kontabletik ekitaldiko sarrera eta mozkin bezala erregistratu arren, fiskalki hurrengo ekitaldikoak balira bezala kontsideratzen direnean:

- Ordainketa geroratua duten epekako eragiketak.
- Atzerrian enpresak sortzeko ematen diren inbertsioen gaineko ken-garriak.
- Aparteko mozkinen berrinbertsioen erregimen iragankorra.
- Etab.

2.b) Fiskalki ekitaldiko gastu edo galera bezala kontsideratu arren, ikuspuntu kontabletik hurrengo ekitaldian erregistratuko direnak:

- Finantza-errentamenduaren kuotak, ondasunaren kostuaren berreskuraketari dagokion zenbatekoaz.
- Amortizazioen zenbatekoak, irizpide fiskal eta kontableak bat ez datozenean.
- Etab.

Diferentzia iragankor positibo hauek jasotzeko, KPOk kontu hauek aurreikusi ditu:

- (479) Mozkinen gaineko zerga geroratua: diferentzia iragankor negatiboa lehen aldiz sortzen denean edota aurretik dagoena gehitzen denean.
- (4740) Mozkinen gaineko zerga aurreratua: aurrez sortutako diferentzia iragankor positibo bat negatibo bihurtu denean.

Adibidea

Enpresa batek, metodo linealari jarraituz, ibilgetuko elementu baten amortizazio kontablea egin du. Ibilgetuaren bizitzaren bi urteetako bakoitzean 500 m.u. amortizatu da. Fiskalki, enpresak amortizatze askatasun-aukerari heldu dioenez, lehenbiziko urtean bi urteei dagokien zenbateko osoa amortizatu da.

Ikus dezagun lehenbizi ikuspuntu kontabletik lortuko liratekeen zenbatekoak mozkinen gaineko zergaren kalkulua egiteko garaian:

IKUSPUNTU KONTABLETIK		
KONTZEPTUAK	1. URTEA	2. URTEA
Zerga aurreko emaitza kontablea	9.500,00	9.500,00
+/- Diferentzia iraunkorrak	0,00	0,00
Doitutako emaitza kontablea	9.500,00	9.500,00
DEK x Zerga-tasa (% 35)	3.325,00	3.325,00
– Hobariak eta kenkariak	0,00	0,00
Mozkinen gaineko zergagatiko gastua	3.325,00	3.325,00

IKUSPUNTU FISKALETIK

KONTZEPTUAK	1. URTEA	2. URTEA
Zerga aurreko emaitza kontablea	9.500,00	9.500,00
+/- Diferentzia iraunkorrak	0,00	0,00
+/- Diferentzia iragankorrak	–500,00	500,00
– Konpentsatu beharreko oinarri zergagarri negatiboak	0,00	0,00
Ekitaldiko emaitza fiskala	9.000,00	10.000,00
OZ x Zerga-tasa (% 35)	3.150,00	3.500,00
– Hobariak eta kenkariak	0,00	0,00
Ordaindu beharreko zenbatekoa	3.150,00	3.500,00
– Atxikipenak eta konturako ordainketak	0,00	0,00
Ordaindu edo itzuli beharreko zenbatekoa	3.150,00	3.500,00

Kontableki, 1. urtean sortutako geroratutako zerga erregistratuko dugu:

2XXX/XX/XX		
3.325 (630) Mozkinen gaineko zergak	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun	3.150
	(479) Mozkinen gaineko zerga geroratua	175

2. urtean aurreko urtean sortutako geroratutako zerga konpentsatuko dugu:

2XXX/XX/XX		
3.325 (630) Mozkinen gaineko zergak	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun	3.500
175 (479) Mozkinen gaineko zerga geroratua		
XXX		

27.5.4 Oinarri zergagarri negatiboen konpentsazioa

Ekitaldi batean zerga-oinarri negatiboa denean, Araudi Fiskalak baimentzen du galera hauek ondorengo ekitaldietan lortzen diren zerga-oinarri positiboekin konpentsatzea. Horrela, kreditu bat sortuko da ordaindu beharreko zerga-murrizketagatik, Horretarako KPOak (4745) “X” *ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua* kontua aurreikusten du.

Zerga-oinarri negatiboa jasotzen den ekitaldian, kreditua kontabilizatuko da zerga-oinarri horri data horretan dagokion zerga-tasa aplikatzean lortzen den zenbatekoaz:

2XXX/XX/XX	
(4745) ... ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua	(630) Mozkinen gaineko zergak

Zerga-oinarri negatiboak konpentsatzen diren ekitaldian(-etan):

2XXX/XX/XX	
(630) Mozkinen gaineko zergak	(4745) ... ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua (4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun

Oinarri bezala zuhurtasun-printzipioak dioena kontuan hartuz, KIKE-ICACen 1997ko urriaren 9ko ebazpenak dioenez, oinarri zergagarri negatiboak konpentsatzeagatiko kredituak kontabilizatu ahal izateko baldintza hauek bete behar dira:

- Oinarri zergagarri negatiboa enpresako kudeaketan ezohikoa den eragiketa baten ondorioz sortua izatea.
- Sorrarazi duten arrazoiak gaur egun, zentzuz, desagertu egin direla kontsideratzea.
- Legedi fiskalak aurreikusitako epean oinarri negatibo hauek mozkin fiskalen bitartez konpentsatuko direla kontsideratzea.

Adibidea

Enpresa batek 1. urtean –1.000 m.u.ko zerga aurreko emaitza kontablea lortu du eta 2. urtean 1.200 m.u.koa. Kontabiliza itzazu mozkinen gaineko zergarekin erlazonatutako eragiketak, hau jakinik: bi urte hauetan ez dagoela diferentzia iragankor eta iraunkorrik, ez eta hobari eta kenkaririk ere.

Ikus ditzagun bi ikuspuntuen arabera lortuko liratekeen zenbatekoak:

IKUSPUNTU KONTABLETIK		
KONTZEPTUAK	1. URTEA	2. URTEA
Zerga aurreko emaitza kontablea	–1.000,00	1.200,00
+/- Diferentzia iraunkorrak	0,00	0,00
Doitutako emaitza kontablea	–1.000,00	1.200,00
DEK x Zerga-tasa (% 35)	–350,00	420,00
– Hobariak eta kenkariak	0,00	0,00
Mozkinen gaineko zergagatiko gastua	–350,00	420,00

IKUSPUNTU FISKALETIK		
KONTZEPTUAK	1. URTEA	2. URTEA
Zerga aurreko emaitza kontablea	-1.000,00	1.200,00
+/- Diferentzia iraunkorrak	0,00	0,00
+/- Diferentzia iragankorrak	0,00	0,00
- Konpentsatu beharreko oinarri zergagarri negatiboak	0,00	-1.000,00
Ekitaldiko emaitza fiskala	-1.000,00	200,00
OZ x Zerga-tasa (% 35)	0,00	70,00
- Hobariak eta kenkariak	0,00	0,00
Ordaindu beharreko zenbatekoa	0,00	70,00
- Atxikipenak eta konturako ordainketak	0,00	0,00
Ordaindu edo itzuli beharreko zenbatekoa	0,00	70,00

Lehenbiziko urtean oinarri zergagarri negatiboagatik kreditua erregistratuko da:

2XXX/XX/XX		
350 (4745) 1. ekitaldiko galerak	(630) Mozkinen gaineko	350
konpentsatzeko kreditua	zerga	

Bigarren urtean aurreko urteko kreditua konpentsatu egingo da:

XX/XX/XX		
420 (630) Mozkinen gaineko	(4752) Ogasun Publikoa,	350
zergak	sozietateen gaineko	
	zergagatik hartzekodun	
	(4745) 1. ekitaldiko galerak	70
	konpentsatzeko kreditua	

27.5.5 Zerga-tasaren aldaketak

Oinarri zergagarri negatiboengatik edo zerga aurreratuengatik kredituak, edo zerga geroratuengatik zordunketak, zorra edo eskubidea sortu izan den edo diren uneko ezarpen-tasa aplikatuz kalkulatu dira. Baldin eta araudi fiskala aldatu dela-eta, ezarpen-tasa hau aldatuko balitz, zor eta kredituen zenbatekoak ere aldatu egingo lirateke. Ondorioz, zor eta kreditu hauek jasotzen dituzten kontuen zenbatekoak ere doitu egin beharko lirateke, egin beharreko doikuntza gastu eta sarrera bezala erregistratuta.

Ezarpen-tasaren aldaketak eragin bikoitza izan dezake:

- Eragin positiboa (mozkina): aldeztatik sortutako zenbatekoekiko geroratuak zergaren murrizketa (479) edo aurreratuak zergaren gehikuntza (4740) edo oinarri zergagarri negatiboengatik kredituaren gehikuntza (4745) eragiten duenean.

Eragin positibo hau jasotzeko KPOk (638) *Doikuntza positiboak mozkinen gaineko zergapenean* kontua proposatzen du:

2XXX/XX/XX	
(479) Mozkinen gaineko zerga geroratu (geroratuak zergaren gutxikuntza), edo	(638) Doikuntza positiboak mozkinen gaineko zergapenean
(4740) Mozkinen gaineko zerga aurreratu (aurreratuak zergaren gehikuntza), edo	
(4745) ... ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditu (oinarri zergagarri negatiboengatik kredituaren gehikuntza)	

- Eragin negatiboa (galera): aldeztatik sortutako zenbatekoekiko geroratuak zergaren gehikuntza (479) edo aurreratuak zergaren gutxikuntza (4740) edo oinarri zergagarri negatiboen gutxikuntza (4745) eragiten duenean.

Eragin negatibo hau jasotzeko KPOk (633) *Doikuntza negatiboak mozkinen gaineko zergapenean* kontua proposatzen du.

2XXX/XX/XX

(633) Doikuntza negatiboak mozkinen
gaineko zergapenean

(479) Mozkinen gaineko zerga
geroratua (geroratutako zergaren
gutxikuntza), edo
(4740) Mozkinen gaineko zerga
aurreratua (aurreratutako zergaren
gehikuntza), edo
(4745) ... ekitaldiko galerak
konpentsatzeko kreditua (oinarri
zergagarri negatiboengatiko
kredituaren gehikuntza)

Adibidea

Enpresa batek bi urte jarraian 10.000 moneta-unitateko zerga aurreko emaitza kontableak lortu ditu. Kontableki bigarren urtean erregistratuko den arren, legedi fiskalak lehenbiziko urtean 1.000 moneta-unitateko gastuak kentzeko aukera eskaini dio. Lehenbiziko urtearen ezarpen-tasa % 30ekoa da, eta bigarren urtearena % 35ekoa.

Hau eskatzen da: mozkinen gaineko zergarekin erlazonaturiko eragiketak erregistratu, diferentzia iraunkor eta hobari eta kenkaririk ez dagoela jakinik.

IKUSPUNTU KONTABLETIK		
KONTZEPTUAK	1. URTEA	2. URTEA
Zerga aurreko emaitza kontablea	10.000,00	10.000,00
+/- Diferentzia iraunkorrak	0,00	0,00
Doitutako emaitza kontablea	10.000,00	10.000,00
Zerga-tasa	% 30,00	% 35,00
DEK x Zerga-tasa	3.000,00	3.500,00
– Hobariak eta kenkariak	0,00	0,00
Mozkinen gaineko zergagatiko gastua	3.000,00	3.500,00

IKUSPUNTU FISKALETIK		
KONTZEPTUAK	1. URTEA	2. URTEA
Zerga aurreko emaitza kontablea	10.000,00	10.000,00
+/- Diferentzia iraunkorrak	0,00	0,00
+/- Diferentzia iragankorrak	-1.000,00	1.000,00
- Konpentsatu beharreko oinarri zergagarri negatiboak	0,00	0,00
Ekitaldiko emaitza fiskala	9.000,00	11.000,00
Zerga-tasa	% 30,00	% 35,00
OZ x Zerga-tasa	2.700,00	3.850,00
- Hobariak eta kenkariak	0,00	0,00
Ordaindu beharreko zenbatekoa	2.700,00	3.850,00
- Atxikipenak eta konturako ordainketak	0,00	0,00
Ordaindu edo itzuli beharreko zenbatekoa	2.700,00	3.850,00

Lehenbiziko urtean, geroratutako zerga sortuko da:

2XXX/XX/XX		
3.000 (630) Mozkinen gaineko zergak	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun (479) Mozkinen gaineko zerga geroratua	2.700 300

Bigarren urtean, lehenbizi, zerga geroratuagatiko zorra eguneratuko da. Ezarpen-tasa berria kontuan hartuz (% 35), zerga geroratuagatiko zorra hau izango da:

$$1.000 \times 0,35 = 3.500$$

Ondorioz, ezarpen-tasaren gehikuntzak zorraren gehikuntza dakar:

$$1.000 \times (0,35 - 0,30) = 50$$

2XXX/XX/XX		
50 (633) Doikuntza negatiboak mozkinen gaineko zergapenean	(479) Mozkinen gaineko zerga geroratua	50

Sortutako doikuntza erregistratu ondoren, bigarren urteari dagokion mozkinen gaineko zerga kontabilizatuko da:

2XXX/XX/XX		
3.500 (630) Mozkinen gaineko zergak	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun	3.850
350 (479) Mozkinen gaineko zerga geroratua		

27.5.6 Hobariak eta kenkariak

Oinarri zergagarriari zerga-tasa aplikatu ondoren kuota osoa (mozkinen gaineko zergagatiko gastua) kalkulatu da. Zenbateko honetan hobari eta kenkariak aplikatuz, kuota garbia kalkulatu da.

Zenbait jarduera bultzatzeko edo eremu geografiko batzuetan inbertsioak egiteko asmoarekin ekonomia-politikan hartutako erabakien ondorio izan ohi dira hobari eta kenkariak. Jarduera edo inbertsio horiek bideratzen dituzten enpresek zerga gutxiago ordaindu beharko dituzte.



Sortutako zerga kalkulatzeko, KPOk hobari eta kenkarien zenbatekoak zerga gordinetik kentzea aurreikusten du. Honek, irizpide orokor gisa, sortu diren ekitaldiko sortutako gastuaren murrizketa dakar. Diferentzia iraunkorrekin gertatu bezala, KIKE edo ICACen 1997ko urriaren 9ko ebazpenak hobari eta kenkari hauek sorrarazi dituen aktiboaren balio-galeraren arabera periodokatzeko aukera eskaintzen du. Baldin eta aukera hau erabili nahiko balitz, hainbat ekitalditan banatzeko sarreretako kontu bat erabiltzea proposatzen du:

(138) Hainbat ekitalditan banatzeko hobari eta kenkariengatiko sarrera fiskalak

Adibidea

Demagun enpresa batek 5 urteko bizitza baliagarria duen 1.000 moneta-unitateko aktiboa erosi duela. Eragiketa honek % 5eko (kuota osoaren % 25eko mugarekin) inbertsioengatiko kenkari fiskala du. Ekitaldian lortutako zerga aurreko mozkin kontablea 600 moneta-unitatekoa da, eta ez dago inolako diferentzia iragankor edo iraunkorrik.

a) Lehenbiziko aukeraren arabera, kenkari hau sortutako gastuaren murrizketabaliz bezala kontsideratuko da:

► Doitutako emaitza kontablea edo oinarri zergagarria.....	600
► Ezarpen-tasa	% 35
► Zerga gordina (kuota osoa)	210
► Inbertsioagatiko kenkaria ($1.000 \times 0,05$)	50
► Sortutako zerga (kuota garbia)	160

Kenkariaren zenbatekoak (50) ez du jarritako muga ($210 \times 0,25 = 52,5$) gainditzen. Ondorioz, kenkari guztia erabil daiteke:

2XXX/XX/XX		
160 (630) Mozkinen gaineko zergak	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun	160

b) Inbertsioagatiko kenkari-eskubide hau sortu duen eta 5 urteko bizitza duen aktiboaren amortizazioaren arabera periodokatzeko erabakia hartuko balitz:

► Doitutako emaitza kontablea edo oinarri zergagarria.....	600
► Ezarpen-tasa	% 35
► Zerga gordina (kuota osoa)	210
► Inbertsioagatiko kenkaria ($1.000 \times 0,05$)/5 urte	10
► Sortutako zerga (kuota garbia)	200

2XXX/XX/XX		
200 (630) Mozkinen gaineko zergak	(4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun	160
	(138) Hainbat ekitalditan banatzeko hobari eta kenkariengatiko sarrera fiskalak	40
	(($1.000 \times 0,05$)/5)x4	

Ondorengo lau urteetako ekitaldi bakoitzean:

2XXX/XX/XX		
10 (138) Hainbat ekitalditan banatzeko hobari eta kenkariengatiko sarrera fiskalak	(630) Mozkinen gaineko zergak (40/4)	10

27.6 IKUSPEGI OROKORRA

Aurreko puntuetan jorratu izan diren kasu guztiak behar bezala ikusteko ari-keta oso eta bakar bat egitea komenigarria dela deritzogu. Ariketa honetan elkar-teen gaineko zergaren ikuspegi orokorra eskainiko da. Berton barneratuko dira diferentzia iraunkor eta iragankorrak, oinarri zergagarri negatiboak, atxikipenak eta konturako ordainketak, eta kenkari eta hobariak.

Demagun AGAE, S.A. enpresaren bost urteko datuak honako hauek direla:

KONTZEPTUAK	Ekitaldi ekonomikoa				
	1	2	3	4	5
Zerga aurreko galerak	1.900.000	2.750.000	0	0	0
Zerga aurreko mozkinak	0	0	1.100.000	4.050.000	3.200.000
Gastu kontable ez fiskalak	40.000	60.000	20.000	20.000	0
Sarrera kontable ez fiskalak	0	0	100.000	0	0
Amortizazio kontablea	300.000	300.000	300.000	300.000	300.000
Amortizazio fiskala	500.000	400.000	300.000	200.000	100.000
Hornidura kontablea	85.000	97.000	80.000	75.000	0
Hornidura fiskala	50.000	80.000	40.000	20.000	0
Atxikipenak eta konturako ord.	95.000	85.000	90.000	115.000	140.000

Aurreko datuez gain, hirugarren urte ekonomotik aurrera aplikatu ahal izango den 500.000 moneta-unitateko inbertsioagatiko kenkari fiskala du.

