

ELHUYAR

—

ELKAR

HASTAPENAK

KONTABILITATEAREN



KONTABILITATEAREN HASTAPENAK

Egilea: Agustin Erkizia Olaizola

Kontabilitate Orokorreko irakaslea
Donostiako Enpresa-Zientzien Unibertsitate-Eskola
Euskal Herriko Unibertsitatea

Laguntzailea: Jon Bilbao Garmendia

ELKAR

2. argitarapena (1994)

Hezkuntza, Unibertsitate eta Ikerketa Sailaren dirulaguntza jaso du. (1992-XII-9)

© ELHUYAR, K.E. Asteasuain 14. Txikiendi. 20170 USURBIL (Gip.) (1993)

© ELKAR, S.A. Igarabide 88. 20009 DONOSTIA

ISBN: 84-7917-243-6

Inprimatzailea: Lizarra inprimategia, S.L. Tafallarako bidea, 1. km. LIZARRA (Naf.)

Esker on:

*Elhuyar taldeari,
Karmelo Busturiari eta
bereziki Eba Bilbaori*

Aurkibidea

	<u>Or.</u>
HITZAURREA	1
I. KONTABILITATEA ETA INFORMAZIO EKONOMIKOA.....	5
1.1. Sarrera	5
1.2. Enpresa eta iharduera ekonomikoa	6
1.3. Informazio ekonomikoaren beharra	8
1.4. Kontabilitatearen informazio ekonomikoa	8
1.5. Informazio kontablearen betebeharrak	9
1.6. IV. Direktiba eta irudi fidagarri edo zintzoa	11
1.7. Erreforma kontablea	14
1.8. Kontabilitate-printzipioak	17
ARIKETA PRAKTIKOAK.....	24
II. KONTABILITATEA ETA ONDAREA.....	27
2.1. Ondarea ikuspuntu juridikotik	27
2.2. Ondarea ikuspuntu kontabletik	28
2.3. Ondarea ikuspuntu ekonomikotik	30
2.4. Kapitalaren kontzeptu ekonomiko eta kontablearen arteko diferentzia	34

2.5. Ondarearen azterketa	35
2.6. Ondare eta kapitalaren arteko bereizketa	37
2.7. Kontabilitatearen definizioa eta garrantzia	38
2.8. Liburu-eramailletza eta Teknika kontablea	39
2.9. Kontabilitatearen sailkapena	41
ARIKETA PRAKTIKOAK.....	43
III. EGITATE KONTABLEAK.....	47
3.1. Oinarrizko prozesu kontablea	47
3.1.1. Informazioaren prestaketa	47
3.1.2. Kontabilitateko egoera-orrien ikuskapen edo egiaztapena	48
3.1.3. Kontabilitateko egoera-orrien analisi eta interpretazioa	49
3.1.4. Informazio kontablearen komunikazioa	49
3.2. Egitate kontableen kontzeptua	49
3.3. Egitate kontableen motak	50
3.4. Egitate trukatzaille edo permutatiboak	51
3.5. Egitate aldatzaileak	56
3.6. Egitate mistoak	60
3.7. Egitate kontableak ikuspuntu ekonomikotik	65
ARIKETA PRAKTIKOAK.....	68
IV. KONTUAK. LOGISMOLOGIA OROKORRA.....	71
4.1. Kontzeptua	71
4.2. Egitura	72
4.3. Kontu baten elementu matematikoak	74
4.4. Funtzioak	76
4.5. Kontuen inguruko teknizismoak	77
4.6. Kontuen zenbaki-unitateak	78
4.7. Kontu-motak	79
4.8. Kontuen funtzionamendu-legeak	81
ARIKETA PRAKTIKOAK.....	84
V. KONTUSAIL BIKOITZA ETA KARGU ETA ABONUAREN TEORIAK.....	87
5.1. Kontusail sinpleko metodoa	87
5.2. Kontusail bikoitzeko metodoa	88
5.2.1. Bere jatorria	89
5.2.2. Funtsezko printzipioak	89
5.2.3. Koordinazioak	90

5.2.4. Kontusail bikoitzaren bidezko kontrola	94
5.3. Kargu eta abonuari buruzko teoriak	97
5.3.1. Teoria pertsonalista, juridikoa edo Cerbonirena	97
5.3.2. Teoria materialista, kontrolatzailea edo Bestarena	98
5.3.3. Teoria nekontista edo baloratzzailea	98
5.3.4. Teoria matematikoa	99
5.3.5. Teoria ekonomigrafikoa	101
5.3.6. Laburpena	101
ARIKETA PRAKTIKOAK.....	102
VI. KONTABILITATE-LIBURUAK ETA INBENTARIOA	105
6.1 Kontabilitatearen tresna materialak	105
6.2. Derrigorrezko liburuak. Betebeharrak	106
6.3. Kontabilitate-liburuen froga-indarra	112
6.4. Liburu- eta marratu-motak	113
6.5. Inbentarioa: kontzeptua eta motak	115
6.6. Inbentarioaren faseak	116
6.7. Inbentariazio-printzipioak	117
6.8. Urteko kontu eta Inbentarioen Liburua	119
6.9. Inbentarioaren egitura eta eraketa materiala	120
ARIKETA PRAKTIKOAK.....	124
VII. LIBURU EGUNKARI, NAGUSIA ETA LAGUNTZAILEAK	129
7.1 Liburu Egunkaria: kontzeptua eta lege-agindua	129
7.2. Egitate kontableen sailkapen kronologikoa	130
7.3. Liburu Egunkariaren egitura	130
7.4. Idazpenen erregistroa Liburu Egunkarian	133
7.5. Liburu Nagusia	135
7.6. Liburu Laguntzaileak eta Erregistroak	138
7.7. Fitxak eta fitxategiak	138
7.8. Informatizaturiko kontabilitate-prozesua	139
ARIKETA PRAKTIKOAK.....	141
VIII. EGIAZTAPEN-BALANTZEA ETA EKITALDIEN LIKIDAZIOA...	145
8.1. Ideia orokorrak	145
8.2. Egiaztapen-balantzea	147
8.3. Akatsak kontabilitate-liburuetan eta berauek nola zuzendu	150
8.4. Ekitaldien likidazioa. Likidazio-faseak	156
8.5. Perdioidifikazio kontablerako sarrera	157
8.6. Itxiera- eta erregularizazio-idazpenak	160

8.7. Prozesu kontablearen laburpena	160
ARIKETA PRAKTIKOAK.....	161
IX. KONTABILITATEAREN GARRANTZIA ETA KONTZEPTUA.....	167
9.1. Kontabilitatearen bilakaera historikoa	167
9.2. Garapen-arroak	168
9.3. Kontabilitatearen garrantzia	169
9.4. Teknika eta zientzia enpirikoak	170
9.5. Kontabilitatea egungo literatura kontablean	172
9.6. Kontabilitatea eta Enpresa-Ekonomia	173
9.7. Kontabilitate-kontzeptua doktrina desberdinetan	174
9.8. Kontabilitatearen edukina	176
ARIKETA PRAKTIKOA.....	179
ERANSKINA	180
X. KONTABILITATE-DEFINIZIOA ETA BESTE ZIENTZIEKIKO ERLAZIOAK	181
10.1. Kontabilitate-definizioa egungo zenbait egile atzerritarren arabera.....	181
10.2. Kontabilitate-definizioa egungo zenbait egile espainiarren arabera.....	182
10.3. Kontabilitatearen egungo definizioaren funtsezko aldeak .	183
10.4. Kontabilitatearen beste zientziekiko erlazioak	184
ARIKETA PRAKTIKOA.....	187
XI. ONDAREAREN IKUSPEGI OROKORRA.....	189
11.1. Sarrera.....	189
11.2. Ondarearen etimologia.....	190
11.3. Ondarearen azterketan bereizten diren zatiak	191
11.4. Ondare-masak.....	192
11.5. Ondare-orekak	193
11.6. Enpresaren Heltze-Aroa.....	196
11.7. Kapital finko eta zirkulatzaila.....	202
ARIKETA PRAKTIKOAK	205
XII. ONDAREA IKUSPEGI KOALITATIBOTIK.....	211
12.1. Ideia orokorrak.....	211
12.2. Aktibo finkoaren azterketa.....	214
12.2.1. Ibilgetu teknikoak	214
12.2.2. Finantza-bilgetuak	217
12.2.3. Alegiazko aktiboa	218

12.3. Aktibo zirkulatzailearen azterketa	218
12.3.1. Truke-ondasunak	219
12.3.2. Errenta-ondasunak	220
12.3.3. Funtzionamendu-kredituak	220
12.3.4. Erabilgarriak	221
12.4. Pasibo zirkulatzailearen azterketa.....	221
12.5. Finantzaketa-zorrak	223
12.6. Erreserba operatiboak	224
12.7. Kapitala.....	226
12.8. Superabit-erreserbak.....	227
12.9. Emaizak	229
ARIKETA PRAKTIKOA	231
XIII. ANTOLAKETA KONTABLERAKO SARRERA	233
13.1. Ideia orokorrak.....	233
13.2. Kontabilitate-Sistemak	234
13.2.1. Kontabilitate-Sistema Mikroekonomikoa	234
13.2.2. Kontabilitate-Sistema Makroekonomikoa	235
13.2.3. Bi sistemen arteko konparazioa	235
13.3. Kontabilitate-metodoak	236
13.4. Kontabilitate-prozedurak	237
13.5. Kontabilitate-tresnak.....	238
13.6. Kontu-Plana	238
13.7. Kontu-Planaren edukina.....	239
ARIKETA PRAKTIKOA	240
XIV. INFORMAZIO KONTABLEA ETA KONTABILITATE-PLAN	
OROKORRA	241
14.1. Kontabilitate-informazioaren hartzaileak	241
14.2. Normalizazio kontablea.....	244
14.3. 1990eko KPOaren egitura	250
14.4. Kontabilitate-printzipioak	253
14.5. Kontu-Taula	254
14.6. Definizioak eta kontabilitate-erlazioak	255
14.7. Urteko Kontuak	260
14.8. Balorazio-arauak	264
ARIKETA PRAKTIKOA.....	267
XV. KONTABILITATE-PRINTZIPIOAK	269
15.1. Historia laburra.....	269
15.2. Kontabilitate-Printzipioen Esparru Legala	271

15.3. Kontabilitate-Printzipioen kontzeptua	274
15.4. Kontabilitate-Printzipioak Kontabilitate-Plan Orokorrean.	276
15.5. Borondatezko kontabilitate-printzipioak	305
BIBLIOGRAFIA	309

Hitzaurrea

Norberaren lanaren jarraipena ikustea eta irakurtzea pozgarria izaten da, baina jarraipen hori norberaren lanaren hobekuntza denean, are pozgarriago da: ekonomiaren gogoetan bizitzeko erronka hartu genuenok eta ekonomia euskaraz ere zabaltzearen aldeko jarrera hartu genuenok pozik gaude, berriro ere —maizago erabili nahi nuke “berriro ere” liburu baten aurkezpenean— honelako testuliburua dela eta.

Ekonomilari bati, bere gizalanean ez dio gehiegi axola askotan, aldagai baten behin-betiko zenbakizko kopurua zehatz-mehatz zenbatekoa den jakitea. Kopuru hori handia ala txikia den edo zer esan nahi duen axola dio batez ere. Hau da, ekonomilari bati interesatzen zaiona interpretazioa da. Gauza bera gertatzen da kontabilitatearen kasuan ere. Baina interpretatzeko, tenperatura zenbatekoa den jakin behar da eta tenperaturarekin, hori bai, ezin da jolastu: bakarra da.

Kontabilitateak enpresa-informazioa igortzen du, ahalik eta zenbateko zehatzenak eskainiz zenbakizko informazioa beti barne daramalarik.

Horregatik iharduera enpresarialaren neurketa kontableak, bere zentzu zabalenean, bi arima ditu: kontabilitatearen filosofia eta berorretatik ondorioztatzen den mekanika.

Kaleko jendeak eta kontabilitatean gehiegi murgildu ez direnek, mekanika —kontabilitatean erabiltzeko ez da hitz aproposa, egia esan— aski dute; munduak zoritxarrez behin-behineko ebazpideak gehiegitan saritzen baititu.

Aurrean dugun liburuak berriz, bi arima aurkezten ditu: filosofia nola edo hala ikasgai guztietan garatzen da, eta filosofia horretan oinarritutako mekanika ikasgai guztietan (azkenekoan ezik) ariketa praktikoez ematen zaigu.

Liburua funtsezko lau multzo nagusitan banatzen da. Honako hauek dira multzoak:

- 1.- IDEIA OROKORRAK: 1.etik 8. ikasgairaino.
- 2.- KONTABILITATEAREN KONTZEPTUALIZAZIOA: 9.etik 10. ikasgairaino.
- 3.- ONDAREA PROZESU KONTABLEAREN AURRERAKIN BEZALA AZTERTZEA: 11.etik 13. ikasgairaino.
- 4.- KONTABILITATE-PLAN OROKORRA: 14.etik 15. ikasgairaino.

Lehebizikoan, “Ideia orokorrak” delako izenburupean, informazio ekonomikoaren beharra, ondarea, egitate kontableak, kontuak eta logistologia orokorra, kontusail bikoitza eta kargu eta abonuaeren teoriak, kontabilitate-liburuak eta inbentarioa, liburu egunkaria, liburu nagusia eta laguntzaileak eta parte honen azken atal bezala egiaztapen-balantzea eta ekitaldien likidazioa aditzera ematen zaizkigu.

Atal horrek beraz, eta hasteko, enpresak, ekonomi unitate bezala, beharrezkoa duen ekonomi informazioaz dihardu. Hau da, kontabilitatearen oinarritzko beharrez hain zuzen ere: informazioaz alegia; baina ez edozein informazioz, erabakiak hartzeko informazioaz baizik, enpresa batean erabakiak minutuero hartzen baitira eta Snoopy-k behin batean esan bezala “gaur egun 1.000 erabaki hartu ditut eta denak gaizki”.

Kontutan hartzen dira onartu berri den Kontabilitate-Plan Orokorraren sorreran zerikusia izan duen IV. Direktiba eta honen eraginez sorturiko erreforma kontablea, Kontabilitate-Printzipioak ere aipatuz.

Askotan ondare eta kapitalaren arteko aldeak ez dira ondo bereizten. Horregatik, ondo eginda dago egiten den gogoeta. Kontabilitatea eta ondarea delako atal horretan definizio batzuk ematen dira, besteak beste, kontabilitatearen definizioa eta garrantzia, bere sailkapena, liburu-eramaila eta teknika kontablea ere kontutan hartzen direlarik.

Jakina denez, Kontabilitate-Plana kontuez osatuta dago eta honi loturiko helburu guztiak kontuen inguruan lortzen direnez, ezin zen kontuen garrantzia, beraien egitura, funtzioak, teknizismoak, motak, etab. aztertu gabe utzi. Horregatik logismologia izenburua ere jarri zaio puntu honi.

Halaber, ezin ziren hastapeneko kontabilitate-liburu batean ares-tian aipatu diren beste gai klasiko batzuk baztertu: hala nola, kontusail bikoitza eta abonuaren teoriak, liburuak, inbentarioa, balantzeta eta ekitaldien likidazioa.

Bigarren atala, hau da, kontabilitatearen kontzeptualizazioa, bigarrena ez eta, aldaketa txiki batzuekin, lehen-lehena ere izan zitekeen. Bertan, kontabilitatearen garrantzia eta kontzeptua garatzen baitira bategatik eta kontabilitatearen definizioa eta beste zientziekiko erlazioak bese-tetik.

Atal horretan kontabilitatearen historia laburra eta nazio eta nazioarte mailako zenbait aditu ospetsuren iritzia jasotzen dira, hasierako atalean ere kontabilitate-definiziorik eman den arren.

Hirugarren atalak, ondarearen estudioa prozesu kontablearen aurrerakin bezala harturik kontsideratzen du. Ondarearen ikuspegi orokorretik hasi (ondare-masak, ondare-orekak eta heltze-aroa), ondarearen ikuspegi koalitatiboarekin jarraitu (ondarearen multzo ezberdinei buruzko argibideak) eta antolaketa kontablerako sarrerarekin bukatzea (kontabilitate-sistema, metodo, prozedura, eta tresnak) nahikoa dela pentsatu da, honelako liburu batean ondareaz esan behar zena esateko.

Laugarren atalean, kontabilitate-plan orokorra deiturikoan, informazio-jasotzaile ezberdinak eta normalizazio kontablea jorratzen dira, egokitzapen edo moldapen-sektorialeko buruzko aipamen berezi bat eginez eta egungo Kontabilitate-Planean bereiz daitezkeen bost zatien analisiaz bukatuz. Aipatu beharrekoa da atal honen azkenekoan kontabilitate-printzipioak sakontzen direla; berauek baitira apurtu ezin diren erregelak.

Ondorio gisa bide horretatik segi dezala eskatzen diot egileari. Ekonomiaren irakaskuntza kontablean arituz beti esan baitut ekonomilariok ekonomiaren arloan lan egin behar dugula eta gainera euskaldunak bagara euskaraz, baina ekonomiaren arloan; hori baita bide bakarra —ez gure hizkuntza normalizatzeko bakarrik— ekonomia bera normalizatzeko (ekonomian normala posible balitz).

Donostian, 1992ko irailaren 9an

Karmelo Busturia

Kontabilitatea eta informazio kontablea

1.1. SARRERA

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

Edozein momentutan kontabilitateak gai izan behar du erabiltzaile desberdinei behar duten informazioa banatzeko, erabaki razionalak har ditzaten.

Kontabilitateari loturiko helburuak, laburbilduta, ondorengoak izan daitezke:

1. Ekonomi unitateko benetako ondarea eta finantza-egoeraren aldaketak isladatzea.
2. Lortutako benetako mozkina adieraztea.

3. Erabaki egokiak har ditzaten, erabiltzaile desberdinei (kanpoko eta barnekoei) behar duten informazioa banatzea.

Aipatu helburuak bete ahal izateko, ezinbestekoa da buruturiko eragiketa bakoitzaren aurre-analisia egitea; hauen interpretazio, balorazio eta sailkapen egokien arabera koantifikatuko bait dira ondarea eta emaitzak.

Informazio-jasotzaileak ondorengoak izan daitezke:

a) Kanpokoak:

Akziodunak, sindikatuak, erakunde publikoak, bezeroak, hornitzaileak, inbertsiogileak eta gizartea oro har.

b) Barnekoak:

Zerbitzu-buruak, departamentuetako zuzendariak, zuzendari orokorrak, etab.

Kontabilitatea ekonomi zientzien artean honako arrazoi hauengatik sartzen da:

- Langai dituen elementuen izaeragatik (ondarea: funtzionamendu-kapitala eta finantza-iturriak).
- Erabiltzen dituen metodoengatik (induktiboa, deduktiboa, ...).
- Lortu nahi dituen helburuengatik (kostuak, emaitzak, ekonomi unitatearen benetako ezagutza).

1.2. ENPRESA ETA IHARDUERA EKONOMIKOA

Definizioa: Ahalik eta gehien aprobetxatzearen printzipioa kontutan hartuz, eta errekurtsu mugatuak erabiliz, pertsona fisiko nahiz juridikoen beharrei erantzuteko erdiesten diren ekonomi ondasunen ekintza-multzo bati deritza.

Enpresa, ondasunak ekoizteko edo zerbitzuak egiteko bideraturiko ekonomi unitatea da.

Funtsezko bi helburu erants diezazkiokegu enpresari:

1. Kanpo-izaerakoa: erabiltzaile edo kontsumitzaileentzako zerbitzu edo ondasunak ekoiztea.
2. Barne-izaerakoa: kanpo-izaerako helburuarekin bateragarri izanik, enpresak ahalik eta mozkin handiena lortu behar du:
 - 2.1. Ekonomi unitateko pertsonal eta enpresariaren ahaleginak eta inbertituriko kapitala ordaintzeko.
 - 2.2. Ustiapeneko arriskua konpentsatzeko.

Ekoizpenari dagokion arriskua onartzea da enpresaren funtsezko ezaugarria, eta hori bi motakoa izan daiteke:

- Arrisku ekonomikoa: merkatuan ekoiztutako produktuek behar adinako harrera ez izatea.
- Arrisku teknikoa: ibilgetu materialeko elementuen baliogalera teknikoa.

Funtsean bi elementuz dago osaturik enpresa. Hauek dira bi elementuak:

1. Pertsonak: ekonomi unitatea funtzionamenduan jarri ahal izateko ezinbestekoa den elementu aktiboa.
2. Ondarea: ekonomi unitateaosatzen duten elementu pasiboak, hau da, beren kabuz ezer egiteko gauza ez diren elementuak eta zerbait egin ahal izateko pertsonen gidaritza behar duten elementuak.

Baina enpresak egoki funtziona dezan, ez dira aski aipaturiko bi elementuak; lortu beharreko helburuak, lortzeko erak eta sail bakoitzeko lan-programak finkatuko dituen **antolaketa** behar da.

Aipaturiko lan-programak aurrera eraman ahal izateko, exekuzio-fase desberdinak zuzendu, koordinatu eta kontrolatu egin behar dira, hau da, **administrazio eraginkor** bat behar da.

1.3. INFORMAZIO EKONOMIKOAREN 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. Makroekonomi mailan: nazio bateko garapen-politikak finkatzeko, lehenik eta behin, komeni da Nazio horren ekonomiari loturiko informazio-multzo handiena eskuratzea. Beraz, Estatu desberdinetako ekonomi politikak bideratzeko garaian funtsezko tresna bilakatu da informazioa.
2. Mikroekonomi 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. Horretarako ere, ezinbestekoa da informazio egokiz hornitzea.

1.4. KONTABILITATEAREN INFORMAZIO EKONOMIKOA

Gaur egungo kontabilitatearen funtsezko helburua informazio ekonomikoa ematea da; erabakiak hartu behar dituen pertsona orori behar den momentuan behar duen informazioa banatzea. Hau da:



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

Urtean behin landu beharreko finantza eta kontabilitateko egoera-orrietan barneratzen da kanpoko erabiltzaileei banatu beharreko informazioa; arrazoi honegatik, hau da, urtean behin lantzen direlako, Urteko Kontu deitzen zaie.

Urteko Kontuak bi motakoak izan daitezke. Sozietate Anonimoen Legeak bere 175. eta 189. artikuluetan dioen bezala, Urteko Kontuak **laburtuak** eta **normalak** izan daitezke.

Urteko Kontu laburtuak egin ahal izateko, ondoren aipatuko diren baldintzetatik gutxienez bi eta bi urte jarraitari bete behar dira:

URTEKO KONTUAK	AKTIBOA	NEGOZIO-BOLUMENA	LANGILE-KOPURUA
BALANTZEA	≤230.000.000 pta.	≤480.000.000 pta.	≤50
MEMORIA	≤230.000.000 pta.	≤480.000.000 pta.	≤50
GALDU-IRABAZIAK	≤920.000.000 pta.	≤1.920.000.000 pta.	≤250

1.5. INFORMAZIO KONTABLEAREN BETEBEHARRAK

Bere funtzioa 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 ondorengoak lirateke:

1.- Identifikagarritasuna:

Edozein momentutan finantza egoera-orriek honakoa adierazi behar lukete:

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

2.- Egokitasuna:

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

3.- Argitasuna:

Informazio kontableak hartzailerik desberdinentzat garbia eta txukuna izan behar du.

4.- Aipagarria:

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

5.- Arrazoigarria:

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 informazioari errealitatearekiko ahalik eta hurbileneko izatea eskatu beharko litzaioke, baina inoiz ez zehaztasuna.

6.- Ekonomizitatea:

Informazio kontablea lantzeko garaian kontutan hartu behar da Kostu/Mozkin 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 konkretu 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, sortarazi duen egitateen analisia pertsona desberdinek eginda emaitza berdintsuak lortzen dituztenean, objektibitate-maila egokira iritsi dela esaten da.

9.- Egiaztagarria:

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

1.6. IV. DIREKTIBA ETA IRUDI FIDAGARRI EDO ZINTZOA

Europako Ekonomi Elkartea (EEE), partaide diren Estatuetakoko legerien bateratze-prozesuan ahalegintzen da. Horretarako, partaide diren estatuetakoko ordenamendu juridikoei, EEEdak publikatu eta derri-gorrezkoak diren arau batzuk barneratu behar dituzte. Legeri armonizazio hau lortu ahal izateko, EEEdak ondorengo dokumentuak onartzen ditu:

- **Erregelamenduak:** nazioz gaindiko maila dute, eta EEE osatzen duten herrietako biztanle guztiak zuzenean behartzen ditu.
- **Akordioak:** beren aplikazioa pertsona-multzo batzuetara mugatua dago, nahiz eta zenbait momentutan guztiei aplikatzea gomendatu.
- **Gomendioak:** EEE osatzen duten herri desberdinetan aplikatzea borondatezkoa da.
- **Direktibak:** bere egokitzapena, partaide diren Estatuetakoko legerietan, denbora-epe konkretu batean egin behar da, bertan **gutxienezko betebeharrak** aipatzen direlarik.

Aipatu bezala, EEEdo edozein naziotan Direktibak gutxienezko agindu batzuk betetzea eskatzen du; hau dela eta, nazio bakoitzak maniobra-marjina handi bat du aipatzen den edukin horrekiko erregulazio zehatza egiteko garaian.

EEE-ak onartu eta publikatutako Direktibak ondoren aipatutakoak dira:

- **Sozietateak**

- I. Gizarte-akordioen publizitatea.
- II. Sozietateen eraketa. Kapitalaren zabalkuntza eta murriztapena.
- III. Sozietateen bategitea.
- IV. Urteko Kontuak. Ikuskaritza eta publizitatea.
- VI. Sozietateen banaketa.
- VII. Kontu bateratuak.
- VIII. Ikuskatzaileen trebakuntza.

- **Banka**

- Finantza-erakunde eta banketxeen Urteko Kontu eta Kontu bateratuak.
- Atzerriko banketxeen sukurtsalen informazio kontablea.

- **Burtsa**

- Kotizazio ofizialaren onarpena.
- Onarpen aurreko liburuxka.
- Kotizatzen duten sozietateen aldizkako informazioa.
- Inbertsio-entitateak.

Naziozgaindiko mailan, IV. Direktiba armonizazio kontablearen funtsezko oinarria da. Zentzu honetan **Europako Kontabilitate-Plana** kontsideratzen da. Izan ere, partaide diren nazioetako legerietan eragina duenez gero, nazioarteko normalizazio kontablean orain arte lortu den aurrerapen handiena baita.

IV. Direktibaren helburua, partaide diren nazioetako eta era batera edo bestera erantzukizuna mugatzen duten sozietateei eskaturiko bermeak koordinatzea da, hirugarrenen eta bazkideen interesak babestearren.

IV. Direktiba ondorengo puntuez arduratzen diren 12 atal eta 62 artikuluz osatua dago:

- IV. Direktiba honen arauen aplikazioa (1 art.).
- Xedapen orokorrak (2. art.).

- Galdu-Irabazien kontuari eta balantzeari buruzko xedapenak (3.-7. art.).
- Balantzearen egitura (8.-14. art.).
- Balantzeko zenbait partida edo kontusailei buruzko xedapenak (15.-21. art.).
- Galdu-Irabazien kontuaren egitura (22.-27. art.).
- Galdu-Irabazien kontuko zenbait partideri buruzko xedapenak (28.-30.art.).
- Balorazio-arauak (31.-42. art.).
- Eranskinaren edukina (43.-45 .art.).
- Gestio-txostenaren edukina (46. art.).
- Urteko Kontuen publizitatea (47.-50. art.).
- Ikuskaritza (51. art.).
- Bukaerako xedapenak (52.-62. art.).

IV. Direktibaren helburu nagusiak ondorengo puntuetan labur ematen dira:

- Finantza-informazioaren publizitatea, gestio-txostena eta Urteko Kontuen edukina eta egiturari buruzko nazio mailako informazioen koordinazioa.
- Gestio-txostenaren, Galdu-Irabazien eta balantzearen (eta bere eranskinaren) gutxieneko edukinak eta eskemak adieraztea.
- Balorazio-metodo desberdinen koordinazioa, enpresen finantza-informazioa baliokidea eta konparagarria izan dadin.

IV. Direktibako I. ataleko 2. artikuluan Urteko Kontuek sozieta-tearen emaitzen, finantza-egoeraren eta ondasunaren **irudi fidagarri edo zintzoa** eskaini behar dutela adierazten da. Partaide diren Estatuek irudi fidagarri edo zintzo hau lortzearen, Urteko Kontuen aurkezpenerako obligaziozko 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. Merkatal 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.

1.7. ERREFORMA KONTABLEA

EEE-ak onartutako direktibetara egokitu beharrak sortarazitako Espainiako merkatal legeriaren erreformak, besteak beste, eragin nabarmena izan du enpresaren kontabilitatea erregulatzen duten legezko xedapenetan. Maila handiko eragina izan duenez gero, benetako erreforma kontablea gauzatu dela esan dezakegu. Honen isladarik garbiena, ondorengo lerroetan aurki dezakegu. Berton kontabilitatearekin, zuzenki edo zeharka, loturiko xedapenen bilduma bat aipatzen da; bilduma hau bi multzo nagusitan banatua dago:

1.- Oinarrizko kontabilitate-arauak:

1.1. Kontuen ikuskaritzarekin loturikoak:

- Kontu-Ikuskaritzarako uztailaren 12ko 19/1988 Legea.
- Kontu-Ikuskaritzarako Legearen Erregelamendua onartzen duen abenduaren 20ko 1636/1990 Errege-Dekretua.

1.2. Oro har enpresarien kontabilitatearekin loturiko xedapenak eta zehazki sozietate kapitalistekin erlazionaturikoak:

- Sozietateen gaian Merkatal Legeriaren Erreforma Partziala eta EEEko direktibetara egokitzeko, uztailaren 25eko 19/1989 Legea.
- Sozietate Anonimoen Legearen Testu Bateratua onartzen duen abenduaren 22ko 1564/1989 Errege-Dekretu Legegilea.
- Merkatal Erregistroaren Erregelamendua onartzen duen abenduaren 29ko 1597/1989 Errege-Dekretua.
- Kontabilitate-Plan Orokor berria onartzen duen abenduaren 20ko 1643/1990 Errege-Dekretua.

1.3. *Kontuen kontsolidazioaren prestaketarekin erlazionaturikoak:*

- Urteko Kontu Kontsolidatuak prestatzeko arauak onartzen dituen abenduaren 20ko 1815/1991 Errege-Dekretua.

1.4. *Izaera sektorialeko arau kontableetako zenbait xedapen:*

- Kreditu-Erakundearen Disziplina eta Kontuhartzaitzaren gaineko uztailaren 29ko 26/1989 Legearen 48. artikulua.
- Balore-Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legearen 86. artikulua.

2.- Oinarrizko arau kontableen garapena:

Kontabilitatearen oinarrizko esparrua arautzen duten xedapenen aipamena egin bada ere, hauek iharduera ekonomikoaren baitan sortzen diren gertakizun desberdinei aurre egiteko ez dira aski, eta beraz egokitzen- eta garapen-prozesu baten beharrean aurkitzen dira. Ikus ditzagun ondoren, sor daitezkeen garapenak:

- *Kontabilitate-Plan Orokorren egokitzen sektorialak*

1564/1989ko Errege-Dekretu Legegileko Bukaerako 2. Xedapenak, Kontabilitate eta Kontu-Ikuskapenerako Institutuaren proposamenaz, Ekonomi eta Hazienda-Ministraritzak Kontabilitate-Plan Orokorrekiko egokitzen edo moldaketa sektorialak onartuko dituela dio.

Lerro hauek idazteko garaian oraindik egokitzen bat onartu ez bada ere, K.K.I.I.aren barnean lantalde desberdinak sortu dira Sektore Elektrokoaren, Eraikuntz Sektorearen eta Kirol-Federazioen moldaketak aztertu asmoz.

- *Ekonomi eta Hazienda-Ministraritzaren Arauak*

Bukaerako 2., 3. eta 4. Xedapenek, K.K.I.I.aren proposamenaz, Ekonomi eta Hazienda-Ministraritzak ondorengo gaiei buruzko ministrari-ordena edo aginduak onar ditzakeela diote:

- Kontabilitate-Plan Orokorrean adierazitako ikerketa- eta garapen-gastuen amortizaziorako irizpideak aldatzea.
- Urteko Kontuen balorazio eta elaboraziorako arauak subjektu kontablearen baldintza konkretuetara egokitzea.

- 1643/1990 Errege-Dekretuan adierazitako izaera orokorreko erregimen iragankorrareko epeak aldatzea eta zabaltzea. Puntu honetan koka daitezke ondorengo bi xedapenak:
 - 1991ko apirilaren 24eko Agindua: berton ezartzen da, denborari dagokionez, Kontabilitate-Plan Orokorra Aseguru Entitateei aplikatzea.
 - 1991ko uztailaren 1eko Agindua: abenduaren 20ko 1643/1.990 Errege-Dekretuko 4. Xedapen Iragankorrean adierazitako epeen luzapena, Sektore Elektriakoan kokatutako enpresentzat.
- *Kontabilitate eta Kontu-Ikuskapenerako Institutuaren Arauak*

Abenduaren 20ko 1643/1990 Errege-Dekretuko Bukaerako 5. Xedapenean, K.K.I.I.ak Kontabilitate-Plan Orokorra eta bere egokitzapen edo moldapen sektorialak garatzeko nahitaezko izaera duten arauak ebazpen bidez onar ditzakeela adierazten da. Orain arte (Kontabilitate-Plan berria onartu zenez gero), Institutuak onartu dituen ebazpen desberdinak, beren data eta argitaratu diren buletineko zenbakiak ondorengoak dira:

- Urteko Kontu Kontsolidatuak: abenduaren 20ko 1815/1991 Errege-Dekretua (BOICAC 8 zk./1992ko urtarrila).
 - Negozio-zifraren zenbateko garbia: 1991ko maiatzaren 16ko ebazpena (BOICAC 5 zk./1991ko maiatza).
 - Zerga aurreratuak: 1991ko irailaren 25eko ebazpena (BOICAC 7 zk./1991ko urria).
 - Ibilgetu inmateriala: 1992ko urtarrilaren 21eko ebazpena (BOICAC 8 zk./1992ko urtarrila).
 - Ibilgetu materiala: 1991ko uztailaren 30eko ebazpena (BOICAC 7 zk./1991ko urria).
- *Sektore espezifikoak*

24/1988ko Legearen 86. artikulua eta 26/1989ko Legearen 48. artikulua Ekonomi eta Hazienda-Ministrariari emandako ahalmenez baliatuz, ondorengo xedapenak onartu dira:

- 1989ko martxoaren 31ko Agindua: Kreditu-Erakundeetako arau kontableak ezarri eta aldatzeko ahalmenak ematen zaizkio Espainiako Bankuari.
- 1989ko uztailaren 26ko Agindua: Balore-Merkatuari buruzko Legearen 86. artikulua garapena. Bertan Balore-Merkatuko

Batzordeari ahalmenak ematen zaizkio bere babesean dagoen zenbait erakunderen galdu-irabazien kontu, balantzearen eredu, arau kontable eta erregistroak ezarri eta aldatu ahal izateko.

Onartu diren zirkular garrantzizkoenak honakoak dira:

- Urtarrilaren 31ko 1/1990 zirkularra: Balore-Burtsetako Sozietate Errektoreen ikuskapen, izaera publikoko urteko kontu, finantzen egoera-orrien eredu erreserbatu eta publiko eta arau kontablei buruzkoa.
- Maiatzaren 23ko 3/1990 zirkularra: Burtsetako Sozietatearen ikuskapen, izaera publikoko urteko kontu, egoera-orri osagarrien eredu, finantzen egoera-orrien eredu erreserbatu eta publiko eta arau kontablei buruzkoa.
- Azaroaren 28ko 5/1990 zirkularra: Sozietateen eta Balore-Agentzien izaera publikoko urteko kontu, finantzen egoera-orrien eredu erreserbatu eta publiko eta arau kontablei buruzkoa.
- Abenduaren 20ko 9/1989 zirkularra: Sozietateen eta Balore-Agentzien ikuskapenari buruzkoa.
- Abenduaren 27ko 7/1990 zirkularra: Inbertsio Kolektiboko Erakundeei erreserbaturiko finantzen egoera-orri eta arau kontablei buruzkoa.

1.8. KONTABILITATE-PRINTZPIOAK

Kontabilitate-printzipioak beste gai monografiko bateko edukina baldin badira ere, bidezkoa deritzogu gai honetan hauei buruzko zenbait azalpen egiteari. Hori dela eta, ondorengo lerroetan, egungo Kontabilitate-Plan Orokorrean agertzen diren Printzipioak labur ikusi ahal izango dira, bakoitzari dagokion azalpen simple batez osaturik.

Kontabilitate-Plan Orokorreko lehen atalean agertzen zaizkigu kontabilitate-printzipioak. Hauek nahitaez aplikatu behar dira eta beren helburua ondorengoa da:

“Urteko Kontuek enpresako emaitzen, finantza-egoeraren eta ondarearen irudi zintzo edo fidagarria isladatzea”.

Ikusi dugu kontabilitatea eramatera behartua dagoen pertsona orok aplikatu beharreko printzipioak direla, beren helburua garbi dagoelarik, nahiz eta zenbait kasutan oso subjektiboa gerta daitekeen. Baina, zer dira Kontabilitate-Printzipioak? Zein da beren benetako edukina?.

Dakigunez, EEE-aren helburuetariko bat kontabilitate-arloan, bertako enpresek sortutako informazioa homogenotzea da. Hori lortu ahal izateko ezinbestekoa da estatu desberdinetan kokaturiko enpresek eragiketak berdin kontabilizatzea. Berdin kontabilizatu ahal izateko arauak finkatu edo ezarri beharko dira. Momentu honetan sortzen da Kontabilitate-Printzipioen beharra. Hau da, kontabilitate-profesionalen normalizazio-prozesuan kokatu beharko litzateke kontabilitate-printzipioen jatorria.

Ondorioz, Kontabilitate-Printzipioak ekonomi unitate baten baitan sortzen diren eragiketa guztien “arautegi” edo obligaziozko gidaliburu praktiko bilakatzen direla esan daiteke. Izan ere, kontabilitate-liburuetan erregistratzen diren eragiketa guztien esanahi kontablea printzipio haue-tan aurki baitaiteke.

Gehiago luzatu gabe, aipa ditzagun Kontabilitate-Plan Orokorrean agertzen diren Kontabilitate-Printzipioak:

1. Zuhurtzi printzipioa

Ekitaldi-amaieran gauzatutako mozkinak bakarrik kontabilizatuko dira. Aurrikus daitezkeen arriskuak eta egon daitezkeen galerak (ekitaldikoak zein aurreko ekitaldiren batekoak) aldiz, ezagutu bezain laster kontabilizatuko dira. Hauei dagokienez itzulgarriak eta gauzatu-takoak edo itzulezinak bereiziko dira.

Beraz, kontabilitatea ixtean arrisku eta galera guztiak kontabilizatuko dira, horien jatorria edozein delarik ere. Arrisku eta galera horiek kontabilitatea itxi eta Urteko Kontuak aurkeztu bitarteko denboraldian ezagutuko balira, Balantzean eta Galdu-Irabazien kontuan isladatu ez arren, Memorian horien berri zehatz emango da.

Halaber, depreziazio guztiak ere kontutan hartuko dira, ekitaldiko emaitza positiboa ala negatiboa izan.

Printzipio honen edukinaren lehen analisisan, bere izpiritua oso kontserbadorea dela ikus dezakegu; hau da, benetako mozkinak soilik kontabilizatu behar direla esaten da. Galerak aldiz, hipotekikoak izan arren, ezagutu bezain laster erregistratu behar dira. Helburua beraz, garbia da: ahal den neurrian enpresaren deskapitalizazioa saihestea. Izan ere, benetako mozkinak erregistratzen ez direnak badira, mozkin hauen gaineko ordainketa batzuk burutu beharko baitira; esate baterako, Foru-Haziendari Mozkinen gaineko zerga, Akziodunei ekitaldiko dibidenduak, etab. Garbi dago, beraz, eragiketa bat kontabilizatzeko garaian jarrera zuhurrari jarraitu behar zaiola.

2. Funtzionamenduan dagoen enpresaren printzipioa

Enpresaren gestioak iraupen mugagabea duela pentsatuko da. Beraz, kontabilitate-printzipioak aplikatzerakoan, ez da, guztiz edo partez besterenganatzean ondareak izango duen balioaren eta ezta likidatuz gero izango lukeenaren bila joan behar.

Beste era batera esanda, informazio kontablea ohizkoak ez diren helburu eta kasu berezietan ezik, enpresak funtzionatzen segituko duela kontsideratuko da. Aldiz, enpresa aipatu kasu berezi hauetariko batean gertatuko balitz, ez litzateke printzipio hau aplikatuko.

Jar dezagun adibide bat: demagun enpresa bat porrot-egoeran dagoela. Bere bizitza laburra izango dela aurrikus daiteke. Demagun, enpresa honek, besteak beste, duela bi urte erositako makina bat duela, 100 moneta-unitate kostatutakoa, eta 10 urteko bizitza izango duela. Printzipio honen arabera kontabilitatean honakoak agertu beharko luke:

– Makineria	100
– Amortizazioa $\frac{(100 \times 2 \text{ urte})}{10 \text{ urte}}$	20
– Makineriaren balio kontablea	80

Bere balioa beraz, 80 moneta-unitatekoa litzateke egoera normalean. Aldiz, egoera berezian dagoenez gero, elementu honen balorazioa egiteko garaian bere likidazio-prezioa kontutan hartu beharko litzateke, printzipioak dioena alde batera utziz.

3. **Erregistro-Printzipioa**

Egitate ekonomikoa, berauek eragiten dituzten eskubide eta obligazioak sortzean kontabilizatuko da.

Printzipio honek dioenak logikoa dirudien arren, zenbait kasutan gerta liteke kontabilizatu behar ziren eragiketak bere garaian ez kontabilizatzea. Adibidez, enpresa askotan ikus daiteke langilegoaren jubilazio-pentsioei dagokienez hartutako konpromezuak ez direla jubilazio horien garaia iritsi arte kontabilitatean agertzen. Beraz, guztiz informazio desegokia banatzen da.

4. **Erosketa-prezioaren printzipioa**

Arau orokor gisa, ondasun, eskubide eta obligazio guztiei erosketa-prezioa edo produkzio-kostua aplikatuko zaie kontabilizatzean.

Zorrei dagokienez berriz, itzuli behar direnean ordaindu beharko dena hartuko da erosketa-preziotzat.

Erosketa-prezioaren printzipioa beti errespetatuko da, legezko xedapen baten bitartez honekiko zuzenketak onartzen direnean salbu; kasu honetan Memorian argi adierazi beharko da.

Printzipio honen esanahia garbi dago. Aurreko araudi kontablean zilegi zen aktiboko elementuen errebalorizazioak kontabilizatzea, honek zuen eraginarekin. Aldiz araudi berrian, errebalorizazio bat kontabilizatu ahal izateko ezinbestekoa da baloreen eguneratze hori ahalbidetuko duen legezko xedapen bat onartzea, jarrera honek dakarren eragozpenarekin. Izan ere, kontabilitatean ager daitezkeen elementuen balorazioa gobernuaren esku uzten bada, honek helburu desberdinak dituen balio hori egunekoarekin konparatuz zaharkitua geldituko da kasu askotan. Bitxikeria bezala, ondoren sakonkiago aztertuko bada ere, Espainiako Gobernuaren ustetan prezioak ez direla 1.983. urteaz geroztik aldatu esango dugu; urte hartan onartu baitzuen elementuen balioak eguneratzeko aukera ematen zuen legezko azken xedapena.

5. **Sortzapen-printzipioa**

Sarrera eta gastuak, berauek ordezkutzen dituzten ondasun eta zerbitzuen korrante erreala kontuan izanik kontabilizatuko dira,

finantza edo moneta-korrontea noiz gertatzen den aintzakotzat hartu gabe.

Eragiketa batean bi korronte bereiz daitezke:

- Korronte ekonomiko edo erreala: erosketa, salmenta, etab. Ez dago diru likidoaren *inolako mugimendurik*.
- Finantza edo moneta-korrontea: ordainketa, kobrantza, etab. Diru likidoaren mugimendua gauzatzen da.

Bien arteko bereizketa, eta printzipio honen esanahia garbiago ikus-tearren, adibide bat jarriko dugu.

“X enpresak 1991ko azaroaren 30ean 1.000 moneta-unitateko salmenta burutu du. Kobratu 1992ko otsailaren 38an egingo delarik. Salmenta honen bi korronteak bereiziz gero, honako datak izango lituzkete:

- Korronte ekonomikoa: 1991ko azaroaren 30ean.
- Finantza-korrontea: 1992ko otsailaren 28an.

Printzipio honen esanetan garbi dago eragiketa hau 1991ko azaroaren 30ean kontabilizatuko dela, eta ez 1992ko otsailaren 28an, eragiketa sortu lehen datan egiten baita, nahiz eta bere zenbatekoa bigarren datan kobratuko den.

6. **Sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioa**

Ekitaldiko emaitza ekitaldi horretako sarreraren eta horiek lortzeko ekitaldi horretan burututako gastuen arteko kendura izango da; enpresaren iharduerarekin erlazio zuzena ez duten mozkin eta galerak barne.

Printzipio hau ondorengo galderari erantzuten saiatzen da: kostu bat, noiz da sortu den ekitaldiko gastu eta noiz ondorengo ekitaldien artean banatu beharreko gastu aktiboragarri? Printzipio honen esanetan, ekitaldi bateko gastuak inputatzeko garaian, horiek sortarazi dituzten sarrerak hartuko dira kontutan, eta hauek sortuz doazen heinean, besteak gastu bezala kontabilizatuko dira. Ikus daitekeenez, printzipio honen aplikazioa ez dago hain argi kasu askotan. Adibidez,

publizitate-kanpaina bat, beti al da ekitaldian sortzen diren sarrerekin erlasionaturiko gastu?, ala kanpaina hau urte bakar batean aurrera eman baldin bada ekitaldi horretako gastu kontsideratu beharko ote litzateke?, ala etorkizunean sor daitezkeen sarreraren arabera banatu beharko ote litzateke?.

7. Ez konpentsatzeko printzipioa

Ezingo dira inoiz Urteko Kontuen erduetan ezarritako balantzearen aktibo eta pasiboko kontuak elkarren artean konpentsatu, eta ezta galdu-irabazien kontua osatzen duten sarrera eta gastuak ere. Aktibo eta pasiboko partida desberdinak, bakoitza bere aldetik baloratuko dira.

Printzipio honetan funtsezko bi alde azpimarra daitezke:

- a) Gastu bat berreskuratzen bada, sarrera bezala kontsideratuko litzateke, bi kontzeptuak galdu-irabazien kontuan indibidualki bereizi beharko direlarik.

Adibidez: enpresa bati zerbait erosi bazaio eta honekiko dauden erlazio onak medio denbora igaro ondoren doan ematea lortu bada, garbi dago ez dagoela inolako zorrik eta, beraz, hasiera batean gas-tua zena (erosketa) sarrera bilakatu da barkamen honen 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 isladatzea. Hori egi-tea ez litzateke egokia printzipio honen esanetan, independenteki erregistratu behar baitira izaera desberdineko eragiketak, eta ondo-rioz, 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 aplikatzean, aukera bat baino gehiago egonez gero eta horietako bat hartu ondoren, denboran zehar eta irizpide hori hartzeko arrazoiak aldatzen ez diren bitartean, hori bera aplikatu beharko da eta ezaugarri bera duten elementu guztiei aplikatu ere.

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 koalitibo eta koantitatiboa argi utziz.

Printzipio honen esanahia eta izpiritua garbi daude; sarreran aipatu den homogenotasun hori lortu nahi bada, informazio kontablea denboran zehar konparatu ahal izan dadin, ezinbestekoa da ekonomi ekitaldi bakoitzean aplikaturiko irizpideei eustea. Dena den, printzipioak dioen bezala, zenbait kasutan, eta arrazoi konkretu 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 ekonomikoek.

Adibidez: Makineria erosi da 100 moneta-unitatetan, bere bizitza erabilgarria 10 urtekoa delarik. Urteko amortizazioa beraz, 10 m.u.koa da. Enpresak hasiera batean, irizpide hau mantendu beharko luke aipatu hamar urteetan zehar, eta bost urtean amortizatzea erabakiko balu, hori egiteko izan dituen arrazoiak azaldu egin beharko lituzke. Bestela esan, nolabait frogatu egin beharko litzateke gehiago amortizatzeke erabaki hau ez dela kapritxo soil baten ondorioz hartutakoa izan, arrazoizko gertaerak eragindakoa baizik.

9. Garrantzi erlatiboaren printzipioa

Kontabilitate-printzipio batzuk ez aplikatzea onartzen da, termino koantitatibotan horrek eragindakoa aldaketa esanguratsua ez bada eta ondorioz Urteko Kontuek emandako irudiak zintzoa izaten segitzen badu.

Printzipio honek eman nahi duen mezua ondorengoa da: aurreko gainerako printzipioak modu praktikoa aplikatzea. Malgutasunez joka daiteke, eta honen mugak bakoitzak ezarri beharko ditu; pertsona batentzat koantitaboki eragiketa batek eraginik izan ez arren, beste batentzak eragina izan bailezake.

ARIKETA PRAKTIKOAK

- 1.- Adieraz ezazu Oro har onartutako kontabilitate-printzipioen (O.O.K.P.) esanahia.
- 2.- Enpresako errealitatearen irudia fidagarri edo zintzoa eskaintzen al dute Oro har onartutako kontabilitate-printzipioak osorik aplikatzen dituzten profesionalak?.
- 3.- Oro har onartutako kontabilitate-printzipioen izaera orokorrak, zenbait enpresatan baldintzarik gabe eta zorrotz aplikatzea esan nahi al du? Adibidez, erregulatutako enpresetan, elektrizitate-sektorean kasu?.
- 4.- Kontulari profesionalen ikuspegitik, funtsezkoena Oro har onartutako kontabilitate-printzipioen aplikazioa da, eta enpresaren irudi fidagarria aldir, bigarren mailakoa. Bai ala ez, eta zergatik?.
- 5.- Momentuko egoera ekonomikoaren arabera, Oro har onartutako kontabilitate-printzipio unibertsal eta iraunkorrak ala partikularrak eta koiunturazkoak behar dute izan?.
- 6.- Normalean kontabilitate-praktikan aritzen diren profesionalen lanen bilduma sistematikoa izan beharko al lukete Oro har onartutako kontabilitate-printzipioek?.
- 7.- Kontabilitatea giza disziplina bat da. Erabaki egokiak hartu behar dituzten erabiltzaileei zuzenduriko informazioa prestatzen duena. Komunikazio-tresna garrantzizkoak dira Urteko Kontuak. Zertan datza horien prestaketa:
 - erregistro-ikuspegitik?.
 - komunikazioaren ikuspegitik, hau da, hirugarren pertsonen eman beharreko informazioaren aldetik?.
 - informazioaren giza sinesgarritasun eta objektibotasunaren aldetik?.
- 8.- Kontabilitate-informazioak erabiltzaile ugari duela egia bada, aipa itzazu gutxienez informazio horren sei erabiltzaile-mota.

- 9.- Informazio berbera behar al dute erabiltzaile-talde guztiek?
- 10.- Irudi zintzoa kontabilitate-prinzipio orokorra al da ala printzipio hauek aplikatzearen ondorio bat?.
- 11.- Galera probableak jaso behar direla esaten duen kontabilitate-printzipio orokorrik ezagutzen al duzu? (1.000 pezeta kostaturiko salgaiak 900 pezetan saldu ahal daitezke merkatuan?).
- 12.- Makina baten kostua 2 milioikoa izan zen ekonomi ekitaldiaren hasieran, eta bukaeran aldiz bere merkatal prezioa 2.100.000 pezetakoa da, nahiz eta erabilitakoa izan.

Adieraz ezazu:

- a) Ekitaldiaren amaieran zein zenbatekoz agertu beharko duen kontabilitatean.
 - b) Zein da balorazioa oinarritzen deneko printzipioa?.
- 13.- Urte honetako energi gastua 200.000 pezetakoa da. Kopuru hone-tatik 30.000 pezetako energi gastuen mugaeguna datorren ekonomi ekitaldikoa da.

Adieraz ezazu:

- a) Ekitaldi honetako energi gastua.
 - b) Balorazio honetarako erabiltzen den kontabilitate-printzipioa .
- 14.- Ekonomi ekitaldi honetan saldutako 700.000.000 pezetako salgaien % 0,004ak kalitate-akatsak ditu. Aipaturiko kalitate-akats hauek ez kontabilizatzearen alde dagoen kontabilitate-printzipiorik ezagutzen al duzu?.
 - 15.- Ekitaldiko finantza-gastuak 50.000 pezetakoak dira, eta finantza-sarrerak 55.000 pezetakoak. Bien arteko diferentzia, hau da, 5.000 pta., finantza-sarrera bezala kontabilizatuz gero, Kontabilitate-Plan Orokorrak aipaturiko printzipioren bat baztertzen al da?.
 - 16.- Gastu eta sarreren periodifikazioa, zein kontabilitate-printzipiotan oinarritzen da?.
 - 17.- Azal ezazu erregistro-printzipioa eta jar ezazu adibide bat.

Kontabilitatea eta ondarea

2.1. ONDAREA IKUSPUNTU JURIDIKOTIK

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

Irudi zintzoa kontabilitatearen bitartez lor dadin, ezinbestekoa da ekonomi unitatearen ondarearen azterketa eta analisisa egitea. Analisi hau bi norabidetan egin beharko litzateke:

a) *Analisi estatikoa:*

Momentu konkretu bateko eskubide eta ondasunak kontutan hartzen direnekoa.

b) *Analisi dinamikoa:*

Mozkinak lortzea eta kapitalaren aldaketa kontutan hartzen direnekoa.

Juristen ikuspegitik, ondarean hiru ikuspegi desberdin bereiz daitezke:

- a) Ondarea-kontzeptua eta bere jabe edo titularra bereizten dituen; pertsona batek ondare desberdinak eduki ditzake, edo, oinordekorik izendatu ez denez gero, titularrik gabeko ondare bat egon daiteke.
- b) Ondarea «universitas iuris» (zuzenbide-unibertsalitate) bezala kontsideratzen duena; hau da, ondare-elementu desberdinek erregulazio-elementu juridiko bakar bat osatzen dute. Horrela elementu bakar hau, osagai bakoitzaren izaerarekiko independente, obligazio eta eskubideez osatua egon daiteke. Adibidez, merkatal 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. ONDAREA IKUSPUNTU KONTABLETIK

Eskola pertsonalistako ordezkari gorena den Cerboni-rentzat, Kontabilitatea ondarearen administrazioaren eraginez enpresari eta bere agenteen artean sortzen diren erantzukizun juridikoak aztertzea bideratutako doktrina da.

Rossi-k Cerboniren ideiak zabaltu egiten ditu, benetako obligazio eta eskubideez at, enpresaren ihardueran etorkizunari dagozkion espektatibak ere kontutan hartu behar direla esanez; hala nola, lor daitezkeen eskubideak, aurre egin beharreko obligazioak, etab.

«La Ragioneria» lanaren bitartez, Besta izan da Kontabilitateari edukin handiagoa eman diona. Ondareaz hitz egitean, eskubideak baino gehiago egitateak kontutan hartzen ditu; ez baitu zentzurik kobrantza-eskubideez mintzatzeak, baldin eta zorduna desagertu, hil edo guztiz kaudimengabea bada. Kasu honetan enpresariak besterenganatutako objektu konkretu batekiko eskubide bat duen arren, berreskuratzeko inolako posibilitaterik ez badago, ez du inolako baliorik «egitate edo errealtatez».

Beraz, ondarea, pertsona fisiko nahiz juridiko baten ondasunen multzoa (Aktiboa) dela kontsideratzen da, betebeharrak edo obligazio batzuk dituen (Pasiboa), eta bien arteko diferentzia kapital efektibo edo ondare netoa izango delarik.

ADIBIDEA:

MUTTULU merkatal enpresaren ondarea, ondorengo elementuez osatua dago:

- Diru likidua 25.000 m.u..
- Kutzako kontu korronteko saldo erabilgarria 35.000 m.u.
- Bezeroei kobratu beharrekoa 40.000 m.u.
- Salmentarako salgaietan 40.000 m.u.
- Bulego-altzariak 20.000 m.u.
- Eraikuntza 40.000 m.u.
- Hornitzaileekiko zorrak 20.000 m.u.
- Altzariak erostean onartutako ordaintzeko letrak 15.000 m.u.

AKTIBOA

Kutxa, pezetak	25.000	
Bankuak eta kreditu-erakundeak	35.000	
Bezeroak	40.000	
Salgaiak	40.000	
Altzariak	20.000	
Eraikuntzak	40.000	
Aktiboa guztira		200.000

PASIBOA

Hornitzaileak	20.000	
Ordaintzeko efektuak	15.000	
Pasiboa guztira		35.000

ONDARE NETOA 165.000

2.3. ONDAREA IKUSPUNTU EKONOMIKOTIK

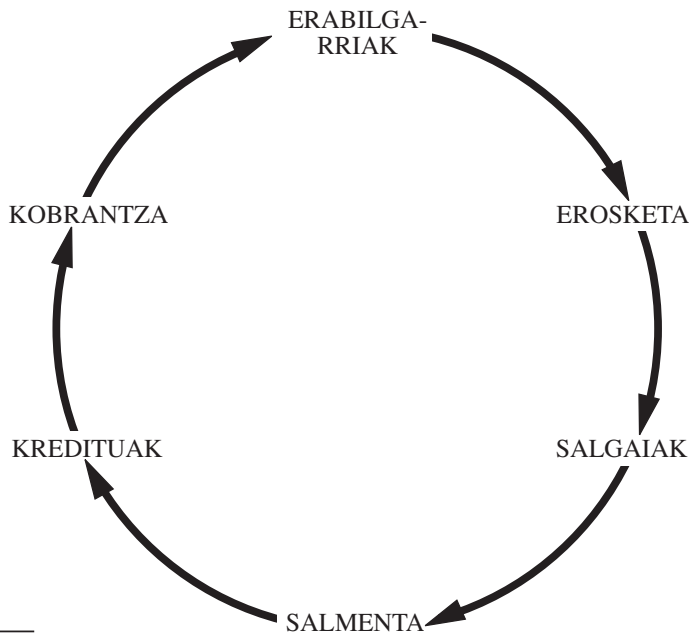
Funtsean pertsona natural edo juridiko bati loturiko ondarea kontzeptu ekonomikoa da; kontsumo- eta produkzio-unitateen garrantzizko zati bat osatzen baitu.

Enpresa baten eskura dagoen ondarea, bi angelu desberdinetatik kontsidera daiteke; ondare-elementuen izaeraren edo beren jatorriaren arabera. Bi kasuetan totala berdina den arren, koalitatea aldatu egin da. Ikus ditzagun biak.

- 1) Bere konkrezio edo inbertsioari dagokionez (Aktiboa), ekonomi egitura, substantzia edo funtzionamenduan dagoen kapital deritzonarekin aurkitzen gara. Zerbitzuak egin eta ondasunak ekoiztu ahal izateko baliabideak biltzen ditu, hots, inbertitzeko erabil daitekeen diru likidoa, makineria, tresneria, garraio-elementuak, eraikuntzak, ustiapen-elementuak, kredituak, etab.

Lehen sailkapenean, bi multzo handi dauzkagu:

- a) *Zirkulatzailea*: errotazio iraunkorra duten ondare-elementuez osatua. Adibidez, enpresa komertzial batean ondorengo eskemaren bitartez ordezkari daiteke aktibo mugikorra:



Multzo (ondare-masa) garrantzizkoenak honakoak dira:

1. Erabilgarria: banketxe desberdinetako kontu korronteetan eta kutxan dagoen diruaz osatua dago; likidezi maila gorena ordezkatzan du.
2. Funtzionamendu-kredituak: bezero desberdinei emandako gure aldeko kreditu eta kobratzeko merkatal efektuez osatua.
3. Balore higigarriak: Estatuaren titulu, obligazio eta espekulazio-eta errenta-karterako akzioez osatua.

2. eta 3. multzoek BIHURGARRIA osatzen dute; barneratzen dituzten elementuak berehala bihur baitaitezke diru likido. 3 multzoek FINANTZA-POTENTZIALA osatzen dute.

4. Biltegiko izakin edo stockak: salgai, lehengai, bideango produktu, produktu erdibukatu eta bukatutako produktuez osatua. POTENTZIAL EKONOMIKOA osatzen dute.

- b) *Finkoa*: denboraldi batean enpresari loturiko ondare-elementuez osatua dago; bere produktibitatea ez dago bere salmentan; eskaintzen duten zerbitzuan baizik (altzariak, instalazioak, makineria, eraikuntzak, garraio-elementuak, ...).

Aktibo finko erreal honen ondoan izaera inmateriala duen beste zenbait elementu ere egon daiteke; adibidez patenteak, merkataritza-fondoa, kontzesio administratiboak, traspaso-eskubideak, etab.

Azkenik, inolako errealizazio-balorerik ez duten partidak ere egon daitezke; eraketa-gastuak, etab.

Eskematikoki, funtzionamendu-kapitala osatzen duten elementuak honela adieraz daitezke:

A	Zirkulatzailea	Erabilgarria	Kutxa, pezetak Bankuak eta kredi- tu-erakundeak	FINANTZA- -POTENTZIA- LA
		Bihurgarria	Bezeroak Kobratzeko merkatal efektuak Finantza-inbertsio iragankorrak	
		Izakinak	Salgaiak Lehengaiak Bideango produk- tuak Produktu erdibuka- tuak Bukatutako produk- tuak	POTENTZIAL EKONOMIKOA
B	Finkoa	Erreala	Eraikuntzak Makineria, instala- zioak Altzariak	
O		Inmateriala	Patente eta lizentziak Merkatal marka eta izenak	IBILGETU POTENTZIALA
A		Fikziozkoa	Merkataritza-fondoa Eraketa-gastuak Hastapen-gastuak Kapital-zabaltzearen gastuak	

Elementu hauek honako ezaugarriak izan ditzakete:

- **Funtzionalak:** Beren funtzioak behar bezala betetzen badituzte.
- **Antifuntzionalak:** Sortzen dituzten gastuengatik beren funtzio-
namendua antiekonomikoa denean, guztiz zaharkituak dau-
denean edo konpontzea ezinezkoa denean.

- **Estrafuntzionalak:** Ustiapenaren helburu nagusiarekin erlaziorik ez dutenean; adibidez kontrol-izaera duten balore higigarriak, amortizazio-fondoak materializatu ahal izateko eskuratutakoak, etab.

2) Bere jatorriari (Pasiboa) dagokionez, Aktiboan inbertitu izan diren fondoen finantzaketa-iturri, finantza-egitura edo kontrasubstantzia deiturikoarekin aurkitzen gara.

Enpresa baten finantzaketa enpresariaren ekarpenarekin hasten da, kontableki bere zenbatekoa kapital-kontuan jasotzen delarik. Ekonomi unitateak iharduera hasten duenean, izakinak finantzatzeraz bideratuak dauden hornidura- edo funtzionamendu-zorrak sortzen dira; banketxetako kredituak ere errubrika honetan jasotzen dira.

Ibilgetuko elementuak erosi ahal izateko kapital propioa aski ez denean, finantzaketa-kredituetara jotzen da. Beren mugaegunak, gutxienik fondo hauen bitartez erosi izan diren aktibo finkoko elementuen berdina behar du izan.

Urteko mozkinetatik zati bat erreserbak (legalak, borondatezkoak, estatutu-erreserbak) sortzera bideratzen da; hauek aberastasun-autofinantzaketa osatzen dutelarik.

Amortizazioak finantzaketa-iturri bezala ere kontsidera daitezke, baina baldintzatuak eta denboraldi baterako. Kostuetan jaso eta produktuen salmentaren kobrantzaren bitartez likido bihurtu izan diren aktibo finkoko baliogaleren zenbatekoak, hasiera batean, eta aipatu elementuak birjartzera bideratzen ez diren bitartean, zirkulatzailearen gehikuntza finantzatzeko erabil daitezke.

Laburtuz, eta era eskematikoan, finantza-egitura osatzen duten elementuak honela adieraz daitezke:

P A S I B O A	Propioak	Enpresariaren ekarpena (Kapitala) Erreserbak (aberastasun-autofinantzaketa) Amortizazioak (Birjarpen-fondoak) Subentzio ez-itzulgarriak.		
			Ustiapenekok	Hornitzaileak Ordaintzeko merkatal efektuak
	Kanpokoak	Funtzionamendu- -kredituak	Finantzarioak	Epe laburrerako zorrak Efektuen deskontua Aurrerakinak Ageriko k/k. etako zorpekoak
		Finantzaketa- -zorketak	Epe luzerako zorrak Jesapenak Epe luzerako hornitzaileak	

2.4. KAPITALAREN KONTZEPTU EKONOMIKO ETA KONTABLEAREN ARTEKO DIFERENTZIA

Ikuspuntu ekonomikotik zerbitzu baten prestaziora edo produktu baten ekoizpenera bideratutako ondasunen multzoari deitzen zaio kapital. Beraz, aktibo osoa benetako kapital bezala kontsidera daiteke. Hain zuzen ere, ikuspuntu ekonomikotik, funtzionamendu-kapital deitzen zaio aktiboari.

Ikuspuntu kontabletik, Aktibo eta Pasibo galdagarriaren arteko diferentziak osatzen du enpresaren kapital efektiboa. Zenbateko hau Neto hitzaz ere ezagutzen da, eta, ikusi dugunez, finantzaketa propioa ordezkaten du (Despoltsatutako kapitala gehi superabit-erreserbak).

Zentzu hertsia goan, eta ez prozedura aldakorren¹ bidez eramaten denean, kapitala *Kapitala* kontuan barneratua agertzen den enpresariaren ekarpen netoa da.

¹ Kapitalaren ekarpena eta ateratzeak soilik barneratzen ditu, ekitaldiko mozkinak erreserba-kontu batera eramaten direlarik.

2.5. ONDAREAREN AZTERKETA

Ondarearen azterketan, funtsezko bi zati bereiz daitezke:

a) **Ondare-estatika:** Momentu konkretu batean enpresaren esku dagoen ondarea aztertzen du hiru ikuspuntutatik:

1. *Ikuspuntu koalitatibotik:* Ondare-elementu bakoitzari dagozkion jatorri, izaera eta ezaugarriak aztertzen ditu:

- Substantzia: diru likidoa, funtzionamedu-kredituak, salmentara-ko artikuluak, errenta-baloreak eta ondasun erabilgarriak.
- Kontrasubstantzia: finantzaketa- eta funtzionamendu-kredituak, enpresariaren ekarpena, erreserbak eta zenbait hornidura.

Ondarea osatzen duten osagai desberdinei ondare-elementu deitzen zaie. Diru likidoa (Kutxa), gure aldeko letrak (kobratzeko merkatal efektuak), etab. dira. Ekonomikoki homogenoak diren ondare-elementuei, ondare-masa deitzen zaie; Erabilgarria, Bihurgarria, etab.

2. *Ikuspuntu koantitatibotik:* Ondare-elementu desberdinen artean homogenotasuna lortzearen, balantzea osatzen duten partida desberdinei, behar bezala aztertu ondoren eta irizpide objektiboei² jarraituz, dagokien balioa atxikiko zaie.

3. *Oreka estatikoa:* Ondare-masak ikuspuntu koalitatibo eta kuantitatibotik ezagutu ondoren, ondarearen oreka estatikoa kalkulatu da:

- Substantziari dagokionez: Portzentaien teknika erabiliz, eta momentu konkretu bat erreferentziazat hartuz, oreka kalkulatu daiteke. Adibidez:

Aktiboa	Zenbatekoa	%
Zirkulatzailea	60.000	60
Finkoa	40.000	40
GUZTIRA	100.000	100

² Lan honetarako, besteak beste, Kontabilitate-Plan Orokorraren V. zatiko balorazio-arauak, eta Kontabilitate eta Kontu-Ikuskapenerako Institutuaren aipatu bi ebazpenak kontutan hartuko dira.

- Kontrasubstantziari dagokionez: finantzaketa-iturrien zenbatekoak zehaztuz:

Pasiboa	Zenbatekoa	%
Finkoa	70.000	70
Zirkulatzaileria	30.000	30
GUZTIRA	100.000	100

- Ondare-orekak, finantzaketa-iturrien inbertsioekiko egokitasuna egiaztatuz, eta alderantziz, adibidez:

Pasibo finkoa % 70 —————→ % 40 Aktibo finkoa
% 30 Aktibo zirkulatzailea

Pasibo zirkulatzailea % 30 —————→ % 30 Aktibo zirkulatzailea

Adibidez, baldin Pasibo finkoa Aktibo finkoa finantzatzeko gai izango ez balitz, desoreka izango genuke.

- b) **Ondare-dinamika:** Denboran zehar ondarearen bilakaera kontutan hartzen du; aurrikusitako helburuak lortu ahal izateko behar diren inbertsioen analisiarekin hasten da, dagozkien finantzaketa-iturriak aztertzen jarraituz.

Ondoren enpresaren objektu nagusia den ustiapena aztertzen da, bere etengabeko iharduera ekonomikoari loturiko emaitzen analisi sakon bat egiten delarik; hau da:

- 1) *Kostuak*: bere osagaien izaera (lehengai, soldata, energia, amortizazioak, ...) kontutan hartuz sailkatu, departamentu edo sailetan banatu, eta azkenik, enpresak eskaintzen dituen zerbitzu edo ekoizten dituen produktuei inputatzen zaizkie.
- 2) *Sarrerak*: ustiapenaren bitartez lortu eta iharduera-adar desberdinen arabera sailkatu, bi talde nagusitan banatzea komeni da:
 - Ustiapeneko sarrerak: Ohizkoak
Apartekoak
 - Sarrera estrafuntzionalak
- 3) *Emitza periodikoak*: ekitaldi administratibo bakoitzari loturikoak;

Ekitaldiko emaitzak (EE) = Ekitaldiko sarrerak (ES) – Ekitaldiko kostuak (EK)

$$EE = ES - EK$$

Emaitza hauek, ustiapen-adar desberdinetan sailkatzea komeniko litzateke, enpresako iharduera desberdinen etekinen ikuspegi analitikoa lortzearen.

Eskuartean dugun dinamika honen azterketan, ondarearen bilakaeraren eta ustiapeneko emaitzen estudio periodiko jarraietan, emaitzen, kostuen, sarreraren, finantzaketa-iturrien eta funtzionamendu-kapitalaren norabideen analisisa ere kontutan hartu beharko litzateke. Era honetan enpresako oreka dinamikoak aztertzeke gai izan gaitzke.

Ondare-orekaz, egonkortasun ekonomikoa adierazten duten emaitzen eta balantzeko elementuen multzo batek hartutako jarrera ulertzen dugu. Orekak, estatiko eta dinamikoaz gain, partzialak eta totalak, izan daitezke:

- 1) Errealizaziokoak, hau da, enpresaren ekonomi historia erreferentziatzat hartzen dutenak.
- 2) Espektatibazkoak, hau da, enpresak lortu beharreko helburuak adierazten dituztenak.

2.6. ONDARE ETA KAPITALAREN ARTEKO BEREIZKETA

Ondarea eta kapitalaren kontzeptuak, adiera desberdinekin erabiltzen dituzte autoreek. Egungo norabidea laburtzeko ahaleginarekin, ondoren azaltzen dira bi elementu hauei buruzko zenbait xehetasun:

- a) Zuzkidura, obligazio, eskubide eta ondasunak loturik agertzen direneko ekonomi unitatea kontutan hartuz:
 - Kapitala: ondasun horiek enpresa (produkzioko ekonomi unitate) bati dagozkio eta beraz, produkzio bati loturik daude.
 - Ondarea: ondasun horiek «entitate» (kontsumo-hazienda) bati dagozkio.

b) Zenbaitzuen ustez, ondarearen kontzeptua kapitalarena baino zabala-
goa da, barneratzen dituzten elementuen arabera, hau da:

- Kapitala: Egun ekonomi unitatean dauden obligazio-, eskubide- eta ondasun-multzoa.
- Ondarea: Egungo obligazio, eskubide eta ondasunez gain, etorkizun ekonomikoari loturikoak ere gehitu beharko litzaizkioke; hots, merkataritza-fondoa, eta enpresak lortu beharreko helburuak osatzen dituzten eta aurrekontuan isladatuak agertzen diren obligazio eta eskubideak barne.

c) Ikuspuntu juridiko-ekonomikotik:

- Kapitala: elementu ekoizleen multzoa, beren natura edo Aktibo eta finantzaketa edo jatorriaren arabera kontsideratuak (ikuspuntu ekonomikoa).
- Ondarea: pertsona natural edo moral bati loturiko ondasun-multzoa, berauekiko zenbait obligazio egon daitezkeelarik (ikuspuntu juridikoa).

2.7. KONTABILITATEAREN DEFINIZIOA ETA GARRANTZIA

Gure disziplinari buruz emandako definizioak asko eta desberdinak dira. Definizio bat ematekotan ondorengo aipa dezakegu:

“Edozein momentutan enpresaren benetako egoera eta lortutako emaitzak ezagutzeko, datu historikoeekin nahiz aurrikusitako datuekin, ondarearen estatika eta dinamika alde koalitatibo eta koantitabotik aztertzen dituen zientzia da Kontabilitatea”. Helburua Kontabilitate-Planak defendatzen duenarekin bat dator, hots, finantza-egoeraren, lortutako emaitzen eta enpresako ondarearen irudi zintzoa lortzea. Laburtuz, kontabilitateak gai izan behar du momentuoro Zuzendaritzak behar duen informazio guztia banatzeko.

Bere garrantziari dagokionez, kontabilitateak enpresaren iharduera ekonomikoaren historia osoa barneratzen duela esan daiteke, zuzendaritzaren gida eta norabide bilakatzen delarik; edozein momentutan adieraz-

ten baitio egungo egoera, parte hartu duten kausak eta bilakaera probalea. Hau dela eta enpresarientzat kontabilitatea itsasgizonarentzat iparrorratza bezalakoa dela esan da: «Bere norabide iraunkorra eta salbatzailea kasu askotan».

2.8. LIBURU-ERAMAIETZA ETA TEKNIKA KONTABLEA

Gure disziplina bezalako zientzia enpirikoek berehalako aplikazioa dute, horretarako teknikaz baliatzen direlarik, eta hau arrazoizkoa izan dadin zientzian eduki behar du bere sostengua.

Kontabilitate-zientzia doktrina kontableak teoria berriak sortzen dituen heinean aberastuz doan bezala, praktikarekin zuzenki loturik dagoen Teknika kontablea garatu egiten da, horretarako Kontabilitate-zientziak eskaintzen dizkion ezagutzetan oinarritzen delarik.

Teknika kontablearen barnean besteak beste ondorengoak sartzen dira:

- Kontu-planen prestaketa.
- Kontu-plan eta sistema egokien aukeraketa.
- Emaizten, sarreraren eta kostuen kalkulua.
- Aurrekontuen prestaketa.
- Kudeaketa edo gestio-kontrola, etab.

Schneiderren esanetan teknika kontablea «Ondorengo helburuak lortzeko, enpresaren barruan burutzen diren anotazio edo ohartarazpen eta kalkulu guztien izen jenerikoa da:

- a) Enpresaren iharduera eta bizitzan benetan gertatzen denaren zenbakizko irudia ematea.
- b) Gerentziaren ihardueretarako datu-biltegi bat lortzea».

Azkeneko mailan Liburu-eramailtza kokatzen da; enpresako ihardueran sortzen diren eragiketak erregistratzen ditu, era honetan Kontabilitatearen euskarri material eta laguntzaile bilakatzen delarik.

Erregistro-lana eskuz edo egungo teknika aurreratuagoez baliatuz egin daiteke, horrela lanik atsegin eta kalitatezkoena pertsonarentzat uzten delarik; lorturiko datuen analisi eta interpretazioa alegia.

Nolanahi ere, enpresaren iharduera ekonomikoaren baitan sortzen diren egitate kontableak behar bezain azkar eta garbi erregistra daitezten, komeni da erregistro-prozedura bat aukeratzeko garaian Teknika kontablearen laguntzaz baliatzea, ze honek adierazten baitu kasu bakoitzean erabili beharreko baliabide egokienak eta horiek lortu ahal izateko bide azkarrenak zeintzuk diren.

Aipatu hiru arloek, beste horrenbeste maila ordezkatzeko dituzte gure disziplinan; erabaki egokiak hartu ahal izateko lagungarria izan dadin, Kontabilitateak (Zientzia, Teknika eta Eramailletza) ekonomi unitateko maila hierarkiko desberdinen informazio-beharrei era azkar eta eraginkorrean erantzuteko gai izan behar du.

Kontabilitateak banatzen duen informazioak ondorengo ezau-garriak izango ditu:

- Gaurkotua izatea; ahalik eta atzerapen txikienarekin datuak banatuz.
- Errentagarria izatea; informazio hori lortu ahal izateko kostua ez dadila handiegia izan. Ahaleginak egin behar dira, lorturiko informazio gehigarriaren baliagarritasuna bere kostua baino handiagoa izan dadin.
- Analitikoa izatea; enpresako maila desberdinetako zerbitzu-buru eta arduradunak norabide egokitik bideratzearen, beharrezkoa den mailan xehetutako informazioa banatzea.
- Sintetikoa izatea; zuzendaritza orokorrak, azpiko mailai dagozkien xehetasunak alde batera utzi gabe, negozioa bere osotasunean aztertu ahal izateko.

Edozein momentutan, enpresako zuzendaritzak ondorengo informazioa izan behar du:

- **Zein** den ekitaldiko benetako emaitza eta bere bilakaera denboran zehar.
- **Zenbat** irabazi edo galtzen ari diren.
- **Non** sortu den emaitza hori.
- **Nola** lortu den.

- **Zein** itzaropen dauden etorkizunarekiko.

2.9. KONTABILITATEAREN SAILKAPENA

Aipatu berri ditugu Kontabilitate-Zientzia, Doktrina Kontablea, Teknika Kontablea eta Liburu-eramailletza. Era eskematikoan, ondoren adierazten dira Kontabilitatearen adar desberdinak:

- 1) **Mikrokontabilitatea:** Pertsona fisiko nahiz edozein motatako sozietate eta entitateei (kontsumo- eta produkzio-ekonomi entitateei) dagokie.

- 1.1. *Kanpo- edo Finantza-Kontabilitatea:* Funtsean, kanpoko munduarekin buruturiko trantsakzio edo eragiketen (finantzaketa, inbertsio, erosketa, salmenta, kobrantza eta ordainketen) tratamendu kontableaz arduratzen da nagusiki:

- 1.1.1. Kontabilitate Orokorra (Kontabilitatearen teoria edo Kontabilitateari sarrera): Kontabilitatearen oinarritzko printzipioak aztertzen ditu: ondare-elementuen izaera, natura eta atributuak, eta beren agerpen kontablea.

- 1.1.2. Sozietate edo Elkarte-Kontabilitatea: Funtsean, sozietate desberdinen arazo kontable eta finantzarioaz arduratzen da: eraketa, mozkinen banaketa, bategite, kapital sozialaren aldaketa, zurgapen, eraldaketa, behin-betiko likidazioa, etab...

- 1.2. *Barne- edo Ekonomi Kontabilitatea:* Ekonomi unitatearen barnealdeko tratamendu kontableaz arduratzen da: lehengaiak bukatutako produktu edo zerbitzu bihurtzearen prozesuaz.

- 1.2.1. Kostu-Kontabilitatea³: Kostuaren problematika aztertzen du, eta bereziki saldutako produktuen kostua eta biltegitutako izakinen balioaren koantifikazioa.