IKUSPUNTU KONTABLETIK						
KONTZEPTUAK		Ekitaldi ekonomikoa				
		1	2	3	4	5
1	Zerga aurreko emaitza kontablea	-1.900.000	-2.750.000	1.100.000	4.050.000	3.200.000
2	Gastu kontable ez fiskalak	40.000	60.000	20.000	20.000	0
3	Sarrera kontable ez fiskalak	0	0	-100.000	0	0
4	Diferentzia iraunkorrak (2+3)	40.000	60.000	-80.000	20.000	0
5	Doitutako emaitza kontablea (1+4)	-1.860.000	-2.690.000	1.020.000	4.070.000	3.200.000
6	Ezarpen-tasa (% 35)	-651.000	-941.500	357.000	1.424.500	1.120.000
7	Inbertsioengatiko kenkariak	0	0	0	-27.650	-234.150
8	Sortutako zerga (6+7)	-651.000	-941.500	357.000	1.396.850	885.850

IKUSPUNTU FISKALETIK						
KONTZEPTUAK		Ekitaldi ekonomikoa				
		1	2	3	4	5
1	Zerga aurreko emaitza kontablea	-1.900.000	-2.750.000	1.100.000	4.050.000	3.200.000
2	Gastu kontable ez fiskalak	40.000	60.000	20.000	20.000	0
3	Sarrera kontable ez fiskalak	0	0	-100.000	0	0
4	Diferentzia iraunkorrak (2+3)	40.000	60.000	-80.000	20.000	0
5	Amortizazio kontablea	300.000	300.000	300.000	300.000	300.000
6	Amortizazioa fiskala	-500.000	-400.000	-300.000	-200.000	-100.000
7	Hornidura kontableen aldaketa	85.000	12.000	-17.000	-5.000	-75.000
8	Hornidura fiskalen aldaketa	-50.000	-30.000	40.000	20.000	20.000
9	Diferentzia iragankorrak (5+6+7+8)	-165.000	-118.000	23.000	115.000	145.000
10	Konpentsatzeko oinarri negatiboak	0	0	1.043.000	3.790.000	0
11	Ekitaldiko emaitza fiskala (1+4+9-10)	-2.025.000	-2.808.000	0	395.000	3.345.000
12	Sortutako zerga (11 x % 35)	Negatiboa	Negatiboa	0	138.250	1.170.750
13	Inbertsioengatiko kenkariak	0	0	0	-27.650	-234.150
14	Ordaintzeko zerga (12+13)	Negatiboa	Negatiboa	0	110.600	936.600
15	Atxikipenak eta konturako ordainketak	-95.000	-85.000	-90.000	-115.000	-140.000
16	Ordaindu edo itzuli beharrekoa (14+15)	-95.000	-85.000	-90.000	-4.400	796.600

Oharrak

1. Konpentsatzeko oinarri negatiboak: hirugarren urtean, gehienez ere, konpentsa daitekeen zenbatekoa urte horretako oinarri zergagarria da (1.043.000), eta konpentsatzeko gelditzen den zenbatekoa (3.790.000) ondorengo urteetako emaitza positiboek konpentsatu beharko dute (adibide honetan laugarren urteko emaitza positiboa nahikoa da konpentsatzeko dagoen guztia konpentsatzeko).
2. Inbertsioetako kenkarian irizpide hauek erabili izan dira:
 - ▶ Ikuspuntu kontablearen taulan agertzen den zenbatekoa ikuspuntu fiskaletik atera da.
 - ▶ Ikuspuntu fiskalean jaso izan den zenbatekoa kalkulatzeko sortutako zergari % 20a aplikatu zaio.

Ikus ditzagun bost urte ekonomikoetan mozkinen gaineko zergarekin erlazionaturiko erregistro guztiak:

1. Ekitaldia:

- a) Ekitaldiko atxikipen eta konturako ordainketengatik:

2XXX/XX/XX			
95.000	(473) Atxikipenak eta konturako ordainketak	(57.) Diruzaintza	95.000

- b) Sortutako aurrezki fiskalagatik (oinarri zergagarriaren % 35):

2XXX/XX/XX			
708.750	(47451) 1. ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua (2.025.000 x 0,35)	(630) Mozkinen gaineko zerga	708.750

c) Diferentzia iragankorrek sortutako geroratutako eta aurreratutako zergengatik:

2XXX/XX/XX			
57.750	(630) Mozkinen gaineko zergak (165.000 x 0,35)	(479) Mozkinen gaineko zerga geroratua (Amortizazioak) (500.000–300.000)x0,35	70.000
12.250	(4740) Mozkinen gaineko zerga aurreratua (Hornidurak) (85.000–50.000)x0,35		

d) Atxikipen eta konturako ordainketen itzulketa:

2XXX/XX/XX			
95.000	(4709) Ogasun Publikoa, zerga-itzulketagatik zordun	(473) Atxikipenak eta konturako ordainketak	95.000

2. Ekitaldia:

a) Ekitaldiko atxikipen eta konturako ordainketengatik:

2XXX/XX/XX			
85.000	(473) Atxikipenak eta konturako ordainketak	(57.) Diruzaintza	85.000

b) Sortutako aurrezki fiskalagatik (oinarri zergagarriaren % 35):

2XXX/XX/XX			
982.800	(47452) 2. ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua (2.808.000 x 0,35)	(630) Mozkinen gaineko zerga	982.800

- c) Diferentzia iragankorrek sortutako geroratutako zergengatik eta aurreratutako zergaren inputazioagatik:

2XXX/XX/XX		
41.300	(630) Mozkinen gaineko zergak (118.000 x 0,35)	(479) Mozkinen gaineko zerga geroratua (Amortizazioak) (400.000–300.000)x0,35 (4740) Mozkinen gaineko zerga aurreratua (Hornidurak) (30.000–12.000)x0,35
		35.000 6.300

- d) Atxikipen eta konturako ordainketen itzulketa:

2XXX/XX/XX		
85.000	(4709) Ogasun Publikoa, zerga-itzulketagatik zordun	(473) Atxikipenak eta konturako ordainketak
		85.000

3. Ekitaldia:

- a) Ekitaldiko atxikipen eta konturako ordainketengatik:

2XXX/XX/XX		
90.000	(473) Atxikipenak eta konturako ordainketak	(57.) Diruzaintza
		90.000

- b) Aurreko urteetako oinarri negatiboen zati baten konpentsazioa:

2XXX/XX/XX		
365.050	(630) Mozkinen gaineko zerga (1.043.000 x 0,35)	(47451) 1. ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua
		365.050

c) Diferentzia iragankorrek sortutako zerga aurreratua:

2XXX/XX/XX			
8.050	(4740) Mozkinen gaineko zerga aurreratua (Hornidurak) (40.000–17.000)x0,35	(630) Mozkinen gaineko zergak	8.050

d) Atxikipen eta konturako ordainketen itzulketa:

2XXX/XX/XX			
90.000	(4709) Ogasun Publikoa, zerga-itzulketarik zordun	(473) Atxikipenak eta konturako ordainketak	90.000

4. Ekitaldia:

a) Ekitaldiko atxikipen eta konturako ordainketengatik:

2XXX/XX/XX			
115.000	(473) Atxikipenak eta konturako ordainketak	(57.) Diruzaintza	115.000

b) Aurreko bi urteetako gainerako oinarri negatiboen konpentsazioa:

2XXX/XX/XX			
1.326.500	(630) Mozkinen gaineko zerga (3.790.000 x 0,35)	(47451) 1. ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua (2.025.000–1.043.000)x0,35	343.700
		(47452) 2. ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua (2.808.000 x 0,35)	982.800

c) Diferentzia iragankorrek sortutako zerga geroratuaren gauzatzea:

2XXX/XX/XX			
35.000	(479) Mozkinen gaineko zerga geroratua (Amortizazioak) (300.000–200.000)x0,35	(630) Mozkinen gaineko zergak	35.000

d) Diferentzia iragankorrek sortutako zerga aurreratua:

2XXX/XX/XX			
5.250	(4740) Mozkinen gaineko zerga aurreratua (Hornidurak) (20.000–5.000)x0,35	(630) Mozkinen gaineko zergak	5.250

e) Ordaintzeko zergaren erregistroa:

2XXX/XX/XX			
110.600	(630) Mozkinen gaineko zergak	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak	115.000
4.400	(4709) Ogasun Publikoa, zergaitzulketarik zordun		

5. Ekitaldia:

a) Ekitaldiko atxikipen eta konturako ordainketengatik:

2XXX/XX/XX			
140.000	(473) Atxikipenak eta konturako ordainketak	(57.) Diruzaintza	140.000

b) Diferentzia iragankorrek sortutako zerga geroratuaren gauzatzea:

2XXX/XX/XX			
70.000	(479) Mozkinen gaineko zerga geroratu (Amortizazioak) (300.000–100.000)x 0,35	(630) Mozkinen gaineko zergak	70.000

c) Diferentzia iragankorrek sortutako aurreratutako zergaren inputazioa:

2XXX/XX/XX			
19.250	(630) Mozkinen gaineko zergak	(4740) Mozkinen gaineko zerga aurreratua (Hornidurak) (75.000–20.000)x0,35	19.250

d) Ordaintzeko zergaren erregistroa:

2XXX/XX/XX			
936.600	(630) Mozkinen gaineko zerga	(473) Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak (4752) Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergatik hartzekodun	140.000 796.600

27.7 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Mozkinen gaineko zerga

- ❑ **Sarrera.** Kontabilitatearen eta fiskalitatearen helburuak desberdinak dira, arau kontableak, eta ondorioz egoera ekonomiko-finantzarioak, enpresaren irudi leiala lortzen saiatzen direlako. Arau fiskalak, ordea, Zerga Oinarria zehazten du, kasu honetan mozkinen gaineko zergaren oinarri zergagarria, zerga biltzeko asmoarekin.
- ❑ **Mozkinen gaineko zergaren kontabilizazio-metodoak.**
 - *Ordaintzeko kuotaren metodoa:* metodo honetan, ordaindu beharreko zenbatekoa eta zerga-gastuaren zenbatekoak berdinak dira. Bere abantaila nagusia sinpletasuna da, nahiz eta sortzapen-printzipio eta sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioek diotenarekin bat ez etorri.
 - *Ezarpen-efektuaren metodoa:* emaitza kontablearen bitartez lortutako sortutako zerga bat dator gastuaren zenbatekoarekin. Ondorioz, ordaindu beharreko zenbatekoa eta zerga-gastuaren zenbatekoak ez dira, normalean, berdinak izan ohi. *Kapitalizazioaren metodoa.* Honen bitartez aurreratutako eta geroratutako zergak, sortzen diren unean indarrean dauden zerga-tasaren arabera kalkulatzeko dira. Ez dira berrikusten zerga-tasan aldakuntzak izaten badira. Metodo honek, aurreratutako eta geroratutako zergak aldizkapenagatiko doikuntzat jotzen ditu. *Zorraren metodoa.* Honen bitartez ere aurreratutako eta geroratutako zergak, sortzen diren unean indarrean dauden zerga-tasaren arabera kalkulatzeko dira, baina kasu honetan, zerga-tasan aldakuntzak izaten badira berrikusi egingo dira. Metodo honek, aurreratutako eta geroratutako zergak Ogasun Publikoarekiko zor edo kreditutzat jotzen ditu. *Zergen Balio Garbiaren metodoa.* Honek, aktibo eta pasiboei diferentzia iragankorrek sortutako eragin fiskala eranstean die, beren balioa gehituz edo murriztuz. Kasu honetan, aurreratutako eta geroratutako zergak, aktibo edo pasibo horien konpentsaziorako kontuak izango dira.
- ❑ **Mozkinen gaineko zergak sortutako gastuak.** Zerga aurreko mozkin kontabletik abiatuta, mozkinen gaineko zergak sortutako gastua eta ordaindu beharreko zenbatekoa kalkula daiteke. Sortutako zerga eta ordaindu beharreko zergaren arteko ezberdintasuna, diferentzia iragankorretan dago, hauek sortzen baitute ezarpen-efektua. Diferentzia iragankorrek etorkizuneko ekitaldietan konpentsatuko diren aurreratutako

zergak (zerga-kreditua) eta geroratutako zergak (zerga-zorra) sortzen dituzte.

- ❑ **Mozkinen gaineko zergaren kontabilizazioa oinarri zergagarriak eta mozkin kontableak bat egiten dutenean**, sortutako mozkinen gaineko zergari dagokion gastua erregistratzeko idazpen jakin bat egin behar dugu. Aldiz konturako ordainketak egongo balira, beste era bateko idazpenak izango ditugu. Ekitaldian zehar eginiko konturako ordainketen batura (KO) eta ordaindu beharreko mozkinen gaineko zergaren (MZ) zenbatekoa alderatu ondoren, hiru egoera ezberdinetara irits gaitezke.
- ❑ **Mozkinen gaineko zergaren kontabilizazioa oinarri zergagarriak eta mozkin kontableak bat egiten ez dutenean**. Emaizta fiskalaren eta kontablearen artean egon daitezkeen diferentzien jatorria hirukoitza izan daiteke: diferentzia iraunkorrak (zehapen eta isunak, edo fiskalki “liberalitateztat” kontsideratzen diren kontzeptuak), diferentzia iragankorrak (fiskalki aitortutako sarrerak, epekako salmenten kasuan bezala, kontableki baino lehenago fiskalki aitortzen diren gastuen kasua, amortizazio fiskal azeleratuaren kasua hain zuzen ere, eta abar...) eta galeren konpentsazioa (ekitaldi bateko emaitza negatiboak etorkizuneko ekitaldietan konpentsatu ahal izan den zerga-kreditua sorraraziko du).
- ❑ **Diferentzia iraunkorrak:**
 - *Positiboak*: ikuspuntu kontabletik gastu eta galerak izan arren, fiskalki izaera hori ez dutenak (kengarritasun-eskubiderik ez dutenak) eta fiskalki sarrera edo mozkinak izan arren ikuspuntu kontabletik erregistratuko ez direnak
 - *Negatiboak*: ikuspuntu kontabletik sarrera eta mozkinak izan arren fiskalki izaera hori ez dutenak, eta fiskalki gastu edo galerak izan arren ikuspuntu kontabletik erregistratuko ez direnak.
- ❑ **Diferentzia iragankorrak:**
 - *Positiboak*: emaitza kontablea handiarazi egiten dutenak. Ikuspuntu kontabletik ekitaldiko gastu eta galera bezala erregistratu arren, fiskalki hurrengo ekitaldikoak balira bezala kontsideratzen direnak eta, fiskalki ekitaldiko sarrera edo mozkin bezala kontsideratu arren, ikuspuntu kontabletik hurrengo ekitaldian erregistratuko direnak ditugu.
 - *Negatiboak*: emaitza kontablea murriztarazi egiten dutenak. Ikuspuntu kontabletik ekitaldiko sarrera eta mozkin balira bezala erregistratu arren, fiskalki hurrengo ekitaldikotzat kontsideratzen direnak eta, fiskalki ekitaldiko gastu edo galera balira bezala kontsideratu arren, ikuspuntu kontabletik hurrengo ekitaldian erregistratuko direnak ditugu.
- ❑ **Oinarri zergagarri negatiboen konpentsazioa**. Ekitaldi batean zerga oinarri negatiboa denean, Araudi Fiskalak baimentzen du galera hauek ondorengo ekitaldietan lortzen diren zerga-oinarri positiboekin konpentsatzea. Honela, kreditu bat sortuko da ordaindu beharreko zerga-

-murrizketagatik. Horretarako KPOk (4745) "X" *ekitaldiko galerak konpentsatzeko kreditua* kontua aurreikusten du.

- ❑ **Zerga-tasaren aldaketak.** Eragin positiboa (mozkina): aldezturik sortutako zenbatekoekiko geroraturako zergaren gutxikuntza (479) edo aurreratutako zergaren gehikuntza (4740) edo oinarri zergagarri negatiboengatik kredituaren gehikuntza (4745) eragiten duenean. Eragin negatiboa (galera): aldezturik sortutako zenbatekoekiko geroraturako zergaren gehikuntza (479) edo aurreratutako zergaren gutxikuntza (4740) edo oinarri zergagarri negatiboen gutxikuntza (4745) eragiten duenean.
- ❑ **Hobariak eta kenkariak.** Zenbait jarduera bultzatzeko edo eremu geografiko batzuetan inbertsioak egiteko asmoarekin ekonomia-politikan hartutako erabakien ondorio izan ohi dira hobari eta kenkariak. Jarduera edo inbertsio horiek bideratzen dituzten enpresek zerga gutxiago ordaindu beharko dituzte.



ARIKETA PRAKTIKOA. Mozkinen gaineko zerga

1. **UTZI, S.A. enpresak 2XX1, 2XX2 eta 2XX3. urteetan zerga aurreko emaitza hauek aurkeztu ditu:**

- ▶ **2XX1:**7.000,00 moneta-unitate
- ▶ **2XX2:**-1.500,00 moneta-unitate
- ▶ **2XX3:**9.000,00 moneta-unitate

Datu hauez gain, honako informazio gehigarria daukagu:

1. 2XX3. urtean fiskalki kengarri-izaera ez duen 500 moneta-unitateko isun bat gastu gisa erregistratu du.
2. 2XX1. urtearen hasieran, 3 urteko bizitza baliagarria duen 600 moneta-unitateko makina bat erosi du. Bere hondar-balioa 0 dela kontsideratu ondoren, ikuspuntu kontabletik 3 urtean zehar amortizazio lineala egin da. Ikuspuntu fiskaletik, amortizazio-askatasunari heltzeko aukera duenez gero, 2XX1. urtean guztia amortizatu du.
3. 2XX1. urtean 1.000 moneta-unitateko kaudimengabeziatarako hornidura zuzkitu du. Ikuspuntu fiskaletik hornidura hau 2XX2. urtekoa da.