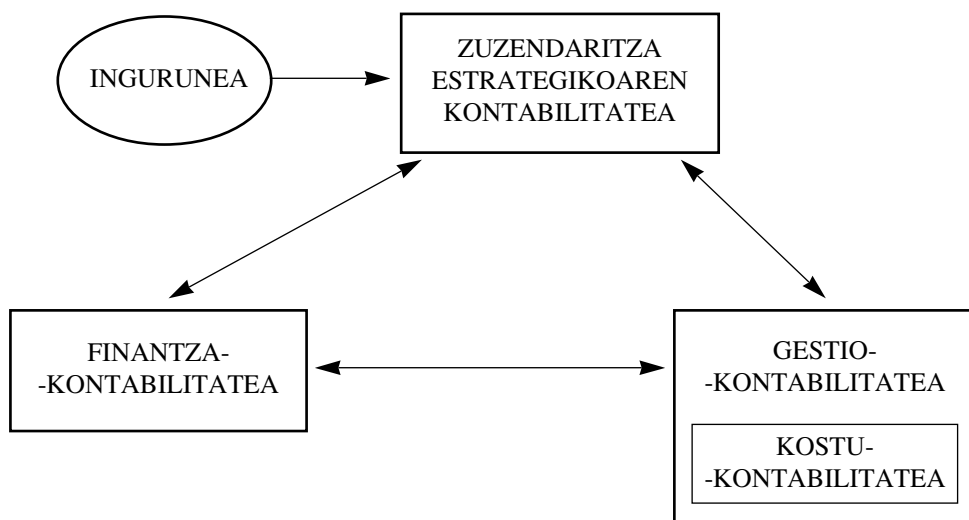
³ Gestio-Kontabilitatearen azpimultzo bat da Kostu-Kontabilitatea; enpresa batek Kostu-Kontabilitatea ezarria eduki arren, Gestio-Kontabilitatea ezarri gabe eduki dezake. Alderantziz, enpresa batek Gestio-Kontabilitatea garatua badu, nahitanahiez Kostu-Kontabilitatea aurretik garatua izan beharko du.

1.2.2. Gestio-Kontabilitatea: Kostu-Kontabilitatearen garapenetik sortzen da eta erabakiak-hartzearen prozesuak sortarazten dituen finantza-informazio gehigarrien beharrei erantzuteko sortutakoa da.

1.3. *Emaitzen eta Balantzeen Analisia, Agregazioa eta Ikuskapena*: Giza sinesgarritasuna lor dezaten, Urteko Kontuak kanpoko ikuskariek berrikusi behar dituzte. Entitate batzuk enpresaz gaindiko ekonomi unitate bat osatzen dutenean, beren emaitza eta balantzeak agregatu edo batu egin behar dira. Kontabilitateko egoera-orrien analisi eta interpretazioaren bitartez, entitatearen diagnostiko ekonomiko-finantzarioa gauzatzen da.

1.4. *Zuzendaritza Estrategikoaren Kontabilitatea*⁴: Edozein ekonomi unitateko kontrol estrategiko eta planifikazio-prozesu oso eta koherenteaz arduratzen den egungo Kontabilitatearen adar bat da.

2) **Makrokontabilitatea edo kontabilitate nazionala**: Autonomi Elkarre, nazio edo nazioz gaindiko magnitude makroekonomikoak (Sarrera, Gastu, Errenta, Merkatal eta Ordainketa-balantzak) neurtu eta erakustez arduratzen da.



⁴ Ondorengo irudian agertzen den bezala, Zuzendaritza Estrategikoaren Kontabilitatea enpresako problematika kontablearen gailurrean agertzen da.

ARIKETA PRAKTIKOAK

1. ARIKETA

A.- Sailka itzazu ondoren aipatzen diren elementuak Aktiboan eta Pasiboan:

- Altzariak.
- Kapitala (Enpresariaren ekarpena).
- Kutxa, pezetak.
- Eraikuntzak.
- Bezeroak, kobratzeko merkatal efektuak.
- Hornitzaileak, ordaintzeko merkatal efektuak.
- Hornitzaileak.
- B.B.V. k/k.ko dirua.
- Salgaiak.
- Ontzikiak.
- Kobratzeko fakturak.
- Makineria.
- Kutxazainetik jasotako dirua.
- "Kutxa"ko diru-gordailua.
- Hartzekodunak, ordaintzeko merkatal efektuak.

B.- Koka itzazu Aktiboan eta Pasiboan, dagokienean, ondorengo elementuak:

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

Izakinak

<u>Artikulua</u>	<u>Kopurua (unitateak)</u>	<u>Prezioa (pta./unitate)</u>
A	50	2.000
B	30	1.200
C	40	1.500

Bere hornitzaileei zor dizkien fakturak:

120.000 pta. Goikoetxeari.

100.000 pta. Rierari.

80.000 pta. Agirrerri.

Dituen ondasunak:

260.000 pta. B.B.V.ko k/k.an.

1.000.000 pta. makineria berrian.

50.000 pta. lehengaietan.

100.000 pta. makineria erosteko (ordaintzeko epea: 2 urte) onartutako letretan.

70.000 pta. saldutako jeneroen bitartez igorritako letretan.

2.000.000 pta. ordenadore batean.

Enpresariaren ekarpena?.

2. ARIKETA

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:

1.000.000 pta. eskudirutan.

500.000 pta. salgaitan, hauetatik 100.000 pta. zor ditu.

180.000 pta. idazmakina baten balioa.

2.000.000 pta. salgaiak banatzeko furgoneta batean.

600.000 pta. furgoneta erostean onartutako letra. Mugaeguna: 18 hilabete.

6.000.000 pta. eraikuntza batean. 1.000 metro karratutako orube batean eraiki zen, metroko prezioa 100 pezetakoa delarik. 200.000 pezetako 10 hilabeteko hipoteka du.

Ondorengoa eskatzen da:

- a.- Ikuspuntu juridikotik adieraz ezazu enpresa honen ondarea.
- b.- Ikuspuntu kontabletik adieraz ezazu enpresa honen ondarea.
- c.- Ikuspuntu ekonomikotik adieraz ezazu enpresa honen ondarea.
- d.- Sailka ezazu Aktiboa eta Pasiboa finkoan eta zirkulatzailean.
- e.- Enpresariaren ekarpena eta Pasiboan kokatzearen arrazoia.
- f.- Enpresaren ondare garbia edo netoa.
- g.- Ekitaldi ekonomikoaren bukaeran 200.000 pta. gutxiago daude kuxan, urteko galeren ondorioz. Jakin beharrekoa honakoa da:
 - Enpresariaren ekarpena.
 - Enpresaren ondare garbia edo netoa.

h.- Ekitaldi ekonomikoaren bukaeran irabaziak 300.000 pezetakoak direla pentsatuz eta B.B.V.an irekitako k/k-an daudela kontuan izanik:

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

3. ARIKETA

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

- 1.000.000 pta. salgaitan.
- 100.000 pta. eskudirutan.
- 300.000 pta. salgaiengatik hornitzaileei ordaindu beharreko fakturretan.
- 500.000 pta. orube batean, bertan eraikuntza bat eraiki zelarik. Eraikuntza-enpresari ordaindutakoa: 7.000.000 pta.
- 3.000.000 pta. zenbait kontu korronteetan.
- 500.000 pta. jeneroen salmentengatik kobratzeko fakturak.
- 300.000 pta. jeneroen salmentengatik kobratzeko letrak.
- 675.000 pta. zenbait altzari.
- 400.000 pta. “Z” sozietateko akzioetan.
- 4.000.000 pta. jeneroak banatzeko furgoneta baten balioa.
- 200.000 pta. enplegatuei nomina gisa zor zaiena.
- 75.000 pta. gizarte-segurantzarekin ordaintzear dauden kuotak.
- 600.000 pta. iazko ekonomi ekitaldiko irabazi garbiak.
- “X” pta. enpresariaren ekarpena.

Honakoa eskatzen da:

- Elementu guztien sailkapena Aktiboan eta Pasiboan.
- Finantzaketa propioaren zenbatekoa.
- Zenbatekoa da enpresaren ondare netoa?.
- Finantzaketa propioa osatzen duten kontuen zerrenda.
- Kanpo-finantzaketa osatzen duten kontuen zerrenda.
- Autofinantzaketa osatzen duten kontuen zerrenda.
- Ondarea ikuspegi koalatitibo eta koantitatibotik bereiztea.
- Ondare honetan elementu estra funtzionalik ikusten al duzu?.
- Furgoneta, erabileraren ondorioz eta etengabeko konponketak direla eta, antiekonomikoa balitz, zein motatako inbertsioa izango litzateke?.
- Zer-nolako eragina izango luke enpresaren ondare netoan?.

Egitate kontableak

3.1. OINARRIZKO PROZESU KONTABLEA

Kontabilitateak sortu eta erabiltzaile desberdinei banatzen dien informazioa lortu ahal izateko, ondorengo lau etapetan laburbil daitezkeen iharduera batzuk burutu behar ditu:

3.1.1. INFORMAZIOAREN PRESTAKETA

Kontabilitatearen lehen fasea da eta ondorengo prozesuaren garapenean datza:



Prozesu honetan bost etapa bereiz daitezke:

- a) **Egitate kontableen identifikazioa:** Enpresaren ondarean eragina izateagatik kontabiliza daitezkeen trantsakzio edo eragiketaz ari gara.

Egitate kontableak hainbat dokumentutan gauzatzen dira: erosketa-edo salmenta-faktura, truke-letra, txeke, agiri, nomina, entrega-orri, albaran, etab.etan.

- b) **Egitate kontableen ebaluaketa:** Kontabilizatu beharreko egitate ekonomiko-administratiboak moneta-unitatetan baloratu behar dira; biltegiko izakinak baloratu ahal izateko sistemaren aukeraketa, bezero kaudimengabeen aurrikuspena, ibilgetuko elementuen baliogalera, etab...
- c) **Analisi prekontablea:** Behar den informazioa lortzera bideratua dagoen erregistro kontablearen analisia; adibidez, gastu bat aktiboko elementu baten erosketa-prezioaren osagai bat edo emaitzen kontuko osagai negatibo bat izan daiteke.
- d) **Erregistroa:** Ekonomi unitateko emaitzetan edo ondarean eragina duten egitateen islada kontablea da.
- e) **Informazio kontablearen prestaketa:** Txosten kontable hauek erabiltzaile desberdinen beharrei erantzuteko gai izan behar dute eta era agregatuan (balantzeak, emaitzen kontuak, etab.) edo era analitikoan (bezeroen-zerrenda, biltegiko izakinen erlazioa, etab.) aurkez daitezke.

3.1.2. KONTABILITATEKO EGOERA-ORRIEN IKUSKAPEN EDO EGIAZTAPENA

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

Urteko Kontuak enpresako pertsonalak (barne-ikuskaritza), borondatez, edo profesional independenteek (kanpo-ikuskaritza), derrigorrez⁵, berrikus ditzake. Kanpo-ikuskaritzaren funtsezko helburua Urteko Kontuei gizarte-sinesgarritasuna ematea da.

⁵ Horretarako ikus 88-VII-12ko Kontuen Ikuskapenerako Legea eta xedapen osagarriak.

3.1.3. KONTABILITATEKO EGOERA-ORRIEN ANALISI ETA INTERPRETAZIOA

Hartzaile desberdinek erabakiak hartzeko prozesua errazagoa izan dezaten, informazio kontableak egiazkoa izateaz gain behar bezala aztertua behar du izan. Kontabilitateko egoera-orrien analisi eta interpretazioa ekonomi unitate osoaren gain egin daiteke. Adibidez finantza-analisia (likidezia, kaudimena, zorpetze-maila, etab.) eta ekonomi analisia (merkatal eta industri ihardueraren analisia, kostuen analisia, errentagarritasuna, etab.), edo unitate horren zati konkretu batzuen gain; izakinen analisia, bezeroen estudioa, ibilgetu-elementuen egitura, etab...

3.1.4. INFORMAZIO KONTABLEAREN KOMUNIKAZIOA

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

- Akziodun eta jendearentzat oro har: Urteko Kontuak deiturikoak.
- Hazienda Publikoarentzat: mozkinen gaineko zergen aitorpena, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitorpena, subentzioen eskaera, etab... egiten denean.
- Finantza-erakundeentzat: Urteko Kontuei gehitzen zaizkie mailegu, kreditu, eta antzeko finantza-pasiboak lortzeko eskatu ohi diren datu gehigarriak.
- Zuzendaritzako maila desberdinentzat: enpresako antolaketa-egituraren arabera bana daitezkeen txostenak.

3.2. EGITATE KONTABLEEN KONTZEPTUA

Aurreko kapituluan ekonomi unitatearen eskura dagoen ondarea aztertu dugu. Ikuspuntu estatistikotik momentu konkretu bateko argazki baten antza du.

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

Enpresak garatzen dituen iharduerak haziendako funtzio desberdinetan ondorioa duten egitate ekonomiko-administratiboei leku ematen die, horrela Kontabilitateko analisi-, erregistro- eta interpretazio-objektu diren egitate kontableak sortzen direlarik.

Ikusi bezala, ondarearen oinarritzko ekuazioa honako hau da:

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

Egitate kontableek aipatu hiru elementuen gain eragina izan dezakete, ondare netoa aldatuz edo aldatu gabe. Hau dela eta, Kontabilitatearen teoria juridikoaren arabera, ondorengo puntuetan ikusi ahal izango denez, hiru egitate-mota bereizi ahal izango dira.

Enpresaren ondarean eragina duen, eta beraz, kontableki erregistra daitezkeen, edozein gertaera ekonomiko-administratibo da egitate kontablea.

3.3. EGITATE KONTABLEEN MOTAK

Egitate kontableak Ondarean, Pasiboan eta Aktiboan sortzen dituzten aldaketen arabera, honelakoak izan daitezke:

1. Trukatzaileak: **Ondare netoaren zenbatekoa aldatu gabe**, Kapitallean, Pasiboan edo Aktiboan aldaketa koalitatiboak sortarazten dituztenak.
2. Aldatzaileak: Pasibo edo Aktiboaren gehikuntza edo murrizketagatik **Netoaren zenbatekoa aldarazten duten** egitate kontableak.
3. Mistoak: Aldi berean, gehituz ala murriztuz Netoaren aldaketa bat eta Pasibo edo/eta Aktiboaren trukaketa bat sortarazten duten egitate kontableak.

3.4. EGITATE TRUKATZAILE EDO PERMUTATIBOAK

Egitate kontable hauetan, aipatu bezala, ondare netoak ez du inolako aldaketa koantitatiborik jasan ohi, bere funtsezko identitatea mantendu egiten delarik:

A – P = N

Sortarazten duten aldaketa bakarra koalitatiboa da, ikusiko dugunez hauen eraginez ez baitago galerarik edo mozkinik.

Besteak beste, multzo honetan sartuko genituzke ondorengo eragiketak: erosketak, kobrantzak, ordainketak, letren onarpenak, etab.

Oro har, egitate-mota hauetan Kontabilitate-Plan Orokorreko lehenbiziko bost taldeetako kontuek parte har dezaketela esan genezake. Garbi dagoena, egitate batean kontu hauek soilik parte hartzen badute, egitate hau trukatzailea izatea da. Dena den, egon badaude salbuespenak; hau da, eragiketa batean 6. *Erosketak eta gastuak* edo 7. *Salmentak eta sarrerak* taldeko konturen batek parte hartu arren, egitatea trukatzailea izan daiteke. Adibidez, erosketa batean 6. taldeko kontu batek parte hartzen badu ere, beti trukatzailea izango da. Aldiz, salmenta bat, erosketa- edo kostu- eta salmenta-prezioak berdinak direnean soilik izango da trukatzailea izakinen kasuan, edota ibilgetuko elementuen kasuan salmenta-prezioa beren balio neto kontablearen berdina denean.

Puntu hau errazago ulertzeko, enpresa baten egoera-balantze bat hartuko dugu eredu edo erreferentziatzat. Kasu bakoitzean agertzen den egoera-balantzeak, aurreko kasukoan du bere jatorria; hala nola pasiboko trukatzaileko egoera-balantzeak aktiboko trukatzailean.

Lehen egoera-balantze bezala, ondorengoa hartuko dugu:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	4.000	E/luz. zorrak	4.000
Altxortegia	6.000	E/lab. zorrak	3.000
Guztira	25.000	Guztira	25.000

Ikus ditzagun ondoren egitate trukatzaileen artean bereiz daitezkeen bost mota desberdin:

1. Aktiboko trukatzaileak

Multzo honetan, besteak beste, ondorengo eragiketak sartuko lirateke: eskura ordaindutako erosketa guztiak⁶, kobratzeko letren onarpenak, bezeroei emandako kredituen kobrantzak, altxortegiko elementuen arteko transferentziak, etab...

Adibidea: Bezero bati 1.000 moneta-unitate kobratu dizkiogu. Eragiketa honen eraginez, altxortegian diru gehiago dago, 1.000 moneta-unitate gehiago, hain zuzen, eta aldiz bezeroei emandako kredituari zenbateko bera txikiagotu egin zaio. Ondorengo irudian ikus dezakegunez, ondare netoaren zenbatekoak ez du inolako aldaketa koantitatiborik jasan⁷, eta, aldiz, gauzatu den aldaketa bakarra aktiboko elementuen artekoa izan da.

- Eragiketa burutu ondoren, egoera-balantzea ondorengo litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	3.000	E/luz. zorrak	4.000
Altxortegia	7.000	E/lab. zorrak	3.000
Guztira	25.000	Guztira	25.000

2. Pasiboko trukatzaileak

Multzo honetan barneratuko lirateke, besteak beste, ondorengo eragiketak: 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. Sortarazi duen aldaketa bakarra, zor bat hornitzaileetan egon beharrean onar-

⁶ Ibilgetuko nahiz beste gainerako elementuenak.

⁷ Kasu honetan koalitatiborik ere ez.

tutako letretan egotea da. Biak (hots, hornitzailea eta onartutako letrak) multzo bereborean daudela suposatuz, hau da, epe laburrean edo epe luzean, eragiketa hau burutu ondoren egoera-balantzea ondorengoa litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	3.000	E/luz. zorrak	4.000
Altxortegia	7.000	E/lab. zorrak	3.000
Guztira	25.000	Guztira	25.000

Oharra: Aipatu bi elementuak beren mugaegunaren arabera multzo desberdinetan egongo balira, adibidez, hasiera batean epe luzerako ibilgetu hornitzaile bat izan arren bere mugaeguna hurbilduz doanez gero, epe laburrerakoa izatera iritsi eta gainera zorra letra batean formalizatuta egonez gero, egitateak trukatzailea izaten segituko luke. Hori bai, kasu honetan multzoen zenbatekoen artean trukaketa bat egongo litzateke, egoera-balantzeak ondorengo egitura aurkeztuko lukeelarik:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	3.000	E/luz. zorrak	3.000
Altxortegia	7.000	E/lab. zorrak	4.000
Guztira	25.000	Guztira	25.000

3. Netoko trukatzaileak

Maiz gertatzen ez badira ere, Netoan aldaketa koalatitiboa sor dezaketen eragiketak egon daitezke, besteak beste: erreserbez baliatuz kapital-zabalkuntza burutzen denean, kapitala murriztuz⁸ edo erreserbak era-

8 Sozietate Anonimoen Legeko 163. artikulua dioenaren arabera, murriztapena derri-gorrezkoa izan daiteke galerek kapitalaren zifra hiru zatitatik bira baino gutxiagora murriztarazi badute, eta ondarea berreskuratu gabe urte bat igaro bada. Dena den, maila honetara iritsi gabe ere, enpresak ekitaldiko edo aurreko ekitaldietako galerak kapitalaz baliatuz konpentsatu edo finantzatzeko erabakia har dezake, horrela bere ondarearen egoera hobea izango litzatekeelarik.

biliz ekitaldiko galerak konpentsatzen direnean, erreserba desberdinen artean barne-transferentziak burutzen direnean, etab.

Adibidea: Erreserbez baliatuz 2.000 moneta-unitateko kapital-zabalkuntza bat burutu da. Bi elementuak Netoko partaideak direnez gero, honengan sortu duten aldaketa koalitatiboa da, hau da, egitura aldetik orain kapitalean 2.000 m.u. gehiago aurkituko dira, eta aldiz, erreserbetan 2.000 m.u. gutxiago.

Eragiketa burutu ondoren, egoera-balantzeak ondorengo egitura erakutsiko luke:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	15.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	3.000
Bezeroak	3.000	E/luz. zorrak	4.000
Altxortegia	7.000	E/lab. zorrak	3.000
Guztira	25.000	Guztira	25.000

4. Aktibo eta Pasiboa handiagotzeagatiko trukatzailak

Multzo honetan, besteak beste, ondorengo eragiketak sartuko lirateke: kredituz eginiko erosketak guztiak, eskuratutako mailegu eta gainerako finantza-pasiboak, etab.

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

Eragiketa honen eraginez egoera-balantzea ondorengo izango litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	15.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	3.000
Bezeroak	3.000	E/luz. zorrak	6.000
Altxortegia	9.000	E/lab. zorrak	3.000
Guztira	27.000	Guztira	27.000

5. Aktibo eta Pasiboa txikiagotzeagatiko trukatzailak

Mota honetako egitate kontableek, Aktibo eta Pasiboaren arteko izaera negatiboa duen trukaketa bat adierazten dute; gure aurrakako letren ordainketa, finantza-pasiboen itzulketak, burutzen diren transferentziak, etab.

Adibidea: 2. puntuan aipatu den letraren mugaeguna iritsi denez gero, altxortegiko kontu batez baliatuz, ordaindu egin da. Gogoratu bere zenbatekoa 1.000 moneta-unitatekoa dela. Kasu honetan bi aldeetako, hots, Aktibo eta Pasiboko elementuek parte hartzen dutela ikusten dugu, baina mota honetako eragiketa guztietan bezala, Ondare Netoan inolako eragin koantitaborik sortarazi gabe. Honen eraginez, altxortegiari aipatu zenbatekoa txikiagotuko litzaioke, eta aldi berean letra desagertarazi egingo genuke.

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

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	3.000	E/luz. zorrak	6.000
Altxortegia	8.000	E/lab. zorrak	2.000
Guztira	26.000	Guztira	26.000

3.5. EGITATE ALDATZAILEAK

Enpresaren Kapital efektibo edo Ondare netoa aldarazten duten eragiketak barneratzen dira multzo honetan. Hauek mozkin edo galerak, sarrera edo gastuak isladatzen dituzte. Aldarazten duten Ondare netoko aldaketaren zeinuaren arabera, murrizketa edo gehikuntzagaratikoak izan daitezke.

Aldaketa Aktiboan sortarazten badute, aldaketa honen zeinua eta Netokoarena berdinak izango dira. Aldiz aldaketa Pasiboan sortarazten badute, aldaketa honen zeinua eta Netokoarena alderantzizkoak izango dira.

Egitate trukatzaileretan, nagusiki, kontu integralek⁹ soilik parte hartzen bazuten, egitate bat aldatzailea den ala ez jakiteko ondorengo erregela kontutan hartuko da: kontu integralez gain 6. *Erosketak eta gastuak* edo 7. *Salmentak eta sarrerak* taldeko kontu diferentzialen batek parte hartzen badu, aldatzailea izan daiteke. Eragiketa horretan ondare-elementuen arteko inolako trukaketarik ez badago, aldatzailea izango da. Aldiz, trukaketaren bat gertatzen bada egitate mistoa izango da.

Aurreko kasuan bezala, eragiketa-mota hauen azalpena errazago ulertzeko, adibide batez baliatuko gara. Adibide honetan mozkin edo sarrera bat adierazten duen eragiketa batek, 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 dezekoen eragina.

Kasu bakoitzean agertzen den egoera-balantzeak, aurreko kasukoan du bere jatorria; hau da, aktiboko murrizketagaratiko aldatzaileak aktiboko gehikuntzagaratiko aldatzaileetan.

Lehen egoera-balantze bezala, ondorengoa hartuko dugu:

⁹ Kontabilitate-Plan Orokorreko lehenbiziko bost taldeetako kontuak.

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	4.000	E/luz. zorrak	4.000
Altxortegia	6.000	E/lab. zorrak	3.000
Guztira	25.000	Guztira	25.000

1. Aktiboa gehitzeagatik aldatzailerak

Multzo honetan, besteak beste, ondorengo eragiketak sartuko lirateke: burututako 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 digu. Eragiketa honen ondorioz, eta zenbateko berberaz, gure altxortegia handiagotu egingo litzateke, gainerako ondare-elementuak inolako aldaketarik jasango ez luketelarik. Beraz, ustiapen-subentzioa sarrera bezala kontsideratu behar denez gero, honek ondare netoa aldarazi egingo luke eta zeinu berberaz aldarazi ere. Egoera-balantzearen egitura berriz, ondorengo izango litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	4.000	Emaitzak	1.000
Altxortegia	7.000	E/luz. zorrak	4.000
		E/lab. zorrak	3.000
Guztira	26.000	Guztira	26.000

Oharra: Kasu bakoitzean planteatzen den eragiketaren eragina Ondare Netoa *Emaitzak* atalean sartuko dugu.

2. Aktiboa txikiagotzeagatiko aldatzaileak

Mota honetako eragiketak, besteak beste ondorengoak dira: finantza-pasiboen interesen ordainketak, bezeroen behin-betiko kaudimengabeziak¹⁰, bezeroei ematen zaizkien deskontuak, amortizazioak, hornidurak¹¹, guztiz amortizatu gabeko ibilgetu-elementuen bajak¹², 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 berbereko galera sortuko da. Eragiketa hau burutu ondoren, egoera-balantzea ondorengo litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	3.200	Emitzak	200
Altxortegia	7.000	E/luz. zorrak	4.000
		E/lab. zorrak	3.000
Guztira	25.200	Guztira	25.200

3. Pasiboa handiagotzeagatiko aldatzaileak

Multzo honetan, besteak beste, ondorengo eragiketak sartuko lirateke: finantza-pasiboen interesak sortu eta zorretan uzten direnean, zenbait hornidura¹³ langileen soldatak ordaintzeko uzten direnean, etab...

10 Kaudimengabezia hau hornidura baten bitartez estalia egon arren, horniduraren mugimendu kontablea beste idazpen batean egiten dela suposatuko dugu; dakigunez trafiko-eragiketagaratiko zordunen kaudimengabeziak estali ahal izateko sortzen diren horniduren mugimengu kontableak, hau da, sortu eta desagertzeko garaian, zenbateko berberaz egiten baitira.

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

12 Amortizazio metatuak aktiboko elementu negatiboak direla kontsideratu dugu.

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

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 sortzen da, eta beraz, talde horri aipatu zenbatekoa gehituko zaio. Eragiketa honek gainerako ondare-elementuetan eraginik ez duenez gero, eta interesak gastua direla kontutan hartuz, Netoa zenbateko berberaz murriztuko litzateke. Egoera-balantzea ondorengoa izango da:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	3.200	Emitzak	-300
Altxortegia	7.000	E/luz. zorrak	4.000
		E/lab. zorrak	3.500
Guztira	25.200	Guztira	25.200

4. Pasiboa txikiagotzeagatiko aldatzaileak

Mota honetako eragiketetan, besteak beste honakoak sartuko lirateke: hornitzaile eta hartzekodunek ematen dituzten deskontu eta beherapen guztiak, ordaintzekoak diren zenbatekoei iraungi direlako baja ematen zaienean, zorretan dauzkagun zenbatekoak barkatzean, etab...

Adibidea: Mailegua eman zigun kreditu-erakundearekiko dauzkagun harreman onak direla eta, aurreko eragiketan sortu diren interesak barkatu egin dizkigu. Aurreko eragiketan interesek zorra handiagotzen bazuten, kasu honetan interesak barkatu egin dizkigunez, epe laburrerako zorren zenbatekoa txikiagoa izango da. Barkamen honek gainerako ondare-elementuetan inolako eraginik ez duenez gero, mozkin bilakatuko da, eta, beraz, Netoa handiagotu egingo du. Eragiketa honen eraginez egoera-balantzea ondorengoa izango litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	3.200	Emaizak	200
Altxortegia	7.000	E/luz. 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 *Emaizak* atalean sartu izan dira. Errealitatean aldiz, aldaketa hauek emaitzen kontuetako kontu diferentzialen bitartez adierazten dira, eta ez, egin dugun bezala, zuzenean netora eramanez .

3.6. EGITATE MISTOAK

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

Egitate aldatzailaetan honi buruzko zerbait aurreratu bazen 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 trukaketa batek egon behar du.
3. Trukaketa hori zenbateko osoagatik egiten ez denez gero, diferentzia hori Ondare netora joango litzateke, honen zenbatekoa aldatuz.

Aurreko bi kasuetan bezala, egitate mistoetan bereiz daitezkeen lau motei dagozkien azalpenak errazago ulertzeko, adibide batez baliatuko gara. Aldatzailaetan bezala, Ondare netoan eduki dezaketen eragina elementu bakar batean nabaritutako dela pentsatuko dugu, hau da, *Emaizak*

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, ondorengo dela kontsideratuko dugu:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	4.000	E/luz. zorrak	4.000
Altxortegia	6.000	E/lab. zorrak	3.000
Guztira	25.000	Guztira	25.000

1. Aktiboko egitate mistoak

Ondare netoan sortarazten duten aldaketa koantitatiboak 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 barneratuko litzateke kostua behar bezala koantifikatu gabeko elementuen salmenta burutzen denean; salmentaren zenbatekoa jakin daiteke, baina bere kostua ezezaguna denez gero, ez da posible Ondare netoan duten eragina koantifikatzea. Dena den, besterenganatu diren elementuak kontabilitate-sistema egokiaz erregistratu badira, hauei dagokien emaitza zehazteak guztiz automatikoa beharko luke izan, honetan Ondare netoaren gaineko eragin ekonomikoa koantifikatzea posible izango litzatekeelarik.

Multzo honetan, besteak beste, ondorengo eragiketak sartuko genituzke: Ibilgetu-elementuen eta izakinen salmenta (kredituz nahiz eskura egindakoak), salmenta- eta kostu-prezioa desberdinak direnean¹⁴ bezeroei emandako kredituen kobrantza deskontu bat eginez, gure aldeko efektuen deskontua, etab...

14 Ibilgetuko elementuen kasuan kostu-prezio hori koantifikatu ahal izateko kontutan hartu beharko lirateke kontabilizatutako amortizazio metatuak.

Adibidea: 1.000 moneta-unitateko zor bat 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, altxortegian sartu da.

Kobranta-eskubideak 1.000 moneta-unitatekoak izan arren, 950 soilik kobratuko dira; gainerakoak bezeroarentzat baitira. Beraz, diru horren kobrantza aurreratzearren, galera jasan da (50 m.u.) eta honek Ondare netoan eragina du bere zenbatekoa txikiagotuz. Eragiketa honetan, beraz, egitate mistoen baldintzak bete dira:

1. Ondare-elementuen arteko trukaketa: Lehen bezeroetan zegoena orain altxortegian dago.
2. Ondare netoaren aldaketa: 50 m.u. gutxiago kobratu direnez gero, zenbateko berdineko galera eragin du, ondare netoa txikiagotuz.

Eragiketa hau burutu ondoren egoera-balantzea ondorengoa izango litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	3.000	Emitzak	-50
Altortegia	6.950	E/luz. zorrak	4.000
		E/lab. zorrak	3.000
Guztira	24.950	Guztira	24.950

2. Pasiboko egitate mistoak

Multzo honetan barneratuko liratekeen eragiketak, besteak beste hauek dira: bere mugaeguna iritsi aurretik zor bat ordaindu eta arrazoi honegatik deskontu edo beherapen bat lortzen denean, gure aurkako letren berriztapena, atzerapenengatiko interesak barne, gure konturako gastuekin efektuen itzulketak hornitzaileei, 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 formalizatua dagoeneko dokumentua ere desberdina da; hasieran faktura zena, orain merkatal letra da.

Eragiketa honetan ere ondorengoa ikus daiteke:

1. Ondare-elementuen arteko trukaketa: Lehen hornitzaileetan zegoena orain ordaintzeko merkatal efektutan 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 ordeztatu 1.050 ditugu) diferentzia honek Ondare netoaren aldaketa dakar.

Eragiketa hau burutu ondoren egoera-balantzea ondorengoa izango litzateke:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	3.000	Emitzak	-100
Altxortegia	6.950	E/luz. zorrak	4.000
		E/lab. zorrak	3.050
Guztira	24.950	Guztira	24.950

3. Aktibo eta Pasiboaren gehikuntzagatiko egitate mistoak

Kasu hauetan Aktibo eta Pasiboko elementuen artean konpentsatzen ez den trukaketa positiboa burutzen da, diferentziak ondare netoa aldarazten duelarik.

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

550 m.u.ko ordaindukoa sinatu da.

Kasu honetan dirua jaso da, 500 m.u., baina sortu den zorra hasiera batean 500 m.u.koa baldin bazen ere, ordaindukoa sinatu denez gero, 550 m.u.koa da. Hau dela eta, ondorengo ikus daiteke:

1. Ondare-elementuen arteko trukaketa positiboa. Altxortegian 500 m.u. sartu dira eta diru-sarrera horren truke 550 m.u.ko epe laburrerako zorra onartu da. Trukaketa, batez ere azken elementu hauen artean gertatuko litzateke, baina altxortegiak ere parte hartzen duenez, mota honetako egitate mistoen artean kokatu beharko litzateke.
2. Jaso dena baino gehiago ordaindu behar denez, diferentziak ondare netoa aipatu 50 m.u. aldaraziko du.

Eragiketa honen ondorioz egoera-balantzeak ondorengo egitura izango luke:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	3.000	Emitzak	-150
Altxortegia	7.450	E/luz. zorrak	4.000
		E/lab. zorrak	3.600
Guztira	25.450	Guztira	25.450

4. Aktibo eta Pasiboa txikiagotzeagatik egitate mistoak

Kasu hauetan Aktibo eta Pasiboko elementuen artean konpentsatzen ez den trukaketa negatiboa burutzen da, diferentziak ondare netoa aldarazten duelarik.

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

Altxortegiko diru likidua $950 (1.000 - 0,05 \times 1.000)$ m.u. txikiago izango da, epe laburreko zorren zenbatekoak aldiz, 1.000 m.u.ko alda-

keta jasango duelarik. Diferentziak, esan bezala, Ondare netoa aldatuko du aipatu sarreran. Aurreko kasu guztietan bezala, honetan ere ondorengo ikus daiteke:

- 1. Bi ondare-elementuen artean trukaketa negatiboa egon da; altxortegitik 950 m.u. atera dira eta Pasiboan epe laburreko zorren 1.000 m.u. kitatu dira.
- 2. Kitatu den zorraren zenbatekoa diru likidoz atera dena baino handiagoa denez gero, diferentziak (gure aldekoa) Ondare netoaren zenbatekoa aldatuko du; kasu honetan gehitu egingo du.

Eragiketa honen ondorioz egoera-balantzeak ondorengo egitura aurkeztuko luke:

AKTIBOA		PASIBOA	
Ibilgetua	10.000	Kapital soziala	13.000
Izakinak	5.000	Erreserbak	5.000
Bezeroak	3.000	Emaitzak	-100
Altxortegia	6.500	E/luz. 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.

3.7. EGITATE KONTABLEAK 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 ikuspuntutatik 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 kontutan hartuz, aurreko puntuetan ikusi ditugun hiru egitate kontableen motak aztertuko ditugu:

1. Egitate trukatzaileak

Egitate hauek, ondare netoaren zenbatekoaren aldaketa koalitatiboa sor dezakete gehienez, baina **inoiz ez** aldaketa koantitatiborik; aipatu bi parametroetako batean, hau da, finantzaketa-iturrietan, ez baitu parte hartzen ondare netoak finantza-iturri bezala, nahiz eta bere kokaguneagatik hor sailkaturik egon.

Normalean egitate-mota hauetan ondare netoak ez du inolako aldaketarik jasan ohi. Ondare netoko elementuen artean trukaketaren bat gauzatzen bada soilik jasango du aldaketa koalitatiboa.

2. Egitate aldatzaileak

Egitate kontable hauek, ondare netoaren aldaketa koalitatiboa eta koantitatiboa eragiten dute **beti**, 6. edo 7. taldeko elementuren baten partaidetza ezinbestekoa delarik. Aurreko kasuan ez bezala, hemen ondare netoak finantzaketa-iturrietako partaide osoa edo partziala izan daiteke:

1. Aktiboko aldatzaileen kasuan, partaidetza oso deritzona izango luke, aipatu identitatea mantentzeko, finantzaketa-iturrietatik parte-hartuko lukeen multzo bakarra, ondare netoa bailitzateke, bere partaidetzaren zenbatekoa aktiboko elementuen zenbatekoen **berdina** izango litzatekeelarik.

3. Egitate mistoak

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

Beraz, eragiketa hauen ondorioz egoera-balantzearen egitura ekonomikoan sor daitezkeen aldaketei dagokienez, honakoa esan daiteke:

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 pasiboko nahiz ondare netokoak izango dira.

ARIKETA PRAKTIKOAK

Sailka itzazu ondoren aipatzen diren egitate kontableak trukatzaile edo permutatibotan, aldatzailetan eta mistotan, ondare netoan duten eragina adieraziz:

- 1.- Eraikuntza bat erostea, 7 milioi eskudirutan ordainduz.
- 2.- Aurreko eraikuntza 8 milioitan, kredituz, saltzea.
- 3.- 40.000 pta.ko salgai-erosketa.
- 4.- 38.000 pta.ko salgai-salmenta, eskudiruz kobratuz.
- 5.- 3. puntuan eginiko erosketagatik, txeke bidez 6.000 pta. ordaindu dizkiogu hornitzaileari.
- 6.- Hornitzailearekin daukagun zorra, mugaeguna iritsi baino lehen kitatu egin da. 1.000 pta.ko deskontua egin digu goiz ordaintzeagatik.
- 7.- Terreno bat erosi da 2 milioi ordainduz. Erdia txeke bidez ordaindu da eta beste erdia ordaintzeko, kopuru berdineko bi letra onartu dira.
- 8.- Ekonomi ekitaldia 100.000 pezetako irabaziaz itxi da. Zenbateko hori borondatezko erreserbatara eraman da.
- 9.- Pertsonalari dagokion 325.000 pta.ko nomina ordaindu da.
- 10.- 60.000 pta.ko produktuak saldu dira. Zenbateko horregatik letra bat igorri da.
- 11.- Aurreko letra bankuan negoziatu da. 1.000 pta.ko gastuak sortu ditu.
- 12.- Salgaiak banatzeko furgoneta bat erosi da. Prezioa 2 milioi pta.koa izan da. 1.500.000 pta. txeke bidez ordaindu dira eta gainerakoa ordaintzeko bi hilabeteko epea eman digute.
- 13.- Urtebeterako 3 milioiko mailegua eman digu BBV-k.

- 14.- Mailegua itzuli egin diogu BBV-ri. 34.000 pta.ko interesak eta batzordeak ordaindu ditugu.
- 15.- Hornitzaile bati zor dizkiogun 60.000 pta. ordaintzeko gure agindurako letra bat eman diogu.
- 16.- Kreditu helbideratuta dugun k/k-ari dagozkion 2.000 pta.ko interesak ordaindu zaizkio Bankoari.
- 17.- Borondatezko erreserben bitartez, iazko 50.000 pta.ko galerak kitatu dira.
- 18.- Egitate trukatzaile batean eta misto batean, parte hartu al dezakete kontu berdinek?
- 19.- Bere garaian kostu-prezioan saldu ziren salgaiak itzuli egin dizkigute:
 - a) Saltzean BEZik kontabilizatu ez bazen, nolako egitate kontablea da?
 - b) Saltzean BEZ kontabilizatu bazen, nolako egitate kontablea da?
- 20.- Eragiketa berak (erosketa, salmenta, kobrantza, ordainketa,...) egitate kontable desberdinak sor al ditzake? Erantzun ezazu arrazoituz eta jar ezazu adibide bat.
- 21.- Adieraz ezazu aktibotik pasibora, hau gehituz, doan egitate trukatzaile edo permutatibo bat.
- 22.- Adieraz ezazu aktibotik pasibora, hau txikiagotuz, doan egitate trukatzaile edo permutatibo bat.
- 23.- Jar ezazu netoa (ondare garbia) txikiagotzen duen egitate mistoaren adibide bat.
- 24.- Jar ezazu netoa (ondare garbia) handiagotzen duen egitate aldatzailearen adibide bat.

Kontuak.

Logismologia orokorra

4.1. KONTZEPTUA

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

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

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

Kontua Kontabilitateko tresna kontzeptuala eta Liburu-Eramailtzako funtsezko elementua da, baina ez da hizkuntza arruntean “kontu” kontzeptuak duen esanahiarekin nahastu behar. Kontabilita-

tean, kontuak emaitza batzuk lortzeko eta zenbait irizpideri jarraituz, balioen mugimendu eta egoeraren datu estatistiko eta aritmetikoak batzen ditu. Egitate kontableetan sortzen den informazio-kontuetan batzen da, beren helburua emaitzen, funtzio administratiboen eta ondare-elementuen bilakaera eta egoera ezagutzea delarik.

4.2. EGITURA

Kontua funtsezko bi zatiz osatua dago: ZOR eta HARTZEKO zatiez. Grafikoki, kontuak liburu baten antza du, orriaren ezker aldean Zor aldea agertuko litzateke, eta eskuinaldean Hartzeko aldea.

Eskematikoki, "T" itxura du kontuak:

INBERTSIOA	FINANTZAKETA
ZOR	HARTZEKO
EKONOMI EGITURA	FINANTZA-EGITURA

Kontuen sailkapena printzipio aritmetiko bati jarraitzen zaio. Bertan gehikuntza eta gutxikuntza bat adierazten duten balioak bereizi egiten dira. Kenketa eta batuketa adierazten duten ohizko + eta - ikurrek, Zor eta Hartzeko aldeaz ordezkatuak daude. Zeinu berdinekoak direnez gero, Zor aldeko ohartarazpenak batu egin daitezke. Gauza berbera esan daiteke Hartzeko aldean erregistratzen diren eragiketei dagokienean ere. Bi baturek kontuaren alde dinamikoa ordezkatzeko dute, eta bien arteko diferentzia edo saldoak momentu konkretu bateko egoera adierazten du.

Ondorioz, kontu batean eragina eduki dezaketen egitate-kontableak bi multzotan sailka daitezke:

- Bere balioaren gehikuntza adierazten dutenak.
- Bere balioaren gutxikuntza ordezkatzeko dutenak.

Ondarearen $A - P = N$ ekuaziotik, ondorengo identitatea atera dezakegu:

$$A = P + N$$

Era honetan, ondare-elementuei dagozkien funtsezko bi multzo osatzen ditugu, bakoitza identitatearen alde bakoitzean kokatua dagoelarik:

- 1) Aktiboko kontuak edo funtzionamendu-kapitala (inbertsioak).
- 2) Pasibo eta Netoko kontuak edo finantza-iturriak.

Multzo bakoitzean agertzen diren elementuen egitura berdina da, baina beren funtzionamendua alderantzizkoa. Aktiboko ondare-elementuak ordezkatzeko dituzten kontuek ondorengo mugimenduak dituzte:

- Beren balioen gehikuntzak Zor aldean.
- Beren balioen gutxikuntzak Hartzeko aldean.

Pasibo eta Netoko ondare-elementuak ordezkatzeko dituzten kontuek aldiz, ondorengo mugimenduak dituzte:

- Beren balioen gehikuntzak Hartzeko aldean.
- Beren balioen gutxikuntzak Zor aldean.

Eskematikoki, ondoren adierazten den eran ordezkari daitezke bi multzoen mugimenduak:

AKTIBOA		PASIBOA ETA NETOA	
+	–	–	+

Ondare-elementu guztiak kontu batez ordezkatzeko daudenez gero, kontu guztiek enpresaren egoera eskaintzen dute Balantzearen bitartez. Kontu eta Balantzeak Kontabilitatearen kontzeptu sendoak dira.

Kontuen egitura aurkezteko garaian, bi mota bereiz daitezke:

a) Aldebiko kontuak; bi zati berdin dituenak;

ZOR		Kontuaren titulua				HARTZEKO			
Data	Kontzeptua	Zk.	Zenbatekoa		Data	Kontzeptua	Zk.	Zenbatekoa	
			Partziala	Totala				Partziala	Totala

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

Kontuaren titulua						
Data	Kontzeptua	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-moneta buruturiko eragiketentzat Zenbatekoen zutabea, zutabe berriak sortu beharko lirateke; zutabe berri bat atzerri-moneta bakoitzeko.

4.3. KONTU BATEN ELEMENTU MATEMATIKOAK

Egitate ekonomiko-administratiboak aztertzeke garaian, hiru dira lor daitezkeen elementu matematikoak:

1. **Aldaketa gehigarri edo positiboak:** Pasibo eta Netoko kontuen Hartzeko, eta Aktiboko kontuen Zor aldean baturaz osatua dago; batura honi hasierako zenbatekoa kentzen badiogu, kontu baten ekitaldi konkretu bateko mugimendu ekonomikoa lortuko dugu. Adibidez;

**INBERTSIOA
HELBURUA
ZOR**

**FINANTZAKETA
JATORRIA
HARTZEKO**

	Hornitzaileak		
Ordainketak	150	Hasierako zenbatekoa	100
Saldoa (diferentzia)	150	Erosketak	200
	300		300

Hornitzaileen kontuaren mugimendua, kredituz lorturiko erosketen berdina da, hots;

$$300 - 100 = 200$$

- Aldaketa negatiboak:** Kontu bakoitzaren lehen aipatu alderantzizko aldeari dagokio; aurreko adibidearen kasuan, gutxikuntza adierazten duen aldea Zor aldea da, eta hau, aukeratutako denboraldiaren ordainketez ordezkaturiko dago: kasu honetan 150 m.u.

Bi elementu hauek, positiboak eta negatiboak, kontuaren alde dinamikoa ordezkatzeko dute, eta oso garrantzitsu bilakatu ohi dira ustiapeneko magnitude desberdinen norabidea eta bilakaera¹⁵ aztertzeke garaian.

- Ondare-elementuaren neurria:** Elementu honek kontuaren momentu konkretu bateko balioaren neurria ordezkaturiko luke, eta neurri hau, aurreko bi elementuen arteko kenketaren bitartez lortzen da. Hau da, neurri hau kontu horri dagokion saldoa da. Aurreko kasuan, saldo honen zenbatekoa 150 m.u.koa da, eta hornitzaileekiko ordaindu gabeko zorra erakusten du.

Edozein motatako kontabilitate-sistemak, hiru elementuak kontutan hartu beharko lituzke. Izan ere, ez baita aski, askotan egin ohi den bezala, kontu baten momentu konkretu bateko saldoa zein den jakitea, bai bilakaera ezagutzeko eta bai etorkizuna nolakoa izango den jakiteko ere kontu horren behar bezalako analisia egin nahi bada. Bestalde, kontu baten saldoa bakarrik aztertzeke ohitura horrek, zalantzan jarriko luke kontabilitate-printzipio baten filosofia: Sarrera eta Gastuen korrelazio-printzipioa, alegia.

¹⁵ Oreka dinamikoak.

4.4. FUNTZIOAK

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

1. **Funtzio sailkatzailea:** Denboraldi batean zehar sorturiko egitate kontable guztiak, irizpide konkretu 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 egitate kontable guztiak kontu berebanean ordezkatuak daudenez gero, elementu bakoitzaren bilakaera kronologikoa lortzen da, eta kontu guztiak batuz gero, enpresaren benetako ekonomi historia.
3. **Zenbaki-funtzioa:** Kontuak egitate kontable bakoitzari loturiko balioa biltzen 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), ekonomi unitateko ondarearen ordezkaritza osoaren irudia eskaintzen du.
5. **Aurrikuspen-funtzioa:** Kontua ondare-elementuaren bilakaera historikoa eta egungo egoera adierazteko gai denez, bere etorkizuneko bilakaera aurrikusteko garaian ezinbesteko elementu bilakatu ohi da. Aurrikuspen 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 TEKNIZISMOAK

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 (aldebateko kontuetan) edo Zor eta Hartzeko hitzen artean kokatu behar da. Adibidean *Kutxa, pta.*

Kontu bat zordundu: Bere data eta kontzeptuarekin, Zor aldean zenbateko bat adieraztea da. Adibidez, 7 zk. zordunketa da.

Kontu bat abonatu, kreditatu edo datatu: Bere data 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 aldeen arteko diferentzia da. Zorduna izan daiteke (kontu zordunak) Zor aldearen batura handiagoa bada (adibidean gertatzen denez, saldo zorduna 500 m.u.), edo hartzekoduna (kontu hartzekodunak) Hartzeko aldearen batura handiagoa bada.

Kontu bat saldatu edo kitatu: Bi baturak (Zor eta Hartzeko aldeak) 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 deuseztatuko dira.

Kontu bat berreraiki: Kontu bat itxi ondoren orrian lekua badago, idazpurua errepikatu gabe, batura handiena dagokion aldeari saldoa anotatzearekin aski da. Orria amaitu bada, orri berri bat irekiko da aurreko baturak kontutan hartuz, eta, hemen bai, dagokion idazpurua idatziz.

Adibidea:

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

4.6. KONTUEN ZENBAKI-UNITATEAK

Hasiera batean badirudi aukeratutako irizpidearen arabera (erosketa-prezioa, salmenta-prezioa, ...) egitate kontable bakoitzari loturiko balio-unitatea erabili beharko litzatekeela. Normalena hau bada ere, komeni den informazioaren arabera, zenbait kasutan beste unitate-motak ere erabil daitezke. Hau dela eta, kontu batean agertzen diren zenbatekoek (nahiz Zor nahiz Hartzeko aldekoek) ondorengo unitateak har ditzakete erreferentziazat:

- Unitate fisikoak; metroak, litroak, kiloak, kaxak, ...
- Atzerri-monetak; dolarrak, frankoak, markoak, ...
- Moneta-zenbateko nominalak; merkatal efektu eta balore higigarrietan agertzen diren bezalakoak.
- Moneta zenbateko efektiboak (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. efektiboan sortzen diren mugimenduentzat.
- 2) Kredituzko k/k.
- 3) Gordailuan dauden balioentzat.

Beste zenbait kasutan, kontu berriak ireki beharrehan, nahi den informazioa lortu ahal izateko zutabe berriak eransten zaizkio kontu berberari. Adibidez, atzerri-monetan ondorengo zutabeak marraz daitezke:

Atzerri-moneta		Ganbioa		Pezetak	
----------------	--	---------	--	---------	--

4.7. KONTU-MOTAK

Kontuak irizpide desberdinei jarraituz sailka daitezke:

1. Aktibo eta Pasiboko kontuak emateko eran edo bere funtzionamenduaren arabera, honelakoak izan daitezke:
 - a) **Administratiboak:** Funtzionamendu arrunteko kontuak dira, eta ondare-elementuetan sorturiko aldaketak barneratzen dituzte, enpresaren kudeaketa edo gestioaren ondorioz sor daitezkeen emaitzak alde batera utziz; hauek beste kontu batzuetara eramaten baitira.

Kontu hauen ezaugarri nagusiak ondorengoak dira:

- Ordezkatzen duten ondare-elementuaren aldaketa gehigarri eta negatiboak adierazten dituzte.
- Ekitaldi oso batean zehar, Zor eta Hartzeko aldeentzat balorazio-irizpide berdintsua eta balio-unitate berdina erabiltzen dute.
- Edozein momentutan, 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:

HORNITZAILEAK	SALGAIK	BEZEROAK
1.000	1.000 500	800
	Mozkinak Salmentan	
	300	

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

- b) **Espekulatiboak:** Ordezkatzen duten ondare-elementuan sorturiko aldaketak barneratzeaz gain, sor daitezkeen emaitzak ere barneratzen dituzte. Hau 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 edukinaren arabera kontuak honelakoak izan daitezke:

- a) **Integralak:** Aktibo eta Pasiboko ondare-elementuak barneratzen dira: Hornitzaileak, Salgaiak, Bezeroak, Kutxa-pta., ...

b) **Diferentzialak edo emaitzetakoak:** Ondare netoa (Kapitala eta Erreserbak) eta bertan sortzen diren aldaketak barneratzen dituzte. Kontuen multzo honek enpresariaren finantzaketa propioa ordezkatzan dute. Arrazoi honengatik, ekonomi unitateko titularrari lotuta agertzen dira.

Oro har, multzo hau Emaizten Kontu Orokorrean agertzen diren kontuez osatuta dagoela esan genezake.

c) **Mistoak:** Ondare-elementuak (kontu integralak) eta emaitzak (kostuak eta sarrerak, galerak eta mozkinak) barneratzen 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, ...

4.8. KONTUEN FUNTZIONAMENDU-LEGEAK

Funtsezkoenak ondorengoak dira:

a) **Banakapen- edo xehekapen-legea:** Kontu bat ezaugarri berdinak mantenduko lituzketen kontuetan zati daiteke. Adibidez, *Salgaiak* kontua elementu desberdinez osatua badago, *Salgaiak* kontu orokorra aipatu elementu bakoitzean xeheka daiteke, azkeneko hauek hasierakoaren ezaugarri berdinak mantenduko dituztelarik;

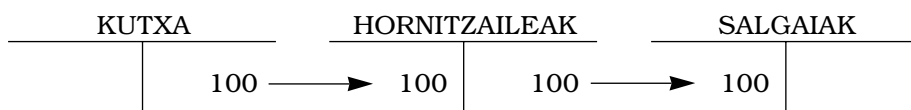
- A salgaia.
- B salgaia.
- C salgaia.

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, ondorengo kontuak edukiz gero:

- Karterako merkatal efektuak.
- Deskontatutako merkatal efektuak.
- Kobrantza-gestioko merkatal efektuak.
- Merkatal efektu ordaindugabeak.

Bezeroak, *Kobratzeko merkatal efektuak* kontuan integra edo batu daitezke.

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



Ikusten dugunez, kasu honetan hornitzaileak kontua eragiketa berdin baten ondorioz zenbateko berdinez zordundu eta abonatu ditu. 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 analisisa egiteko garaian ez baita aski momentu konkretu bateko kontuen egoera jakitea. Informazio honetaz gain, ezinbestekoa bilakatu ohi da kontuei buruzko eboluzioa ere. Kasu honetan *Hornitzaileak* kontuari dagokion informazio guztia galduko litzateke.

- d) **Konexio-legea:** Kontabilitate-sistema batean, edozein kontu beste kontu batekin koordina daiteke, konexio hau bi motakoa izan daitekeelarik:

1. Naturala:

KUTXA, pta.

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 gutxitan gertatuko da.

ARIKETA PRAKTIKOAK

1. ARIKETA

- A.-
1. Ireki ezazu era eskematikoan *Kutxa* kontua
 2. 19...ko azaroaren 3an 20.000 pta. zordundu dira eta 3.000 pta. abonatu.
 3. 19...ko azaroaren 6, 7 eta 8an 7.000, 2.000 eta 1.000 pta. abonatu dira.
 4. 19...ko azaroaren 15ean 10.000 pta. zordundu dira.

Adieraz ezazu:

- *Kutxa* kontuaren balio positiboa.
- *Kutxa* kontuaren balio negatiboa.
- *Kutxa* kontuaren balio-neurria.

- B.- Ireki ezazu *Kutxa* kontu bat *sektzio bikoitzean* eta eman itzazu bertan aurreko ariketako zordunketak eta abonatuak.

19../11/20 egunean *Kutxa* kontua kitatu.

- C.- A puntuko datuekin *Kutxa* kontu bat ireki *sektzio bakun edo sinplean*. Komentatu bi sektzioetan abantailarik gehien eskaintzen duena zein den.

- D.- Ireki ezazu eskematikoki *Hornitzaile* kontua 10.000 pezetarekin, abonatu 3.000 eta zordundu 5.000 pta.

- E.- Ondorengo produktuek kontu bat irekia dute:
- A artikuluak 10.000 pezetarekin
 - B artikuluak 40.000 pezetarekin
 - C artikuluak 50.000 pezetarekin

Salgaiak kontu orokorrean 3 artikulu hauek integratu nahi dira.

- F.- *Bukatutako produktuak* kontu orokorraren zenbatekoa 30.000 pezetakoa da. A produktuarenak 10.000 pta. dira eta gainerakoak B produktuarenak.

Aplika iezaiezu bi produktuei banakapen- edo xehikapen-legea.

2. ARIKETA

Ondorengo kontuetan adieraz ezazu integralak, diferentzialak eta mis-
toak zeintzuk diren:

- (627) Publizitatea, propaganda eta harreman publikoak.
- (221) Eraikuntzak.
- (570) Kutxa, pezetak.
- (612) Ontzikien aldaketa.
- (600) Salgai-erosketak.
- (540) Finantza-inbertsio iragankorrak, kapitalean.
- (400) Hornitzaileak.
- (622) Konponketak eta kontserbazioa.
- (572) Banku eta Krekitu-erakundeak, ageriko k/k., pezetak.
- (112) Erreserba legala.
- (407) Aurrerakinak hornitzaileei.
- (649) Beste zenbait gastu sozial.
- (580) Aurrez ordaindutako interesak.
- (300) Salgaiak.
- (624) Garraioak.
- (406) Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta enbalajeak.
- (609) Erosketengatiko "rappel"ak.
- (621) Errentamenduak eta kanonak.
- (401) Hornitzaileak, ondaintzeko merkatal efektuak.
- (430) Bezeroak.
- (753) Ustiapenean lagatako jabetza industrialagatiko sarrerak.
- (120) Gaineratikoa.
- (200) Konstituzio-gastuak.
- (102) Kapitala.
- (210) Ikerketa- eta garapen-gastuak.
- (620) Gastuak ekitaldiko ikerketa eta garapenean.
- (610) Salgai-izakinen aldaketa.
- (431) Bezeroak, kobratzeko merkatal efektuak.
- (623) Profesional independenteen zerbitzuak.
- (626) Banku-zerbitzuak eta antzekoak.
- (435) Kobrantza dudagarriko bezeroak.

Kontusail bikoitza eta kargu eta abonuaeren teoriak

5.1. KONTUSAIL SINPLEKO METODOA

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

III. kapituluari aipatu bezala, edozein egitate kontabletan gutxienez bi ondare-elementu hartzen dute parte. Metodo honen arabera aldiz, eta ondorengo taulan ikusi ahal izango denez, zutabe berean adierazten dira Zor eta Hartzeko aldeetako zenbatekoak.

Jar dezagun adibide bat: 1.000 moneta-unitateko salgaiak saldu zaizkio "X" bezeroari¹⁶, zenbateko osoa eskura kobratuz. Ikus daitekeenez egitate trukatzaila da. Metodo honen arabera, egitate honek Kuxa liburuan soilik izango luke eragina.

¹⁶ Salgai hauen kostua ere 1.000 moneta-unitatekoa izan dela kontsideratuko dugu, eta beraz, eragiketa honetan ez dagoela inolako emaitzarik.

Orriak	Idazpen-zk.	Datak eta kontzeptuak	Zenbatekoa
43	10	1.9.. _____ 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

Koadro honetan ikus daitekeenez, zenbatekoaren zutabea Zor eta Hartzeko aldeetako zenbatekoak alde berebean 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 kalkula daiteke, baina beharrezkoa den kontrolik gabe ez da posible dagokion balantzea lantzea.

Arrazoi honegatik, eta Espainian hori aplikatzea legez kanpokoa delako, sistema hau azaltzen ez gara gehiago luzatuko .

5.2. KONTUSAIL BIKOITZEKO METODOA

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

5.2.1. BERE JATORRIA

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

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

Espainiari dagokionez, XVI. mendekoak dira sistema honi buruzko lehen aztarnak; Salvador Solorzanokoak 1590. urtean argitaratu zuen metodo honi buruzko lehen liburua.

5.2.2. FUNTSEZKO PRINTZPIOAK

Oro har, metodo honen funtsezko printzipioak lau dira:

- 1) Edozein motatako egitate kontabletan, zenbateko berdineko hartzekodun eta zordunak agertzen dira:

«EZ DAGO HARTZEKODUNIK GABEKO ZORDUNIK»

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

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

- 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 birtartez ordainduz. Bestalde, 3.000 m.u.ko salgaiak erosi dira, zorretan utziz:

ZOR		HARTZEKO	
Altzariak.....	5.000	Bankuak	5.000
Salgaiak	3.000	Hornitzaileak	3.000
Guztira	8.000	Guztira	8.000

« ZOR ALDEA = HARTZEKO ALDEA »

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

$$Z_i = H_i$$

Beraz, ekitaldi batean zehar sorturiko egitate kontable guztien baturak ondorengo identitatea beteko du:

$$\sum_1^n Z_i = \sum_1^n H_i$$

Berdinketa hau, VIII. kapituluaren ikusiko denez, balantzearen bitartez lortzen da.

5.2.3. KOORDINAZIOAK

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

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

Bi alde edo zati hauek koordinaturik daude, bien artean sortzen den mugimenduaz. Adibidez, Kreditu-Erakunde batek emandako mailegu batez baliatuz ordanadore bat erosiko balitz:

Inbertsioa (Zor)

Ordenadorea

Finantzaketa (Hartzeko)

Bankuak eta Kreditu-erakundeak

bi aldeak koordinatuta leudeke, hau da, Banketxe batek eman duen diruari esker elementu bat (kasu honetan ordenadorea) 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 ordenadore gisa gauzatu edo inbertitu da (Zor).

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

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

1.1. Aktiboko beste kontu baten Hartzeko aldearekin:

Za <— —> Ha : Adibidea: Salgai-erosketa kutxako 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 osatua legoke eta Hartze-koa kutxatik hartu den diru-zenbatekoaz.

1.2. Pasiboko 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 esku-ratu 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 eginiko ekarpena finantza-iturri bat 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

osatua legoke, eta Hartzekoa enpresariaren ekarpena ordezkatu-ko lukeen kontuaz.

2.- Pasiboko edozein kontutan, Zor aldea honela 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-iturri 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 osatua legoke; hau baita eragiketa honetan burutu izan den inbertsioa. Inbertsio hau burutu 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 iris-ten denean, bere zenbatekoa ordaindu ahal izateko ez dago diru-rik, ez k/k-an eta ez kutxan, eta Kreditu-erakundetik zenbateko berdineko mailegua lortzea ezinezkoa da. Egoera honetan, zor duen enpresaren eta dirua eman duen banketxearen bitartez akordio batera iritsi dira. Enpresak zor duen maileguaren zenba-tekoaz eta dagokion proportzioan, banketxea enpresako akziodun bihurtuko da. Eragiketa honetan hasieran zor bat zena Netoko elementu bilakatu dela ikusten dugu. Inbertsio bihurtu den

mailegua 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 konkretu 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 ez bada, Zor aldea estali behar-ko lukeen kontua zein da?. Erantzuna: netoa aldaraziko lukeen kontu bat. Baina kontu horrek, eragiketa honetan gertaturikoa besterik ez luke adieraziko; balio neto konkretu bat zuen makina bati baja emateagatik enpresak jasan duen galera alegia.

3.2. Pasiboko 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 konkretu bateko erreserba batzuen kargura, zorretan uzten den konpromezu batera iritsi da enpresa. Inbertsioa beraz, banatzen diren erreserba hauetan gauzatuko litzateke, eta Hartzeko aldea zorretan uzten den akziodunekiko konpromezuaz ordezketua 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.

5.2.4. KONTUSAIL BIKOTZAREN BIDEZKO KONTROLA

Kontableki enpresa baten egoera Ekonomi (Aktiboa) eta Finantz (Pasiboa) Egituraz baliatuz ager daiteke. Bestalde, ondare-oreken teoriaz baliatuz inbertsioak eta finantzaketak adieraz daitezke.

Badakigu ondare-oreka partziala korrelatiboak¹⁷ diren bi ondare-masen arteko diferentziaz lortzen dela, hau da:

$$\begin{array}{r} a_1 - p_1 = n_1 \\ a_2 - p_2 = n_2 \\ a_3 - p_3 = n_3 \\ \hline a_i - p_i = n_i \end{array}$$

a = ondare-masa aktiboak.

p = ondare-masa pasiboak.

m = 1, 2, 3, ... i gradu edo mailako ondare-oreken neurria.

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

$$\sum_1^i a_m - \sum_1^i p_m = \sum_1^i n_m$$

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 hartuko dugu, honela ordezkatzuz:

¹⁷ Gradu edo maila berdinekoak, baina zeinu desberdinekoak.

$$\sum(a_m - p_m) = \sum N_1$$

1. ekitaldiaren bukaeran edo 2. ekitaldiaren hasieran, ondare-oreka ondorengoa litzateke:

$$\sum(a'_m - p'_m) = \sum N_2$$

Non:

$$a'_m = a_m + \Delta a_m - \S a_m$$

$$p'_m = p_m + \Delta p_m - \S p_m$$

$$N_2 = N_1 + \Delta N_1 - \S N_1$$

Non:

Δ = Gehikuntzak

$\S$ = Gutxikuntzak

Identitate hauek kontutan hartuz, 2. ekitaldiaren hasierako egoera honela adieraz daiteke:

$$\sum[(a_m + \Delta a_m - \S a_m) - (p_m + \Delta p_m - \S p_m)] = N_2$$

Identitate honetan agertzen diren elementu guztiak (Netoa ezik), kontuaren kontzeptua (Aktiboa ezkerraldean, eta Pasiboa eskuinaldean) kontutan hartuz isladatuz gero, aipatu identitatea honela ere adieraz daiteke:

2. ekitaldiko egoera

a_m	p_m
Δa_m	Δp_m
$\S p_m$	$\S a_m$

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

2. ekitaldiko oreka	=	2. ekitaldiko oreka
a_m Δa_m $\S p_m$	p_m Δp_m $\S a_m$	$\S N_1$ N_1 ΔN_1

Ikus daitekeenez, berdintzaren bi aldeetako emaitza berdina da, eta beraz, aukeratutako ekitaldian zehar gertaturiko egitateek sortarazten 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 egitateen gain 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, eta lehenbiziko multzoko zenbait kontu (pasibokoa) bigarren multzora pasatuz gero, emaitza ondorengoa litzateke:

Ekonomi egitura	=	Finantza-egitura
$\sum_1^i$ AKTIBOA a_m Δa_m		$\sum_1^i$ PASIBOA $\S p_m$ Δp_m
		+
		$\S N_m$ N_m ΔN_m

Kontusail bikoitzeko metodoan, ekitaldiko emaitza bi eratara kalkulatu 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:

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

5.3. KARGU ETA ABONUARI BURUZKO TEORIAK

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

5.3.1. TEORIA PERTSONALISTA, JURIDIKOA EDO CERBONIRENA

Teoria honen esanahiak, funtsean, ondorengo printzipioari erantzuten dio:

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

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

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

Beraz, kontuek honakoak ordezkatzakete:

- a) Enpresak kontratatzen dituzten hirugarren pertsonak; zordunak eta hartzekodunak. Kontu pertsonalak dira.
- b) Enpresaren iharduerako arlo desberdinetako arduradun bakoitza; biltegiko Salgaien kudeaketaz arduratzen den biltegizaina, Ibigeltuko

elementu materialen gestioaz arduratzen dena, Altxortegiaren gestioaz arduratzen dena, etab. Kontu integralak dira.

- c) Enpresaria bera, hasierako inbentarioa egitean sortzen den Netoa, eta honek ekitaldian zehar jasaten dituen aldaketengatik. Kontu diferentzialak dira.

Aplikazio praktiko errazeko teoria hau, liburuak irekitzean eta beste zenbait kasutan erabili ohi da; baina zenbait egitate kontableri¹⁸ erantzuteko mugatua denez gero, erabiltzea ez da gomendatzen.

5.3.2. TEORIA MATERIALISTA, KONTROLATZAILEA EDO BESTARENA

Teoria honetan kontuek gauza materialak hartzen dituzte erreferentziatzat eta ondorengo printzipioari erantzuten dio:

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

hau da, sarrerak kontuaren ezker aldean 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 sarrera eta irteeraz hitz egiten da era berean; faktura, agiri, letra, eta abarrez.

Teoria honen aplikazio praktikoak zenbait muga dituenaz gero, ez da hau ere erabiltzea gomendatzen.

5.3.3. TEORIA NEOKONTISTA EDO BALORATZAILEA

Teoria hau, kontuek ordezkatzen duten balioan oinarritzen da.

Teoria honen mekanika bi kontu-mota bereiztean datza:

1. Kontu integralak: Aktibo eta Pasibokoak.

¹⁸ Letra bat onartzen denean, mozkinetako zati bat erreserbetara pasatzen denean, etab.

2. Kontu diferentzialak: Netokoak eta Emaizetakoak.

Edozein egitateri dagokion aurreanalisian, egitate ekonomiko-administratiboa trukatzaile, aldatzaile edo mistoan sailkatuko da. Sailkatu ondoren, ondorengo erregelari segituko zaie:

1. Egitatea trukatzailea bada, izaera desberdin eta aurkako zeinuko bi ondare-mugimendu sortuko ditu. Kontu integralen Zor aldean erregistratuko dira ondarearen gehikuntza adierazten dutenak, eta Hartzeko aldean gutxikuntza adierazten dutenak.
2. Egitatea aldatzailea bada, bi motakoa izan daiteke:
 - 2.1. Gehikuntzagatikoa (mozkinak, irabaziak, sarrerak): eragiketan dagokion kontu integrala zordunduko da eta kontu diferentziala abonatu.
 - 2.2. Gutxikuntzagatikoa (galerak, gastuak); eragiketan dagokion kontu diferentziala zordunduko da eta kontu integrala abonatu.
3. Egitate mistoa bada, bere bi zatietan banatu da (trukatzaile eta aldatzailean), eta bakoitzari dagozkion erregelak aplikatu zaizkio.

5.3.4. TEORIA MATEMATIKOA

Ondarearen ekuazioan, hau da, ondorengo ekuazioan, oinarrituz:

$$A = P + N$$

Bi momentu bereiz ditzakegu:

- Ekitaldiaren hasierakoa: $A_1 = P_1 + N_1$
- Ekitaldiaren bukaerakoa: $A_2 = P_2 + N_2$

Non:

$$A_2 = A_1 + \Delta A_1 - \S A_1$$

$$P_2 = P_1 + \Delta P_1 - \S P_1$$

$$N_2 = N_1 + \Delta N_1 - \S N_1$$

Non:

Δ = Gehikuntzak

$\S$ = Gutxikuntzak

Identitate hauek ekitaldiaren bukaerako ekuazioan ordezkatzuz gero:

$$(A_1 + \Delta A_1 - \S A_1) = (P_1 + \Delta P_1 - \S P_1) + (N_1 + \Delta N_1 - \S N_1)$$

Alde bakoitzean zeinu negatiboarekin agertzen direnak bestaldera pasatuz:

$$A_1 + \Delta A_1 + \S P_1 + \S N_1 = P_1 + \Delta P_1 + N_1 + \Delta N_1 + \S A_1$$

eta kontu baten T egituran ordezkatzuz;

ZOR	Ondarea	HARTZEKO
A_1		P_1
ΔA_1		ΔP_1
$\S P_1$		N_1
$\S N_1$		ΔN_1
		$\S A_1$

Egitura honetan garbi ikus ditzakegu kontu guztien zordunketa-eta abonu-erregelak, hots, Zor aldean erregistratzen dira hasierako Aktiboa eta honen gehikuntzak, eta Pasibo eta Netoaren gutxikuntzak. Hartzeko aldean aldiz, hasierako Pasibo eta Netoak eta hauen gehikuntzak, eta Aktiboaren gutxikuntzak.

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

1. Ekonomi egiturako kontuak: Aktiboa.
2. Kanpoko finantzaketa ordezkatzuten duten kontuak: Pasiboa.
3. Finantzaketa propioa ordezkatzuten duten kontuak: Netoa.

AKTIBOA		=	PASIBOA		+	NETOA	
A_1	$\$ A_1$		$\$ P_1$	P_1		$\$ N_1$	N_1
ΔA_1				ΔP_1			ΔN_1

Hartzekodunak eta zordunak zehazteko garaian, ikusitako teoria guztien artean errazena da, eta bestalde, gainerakoetan aipatu diren mugarik ez du. Beraz, teoria hau da gomendagarriena.

5.3.5. TEORIA EKONOMIGRAFIKOA

Edozein egitate kontabletan 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 kargu eta abonua teoria azaldua legoke.

5.3.6. LABURPENA

Gai honetako puntu honetan ikusitako teoria guztiak T erako egituran ordezkatzeko ditugu:

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

ARIKETA PRAKTIKOAK

1. ARIKETA

Kontusail bikoitzeko metodoaren arabera azal itzazu ondorengo eragiketak, Teoria materialista, baloristikoa, matematikoa eta ekonomigrafiakoaren ikuspegitik ere azalduz:

1. Bankoako 345/5 kontuan 50.000 pta. sartu ditugu.
2. Bankoatik 30.000 pta. atera ditugu txekez.
3. 3 hilabetera ondaintzeko jeneroak erosi ditugu 60.000 pezeta ordainduz.
4. 14 hilabeterako G.K. kreditu-erakundeak 80.000 pezetako kreditu bat eman digu.
5. Kontsumitutako energiagatik 8.000 pta. ordaindu ditugu txeke baten bitartez.
6. %15eko BEZ barne daramalarik, terreno bat erosi da 2 milioitan. 2.000 pta. ordaindu dira Jabetzaren Erregistroan inskribatzeagatik.
7. 2.600.000 pezetatan saldu ditugu lurra. Izendun txeke baten bitartez kobratu da zenbateko guztia.
8. "X" kalean etxebizitza bat erosi dugu 7 milioitan, terrenoaren kostua 500.000 pezetakoa izan delarik. 7 milioiei dagokien B.E.Z. %15ekoa da. 2 milioiko txeke bat eman da eta gainerakoagatik zenbateko berdineko 2 letra onartu ditugu, bata 60 egunera eta bestea 90era.
9. 30.000 pezetako jeneroak erosi ditugu, BEZ %15 delarik. 20.000 pta. eskura ordaindu dira, gainerakoa 30 egunera.
10. Eskabidearekin bat ez etortzeagatik, 5.000 pezetako salgaiak itzuli dira.
11. Gure negozioarentzat 3 milioiko ekarpena egin dugu. Bankoako enpresaren kontuan sartu da zenbateko hau.
12. Hornitzailearen alde 10.000 pezetako transferentzia egin da gure k/k-aren bitartez.
13. BEZ barne daramalarik, 40.000 pezetako salgaiak erosi dira. 2 hilabeterako letra onartu da guztiagatik.
14. Eskura kobratu ditugu bezero batek ordaindutako 5.000 pta.
15. Gure idazmakinan eginiko konponketen ondorioz 7.000 pta. ordaindu dira.
16. Gure k/k.ko diruagatik, Bankoak 600 pezetako interesak abonatu dizkigu.

17. 10.000 pezetako jeneroak saldu ditugu kredituz. Denboraldi bat igaro ondoren, zenbateko berdineko letra bat igorri zaio bezeroari eta onartu egin du. BEZ kanpo.
18. 2 milioi pezetatan baloratutako lokal batean hasi ditu bere iharduera komertzialak "X" enpresariak: lurra 500.000 pta. kostatu zitzaion, salmentarako jeneroak 10.000 pta. eta Bankoan 30.000 pta. ditu.

2. ARIKETA

Idatz itzazu ondorengo egitateak Liburu egunkarian, eragiketa hauek hastean enpresaren ondarea osatzen zuten elementuak honako hauek zirela jakinik:

50.000 pta. salgaitan.
100.000 pta. eskudirutan.
200.000 pta. Bankoako k/k-an.

1. 400.000 pezetako makina erosi dugu lantegirako. Ordainketa faktura-datatik 30 egunera egingo da.
2. Idazmakina bat erosi da 70.000 pezetatan, datatik hilabeterako letra onartu delarik.
3. 50.000 pezetako salgaiak erosi ditugu. 30.000 pta. eskudiruz eta gainerakoa geroago ordainduko da.
4. Eskura 4.000 pta.ko telefonoa eta 3.000 pta.ko argia ordaindu dira.
5. Idazmakina txeke baten bitartez ordaindu da.
6. 40.000 pezetako salgaiak saldu dira. 20.000 pta. eskura kobratu dira.
7. Lantegiko makinaren konponketak direla eta, 10.000 pta. ordaindu dira txeke baten bitartez.
8. Idazmakina 60.000 pezetatan saldu dugu. Kostu-prezioa, 70.000 pta.
9. Hondatutako 40.000 pezetako salgaiak itzuli dizkigute.
10. k/k-aren bitartez "X" elkartearen 30.000 pezetako akzioak erosi ditugu. Bitartekariaren gastuak 2.000 pta.koak dira eta zergak 500 pta.koak
11. k/k-aren bitartez akzio guztiak 45.000 pezetatan saldu dira.
12. k/k-aren bitartez 40.000 pta. kostaturiko akzioak 37.000 pezetatan saldu dira.
13. Txekearekin 620.000 pezetako balioa duten nominak ordaindu dira. Likidezi arazoak direla eta, kutxazainari 20.000 pta. zorretan utzi zaizkio.

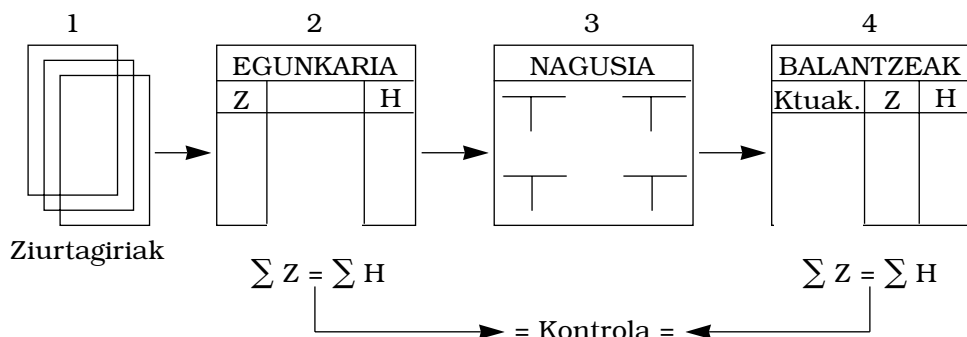
Kontabilitate-liburuak eta inbentarioa

6.1. KONTABILITATEAREN TRESNA MATERIALAK

Enpresaren gestio edo kudeaketari buruzko datuak batzen dituen edozein elementu material da Kontabilitate-Liburua. Bertan barneratzen dira, beraz, ohizko liburuak: orri trukagarriak, fitxak, taula estatistikoak, etab.

Enpresaren gestioaren bilakaera eta egoera jakiteko asmoz, enpresaren baitan sortzen diren egintza administratiboak Liburu Egunkarian kronologikoki jaso, Liburu Nagusian sailkatu, eta Urteko Kontu eta Inbentarioen Liburuan laburtzen dira. Eragiketa hauetariko bakoitzak dagokion anotazio edo ohartarazpena jasoko du, hau bakoitzari erantsiriko ziurtagiriaren bitartez justifikatuko delarik, hots, albarana, agiria, letra, efektua, faktura, etab...

Eskematikoki aipatu prozesu hau ondorengo irudian labur daiteke:



Lau fase bereiz daitezke:

1. Egitate kontableen zehaztapena.
2. Enpresako gertaeren kaptazio kronologikoa.
3. Sailkapen sistematikoa.
4. Aldizkako laburpena.

6.2. DERRIGORREZKO LIBURUAK. BETEBEHARRAK

Ondoren aipatuko diren Merkatal Kodeko artikuluek adierazten dituzte Kontabilitate-Liburuei¹⁹ buruz enpresariak dituzten betebeharrak:

25. artikulua:

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

¹⁹ Esan bezala, artikulua hauetan Merkatal Legeriak derrigorrezkotzat dituen liburuak aipatuko dira, Legeria Fiskalak eskatzen dituenak aldera batera utziz. Azken hauek ez aipatzearen arrazoiak beren aldakortasuna da. Dena den, eta adibide gisa, ondorengo orrietan bi legerien arabera liburu hau lantzeko garaian eskatzen ziren liburuak ikus daitezke.