Hau eskatzen da:

Hiru urteei dagozkien mozkinen gaineko zergagatik gastua eta ordaindu edo itzuli beharreko zenbatekoa kalkulatu, eta mozkinen gaineko zerga erregistratu. Horretarako datu hauek dakizkigu:

- ▶ Zerga-tasa % 35koa da 2XX1. urtean, eta % 40 beste gainerako bi urteetan.
- ▶ 2XX1. urtean 300 moneta-unitateko kenkari fiskal bat lortu da.
- ▶ Urte bakoitzeko atxikipen eta konturako ordainketen zenbatekoa 1.000 moneta-unitatekoa da.

2. Demagun AGAE, S.A. enpresaren bost urteko datuak hauek direla

KONTZEPTUAK	Ekitaldi ekonomikoa				
	1	2	3	4	5
Zerga aurreko galerak	1.500.000	2.500.000	0	0	0
Zerga aurreko mozkinak	0	0	2.000.000	2.200.000	3.200.000
Gastu kontable ez fiskalak	30.000	40.000	50.000	60.000	0
Sarrera kontable ez fiskalak	0	0	85.000	0	0
Amortizazio kontablea	80.000	90.000	100.000	110.000	120.000
Amortizazio fiskala	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Hornidura kontablea	80.000	75.000	80.000	30.000	0
Hornidura fiskala	50.000	60.000	70.000	85.000	0
Atxikipenak eta konturako ord.	95.000	85.000	90.000	115.000	140.000

Aurreko datuez gain, hirugarren urte ekonomotik aurrera 500.000 moneta-unitateko inbertsioagatiko kenkari fiskala aplikatu ahal izango du, beti ere sortutako zergaren % 20ko mugarekin.

Datu hauek kontuan hartuz, mozkinen gaineko zergaren likidazioarekiko ikuspuntu kontablearen eta fiskalaren arabera taula hauek lortuko lirateke:

IKUSPUNTU KONTABLETIK						
KONTZEPTUAK		Ekitaldi ekonomikoa				
		1	2	3	4	5
1	Zerga aurreko emaitza kontablea	-1.500.000	-2.500.000	2.000.000	2.200.000	3.200.000
2	Gastu kontable ez fiskalak	30.000	40.000	50.000	60.000	0
3	Sarrera kontable ez fiskalak	0	0	-85.000	0	0
4	Diferentzia iraunkorrak (2+3)	30.000	40.000	-35.000	60.000	0
5	Doitutako emaitza kontablea (1+4)	-1.470.000	-2.460.000	1.965.000	2.260.000	3.200.000
6	Ezarpen-tasa (% 35)	-514.500	-861.000	687.750	791.000	1.120.000
7	Inbertsioengatiko kenkariak	0	0	0	-15.400	-229.250
8	Sortutako zerga (6+7)	-514.500	-861.000	687.750	775.600	890.750

IKUSPUNTU FISKALETIK						
KONTZEPTUAK		Ekitaldi ekonomikoa				
		1	2	3	4	5
1	Zerga aurreko emaitza kontablea	-1.500.000	-2.500.000	2.000.000	2.200.000	3.200.000
2	Gastu kontable ez fiskalak	30.000	40.000	50.000	60.000	0
3	Sarrera kontable ez fiskalak	0	0	-85.000	0	0
4	Diferentzia iraunkorrak (2+3)	30.000	40.000	-35.000	60.000	0
5	Amortizazio kontablea	80.000	90.000	100.000	110.000	120.000
6	Amortizazioa fiskala	-100.000	-100.000	-100.000	-100.000	-100.000
7	Hornidura kontableen aldaketa	80.000	-5.000	5.000	-50.000	-30.000
8	Hornidura fiskalen aldaketa	-50.000	-10.000	-10.000	-15.000	85.000
9	Diferentzia iragankorrak (5+6+7+8)	10.000	-25.000	-5.000	-55.000	75.000
10	Konpentsatzeko oinarri negatiboak	0	0	1.960.000	1.985.000	0
11	Ekitaldiko emaitza fiskala (1+4+9-10)	-1.460.000	-2.485.000	0	220.000	3.275.000
12	Sortutako zerga (11 x % 35)	Negatiboa	Negatiboa	0	77.000	1.146.250
13	Inbertsioengatiko kenkariak	0	0	0	-15.400	-229.250
14	Ordaintzeko zerga (12+13)	Negatiboa	Negatiboa	0	61.600	917.000
15	Atxikipenak eta konturako ordainketak	-95.000	-85.000	-90.000	-115.000	-140.000
16	Ordaindu edo itzuli beharrekoa (14+15)	-95.000	-85.000	-90.000	-53.400	777.000

Hau eskatzen da:

1. *Mozkinen gaineko zergarekin erlazionaturiko bost urte akademikoei dagozkien idazpen guztiak erregistratu.*
2. *Hirugarren urteko urtarrilaren 1ean, zein da ondorengo kontuen saldoa?:*
 - ▶ (4740) *Mozkinen gaineko zerga aurreratua*
 - ▶ (479) *Mozkinen gaineko zerga geroratua*
3. *Baldin eta laugarren urtearen hasieran mozkinen gaineko zergaren zerga-tasa % 30era jaitsiko balitz, zein da ondorengo kontuen saldoa?:*
 - ▶ (4740) *Mozkinen gaineko zerga aurreratua*
 - ▶ (479) *Mozkinen gaineko zerga geroratua*
 - ▶ (633) *Doikuntza negatiboak mozkinen gaineko zergapenean.*
 - ▶ (638) *Doikuntza positiboak mozkinen gaineko zergapenean.*

3. Demagun AGAE, S.A. enpresaren bost urteetako datuak honako hauek direla:

KONTZEPTUAK	Ekitaldi ekonomikoa				
	1	2	3	4	5
Zerga aurreko galerak	0	0	1.000.000	0	0
Zerga aurreko mozkinak	2.000.000	1.500.000	0	350.000	1.200.000
Gastu kontable ez fiskalak	25.000	97.500	32.000	60.000	63.750
Sarrera kontable ez fiskalak	10.000	7.500	13.300	72.000	55.000
Amortizazio kontablea	70.000	75.000	125.000	150.000	180.000
Amortizazio fiskala	100.000	100.000	100.000	100.000	200.000
Hornidura kontablea	80.000	75.000	80.000	30.000	0
Hornidura fiskal	50.000	60.000	70.000	85.000	0
Atxikipenak eta konturako ord.	95.000	85.000	90.000	115.000	140.000

Aurreko datuez gain, hirugarren urte ekonomotik aurrera 500.000 moneta-unitateko inbertsioagatiko kenkari fiskala aplikatu ahal izango du, beti ere sortutako zergaren % 20ko mugarekin.

Hau eskatzen da:

1. *Ikuspuntu kontable eta fiskaletik mozkinen gaineko zergari dagozkion likidazio-taulak egin.*
2. *Mozkinen gaineko zergarekin erlazionaturiko bost urte ekonomikoei dagozkien idazpen guztiak erregistratu.*

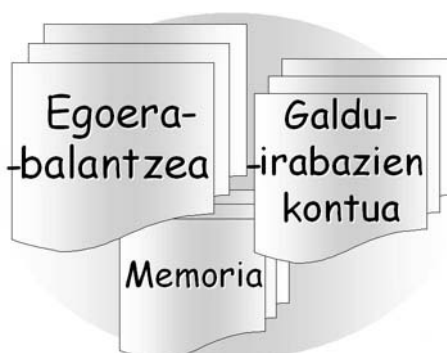
28

Urteko kontuak eta diruzaintza-fluxuen egoera-orria

Prozesu kontable osoaren maila gorenera iristean sortutako informazio guztia barneratzen duten laburpen-dokumentuak prestatu behar dira: urteko kontuak, alegia.

Urteko kontuek informazio hori guztia egituratu, ordenatu, bideratu eta sintetizatu egiten dute.

KPOk dioenez, *urteko kontuek egoera-balantzea, galdu-irabazien kontua eta memoria barnebiltzen dituzte. Agiri hauek batasun bat osatzen dute eta argi eta garbi idatzi beharko dira, bai eta ondarearen, finantza-egoeraren eta enpresaren emaitzen irudi fidela azaldu ere, Merkataritza Kodearen, Sozietate Anonimoen Legearen Testu Batera-tuaren eta Kontabilitate Plan Orokor honen arabera.*

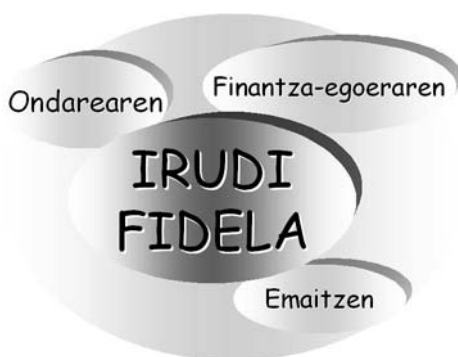


- **Egoera-balantzea:** Ondare Kontu guztiak laburbiltzen ditu.

- **Galdu-irabazien kontuak** enpresaren sarrera eta gastu guztiak behar den bezala antolatzen ditu. Antolaketa honek hiru maila desberdin ematen ditu: ustiapeneko emaitza, finantza-emaitzak eta ezohiko emaitza.
- **Memoria:** memoriak, egoera-balantzean eta galdu-irabazien kontuan agertzen den informazioa osatu, zabaldu eta azaltzen du. Memorian barne Finantzaketa Taula eta galdu-irabazien kontu analitikoa agertzen dira.

28.1 URTEKO KONTUEN FORMULAZIOA

1. Urteko kontuak ekitaldia itxi eta gehienez hiru hilabeteko epean formulatu beharko dituzte enpresaburuek edota administratzaileek. Horretarako, urteko kontuak formulatu diren data adieraziko da, eta enpresaburuak sinatu beharko ditu, bai eta zor sozialen mugagabeko erantzukizuna duten bazkide guztiek ere, sozietate kolektibo edota komanditarioen kasuan, edo administratzaile guztiek ere, sozietate anonimoen edota erantzukizun mugatuko sozietateen kasuan; horietakoren baten sinadura agertuko ez balitz, hutsunea azaltzen duen agiri bakoitzean bidez adierazi beharko litzateke horren zergatia.
2. Egoera-balantzeak, galdu-irabazien kontuak eta memoriak identifikatuta egon behar dute; eta agiri bakoitzean izendapena, zein enpresari dagokion eta aztergai duten ekitaldia argi adieraziko da.
3. Urteko kontuak euren balioak eurotan adieraziz landuko dira; hala ere, balioak milaka edota milioika eurotan adierazi ahal izango dira zifren handitasunak horretara bultzatzen duenean, eta halakoetan, urteko kontuetan egoera honi buruzko aipamen bat erantsi beharko zaio. Dena dela, argi eta garbi idatzi beharko dira, eta ondarearen, finantza-egoeraren eta enpresaren emaitzen irudi fidela adieraziko dute.



28.2 EGOERA-BALANTZEA

Gai hau 2. kapituluari jorratu da.

28.3 GALDU-IRABAZIAK

Gai hau 6.5. eta 8.5.1.6 puntuetan ere jorratu da.

28.3.1 Kontzeptua

Enpresaren bizitza aurreikusi ezin daitekeenez gero, berez mugagabea dela esan daiteke. Ondorioz, bere jarduerak inolako etenaldirik ez duenez, bere bizitzako azkeneko urteak emango liguke une horretara arte sortutako emaitza metatua.

Enpresaren kudeaketa egoki bat egin ahal izateko, ezinbestekoa da ekonomia-ekitaldi bakoitzari dagokion emaitza kalkulatzeko.

Ekonomia-ekitaldia enpresaren bizitza zatikatu ondoren lortuko da.

Ekonomia-ekitaldi bakoitzaren hasiera eta bukaerako data jakin ondoren, denboraldi horri dagokion EMAITZA kalkulatzeko zilegi da.

Galdu-irabazien kontuak lortutako emaitza honen kantitatea eta kalitatea jasotzen du. Hau da, zenbatekoaz gain dokumentu horretan barneratutako gastu eta sarrera bakoitzaren jatorria islatzen du.

Galdu-irabazien kontuan jasotako emaitza sortzapen-printzipioak diotenari jarraituz kalkulatu da. Hau da, ekonomia-ekitaldi bateko emaitza irizpide ekonomikoetan oinarritutako erregistroen arabera baloratu eta kalkulatu da, eragiketa horien arlo finantziarioa alde batera utziz.

Ondorioz, derrigorrezko dokumentuetan jasotzeke dagoen arlo bat badago: ekonomia-ekitaldi batean zehar sortutako eragiketek eragindako finantza-mugimendu guztiak barneratzen dituenak.

Hutsune hau estaltzeko etorkizun hurbilean erabiliagoa izango den Diruzaintza-fluxuen egoera-orria daukagu. Gai honetan aurkezten den dokumentuak AECAk (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) proposatu eta European hedatuta dagoen erreferentzia-oinarritzat hartu du.

28.3.2 Egitura

Hiru maila bereiz daitezke:

Ustiapeneko emaitza. Enpresaren ohiko jarduerak sortutako eragiketengatikoko gastu eta sarrerak alderatuz lortutako emaitza. Maila honetan enpresaren salmenta-prezioen politika, promozioa, publizitatea, pertsonal-politika, ibilgetuko inbertsioen politika, bezeroen kaudimena edota erosketa-prezioen aldaketak ikus daitezke.

Finantza-emaitza. Enpresaren zorpetze-politikak ekitaldiaren bukaerako emaitzarengan eragina du, baina KPOn iritziz finantza-izaera duten eragiketek sortutako emaitza ez da ustiapen-emaitzan barneratuko.

Ezohiko emaitza. Hitzak berak dioenez, maila honetan ohiko izaera ez duten eragiketek sortutako emaitza islatuko da.

28.3.3 Lantzeko arauak

Galdu-irabazien kontua, ekitaldiko sarrerak eta gastuak eta, diferentziaz, ekitaldiko emaitza behar bezala berezirik dituela, honako hau kontuan izanik formulatuko da:

- a) Kontu-sail bakoitzean, itxi den ekitaldiaren zifrez gain, aurreko ekitaldiari dagozkionak ere agertu beharko dira. Horretarako, galdu-irabazien kontuaren egituren nahiz egozketan aldaketa egin delako, batzuk besteekin alderatzea ezinezko denean, aurreko ekitaldiko zenbatekoak egokitzea joko da, aribideko ekitaldian aurkez daitezen.
- b) Ekitaldi honetan edota aurrekoan inolako zenbatekorik ez dagokien kontu-sailak ez dira agertuko.
- c) Egitura ezin aldatuko da ekitaldi batetik bestera, memorian adieraziko diren ezohiko kasuetan izan ezik.
- d) Eredu arrunt eta laburtuetan aurreikusitako kontu-sailei beste batzuk ere erantsi ahal izango zaizkie, euren edukia daudenetan aurreikusirik ez dagoenean.

- e) Ereduetan, hala arruntan nola laburtuan, agertzen diren kontu-sailen banaketa xehakatuagoa egin ahal izango da.
- f) Aurretik zenbaki arabiarrak dituzten kontu-sailak multzokatu ahal izango dira, irudi fidela islatzeko garrantzirik ez duen zenbatekoa adierazten badute, edota, horrela eginez gero, hobeto ulertzen bada.)
Partida bakoitzean, itxi den ekitaldiko zifrez gain, aurrekoari dagozkionak ere azaldu beharko dira. Horretarako, euren arteko alderaketa egitea ezinezkoa denean, galdu-irabazien kontuaren egiturari edota egozketan aldaketak gertatu izanagatik, aurreko ekitaldiko zenbatekoak egokitu egin beharko dira, oraingoan aurkeztu ahal izateko.
- g) Enpresa elkartuei dagozkien kontu-sailetan talde-anitzeko enpresekiko harremanak ere jasoko dira.
- h) Epe laburreko epemuga duten epe luzerako zorren finantza-gastuak Zor aldeko 7. multzoan agertuko dira "Finantza-gastuak eta antzeko gastuak" izenburupean.

28.4 MEMORIA

28.4.1 Kontzeptua eta lantzeko arauak

Memoriak, egoera-balantzean eta galdu-irabazien kontuan agertzen den informazioa osatu, zabaldu eta komentatzen du; honako hau kontuan hartuz formulatuko da:

- a) Memoriaren ereduak bete beharreko gutxieneko informazioa jasotzen du; hala ere, eskatzen den informazioa esanguratsua ez denetan, hari dagozkion idaztiak ez dira bete beharko.
- b) Memoriaren ereduari agertzen ez den eta aurkezpeneraren xede den urteko kontuak errazago ulertzeko beharrezkoa den beste edozein informazio adierazi beharko da, bertan, ondarearen, finantza-egoeraren eta enpresaren emaitzen irudi fidela isla dadin.
- c) Enpresa elkartuei buruz memorian ezarritakoa talde anitzeko enpresei ere aplikatuko zaiela ulertuko da.
- d) Memoriaren 4. idaztarian ezarritakoa labur eta nahitaez argi azaltzearen arabera egokitu beharko da aurkezpenerako.

28.4.2 Edukia

Besteak beste, memorian jarri beharreko informazioa lau kategoriatan sailka daiteke, eta, laburbilduz, honako hau da:

I. Alderdi metodologikoak:

1. *Enpresaren jarduera*
2. *Urteko kontuak aurkezteko oinarriak*
 - a) Irudi fidela.
 - b) Kontabilitate-printzipioak, eta abar.
3. *Emaitzen banaketa* edo irabazien erabileraren proposamena, hots, zenbat geratzen diren enpresan (autofinantzaketa erreserba bezala), zenbat akziodunentzat (dibidendu gisa) edo eta zenbat lehenagoko galerak ordaintzeko.
4. *Balorazio-arauak*, zeintzuk eta nola aplikatu diren, zein irizpide erabili diren kasu hauetan: kapitalizazio, amortizazio, hornidura, balorazio-zuzenketak, erosketa, zabaltze, modernizazio eta hobekuntza-kostuen kontabilizazioa, enpresak bere ibilgeturako egindako lanen kostuaren zehaztapena, aktiboan zenbateko finko batean azaltzen diren ibilgetu materialaren kontu-sailak, legeren baten babesean egindako balio-eguneratzeak, sozietatearen esku dauden akzio propioak, emaitzetara egotzitako subentzioak, zorrak, atzerri-monetako transakzioak, sarrerak eta gastuak.

II. Ondare-elementu eta galdu-irabazien kontuari buruzko informazio gehigarria

- 5., 6., 7. eta 8. *Ibilgetuaren* erosketa, gehikuntza, salmenta eta amortizazioak.
9. *Izakinen* salmenta-erosketa konpromiso irmo, etorkizuneko kontratu, berme, pignorazio eta beste informazio gehigarri guztiak.
10. *Fondo propioei* buruzko informazioa, kapital soziala, akzio-mota desberdinak, bakoitzari dagokien zenbatekoa eta balio izendatua.
- 11., 12. eta 13. *Diru-laguntza, pentsio eta pasiboko* horniduren hasierako saldo, zuzkidura, aplikazio, eta abar.

14. eta 16. Zorrak. Hirugarrenekin hitzartutako bermeak, pasibo gertagarriak eta merkataritzakoak ez diren zorak; adibidez, bost urtetik gorako hondar-iraupena duten enpresaren zorren zenbateko osoa, bai eta berme erreala duten zor guztiena ere, bere forma eta izaera aipatuz.

15. Egoera fiskala. Beste zenbait informazioz gain, ekitaldiko kontabilitate-emaizaren eta emaitza fiskalaren artean dagoen desberdintasunaren azalpena.

Emaizaren eta sozietateen gaineko zergaren oinarri ezargarriaren berdinkatzea:

Ekitaldiko kontabilitate-emaizta:

Gehikuntzak

Gutxikuntzak

Sozietateen gaineko zerga

Diferentzia iraunkorrak

Diferentzia iragankorrak:

– ekitaldian sortuak

– aurreko ekitaldietan sortuak

Aurreko ekitaldietako zerga-

-oinarriari negatiboen konpentsazioa

(_____)

Zerga-oinarria (Emaizta fiskala)

17. Sarrera eta gastuei buruzko zehaztasun guztiak. Adibidez galdu-irabazien kontuaren (eredu laburtua) zor aldeko 2.b kontu-sailaren banakapeena, "Gizartel-zamak" izenekoarena hain zuzen ere, pentsio eta beste zenbait gizarte-zamatarako ekarpenen eta zuzkiduren artean bereizketa eginez.

Galdu-irabazien kontuaren (eredu laburtua) zor aldeko 4. kontu-sailaren banakapeena, "Trafiko-horniduren aldaketa eta kreditu kobraezinen galerak" hain zuzen, huts egindakoen eta kaudimengabeziatarako horniduraren aldatetaren artean bereizketa eginez.

III. Administratzaileei eta geroztikako gertakariei buruzko informazio gehigarria

18. Bestelako informazioa

- Administrazio-organoko kideen soldata, dieta eta ordainsarien zenbatekoa.
- Administrazio-organoaren kide-multzoari emandako aurrerakin eta kredituen zenbatekoa banakatu beharko da, interes-tasa, ezaugarri esanguratsuak eta itzultako zenbatekoak, bai eta haien kontura berme gisa hartutako obligazioak ere, adieraziz.
- Administrazio-organoaren lehengo eta oraingo kideei dagokienez, pentsio eta bitzitza-aseguruetan hartutako obligazioen zenbatekoa. Informazio hau orokorrean emango da, eta dagokien prestazioen arabera bereizirik.

IV. Beste zenbait egoera-orri kontablek:

20. eta 21. *Finantzaketa-taula eta galdu-irabazien kontu analitikoa.*

28.4.3 Finantzaketa-taula

Finantzaketa-aulak memoriaren zati bat osatuko du, ekitaldian lortutako baliabideak eta euren jatorri desberdinak (bai eta ibilgetuan edo zirkulatzailean horiei ematen zaien aplikazioa edo erabilera ere) jasotzen dituelarik. Honako hau kontuan izanik formulatuko da:

- a) Kontu-sail bakoitzean, itxi den ekitaldiaren zifrez gain, aurreko ekitaldiari dagozkionak ere agertu beharko dira. Batzuk besteekin alderatzea ezinezko denean, aurreko ekitaldiko zenbatekoak egokitzeari ekingo zaio, aribideko ekitaldian aurkez daitezzen. Hala ere, lehengo ekitaldian memoria laburtua formulatu bada, aurreko zifrak kendu ahal izango dira.
- b) Finantzaketa-taulan barne sartutako errubrikak entitaterako eragiketa desberdinek izan duten garrantziaren arabera egokitu beharko dira, garrantzi urrikoak direnean kontzeptuen multzoak eginez, eta finantza-egoeran gertatutako aldaketak hauteman eta interpretatzeko esanguratsuak direnak eta sartugabeak erantsiz.
- c) Finantzaketa-aulak, baliabideen jatorri eta aplikazio iraunkorrak bereizirik adierazi beharko ditu eragin dituzten eragiketen arabera eta eragiketa horiek kapital zirkulatzaileari formalki erasan ote dioten ala ez kontuan izan gabe, besteak beste, aldi berean aplikazio eta fondoan jatorri gisa azaldu beharko duten epe luzerako zorren bihurketa bidez egindako kapital-zabalkuntza barne. Aipatutako kapital zirkulatzailean ekitaldi horretan zehar gertatu diren gehikuntzak eta murrizketak ere laburki adierazi beharko dira, halaber.

d) Ekitaldiko emaitzak zuzendu egin beharko dira ibilgetutako aktiboen edo epe luzerako pasiboen balorazio-zuzenketen ondorio diren mozkin eta galerak, kapital zirkulatzailearen aldaketarik eragin ez duten gastu eta sarrerak eta ibilgetuko elementuen besterenganatzearen ondoriozko emaitzak zuzentzearen. Emaitzaren zuzenketa eragingo duten kontu-sailak, besteak beste, hauek dira:

- Mozkinaren gehikuntza edo galeraren murrizketa:
 - Ibilgetuaren amortizazio eta horniduren zuzkidurak.
 - Arrisku eta gastuetarako horniduraren zuzkidura.
 - Interes geroratuetatik eratorritako gastuak.
 - Zorren formalizazio-gastuen amortizazioa.
 - Kanbio-diferentzia negatiboak.
 - Ibilgetuaren inorenganaketan galerak.
 - Ekitaldian geroraturako sozietateen gaineko zerga eta dagozkion doikuntzak.
- Mozkinaren beherapena edo galeraren igoera:
 - Ibilgetuaren hornidura-soberakinak.
 - Arrisku eta gastuetarako hornidura-soberakinak.
 - Interes geroratuetatik eratorritako sarrerak.
 - Kanbio-diferentzia positiboak.
 - Ibilgetuaren inorenganaketan mozkinak.
 - Ekitaldiko emaitzara intsuldatutako kapital-subentzioak.
 - Ekitaldian aurreratutako sozietateen gaineko zerga eta ekitaldian galeraren konpentsazioagatik ekitaldian sortutako ezarpen-kreditua eta dagozkion doikuntzak.

Zuzendutako ekitaldiko emaitza positiboa denean (mozkina) "Eragiketetan sortutako baliabideak" izenburupean adieraziko da baliabideetan. Aitzitik, zuzendutako ekitaldi horretako emaitza negatiboa bada (galera), aplikazioetan azalduko da "Eragiketetan aplikatutako baliabideak" izenburupean.

Finantzaketa-taularen ohar gisa, emaitzaren zuzenketen laburpena erantsi beharko da, ekitaldiko kontabilitate-emaitza eta aipatutako taulan agertzen diren eragiketetan sortutako baliabideekin berdinkatuz.

- e) Ibilgetu material, ez-material edo finantzarioaren inorenganatzean edo aurreratutako kitapenean lortutako baliabideak, ibilgetuari dagokion kontabilitate-balio garbiari eragiketan lortutako mozkin edo galera batuz edo kenduz lortuko dira.
- f) Lege baten babesean ekitaldian zehar egindako ibilgetuaren balioa handitzeak ez dira baliabideen jatorritzat (ez eta aplikaziotzat) hartuko, ekitaldian zehar inorenganatu diren ibilgetuen elementuetan eragina izan duten balio handitzeak kontabilitate-balio handiagotzat hartzearen kalterik gabe, inorenganatzeko horren ondorioz ekitaldian zehar lortutako baliabideak zehaztearren.
- g) Ekitaldian formalizatutako eragiketengatik baliabideen jatorri eta aplikazioak finantzaketa-taulan euren zenbateko efektiboaz adieraziko dira, hau da, inte-

res geroratuen gastu eta sarrerak kendu ondoren, bai eta kapital zirkulatzai-
learen aldaketarik ekarri ez duten hainbat ekitalditan banatzeko beste edo-
zein gastu edo sarrera ere.

- h) Ekitaldian zehar errenta finkoko balore, epe luzerako zor eta kredituetan ger-
tatutako kanbio-diferentziak ez dira fondoan jatorri edo aplikazio gisa adiera-
ziko, eta, ondorioz, dagokion emaitzaren zuzenketa edota hainbat ekitalditan
banatzeko sarrearen konpentsazioa egin beharko da.
- i) Finantza-inbertsio iragankorren birnegoziazio edo intsuldaketaren ondorio
diren finantza-inbertsio iraunkorretan baliabideen aplikazioa "Finantza-
-inbertsio iragankorren birnegoziazioa" izenburupean bereizirik adieraziko da,
eranskin-bolumenaren garrantziak hala ahalbidetzen duenean.
Epe laburrerako zorren birnegoziazioaren ondorioz lortutako baliabideei
dagokienez ere, arau hau aplikatu ahal izango zaie, eta "Epe laburrerako
zorren birnegoziazioa" izenburupean bereizirik agertu beharko du.
- j) Epe luzerako zorrak epe laburrera intsuldatzeagatik aplikatutako baliabideak
zorraren errenboltso-balioan adieraziko dira.
- k) Epe luzerako zorrak aurrez kitatzeagatik aplikatutako baliabideak kitapenaren
zenbateko efektiboan adieraziko dira.
- l) Akziodunen ekarpenen ondorioz sortutako baliabideak finantzaketa-taulan
agertuko dira fondoan jatorri gisa, ekarpena efektiboan egin den edota des-
poltsapena erabaki den ekitaldian.
- m) Epe luzerako merkataritza-eragiketak gertatzen direnean, zorrak eta kredi-
tuak jatorri edo aplikazio iraunkorrak izango dira, hurrenez hurren, eta
finantzaketa-taulan bereizirik adierazi beharko dira, ondoren zehazten den
eran:
 - Trafiko-eragiketetan aplikatutako baliabideak:
 - Epe luzerako merkataritza-kredituak.
 - Merkataritza-zorren epe laburrerako intsuldaketa.
 - Trafiko-eragiketetan lortutako baliabideak:
 - Epe luzerako merkataritza-zorrak.
 - Merkataritza-kredituen epe laburrerako intsuldaketa.

FINANTZAKETA-TAULA
EKITALDIA.....

APLIKAZIOAK	N EKIT.	N-1 EKIT.	JATORRIAK	N EKIT.	N-1 EKIT.
1. Eragiketetan aplikatutako baliabideak. 2. Ezarpen eta zorren formalizazio-gastuak 3. Ibilgetu-eskuraketak. a) Ibilgetu ez-materialak. b) Ibilgetu materialak. c) Finantza-ibilgetuak. c-1) Taldeko enpresak. c-2) Enpresa elkartuak. c-3) Bestelako finantza-inbertsioak. 4. Akzio propioak eskuratzea. 5. Kapitalaren murrizketak. 6. Dibidenduak. 7. Epe luzerako zorren kitapena edo epe laburrerako intsuldaketa. a) Jesapenak eta antzeko bestelako pasiboak. b) Taldeko enpresetakoak. c) Enpresa elkartuetakoak. d) Bestelako zorretakoak. e) Ibilgetu-hornitzaile eta bestelakoetakoak. 8. Arrisku eta gastuetarako hornidurak.			1. Eragiketetan sortutako baliabideak. 2. Akziodunen ekarpenak. a) Kapital-zabalkuntzak. b) Galeren konpentsaziorako. 3. Kapital-subentzioak. 4. Epe luzerako zorrak. a) Jesapenak eta antzeko bestelako pasiboak. b) Taldeko enpresetakoak. c) Enpresa elkartuetakoak. d) Bestelako enpresetakoak. e) Ibilgetu-hornitzaile eta bestelakoetakoak. 5. Ibilgetuaren inorenganatzea. a) Ibilgetu ez-materialak. b) Ibilgetu materialak. c) Finantza-ibilgetuak. c-1) Taldeko enpresak. c-2) Enpresa elkartuak. c-3) Bestelako finantza-inbertsioak. 6. Akzio propioen inorenganatzea. 7. Finantza-ibilgetuen aurreratutako kitapena edo epe laburrerako intsuldaketa. a) Taldeko enpresak. b) Enpresa elkartuak. c) Bestelako finantza-inbertsioak.		
APLIKAZIOAK GUZTIRA APLIKAZIOEN GAINEKO JATORRIEN SOBERAKINA (KAPITAL ZIRKULATZAILEAREN GEHIKUNTZA)			JATORRIAK GUZTIRA JATORRIEN GAINEKO APLIKAZIOEN SOBERAKINA (KAPITAL ZIRKULATZAILEAREN MURRIZKETA)		

KAPITAL ZIRKULATZAILEAREN ALDAKETA	N EKITALDIA		N-1 EKITALDIA	
	GEHIKUNTZAK	MURRIZKETAK	GEHIKUNTZAK	MURRIZKETAK
1. Galdatutako despoltsa- penengatik akziodunak. 2. Izakinak. 3. Zordunak. 4. Hartzekodunak. 5. Finantza-inbertsio iragankorrak. 6. Akzio propioak. 7. Diruzaintza. 8. Aldizkapenagatiko doikuntzak. GUZTIRA KAPITAL ZIRKULATZAILEAREN ALDAKETA				

28.4.4 Galdu-irabazien kontu analitikoa

KPOko memoriako 21. puntuan dokumentu hau aurkez daiteke. Informazio gehigarri gisa, lerro hauetan jasotzen den eredura egokitutako galdu-irabazien kontua prestatu ahal izango dute.

GALDU-IRABAZIEN KONTU ANALITIKOA

KONTU-ZK.	KONTZEPTUAK	N. EKITALDIA		N-1. EKITALDIA	
		Zenbatekoa	%	Zenbatekoa	%
70, 752, 753, 754, 755, 759, 790 71 73 74	Salmenta garbiak, zerbitzu-prestazioa eta bestelako ustiapeneko sarrerak ± Produktu bukatuen eta fabrikazioan dauden izakinen aldaketa ± Ibilgeturako enpresak egindako lanak ± Ustiapenerako subentzioak = EKOIZPENAREN BALIOA				
600,601,602, (608),(609) 61 607,620,622, 623,624, 625, 626,627,628, 629, 631,634, (636),(639), 659 621,651 751 64	– Erosketa garbiak ± Salgai-izakinen, lehengaien eta kontsumagarriak diren bestelako materien aldaketa – Kanpokoko eta ustiapeneko gastuak = ENPRESAREN BALIO ERANTSIA – Bestelako gastuak + Bestelako sarrerak – Pertsonal-gastuak = USTIAPENeko EMAITZA GORDINA				
68 690 650,693,(793), 694,(794), 695,(795)	– Ibilgetuaren amortizaziorako zuzkidurak – Errebertsio-fondorako zuzkidurak – Kredituen kaudimengabeziak eta trafiko-horniduren aldaketa = USTIAPENeko EMAITZA GARBIA				
76 66 6963,6965,6966, (7963),(7965), (7966),697,(797), 698, (798),699, (799)	+ Finantza-sarrerak – Finantza-gastuak – Amortizazio- eta finantza-horniduretarako zuzkidurak = JARDUERA ARRUNTEKO EMAITZA				
77 67 691,(791),692, (792),6960, 6961,(7960), (7961)	+ Ibilgetuagatiko mozkinak eta aparteko sarrerak – Ibilgetuagatiko galerak eta aparteko gastuak – Ibilgetu ez-material, material eta kontrol-karteraren horniduren aldaketa = ZERGEN AURRETIKO EMAITZA				
630,633,(638)	± Sozietateen gaineko zergak = ZERGEN ONDORENGO EMAITZA (MOZKINA EDO GALERA)				

KONTU-ZK.	KONTZEPTUAK	N. EKITALDIA		N-1. EKITALDIA	
		Zenbatekoa	%	Zenbatekoa	%
70, 752, 753, 754, 755, 759, 790 71 73 74 600,601,602, (608),(609) 61 607, 620, 622, 623, 624, 625, 626, 627, 628, 629, 631, 634, (636), (639), 659 621,651 751 64 68 690 650,693,(793), 694, (794), 695, (795) 76 66 6963,6965,6966, (7963),(7965), (7966), 697, (797), 698, (798),699, (799) 77 67 691,(791),692, (792),6960, 6961,(7960), (7961) 630,633,(638)	Salmenta garbiak, zerbitzu-prestazioa eta bestelako ustiapeneko sarrerak ± Produktu bukatuen eta fabrikazioan dauden izakinen aldaketa ± Ibilgeturako enpresak egindako lanak ± Ustiapenerako subentzioak = EKOIZPENAREN BALIOA - Erosketa garbiak ± Salgai-izakinen, lehengaien eta kontsumagarriak diren bestelako materien aldaketa - Kanpoko eta ustiapeneko gastuak = ENPRESAREN BALIO ERANTSIA - Bestelako gastuak + Bestelako sarrerak - Pertsonal-gastuak = USTIAPENeko EMAITZA GORDINA - Ibilgetuaren amortizaziorako zuzkidurak - Errebertsio-fondorako zuzkidurak - Kredituen kaudimengabeziak eta trafiko-horniduren aldaketa = USTIAPENeko EMAITZA GARBIA + Finantza-sarrerak - Finantza-gastuak - Amortizazio- eta finantza-horniduretarako zuzkidurak = JARDUERA ARRUNTEKO EMAITZA + Ibilgetuagatiko mozkinak eta aparteko sarrerak - Ibilgetuagatiko galerak eta aparteko gastuak - Ibilgetu ez-material, material eta kontrol-karteraren horniduren aldaketa = ZERGEN AURRETIKO EMAITZA ± Sozietateen gaineko zergak = ZERGEN ONDORENGO EMAITZA (MOZKINA EDO GALERA)				

28.5 DIRUZAINZA-FLUXUEN EGOERA-ORRIA

27.3.1 puntuan adierazi bezala, obligaziozko izaera duten urteko kontuak osatzen dituzten dokumentuetan ez zaio behar bezalako erantzunik ematen baliabide likidoen buruzko informazioari. Hau da, enpresaren eguneroko kudeaketan diruzaintzak duen garrantzia kontuan hartuz, komenigarria litzateke multzo honetan barneratzen diren osagaien bilakaera jasotzen duen dokumentu berezi bat prestatzea: DIRUZAINZA-FLUXUEN EGOERA-ORRIA.