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

26. artikulua:

1. Merkatal sozietateek Akta-Liburua ere eraman beharko dute, bertan gutxienik ondorengo gertaerak adieraziko direlarik:
 - Organoaren eraketa eta deialdiari buruzko datuak adieraziz, batzarre orokorrek eta bereziek, eta sozietatearen gainerako organo kolegiatuek hartutako erabakiak.
 - Eztabaidatutako arazoen laburpena.
 - Bazkideek espreski jasotzea eskatutako partehartzeak.
 - Bozketen emaitzak eta lortutako akordioak.
2. Joan ez diren bazkideen ordezkaritzan batzarre orokorrera agertu den edozein pertsona eta bazkidek, batzarre orokorretako akten eta akordioen ziurtagiri bat lor dezake edozein momentutan.
3. Inskribagarri diren akordioen akta notarialaren onespeneren ondorengo zortzi egunen barruan, administrariak Merkatal Erregistroen erregratu beharko dute.

27. artikulua:

1. Erabili baino lehen liburu bakoitzeko orri guztietan Erregistroaren zigilua, eta liburu bakoitzari dagokion diligentzia lehen orrian ager daitezen, enpresariak bere helbideari dagokion Merkatal Erregistrora eraman beharko dituzte derrigorrezko liburuak. Helbide-aldaketa dagoenean, guztiz baliozkoak izango dira jatorrizko Erregistroan²⁰ legeztatuak.
2. Hala ere, ontzat emango da, ondoren korrelatiboki jarriko diren orriez, edozein prozedura egokiren bitartez eginiko ohartarazpen eta idazpe-

²⁰ Enpresarien liburuak legeztatzeari buruz ikus Merkatal Erregistroaren Erregelamendua-ren 293. eta ondorengo artikulua.

nak, hauek ekitaldiaren itxiera-datatik lau hilabete iragan baino lehen legeztatu beharko direlarik. Akta-Liburuari dagokionez, Merkatal Erregistroaren Erregelamenduak²¹ xedatutakoa egingo da.

3. Aurreko pasarteetan xedatutakoa aplikatuko zaio akzioen bidezko sozietate komanditarioen eta izendun akzioak dituzten sozietate anonimoen erregistro-liburuari, eta erantzukizun mugatuko sozietateen erregistro-liburuari, hauek erregelamenduan xedatutakoaren arabera, baliabide informatikoen bitartez eraman ahal izango direlarik.
4. Merkatal Erregistro bakoitzak bere legalizazioen liburua eramango du²².

28. artikulua:

1. Urteko Kontuen eta Inbentarioen liburua enpresaren hasierako balantze xehetuarekin irekiko da. Gutxienik hiruhiletik behin saldo eta baturen egiaztapen balantzeak landuko dira. Ekitaldiaren itxierako inbentarioa eta Urteko Kontuak ere landuko dira.
2. Liburu Egunkariak enpresaren iharduerari buruzko egunez eguneko eragiketak erregistratuko ditu. Hala ere, ontzat emango da hilabetetik gorakoak ez diren denboraldiei dagozkien eragiketa guztien ohartarazpen bateratu bat, baldin eta, lantzen duen ihardueraren izaeraren arabera, bere xehekapena beste liburu edo erregistroetan agertzen bada.

29. artikulua:

1. Erabilitako prozedura alde batera utziz, agiri eta liburu kontable guztiak eramango dira garbitasunez, daten arabera, hutsunerik, zirriborrarik eta urraturik gabe. Ohartarazpen kontableetan egindako huts edo akatsak, jakin bezain laster zuzendu beharko dira. Merkatal praktika orokorrarekin, erregelamenduarekin edo legeak dioenarekin bat ez datozen ikur edo laburdurak ezin izango dira erabili.
2. Ohartarazpen kontableak pezetatan adierazi beharko dira.

21 Merkatal Erregistroko Erregelamenduaren 106. artikulua.

22 Ikus Merkatal Erregistroaren Erregelamenduaren 27. artikulua.

30. artikulua:

1. Xedapen orokor edo bereziek ezarritakoa salbu, liburuetan eginiko azken idazpenaren ondorengo sei urteetan behar bezala ordenatuak, bere negoziari dagozkion ziurtagiri, dokumentazio, korrespondentzia eta liburuak kontserbatuko ditu enpresariak.
2. Enpresariak funtzioak uzteak ez du aurreko pasartean adierazitako beharrak betetzetik salbuesten, eta hilko balitz, behar horiek bere oinordekoek bete beharko lituzkete. Sozietateen likidazio-kasuan, aurreko pasartean adierazitakoa betetzera behartuak daude bere likidatzaileak.

Puntu honi amaiera emateko honakoa adieraziko dugu: Merkatal Kodeak aipaturiko liburuez aritu baldin bagara ere, enpresari batek beharrezko dituen liburuak aztertzeke garaian, kontutan hartu behar-ko dituela Merkatal legeriak adierazitakoak alde batetik, eta legeria fiskalak aipaturikoak bestetik. Informazio gisa, eta bi legeriek eskaturiko liburu-zerrenden desberdintasuna ikustearren, ondoren aipatzen da lerro hauek idazteko garaian indarrean zegoen legeriaren²³ arabera, eraman beharreko liburu-zerrenda:

- **Sozietateen gaineko Zerga**²⁴

Legezko xedapen honen esanetan, obligaziozko izaera duten kontabilitate-liburuak ondorengoak dira:

- Egunkari Liburua.
- Urteko Kontu eta Inbentarioen Liburua.
- Liburu Nagusia.
- Liburu laguntzaileak:

1. Erosketak: kronologikoki jasoko ditu saltzeko asmoz erosi diren salgai eta ondasunak.

²³ Euskal Autonomi Elkartea osatzen duten hiru Lurralde Historikoei autonomia osoa badute ere, ondoren aipatuko diren legezko hiru xedapenak arautzeko, kontabilitate-liburuei buruzko legeria guztietan berdina denez gero, Estatu mailan aplikagarri diren xedapenak aipatzen dira ondorengo lerroetan.

²⁴ Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duen, urriaren 15.eko, 2.631/1982 ERREGE-DEKRETUko 280. eta 281. artikulua.

2. Salmentak eta errentamendu normalak: enpresaren trafiko normala osatzen duten zerbitzuen prestakuntza eta ondasunen besterenganatzeagatikako zenbatekoak jasoko dituzte, jaulkitako faktura edo agirien zenbaki, izaera eta zenbatekoarekin, eta egunean zehar buruturiko eragiketa guztiak erregistroko direlarik.
3. Kobrantzak eta ordainketak: ekonomi-unitatearen kreditu-erakundeetako kontu korronte eta kutxako mugimenduak kronologikoki jasoko ditu. Kreditu-erakunde bakoitzeko erregistro bat eraman ahal izango da.
4. Gastuak: ustiapeneko gastu normal guztiak kronologikoki jasoko ditu.

• **Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga**²⁵ (P.F.E.Z.).

«**Bat.** Zuzeneko zenbatespenaren bidez zehazten diren etekinak dituzten enpresa-ihardueretan diharduten subjektu pasiboek, Merkatal Kodeak erabakitakoaren arabera burutu beharko dituzte kontabilitate-eragiketak eta baita Sozietateen gaineko zerga dela eta ezarritako edo ezarriko diren erregistro lagungarriak ere.

Bi. Aurreko puntuan erabakitakoa hala bada ere, burutzen den enpresa-iharduera Merkatal Kodean oinarrituta, merkataritzakotzat hartzen ez baldin bada, kontabilitate-betebeharrak erregistro-liburuotara mugatuko dira:

- a) salmenta eta diru-sarreraren erregistro-liburua.
- b) erosketa eta gastuen erregistro-liburua.
- c) inbertsio-ondasunen erregistro-liburua.

Hiru. Zuzeneko zenbatespenaren bidez zehazten diren etekinak dituzten profesio-ihardueretan 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.

²⁵ Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga onartzen duen eta beste zenbait Zergekiko Arauak aldatzen dituen, abenduaren 30eko, 1.841/1991 ERREGE-DEKRETUko 67. artikulua.

Lau. Enpresa-iharduerak aurrera eraman eta etekin garbia zenbatespen objektiboko zeinu, indize edo modulu bidez zehazten duten subjektu pasiboek, egindako ordainagiriak epeka zenbakituta eta hiruhilabetero sailkatuta gorde beharko dituzte, abenduaren 18ko 2402/1991 Errege-Dekretuan aurrikusitakoarekin bat. Dekretu honek enpresari eta profesionalek fakturak egin eta aurkeztu beharra eta beste era batzuetako ordainagiriaren egiaztatagiriak egin eta aurkeztu beharra arautzen du. Horrekin batera, ezarritako zeinu, indize edo moduluen egiaztatagiriak gorde beharko dira, horiek onartuko dituen Foru-Arauean aurrikusitakoaz bat.

Eredu honetaz baliatzen diren subjektu pasiboek, burutzen dituzten iharduerak direla eta, ez dute Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergarekin zerikusia duten kontabilitateko erregistro-liburuak eduki beharrik izango.

Bost. Enpresa- edo profesio-iharduerak aurrera eraman eta etekin garbia zenbatespen objektiboko koefizienteen bidez zehazten duten subjektu pasiboek, aurreko bigarren eta hirugarren puntuan aipatutako kasuan kasuko erregistro-liburuak izan beharko dituzte, kontuak eramateko.

Sei. Errenten esleipen-erregimenean Enpresa- edo profesio-iharduerak aurrera daramatzaten erakundeek, burututako iharduerei dagozkien derrigorrezko erregistro-liburu batzuk baino ez dituzte izango, bazkide, oinordeko, enpresako kide edo partaideekin egin beharreko etekin-banaketaren kaltetan izan gabe.

Zazpi. Aurreko puntutan aipatzen diren erregistro-liburu guztiak bete ondoren, Ogasun- eta Finantza-Departamentuan aurkeztu beharko dira eginbide edo diligentziak burutu ditzaten. Horretarako, zerga-aldia bukatu eta zergaren ondoriozko aitorpenak aurkezteko epea amaitu arteko denbora-tartea izango da.

Betebehar honetatik kanpo geratuko dira Merkatal Kodeak derri-gorrez eskatzen dituen erregistro-liburuak.

Ogasun eta Finantzetako Diputatuak eginbide edo diligentziak egiteko epe zehatzak ezarri ahal izango ditu zergapekoen taldeentzat. Epe bereziok zerga-aldia bukatu eta hiru hilabete ondoren hasiko dira.

Zortzi. Ogasun eta Finantzetako Diputatuaren esku egongo da:

- a) Artikulu honetan aipatzen diren erregistro-liburuak nola bete behar diren zehaztea.
- b) Kopuru txikiekin diharduten zergapekoak artikulu honetan aipatzen diren erregistro-liburuak bete beharra izatetik libre uztea».

• **Balio Erantsiaren gaineko Zerga**²⁶ (B.E.Z.).

Legezko xedapen honen esanetan, enpresari eta profesional orok eraman beharreko liburu-erregistroak ondorengoak dira:

1. Egindako fakturen liburu-erregistroa.
2. Jasotako fakturen liburu-erregistroa.
3. Inbertsio-ondasunen liburu-erregistroa.
4. Elkartek barneko zenbait eragiketaren erregistro-liburua.

B.E.Z.ren Erregelamenduak dioenez (62.3 artikulua), zilegi da beste obligazio fiskal edo kontableei aurre egitearren eraman beharreko liburuak hemen erabiltzea, baldin eta betebeharrak guztiak estaltzen badira.

6.3. KONTABILITATE-LIBURUEN FROGA-INDARRA

Puntu hau azaltzeko ere, aurreko legezko xedapeneko (Merkatal Kodea) hiru artikuluez baliatuko gara:

31. artikulua:

Enpresariaren liburuen eta gainerako agiriaren frogaren indarra Auzitegiek adieraziko dute Zuzenbidearen erregela orokorrari jarraituz.

32. artikulua:

1. Legeetan xedatutakoaren kalterik gabe, enpresariaren kontabilitatea sekretua da.

²⁶ Balio Erantsiaren gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duen, abenduaren 29ko 1.624/1992 ERREGE-DEKRETUko 62. artikulua.

2. Enpresarien liburuen, korrespondentzia eta gainerako agirien komunikazio eta ezagutza orokorra ondorengo egoera edo kasuetan dekreta daiteke:
 - oinordetza unibertsalean.
 - ordainketa-etenduran.
 - lurjotze edo porrotean.
 - merkatal erakunde edo sozietateen likidazioetan.
 - enplegu-erregulazioko espedienteetan.
 - bazkideek edo langileen ordezkari legalek zuzenean aztertze esku-bidea dutenean²⁷.
3. Edonola ere, aurreko pasartean aipatutako kasuez at, alderdi batek eskaturik edo ofizioz enpresarien agiri eta liburuak agertaraztea dekreta daiteke dagozkion pertsona interesaturik badago edota erantzukizuna berea bada. Liburuak erakustea aztergai den arazoarekin erlazionaturiko puntuetan bakarrik gauzatuko da.

33. artikulua:

1. Aurreko artikuluan aipatutako erakustea, orokorra edo partikularra, enpresariaren establezimenduan gauzatuko da, bere aurrean edo bere ordezkariak izendatutako pertsonaren aurrean, dokumentu eta liburuen zaintza eta kontserbaziorako behar diren neurriak hartu beharko direlarik.
2. Nolanahi ere, liburuak erakutsi behar dituen pertsona (epaileak ongien deritzon eran eta kopurua adierazita) laguntzaile teknikoez baliatu daiteke.

6.4. LIBURU- ETA MARRATU-MOTAK

Mota hauek finkatzeko garaian, irizpide desberdinak erabil daitezke:

1. Edukiera lanak burutzen diren ordenaren arabera:

²⁷ Ikus Langileen Estatutuko, marxoaren 10eko 8/1980 Legearen 64-1.2. artikulua.

1.1. *Prestaketa-liburuak*: Kronologikoki gertaturiko egitate kontableak barneratzen dituzte, ziurtagirietatik ohartarazpen edo anotazioak zuzenean egiten direlarik; adibidez, Liburu Egunkariaren zirri-borroa, zenbait erregistro, Egunkari Laguntzaileak, etab.

1.2. *Elaborazio-liburuak*: Prestaketa-liburuetan agertzen diren ohartarazpen edo anotazioak laburtzen dituzte; adibidez, Liburu Nagusia eta ondoren lantzen diren Laguntzaileak.

2. Bakoitzak duen garrantziagatik:

2.1. *Nagusiak*: Edozein Kontabilitatetan funtsezkotzat kontsideratzen direnak: Inbentario eta Urteko Kontuen liburua, Liburu Egunkaria eta Liburu Nagusia.

2.2. *Laguntzaileak*: Zenbait kontu nagusiren banakaketa edo xehekapenean erabili ohi dira; hornitzaileen laguntzaileak, bezeroen laguntzaileak, gastu orokorren laguntzaileak, etab.

2.3. *Erregistroak*: Zenbait balore, dokumentu edo titulu aipatu edo azpimarratzera bideratuta daude, bakoitzean agertzen diren datu garrantzizkoenak barne dituztelarik; ordaindu eta kobratzeko efektuen erregistroa, erosketa-erregistroa, salmenta-erregistroa, etab.

Marratuei dagokienez, Kontabilitate-Liburuek taula estatistikoen antza dute. Zenbakizko datuez gain, kontzeptu, data, etab.i buruzko informazioa ere eman beharko dute. Hauek egoki jaso nahi badira, gutxienik ondorengo zutabeak izan beharko lituzkete:

- Eragiketa gauzatu zeneko datari dagokiona.
- Eragiketaren azalpena, hots, kontzeptuari dagokiona.
- Egitate kontableari dagozkion zenbatekoak jasoko lituzkeena.
- Egitate kontablea behar bezala erregistratuta gera dadin, erabili beharreko kontuei dagokiena.

Marratua oro har, marratu hori osatzen duten zutabeen bitartez liburuak behar bezain azkar eta zehatz komeni den informazioa banatzeko gai badira, ona dela esan dezakegu.

6.5. INBENTARIOA: KONTZEPTUA ETA MOTAK

Momentu konkretu batean, behar bezala baloraturiko Enpresaren ondarea osatzen duten elementu desberdinen aipamen xehetua da inbentarioa. Gai horiez arduratzen den Liburu-eramailetzaren lehenbiziko funtzioari «inbentarizazio» deritzo, eta hau da, hain zuzen, ere Kontabilitatearen funtsezko oinarria; edozein iharduera hasi baino lehen prestatu beharreko dokumentu edo agiria baita.

Inbentarizazio-prozesu honetan, hiru fase bereiz daitezke:

1. Data konkretu batean ekonomi unitatearen ondarea osatzen duten obligazio, eskubide eta ondasun desberdinak zehaztea.
2. Beren izaeraren arabera, ondare-elementu desberdinak neurtzeko neurri-unitateak erabiltzea.
3. Lehenbiziko fasean zehazturiko ondare-elementuak baloratzeko bigarrenean finkaturiko balio-unitateak erabiltzea.

Inbentarioak, ikuspuntu desberdinen arabera sailka daitezke:

1. Beren hedapenagatik:

- 1.1. *Orokorrak*: Ondare guztia barne hartzen dutenean.
- 1.2. *Partzialak*: Ondarearen zati bat barne hartzen dutenean.

2. Beren formagatik:

- 2.1. *Analitikoak*: Beren ezaugarri garrantzizkoenak aipatuz, ondare-elementu guztiak deskribatzen dituzte.
- 2.2. *Sintetikoak*: Kontu edo kontzeptuen arabera ondarearen partida desberdinak batu egiten dira, baina inolako zehaztasunik eman gabe. Horrela, beste inbentario batzuetarako (inbentario partzialak egiten direnerako) uzten da partiden multzo bakoitza xehekatzea.
- 2.3. *Mistoak*: Aurreko bi inbentario-moten erdibidekoa da.

3. **Beren sorrera-arrazoiengatik:**

- 3.1. *Ohizkoak*: Aurrez ezagututako data konkretuetan prestatzen direnak. Adibidez, ekitaldiaren bukaerakoa.
- 3.2. *Apartekoak*: Egoera berezien ondorioz prestatzen direnak. Adibidez, bazkide bat hiltzen denean, enpresa eskualdatzen denean, etab.
- 3.3. *Judiziala*: Agintari edo autoritate eskudunek parte hartzen dutenean. Adibidez, ordainketa-etendura eta lurjotze- edo porrot-egoeretan.

4. **Prestatzen diren momentuagatik:**

- 4.1. *Hasierakoa*: Enpresa eratzen denean.
- 4.2. *Aldizkakoa*: Ekitaldiaren amaierakoa.
- 4.3. *Bitartekoa*: Edozein momentutan presta daitekeena.
- 4.4. *Behin-betiko likidaziokoa*: Enpresa desegiten denean.

6.6. **INBENTARIOAREN FASEAK**

Aipatu inbentarizazio-funtzioak, ondorengo faseak ditu:

- 1. **Inbentarioa osatzen duten ondare-elementuak zehaztea edo iker-tzea**. Prozesu honen xedea enpresariarenak diren obligazio, eskubide eta ondasun guztiak zehaztea eta inbentarioan sartzea da, bereak ez direnak alde batera utziz.

Ondare-elementuen ikerketa honela gauza daiteke:

- a) Ondare-elementu bakoitzaren zuzeneko azterketa edo azterketa fisikoa eginuz.
- b) Ondarea osatzen duten elementuen jabetzari dagozkion dokumentu edo agiriak analizatuz.

c) Inbentariaturiko elementuekin zerikusia duten hirugarren pertsonen informe edo txosten osagarriak aztertuz.

2. **Ondare-elementu desberdinen balorazioa neurri-unitate amankomun bakarrean (moneta efektiboa).** Inbentarioa osatzen duten izaera desberdineko elementuen batura gauza dadin, ezinbestekoa da gutxieneko homogenotasun bat. Hau lortzearren, balorazioetan erabili beharreko irizpideek berdinak beharko lukete izan.

3. **Sailkapena.** Ondare-elementu desberdinak ikertu, zehaztu, eta behar bezala baloratu ondoren, sailkatu egingo dira:

a) Izaera eta helburu berdineko ondare-elementuak barne dituzten kontuetan: salgaiak, bezeroak, hornitzaileak, ...

b) Ekonomi esangura berdineko kontu-multzo edo ondare-masetan: Erabilgarria, Bihurgarria, ...

c) Azkenik beren erabilgarritasunaren arabera sailkatzen dira; likidezia handiena duten elementuetatik hasi eta txikiena duten ibilgetuko elementuetaraino, edo alderantziz, koantitatiboki garrantzi handiena duten elementuak aktibo finkokoak badira. Azkeneko hau da Kontabilitate-Plan Orokorrak segitzen duena.

Dakigunez, Balantzea bi aldeez osatua dago (Aktiboa edo inbertsioa, eta Pasiboa edo finantzaketa) eta bi alde hauetan kokaturiko kontuak sailkatzeko garaian ondorengo erregela kontutan hartu beharko da: Aktiboa erabilgarritik hasten bada, Pasiboa galdagarritasun-maila handiena adierazten duten kontuez hasiko da, eta alderantziz, Aktiboa finkotik hasten bada, Pasiboa galdagarritasun-maila txikiena (ondare netoko elementuak) adierazten duten kontuez hasiko da.

4. **Inbentario eta Balantzeen Liburuan aipatu sailkatutako elementuen kokapen materiala.**

6.7. INBENTARIZAZIO-PRINTZIPIOAK

Inbentario bat prestatu ahal izateko zenbait printzipio segitu behar da. Ondoren hauetariko garrantzitsuenak aipatuko dira:

1. **Bapatekotasun-printzipioa:** Inbentarioak enpresaren bizitzako momentu konkretu bat hartu behar du erreferentziatzat, eta prestatu ere data hori kontutan hartuz prestatuko da. Betebehar hau falta bada, inbentarioak ez du inolako baliorik; ekonomi unitatearen bilakaera etengabe aldatuz baitoa.
2. **Ekitaldi espezializatu edo periodifikazio kontablearen printzipioa:** Urte bati inputatuko zaizkio ekonomikoki dagozkion sarrera eta gastuak, kobrantza- eta ordainketa-momentuak alde batera utziz. Horregatik inbentarioan zenbait partidak agertu beharko du: gastu ez den zenbait ordainketa, sarrera ez den zenbait kobrantza, etab. Partida hauek izen batzuk hartuko dituzte: gastu aurreratuak (Aktiboa), sarrera aurreratuak (Pasiboa), etab.
3. **Osotasun-printzipioa:** Inbentario orokorrak, momentu konkretu batean enpresaren ondarea osatzen duten elementu guztiak barne izan behar ditu; egungo edo benetazko obligazio eta eskubideez gain, zenbait kasutan geroratutako²⁸ obligazio eta eskubideak ere isladatuko dira.
4. **Homogenotasun-printzipioa:** Ondare-elementu guztien koantifikazio ekonomikoa balio-neurri bera erabiliz gauzatuko da.
5. **Balorazio zuhurraren printzipioa:** Ondare-elementu berari balio desberdinak eman dakizkioke. Komeni da posibleak ez aurreratzea eta dauden galerak, aldiz, egiaztatzea. Arrazoi honegatik, esan dugu salmenta- eta kostu-prezioaren artean txikiena aplikatuko dela. Edonola ere, balorazio-irizpide bat aukeratuz gero, ondorengo ekitaldi guztietan irizpide bera aplikatu da, egungo elementu bakoitzaren egoerari lehentasuna emanez eta indarrean dagoen monetan adieraziz.
6. **Espezifikazio-printzipioa:** Behar bezala identifika daitezten, ondare-elementu bakoitzari dagozkion ezaugarri juridiko-ekonomikoak zehaztuko dira.
7. **Egokitasun-printzipioa:** Inbentarioaren erreferentzi data eta errealtatean prestatutako datak kontutan hartzen ditu. Bien arteko diferentzia zenbat eta txikiagoa izan, Inbentarioa hainbat eta egokiagoa da, eta alderantziz, bi daten arteko diferentzia handia bada, Inbentariarioa desegokia izango da.

²⁸ Konpromezu berezi, sinatutako kontratu edo hurrengo ekitaldian gertatuko direla uste direnak.

6.8. URTEKO KONTU ETA INBENTARIOEN LIBURUA

Legegileak aipatzen duen obligaziozko lehen liburua da. Liburu hau iharduera ekonomiko-administratiboen hasieran enpresariak prestatu beharreko Inbentarioarekin hasiko da eta ondorengo elementuak barne izango ditu:

- 1) Aktiboa osatzen duten behar bezala baloraturiko elementu guztiak: dirua (kutxan edo bankuetako kontu korronteetan), emandako kredituak, kobratzeko merkatal efektuak, balore higigarriak, salmentarako produktuak, ondasun higigarri eta higiezinak, eta bere aldeko gainerako elementuak.
- 2) Pasiboa osatzen duten behar bezala baloraturiko elementu guztiak: geroratutako ordainketa, obligazio eta bere gain hartutako zor guztiak.
- 3) Aurreko bi multzoen arteko diferentziaz, Ondare Netoa aterako da.

Inbentarioen Liburuak ondorengo zutabeez 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.

Merkatal Kodeko 28.1. artikulua honakoa dio:

«Urteko Kontu eta Inbentarioen Liburua enpresaren hasierako balantze xehekatuarekin irekiko da. Gutxienik hiru hilabeteen behin saldo eta baturekin egiaztapen-balantzeak transkribatuko dira. Ekitaldi-bukaerako inbentarioa eta urteko kontuak ere transkribatuko dira».

6.9. INBENTARIOAREN EGITURA ETA ERAKETA MATERIALA

Enpresariak, bere merkatal eragiketak hastean obligazio, eskubide eta ondasunen Inbentario Orokorra prestatu beharko du. Urte bakoitzeko abenduaren 31n (beste dataren bat eskatzen ez bada behintzat, zenbait nekazal enpresekin gertatzen den bezala) Inbentario berria prestatu beharko du.

Inbentarioa funtsezko hiru zatiz dago osatua:

1. **Idazpurua:** Ondorengo datuak izaten ditu:

- Prestatu den Inbentarioari dagokion ordena-zenbakia.
- Enpresaren izena.
- Prestatu deneko lekuaren izena.
- Inbentario partziala edo orokorra den.
- Prestatu deneko data.

Adibidea:

«Hiri honetako KOLPE enpresaren Ondarearen 10 zk.ko Inbentario Orokorra, 1.992ko abenduaren 31n egiaztatua».

2. **Gorputza:** Aktiboa, Pasiboa eta Laburpena bereiziz. Aktiboan partidak bata bestearen ondoren inskribatzen dira, ondare-elementu bakoitzari dagozkion kontzeptu, azpтитulu eta tituluekin; azkenik batu eta marra bitartez zenbatekoa ixten da. Ondoren, eta Aktiboko elementuen egitura berdinari jarraituz, Pasiboko elementuak zehaztuko dira. Azkenik, laburpena egingo da, Aktibo eta Pasiboaren diferentziaz Ondare netoa aterako delarik. Zenbait kasutan, Ondare neto hau elementu desberdinez osatua egon daiteke:

– Hasierako kapitala	
– Erreserbak	
– Gaineratikoa	
– Ekitaldiko mozkina	
– Ondare netoa	

Adibidea:

AKTIBOA

KUTXA, pezetak

Kontaketa egin ondoren dagoen dirua	100.000
---	---------

BANKUAK eta Kreditu-Erakundeak, ageriko k/k, pezetak

Lankide Aurrezkiko k/k-an gure aldeko saldoaren zenbatekoa	550.000	
Kutxako k/k-an gure aurkako saldoaren zenbatekoa	<u>-50.000</u>	500.000

BEZEROAK, kobratzeko merkatal efektuak

Biribila, S.A.ri onartutako 89 zk.ko letra	100.000	
Laukia, S.A.ri onartutako 90 zk.ko letra	<u>200.000</u>	300.000

BEZEROAK

1. inbentario partzialaren arabera bezeroei emandako gainerako kredituen zenbatekoa	200.000
--	---------

SALGAIAK

2. inbentario partzialaren arabera biltegiko izakinak	400.000
---	---------

ALTZARIAK

3. inbentarioa partzialaren arabera egungo altzarien balioa	1.000.000
---	-----------

MAKINERIA

4. inbentario partzialaren arabera egungo makineriaren balioa	9.000.000
---	-----------

ERAIKUNTZAK

5. inbentario partzialaren arabera egungo eraikuntzen balioa	<u>50.000.000</u>
--	-------------------

<u>AKTIBO ERREALA GUZTIRA</u>	<u>61.500.000</u>
-------------------------------------	-------------------

PASIBOA

HORNITZAILEAK, ordaintzeko merkatal efektuak

Sortzen, S.A.ri onartutako 110 zk.ko letra	200.000	
Egia, S.A.ri onartutako 120 zk.ko letra	<u>300.000</u>	500.000

HORNITZAILEAK

6. inbentario partzialaren arabera egungo saldoak		500.000
---	--	---------

KREDITU-ERAKUNDEEKIKO EPE LUZERAKO ZORRAK

Kutxa erakundeak emandako 10 zk.dun mailegua		<u>10.000.000</u>
--	--	-------------------

PASIBO ERREALA GUZTIRA		<u>11.000.000</u>
------------------------------	--	-------------------

LABURPENA

Aktiboa guztira	61.500.000	
Pasiboa guztira.....	<u>11.000.000</u>	
Ondare netoa	<u>50.500.000</u>	

Ondare Netoa ondorengo elementuez osatua dago:

Kapitala	40.000.000	
Erreserba legala	5.000.000	
Borondatezko erreserba.....	2.000.000	
Ekitaldiko mozkina.....	<u>3.500.000</u>	
GUZTIRA		50.500.000

3. **Oina edo ziurtapena:** Inbentarioa enpresariak edo bere ahaldunduak sinatutako diligentzia batez amaitzen da. Diligentzia honetan, letraz, Ondare netoa eta lortutako emaitzak adierazten dira.

Adibidea:

EGIAZTATZEN DUT: Aurreko inbentarioaren arabera, Enpresa honen Ondare netoa **berrogeitamar milioi eta bostehun mila pezetakoa dela**, eta ekitaldiko mozkina **hiru milioi eta bostehun mila pezetakoa**.

Donostian, 1.992ko abenduaren 31n

Sinatua,
KOLPE

Zenbait kasutan, Inbentarioak Balantzearen egitura hartzen du; kasu honetan beharrezkoa den oreka lortzearen Netoa Pasiboari gehitzen zaio, hots:

$$A = P + N$$

eta aurkezteko era ondorengoa izango litzateke (era laburtuan eta aurreko adibidean oinarriturik):

BALANTZE-INBENTARIOA

AKTIBOA		PASIBOA ETA NETOA	
Kutxa, pezetak	100.000	Hornitzaileak, O.M.E....	500.000
Bankuak	500.000	Hornitzaileak	500.000
Bezeroak, K.M.E.	300.000	Kreditu-erak. e/luz.	
Bezeroak	200.000	zorrak	10.000.000
Salgaiak	400.000	Kapitala	40.000.000
Altzariak	1.000.000	Erreserba legala	5.000.000
Makineria	9.000.000	Borondatezko erreserba	2.000.000
Eraikuntzak	50.000.000	Ekitaldiko mozkina	3.500.000
Guztira	61.500.000	Guztira	61.500.000

ARIKETA PRAKTIKOAK

1. ARIKETA

Iharduera komertzialean diharduen “Z” enpresak, ondorengo elementuez osaturiko ondarea du:

- 45.000 pta. eskudirutan.
- 122.000 pta. k/k-an.
- “A” sozietateko 500 pta. nominaleko 100 akzio % 200ean.
- “B” sozietateko 500 pta. nominaleko 200 akzio % 480ean.
- “C” sozietateko 250 pta. nominaleko 150 akzio % 760ean.
- Kredituzko salmentengatik, 70.000 pta. Luzuriagaren kontura eta 20.000 pta. Ruizen kontura.
- Oraindik ordaindu gabeko bere kargurako lettrak:
 - 32.000 pta. 15 egunera.
 - 28.000 pta. 45 egunera.
- Bulego-altzariak:
 - 120.000 pezetako idazmakina.
 - 45.000 pezetako kalkulagailua.
 - 29.000 pezetako bulego-mahaia.
 - 15.000 pezetako besaulkia.
 - 2.500 pezetako 4 aulki (bakoitzak).
 - 23.000 pezetako artxibadorea.
- Kredituzko erosketengatik Gil-en alde 19.000 pta.
- Saltzeko jeneroak:
 - A artikulua 100 kilo, 300 pta. kilo bakoitzak.
 - B artikulua 150 kilo, 420 pta. kilo bakoitzak.
 - C artikulua 200 kilo, 55 pta. kilo bakoitzak.
 - D artikulua 300 kilo 125 pta. kilo bakoitzak.
- Bere aldeko letren kartera:

- Leizaolaren konturako 2 hilabeterako 18.000 pezetako eta 10 zk.ko letra.
- 15.000 pta. urtarrilaren 31ko 11 zk.ko letran.
- 10 urterako GK-ren alde 1.100.00 pezetako hipoteka duen 2.000.000 pta. kostaturiko lokala. Hori egokitzeko lanen kostua 350.000 pta.koa izan zen.

Ondorengoa eskatzen da:

- 1.- Balantze-Inbentarioa, partidak finkotik zirkulatzailera antolatuz.
- 2.- Aktiboa edo Kapitala ikuspegi ekonomikotik bereiziz.
- 3.- Pasibo galdagarria edo kanpoko finantzaketa.
- 4.- Ondare netoa edo baliabide propiozko finantzaketa.
- 5.- Finantza- eta ekonomi egiturak adierazi.

2. ARIKETA

“Z” enpresaren ondarea 19XX-01-1ean:

- 1.000 pezetako 100 eta 5.000 pezetako 10 bilete enpresaren kutxan.
- B.B.V.ko 2.350 zk.ko k/k-an 100.000 pta.
- Bankoako 567zk.ko k/k-an 800.000 pta.
- G.K.ko 8/475 aurrezki-libretan 40.000 pta.
- Enpresaren biltegian:
 - “A” artikulua 1.000 ale, 100 pezeta ale bakoitzak.
 - “B” artikulua 500 ale, 1.000 pezeta ale bakoitzak.
- “Z” zk.ko Madril etorbidean kokaturiko 10 milioiko eraikuntza, bere gain 4 urterako 2 milioiko G.K.ren aldeko hipoteka duelarik.
- 60.000 pezetako “Olivetti Linea 98” idazmakina.
- M-8 7 aulki, 20.000 pta/ale.
- N-5 3 mahai, 60.000 pta/ale.
- N-5 mahaia ordaintzen bukatzeko 19..ko otsailaren 3an mugaeguna duen 30.000 pezetako letra onartua dago.
- Kobratzeko fakturak:

- Urbieta kaleko "X" zk.n Guzmanen kargura helbideraturiko 20.000 pezetako 12 zk.ko faktura.
- Eibarko "Z" kaleko 12 zk.an Argomazen kargura helbideraturiko 15.000 pezetako 34 zk.ko faktura.
- Bankoak emandako 200.000 pezetako 2 urterako mailegua.
- Antso Jakitunaren 4.ean bizi den Azpitarte jaunari 40.000 pta. zor zaizkio hileko nominarengatik.

Honakoa eskatzen da:

Era horizontalean Inbentario Sintetikoa egitea.

3. ARIKETA

19..ko urtarriaren 2an "X" enpresaren ondarea ondorengo elementuez dago osatua:

- G.K.ren aldeko 3 urterako 2 milioiko hipoteka duen 6.000.000 pezetako orubea.
- 300.000 pezetako idazmakina.
- "A" produktua ekoiztu ahal izateko 3 milioiko makina.
- Salmentarako "B" artikuluen 100 ale, 1.000 pta/ale.
- Salmentarako "A" artikuluen 200 ale, 2.000 pta/ale.
- 100.000 pta. eskudirutan.
- 40.000 pta. B.B.V.ko k/k-an.
- Onartutako letrak:
 - Altzari-erosketagatik datorren urteko otsailaren 18an mugaeguna duen 20.000 pezetako letra.
 - Jeneroa erosteagatik 2 egun geroagoko mugaeguna duen 30.000 pezetako letra.
- Ondorengo zenbateko hauek zor ditu:
 - Usandizagari 7 zk.ko fakturagatik 25.000 pta.
 - Gizarte-segurantzaren kuotengatik 2.000 pta.
- Datorren ekonomi ekitaldiko otsailaren 10ean mugaeguna duen Orozkoen kargurako 13 zk.ko 20.000 pezetako faktura.

Honakoa eskatzen da:

- 1.- Balantze-Inbentarioa egitea.
- 2.- Aktiboa 2 ondare-masatan sailkatzea: finkoan eta zirkulatzailean, alegia. Bestalde, azkeneko honetan izakinak, kredituak eta baliabide likidoak (gehigarriak) bereizi egin beharko dira.
- 3.- Pasiboa finkoan eta zirkulatzailean sailkatzea; galdagarrian eta ez-galdagarrian, alegia.
- 4.- Finantza- eta ekonomi egiturak adieraztea.

Liburu Egunkaria, Nagusia eta Laguntzaileak

7.1. LIBURU EGUNKARIA: KONTZEPTUA ETA LEGE- -AGINDUAK

Liburu egunkariak, sortzen diren ordena berean eta dagokien datarekin, egitate kontable guztiak erregistratzen ditu. Atxikitzen zaion kronologiatik dator bere izena. Dagokion enpresaren ekonomi historia barne izaten du.

Lehen kontusail edo partida bezala, Egunkarian ekitaldiaren hasieran Inbentarioan agertzen diren ondare-elementuak (enpresa “zaharra” denean) erregistratuko dira. Enpresa berria denean aldiz, ustiapen-iharduerei loturiko eragiketak lehenengo kontabilizatuko dira.

Merkatal Kodeko 28. artikulua dioenez, Liburu Egunkariak egunero erregistratuko ditu enpresaren iharduerarekin loturik dauden eragiketa guztiak. Dena den zilegi da **hilabete** baino epe laburragoko eragiketen zenbatekoen anotazio bateratu bat egitea, baldin eta horiei dagokien zehaztasuna beste liburu batzuetan agertzen bada.

7.2. EGITATE KONTABLEEN SAILKAPEN KRONOLOGIKOA

Ikusi dugunez, Egunkarian kronologikoki sailkaturiko egitate kontable guztiak erregistratzen dira, bakoitzean ondorengoa bereiziz:

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

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

Aurreanalisia funtsezkoa da. Izan ere, ekonomi errealitatea aztertu eta parte hartzen duten kontuak zehaztu ondoren eragiketari dagokion idazpena behar bezala erregistratzen ez bada, gero estudio horri buruz ez da inolako erreferentziarik egiten, eta beraz, kontabilizatzearen arrazoiak desagertu eta bere ondorioak soilik ikusi ahal izango dira. Ondorio hauek, noski, ez dira zuzenak izango, hau da, Kontabilitateak ez du isladatuko emaitzen eta ondarearen benetako egoera. Hala eta guztiz ere, honakoa esan behar da: idazpen baten kontabilizazioaren arrazonamenduari buruzko informazioa galtzen bada ere, eragiketa horretan parte hartzen duten kontuetan (Liburu Egunkariak inbertsioa eta finantzaketa argi adierazten dituen ez gero) bere osotasunean ez bada ere arrazonamendu horren zati handi bat dokumentu honetan gordetzen dela.

Beraz, Kontabilitatea informazio-sistema bada eta bere helburu garrantzitsuena kanporaturiko informazioaren irudi fidagarria lortzea bada, kontabilizatu aurretik ezinbestekoa da sorturiko edozein eragiketa serio aztertzea.

7.3. LIBURU EGUNKARIAREN EGITURA

Liburu Egunkariak jaso beharreko datuak honakoak dira:

1. Data.
2. Inbertsio- eta finantzaketa-elementuak ordezkatzeko dituzten kontuen izenak.

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 ondorengoak dira:

a) **Italiarra edo antzinakoa:**

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

- (1) Idazpen-zenbakia.
- (2) Kontuen orri-zenbakia Liburu Nagusian.
- (3) Datak, kontuen izenak eta egitate kontable bakoitzaren azalpen laburra.
- (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 _____ KUTXA, PTA. KAPITALA 1. inbentarioaren arabera irekiera- -idazpena	1		50.000
1.180	3	2	_____ Urtarrilak 3 _____ SALGAI- HORNITZAILEAK -EROSKETAK Kredituz erositakoa: A artikulutik 10 unit. 38 pta./ale B artikulutik 40 unit. 20 pta./ale	4	380 800	1.180
1.180	4	3	_____ Urtarrilak 4 _____ HORNITZAILEAK KUTXA, PTA. 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 laburra.

(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 BEZ kontutan hartu.

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

7.4. IDAZPENEN ERREGISTROA LIBURU EGUNKARIAN

Idazpena: Egitate kontablea jasotzen duen Liburu Egunkariko edozein adierazpen da. Zenbait kasutan zenbatekoa, kontzeptua eta data adierazten diren beste Kontabilitate-liburuetan eginiko ohartarazpen edo anotazioei ere aplikatu ohi zaie.

Idazpen-motak:

- *Sinplea:* Zor aldean eta Hartzeko aldean kontu bat.

1.000	(570) Kutxa, pta.	(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.

1.000	(600) Salgai-erosketak		
120	(472) H.P. jasandako BEZ	(400) Hornitzaileak	1.120

- *Konplexuak:* Kontu bat baino gehiago Zor eta Hartzeko aldeetan.

500	(570) Kutxa, pta.		
620	(430) Bezeroak	(700) Salgai-salmentak	1.000
		(477) H.P. bildutako BEZ	120

Liburu egunkarian idazpenak erregistratzeko garaian, lehenik dagokien ordena-zenbakia eta data adieraziko dira, idazpen desberdinak horizontalki marraztutako lerro baten bitartez bereiziko direlarik.

Ondoren kontuak, kontzeptuak eta dagozkien zenbatekoak adieraziko dira. Idazpena sinplea bada, bi kontuak lerro berean jar daitezke. Ondoren, labur eta ohizko laburdurak erabiliz, idazpenari dagokion azalpena egingo da, eragiketarekin erlazionaturiko ziurtagirien aipamena egiten ahaleginduz.

Idazpena konposatua edo konplexua bada, idazpenari dagozkion ordena-zk. eta data adierazi ondoren, kontu zordunak erregistratuko dira lehenik beren zenbateko eta azalpenekin, eta ondoren, aparteko lerrotan, kontu hartzekodunak, dagozkien kontzeptu eta zenbatekoekin.

Hala eta guztiz ere, Egunkariaren azalpena desagertzen ari dela esan behar da. Izan ere, egitate kontableen zehaztasuna Erregistro eta Laguntzaileetan agertzen baita. Hau dela eta, alferrikako errepikapenei ekiditearren, aski da dagozkion liburuaren aipamena egitea.

Liburu Egunkariko idazpenen prestakuntzan garrantzizkoena, eta era berean zailena, eragiketa bati dagozkion kontu zordun eta hartzekodunak zehaztea da, eta lan hau, esan bezala, aurreanalisi kontableak estali beharrekoa da. Beraz, prozesu kontable guztia baldintzatuko duen ekimena egitate kontableari dagokion aurreanalisia dela esan genezake. Hau egokia bada, Kontabilitateari lotu edo erantsiriko funtzio guztiak beteko ditu dagokion mailan. Desegokia bada aldiz, funtzio horiek ez ditu erabat beteko.

Kontu izan idazpen batean parte hartzen duten kontuek ondorengo mugimenduak dituztela:

$$\begin{array}{c|c} \text{Z} & \text{Aktibokoak} & \text{H} \\ \hline A_i & \S A_i \\ \Delta A_i & \end{array} = \begin{array}{c|c} \text{Z} & \text{Pasibokoak} & \text{H} \\ \hline \S P_i & P_i \\ \Delta P_i & \end{array} + \begin{array}{c|c} \text{Z} & \text{Netokoak} & \text{H} \\ \hline \S N_i & N_i \\ \Delta N_i & \end{array}$$

Liburu Egunkarian ekonomi ekitaldi bati dagokion lehen idazpena **Irekiera-idazpena** da. Zor aldean, Aktiboko elementu positiboak eta Pasiboko elementu negatiboak zehazten dira eta Hartzeko aldean, Pasiboko elementu positiboak eta Aktiboko elementu negatiboak.

Irekiera-idazpen **bakarra** egin behar da ekonomi ekitaldi bakoitzean, eta berton erabili beharreko kontuak hasierako Egoera-Balantzetik aterako ditugu.

ZOR	Irekiera-idazpena	HARTZEKO
Aktiboko elementu positiboak	Pasiboko elementu positiboak	
Pasiboko elementu negatiboak	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.

Liburu Egunkarian irekiera-idazpena bi eratara egin daiteke:

1. Idazpen bakar baten bitartez:

1.	_____	xx-01-01	_____
	A.E.P.		P.E.P.
	P.E.N.		A.E.N.
	_____		KAPITALA

2. 2 idazpenen bitartez:

1.	_____	xx-01-01	_____
	A.E.P.		KAPITALA
	P.E.N.		
2.	_____	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 burututako inbertsioak ezagutu nahi badira ez garela *Kapitala* kontura joango Balantzera baizik. Informazio bera beste leku batean aurki baldin badezakegu, eta bi idazpenen emaitza berdina dela kontutan hartuz, Idazpen bakar batez adierazten den irekiera-idazpena gomendatuko genuke.

7.5. LIBURU NAGUSIA

Liburu Nagusia ez da derrigorrez eraman beharreko liburua. Ondare-elementuen izaera kontutan hartuz egitate kontableak sailkatzeko era-

biltzen da, egitate hauen ekonomi errealitatea jadanik (eta kronologikoki) Liburu Egunkarian erregistratuta egongo delarik.

Liburu Nagusia²⁹ kontuen liburua da. Bakoitzean jatorria edo finantzaketa (Hartzeko) eta helburua edo aplikazioa (Zor) jasotzen ditu.

Liburu Egunkarian zehazturiko egitate kontable batean parte hartzen duten ondare-elementu guztiei dagokien informazio koalitatibo eta koantitatiboa jasotzea helburu duen borondatezko prestaketa-liburua da.

Definizio honetan adierazten denez, Liburu Nagusia borondatezkoa izan arren, ondare-masen eta fluxuen bilakaera edo eboluzioa momentu 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 hartuko, enpresariari nahi duen sistema edo prozeduraz eraman ahal izateko askatasun osoa emanaz.

Liburu Nagusiaren marratu ugari aurkitu baldin badaiteke ere, eredu posibleak ondorengoak izan daitezke:

Sekzio bikoitzekoa:

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

Sekzio bakarrekoa:

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

²⁹ Izen honen jatorria bere bolumenean legoke.

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

Idazpen bat Liburu Egunkaritik Liburu Nagusira pasatzea oso erraza da. Ikus dezagun prozesu hau adibide baten bitartez. Demagun ondorengo idazpena daukagula:

50.000	2	1	_____ Urtarrilak 1 _____ KUTXA, PTA. KAPITALA 1. inbentarioaren arabera irekiera- -idazpena	1		50.000
--------	---	---	--	---	--	--------

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

Kutxa kontua Liburu Nagusira pasatzeko, lehenik kontu honi dagokion kodea³⁰ zehaztuko da; horrela kontu hau agertzen den eragiketa guztietan kode konkretu bati lotuko baitzaio. Kasu honetan Kutxa kontuari 2. kodea jarri zaio. Datu hau jakinik, kode hori daraman kontura joango ginateke aldeaz aurretik sortua bada, eta horrela ez balitz, kode horrekin sortuko litzateke. Liburu Nagusian kontua aurkitu ondoren (kasu honetan liburu honek sekzio bikoitzeko marratua duela kontsideratuko dugu), lehenik sortu zeneko data adieraziko litzateke:

- 1) Idazpenari dagokion data: Urtarrilak 1.
- 2) Kontzeptua: Lerro bat baino hartzen ez duen azalpen laburra.
- 3) Idazpen-zenbakia: 1
- 4) Partzialen zutabearen zenbatekoa: 50.000

³⁰ Liburu Nagusian agertzen diren kontu guztiei kode bat jarriko zaie; barne kode bat. Normalena kode hauek kontuak agertuz doazen heinean jartzea da. Bestalde esan, kode hauek ez dutela zer ikusirik, Kontabilitate-Planeko kontu-taulan agertzen direnekin; guztiz independenteak dira.

- 5) Azkenik, Liburu Egunkarian kontua Liburu Nagusira eramanda dagoela adierazi beharko da. Hau Liburu Nagusian kontu honi dagokion zenbakia jarrita lortzen da (kasu honetan 2a). Horrela, zutabe horretan zenbakirik ez duten kontuek, Liburu Nagusira pasatu gabe daudela adierazten dute.

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

7.6. LIBURU LAGUNTZAILEAK ETA ERREGISTROAK

Liburu-eramailetzan garrantzi handia hartzen ari da fitxa, erregistro eta laguntzaileak erabiltzea; egungo ustiapeneko Kontabilitate Analitikoak beharrezkoa duen xehetasun-maila eskaintzen bait dute. Oro har, bi ikuspuntutatik kontsidera daitezke:

- *Prestaketa edo jatorrizko liburuak*: Kontabilitate-egitateak kronologikoki zehazten ditu, frogagiriaren bitartez zuzenean anotazioak jasotzen dituelarik.
- *Elaborazio-liburuak*: Prestaketa-liburuetan agertzen diren anotazioen laburpena jasotzen dute.

Liburu laguntzaileak: Liburu Nagusian irekitako kontuak garatu egiten dituzte. Garrantzizkoenak ondorengoak izan daitezke: Kutxa eta Bankuetarako laguntzailea, Bezeroetarakoa, Hornitzaileetarakoa, Salgaietarakoa, Hainbat gastutarakoa, Ibilgetu materialerako laguntzailea, etab. ..

Beste funtzio bat ere eduki dezakete: prestakuntza-funtzioa. Kasu honetan jatorrizko liburuaz hitz egiten ariko ginateke.

Erregistroak: Oso interesgarri diren dokumentu edo agiri kontableen gertakari aipagarrienak jasotzen dituzten liburuak dira. Hala nola, balore higigarrienak, kobratzeko efektuenak, ordaintzeko efektuenak, etab...

7.7. FITXAK ETA FITXATEGIAK

Fitxa: Ondare-elementu edo funtzio bati buruz lortu nahi den informazioaren arabera ko marratua duen kartulina.

Koadernotutako liburuekin konparatuz, ondorengo abantailak dauzkate fitxek:

1. Sailkapena razionala da. Sistema honen bitartez edozein fitxa berehala aurki daiteke.
2. Erabilitako sailkapen-sistema edozein momentutan aldatu, fitxa berriak sartu edo kentzeko posibilitatea ematen du.
3. Liburu-eramailtzako lan materialak erraztu egiten ditu.
4. Lan kontableari dagokion zatikatzeko printzipioa aplikatu dakioke. Honen bestez langile bat fitxa-multzo batez arduratu daiteke.
5. Estatistika- eta balantze-prestaketa erraztu egiten du.

Fitxategia: Aurrez ezarritako irizpideen arabera fitxak sailkatzen dituen elementu materiala da.

Fitxategiak, nagusiki hiru motakoak izan daitezke:

1. Artikulatuak: Fitxak fisikoki fitxategian lotzen ditu eta, beraz, kontsultatu egiteko fitxategitik ateratzea ez da beharrezkoa.
2. Libreak: Fitxak ez daude fitxategiari fisikoki lotuta eta, beraz, kontsultatu nahi izanez gero ateratu egin daitezke eta behar izanez gero makina idatz daiteke bertan.
3. Informatikoak: Ordenadoreak erabili ditzakeen elementuez osatuak daude; disko gogor, diskete, eta abarrez.

7.8. INFORMATIZATURIKO KONTABILITATE-PROZESUA

Prozesu-kontablea informatizatu ahal izateko, oinarriko elementuak ondorengo hauek izan daitezke:

1. Informazio-beharrei erantzun egokia eman diezaiokeen kontabilitate-programa izatea.
2. Sistema berrira egokitutako kontabilitate-prozesua eskaintzea.

Aipatu bi baldintza hauetan, zailena askotan bigarrena suertatu ohi da. Zaharkitutako sisteman oinarritua dagoen prozesu baten menpean sorturiko ohiturak bapatean alde batera utzi beharrak, buruhauste bat baino gehiago ekarri ohi du. Dena den, eta beste gauza askotan bezala, berrikuntzaren arerio izanik lagun bihurtarazteko aldagai garrantzizkoenatariko bat, denbora izan ohi da.

Lehenbiziko elementuari dagokionez, egun merkatuan dauden kontabilitate-programa gehienek gutxieneko baldintzak betetzen dituzte banatu beharreko informazioari dagokionez. Dena den, programa bat aukeratu aurretik, programa desberdinak konparatzea komeni da eta horretarako ezinbestekoa da lan hau konfidantzazko adituen esku uztea.

ARIKETA PRAKTIKOAK

1. ARIKETA

Aurkez ezazu “Z” enpresaren Inbentarioa, Liburu Egunkaria eta Liburu Nagusia, 19..ko urtarrilaren 2an ondarea osatzen duten elementuak ondorengo hauek direla kontuan izanik:

- Elkano kaleko 3 zenbakian kokaturiko 20 milioitan baloratutako eraikuntza. Finantzaketa bi zatitan banatu da:
 1. 6 urtetarako %10eko interes-tasarekin G.K.k emandako 8 milioiko kreditua.
 2. Diferentzia BBV.ko k/k-ko txeke baten bidez.
- Salmentarako “A” artikulua 100 ale, 1.000 pta./ale.
- Zenbait horniduragatik R. Lamas Logroñori 120 zk.ko fakturan 20.000 pta. zor dio.
- 200.000 pta. BBV.ko ageriko k/k-an.

Gestio-eragiketak:

- 19../01/10: 20.000 pezetako jeneroen erosketa kredituz.
- 19../01/15: 35.000 pezetako jeneroen salmenta kredituz.
- 19../01/20: R.ren aldeko 120 zk.ko faktura txeke baten bitartez ordaindu da.
- 19../01/20: 35.000 pezetako salmentak ordaintzeko letra bat igorri du.
- 19../01/21: Aurreko letra BBV bankuan negoziatu du 2.000 pezetako deskontu-gastu eta 300 pezetako komisio-gastuekin.
- 19../01/26: Maileguaren interesengatik 5.000 pta. ordaindu dizkio Aurrezki-Kutxari.
- 19../01/27: 60.000 pezetako jeneroak saldu dira kredituz. Egun batzuk geroago 30.000 pezetako txeke bat kobratu du, eta gainera-koagatik datatik 30 egunerako letra bat igorri du.
- 19../02/08: “X” sozietatearen 35.000 pezetako akzioak eros ditzala agindu dio BBV.ri. BBV.k agindua bete egin du 2.000 pezetako komisioak kobratuz.
- 19../02/10: Hilaren 10ean erositako jeneroak ordaintzeko letra bat onartu du.

- 19../02/12: Akzioen dibidenduagatik 2.000 pta. kobratu dira k/k-aren bitartez.
- 19../02/15: 10.000 pezetako jeneroak saldu ditu kredituz.
- 19../02/20: Aurreko salmenta kobratzeko martxoaren 15ean mugaeguna izango duen letra igorri du.
- 19../02/22: Kredituz ondorengoak erosi ditu:
- 70.000 pezetako idazmakina.
 - 20.000 pezetako jeneroak.
- 19../02/25: 5.000 pezetako jeneroak itzuli ditu eskatutakoarekin bat ez etortzeagatik.
- 19../02/28: Telefonoagatik 4.000 pta. ordaindu ditu; argiagatik 6.000 eta publizitate-iragarkiagatik 7.000.

2. ARIKETA

Amezketan helbideratutako ZUBIRIA enpresaren ondarea 19..eko urtarri-laren 1ean ondorengo elementuez dago osaturik:

- Eraikuntza: Hori eraikitzearen kostua 30.000.000 pezetakoa izan zen eta orubearen prezioa 2 milioikoa.
- 60.000 pezetako salmentarako jeneroak.
- 40.000 pta.ko ontzikiak, hauetatik 20.000 pta. zor ditu.
- 80.000 pta. eskudirutan.

Urteko lehen hiruhilabeteen zehar ondorengo eragiketak burutu ditu:

Urtarrila

- 20.000 pezetako salgaiak erosi ditu, garraio-gastuak 2.000 pezetakoak izanik.
- 25.000 pezetako jeneroak saldu ditu kredituz, % 15eko BEZ eta 3.000 pezetako garraio-gastuak eskura ordainduz.
- Aurreko salmentaren zenbatekoaz, letra bat igorri du.
- BBV.an k/k ireki du 20.000 pezeta jarritz.
- Aurreko letra BBV bankuan negoziatu du, 1.600 pezetako interesak eta 400 pezetako komisioa ordainduz.

Otsaila

- Bere lursaila ixteagatik 5.000 pezetako txeke bat entregatu du.
- “X” Sozietatearen 9.000 pezetako akzioak erosi ditu k/k-aren bitartez eta 1.000 pezetako bitartekari-gastuak ordaindu ditu.
- Bezero batek, geroke erosketen aurrerakin gisa, 5.000 pta. transferitu ditu BBV-ra.
- 50.000 pezetako jeneroak erosi ditu, 2.000 pezetako garrio-gastuak ordainduz. Zenbateko hauengatik letra onartu du.
- Beren zerbitzuengatik burtsako profesionalei 1.000 pta. ordainduz, akzio guztiak saldu ditu 14.000 pezetatan k/k-aren bitartez.
- 10.000 pezetako jeneroak saldu ditu kredituz, 2.000 pezetako garraio-gastuak eskudiruz ordainduz.
- Aurreko salmenta kobratzeko letra igorri du.
- Aurreko letra Bankoan negoziatu da. Kontuan ezarritako balioa, 1.000 pezetako gastuak, 700 pezetako interesak eta 300 pezetako komisioa ordaindu ditu.

Honakoa eskatzen da:

- 1.- Balantze-Inbentarioa egitea.
- 2.- Liburu Egunkariko idazpenak. Hiruhilabeteko BEZ likidatu.
- 3.- Liburu Nagusia eskematikoki.
- 4.- Adieraz ezazu idazpen bakoitzean agertzen den egitate-mota.
- 5.- Kontu integralak eta diferentzialak bereiztea.

Egiaztapen-balantzea eta ekitaldien likidazioa

8.1. IDEIA OROKORRAK

Periodikoki erregistro eta liburu desberdinetan jasotako datuak egiaztatu egin behar dira, kontabilitate-txosten guztiek informazio zuzena jaso dezaten.

Beste zenbait prozedura egon arren, ondoko bi prozeduren bitartez kontabilitate-liburuetan erregistraturiko datuak periodikoki egiaztatu daitezke:

- 1.-*Punteaketa edo zuzenekoa*: Elkarren artean erlazionaturiko bi zati konparatzen ditu.
- 2.-*Balantzea edo zeharkakoa*: Prozedura honen helburua, Liburu Egunkarian adieraziriko egitate kontableek Liburu Nagusi eta laguntzaileetan islada egokia izatea da.

Balantze-motak:

- 1.-*Egiaztapen-Balantzea*: Liburu Nagusitik ateratzen da, eta bere baturek eta Liburu Egunkarikoek berdinak izan behar dute. Bi motakoa izan

daiteke:

- Baturakoa.
- Batura eta saldokoa.

2.-*Balantze Orokorra*: Ekonomi ekitaldi bati dagozkion ohartarazpen edo anotazio guztiak jasotzen ditu. Zenbaiten ustetan balantze orokorra, ondarea eta emaitzak lortu ahal izateko ekitaldi administratibo bati dagokion eragiketa-multzoa da. Beste batzuek Balantze-Inbentarioarekin nahasten dute.

3.-*Ekitaldiko likidazio-balantzea*: Bi eratara landu daiteke:

3.1. Aipatu balantze orokorreko saldoak hartu eta ondoren bi pare zutabe erantsiz:

- a) Ondarea isladatzeko: Aktiboa-Pasiboa eta Netoa.
- b) Emaitzak: Galdu-irabaziak.

3.2. Ekitaldiaren bukaerako saldoen-balantzeari hiru pare zutabe erantsiz:

- a) Doikuntzak adieraziko lituzkeena: Zor-Hartzeko.
- b) Ondarea isladatzeko: Aktiboa-Pasiboa eta Netoa.
- c) Emaitzak: Galdu-irabaziak.

4.-*Inbentario-Balantzea*: Inbentarioan zehazten diren ondare-elementu guztiak jasotzen ditu, baina honen xehetasun-mailara iritsi gabe. Bi modutara aurkez daiteke:

- Bertikala: Lehenbizi Aktiboa eta ondoren Pasiboa.
- Horizontala: Ezkerrean Aktiboa eta eskuinean Pasiboa.

5.-*Egoera-Balantzea*: Inbentario-Balantzetik ateratzen da eta aurretik ezarritako irizpideen arabera ondare-elementuak batzen ditu, ondare-masak osatuz:

- Finkotasun edo erabilgarritasunaren arabera Aktiboko elementuentzat.
- Galdagarritasunaren arabera Pasiboko elementuentzat.

8.2. EGIAZTAPEN-BALANTZEA

Denboraldiko³¹ izaera duen kontabilitate egoera-orria da, bertan Liburu Egunkariko idazpenetan jasotzen diren elementu *guztiak* zehazten direlarik. Lan honetarako Liburu Nagusian irekiriko kontuez baliatzen da.

Zenbait kasutan komeniko litzateke liburu laguntzaileen laguntzaz, izaera orokorreko kontuei³² Egiaztapen-Balantze osagarri batzuk erans-tea.

Bi zutabe nagusi bereizten dira Egiaztapen-Balantzearen marratua-ren barnean: baturena eta saldoena, bakoitzari dagozkion Zor eta Hartze-ko aldeekin. Edozein momentutan ondorengo berdinketa bete beharko litzateke Egiaztapen-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.

Ikus dezagun adibide bat:

- Liburu Egunkariko ondorengo idazpenak kontutan hartuz, demagun Baturen eta Saldoen Egiaztapen-Balantzea landu behar dugula:

1	_____	xxxxxx	_____
200.000	(570) Kutxa, pta.	(100) Kapital Soziala	200.000
_____		_____	

31 Merkatal Kodeko 28. artikulua-ren arabera hiru hiletik behin landu beharrekoa izan arren, normalean enpresek hilero landu ohi dute.
32 Egiaztapen-Balantze nagusiari.

2	_____	xxxxxx	_____	
60.000	(223) Altzariak			
7.200	(472) H.P. jasandako BEZ			
		(570) Kutxa, pta.		67.200
3	_____	xxxxxx	_____	
120.000	(600) Salgai-erosketak			
14.400	(472) H.P. jasandako BEZ			
		(400) Hornitzaileak		134.400
4	_____	xxxxxx	_____	
145.600	(430) Bezeroak			
		(700) Salgai-salmentak		130.000
		(477) H.P. bildutako BEZ		15.600
5	_____	xxxxxx	_____	
56.000	(570) Kutxa, pta.			
		(430) Bezeroak		56.000
6	_____	xxxxxx	_____	
20.000	(640) Soldatak eta alokairuak			
		(570) Kutxa, pta.		20.000
<u>623.200</u>		BATURAK		<u>623.200</u>

LIBURU NAGUSIA

1 (570) Kutxa, pta.	
200.000	67.200
56.000	20.000
	S/Z 168.800
256.000	256.000

2 (100) Kapital Soziala	
	200.000
S/H 200.000	
200.000	200.000

3 (223) Altzariak	
60.000	
	S/Z 60.000
60.000	60.000

4 (472) H.P. Jasandako BEZ	
7.200	
14.400	
	S/Z 21.600
21.600	21.600

5 (600) Salgai-erosketak	
120.000	
	S/Z 120.000
120.000	120.000

6 (400) Hornitzaileak	
	134.000
S/H 134.000	
134.000	134.000

7 (430) Bezeroak	
145.000	56.000
	S/Z 89.000
145.000	145.000

8 (700) Salgai-salmentak	
	130.000
S/H 130.000	
130.000	130.000

9 (477) H.P. bildutako BEZ	
	15.600
S/H 15.600	
15.600	15.600

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	Hartzeko	Zordunak	Hartzek.
1	570	Kutxa, pta.	256.000	87.200	168.800	
2	100	Kapital Soziala		200.000		200.000
3	223	Altzariak	60.000		60.000	
4	472	H.P. Jasandako BEZ	21.600		21.600	
5	600	Salgai-erosketak	120.000		120.000	
6	400	Hornitzaileak		134.400		134.400
7	430	Bezeroak	145.600	56.000	89.600	
8	700	Salgai-salmentak		130.000		130.000
9	477	H.P. bildutako BEZ		15.600		15.600
10	640	Soldata eta alokairuak	20.000		20.000	
GUZTIRA			623.200	623.200	480.000	480.000

* Liburu Nagusiko Zenbakia.

8.3. AKATSAK KONTABILITATE-LIBURUETAN ETA BE- RAUEK NOLA ZUZENDU

Bost akats-mota bereiziko ditugu:

1.- Data, kontzeptu edo hitzetako akatsak:

1.1. Eginiko momentu berean konturatzen garenean:

Ondorendo urratsak emanez zuzentzen da:

- a) Oker dagoen zatia parentesi artean jartzen da.
- b) Hitz, data edo kontzeptu egoki edo zuzena idatzi.
- c) Ondoren «Esan nahi dut» idatzi.

Adibidez:

10) _____ xx-xx-xx _____
 5.000 (400) Hornitzaileak (401) Hornitzaileak, O.M.E. 5.000
 (Eskura saldua)
 Arzaki onartutako
 letra «Esan nahi dut».

1.2. Hutsegitea idazpena itxi bezain laster baina ondorengo idazpena idatzi aurretik detektatzen da:

Kasu honetan oker dagoen zatia parentesi artean jarri eta dei edo izartxo baten bidez ondorengo lerroan zuzentzen da.

Adibidez:

10) _____ xx-xx-xx _____
 5.000 (400) Hornitzaileak (401) Hornitzaileak, O.M.E. 5.000
 (Eskura saldua)*
 _____ xx-xx-xx _____

* Irakur bedi: onartutako letra

1.3. Huts eginiko idazpena denbora igaro ondoren detektatzen da.

- Huts eginiko idazpenaren alboan ohartxo baten bitartez (ikus 20. idazpena) hutsegite hau konpontzen duen idazpenari buruz informazioa ematen da.
- Zuzenketa-idazpena: Huts eginiko idazpena kontutan hartuz, dagokion zuzenketa egiten da idazpen honetan.

Adibidez:

10) _____ xx-xx-xx _____
 * 5.000 (400) Hornitzaileak (401) Hornitzaileak, O.M.E. 5.000
 Eskura saldua

* Ohartxo honetan «ikus 20. idazpena» jarri beharko litzateke.

20) _____ xx-xx-xx _____

10. idazpenean «Eskura saldua» oker jarri da;
onartutako letra esan nahi dugu.

2.- Izenetan akatsak, kontu bat edo gehiagotan

2.1. Hutsegitea eginiko momentu berean detektatzen denean. Aurreko kasuko prozesu berbera segitzen da.

Adibidez:

10) _____ xx-xx-xx _____

5.000 ((430) Bezeroak) (401) Hornitzaileak, O.M.E. 5.00
(400) Hornitzaileak «Esan nahi dut».

Onartutako letra

2.2. Hutsegitea idazpena itxi ondoren detektatzen denean.

Huts eginiko idazpena ezeztatu edo deuseztatu egin behar da. Ondorengo idazpena zuzenketa-idazpena ez bada, egoera hau ohar batez adierazi behar da.

Deuseztapena hiru era desberdinetan burutu daiteke:

- a) Kontraidazpen baten bitartez.
- b) Tinta gorria erabiliz.
- c) “Zerorako berdintze” deritzon prozeduraren bitartez.

a) *Kontraidazpena*

Oker egindako idazpenaren aurkako idazpena da.

Adibidez:

10) _____ xx-xx-xx _____

5.000 (430) Bezeroak (401) Hornitzaileak, O.M.E. 5.000

Onartutako letra

20)	_____	xx-xx-xx	_____
5.000	(401) Hornitzaileak, O.M.E. Onartutako letra	(430) Bezeroak	5.000
21)	_____	xx-xx-xx	_____
5.000	(400) Hornitzaileak Onartutako letra	(401) Hornitzaileak, O.M.E.	5.000
	_____		_____

Zuzentzeko era hau ez da egokia; kontu bakoitzari dagozkion benetako baturak aldatzen bait ditu:

(430) Bezeroak		(400) Hornitzaileak		(401) Hornitzaileak, O.M.E.	
5.000	5.000	5.000	S/ 5.000	5.000	5.000
				S/H 5.000	5.000
5.000	5.000	5.000	5.000	10.000	10.000

Aipaturiko konponketa-idazpena dela eta, agertzen den kontu bakoitzari dagokion saldoa egokia baldin bada ere, baturak ez dira zuzenak. Alde batetik, bezeroen baturak, nahiz Zor aldean nahiz Hartzeko aldean 5.000 pezetakoak dira, eta hau ekonomi errealitatea aztertuz egia ez dela ikusten da. Bestalde, onartutako letraren baturak ere ez dira zuzenak; eragiketa honen arabera letra honi inputatu beharreko kopuru bakarra 5.000 pezetakoa izango bait litzateke, eta ez 10.000 pezetakoa.

Beraz, hutsegiteak zuzentzeko era hau ez dela egokia esan genezake eta baztertu egingo dugu; ez bait ditu benetako korrontek errespetatzen (ez finantzarioak eta ez ekonomikoak).

b) *Tinta gorria*

Zuzenketa-era honen oinarria ondorengo aipamenean datza: hitzarmenaren arabera, tinta gorritz idatzitako kopuruak gehitu beharrean kendu egiten dira.

Adibidez:

10) _____ xx-xx-xx _____
5.000 (430) Bezeroak (401) Hornitzaileak, O.M.E. **5.000**
 Onartutako letra

21) _____ xx-xx-xx _____
 5.000 (400) Hornitzaileak (401) Hornitzaileak, O.M.E. 5.000
 Onartutako letra

Oharra: Beltzez idatzita dauden kopuruak gorritz egon behar-ko luketenak dira.

Honenbestez, kontu bakoitza Liburu Nagusira eramanez gero, ondorengo datuak agertuko lirateke:

(430) Bezeroak		(400) Hornitzaileak		(401) Hornitzaileak, O.M.E.	
5.000	5.000	5.000			5.000
5.000			S/ 5.000	S/H 5.000	5.000
0	0	5.000	5.000	5.000	5.000

Prozedura honetaz baliatuz, saldoak nahiz baturak egokiak direla ikusten dugu. Beraz, teorikoki ontzat eman beharko litzateke. Dena den, sistema honek ere baditu bere akatsak. Esate baterako, bi tinta erabili beharra, behar honek arriskua duelarik, hau da, idazpen zuzena izan arren gorritz idaztea. Beraz, baturak egiteko orduan kontu handiz ibili beharko da; kopuruak gorritz idatzita egon arren batzuk positiboak eta besteak negatiboak izango baitira.

Eragozpen hau dela eta, zuzenketa-prozedura hau ere ez erabiltzea gomendatzen da.

c) "Zerorako berdintze"aren prozedura

Gomendagarriena da lehenbiziko prozeduraren akatsak gainditzen dituelako, hau da, parte hartzen duten kontuen benetako saldo eta baturak ematen ditu, eta bestetik, ez dauka tinta gorriaren eragozpena.

Prozedura honen arabera zuzenketa-idazpen bat egingo litza-teke, baina idazpen honetan parte hartzen duten kontuen kopuruak gehigarri aritmetikoaren aurretik (I) unitate negatiboa eramango lukete.

Adibidez:

10)	_____	xx-xx-xx	_____
5.000	(430) Bezeroak	(401) Hornitzaileak, O.M.E.	5.000
	Onartutako letra		
	_____	_____	

20)	_____	xx-xx-xx	_____
15.000	(430) Bezeroak	(401) Hornitzaileak, O.M.E.	15.000
	Onartutako letra		
	10. idazpenaren ezeztapena.		
21)	_____	xx-xx-xx	_____
5.000	(400) Hornitzaileak	(401) Hornitzaileak, O.M.E.	5.000
	Onartutako letra		
	_____	_____	

Honenbestez, kontu bakoitza Liburu Nagusian ordezkatu beharko balitz, ondorengo datuak agertuko lirateke:

(430) Bezeroak		(400) Hornitzaileak		(401) Hornitzaileak, O.M.E.	
					5.000
5.000		5.000			15.000
15.000		S/Z 5.000		S/H 5.000	5.000
0		5.000	5.000	5.000	5.000

3.- Akatsak zenbatekoetan

Akats edo hutsegite hauek bi eratakoak izan daitezke:

- 3.1. Gutxiegia erregistratu edo kontabilizatu denean: Idazpen berri batean falta den edo diren zenbatekoak erantsiz zuzenduko litzateke. Bestalde, bi idazpenak, zuzendua eta zuzentzailea, ohartxo baten bidez elkartzea komeni da.
- 3.2. Gehiegi erregistratu edo kontabilizatu denean: Zerorako berdintzearen bitartez idazpena deuseztatu egiten da, komeni bada idazpen berri bat erantsiz.

4.- Akatsa idazpen bat ez ipintzea denean

Konturatzen garen momentu berberean adierazten da, sortu zen garaiko data jarritz.

5.- Akatsa idazpen bat bikoiztea denean

Idazpena Zerorako berdintzearen bitartez deuseztatzen da.

Aipatu ditugun zuzenketa-prozesu edo -era hauek baliagarriak dira kontabilitatea eskuz eramaten denean. Aldiz, prozesu kontablea informatizaturik badago, programa berak adieraziko du sor daitezkeen hutsegite edo akatsak nola zuzendu.

8.4. EKITALDIEN LIKIDAZIOA. LIKIDAZIO-FASEAK

Enpresa baten bizitza, teorikoki mugagabea baldin bada ere, enpresa sortzen denean hasten da eta behin-betiko likidazioaren ondoren amaitzen da. Bi momentu hauen artean iraupen berdineko denboraldiak zehazten dira. Kontabilitatearen ikuspegitik denboraldi bakoitza kontuak irekitzean hasten da eta liburuak ixtean 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, iraupena urtebetekoa izanik urte naturalarekin bat egiten ez duten zenbait kasu; zenbait nekazal enpresatan, adibidez. Dena den, urte naturalarekin bat etorri edo ez, kontabilitatearen ikuspegitik bakoitzaren betebeharrak berdinak dira.

Enpresa baten bizitza iraupen berdineko denboralditan zatitzearen funtsezko arrazoiak, ondorengoak izango lirateke:

1. Arrazoi fiskalak: Gutxienik urtebeteko periodikotasunaz kalkulatu behar dira ekonomi unitate baten emaitzak, gizarte osoa, eta horien artean Gobernua (mozkinen gaineko zergaren bitartez), mozkin horren partaide bihur dadin.

Banaketa hau gauza dadin ezinbestekoa da ekonomi unitateak emaitza positiboak lortzea; bestela (hau da, galerak daudenean) ez baita posible izango.

2. Enpresaren egoera zein den jakin ahal izateko, denboraldi desberdinetan zatitzea komeni da; horrela posible izango baita, alde batetik, enpresaren gestio edo kudeaketa zein izan den, eta bestetik, finkatutako helburuak lortu ahal izateko aipaturiko lan horretan zer-nolako aldaketak sartu beharko liratekeen zehaztea.
3. Ordainketa-arrazoiak: Akziodunei enpresan ezarri duten konfidantza-gatik informazioa banatu beharko zaie periodikoki eta bide batez errenta batez beren esfortzua ordaindu; bestela, normala denez, ihes egingo baitute, jarrera horrek enpresan eragina izango lukeelarik.

Likidazio-faseak:

1. Ekitaldiaren bukaerako baturen eta saldoen Egiaztapen-Balantzea (gogoratu Merkatal Kodeko 28. artikulua esaten duenez gutxienez hiru hiletik behin dokumentu hau landu behar dela).
 2. Periodifikazio kontablearen prozesua: fase hau doikuntza-idazpenen bitartez isladatzen da eta normalean abenduaren azken egunean egin ohi dira.
 3. Inbentario orokorra: Ekitaldi administratiboaren azken eguna erreferentziatzat hartuz, enpresaren ondarearen deskribapen analitikoa jasotzen du. Balantze-Inbentarioan laburtzen da.
2. eta 3. faseak batera landu beharrekoak dira; ez baita posible aurretik parte hartzen duten elementuen saldoak jakin gabe doikuntza-idazpenak egitea, eta horretarako ezinbestekoa da inbentarioa egitea.

4. Ekitaldiaren likidazio edo erregularizazio-idazpenak: Sarrera eta gastuen kontu diferentzialak adieraziriko emaitzak (129) Galdu-Irabazien kontuan laburbiltzen dira.
5. Liburuen itxiera: Administratiboki ekitaldi bat besteetatik bereiztearren.

8.5. PERIODIFIKAZIO KONTABLERAKO SARRERA

Sortzapen-printzipioaren edukina kontutan hartuz, ekitaldi bateko emaitzak kalkulatzeko, *ekonomikoki* dagozkion sarrera eta gastuak inputatuko zaizkio. Helburu hau gauzatu ahal izateko, Liburu Egunkarian zenbait “konponketa” egin behar izaten da; adibidez, sortu eta oraindik ordaindu gabe dauden soldatentzat, interesentzat, eta abarrentzat. “Konponketa” hauek *doikuntza-idazpenen* bitartez bideratzen dira.

Oro har, doikuntz idazpenetan parte hartuko duten kontuak ondorengoak dira:

1. 28. azpitaldekoak.
2. 41. azpitaldekoak.
3. 48. azpitaldekoak.
4. 52. azpitaldekoak.
5. 58. azpitaldekoak.
6. 61. azpitaldekoak.
7. 64. azpitaldekoak.
8. 66. azpitaldekoak.
9. 71. azpitaldekoak.
10. 76. azpitaldekoak.
11. 465. kontua.
12. Beste zenbait kontu.

Adibideak:

1. Demagun X. urteko ekainaren 30ean 1.000.000 pezetako mailegua eskuratu zela, % 10eko interes-tasan. Kontratuak dioenez, ordainketak, interesak nahiz mailegua itzultzeari dagokiona, (X+1) urtean egingo dira.

Ekonomikoki X. urteari egotzi beharko litzaizkioke 6 hilabeteen zehar sorturiko interesak, hau da:

$$\frac{(1.000.000 \times 10/100) \times 6}{12} = 50.000 \text{ pta.}$$

X urteko abenduren 31n egin beharreko idazpena:

xxx)	_____	19xx-12-31	_____	
50.000	(663) Epe laburreko zorren			
	interesak	(527) Zorren epe laburreko		
		interesak		50.000
	_____	_____		

Oharra: Datorren urteko ekainean ordaindu behar denez gero, zorra epe laburrerakoa da idazpen hau egiteko garaian.