Lerro hauetan AECAk proposatutako dokumentuan¹ oinarritutako eskema aurkezten da.

¹ AECA. (1998): Documento nº 20. El estado de flujos de tesorería. Serie Principios Contables. Madril.

DIRUZAINZA-FLUXUEN EGOERA-ORRIA	Ekitaldia	
	n	n - 1
JARDUERA ARRUNTENGATIKO DIRUZAINZA-FLUXU GARBIAK		
▶ USTIAPENEKO ERAGIKETENGATIK		
Zordun eta bezeroen kobrantzak		
Hartzekodun eta hornitzaileen ordainketak		
Pertsonalari ordainketak		
Beste zenbait ordainketa		
▶ FINANTZA-GASTU ETA SARRERA ARRUNTENGATIK		
Dibidendu eta interesen kobrantzak		
Interesen ordainketak		
▶ MOZKINEN GAINEKO ZERGAGATIK		
Ekitaldiko ordainketak		
INBERTSIO-JARDUERENGATIKO DIRUZAINZA-FLUXU GARBIAK		
Aktibo material eta ez-materialen salmentagatiko kobrantzak		
Kontrol-karterako partaidetzen salmentagatiko kobrantzak		
Beste zenbait finantza-inbertsioren errenboltso edo salmentagatiko kobrantzak		
Aktibo material eta ez-materialak eskuratzeagatiko ordainketak		
Kontrol-karterako partaidetzak eskuratzeagatiko ordainketak		
Beste zenbait finantza-inbertsio eskuratzeagatiko ordainketak		
FINANTZAKETA-JARDUERENGATIKO DIRUZAINZA-FLUXU GARBIAK		
Akziodunen ekarpenak		
Epe luzerako kanpoko kapitalen bilketa		
Dibidendu-ordainketa		
Akzio propioak erosteagatiko ordainketak		
Epe luzerako kanpoko kapitalen errenboltsoa		
Epe laburrerako maileguen aldaketa garbia		
DIRUZAINZAKO GEHIKUNTZA (GUTXIKUNTZA) ETA BESTE ZENBAIT BALIABIDE LIKIDO		
Hasierako diruzaintza eta beste zenbait baliabide likido		
BUKAERAKO DIRUZAINZA ETA BESTE ZENBAIT BALIABIDE LIKIDO		

Adibidea

Demagun AGAIER, S.A. enpresaren hiru urteko egoera-balantze eta galdu-irabazien kontuaren partidak eta zenbatekoak lerro hauetan aurkezten direnak direla.

Datu hauek oinarritzat hartuz, dokumentu hauek prestatu:

- Finantzaketa-aula,
- Galdu-irabazien kontu analitikoa eta
- Diruzaintza Fluxuen Egoera Orria

AGAIER, S.A. EGOERA-BALANTZEA MILAKA EURO				
ZK.	AKTIBOA	2XX0-12-31	2XX1-12-31	2XX2-12-31
	B) Ibilgetua	3.731	7.550	7.777
	II. Ibilgetu ez-materialak		83	139
215	5. Aplikazio informatikoak		121	222
2815	8. Amortizazioak		(38)	(83)
	III. Ibilgetu materialak	3.731	7.467	7.636
221	1. Eraikuntzak	2.516	2.516	7.959
222	2. Instalazio teknikoak	2.992	3.085	3.133
226	3. Altzariak	241	246	246
229	5. Bestelako ibilgetua	662	559	703
282	7. Amortizazioak	(3.901)	(4.090)	(4.405)
23	4. Aurrerakin eta bideango ibilgetu materialak	1.221	5.151	
	D) Aktibo zirkulatzailea	14.715	10.565	8.967
	II. Izakinak	2.988	3.237	3.321
32	2. Bestelako hornikuntzak	1.411	1.242	1.511
35	4. Produktu bukatuak	1.577	1.995	1.810
	III. Zordunak	3.980	3.718	4.467
4300	1. Salmentagatiko bezeroak	4.289	3.984	4.776
440	4. Bestelako zordunak		43	
490	7. Hornidurak	(309)	(309)	(309)
	IV. Finantza-inbertsio iragankorrak	7.212	2.404	895
540	1. Taldeko enpresetako partaidetzak	7.212		895
55	Beste zenbait kontu ez-bankario		2.404	
57	VI. Diruzaintza	535	1.206	286
	ZENBATEKOA GUZTIRA (A+B+C+D)...	18.446	18.115	16.744

ZK.	PASIBOA	2XX0-12-31	2XX1-12-31	2XX2-12-31
	A) Fondo Propioak	12.267	12.287	11.264
10	I. Harpidetutako kapitala	6.010	6.010	6.010
	IV. Erreserbak	2.746	2.938	2.938
112	1. Erreserba legala	1.202	1.202	1.202
117	5. Bestelako erreserbak	1.544	1.736	1.736
	V. Aurreko ekitaldietako emaitzak	1.594	2.021	2.041
120	1. Gaineratikoa	1.594	2.021	2.041
129	VI. Galdu-irabaziak (mozkina edo galera)	1.917	1.318	275
	B) Hainbat ekitalditan banatzeko sarrerak	51	41	31
130	1. Kapital-subentzioak	51	41	31
	D) Epe luzerako hartzekodunak	2.404	2.061	1.374
	E) Epe laburrerako hartzekodunak	3.724	3.726	4.075
	II. Kreditu-erakundeeekiko zorrak			2.132
	IV. Merkataritza-hartzekodunak	2.447	2.010	628
	V. Merkataritzakoak ez diren bestelako zorrak	1.277	1.716	1.315
4752	1. Administrazio Publikoak	1.277	1.716	990
521	3. Bestelako zorrak			325
	ZENBATEKOA GUZTIRA (A + B + C + D + E)..	18.446	18.115	16.744

GALDU-IRABAZIEN KONTUA

ZK.	ZORRA	2XX0	2XX1	2XX2
	A) GASTUAK			
71	1. Bukatutako produktuen eta fabrikazioan daudenen izakinen murriztapena	28		185
60	2. Hornikuntzak:	16.294	16.057	16.820
64	3. Pertsonalaren gastuak	5.649	6.074	6.239
68	4. Ibilgetuaren amortizaziorako zuzkidurak	540	227	360
62	6. Bestelako ustiapen-gastuak	3.670	3.418	3.444
	I. USTIAPENEN MOZKINAK	2.169	1.725	255
662	7. Finantza-gastuak eta antzeko gastuak	289	408	400
	II. FINANTZA-EMAITZA POSITIBOAK	334	181	34
	III. JARDUERA ARRUNTENGATIKO MOZKINAK	2.503	1.906	289
678	13. Ezohiko gastuak	1	2	
	IV. EZ-OHIKO EMAITZA POSITIBOAK	42	35	41
	V. ZERGEN AURRETIKO MOZKINAK	2.545	1.941	330
630	15. Sozietateen gaineko zerga	628	623	55
	VI. EKITALDIKO EMAITZA (MOZKINAK)	1.917	1.318	275

ZK.	HARTZEKOA	2XX0	2XX1	2XX2
	B) SARRERA			
	1. Negozio-zifraren zenbateko garbia	28.350	27.083	27.292
	2. Bukatutako produktuen eta fabrikazioan dauden izakinen gehikuntza		418	
	4. Bestelako ustiapen-sarrerak: <i>b)</i> Subentzioak			11
7601	5. Kapitaleko partaidetzengatiko sarrerak: <i>b)</i> Enpresa elkartuetakoak			35
769	7. Antzeko bestelako interes eta sarrerak	623	589	399
775	11. Ekitaldiko emaitzara intsuldatutako transferentzia eta kapital-subentzioak	12	10	10
778	12. Ezohiko sarrerak		27	31
779	13. Beste ekitaldietako sarrera eta mozkinak	31		

FINANTZAKETA-TAULA

APLIKAZIOAK	2XX1	2XX2	JATORRIAK	2XX1	2XX2
1. Eragiketetan aplikatutako baliabideak.			1. Eragiketetan sortutako baliabideak.	(1) 1.510	(2) 594
2. Ezarpen eta zorren formalizazio-gastuak			2. Akziodunen ekarpenak.		
3. Ibilgetu-eskuraketak.			a) Kapital-zabalkuntzak.		
a) Ibilgetu ez-materialak.	121 (3)	101 (4)	b) Galeren konpentsaziorako.		
b) Ibilgetu materialak.	3.925 (5)	484 (6)	3. Kapital-subentzioak.		
c) Finantza-ibilgetuak.			4. Epe luzerako zorrak.		
c-1) Taldeko enpresak.			a) Jesapenak eta antzeko bes-telako pasiboak.		
c-2) Enpresa elkartuak.			b) Taldeko enpresetakoak.		
c-3) Bestelako finantza-inbertsioak.			c) Enpresa elkartuetakoak.		
4. Akzio propioak eskuratzea.			d) Bestelako enpresetakoak.		
5. Kapitalaren murrizketak.			e) Ibilgetu-hornitzaile eta bes-telakoetakoak.		
6. Dibidenduak.	1.298 (7)	1.298 (8)	5. Ibilgetuaren inorenganatzea.		
7. Epe luzerako zorren kitape-na edo epe laburrerako intsul-daketa.			a) Ibilgetu ez-materialak.		
a) Jesapenak eta antzeko bes-telako pasiboak.			b) Ibilgetu materialak.		
b) Taldeko enpresetakoak.			c) Finantza-ibilgetuak.		
c) Enpresa elkartuetakoak.			c-1) Taldeko enpresak.		
d) Bestelako zorretakoak.	343 (9)	687 (10)	c-2) Enpresa elkartuak.		
e) Ibilgetu-hornitzaile eta bes-telakoetakoak.			c-3) Bestelako finantza-inbertsioak.		
8. Arrisku eta gastuetarako hornidurak.			6. Akzio propioen inorenganatzea.		
			7. Finantza-ibilgetuen aurrera-tutako kitapena edo epe labu-rrerako intsuldaketa.		
			a) Taldeko enpresak.		
			b) Enpresa elkartuak.		
			c) Bestelako finantza-inbertsioak.		
* Zehaztu gabeko aplikazio-ak	2 (11)		* Zehaztu gabeko jatorriak	27 (11)	31 (11)
APLIKAZIOAK GUZTIRA	5.689	2.570	JATORRIAK GUZTIRA	1.537	625
APLIKAZIOEN GAINEKO JATORRIEN SOBERAKINA (KAPITAL ZIRKULATZAILEAREN GEHIKUNTZA)			JATORRIEN GAINEKO APLIKAZIOEN SOBERAKINA (KAPITAL ZIRKULATZAILEAREN MURRIZKETA)	4.152	1.945

Oharrak:

(1)(2) Mozkina + Amortizazioa – Ekitaldiko emaitzera intsuldatutako subentzioak – Ezohiko sarrerak.

$$(1) \quad 1.318 + 227 - 10 - 27 = 1.510$$

$$(2) \quad 275 + 360 - 10 - 31 = 594$$

(3)(4)(5)(6) Ibilgetu material eta ez-materialeko inbertsioen gehikuntzak:

$$(3) \quad 121 = 121 - 0$$

$$(4) \quad 101 = 222 - 121$$

$$(5) \quad 3.925 = (2.516 - 2.516) + (3.085 - 2.992) + (246 - 241) + (559 - 662) + (5.151 - 1.221)$$

$$(6) \quad 484 = (7.959 - 2.516) + (3.133 - 3.085) + (246 - 246) + (703 - 559) + (0 - 5.151)$$

(7)(8) Urte bateko erreserben gehikuntza aurreko urteko mozkinen zenbatekoarekin bat ez badator, dibidenduak banatu direla adieraziko du.

$$(7) \quad 1.298 = (2.938 - 2.746) + (2.021 - 1.594) - 1.917$$

$$(8) \quad 1.298 = (2.938 - 2.938) + (2.041 - 2.021) - 1.318$$

(9)(10) Epe luzeko zorren murrizketak kapital zirkulatzalea aplikatzea eragiten du:

$$(9) \quad 343 = 2.404 - 2.061$$

$$(10) \quad 687 = 2.061 - 1.374$$

(11) Adibide honetan memorian jaso ohi den informaziorik ez daukagunez, zenbateko honen jatorri zehatza zein den ezin daiteke jakin. Nolanahi ere, normalean, kapital zirkulatzalearekin erlazionaturik egon ohi dira.

KAPITAL ZIRKULATZAILEAREN ALDAKETA	2XX1 ALDAKETAK	2XX2 ALDAKETAK
1. Galdatutako despoltsapenengatik akziodunak.		
2. Izakinak.	249	84
3. Zordunak.	(262)	749
4. Hartzekodunak.	(2)	(349)
5. Finantza-inbertsio iragankorrak.	(4.808)	(1.509)
6. Akzio propioak.		
7. Diruzaintza.	671	(920)
8. Aldizkapenagatiko doikuntzak.		
KAPITAL ZIRKULATZAILEAREN ALDAKETA	(4.152)	(1.945)

Oharrak:

Taula honetan ondareko epe laburreko izaera duten elementuen aldaketak ikusi daitezke.

Zenbatekoen zutabeetan bi ikur ezberdin dituzten atalak bereizi dira:

Positiboak: kapital zirkulatzalea gehitzen dutenak

Negatiboak: kapital zirkulatzalea murrizten dutenak

GALDU-IRABAZIEN KONTU ANALITIKOA

KONTZEPTUAK	2XX0	2XX1	2XX2
Salmenta garbiak, zerbitzu-prestazioa eta bestelako ustiapeneko sarrerak	28.350	27.083	27.292
± Produktu bukatuen eta fabrikazioan dauden izakinen aldaketa	-28	418	-185
± Ibilgeturako enpresak egindako lanak			
± Ustiapenerako subentzioak			11
= EKOIZPENAREN BALIOA	28.322	27.501	27.118
- Erosketa garbiak	16.294	15.888	17.089
± Salgai-izakinen, lehengaien eta kontsumagarriak diren bestelako materien aldaketa		-169	269
- Kanpoko eta ustiapeneko gastuak	3.670	3.418	3.444
= ENPRESAREN BALIO ERANTSIA	8.358	8.026	6.854
- Bestelako gastuak			
+ Bestelako sarrerak			
- Pertsonal-gastuak	5.649	6.074	6.239
= USTIAPENEN KONTU GORDINA	2.709	1.952	615
- Ibilgetuaren amortizaziorako zuzkidurak	540	227	360
- Errebertsio-fondorako zuzkidurak			
- Kredituen kaudimengabeziak eta trafiko-horniduren aldaketa		0	
= USTIAPENEN KONTU GARBIA	2.169	1.725	255
+ Finantza-sarrerak	623	589	434
- Finantza-gastuak	289	408	400
- Amortizazio eta finantza-horniduretarako zuzkidurak			
= JARDUERA ARRUNTEKO EMATZA	2.503	1.906	289
+ Ibilgetuatiko mozkinak eta aparteko sarrerak	43	37	41
- Ibilgetuatiko galerak eta aparteko gastuak	1	2	
- Ibilgetu ez-material, material eta kontrol-karteraren horniduren aldaketa			
= ZERGEN AURRETIKO EMATZA	2.545	1.941	330
± Sozietateen gaineko zergak	-628	-623	-55
= ZERGEN ONDORENGO EMATZA (MOZKINA EDO GALERA)	1.917	1.318	275

GALDU-IRABAZIEN KONTU ANALITIKOA

KONTZEPTUAK	2XX0	%	2XX1	%	2XX2	%
Salmenta garbiak, zerbitzu-prestazioa eta bestelako ustiapeneko sarrerak	28.350	100,00	27.083	100,00	27.292	100,00
± Produktu bukatuen eta fabrikazioan dauden izakinen aldaketa	-28	-0,10	418	1,54	-186	-0,68
± Ibilgeturako enpresak egindako lanak						
± Ustiapenerako subentzioak					11	0,04
= EKOIZPENAREN BALIOA	28.322	99,90	27.501	101,54	27.118	99,36
- Erosketa garbiak	16.294	-57,47	15.888	-58,66	17.088	-62,62
± Salgai-izakinen, lehengaien eta kontsumagarriak diren bestelako materien aldaketa			-169	-0,62	269	0,99
- Kanpoko eta ustiapeneko gastuak	3.670	-12,95	3.418	-12,62	3.444	-12,62
= ENPRESAREN BALIO ERANTSIA	8.358	29,48	8.027	29,63	6.854	25,11
- Bestelako gastuak						
+ Bestelako sarrerak						
- Pertsonal-gastuak	5.649	-19,93	6.074	-22,43	6.239	-22,86
= USTIAPENENKO EMAITZA GORDINA	2.710	9,56	1.953	7,21	615	2,25
- Ibilgetuaren amortizaziorako zuzkidurak	540	-1,90	227	-0,84	360	-1,32
- Errebertsio-fondorako zuzkidurak						
- Kredituen kaudimengabeziak eta trafiko-horniduren aldaketa			0	0,00		
= USTIAPENENKO EMAITZA GARBIA	2.169	7,65	1.726	6,37	255	0,93
+ Finantza-sarrerak	623	2,20	589	2,17	434	1,59
- Finantza-gastuak	289	-1,02	408	-1,51	400	-1,47
- Amortizazio- eta finantza-horniduretarako zuzkidurak						
= JARDUERA ARRUNTEKO EMAITZA	2.503	8,83	1.907	7,04	289	1,06
+ Ibilgetuatiko mozkinak eta aparteko sarrerak	43	0,15	37	0,14	41	0,15
- Ibilgetuatiko galerak eta aparteko gastuak	1	0,00	2	-0,01		
- Ibilgetu ez-material, material eta kontrol-karteraren horniduren aldaketa						
= ZERGEN AURRETIKO EMAITZA	2.545	8,98	1.941	7,17	330	1,21
± Sozietateen gaineko zergak	-629	-2,22	-623	-2,30	-55	-0,20
= ZERGEN ONDORENGO EMAITZA (MOZKINA EDO GALERA)	1.917	6,76	1.318	4,87	275	1,01

DIRUZAINZA-FLUXUEN EGOERA-ORRIA	Ekitaldia	
	2XX1	2XX2
JARDUERA ARRUNTENGATIKO DIRUZAINZA-FLUXU GARBIAK	1.524	-2.347
► USTIAPENENKO ERAGIKETENGATIK	1.528	-1.600
Zordun eta bezeroen kobrantzak	27.345	26.554
Hartzekodun eta hornitzaileen ordainketak	-19.743	-21.915
Pertsonalari ordainketak	-6.074	-6.239
Beste zenbait ordainketa		
► FINANTZA-GASTU ETA SARRERA ARRUNTENGATIK	181	34
Dibidendu eta interesen kobrantzak	589	434
Interesen ordainketak	-408	-400
► MOZKINEN GAINEKO ZERGAGATIK	-184	-781
Ekitaldiko ordainketak	-184	-781
INBERTSIO-JARDUERENGATIKO DIRUZAINZA-FLUXU GARBIAK	762	924
Aktibo material eta ez-materialen salmentagatiko kobrantzak		
Kontrol-karterako partaidetzen salmentagatiko kobrantzak		
Beste zenbait finantza-inbertsioren errenboltso edo salmentagatiko kobrantzak	4.808	1.509
Aktibo material eta ez-material eskuratzeagatiko ordainketak	-4.046	-585
Kontrol-karterako partaidetzak eskuratzeagatiko ordainketak		
Beste zenbait finantza-inbertsioren eskuratzeagatiko ordainketak		
FINANTZAKETA-JARDUERENGATIKO DIRUZAINZA-FLUXU GARBIAK	-1.641	472
Akziodunen ekarpenak		
Epe luzerako kanpoko kapitalen bilketa		
Dibidendu-ordainketa	-1.298	-1.298
Akzio propioak erosteagatiko ordainketak		
Epe luzerako kanpoko kapitalen errenboltsoa	-343	-687
Epe laburrerako maileguen aldaketa garbia		2.457
***ZEHAZTU GABEKOAK (Ezohiko sarrerak – Ezohiko gastuak)	25	31
DIRUZAINZAKO GEHIKUNTZA (GUTXIKUNTZA) ETA BESTE ZENBAIT BALIABIDE LIKIDO	671	-920
Hasierako diruzaintza eta beste zenbait baliabide likido	535	1.206
BUKAERAKO DIRUZAINZA ETA BESTE ZENBAIT BALIABIDE LIKIDO	1.206	286

2XX1. EKITALDIKO DATUAK KALKULATZEKO EGIN DIREN ERAGIKETAK	Ekitaldia	
	2XX1	2XX2
► USTIAPENEN ERAGIKETENGATIK	1.524	
Urteko salmentak – bezeroek zorretan utzi dutena: $27.083 + 4.289 - 3.984 - 43$	1.528	
Erosketa eta Bestelako ustiapen-gastuak – merkataritza- -hartzekodunak: $16.057 + 1.242 - 1.411 + 3.418 + 2.447 - 2.010$	27.345	
Pertsonal-gastuak	-19.743	
Beste zenbait ordainketa	-6.074	
► FINANTZA-GASTU ETA SARRERA ARRUNTENGATIK	181	
Antzeko bestelako interes eta sarrerak	589	
Finantza-gastuak eta antzeko gastuak	-408	
► MOZKINEN GAINEKO ZERGAGATIK	-184	
Sozietateen gaineko zerga – ordaintzeke dagoena: $623 + 1.277 - 1.716$	-184	
INBERTSIO JARDUERENGATIKO DIRUZAINZA-FLUXU GARBIAK	762	
Finantza-inbertsio iragankorren salmenta: $7.212 - 2.404$	4.808	
121 (ez-materialak) + 3.925 (materiala) "finantzaketa-taulatik atera daiteke"	-4.046	
FINANTZAKETA-JARDUERENGATIKO DIRUZAINZA-FLUXU GARBIAK	-1.641	
"finantzaketa-taulatik atera daiteke": $(2.938 - 2.746) + (2.021 - 1.594) - 1.917$	-1.298	
Epe luzerako kanpoko kapitalen errenboltoa: $2.404 - 2.061$	-343	
Epe laburrerako maileguen aldaketa garbia		
***ZHAZTU GABEKOAK: $27 - 2$	25	
DIRUZAINZAKO GEHIKUNTZA (GUTXIKUNTZA) ETA BESTE ZENBAIT BALIABIDE LIKIDO	671	
Hasierako diruzaintza eta beste zenbait baliabide likido	535	
BUKAERAKO DIRUZAINZA ETA BESTE ZENBAIT BALIABIDE LIKIDO	1.206	

Urteko kontuen analisi azkar batean honako hau ondoriozta daiteke:

► **Egoera-balantzea:**

- Aktiboa 2 urtetan murriztu egin da, % 10 inguru (18.466tik 16.744ra). Ez dirudi hain garrantzizkoa.
- Ibilgetuan, aldiz, alderantzizko zerbait gertatu da: bere zenbatekoa bikoiztu egin da (3.731tik 7.777ra). Bikoizketa honen arrazoia enpresaren zabaltze-prozesu batean egon daiteke.
- Aktibo zirkulatzailea murriztu egin da (14.715etik 8.967ra). Normalean egoera honek jardueraren murrizketa edo enpresak ezarritako politika berezi batzuen eragina islatu ohi du: biltegiko izakinen murrizketa, bezeroei lehenago kobratu izana, diruzaintzaren murrizketa, eta abar. Kasu honetan aktibo zirkulatzailearen murrizketaren erantzulea bakarra da: finantza-inbertsio iragankorrak. Dirudienez, finantza-inbertsio iragankorren besterenganatzearen bitartez ($7.212 - 895 = 6.317$ euro) lortutako diru-zenbatekoa ibilgetu berria erosteko erabili da.
- Pasiboan, fondo propioak ez dira gehitu. Beraz, hiru urte hauetan enpresaren zabaltze-prozesuak sortutako diru-beharrei aurre egiteko ez dira baliabide propioak erabili.
- Fondo propioetan dagoen VI. atala, Galdu-irabaziak, positiboa da hiru urteetan. Beraz, enpresa ondo dago. Nolanahi ere, mozkinaren zenbatekoa murrizten ari denez gero (1.917tik 275ra) Galdu-irabazien kontua aztertu beharko da, beherakada horren zergatia zein izan den jakiteko.
- Zorretan nabarmentzeko aldaketarik ez dago. Agian epe laburrekoak zertxobait handitu egin direla aipa daiteke, eta epe luzekoak zerbait murriztu. Oro har zorren zenbatekoa zerbait murriztu egin da ($6.128 - 5.449 = 679$).

► **Galdu-irabazien kontua:**

- Emaizak positiboak izan arren, murrizketa nabaria izan da. Murrizketa honen jatorria ustiapeneko mozkinen beherakadan kokatu behar da, eta bi dira bilakaera honen erantzule nagusiak: hornikuntzen (16.294tik 16.820) eta pertsonal-gastuen (5.649tik 6.239) igoerak.
- Enpresaren likidezia eta zorpetze-mailak egokiak direla esan daiteke: urte bakoitzeko aktibo zirkulatzailea zor guztiak estaltzeko gai da.
- Beraz, urteko kontuen analisi labur honen arabera enpresaren arazo bakarra bere errentagarritasuna da: mozkinen zenbatekoak izan duen murrizketa aktibo eta pasiboaren murrizketa baino askoz handiagoa da.

Nolanahi ere, bada urteko kontuetan aztertzen ez den gai bat: diruzaintzako fluxuari buruzko inolako informaziorik ez da agertu ohi. Normalean enpresa batek

mozkinak lortzen baditu, diruaren kudeaketa ona dela suposatu ohi da, eta, alde-rantziz, galeren sorrera diruaren kudeaketa okerraren adierazletzat ulertu ohi da.

Enpresaren eguneroko errealitatea ezagutzen duenak, jakin badaki bere diru-zaintza nola dagoen eta bere bilakaera zein izan den. Baina enpresakoa ez den beste pertsona batek diruzaintzaren bilakaera eta egoera aztertzeke, hau da, bere arlo finantzarioa aztertu behar badu, behar-beharrezkoa du Diruzaintza-fluxuen egoera-orria prestatzea.

Diruzaintza-fluxuen egoera-orriak adierazten duenez, finantza-egoerak okerrera egin du:

- Ohiko jarduerak 2XX1 urtean zehar 1.524 mila euroko soberakina sortu badute ere, 2XX2. urteak 2.347 mila euroko beharra sortu du.
- Horrez gainera, 2XX1. urtean finantza-inbertsioak salduz bildu dena nahikoa izan da aktibo materialak erosteko eta 762 mila euroko diru-soberakina sortzeko.
- Bi soberakin hauek (ohiko jarduerak eta inbertsio-jarduerak eragindakoak) sortutako dirua dibidenduak eta zorrak ordaintzeko eta kontu korronteko dirua handitzeko erabili da.
- 2XX2. urtean alderantzizko zerbait gertatu da: jarduera arruntek 2.347 mila euroko diru-beharrak sortu dituzte. Zati bat berriro ere finantza-inbertsioen salmentaren bitartez estali da (924 mila euro). Dibidenduak eta epe luzeko zorrak ordaintzen jarraitu duenez gero (1.985 mila euro), kontu korrontea 1.206 mila euro murrizteaz gain epe laburreko finantzaketa lortu behar izan du (2.457 mila euro).

Azken iritzia:

- Enpresa hau urteko kontuek erakusten duten bezain ondo ez dago. Diruzaintzako zenbait arazo ditu. Oraingoz, arazo hauei aurre egiteko epe laburrerako zenbait baliabidez baliatu da, baina aurrerantzean konponbide egonkorragoak aurkitu beharko ditu.
- Konponbiderik normalena inbertsio berriei errentagarritasun nahikoa lortzea da. Hau ezinezkoa balitz, fondo propioak erabili beharko lituzke (adibidez kapital soziala zabalduz) edo/eta epe luzerako finantzaketa negoziatu.

28.6 LABURPENA ETA ARIKETAK



LABURPENA. Urteko kontuak eta Diruzaintza Fluxuen egoera-orria

- ☐ **Urteko kontuen formulazioa.**
 - Ekitaldia itxi eta gehienez hiru hilabeteko epean formulatu beharko dituzte enpresaburuek edota administratzaileek.
 - *Egoera-balantzea, galdu-irabazien kontua eta memoria* identifikatuta egon behar dute; eta agiri bakoitzean argi izendapena, zein enpresari dagokion eta aztergai duten ekitaldia adieraziko da.
 - Ondarearen, finantza-egoeraren eta enpresaren emaitzen irudi fidela adieraziko dute.
- ☐ **Egoera-balantzea.** Egoera-balantzeak enpresaren, behar bezala balioetsi eta egituratutako, ondarea adierazten du. Beraz, egoera-balantzearen eginkizun nagusi hau da: ekonomia-unitate baten une jakin bateko egoera adieraztea, edo data jakin bateko argazki bat eskaintzea.
- ☐ **Galdu-irabazien kontua.** Galdu-irabazien kontuak lortutako emaitzaren kantitate eta kalitatea jasotzen du. Hau da, zenbatekoaz gain dokumentu horretan barneratutako gastu eta sarrera bakoitzaren jatorria islatzen du.
- ☐ **Galdu-irabazien egitura.** Ustiapeneko emaitza, finantza-emaitza eta ezohiko emaitza.
- ☐ **Memoria.** Memoriak, egoera-balantzean eta galdu-irabazien kontuan agertzen den informazioa osatu, zabaldu eta azaltzen du.
- ☐ **Memoriaren edukia.** Alderdi metodologikoak, ondare-elementu eta galdu-irabazien kontuari buruzko informazio gehigarria, Administratzaileei eta geroztikako gertakariei buruzko informazio gehigarria, eta beste egoera-orri kontableak (*finantzaketa-aula eta galdu-irabazien kontu analitikoa*).
- ☐ **Finantzaketa-aula.** Finantzaketa-aulak memoriaren zati bat osatuko du, ekitaldian lortutako baliabideak eta euren jatorri desberdinak eta ibilgetuan edo zirkulatzailan horiei ematen zaien aplikazioa edo erabilera jasota.
- ☐ **Galdu-irabazien kontu analitikoa.** KPOko memoriako 21. puntuan dokumentu hau aurkez daiteke.
- ☐ **Diruzaintza-fluxuen egoera-orria.** Baliabide likidoen buruzko informazio egokia ematen duen egoera-orria da.



ELHUYAR Edizioak

Unibertsitateko gaiak

- Enpresa-zientziak
- Giza zientziak
- Ingeniaritza
- Kimika
- Matematika
- Osasuna
- Teknologia elektrikoa
- Teknologia mekanikoa