2. Demagun telefonoaren fakturak bihilekoak direla eta azkenekoa azaroaren 30ean ordaindu zela. Ekonomikoki abenduan zehar kontsumitzen den telefonoa ekitaldi horri egotzi beharko litzaioke (adibidez, X. urteari). Demagun bi hileko telefonoaren batezbesteko faktura 100.000 pezetakoa dela. Abenduari inputatu beharrekoa:

$$\frac{100.000}{2} = 50.000$$

Egin beharreko idazpena, honakoa da:

xxx)	_____	19xx-12-31	_____	
50.000	(628) Hornizioak			
6.000	(472) H.P. jasandako			
	BEZ	(410) Zerbitzu-		
		-prestazioagatiko		
		hartzekodunak		56.000
	_____	_____		

8.6. ITXIERA- ETA ERREGULARIZAZIO-IDAZPENAK

1. Erregularizazio-idazpenak:

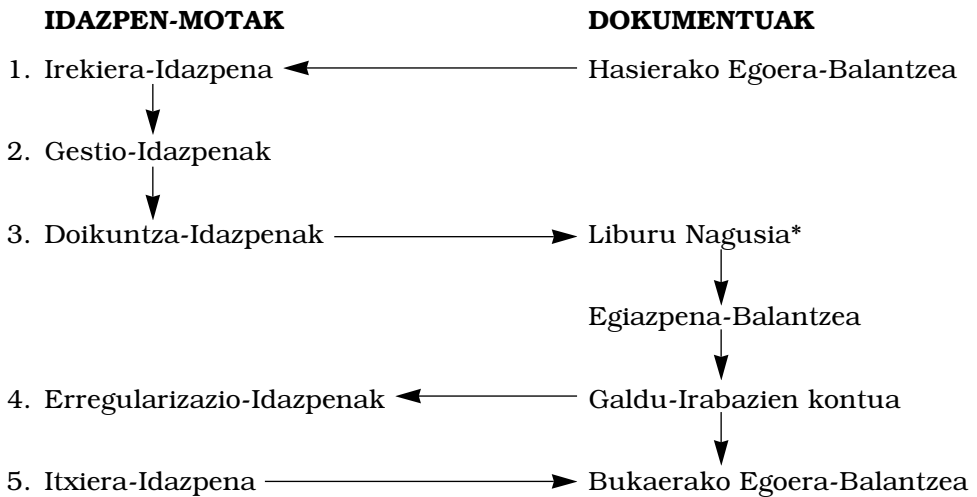
Sarrera eta gastuen kontu diferentzialetan agertzen diren emaitzak (129) Galdu-irabazien kontuan laburbiltzea dute helburu. Horrela, kontu diferentzial guztiak kito geldituko lirateke.

2. Itxiera-idazpena:

Liburu Egunkarian idazten den azken idazpena da eta beronen bitartez kontu integral eta misto guztiak kitatzen dira. Horrela ekitaldi kontable desberdinen banaketa efektiboa lortzen da.

Idazpen honetan, Zor aldean Pasibo eta Netoko elementu positiboak eta Aktiboko elementu negatiboak zehazten dira eta Hartzeko aldean Aktiboko elementu positiboak eta Pasiboko eta Netoko elementu negatiboak.

8.7. PROZESU KONTABLEAREN LABURPENA



* Liburu Nagusia gestio-idazpenak egin ondoren landuko balitz, Egiazta-pen-Balantzea egin ahal izateko ezinbestekoa izango litzateke doikuntza-idazpenak ere sartzea.

ARIKETA PRAKTIKOAK

1. ARIKETA

A19..ko urtarrilean hasi ditu bere eragiketak “Z” enpresak, ondarea ondorengo elementuez osatua duelarik:

- 20.000 pezeta salmentarako jenerotan.
- 50.000 pezeta eskudirutan.

Ekonomi ekitaldiko eragiketak:

- 30.000 pezetako jeneroak erosi ditu, eskudiruz ordaindu dituelarik.
- 18.000 pezetako jeneroak saldu ditu eskudiruz.
- Kapitalaren mozkinen gaineko zergatarako 900 pta. esleitu ditu.
- 40.000 pezetako salgaiak daude bukaerako izakinetan.

Honakoa eskatzen da:

- 1.- Hasierako Balantze-Inbentarioa.
- 2.- Eragiketa guztien Liburu Egunkaria. BEZ likidatzea, suertatzen den eran kobratu edo ordainduz.
- 3.- Liburu Nagusia eskematikoki ematea.
- 4.- 19../12/31ko Saldo eta Baturen Egiaztapen-Balantzea.
- 5.- Dagozkien Urteko Kontuak ematea.
- 6.- Ekitaldiko itxiera-idazpena egitea.

2. ARIKETA

Salerosketan diharduen “Z” enpresaren ondarea ondorengo elementuez dago osatua 19..ko urtarrilaren 3an:

- 28.000 pta. eskudirutan.
- 80.000 pta. salmentarako jenerotan.
- 20.000 pta. jenero-erosketagatik onartutako letretan.
- 100.000 pta. lantegiko makina batean. Hauetatik 50.000 pta. zor ditu.

Ekonomi ekitaldian zehar ondorengo eragiketak burutu ditu:

- 5.000 pezetako jeneroak erosi ditu kredituz, garraioagatik 1.000 pta. eskudiruz ordainduz.
- Aurreko erosketagatik 60 egunerako letra onartu da.
- 6.000 pezetako jeneroak saldu ditu kredituz.
- 2.000 pta. ordaindu ditu salmenta-garraioagatik.
- Salmentak kobratzeko, letra igorri du.
- BBV-n k/k ireki du 5.000 pezeta jarritz.
- 400 pezetako interes eta 200 pezetako komisioaz aurreko letra negoziatu du BBV-n.
- 1.000 pezetako gastuekin Madrilgo Burtsan 6.000 pezetako akzioak erosi ditu k/k-az.
- 300 pezetako gastuekin 4.200 pezetatik akzioen kopuru-erdia saldu du k/k-aren bitartez.
- Telefonoagatik 4.000 pta. eta argiagatik 3.000 pta. ordaindu ditu eskudiruz.
- Kapitalaren mozkinen gaineko zergetarako 4.000 pta. esleitu ditu.
- 81.000 pta.ko salgaiak ditu azken edo ekitaldi-bukaerako izakinetan.

Honakoa eskatzen da:

- 1.- Ekonomi ekitaldi oso honetako enpresari dagozkion eragiketak kontabilizatzea.
- 2.- Eskudiruz BEZ likidatzea.

3. ARIKETA

Kinkiladendako artikuluen salerosketan dihardu Alumnosa enpresak.

19..ko urtarrilaren 1ean eratu zen eta ondorengo balantzea zuen orduan:

Aktiboa		Pasiboa	
Salgaiak	8.000.000	Kapitala	13.000.000
Banku eta Kreditu-			
-Erakundeak ageriko			
k/k, pezetak	5.000.000		
GUZTIRA 13.000.000		GUZTIRA 13.000.000	

Ekitaldi ekonomikoan zehar ondorengo eragiketak burutu ditu:

- 1.- 2 milioiko salgaiak erosi ditu kredituz.
- 2.- 700.000 pezetako mobiliarioa erosi zuen, k/k-z ordainduz.
- 3.- Milioi bateko salgaiak erosi zituen txeke baten bitartez, 2.000 pezetako garraio-gastuak eskudiruz ordainduz.
- 4.- Argiagatik 25.000 pta. ordaindu zituen txeke bidez.
- 5.- 2.500.000 pezetako furgoneta bat erosi zuen. Zorraren erdiagatik 3 hilabeteko letra onartu zuen eta gainerakoa bere garaian ordainduko da.
- 6.- 2 milioiko salgaiak saldu ditu, erdia k/k-az kobratuz eta gainerakoagatik letra bat igorritz.
- 7.- Salmenta-garraioagatik 3.000 pezeta ordaindu zituen k/k-aren bitartez.
- 8.- 60 egunera kobratzeko mobiliarioa saldu du 800.000 pezetan. Bere kostu-prezioa 700.000 pezetakoa zen.
- 9.- Txeke bitartez langilegoaren 400.000 pezetako nomina ordaindu du. Enpresaren kargurako Gizarte-Segurantz 150.000 pta-koa da. Langileen kargurako Gizarte-Segurantz 50.000 pta-koa da.
- 10.- Salgaien azken izakinak: 9.000.000 pta.

Honakoa eskatzen da:

Ekonomi ekitaldi osoko eragiketak kontabilizatzea.

4. ARIKETA

19..ko azaroan "X" enpresaren kontabilitatearen kargu egin ginenean, ondorengo saldoak zituen bere Egiaztapen-Balantzeak:

Kodea Kontua	Pezetak
– (477) Hazienda Publikoa, bildutako BEZ	7.000
– (572) Banku eta Kreditu-Erakundeak ageriko k/k, pezetak .	130.000
– (430) Bezeroak	20.000
– (700) Salgai-salmentak	60.000
– (431) Bezeroak, kobratzeko merkatal efektuak	50.000
– (400) Hornitzaileak	6.000
– (401) Hornitzaileak, ordaintzeko merkatal efektuak	10.000

– (627) Publizitatea, propaganda eta harreman publikoak	2.000
– (300) Salgaiak	400.000
– (600) Salgai-erosketak	29.000
– (226) Altzariak	60.000
– (621) Errentamenduak eta kanonak	8.000
– (402) Taldeko enpresak, hornitzaile-kontua	60.000
– (475) Hazienda Publikoa, kontzeptu fiskalengatik hartzekodun	4.000
– (472) Hazienda Publikoa, jasandako BEZ	5.000
– (100) Kapitala	????

Honakoa eskatzen da:

19.-ko urteko kontabilitatea eramatea ondoren aipatzen diren eragiketak kontabilizatzeaz daudela kontuan izanik:

- 1.- Enpresak salduriko 8.000 pezetako jeneroak itzultzea.
- 2.- Salmenta-garraioagatik 3.000 pta. ordaindu dira k/k bitartez.
- 3.- Kontsumitutako 2.000 pezetako energia ordaintzeaz gelditu da ekitaldiaren amaieran.
- 4.- Bulego-materialagatik 4.000 pta. ordaindu dira txekez.
- 5.- 1.000 pezetako deskontua egin diote 6.000 pezetako faktura hornitzaileari bere mugaegunera iritsi baino lehen ordaintzeagatik.
- 6.- Haziendari zerga ordaindu zaio.
- 7.- Zergatarako 3.000 pta. esleitu ditu.
- 8.- 300.000 pezetako jeneroak saldu ditu kredituz. Saltzailearen konturako salmenta-garraioak 3.000 pta-koak dira.
- 9.- BEZ likidatu da.
- 10.- Ekitaldi-amaierako salgaien azken izakinak 250.000 pta.koak dira eta bulego-materialaren azken izakinak 3.000 pta.koak.

5. ARIKETA

“Bat” urteko abenduaren 31n, ondorengo elementuez osaturiko ondarea du Alumnosak:

Aktiboa		Pasiboa	
(226) Altzariak	60.000	(102) Kapitala	557.000
(300) Salgaiak	250.000	(129) Galdu-Irabaziak	152.000
(328) Bulego-materiala....	3.000	(475) Hazienda Publikoa	
(430) Bezeroak	347.040	k. f. hartzekodun	3.000
(431) Bezeroak, kobratzeko		(403) Hornitzaileak, enpre-	
merkatal efektuak..	50.000	sa elkartuak	62.000
(572) Bankuak eta kreditu-		(401) Hornitzaileak, ordain-	
-erak. ageriko k/k.,		tzeko merkatal	
pezetak	73.960	efektuak	10.000
GUZTIRA	784.000	GUZTIRA	784.000

“Bi” urteko ekonomi ekitaldian ondoren aipatzen diren eragiketak burutu zituen:

- 1.- Txeke baten bitartez zergak ordaindu Haziendan.
- 2.- Onartutako 10.000 pta. nominaleko efektua ordaindu bere muga-egunean.
- 3.- Aurreko ekitaldiko irabaziak banatu:
 - 100.000 pta. esleitu Borondatezko Erreserbetarako.
 - Bestea Gaineratikorako.
- 4.- 100.000 pezetako jeneroak kredituz erosi, garraioengatik 3.000 pta. ordainduz. 5.000 pezetako ontziki-erosketa txekez ordaindu.
- 5.- Itzul zitzakeen 4.000 pezetako ontzikiak onartu aurreko erosketarekin.
- 6.- 300.000 pezetako jeneroak kredituz saldu, salmenta-garraioengatik 5.000 pta. ordainduz.
- 7.- Salmenta-bolumenagatik 10.000 pezetako deskontua eman du.
- 8.- Ontziki guztiak itzuli.
- 9.- Goiz ordaintzeagatik 10.000 pezetako deskontuaz, bezero batek zor zion 300.000 pezetako faktura kobratu du k/k-z.
- 10.- 6.000 pezetako bulego-materiala erosi kredituz.
- 11.- 500.000 pta. nominaleko letra bat negoziatu du bankuan, 2.000 pezetako interesekin eta 1.000 pezetako komisioarekin.
- 12.- Kontu korrontez 6. zenbakiko salmenta kobratu du.
- 13.- Publizitateagatik 30.000 pta. ordaindu ditu; hauetatik 5.000 pta. datorren ekitaldikoak dira.

14.- Pertsonalaren nomina 70.000 pta-koa da; enpresaren kargurako Gizarte-Segurantzaren 25.000 pta. eta langilearen kargurakoa 12.000 pta. Nomina guztia ordaintzear gelditu da.

15.- Energiagatik 8.000 pta. ordaindu.

16.- Bukaerako izakinak:

- Salgaitan 200.000 pta.
- Bulego-materialean 4.000 pta.
- Ontzikitan 5.000 pta.

Kontabilitatearen garrantzia eta kontzeptua

9.1. KONTABILITATEAREN BILAKAERA HISTORIKOA

Ikusi dugunez, Kontabilitatearen xedea zientzia bezala, enpresaren esku dagoen ondarearen azterketa estatiko eta dinamikoa egitea da; hau da, gure disziplina ekonomi unitateei loturiko ondareaz arduratzen da, ikuspegi koalitatibo eta koantitatibotik.

Kontabilitateari lotzen zaion helburua, dakigunez, enpresan lortu-tako emaitzen, finantza-egoeraren eta ondarearen irudi fidagarri edo zintzoa agertzea da, ikuspegi historikotik, eta enpresaren bilakaera posiblea ere kontutan hartuz.

Aurreko mendearen erdialderarte, prozedura eta metodo kontableen bilakaera bezala kontsideratu izan dute Kontabilitatearen historia aztertu duten gehienek. Beste zenbait egilerentzat, Kontabilitatearen historia ondarearen bilakaera da. «Hasiera-hasieratik, Kontabilitatea ondare-izaerako fenomeno eta arazoez arduratu izan da» esaten dute. Eta honakoa ere bai: «Kontabilitatea gizakia bezain zaharra da, zeren gizakien bizitza sortu bezain laster, arazo kontable sinpleenak azaltzen hasi baitziren».

Beste batzuen iritziz, Kontabilitatea bere sorreratik ondare-arazoez arduratzen dela egia bada ere, disziplina honen bilakaera denboran zehar izaera kontableko argitalpenei lotua dagoela ez da aherentzi behar.

Aipatu hiru ikuspegi hauetatik, badirudi egokiena hirugarren hau izan daitekeela:

1. Kontabilitatea prozedura eta metodo kontableen bilakaera aztertzean datzala aipatzen bada, ezin dezakegu disziplina hau zientzia dela esan.
2. Ondarearen bilakaera gisa kontsideratzen bada berriz, badirudi bere lan- eta ikerketa-arloak gehiegi mugatzen direla.

9.2. GARAPEN-AROAK

Bere jatorrian Kontabilitatea guztiz enpirikoa zen, zientziari lotu-riko printzipioen ikerkuntza-prozesua zerbait geroago hasten delarik. Printzipio hauek ezagutu ondoren, disziplina honekiko ezagutzak handiagotu edo zabaldu egin ziren. Zenbait arazo praktikori konponbidea aurkitu zitzaion, eta era berean, bere edukina aberastu egin zen. Azterketa erraztearren, ondorengo lau etapak bereizten dira:

1.- Aro enpirikoa:

Hasieratik XV. mendearen bukaerararteko denboraldia hartzen du, hiru garai desberdin bereiz daitezkeelarik:

- 1.1. Gorenaldia edo apogeo-garaia (egiptoar-greziar-erromatar denboraldia).
- 1.2. Geraldia (Barbaroen zibilizazioa).
- 1.3. Hobekuntza-garaia: Teknika kontablearen hobekuntzaz arduratuz eta XIII. mendean Kontusail bikoitzeko metodoa sortuta amaitzen da garai hau.

2.- Aro metodikoa:

XV. mendetik XIX. menderainoko denboraldia hartzen du. Kontabilitateko tresneriaren muga estuak gainditu gabe, Kontusail bikoitzeko metodoan oinarritzen den eta zientzia kontablearen ezaugarrien kausa eta printzipioen ikerkuntza-prozesua hasi eta bultzatzeagatik da berezia periodo hau.

3.- Aro tekniko-administratiboa:

Cerboni, Rossi, Marchi, Villa, etab., italiar egileekin XIX. mendean hasten da. Kontabilitateko tresnariaren analisia gaindituz, enpresa-ko administrazioan barne-kontabilitatea kokatzearen arrazoiak aztertzen ditu, zientziaren (kontabilitatearen) sorrerako lehenbiziko printzipioak lortuz.

4.- Aro zientifiko-ekonomikoa:

Besta, Schmalenbach, Zappa, Masi eta beste zenbait autoreren lane-kin hasten da periodo hau, bertan behin-betikoz kontabilitatea Enpresa-Ekonomiaren barnean kokatzen delarik.

9.3. KONTABILITATEAREN GARRANTZIA

Denok dakigu gure disziplinak azken urte hauetan nolako aurrera-kada jasan duen; gero eta gutxiago dira kontabilitateak zientzia bezala duen garrantzia onartu nahi ez dutenak. Izan ere, bere sakontasun-maila teorikoari praktikan sortzen diren egoera desberdinei irtenbidea emateko gaitasuna gehitzen badiogu, funtsezko funtzioa betetzen baitu arazo ekonomiko-finantzarioen analisi, interpretazio eta planteamenduan.

Ekonomi unitatearen egitura organikoa gizakiaren gorputzarekin konparatuz gero, Kontabilitateak enpresaren begiak ordezkatzan dituela esan ohi da. Kontabilitatea, enpresaren bilakaera historikoa, egungo egoera eta etorkizuneko norabidea finkatu ahal izateko, ezinbesteko tresna da enpresariarentzat.

Kontabilitatea ez da teknika hutsa, ez enpresaren bizitza administrazioarako behar praktikoa eta ez ezinbesteko kontrol-metodoa ere. Kontabilitatea hau dena eta askoz gehiago da; iharduera ekonomikoa planifikatzeko enpresariaren planen eguneroko iharduera jasoz doan tresna zehatza da.

Ikuspegi mikroekonomikotik, Kontabilitatearen funtsezko funtzioa enpresa egoki zuzentzeko beharrezko diren datuak banatzea da. Kontabilitatearen funtzioa, enpresa sortu aurretik ere agertzen da; finkatuta dagoen iharduera ekonomikoaren parametroen aurrikuspenek izaera kontablea baitute. Funtsezkoa enpresariarentzat ez da datu baten alde koan-

titatiboa jakitea, hau da, hiruhileko salmenten zenbatekoa 1.000 mone-
ta-unitateakoa izan dela jakitea; benetan garrantzizkoena bere alde koali-
tatiboa da, hots, bilakaera edo zenbateko horren zergatia ezagutzea;
informazio hau edukiz gero, eta lan-hipotesi batzuetan oinarrituz,
enpresaren nondik norakoa zehaztu baitaiteke.

Ikuspegi makroekonomikotik, nazioaren esparruan maila honetako
neurriak hartu ahal izateko ezinbesteko bilakatu ohi da Kontabilitatea.
Erabaki bat hartu aurretik erabaki horrekin erlazonaturiko arloari bu-
ruzko informazio zehatza behar izaten da eta hau eman dezakeen siste-
ma bakarra Kontabilitatea da.

9.4. TEKNIKA ETA ZIENTZIA ENPIRIKOAK

Edozein zientziak, arrazonamenduetan gauzatu eta balio-judiziotan
ordenaturiko printzipio koherenteen multzoa du bere baitan. Ondoren
aztertzaile desberdinen ikerketen ondorioz, eta printzipio berrien ekarpe-
nen bitartez, aberastuz joango da.

Zientziez hitz egiten denean, funtsezko bi multzo bereizten dira:

1.- Zientzia formalak edo erlaziozkoak:

Beren objektua osatzen duten fenomenoek kausalitate-legeetan jaso-
tzen da bere helburua, behatutako egitateen izaera propioaren anali-
sia alde batera utziz. Matematika da adibide bat.

2.- Zientzia enpirikoak edo berehalako aplikaziokoak:

Ekonomia eta Kontabilitatea adibidez, non kontzeptu garrantziz-
koenak fenomeno eta magnitude konkretuak ordezkatzeko dituzten:
ondarea, kostuak, mozkinak, sarrerak, etab. Hauetan funtsezko bi
zati bereiz daitezke:

2.1. *Egia zientifikoa (aldaezina):* Zientzia enpirikoari lotu eta substan-
tialitatea ematen dion helburua da eta denboran zehar ez du ino-
lako aldaketarik jasan ohi. Adibidez, Ekonomiaren helburua
Gutxieneko Baliabideen Legea, hau da, mugarik gabeko premiak
asetzeko baliabide urriak egoki edo optimoki aplikatzea dela esa-
nez zehaz daiteke; kostua minimotu eta mozkina maximotzea de-

la alegia. Kontabilitateari loturiko helburua enpresako errealitatea aztertu eta neurtzea da.

2.2. *Euskarri materiala (aldagarria)*: Zientzia enpirikoaren egungo ezagutzak barne hartzen du. Etengabe aldatuz doa; teoria berrien ekarpenen ondorioz bere edukin materiala aberasten ari baita eta, ondorioz, bere helburua hobeto zehaztuz doa, horrela lehen aipatu den egia zientifiko hori ezagutarazten laguntzen dutelarik. Ikertzaileek errealitatea hobeto jasotzen duten heinean, eta sortzen diren teoria berriek esperimendazio-esparrua aberastuz doazen heinean, egia horren ezagutza osatu eta zehaztuz joango da, horrek zientziaren esentzia propioa aldatzen ez duelarik; bestela ez bailitzateke zientzia izango.

Egoki aplikatzeko, zientzia enpirikoa teknikaren laguntzaz baliatzen da, eta hau, etengabe aldatzen ari denez, teknikaren aurrerakuntza eta hobekuntza normalaren ondorioz, lehen aipatu dugun euskarri materialaren bilakaeraren eraginez. Kontabilitatearen edukin materiala, teknika kontablearen berehalako iharduera-esparrua da.

Teknika kontablearen edukina honela laburbil daiteke:

“Enpresaren barnean burutzen diren kalkulu eta ohartarazpen edo anotazio guztiak jasotzen dituen arloaren izen jenerikoa da Kontabilitatea, eta horrek emango du:

1. Enpresaren bizitzan errealitatean gertatutakoaren zenbakizko irudia.
2. Gerentziaren iharduerak argitu ahal izateko oinarria, zenbakiz osatua”.

Kontabilitatea, beraz, ez da mugatzen burututako kalkulu eta Liburu-Eramailtzara. Bertan mota guztietako balantzeak, estatistikak, aurrekontuak, etab. barne hartzen dira. Enpresaren bizitza ekonomikoa bezain zabala eta ugaria da. Horrek ez du Kontabilitateak bizitza hau aztertzen duenik esan nahi; honetaz, besteak beste, Ekonomia, Administrazioa, Zuzenbidea, etab. arduratzen baitira. Enpresaren baitan sortzen diren egitate ekonomiko-administratiboak analizatu eta koantitatiboki adieraztera mugatzen da Kontabilitatea.

Beraz, Teknika kontablea ondorengoaz arduratuko da:

- Kontuen sistema eta planak aukeratu eta prestatzeaz.
- Unitate ekonomikoaren etorkizuneko iharduerak finkatzeaz.
- Kostuak kontrolatu eta kalkulatzaz.
- Produktibitatea neurtzeaz.
- Aurrikuspenen eta errealitatean gertaturikoaren arteko desbideraketak neurtzeaz.
- eta abarrez.

Laburtuz, eta goitik beherako hierarkia-ordena bati jarraituz, horrela bana daitezke:

1. **Kontabilitate-zientzia** (euskarri materiala): gure disziplina oinarritzen deneko printzipioak adierazten ditu (ondarearen aurreanalisi kontablea eta lortutako datuen interpretazioa).
2. **Teknika kontablea**: Emaizak, kostuak, aurrrekontuen sistemak eta kontuen planak lantzeko Kontabilitate-printzipioen laguntzaz baliatzen da.
3. **Liburu-Eramailletza**: Teknika kontablean oinarritzen da, enpresaren baitako egitate ekonomiko-administratiboak fitxa, erregistro edo liburuetan jaso ahal izateko.

9.5. KONTABILITATEA EGUNGO LITERATURA KONTABLEAN

Kontabilitateaz arduratzen diren, aztertzaileen artean egundoko desberdintasunak daude. Adibidez, bere edukina aztertzeko hiru talde nagusi bereiz daitezke:

1. Kontabilitatea erregistro-prozeduren multzoa dela kontsideratzen dutenak. Beste batzuek Kontu-Zientzia dela diote. Guztiek Kontabilitatearen kanpoko itxura soilik hartzen dute kontutan, funtsezkoa alde batera uzten dutelarik.
2. Kontabilitatea enpresaren administrazioarekin loturiko mota guztieta-ko arazoez arduratzen den zientzia da. Kasu honetan ere garbi dago, ez direla Kontabilitatearen mugak behar bezala finkatzen; garbi

baitago enpresaren administrazio-arloan beste disziplina anitzekin erlazionaturiko gaiak aztertzen direla.

3. Multzo honetakoak dira Kontabilitatearen iharduera-esparrua finkatzen ahalegintzen direnak. Horretarako bere benetako esentzia kontutuan hartzen da, beste diziplinen arloetan sartu gabe eta zientifikoki egituratutako edukin propioz hornituz.

Kontabilitatea kokatu beharreko arlo zientifikoaz hitz egiteko garaian ere, desberdintasunak sortu ohi dira:

1. **Zientzia matematikoa:** Kontabilitateak zenbakiak erabiltzen dituelako sartzen dute multzo honetan. Garbi dago Kontabilitateak zenbakiak erabiltzen dituela, baina lan-tresna bezala eta ez helburu bezala.
2. **Zientzia juridikoa:** Jakin, badakigu Kontabilitatea Zuzenbidearekin hertsiki erlazionaturik dagoela, baina honek ez du disziplina horretako partaide denik esan nahi.
3. **Ekonomi zientzia:** Besta izan zen Kontabilitatea kontrol ekonomikoaren zientzia gisa katalogatu zuen lehena. Geroztik, 1929an, Nazioarteko II. Kontabilitate-Biltzarrak Kontabilitatea zientzia ekonomikoko disziplina bezala definitu zuen.

9.6. KONTABILITATEA ETA ENPRESA-EKONOMIA

Ikusia dugu Kontabilitateak haziendaren edukin ekonomikoa ikertu behar duela; bestela, baldin eta edukin horri soilik begiratuko balitzaio, aplikazio-tekniken eta premisa teorikoen arteko beharrezko lotura hautsi egingo bailitzateke, Kontabilitatearen kontzeptuazio egokia zailago bihurtuz.

Zappak, bere “El Reddito di Impresa”n sakonki aztertu du hazienda-ekonomiaren zientzia. Egile honen esanetan, haziendek beren bizitzan zehar jasan dituzten izate-baldintzak eta aldaketen analisis arduratuko litatzeke hazienda-ekonomia. Beste zenbait egileren esanetan, lan honi Enpresa-Ekonomia deritzo, baina kasu honetan analisi-esparrua haziendaren zati batera mugatzen da: produkziara, alegia.

Zapparen ustez, hazienda bere osagaien batura aritmetikoa baino zerbait gehiago da; bere osotasunean dituen propietateak ez baitituzte aipatu elementuek bakarka betetzen; hau da, ezin ditzakegu multzoaren berezitasunak beren osagaien kualitateen baturak izango balira bezala azaldu.

Hazienda unitate koherente eta armonikoa da. Aberastasun-mota desberdinak baldin badauzka ere, ondare bakarra dauka; organo desberdinez osatu badago ere, organismo bakar bat du; iharduera anitzez osaturik badago ere, bizitza bakar bat dauka; pertsona fisikoa balitz bezala, jaio, garatu, gaixotu eta hil edo desagertu egiten da.

Zapparen ustez, hiru doktrina desberdinez osatuta dago. Hauek dira hiru doktrinak:

- Antolakuntzari loturiko ikerketen Administrazioa.
- Gestio edo Kudeaketak.
- Hazienda-errebelazioak.

Hiru doktrina hauek beren nortasun propioa izanik, lan egiteko garaian (nahiz eta independenteki lan egin) beti paralelismo-erlazioak mantentzen dituzte elkarrekiko.

Kontsiderazio honekiko zenbait kritika interesatu egin bada ere³³, Mikroekonomi eremuan zientzia anitzen existentziak ez du Enpresa-Ekonomiaren zientzia baztertzen, bere ikerkuntza-eremua, beste iturri batzuen artean, kontabilitateak likidatzen dizkion datuez baliatzen delarik.

9.7. KONTABILITATE-KONTZEPTUA DOKTRINA DESBERDINETAN

Gai honetaz arduratzen diren jarrera desberdinak aurkitu baldin badaitezke ere, benetako doktrinak bi direla esan genezake. Jarrera doktrinal hauek, ondoko Eskola kontableak osatzen dituzte:

33 **Masi**ren ustez, aipatu hiru zientzia horiek nortasun, izaera eta ezaugarri propioak dituztenez gero, ezinezkoa da multzo bakar, oso eta autonomo bat lortzea. **De Gobbisek** ondarearen Ekonomi zientzia bakarra konplexuegia eta homogenotasunik gabekoa izango litzatekeela dio.

- 1.- Hazienda-Eskola edo Zapparena: funtsezkoena korritua dela defendatzen duena.
- 2.- Ondare-Eskola edo Masirena: ondarea kontabilitatearen objektu zuzena dela defendatzen du.

Ikus ditzagun jarrera bakoitzari loturiko azalpen aipagarrienak:

1.- **Ondare-Sistema:**

Korronte honen sortzailea Besta dela kontsidera dezakegu. Bere *La Ragioneria* lanean ondarearen ezaugarri eta existentziaz hitz egiten du, enpresak bere helburuak lortu ahal izateko honen elementuak erabiltzen dituelarik. Bestarentzat ondarea Kontabilitatearen ihar-duera-esparrua da.

Ondarearen konposizioa aztertzeko garaian esangura desberdineko funtsezko bi multzo bereizten ditu:

- a) Ondarearen alde positiboa eta enpresaren aberastasuna ordezkatzen dutenak: Aktiboa.
- b) Ondarearen alde negatiboa osatzen duten mota guztietako zor eta obligazioak: Pasiboa.

Bi kontu-mota bereizten ditu:

- *Kontu integralak edo oinarritzkoak*: bi ondare-multzo hauen (aktiboaren eta pasiboaren) hasierako egoera eta ondorengo aldaketan arteko diferentziak jasotzen dituztenak.
- *Netoko kontuak*: Aktiboaren eta pasiboaren arteko diferentziak jasotzen dituzte.

Masi Ondare-eskola honen ordezkari nagusia dugu. Berak ondarea Kontabilitatearen objektu bezala kontsideratzen du; bere sorreran, bere osagaien kalitate eta kantitatean, eta bere destinoan. Kontabilitatearen helburua ondarearen gobernu ekonomikoan konkretatzen du.

Masirentzat zalantza gabeko errealitatea da ondarearen fenomenoak bere esentzia da bere etengabeko bilakera.

2.- Korritu-Sistema:

Gino Zappak kontabilitate-sistema hau garatzen du bere *Reditto di Impresa II* lanean. Bertan aipatzen duenez, enpresaren helburua mozkinak lortzea da eta ekitaldiaren emaitzari edo korrituaren koantifikazioari atxikirik egon beharko lukete kontabilitate-arazoez.

Enpresa batek lortutako korritua ezin daiteke behar bezala koantifikatu bere behin-betiko likidaziora iritsi arte. Ekitaldiko emaitzaren kontzeptuak enpresaren egoera ekonomiko-finantzarioak jasandako aldaketa ezagutzearekin erlazionaturik egon beharko luke. Enpresa batean ekitaldi bateko korritua hobe daiteke etorkizuneko errendimendua edo finantza-ahalmena okerragotuz, eta alderantziz.

Ondare-elementuen funtsezko funtzioa, enpresaren emaitza optimizatzen laguntzea da. Burututako inbertsioa eta jasandako arriskuari dagokien mozkinak lortzeko gai ez den ondarea balio txikikoa da. Produktibitate-gabezia honen arrazoiak egitura-akatsa edo koordinazio eta korrelazio okerra izan daitezke.

Zappak garrantzizko bi multzotan sartzen ditu egitate kontable guztiak:

1. Moneta-eragiketei dagozkienak.
2. Lukru-egintzei dagozkienak.

9.8. KONTABILITATEAREN EDUKINA

Kontabilitatearen autonomia eta unitate zientifikoa zehazteko, oinarritzko bi alde bereiziko ditugu bere objektuaz hitz egiteko garaian:

- **Objektu materiala:** zientziarekin zerikusia duena da. Oro har kontabilitateari loturiko arazoen multzo batez osatua dago.
- **Objektu formala:** zientzia bati bere substantibitatea edo egiazko unitatea eranstea da. Kontabilitatearen objektu formala enpresaren etorkizuna aztertzea, neurtzea eta interpretatzea da, bere bilakaera ekonomikoarekin loturiko alderdi desberdinak kontuan izanik.

Ondoren aipatzen diren arrazoiengatik, Ekonomi Zientzien barnean kokatzen da kontabilitatea:

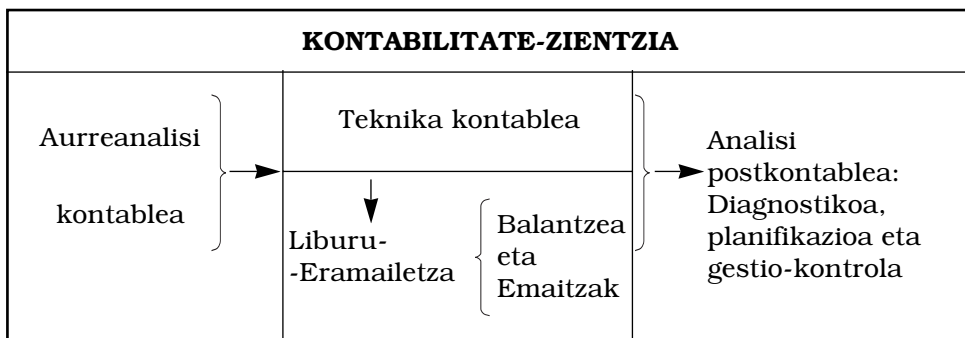
1. Aurreanalisi kontablea enpresaren ekonomian oinarritzen delako.
2. Kontabilitatearen objektua osatzen duten elementuen izaera ekonomi-koagatik: funtzionamendu-kapitala eta finantza-iturriak.
3. Erabiltzen dituen metodoengatik: induktiboa, deduktiboa, ...
4. Dituen helburuengatik: ekonomi emaitzen (kostu, produktu, emaitzen) eta kapitalaren koantifikazioa.

Ekonomiaren erlazioak garbiak dira. Ekonomilariarentzat Kontabilitatea teoria ekonomikoa konkretatu ahal izateko tresna egokia bilakatu ohi dela esaten da. Bi disziplinek —Kontabilitateak eta Ekonomiak— nahitaez elkarrekin joan behar dute ikerketa mikroekonomikoan.

Zientzia kontablea bereizten duena eta edukina ematen diona, funtsezko bi aldeez dago osatuta:

1. Egitate ekonomiko-administratiboak kontabilitatean behar bezala isladatu daitezela, dagokien aurrearrazoiketatik. Aurreanalisi kontable hau funtsezkoa da; Kontabilitateak ez baitu magnitude hauek nolakoak diren esaten, erregistratu dituen subjektuaren ikuspegitik nola ikusi eta interpretatu diren baizik.
2. Zuzendaritzak hartu beharreko erabakiak egoki har ditzan, eta enpresaren kontrola eta planifikazioa gauza daitezela, egoera-orri kontableei dagozkien analisiaz.

Eskematikoki, ondorengo irudian laburtzen dugu Kontabilitatearen edukina:



ARIKETA PRAKTIKOA

Merkataritza oso garatuta zegoeneko Florentzia, Genoa, Pisa, etab. bezalako hainbat italiar errepublikak independentzia lortu ondoren, beren ohartarazpen edo anotazioak nolabait koordinatu beharra izan zuten merkatariek. Kutxan dirua sartzen bazen, nondik zetorren jakin behar zuten, eta alderantziz. Zerbait erosten bazuten, nola finantza zitekeen jakin, etab. Horren ondorioz, kontabilitateaz hitz egiten hasi ziren.

Hori aztertzeko lau aro bereizten dira:

- 1.- ARO ENPIRIKOA: Zer ulertzen duzu kontabilitatearen aro enpirikoaz hitz egiten denean?. Zenbat iraun zuen?.
- 2.- ARO METODIKOA: Noiz hasi zen?. Zeintzuk dira garai hartan gailendu ziren egileak edo autoreak?. Zertaz arduratu ziren?.
- 3.- ARO TEKNIKO-ADMINISTRATIBOA: Noiz hasi zen eta zenbat iraun zuen?. Teoria Contistak aro hartan defendatu al ziren?. Zeintzuk dira denboraldi hartan ospea lortu zuten egile edo autoreak?.
- 4.- ARO ZIENTIFIKO-EKONOMIKOA: Adieraz ezazu garai honek hartzen duen historiaren etapa. Tresna materialak al dira oraindik ere garrantzitsuenak?.

ERANSKINA

Kontabilitatearen periodo zientifikoa ondorengo Ikerkuntz Programetan bana daiteke:

– **Ikerkuntza-Programa legezalea:**

Programa honetan legegilearen arauak zehatz-mehatz betetzea zen kontabilitatearen helburua. Beraz kontabilitaterik onena legezko arauak oso-osorik betetzen zituena zen. Zenbaiten ustetan, zuzenbi-dearen adar bat izango litzateke kontabilitatea.

– **Ikerkuntza-Programa ekonomikoa:**

Kontabilitatea ekonomi zientzietan kokatzen denean hasten da programa hau. Enpresa jabearentzat irabazi-tresna hutsa ez dela kontsideratzen du; giza funtzio bat ere bete behar duela baizik.

– **Formalizaturiko Ikerkuntza-Programa:**

II. Mundu-Gerraren ondorioz hasi zen, Ikerkuntza Operatiboaren aplikazioarekin.

Kontabilitate-teorien izaera matematikoaren garapenerako joera nabaria somatzen da momentu honetan.

Formalizaturiko Ikerkuntz Programaren arabera, aurkez al daiteke kontabilitatearen balorazioaren problematikarako aplikazio orokorreko eredu matematiko edo formalizaturik?.

Kontabilitate-definizioa eta beste zientziekiko erlazioak

10.1. KONTABILITATE-DEFINIZIOA EGUNGO ZENBAIT EGILE ATZERRITARREN ARABERA

- Copeland eta Dascherrentzat Finantza-Kontabilitatea ekonomi unitatearen trantsakzioekiko aukeratutako informazio koantitatiboaren aurkezpena, ebaluazioa eta identifikazio-prozesua da, unitate honen bilakaera eta egoeraz interesaturiko multzoak erabil dezan.
- Douglas Donleavyren esanetan, Finantza-Kontabilitatearen helburua, urte bat baino epe laburrago eta erregularretan finantza-egoera, ondarea eta enpresako emaitzen irudi fidagarria aurkeztea da.
- Robert S. Kaplanen iritziz, Finantza-Kontabilitateak indarra enpresaz kanpoko erabiltzaileengan jartzen duen bitartean, Zuzendaritza-Kontabilitateak Antolakuntzaren kontrola eta planifikazioa ditu helburu.
- A.A.A.ren (American Accounting Association-en) esanetan, kontabilitatea informazio ekonomikoa neurtu, komunikatu eta identifikatzen duen prozesua da.

- N.A.A.k (National Association of Accountants-ek) 1981ean Zuzendari-tza-Kontabilitatearen honako definizioa eman zuen: Entitate bat kontrolatu, ebaluatu eta planifikatzeko gestioak erabiltzen duen finantza-informazioaren komunikazioa, interpretazioa, prestakuntza, analisi, metaketa, neurketa eta identifikazioa dituen prozesua da, baliabi-deak egoki erabili eta berauek kontabilizatzea bermatzearren.