ELHUYAR
edizioak

1. taldea		OINARRIZKO FINANTZAKETA	
10	KAPITALA	100	Kapital soziala 1000 Kapital arrunta 1001 Lehentasunezko kapitala 1002 Boto-eskubiderik gabeko kapitala 1003 Eskubide murriztuko kapitala 101 Fondo soziala 102 Kapitala
11	ERRESERBAK	110	Akzio-jaulkipeneko prima 111 Errebalorizazioagatiko erreserba 112 Erreserba legala 113 Erreserba bereziak 114 Sozietate menderatzailearen akzioetarako erreserbak 115 Akzio propioetarako erreserbak 116 Estatutu-erreserbak 117 Borondatezko erreserbak 118 Kapital amortizatuagatiko erreserbak
12	ORAINDIK APLIKATU GABEKO EMAITZAK	120	Gaineratikoa 121 Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboa 122 Galerak konpentsatzeko bazkideen ekarpenak 129 Galdututako irabaziak
13	HAINBAT EKITALDITAN BANATZEKO SARRERAK	130	Kapital-subentzio ofizialak 1300 Estatutuaren subentzioak 1301 Beste zenbait Administrazio Publikoren subentzioak 131 Kapital-subentzioak 135 Interes geroratuengatik sarrerak 136 Diferentzia positiboak atzerri-monetan
14	ARRISKU ETA GASTUETARAKO HORNIDURAK	140	Pentsio eta antzeko obligazioetarako hornidura 141 Zergatarako hornidura 142 Erantzukizunetarako hornidura 143 Konporketa handitarako hornidura 144 Itzultze-fondoa
15	JESAPENAK ETA ANTZEKO BESTE ZENBAIT JAULKIPEN	150	Obligazio eta bonuak 1500 Obligazio eta bonu sinpleak 1501 Obligazio eta bonu bermatuak 1502 Obligazio eta bonu subordnituak 1503 Obligazio eta bonuak. Zero kupoia 1504 Akzioak erosteko aukeradun obligazio eta bonuak 1505 Mozkinetan partaidetza duten obligazio eta bonuak 151 Obligazio eta bonu bihurgarriak 155 Bestelako balore negoziagarritan adierazitako zorrak
16	TALDEKO ENPRESA ETA ENPRESA ELKARTUEKIKO EPE LUZERAKO ZORRAK	160	Taldeko enpresekiko epe luzerako zorrak 1600 Taldeko enpresekiko epe luzerako maileguak 1609 Taldeko enpresekiko epe luzerako beste zenbait zor 161 Enpresa elkartuekiko epe luzerako zorrak 162 Taldeko kreditu-erakundeeikiko epe luzerako zorrak 163 Kreditu-erakunde elkartuekiko epe luzerako zorrak 164 Epe luzerako ibilgetu-hornitzaileen taldeko enpresak 165 Epe luzerako ibilgetu-hornitzaileen enpresa elkartuak
17	HARTUTAKO MAILEGU ETA BESTE ZENBAIT KONZEPTEURENGATIKO EPE LUZERAKO ZORRAK	170	Kreditu-erakundeeikiko epe luzerako zorrak 1700 Kreditu-erakundeeikiko epe luzerako maileguak 1709 Kreditu-erakundeeikiko epe luzerako beste zenbait zor 171 Epe luzerako zorrak 172 Subentzio bihurtzearen epe luzerako zorrak 173 Epe luzerako ibilgetu-hornitzaileak 174 Epe luzera ordaintzeko efektuak
18	EPE LUZERAKO HARTUTAKO FIDANTZA ETA GORDAILUAK	180	Epe luzerako hartutako fidantzak 185 Epe luzerako hartutako gordailuak
19	FINANTZAKETA-EGOERA IRAGANKORRAK	190	Akziodunak, galdutako gabeko despoltsapenengatik 191 Akziodunak, galdutako gabeko despoltsapenengatik, taldeko enpresak 192 Akziodunak, galdutako gabeko despoltsapenengatik, enpresa elkartuak 193 Akziodunak, diruzkoak ez diren egin gabeko ekarpenengatik 194 Akziodunak, diruzkoak ez diren egin gabeko ekarpenengatik, taldeko enpresak 195 Akziodunak, diruzkoak ez diren egin gabeko ekarpenengatik, enpresa elkartuak 196 Bazkideak, despoltsatu gabeko partea 198 Egoera berezietako akzio propioak 199 Kapitala murrizteko akzio propioak
2. taldea		IBILGETUA	
20	HASTAPEN-GASTUAK	200	Eraketa-gastuak 201 Lehen hastapeneko gastuak 202 Kapitala zabaltzearen gastuak
21	IBILGETU EZ-MATERIALA	210	Ikerketa- eta garapen-gastuak 2100 Ikerketa- eta garapen-gastuak bukatu gabeko proiektuetan 2101 Ikerketa- eta garapen-gastuak bukatutako proiektuetan 211 Kontzesio administratiboak 212 Jabetza industrialak 213 Merkataritza-fondoa 214 Akura-lagapenagatiko eskubideak 215 Aplikazio informatikoak 217 Finantza-errentamenduko erregimeneko ondasunen gaineko eskubideak 219 Ibilgetu ez-materialen aurrerakinak
22	IBILGETU MATERIALA	220	Lurra eta ondasun naturalak 221 Eraikuntzak 222 Instalazio teknikoak 223 Makineria 224 Tresneria 225 Beste zenbait instalazio 226 Altxariak 227 Informazio-prozesuetarako ekipamendua 228 Garraio-elementuak 229 Bestelako ibilgetu materiala
23	BIDEANGO IIBILGETU MATERIALA	230	Lur eta ondasun naturalen moldaketa 231 Bideango eraikuntzak 232 Instalazio teknikoak, muntaketan 233 Makineria, muntaketan 237 Informazio-prozesuetarako ekipamenduak, muntaketan 239 Ibilgetu materialen aurrerakinak
24	FINANTZA-INBERTSIOAK TALDEKO ENPRESA ETA ENPRESA ELKARTUETAN	240	Taldeko enpresetan partaidetzak 241 Enpresa elkartuetan partaidetzak 242 Taldeko enpresetako errenta finkoko baloreak 243 Enpresa elkartuetako errenta finkoko baloreak 244 Epe luzerako kredituak taldeko enpresen 245 Epe luzerako kredituak enpresa elkartuen 246 Taldeko enpresetako finantza-inbertsioen epe luzerako interesak 247 Enpresa elkartuetako finantza-inbertsioen epe luzerako interesak 248 Taldeko enpresetako akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak 249 Enpresa elkartuetako akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak
25	BESTE ZENBAIT FINANTZA-INBERTSIO IRAUNKOR	250	Finantza-inbertsio iraunkorrak kapitalean 2500 Bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatzen duten finantza-inbertsio iraunkorrak akzioetan 2501 Bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatzen ez duten finantza-inbertsio iraunkorrak akzioetan 2502 Beste zenbait finantza-inbertsio kapitalean 251 Errenta finkoko baloreak 252 Epe luzerako kredituak 253 Ibilgetuak besterengatzeagatik epe luzerako kredituak 254 Pertsonalari emandako epe luzerako kredituak 256 Errenta finkoko baloreen epe luzerako interesak 257 Kredituen epe luzerako interesak 258 Epe luzerako ezarpenak 259 Akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak
26	EPE LUZERAKO ERATUTAKO FIDANTZA ETA GORDAILUAK	260	Epe luzerako eratutako fidantzak 265 Epe luzerako eratutako gordailuak
27	HAINBAT EKITALDITAN BANATU BEHARREKO GASTUAK	270	Zorren formalizazio-gastuak 271 Balore negoziagarrien interes geroratuengatik gastuak 272 Interes geroratuengatik gastuak
28	IBILGETUAREN AMORTIZAZIO METATUA	281	Ibilgetu ez-materialaren amortizazio metatua 2810 Ikerketa- eta garapen-gastuen amortizazio metatua 2811 Jabetza administratiboen amortizazio metatua 2812 Jabetza industriaren amortizazio metatua 2813 Merkataritza-fondoren amortizazio metatua 2814 Akura-lagapenagatiko eskubideen amortizazio metatua 2815 Aplikazio informatikoen amortizazio metatua 2817 Finantza-errentamenduko erregimeneko ondasunen gaineko eskubideen amortizazio metatua 282 Ibilgetu materialaren amortizazio metatua 2821 Eraikinen amortizazio metatua 2822 Instalazio teknikoen amortizazio metatua 2823 Makineriaren amortizazio metatua 2824 Tresneriaren amortizazio metatua 2825 Beste zenbait instalazioren amortizazio metatua 2826 Altxariaren amortizazio metatua 2827 Informazio-prozesuetarako ekipamenduaren amortizazio metatua 2829 Bestelako ibilgetu materialaren amortizazio metatua
29	IBILGETU-HORNIDURAK	291	Ibilgetu ez-materialaren balio-galeragatik hornidura 292 Ibilgetu materialaren balio-galeragatik hornidura 293 Taldeko enpresetako epe luzerako balore negoziagarrien balio-galeragatik hornidura 2930 Taldeko enpresetako epe luzerako kapital-partaidetzen balio-galeragatik hornidura
2935	Taldeko enpresetako epe luzerako errenta finkoko baloreen balio-galeragatik hornidura		
294	Enpresa elkartuetako epe luzerako balore negoziagarrien balio-galeragatik hornidura	2941	Enpresa elkartuetako epe luzerako kapital-partaidetzen balio-galeragatik hornidura 2946 Enpresa elkartuetako epe luzerako errenta finkoko baloreen balio-galeragatik hornidura
295	Taldeko enpresen emandako epe luzerako kredituen kaudimenga-beziatarako hornidurak	296	Enpresa elkartuen emandako epe luzerako kredituen kaudimenga-beziatarako hornidurak
297	Epe luzerako balore negoziagarrien balio-galeragatik hornidura	298	Epe luzerako kredituen kaudimengabeziatarako hornidurak
3. taldea		IZAKINAK	
30	KOMERTZIALAK	300	A salgaiak 301 B salgaiak
31	LEHENGAIK	310	A lehengaiak 311 B lehengaiak
32	BESTE ZENBAIT HORNIKUNTZA	320	Elementu eta multzo eransgarriak 321 Erregaiak 322 Ordezko piezak 325 Hainbat material 326 Bilgarriak 327 Ontziak 328 Bulegoko materiala
33	BIDEANGO PRODUKTUAK	330	Bideango A produktuak 331 Bideango B produktuak
34	PRODUKTU ERDIBUKATUAK	340	A produktu erdibukatuak 341 B produktu erdibukatuak
35	PRODUKTU BUKATUAK	350	A produktu bukatuak 351 B produktu bukatuak
36	AZPIPRODUKTUAK, HONDARRAK ETA MATERIAL BERRESKURATUAK	360	A azpiproduktuak 361 B azpiproduktuak 365 A hondarrak 366 B hondarrak 368 A Material berreskuratuak 369 B Material berreskuratuak
39	IZAKINEN BALIO-GALERAGATIKO HORNIDURAK	390	Salgaien balio-galeragatik hornidura 391 Lehengaien balio-galeragatik hornidura 392 Bestelako hornikuntzen balio-galeragatik hornidura 393 Bideango produktuen balio-galeragatik hornidura 394 Produktu erdibukatuaren balio-galeragatik hornidura 395 Produktu bukatuen balio-galeragatik hornidura 396 Azpiproduktu, hondar eta material berreskuratuen balio-galeragatik hornidura
4. taldea		TRAFIKO-ERAGIKETAGATIKO HARTZEKODUNAK ETA ZORDUNAK	
40	HORNITZAILEAK	400	Hornitzaileak 4000 Hornitzaileak (euroak) 4004 Hornitzaileak (atzerri-moneta) 4009 Hornitzaileak, oraindik hartu edo formalizatu gabeko fakturak
401	Hornitzaileak, ordaintzeko merkataritzako efektuak	402	Hornitzaileak, taldeko enpresak 4020 Hornitzaileak, taldeko enpresak (euroak) 4021 Ordaintzeko merkataritzako efektuak, taldeko enpresak 4024 Hornitzaileak, taldeko enpresak (atzerri-moneta) 4026 Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta bilgarriak, taldeko enpresak 4029 Hornitzaileak, taldeko enpresak, oraindik hartu edo formalizatu gabeko fakturak
403	Hornitzaileak, enpresa elkartuak	406	Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta bilgarriak
407	Aurrerakinak hornitzaileei		
41	HAINBAT HARTZEKODUN	410	Zerbitzu-prestazioagatik hartzekodunak (euroak) 4100 Zerbitzu-prestazioagatik hartzekodunak (euroak) 4104 Zerbitzu-prestazioagatik hartzekodunak (atzerri-moneta) 4109 Zerbitzu-prestazioagatik hartzekodunak, oraindik hartu edo formalizatu gabeko fakturak
411	Hartzekodunak, ordaintzeko merkataritzako efektuak	419	Baterako eragiketengatik hartzekodunak
43	BEZEROAK	430	Bezeroak 4300 Bezeroak (euroak) 4304 Bezeroak (atzerri-moneta) 4309 Bezeroak, oraindik formalizatu gabeko fakturak
431	Bezeroak, kobratzeko merkataritzako efektuak	4310	Efektu komertzialen zorroa 4311 Deskontatutako merkataritzako efektuak
4312	Merkataritzako efektuak kobrantza-gestioan	4315	Merkataritzako efektu ordaindugabeak
432	Bezeroak, taldeko enpresak	4320	Bezeroak, taldeko enpresak (euroak) 4321 Kobratzeko merkataritzako efektuak, taldeko enpresak 4324 Bezeroak, taldeko enpresak (atzerri-moneta) 4326 Bezeroei itzultzeko ontziki eta bilgarriak, taldeko enpresak 4329 Bezeroak, taldeko enpresak, oraindik formalizatu gabeko fakturak
433	Bezeroak, enpresa elkartuak	435	Kobrantza dudagarriko bezeroak
436	Bezeroek itzultzeko ontziki eta bilgarriak	437	Bezeroen aurrerakinak
44	HAINBAT ZORDUN	440	Zordunak 4400 Zordunak (euroak) 4404 Zordunak (atzerri-moneta) 4409 Zordunak, oraindik formalizatu gabeko fakturak
441	Zordunak, kobratzeko merkataritzako efektuak	4410	Zordunak, kobratzeko merkataritzako efektuak 4411 Zordunak, deskontatutako merkataritzako efektuak 4412 Zordunak, merkataritzako efektuak kobrantza-gestioan 4415 Zordunak, merkataritzako efektu ordaindugabeak
445	Kobrantza dudagarriko zordunak	449	Baterako eragiketengatik zordunak
46	PERTSONALA	460	Ordainketa-aurrerakinak
465	Oraindik egin gabeko ordainketak		
47	ADMINISTRATZIO PUBLIKOAK	470	Ogasun Publikoa, kontzeptu desberdinengatik zordun 4700 Ogasun Publikoa, BEZagatik zordun 4708 Ogasun Publikoa, emandako diru-laguntzagatik zordun 4709 Ogasun Publikoa, zerga-itzulketagatik zordun
471	Gizarte Segurantzako organismoak, zordunak	472	Ogasun Publikoa, jasandako BEZ
473	Ogasun Publikoa, atxikipenak eta konturako ordainketak	474	Mozkinen gaineko zerga aurreratua eta galeren-konpentsazioa 4740 Mozkinen gaineko zerga aurreratua 4745 ... ekitaldiko galerek konpentsatzeko kreditua
475	Ogasun Publikoa, kontzeptu fiskalengatik hartzekodun	4750	Ogasun Publikoa, BEZagatik hartzekodun 4751 Ogasun Publikoa, egindako atxikipenengatik hartzekodun 4752 Ogasun Publikoa, sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun 4758 Ogasun Publikoa, itzultzeko subentzioengatik hartzekodun
476	Gizarte Segurantzako organismoak, hartzekodunak	477	Ogasun Publikoa, erantsitako BEZ
479	Mozkinen gaineko zerga geroratua		
48	PERIODOKATZEAGATIKO DOIKUNTZAK	480	Gastu aurreratuak
485	Sarrera aurreratuak		
49	TRAFIKO-ERAGIKETENGATIKO HORNIDURAK	490	Trafiko-kaudimengabeziatarako hornidura 493 Taldeko enpresen trafiko-kaudimengabeziatarako hornidura 494 Enpresa elkartuen trafiko-kaudimengabeziatarako hornidura 499 Beste zenbait trafiko-eragiketatarako hornidura
5. taldea		FINANTZA-KONTUAK	
50	JESAPENAK ETA EPE LABURRERAKO ANTZEKO BESTE ZENBAIT JAULKIPEN	500	Epe laburrerako obligazio eta bonuak 501 Epe laburrerako obligazio eta bonu bihurgarriak 505 Epe laburrerako beste zenbait balore negoziagarritan adierazitako zorrak 506 Jesapenen eta antzeko beste zenbait jaulkipenen interesak 509 Balore negoziagarri amortizatuak 5090 Obligazio eta bonu amortizatuak 5091 Obligazio eta bonu bihurgarri amortizatuak 5095 Beste balore negoziagarri amortizatuak
51	TALDEKO ENPRESA ETA ENPRESA ELKARTUEKIKO EPE LABURRE-RAKO ZORRAK	510	Taldeko enpresekiko epe laburrerako zorrak 5100 Taldeko enpresekiko epe laburrerako maileguak 5109 Taldeko enpresekiko epe laburrerako beste zenbait zor 511 Enpresa elkartuekiko epe laburrerako zorrak 512 Taldeko kreditu-erakundeeikiko epe laburrerako zorrak 5120 Taldeko kreditu-erakundeeikiko epe laburrerako maileguak 5128 Taldeko kreditu-erakundeeikiko deskontatutako efektuengatik zorrak 5129 Taldeko kreditu-erakundeeikiko epe laburrerako beste zenbait zor
513	Kreditu-erakunde elkartuekiko epe laburrerako zorrak	514	Epe laburrerako ibilgetu-hornitzaileak, taldeko enpresak
515	Epe laburrerako ibilgetu-hornitzaileak, enpresak elkartuak	516	Taldeko enpresekiko zorren epe laburrerako interesak
517	Enpresa elkartuekiko zorren epe laburrerako interesak		
52	HARTUTAKO MAILEGU ETA BESTELAKO KONZEPTEURENGATIKO EPE LABURRERAKO ZORRAK	520	Kreditu-erakundeeikiko epe laburrerako zorrak 5200 Kreditu-erakundeeikiko epe laburrerako maileguak 5201 Erabiliak kredituagatik epe laburrerako zorrak 5208 Deskontatutako efektuengatik zorrak
521	Epe laburrerako zorrak	523	Epe laburrerako ibilgetu-hornitzaileak
524	Epe laburrerako ordaintzeko efektuak		

	525	Ordaintzeko dibidendu aktiboa
	526	Kreditu-erakundeekiko zorren epe laburrerako interesak
	527	Zorren epe laburrerako interesak
53	TALDEKO ENPRESA ETA ENPRESA ELKARTUETAKO EPE LABURRE- RAKO FINANTZA-INBERTSIOAK	
	530	Epe laburrerako partaidetzak taldeko enpresetan
	531	Epe laburrerako partaidetzak enpresa elkartuetan
	532	Taldeko enpresetako epe laburrerako errenta finkoko baloreak
	533	Enpresa elkartuetako epe laburrerako errenta finkoko baloreak
	534	Epe laburrerako kredituak taldeko enpresei
	535	Epe laburrerako kredituak enpresa elkartuei
	536	Taldeko enpresetako finantza-inbertsioengatikoko epe laburrerako interesak
	5360	Taldeko enpresetako errenta finkoko baloreengatikoko epe laburre- rako interesak
	5361	Taldeko enpresei emandako kredituen epe laburrerako interesak
537	Enpresa elkartuetako finantza-inbertsioengatikoko epe laburrerako interesak	
538	Taldeko enpresetako epe laburrerako akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak	
539	Enpresa elkartuetako epe laburrerako akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak	
54	BESTE ZENBAIT FINANTZA-INBERTSIO IRAGANKOR	
540	Finantza-inbertsio iragankorrak, kapitalean	
	5400	Bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatzen duten finantza- inbertsio iragankorrak akziotan
	5401	Bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatzen ez duten finantza-inbertsio iragankorrak akziotan
	5409	Beste zenbait finantza-inbertsio iragankor kapitalean
541	Epe laburrerako errenta finkoko baloreak	
542	Epe laburrerako kredituak	
543	Ibilgetua besterenganatzeagatikoko epe laburrerako kredituak	
544	Pertsonalari emandako epe laburrerako kredituak	
545	Kobratzeko dibidendua	
546	Errenta finkoko baloreen epe laburrerako interesak	
547	Kredituen epe laburrerako interesak	
548	Epe laburrerako ezarpenak	
549	Epe laburrerako akzioei buruz oraindik egin gabeko despoltsapenak	
55	BESTE ZENBAIT KONTU EZ-BANKARIO	
550	Ustiapenaren titularra	
551	Taldeko enpresekoiko kontu korrontea	
552	Enpresa elkartuekoiko kontu korrontea	
553	Bazkide eta administratzaileekiko kontu korrontea	
555	Oraindik aplikatu gabeko partidak	
556	Galdatutako despoltsapenak akzioei buruz	
	5560	Galdatutako despoltsapenak taldeko enpresetako akzioei buruz
	5561	Galdatutako despoltsapenak enpresa elkartuetako akzioei buruz
	5562	Galdatutako despoltsapenak beste zenbait enpresatako akzioei buruz
557	Dibidendu aktiboa kontura	
558	Galdatutako despoltsapenengatikoko akziodunak	
56	EPE LABURRERA HARTUTAKO ETA ERATUTAKO FIDANTZA ETA GORDAILUAK	
	560	Epe laburrera hartutako fidantzak
	561	Epe laburrera hartutako gordailuak
	565	Epe laburrera eratutako fidantzak
	566	Epe laburrera eratutako gordailuak
57	DIRUZAINNTZA	
570	Kutxa, euroak	
571	Kutxa, atzerri-moneta	
572	Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, euroak	
573	Banku eta Kreditu Erakundeak ageriko k/k, atzerri-moneta	
574	Banku eta Kreditu Erakundeak, aurrezki-kontuak, euroak	
575	Banku eta Kreditu Erakundeak, aurrezki-kontuak, atzerri-moneta	
58	PERIODOKATZEAGATIKO DOIKUNTZAK	
580	Aurrez ordaindutako interesak	
585	Aurrez kobratutako interesak	
59	FINANTZA-HORNIDURAK	
593	Taldeko enpresetako epe laburrerako balore negoziagarrien balio- galeragatikoko hornidura	
594	Enpresa elkartuetako epe laburrerako balore negoziagarrien balio- galeragatikoko hornidura	
595	Taldeko enpresen epe laburrerako kredituen kaudimengabeziata- rako hornidura	
596	Enpresa elkartuen epe laburrerako kredituen kaudimengabeziata- rako hornidura	
597	Epe laburrerako balore negoziagarrien balio-galeragatikoko hornidura	
598	Epe laburrerako kredituen kaudimengabeziatarako hornidura	

6. taldea EROSKETAK ETA GASTUAK

60	EROSKETAK	
600	Salgaien erosketak	
601	Lehengaien erosketak	
602	Beste zenbait hornikuntza-erosketa	
607	Beste enpresa batzuek egindako lanak	
608	Erosketa-itzulketak eta antzeko eragiketak	
	6080	Salgai-erosketen itzulketak
	6081	Lehengai-erosketen itzulketak
	6082	Beste zenbait hornikuntzaren erosketen itzulketak
609	Erosketei buruzko "rapel"ak	
	6090	Salgai-erosketei buruzko "rapel"ak
	6091	Lehengai-erosketei buruzko "rapel"ak
	6092	Beste zenbait hornikuntzaren erosketei buruzko "rapel"ak

61	IZAKINEN ALDAKETA	
610	Salgai-izakinen aldaketa	
611	Lehengai-izakinen aldaketa	
612	Beste zenbait hornikuntzaren izakinen aldaketa	
62	KANPOKO ZERBITZUAK	
620	Ekitaldiko ikerketa- eta garapen-gastuak	
621	Errentamenduak eta kanonak	
622	Konponketak eta konterbazioa	
623	Profesional independenteen zerbitzuak	
624	Garraioak	
625	Aseguru-primak	
626	Banku-zerbitzuak eta antzekoak	
627	Publizitatea, propaganda eta harreman publikoak	
628	Hornikuntzak	
629	Beste zenbait zerbitzu	
63	ZERGAK	
630	Mozkinen gaineko zergak	
631	Bestelako zergak	
633	Doikuntza negatiboak mozkinen gaineko zergapenean	
634	Doikuntza negatiboak zeharkako zergapenean	
	6341	Doikuntza negatiboak zirkulatzaileko BEZe an
	6342	Doikuntza negatiboak inbertsiotako BEZe an
636	Zerga-itzulketak	
638	Doikuntza positiboak mozkinen gaineko zergapenean	
639	Doikuntza positiboak zeharkako zergapenean	
	6391	Doikuntza positiboak zirkulatzaileko BEZe an
	6392	Doikuntza positiboak inbertsiotako BEZe an
64	PERTSONAL-GASTUAK	
640	Soldata eta alokairuak	
641	Kalte-ordainak	
642	Enpresaren kargurako Gizarte Segurantza	
643	Pentsioak osatzeko sistematarako ekarpenak	
649	Beste zenbait gastu sozial	
65	BESTE ZENBAIT KUDEAKETA-GASTU	
650	Merkataritza-kreditu kobrazinengatikoko galerak	
651	Baterako eragiketen emaitzak	
	6510	Mozkin transferitua (Gestorea)
	6511	Jasandako galera (Partaide en edo elkarkide ez-gestorea)
659	Kudeaketa arrunteko beste galera batzuk	
66	GASTU FINANTZARIOAK	
661	Obligazio eta bonuen interesak	
	6610	Taldeko enpresetako epe luzerako obligazio eta bonuen interesak
	6611	Enpresa elkartuetako epe luzerako obligazio eta bonuen interesak
	6613	Beste enpresa batzuetako epe luzerako obligazio eta bonuen interesak
	6615	Taldeko enpresetako epe laburrerako obligazio eta bonuen interesak
	6616	Enpresa elkartuetako epe laburrerako obligazio eta bonuen interesak
	6618	Beste enpresa batzuetako epe laburrerako obligazio eta bonuen interesak
662	Epe luzerako zorren interesak	
	6620	Taldeko enpresekoiko epe luzerako zorren interesak
	6621	Enpresa elkartuekiko epe luzerako zorren interesak
	6622	Kreditu-erakundeekiko epe luzerako zorren interesak
	6623	Beste enpresa batzuekiko epe luzerako zorren interesak
663	Epe laburrerako zorren interesak	
	6630	Taldeko enpresekoiko epe laburrerako zorren interesak
	6631	Enpresa elkartuekiko epe laburrerako zorren interesak
	6632	Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorren interesak
	6633	Beste enpresa batzuekiko epe laburrerako zorren interesak
664	Efektu-deskontuagatikoko interesak	
	6640	Taldeko kreditu-erakundeekiko efektuak deskontatzeagatikoko interesak
	6641	Kreditu-erakunde elkartuetan efektuak deskontatzeagatikoko interesak
	6643	Beste kreditu-erakunde batzuetan efektuak deskontatzeagatikoko interesak
665	Salmentei buruzko deskontua, goiz ordaintzeagatik	
	6650	Salmentei buruzko goiz ordaintzeagatikoko deskontua taldeko enpresei
	6651	Salmentei buruzko goiz ordaintzeagatikoko deskontua enpresa elkartuei
	6653	Salmentei buruzko goiz ordaintzeagatikoko deskontua beste enpre- sa batzuei
666	Balore negoziagarrien galerak	
	6660	Taldeko enpresetako epe luzerako balore negoziagarrien galerak
	6661	Enpresa elkartuen epe luzerako balore negoziagarrien galerak
	6663	Beste enpresa batzuen epe luzerako balore negoziagarrien galerak
	6665	Taldeko enpresetako epe laburrerako balore negoziagarrien galerak
	6666	Enpresa elkartuen epe laburrerako balore negoziagarrien galerak
	6668	Beste enpresa batzuen epe laburrerako balore negoziagarrien galerak
667	Kredituen galerak	
	6670	Taldeko enpresei emandako epe luzerako kredituen galerak
	6671	Enpresa elkartuei emandako epe luzerako kredituen galerak
	6673	Beste enpresa batzuei emandako epe luzerako kredituen galerak
	6675	Taldeko enpresei emandako epe laburrerako kredituen galerak
	6676	Enpresa elkartuei emandako epe laburrerako kredituen galerak
	6678	Beste enpresa batzuei emandako epe laburrerako kredituen galerak
668	Kanbio-diferentzia negatiboak	
669	Beste zenbait gastu finantzario	
67	IBILGETUAREN GALERAK ETA APARTEKO GASTUAK	
670	Ibilgetu ez-materialaren galerak	

671	Ibilgetu materialaren galerak	
672	Epe luzerako kapital partaidetzengatikoko galerak taldeko enpresetan	
673	Epe luzerako kapital partaidetzengatikoko galerak enpresa elkartuetan	
674	Akzio eta obligazio propioen eragiketengatikoko galerak	
676	Ibilgetu materialaren dolahtzak	
678	Aparteko gastuak	
679	Aurreko ekitaldietako gastu eta galerak	
68	AMORTIZAZIORAKO ZUKZIDURAK	
680	Hastapen-gastuen amortizazioa	
681	Ibilgetu ez-materialaren amortizazioa	
682	Ibilgetu materialaren amortizazioa	
69	HORNIDUREN ZUKZIDURAK	
690	Itzultze-fondoari zuzkidura	
691	Ibilgetu ez-materialaren hornidurari zuzkidura	
692	Ibilgetu materialaren hornidurari zuzkidura	
693	Izakinen hornidurari zuzkidura	
694	Trafiko-kaudimengabeziatarako hornidurari zuzkidura	
695	Beste zenbait trafiko-eragiketatarako hornidurari zuzkidura	
696	Epe luzerako balore negoziagarrietarako hornidurari zuzkidura	
	6960	Taldeko enpresetako epe luzerako kapital partaidetzetarako hornidurari zuzkidura
	6961	Enpresa elkartuetako epe luzerako kapital partaidetzetarako hornidurari zuzkidura
	6963	Beste enpresa batzuen epe luzerako balore negoziagarrietarako hornidurari zuzkidura
	6965	Taldeko enpresetako epe luzerako errenta finkoko baloreetarako hornidurari zuzkidura
	6966	Enpresa elkartuetako epe luzerako errenta finkoko baloreetarako hornidurari zuzkidura
697	Epe luzerako kredituen kaudimengabeziatarako hornidurari zuzkidura	
	6970	Taldeko enpresei emandako epe luzerako kredituen kaudimen- gabeziatarako hornidurari zuzkidura
	6971	Enpresa elkartuei emandako epe luzerako kredituen kaudimen- gabeziatarako hornidurari zuzkidura
	6973	Beste enpresa batzuei emandako epe luzerako kredituen kaudi- mengabeziatarako hornidurari zuzkidura
698	Epe laburrerako balore negoziagarrietarako hornidurari zuzkidura	
	6980	Taldeko enpresetako epe laburrerako balore negoziagarrietarako hornidurari zuzkidura
	6981	Enpresa elkartuetako epe laburrerako balore negoziagarrietara- ko hornidurari zuzkidura
	6983	Beste enpresa batzuetako epe laburrerako balore negoziagarrie- tarako hornidurari zuzkidura
699	Epe laburrerako kredituen kaudimengabeziatarako hornidurari zuzkidura	
	6990	Taldeko enpresei emandako epe laburrerako kredituen kaudi- mengabeziatarako hornidurari zuzkidura
	6991	Enpresa elkartuei emandako epe laburrerako kredituen kaudi- mengabeziatarako hornidurari zuzkidura
	6993	Beste enpresa batzuei emandako epe laburrerako kredituen kaudimengabeziatarako hornidurari zuzkidura

7. taldea SALMENTAK ETA SARRERAK

70 SALGAI, EKOIZPEN PROPIO, ZERBITZU, ETAB.EN SALMENTAK

700	Salgai-salmentak	
701	Produktu bukatuen salmentak	
702	Produktu erdibukatuen salmentak	
703	Azpiproduktu eta hondarren salmentak	
704	Bilgarri- eta ontziki-salmentak	
705	Zerbitzu-prestazioa	
708	Salmenta-itzulketak eta antzeko eragiketak	
	7080	Salgai-salmenten itzulketak
	7081	Produktu bukatuen salmenten itzulketak
	7082	Produktu erdibukatuen salmenten itzulketak
	7083	Azpiproduktu eta hondarren salmenten itzulketak
	7084	Bilgarri eta ontzikien salmenten itzulketak
709	Salmentei buruzko "rapel"ak	
	7090	Salgai-salmentei buruzko "rapel"ak
	7091	Produktu bukatuei buruzko "rapel"ak
	7092	Produktu erdibukatuei buruzko "rapel"ak
	7093	Azpiproduktu eta hondarrei buruzko "rapel"ak
	7094	Bilgarri eta ontzikiei buruzko "rapel"ak

71 IZAKINEN ALDAKETA

710	Bideango produktuen izakinen aldaketa	
711	Produktu erdibukatuen izakinen aldaketa	
712	Produktu bukatuen izakinen aldaketa	
713	Azpiproduktu, hondar eta material berreskuratuen izakinen aldaketa	

73 ENPRESARENTZAT EGINDAKO LANAK

730	Hastapen-gastuak aktiboari gehitzea	
731	Ibilgetu ez-materialerako egindako lanak	
732	Ibilgetu materialerako egindako lanak	
733	Bideango ibilgetu materialerako egindako lanak	
737	Zorren formalizazio-gastuak aktiboari gehitzea	

74 USTIAPENERAKO DIRU-LAGUNTZAK

740	Ustiapenerako diru-laguntza ofizialak	
741	Ustiapenerako beste zenbait diru-laguntza	

75 BESTE ZENBAIT KUDEAKETA-SARRERA

751	Baterako eragiketen emaitzak	
	7510	Galera transferitua (Gestorea)

7511	Esleitutako mozkina (Partaide edo elkarkide ez-gestorea)	
752	Errentamenduengatikoko sarrerak	
753	Ustiapenean utzitako jabetza industrialagatikoko sarrerak	
754	Komisioengatikoko sarrerak	
755	Pertsonalari emandako zerbitzuengatikoko sarrerak	
759	Hainbat zerbitzurengatikoko sarrerak	

76 SARRERA FINANTZARIOAK

760	Kapital-partaidetzen sarrerak	
	7600	Taldeko enpresetako kapital-partaidetzen sarrerak
	7601	Enpresa elkartuetako kapital-partaidetzen sarrerak
	7603	Beste enpresa batzuetako kapital-partaidetzen sarrerak
761	Errenta finkoko baloreen sarrerak	
	7610	Taldeko enpresetako errenta finkoko baloreen sarrerak
	7611	Enpresa elkartuetako errenta finkoko baloreen sarrerak
	7613	Beste enpresa batzuetako errenta finkoko baloreen sarrerak
762	Epe luzerako kredituen sarrerak	
	7620	Taldeko enpresetako epe luzerako kredituen sarrerak
	7621	Enpresa elkartuetako epe luzerako kredituen sarrerak
	7623	Beste enpresa batzuetako epe luzerako kredituen sarrerak
763	Epe laburrerako kredituen sarrerak	
	7630	Taldeko enpresetako epe laburrerako kredituen sarrerak
	7631	Enpresa elkartuetako epe laburrerako kredituen sarrerak
	7633	Beste enpresa batzuetako epe laburrerako kredituen sarrerak
765	Erosketei buruzko deskontua, goiz ordaintzeagatik	
	7650	Taldeko enpresetako erosketak goiz ordaintzeagatikoko deskontua
	7651	Enpresa elkartuetako erosketak goiz ordaintzeagatikoko deskontua
	7653	Beste enpresa batzuetako erosketak goiz ordaintzeagatikoko deskontua
766	Balore negoziagarrien mozkinak	
	7660	Taldeko enpresetako epe luzerako balore negoziagarrien mozkinak
	7661	Enpresa elkartuetako epe luzerako balore negoziagarrien mozkinak
	7663	Beste enpresa batzuetako epe luzerako balore negoziagarrien mozkinak
	7665	Taldeko enpresetako epe laburrerako balore negoziagarrien mozkinak
	7666	Enpresa elkartuetako epe laburrerako balore negoziagarrien mozkinak
	7668	Beste enpresa batzuetako epe laburrerako balore negoziagarrien mozkinak
768	Kanbio-diferentzia positiboak	
769	Beste zenbait sarrera finantzario	
77	IBILGETUAREN MOZKINAK ETA APARTEKO SARRERAK	
770	Ibilgetu ez-materialaren mozkinak	
771	Ibilgetu materialaren mozkinak	
772	Taldeko enpresetako epe luzerako kapital-partaidetzen mozkinak	
773	Enpresa elkartuetako epe luzerako kapital-partaidetzen mozkinak	
774	Akzio eta obligazio propioen eragiketengatikoko mozkinak	
775	Ekitaldiko emaitzari esleitutako kapital-subentzioak	
778	Aparteko sarrerak	
779	Aurreko ekitaldietako sarrera eta mozkinak	
79	HORNIDURA-SOBERAKINAK ETA -APLIKAZIOAK	
790	Arrisku eta gastuetarako hornidura-soberakina	
791	Ibilgetu ez-materialaren hornidura-soberakina	
792	Ibilgetu materialaren hornidura-soberakina	
793	Izakinen hornidura aplikatua	
794	Trafiko-kaudimengabeziatarako hornidura aplikatua	
795	Beste trafiko-eragiketa batzuetarako hornidura aplikatua	
796	Epe luzerako balore negoziagarrien hornidura-soberakina	
	7960	Taldeko enpresetako epe luzerako kapital-partaidetzen hornidura-soberakina
	7961	Enpresa elkartuetako epe luzerako kapital-partaidetzen hornidura-soberakina
	7963	Beste enpresa batzuetako epe luzerako balore negoziagarrien hornidura-soberakina
	7965	Taldeko enpresetako epe luzerako errenta finkoko baloreen hornidura-soberakina
	7966	Enpresa elkartuetako epe luzerako errenta finkoko baloreen hornidura-soberakina
797	Epe luzerako kredituen kaudimengabeziatarako hornidura-soberakina	
	7970	Taldeko enpresetako epe luzerako kredituen kaudimengabezie- tarako hornidura-soberakina
	7971	Enpresa elkartuetako epe luzerako kredituen kaudimengabezie- tarako hornidura-soberakina
	7973	Beste enpresa batzuetako epe luzerako kredituen kaudimenga- beziatarako hornidura-soberakina
798	Epe laburrerako balore negoziagarrien hornidura-soberakina	
	7980	Taldeko enpresetako epe laburrerako balore negoziagarrien hornidura-soberakina
	7981	Enpresa elkartuetako epe laburrerako balore negoziagarrien hornidura-soberakina
	7983	Beste enpresa batzuetako epe laburrerako balore negoziagarrien hornidura-soberakina
799	Epe laburrerako kredituen kaudimengabeziatarako hornidura- soberakina	
	7990	Taldeko enpresetako epe laburrerako kredituen kaudimenga- beziatarako hornidura-soberakina
	7991	Enpresa elkartuetako epe laburrerako kredituen kaudimenga- beziatarako hornidura-soberakina
	7993	Beste enpresa batzuetako epe laburrerako kredituen kaudimen- gabeziatarako hornidura-soberakina