10.2. KONTABILITATE-DEFINIZIOA EGUNGO ZENBAIT EGILE ESPAINIARREN ARABERA

- Leandro Cañibanorentzat hirugarren pertsoneri banatu beharreko informazioaren prestakuntzan legoke Finantza-Kontabilitatearen helburu nagusia, horrela enpresaren ondare eta beronen aldaketen bitartez finantza- eta ekonomi errealitatea orokorki ezagutzera iritsi daitekeelarik.
- Lopez Diazen esanetan kontabilitatea informazio-sistema da, beronen xedea ekonomi errealitatea izanik. Azpisistema kontable guztien helburu orokor eta amankomuna, erabiltzaile desberdinei informazio baliagarria banatzea da.
- Martinez Churiaquezen iritziz Finantza egoera-orriei eransten zaien informazioa da kontabilitate-sistemaren azken produktua. Normalean helburu desberdinak dituzten erabiltzaile-talde anitzentzat egiten dira egoera-orri horiek.
- Tua Peredak, Kontabilitatearen definizioan ondorengo lau arlo hauek egon behar dutela dio:
 - Lotura ekonomikoak.
 - Erabilgarri izateak, erabiltzaileen zerbitzura jarrita erabaki egokiak hartzeko.
 - Edukin finantzario eta sozialak.
 - Disziplina zientifiko eta formalizatuaren izaerak.

10.3. KONTABILITATEAREN EGUNGO DEFINIZIOAREN FUNTSEZKO ALDEAK

Egun Kontabilitateari buruz emandako definizioetatik, funtsezko hiru osagai bereiz daitezke:

1. Ekonomi unitatearen iharduerari (kostuak eta emaitzak, ondarea eta finantza-egoeraren aldaketak) atxikiriko fluxu eta fondoan egoera eta eboluzioari buruz beharrezko informazio objektibo eta aipagarria lortzea.
2. Erabakiak hartzeko prozesuan erabiltzaile desberdinentzat ahalik eta egokiena izan dadin, aurreko etapa edo fasean lorturiko informazioaren analisi eta interpretazioa.
3. Dagozkien erabakiak hartu ahal izateko, aipatu informazioa erabiltzaile desberdinei momentu egokian banatzea.

Ondorioz, kontabilitatearen helburua ekonomi unitatearen egoera eta bilakaera edo eboluzioari buruzko informazio objektiboa eta aipagarria lortu eta aztertzea —beharrezkoa den aldizkotasunaz— dela esan genezake, erabiltzaile desberdinei momentu egokian banatuz hartu beharreko erabakiak behar bezala har ditzaten.

Laburtuz, Kontabilitatea ekonomi errealitatea ezagutzeaz ardurtzen den zientzia da, kanpo eta barneko maila desberdineko informazio-beharrei erantzuteko.

Ekonomi errealitatearen benetako ezagutzak hiru momentu hartu behar ditu erreferentziazat:

- Iragana edo bilakaera.
- Oraina edo kontrola.
- Etorkizuna edo planifikazioa.

10.4. KONTABILITATEAREN BESTE ZIENTZIEKIKO ERLAZIOAK

Oinarrizko lau multzo bereiziko ditugu:

1.- Erlazio paraleloak:

Disziplina desberdinen edo hainbat diziplinen objektu materiala enpresa dela kontutan hartuz, berauen artean izaera paralelozko erlazio sakonak mantentzen dituzte.

- *Kontabilitatea eta Antolakuntza*: Enpresaren Antolakuntza zuzenean oinarritu behar du razionalki ezarritako Kontabilitateak. Aplikaturiko kontu-planak Antolakuntzan bereizten diren arlo guztiak hartu behar ditu kontutan, dituen sailen iharduera kontrolatu eta produkzio-fase desberdinen kostua neurtzeko. Bestalde, antolakuntza kontabilitate-sailari ere aplikatzen zaio; aukeratu behar den artxibategi-sistemak, erabili beharreko programak, baliabide materialen aukeraketa, etab. Kontabilitateak eskuratu duen zerbitzua itzultzen dio Antolakuntzari, aukeratutako antolaketaren kostua, alde onak eta txarrak, etab. adieraziz.
- *Kontabilitatea eta Administrazioa*: Bi disziplina hauek estu lotuta daude elkarrekin; hauetariko batean lortutako ezagutzak guztiz baliagarriak dira bestean. Administrazioa ekonomi unitatearen gestio edo kudeaketaz arduratzen da eta kontabilitatea bere iharduera kontrolatu eta neurtzeaz. Administrazioak egintza ekonomikoa aurrera eraman ahal izateko erarik onena aztertzen du. Kontabilitatea egitate hauetaz arduratzen da erabakiak hartzeko prozesuari lagundu ahal izateko.

2.- Funtsezko Erlazioak:

Erlazio hauen bitartez, kontabilitatea zenbait zientziak elikatzen duela adierazi nahi da.

- *Ekonomia eta enpresa-ekonomia*: Kontabilitatearen objektu materiala da. Kontabilitateak bestalde, teoria ekonomikoari laguntzen dio bere konkrezioan. Mikroekonomi errealitatea neurtu eta ordezkatzeko tresna egokia da.

- *Zuzenbidea*: Kontabilitatearekin funtsezko erlazioa mantentzen du, zeren ordena juridikoak gure disziplinari iharduera-eremua eskaintzen baitio: Enpresa subjektu juridiko bati lotuta dago (indibidualari edo kolektiboari), eta honen problematika (sorrera, gestioa, likidazioa) Merkatal Zuzenbideak arautzen du. Ondarea osatzen duten obligazio eta eskubideez ere arduratzen da.

3.- **Erlazio formalak:**

Era batera edo bestera iharduera kontablea baldintzatzen duten disziplinek osatuko lukete multzo hau:

- *Produkzio-Teknika*: Disziplina honen esanetara egokitu beharko du barne-kontabilitateak. Fabrikazio-ordena bat aginduz gero, ezarritako barne-kontabilitateak gai izan beharko luke ordena honi buruzko beharrezko datuak lortzeko, hots, bere kostua, errentagarritasuna, etab.
- *Zuzenbide Positiboa*: Jakin badakigu ohartarazpen edo anotazio kontableek maila bateko eraginkortasun juridikoa dutela. Horretarako legegileak zenbait betebeharrak inposatzen du Liburu-Eramailtzari dagokionez. Zenbait egoera-orri kontablen aurkezpen eta edukinean ere sartzen da: balantzean eta emaitzen kontuan, adibidez.

4.- **Erlazio instrumentalak:**

Bere helburuak lortzearen kontabilitatea zenbait disziplinaz baliatzen da tresna gisa erabiltzeko. Hona hemen batzuk:

- *Matematikak*: Portzentaia, ratio edo erlazio, egoera-orri finantzario-ekonomiko, etab.en interpretazio eta prestaketan hainbat kalkulu eta kantitatek hartzen dute parte. Dena den, garbi utzi beharra dago Kontabilitateak bere kalkuluak egiteko matematika lan-tresna soil bezala erabili ohi duela.
- *Estatistika*: Kontabilitatearekin erlazioa ezezik, antza ere badu, bi disziplinek erabiltzen dituzten baliabideengatik. Bi disziplinek dituzten helburuak berdintsuak dira: sortutako egitateak batu eta homogenotu, joerak ezagutu eta interpretatu, etab. Balantzeen analisisan ere aplikagarri da laginen teoria estatistikoa.

Horregatik, Kontabilitatea teknika bezala, mikroekonomi estatistikaren antzeko zerbait dela esaten da. Dena den, azkeneko hori Kontabilitatearen zati bat besterik ez dela ez da ahanzi behar.

Mikroekonomi estatistikak eta Kontabilitatea beraz, magnitude ekonomiko berdin bati buruzko zenbait txosten aurkezteko bi era desberdin dira. Adibidez, Kontabilitateak, ekitaldi bateko emaitza analitikoaren egoera-orrian ager daitezkeen, salmentak batu egiten ditu. Estatistikak, beren bilakaera eta joerak aurkitzearen, ekitaldi desberdinetako salmentak azter ditzake. Zenbait kasutan zaila gertatu ohi da bata non amaitzen den eta bestea non hasten den bereiztea.

ARIKETA PRAKTIKOA

- 1.- Aipa itzazu kontabilitatearen funtsezko hiru osagai.
- 2.- Kontabilitatearen helburua, informazioa lortzea, aztertzea, interpretatzea edo erabiltzaile desberdinei komunikatzea al da?.
- 3.- Errealitate ekonomikoa ezagutzeko aski al da enpresa soilik kontsideratzea?.
- 4.- Kontabilitatea, ondorengo zein eremurekin dago loturik:
 - Mikroekonomiarekin?.
 - Makroekonomiarekin?.
 - Biekin?.
- 5.- Eman al dezakezu kontabilitateari buruz zeure definizioa?.
- 6.- Zergatik esaten da Kontabilitatearen objektu materiala enpresa dela?.
- 7.- Kontabilitateak Antolakuntzarekin izaera paralelozko erlazioak dituela esaten da. Baiezpen hau esplika al dezakezu?.
- 8.- Kontabilitateak beste zientziekin funtsezko harremanak ditu; kontabilitatea beste zientziek elikatzen baitute. Aipatuko al zenituzke kontabilitatearekin funtsezko erlazioak dituzten zientziak zeintzuk diren?.
- 9.- Zenbait disziplinak kontabilitatearen iharduera baldintzatzen du. Nolako harremanak ditu kontabilitateak zientzia hauekin?:
 - Erlazio paraleloak?.
 - Funtsezkoak?.
 - Formalak?.
 - Instrumentalak?.
- 10.- Kontabilitatearen funtsezko osagaia al da informazioa lortzea?.
- 11.- Oraina kontsideratuz lortzen al da plangintza edo planifikazioa?.
- Etorkizuna edo geroa kontsideratuz?.

Ondarearen ikuspegi orokorra

11.1. SARRERA

2. ikasgaiko 6. puntuan agertzen dira ondare eta kapitalaren arteko diferentziak. Ikusi bezala, ekonomi unitate bati loturiko *ondarea*, behar bezala baloraturiko enpresariaren zuzkidura, obligazio, eskubide eta ondasunen multzo koordinatuaz osatua dago.

Kapitalaren kontzeptu ekonomiko eta kontableak bereiztea komeni da. Diferentzia hau argitzeko adibide batez baliatuko gara:

FUNTZIONAMENDU-KAPITALA	FINANTZAKETA-ITURRIAK
Aktibo finkoa 500 Aktibo zirkulatzaila 500	Propioak: • Kapitala 500 • Erreserbak 200 Kanpotikoak: • Hornitzaileak 200 • Hornitzaileak, O.M.E. . 100
GUZTIRA 1.000	GUZTIRA 1.000

- Ikuspuntu ekonomikotik enpresa honen kapitala 1.000 moneta-unitatekoa izango litzateke; dakigunez, ekonomikoki kapitala enpresaren esku dauden ondasun eta baliabide guztien baturaz osatua baitago.
- Ikuspuntu kontabletik enpresa honen kapitala 500 moneta-unitatekoa da, zenbateko honek enpresariaren ekarpena ordezkatzeko duelarik. Zenbait kasutan, kapitalaren izenean finantzaketa propioko elementu guztiak sartzen dira, horrela **kapital efektiboa** edo **kapital likidoa** osatuz. Kasu honetan kapital likidoa 700 m.u.koa da.

11.2. ONDAREAREN ETIMOLOGIA

Zenbait lekutan, ondarea latinezko **patrimonium** (aurrekoengandik pertsona batek jasotako ondasunak) edo antzeko hitzaz izendatzen dute.

Hiru ikuspegi desberdinetatik kontsidera dezakegu ondarea:

1. Ondarea ikuspuntu *juridikotik*:

Ikuspegi honetatik, ondarea eskubide-multzo batek (Aktikoak) eta berauen gain jabegoarekiko (Netoarekiko) edota 3. pertsonetikiko (Pasiboarekiko) obligazio batzuk osatzen dutela esaten da.

Ondarearen kontzeptuazio juridikoan hiru joera aurki daitezke:

- a) Ondarea jabetzatik bereizten dutenak (jaberik gabeko ondarea egon daiteke —oinordekorik izendatu gabe pertsona bat hiltzen denean— eta kasu horretan izenik gabeko zenbait pertsonaren artean bana daiteke ondarea).
- b) Salerosketarako gai den erregulazio-elementu juridiko bezala kontsideratzen dutenak.
- c) Ondarea erregulazio bereziko elementu banagarri edo bereizgarrien baturaz osatua dagoela kontsideratzen dutenak, eta beraz, ondarearen analisisa ondare hori osatzen duten elementu edo zati bakoitzaren analisisan datza, eta ez ondarea bere osotasunean aztertuko lukeen analisi bakarrean.

2. Ondarea ikuspuntu *kontabletik*:

Ondarearen egungo kontzepzio kontablean, ondare-elementu positibo eta negatiboez hitz egiten da, bien arteko diferentziagatik ondare netoa ateratzen delarik, hau da;

$$\text{Aktiboa} - \text{Pasiboa} = \text{Ondare netoa}$$

3. Ondarea ikuspuntu *ekonomikotik*:

Ondarea, batez ere, kontzeptu ekonomikoa da, zeren ondasunen ekoizpena edota zerbitzuen prestazioa helburutzat duen elementu-multzo bat baita, koantitatiboki zenbateko berdineko funtsezko bi zati bereizten direlarik:

Ekonomi egitura	= Finantza-egitura
Efektua	= Kausa
Aktiboa	= Pasibo galdagarria + Netoa
Inbertsioa	= Finantzaketa
Substantzia	= Kontrasubstantzia
Funtzionamendu-kapitala	= Finantzaketa-iturriak

11.3. ONDAREAREN AZTERKETAN BEREIZTEN DIREN ZATIAK

Ondarea aztertzeko garaian, funtsezko ondorengo zatiak bereiz daitezke:

- 1) Ondarea loturik dagoeneko ekonomi unitatea eta dagozkion kontratuzko erlazioak (izaera juridikoa): pertsona naturala edo juridikoa.
- 2) Ondarea osatzen duten elementuen multzoa: bere izaera, berezitasunak eta atributuak.
- 3) Ondare-elementu bakoitzari erantsi edo loturiko balioa, **goodwill**a eta gainerako kontusail inmaterialak barne direlarik.
- 4) Ondarea esleitua dagoeneko helburua: gestio-ondarea (helburu espekulatibo edo administratiboekin) eta berme-ondarea (izaera teleologikoa).

5) Ondare-orekak, estatikoak edo/eta dinamikoak.

11.4. ONDARE-MASAK

Izaera koalitatiboa kontutan hartuz, ondarearen zati desberdinei ondare-elementu deitzen diegu. Ondare-elementuak bi multzo handitan sailka daitezke:

- Ekonomi egiturakoak: dirua, kredituak, akzioak, altzariak, ...
- Finantza-egiturakoak: zorrak, erreserbak, kapitala,...

Ondare-masa: Ekonomi edo finantza-izaera berdineko ondare-elementuen multzo bati deritzo. Ondorengo masak bereiz daitezke:

- Ekonomi egituran:
 - 1) Erabilgarria: kutxa eta kontu korronteetako diru likidoa.
 - 2) Galdagarria: kredituak, espekulazio- eta errenta-kartera.
 - 3) Izakinak
 - 4) bilgetua: kontrol-kartera, ondasun higigarriak, ...
- Finantza-egituran:
 - 1) Berehalako galdagarria: mugaeguneratutako ordainketak.
 - 2) Epe laburrerako galdagarria: hornitzaileak, ordaintzeko efektuak (mugaeguneratu gabeak).
 - 3) Epe luzerako galdagarria: jesapenak, epe luzerako hartzekodunak, etab.
 - 4) Ez-galdagarria: despoltsatutako kapitala, erreserbak, mozkinen gaineratikoa.

Beste sailkapen batzuk ondorengoak izan daitezke:

- 1) Erabilgarria
- 2) Bihurgarri efektiboa: espekulazio- eta errenta-kartera.
- 3) Kobrantzari baldintzaturiko bihurgarria: bezeroak eta efektu aktiboak.

4) Salmenta eta fabrikazioari baldintzaturiko bihurtgarria: izakinak.

5) Ibilgetua

Zenbait kasutan, ondare-masen ordezk potentzialez hitz egiten da:

1) Finantza-potentziala edo moneta-aktiboa: erabilgarria + bihurtgarria.

2) Ekonomi potentziala: izakinak.

3) Ibilgetu potentziala: ibilgetua.

Ondarea aztertzeko garaian, ondare-masa desberdinen kokapen-ordena enpresaren ustiapeneko garrantzian datza, hau da, bere ihar-duera nagusia ibilgetuko elementuetan oinarritzen bada, lehen postuan *Ibilgetua* jarri beharko litzateke ekonomi egituran, eta *Ez-Galdagarria* finantza-egituran. Aldiz, ustiapeneko sarrera nagusiak zirkulatzailako elementuetan oinarritzen badira, ekonomi egitura *Erabilgarrietatik* hasiko litzateke eta finantza-egitura *Berehalako Galdagarrietatik*.

Ikus daitekeenez, aukeratzen den sistematik at, bi egituretako ondare-masek koordinaturik egon behar dute. Hau dela eta, ez litzateke ekonomi egitura *Erabilgarrietatik* eta finantza-egitura, aldiz, *Ez-Galdagarrietatik* hasia posible izango.

Kontabilitate-Plan Orokorrak lehen postuan *Ibilgetua* eta *Ez-Galdagarriak* kokatzen ditu.

11.5. ONDARE-OREKAK

Ondare-oreka: Data konkretu batean, ondare-elementuen multzo batek lorturiko finantza- edo ekonomi egonkortasuneko egoera bati deritzo.

Osatzen dituzten elementuen ezaugarrien arabera, hiru oreka-mota bereiz daitezke:

1. **Finantza-orekak:** Likidez edo galdagarritasun-maila berdineko ondare-masez osatua:

Erabilgarria – Berehalako Galdagarria ≥ 0 **1. mailako oreka**

Bihurtgarria – Epe Laburrerako Galdagarria ≥ 0 **2. mailako oreka**

Bi multzoen arteko kenketa negatiboa balitz, finantza-desorekak sortuko lirateke: Lehen mailakoa eta Bigarren mailakoa hain zuzen.

2. **Ekonomi orekak:** Ondare-elementuen eta emaitzen kontuko kontu-sailez osatua, adibidez:

$$\frac{\text{Mozkina} \times 100}{\text{Kapitala}} = t$$

t: enpresariak erabilitako kapitalaren gaineko mozkinaren ehunekoa.

3. **Ondare-orekak:** Ondare-masa desberdinak erlazionatzen ditu, baina mailak kontutan hartu gabe:

$$\frac{\text{Aktibo zirkulatzalea}}{\text{Aktibo finkoa}}$$

OREKA-MOTAK:

1. **Totalak eta partzialak:** Parte harzen duten elementuen arabera, orekak bi mota hauetakoak izan daitezke:

- Totalak: Ondare-elementu guztiak parte hartzen dutenean.
- Partzialak: Ondareko zenbait elementuk parte hartzen dutenean.

Grafikoki, ondare-orekek eduki ditzaketen egoera desberdinak ondorengoak izan daitezke:

A: Aktiboa

P: Pasibo Galdagarria

N: Ondare Netoa

D: Defizita

- a) **Finantza-egonkortasun gorena:**

A	N
---	---

Pasibo Galdagarria = 0. Egoera hau enpresa eratzen denean gertatu ohi da.

b) **Oreka-egoera:**

A	N
	P

Egoera honetan kredituaren abantailaz baila gaitzke; Pasibo Gal-dagarriaren zenbatekoa gehienez Ondare Netoaren zenbatekoaren berdina izango da; alegia $N \geq P$.

c) **Desoreka-egoera:**

A	N
	P

Egoera honetan enpresak zor handiegiak bereganatu ditu, ustia-penaren kontrola hartzekodunen alde galduz; izan ere: $N \leq P$.

d) **Lurjotze-egoera:**

A	P
Z	

Hartzekodunek ez dituzte emandako kreditu guztiak kobratuko, zeren, $A < P$.

e) **Ezegonkortasun gorena:**

Z	P
---	---

Egoera hau eskubide eta ondasunen altxamenduari dagokio. Egoera honetan hartzekodunek ez dute deus ere kobratuko.

2. **Errealizazio eta expektatiba- edo igurikapen-orekak:** Orekak egiten diren momentuen arabera: historia kontutan hartuz, edo etorkizuneko aurrekontu batzuk ezarriz.

11.6. ENPRESAREN HELTZE-AROA

Enpresaren Heltze-Aroa (HA) ustiapen-zikloaren iraupenari deritzo, hau da, salgai edo lehengaitan inbertitzen den momentutik hasi eta saldutako produktu bukatuen kobrantzarainoko denboraldi edo periodoa adierazten du.

Enpresa industrialetan lau azpidenboraldiz osatua dago HA:

- 1) Lehengaien biltegiatze-denboraldi normala (LP).
- 2) Fabrikazio-denboraldi normala (FP).
- 3) Produktu bukatuen biltegiatze- edo salmenta-denboraldi normala (SP).
- 4) Bezeroei emandako kreditu edo kobrantza-denboraldi normala (KP).

$$HA = LP + FP + SP + KP$$

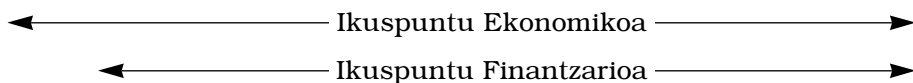
Ikuspuntu ekonomikotik ziklo osoaren iraupena hauxe izango litzateke, baina ikuspuntu finantzariotik bere iraupena zerbait laburragoa da. Heltze-Aroa erositako lehengai edo salgaiak ordaintzean hasten da. Beraz diferentzia nabarmena da:

Ikuspuntua	Hasierako momentua
Ekonomikoa	Erosketa
Finantzarioa	Ordainketa

Desberdintasun hau ondorengo irudian garbiago ikus daiteke:

LP		FP	SP	KP	
Erosketa	Ordainketa	Eraldaketa	Produktuak	Salmenta	Kobrantza
P.Z.*	KAPITAL PROPIO ZIRKULATZAILEA				

* Pasibo Zirkulatzailea



Diferentzia beraz, Pasibo Zirkulatzailean³⁴ legoke, hau da, erosi eta ordaindu bitartean zorra formalizatuta dagoeneko elementuan.

Ikuspuntu finantzariotik, Heltze-Aroaren iraupena “kapital propio zirkulatzailea”renarekin bat letorke. Kapital propio honen funtzioa Maniobra-Fondoaren beharrak finantzatzea da.

Esan bezala, aipatu Heltze-Aroaren azpidenboraldiak Enpresa Industrialarentzat bakarrik balioko lukete. Enpresa Komertzialentzat aldiz, HA bi azpidenboraldiz osatua dago:

- 1) Produktuak biltzeko edo saltzeko denboraldi normala (SP).
- 2) Bezeroei emandako kreditu edo kobrantza-denboraldi normala (KP).

$$HA = SP + KP$$

³⁴ Normalean lehengai eta salgaien erosketa-kredituak epe laburrerakoak izaten direnez gero, zor hauek zirkulatzailean kokatu beharrekoak dira. Dena den, gerta liteke erosketa konkretu baten kreditua epe luzerakoa izatea; kasu honetan bi ikuspunturen arteko diferentzia Pasibo Finkoan legoke eragiketa bakar honentzat; oro har enpresak buruturiko eragiketa guztiak hartzen baitira kontutan, eta elementu hauen erosketa-kredituak epe laburrerakoak direla kontsideratzen da.

Dena den, maila bereko eztabaida sor daiteke, azken azpiperiodoa (KP) guztiz finantzarioa denez gero, ikuspuntu ekonomikotik enpresa industrialaren HA hiru azpiperiodoz osatuta legokeela esanez, eta beraz, bere iraupenaren diferentzia bi ikuspuntuen artean ondorengo arrazoiketara mugatuko litzateke:

“Batazbestea, lehengaien erosketan lortutako kreditua bukatutako produktuen salmentan emandakoa baino luzeagoa bada, Heltze-aroaren iraupena luzeagoa da ikuspuntu ekonomikotik, eta alderantziz”.

Enpresa-mota hauetan ere, ikuspuntu ekonomiko eta finantzarioaren arabera, HA-ren iraupena desberdina da.

Kontabilitateak banatutako informazioaz balia gaitzke Heltze-Aroa kalkulatzeko garaian. Lan egiteko era, ondorengo izan daiteke:

LI: Lehengaien batezbesteko izakinak.

FI: Bideango produktuen batezbesteko izakinak.

SI: Salmentari esleitutako produktuen (bukatutako produktuen) batezbesteko izakinak.

KI: Kobrantza kontuetako (bezeroak + efektu aktiboak) batezbesteko izakinak.

Batezbesteko izakinen zenbatekoa, ondorengo formula aplikatuz aterako da:

$$\frac{(\text{Hasierako izakinak} + \text{Bukaerako izakinak})^{35}}{2}$$

$$LP = \frac{LI}{(1) Kt} \quad FP = \frac{FI}{(2) Ft} \quad SP = \frac{SI}{(3) SKt} \quad KP = \frac{KI}{(4) SKot}$$

(1) K: Lehengaien kontsumoa.

(2) F: Produktuen fabrikazioa.

(3) SK: Salmenten kostua.

(4) SKo: Salmenten kobrantzak edo salmentak

t: Denbora-denboraldia: egunak, hilabeteak, hiruhilabeteak, etab.

Ondorengo puntuan aipatuko baldin bada ere, esan beharrik ez dago, denboraldi hauen iraupena ahalik eta gehien laburtzea komeni dela; honek moneta-unitate bat inbertitu eta berreskuratu bitarteko denboraldia murriztuz doala esan nahiko bailuke, eta beraz, gure betebeharrei erantzun egokia emateko egoera hobean gaudela.

Heltze-Aroaren bertsio bat Heltze-Aro finantzarioa da (Haf), eta aurreko formularekiko sartu beharreko aldaketa bakarra hornitzaileek emandako kredituen denboraldi normalenarena da (HP), hau da;

³⁵ Aukeratutako denbora-periodoan.

- Enpresa industrialia bada

$$\mathbf{HA = LP + FP + SP + KP - HP}$$

- Enpresa komertziala bada

$$\mathbf{HA = SP + KP - HP}$$

Balio berri honetan parte hartzen duten elementu gehigarriak kalkulatzeko honakoa izango da kontuan:

OK: Hornitzaileek emandako kredituen batezbesteko saldoa.

$$\mathbf{HP = \frac{OK}{(5) Et}}$$

(5) Et: “t” denboraldian, hornitzaileei egindako erosketak.

Heltze-Aroarentzat eginiko azalpen berdina egin daiteke Heltze-Aro finantzarioarentzat ere; hots, komeni da berau osatzen duten parametroen iraupena jaisten joatea, azkenekoa ezik. Kasu honetan, zenbat eta luzeagoa izan³⁶, hobe. Ondorioz, gerta liteke lehenbiziko lau parametroak (enpresa industrialetan) jaisten eta bostgarrenaren iraupena luzatuz joatea, HAr negatiboa izatera iritsiz. Honen esanahia ondorengoa izango litzateke: enpresaren ustiapenean moneta-unitate bat inbertitu eta berreskuratu bitarteko denboraldia laburragoa da berton erabili diren salgaien ordainketa-epea baino. Esan beharrik ez dago, egoera hau ezinhobea dela. Dena den, datu egokiak diren edo ez jakin ahal izateko, beste elementuekin egiten den bezala, kasu honetan ere komeni da konparaketa egitea eta zehazki honakoak alderatzea:

- Enpresaren aurreko ekitaldi edo denboraldietako datuak.
- Sektoreko enpresen datuak.
- Nazio eta nazioz gaindiko ekonomiaren bilakaera.

³⁶ Luzapen horiek aparteko finantza-gastuak sortarazten ez baditu.

Errotazioak:

Orain arte ikusi ahal izan dugunez, denboraldiez hitz egiten aritu gara: enpresa industrialentzat lau eta komertzialentzat bi. Denboraldi hauek bi elementuz daude osaturik. Aipatu bi elementuen ordena aldatuko balitz, *Errotazioez* hitz egiten arituko ginатеke, hau da;

$$LRt = \frac{1}{LP} = \frac{Kt}{LI} \quad LR = \text{Lehengaien errotazioa } t \text{ denboraldian.}$$

$$FRt = \frac{1}{FP} = \frac{Ft}{FI} \quad FR = \text{Fabrikazio-prozesuan dauden produktuen (bideango produktuen) errotazioa } t \text{ denboraldian.}$$

$$SRt = \frac{1}{SP} = \frac{SKt}{SI} \quad SR = \text{Saltzeko produktuen (bukatutako produktuen) errotazioa } t \text{ denboraldian.}$$

$$KRt = \frac{1}{KP} = \frac{SKot}{KI} \quad KR = \text{Kobrantza-kontuen errotazioa } t \text{ denboraldian.}$$

t: Denboraldia: egunak, hilabeteak, hiruhilabeteak, etab.

Denboraldien kasuan erreferentziatzat ekitaldiaren iraupena hartuz gero, bira edo errotazioak kontutan hartuko ditugu, hau da, elementu batek zenbat eta bira edo errotazio gehiago eman, hobe; horrela elementu horretan inbertituriko dirua lehenago berreskuratuko baita.

Ikus daitekeenez, bi parametroen (denboraldien eta errotazioen) artean dagoen erlazioa alderantzizkoa da:

- Denboraldia zenbat eta laburragoa izan, errotazioa hainbat eta azkarragoa.
- Errotazioa zenbat eta mantsoagoa izan, denboraldia hainbat eta luzeagoa.

Heltze-Aroa ezagutzea garrantzitsua izan daiteke, ondorengo arrazoiak medio:

1) Elementu finko eta zirkulatzailen arteko arrazoizko muga ezartzeko:

- Zirkulatzaila: ondare-elementuaren errealizazio-denboraldi normala Heltze-Aroa baino laburragoa denean.
- Finkoa: ondare-elementuaren errealizazio-denboraldi normala Heltze-Aroa baino luzeagoa denean.

2) Maniobra-Fondoaren (lanerako kapitalaren) beharrak kalkulatzeko. Heltze-Aroa adierazita dagoeneko denboraldiko batezbesteko despoltsapenak Heltze-Aroaz biderkatuz. Adibidez:

Hileko ordainketak:

– Lehengaiak	150.000
– Soldatak	150.000
– Beste zenbait gastu	100.000
GUZTIRA	400.000

Heltze-Aroa (hilabetetan) 5,5 hilabete.

Maniobra-fondoa = $400.000 \times 5,5 = 2.200.000$

Oharra: Biderkaketa hau egin ahal izateko bi elementuek homogeneoak behar dute izan denboraldiari dagokionez. Hori horrela ez balitz, lehenik homogenotu egin beharko lirateke.

Demagun kasu honetan ordainketak bihilekoak direla:

Hileko batezbesteko ordainketak = $400.000 / 2 = 200.000$

Heltze-Aroa = $200.000 \times 5,5 = 1.100.000$

3) Enpresaren ustiapen-zikloa osatzen duten fase desberdinen eraginkortasuna kontrolatzeko; alegia:

- Erosketen gestioa.
- Fabrikazio edo ekoizpenaren gestioa.
- Salmenten gestioa.
- Kobrانتzen gestioa.

Esan bezala, denboraldi bakoitzaren iraupena murriztuz doan heinean, enpresaren gestio edo kudeaketa hobetuz doa.

11.7. KAPITAL FINKO ETA ZIRKULATZAILEA

1) **Kapital edo Aktibo finkoa:**

Ondasunak ekoizteko edo/eta zerbitzuak emateko ondare-elementuen multzoa da. Elementu bakoitzaren Heltze-Aroa enpresaren ustiapen-zikloaren Heltze-Aroa baino luzeagoa da, edo errotazioa ustiapen-zikloarena baino mantsoagoa.

Elementu hauetan gauzaturiko inbertsioa, diru likido bihurtzearen fasea elementu hauek (dagokien amortizazioa barne) daramatzaten saldutako produktuak kobratzean lortzen da, baldin eta salmenta-prezioa gutxienez kostu-prezioaren³⁷ berdina bada.

Ikusi bezala, saldutako produktuen zenbatekoa kobratzen denean, amortizazioa diru likido bihurtzen da. Horrela, baliogalera jasaten duen elementuaren kostua berreskuratuz joango da. Galdera hau da: amortizazioa diru likido bihurtzen den momentutik hasi eta baliogalera hori jasaten duen elementua berriz jartzeko momentua iritsi bitartean, diru horri zer egin?. Amortizazioaren zati likidoak, besteak beste, ondorengo aukera hauek eduki ditzake:

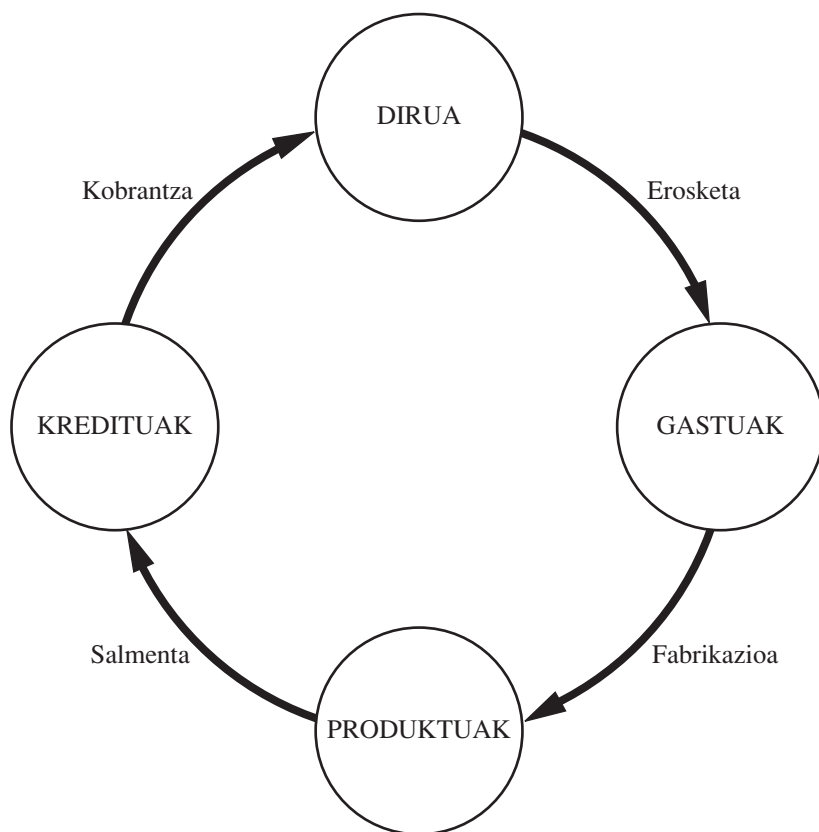
1. Birjarpen-momentua iritsi arte dirua likido mantendu. Esan beharrik ez dago, era hau inflazioaren eragina dela eta ez dela egokiena.
2. Ondorengo hiru baldintzak beteko lituzkeen inbertsioa egin:
 - Kaudimena.
 - Errentagarritasuna.
 - Likidezia.
3. Enpresaren ekoizpen edo fabrikazio-prozesuan inbertitu. Aukera honek daukan eragozpen handiena, baliogalera jasan duen elementua ordezkatzeko momentua iristen denean (amortizazioak sorturiko diru-fluxuei beste irtenbide bat eman zaienez gero) finantza-iturri berriak aurkitu behar izatea da.

³⁷ Kostu-prezio honek gutxienez kostu guztiak estali beharko lituzke, amortizazioa barne.

2) **Kapital zirkulatzaile edo Aktibo higigarria:**

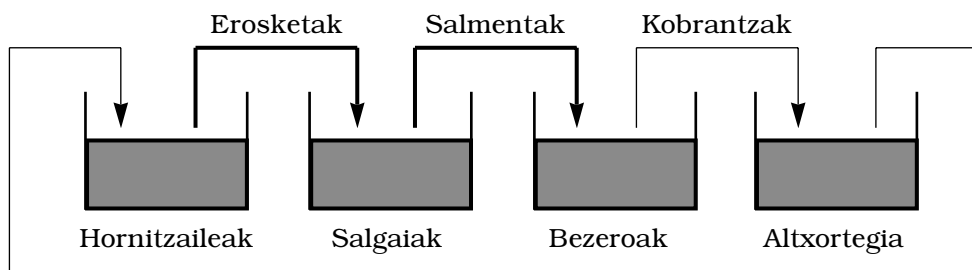
Elementu bakoitzaren Heltze-Aroa enpresaren ustiapen-zikloaren Heltze-Aroa baino laburragoa da, edo errotazioa ustiapen-zikloarena baino azkarragoa.

Aktibo zirkulatzaileko elementuak izaeraz aldatu egiten dira; lehen-gaiak bukatutako produktu bihurtzen dira, hauek saldu eta bezero erosleen aurkako kredituak lortzen dira; kreditu hauek kobratu eta erabilgarri bihurtzen dira, ustiapen-zikloa amaituz.

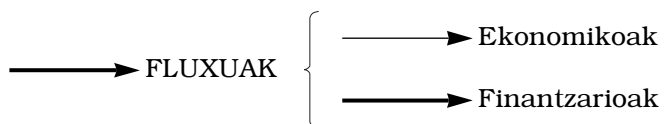


Enpresaren mozkina kapital zirkulatzailearen errotaziotik dator. Salmenta-prezio bat emanik eta berau kostu-prezioa baino handiagoa bada, kapital zirkulatzailearen errotazioa handiagotuz doan heinean enpresaren mozkinak ere handiagotuz joango dira.

Kapital zirkulatzaila adierazteko beste era bat ondorengoa izan daiteke:



Ordainketak



ARIKETA PRAKTIKOAK

1. ARIKETA

19..ko abenduaren 31n, OIHARBIDE enpresa industrialaren ondarea ondorengo elementuez osatua dago:

	Pezetak
– (570) Kutxa, pezetak	15.000
– (585) Aurrez kobratutako interesak	6.000
– (566) Epe laburrera eratutako gordailuak	40.000
– (520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak	100.000
– (327) Ontzikiak	4.000
– (406) Hornitzaileei itzultzeko ontziki eta enbalajeak	6.000
– (31) Lehengaiak	50.000
– (33) Bideango produktuak	80.000
– (34) Produktu bukatuak	95.000
– (411) Hartzekodunak, ordaintzeko merkatal efektuak	25.000
– (117) Borondatezko erreserbak	10.000
– (223) Makineria	300.000
– (407) Hornitzaileei aurrerakinak	20.000
– (185) Epe luzerako hartutako gordailuak	20.000
– (410) Zerbitzu-prestazioagatiko hartzekodunak	30.000
– (100) Kapital soziala	???

Honakoa eskatzen da:

- 1.- Funtzionamendu-kapitala eta finantza-iturriak finkotasunaren arabera bereiztea, gehienetik gutxienera ordenatuz.
- 2.- Finantzaketa propioa eta kanpoko bereiztea.
- 3.- Pasibo finkoa eta zirkulatzailea bereiztea.
- 4.- Ekonomi egitura edo funtzionamendu-kapital finkoa eta zirkulatzailea bereiztea.
- 5.- Ondare-masa hauen garrantzia %tan zehaztea, sektorekoarekin konparatuz eta ondorengo jakinik:
 - Ibilgetua % 41
 - Zirkulatzailea % 59
- 6.- Ondare-korrelazioak eta maniobra-fondoa edo lanerako kapitala ematea.

- 7.- Adieraz ezazu, zifra absolutuen bidez, Oiharbide enpresa ondoren aipatzen diren egoeretako batean aurkitzen den ala ez:
- Finantza-egonkortasun maximoa?
 - Oreka totala?
 - Porrot- edo lurjotze-egoera?
 - Ondasun-altxamendua?
- 8.- Kalkulatu “A” enpresa industrialaren batezbesteko Heltze-Aroa, hilabetetan, 19..eko ekonomi ekitaldiaren hasieran beste elementuen artean ondorengo hauek zituela jakinik:
- (31) Lehengaiak 40.000 pta.
 - (35) Produktu bukatuak 100.000 pta.
 - (33) Bideango produktuak 105.000 pta.
 - (430) Bezeroak 85.000 pta.
 - (431) Bezeroak, kobratzeko merkatal efektuak 100.000 pta.
- Ekitaldian zehar 300.000 pezetako lehengaiak erosi dira. Produktu bukatuak 380.000 pezetatan saldu dira. Ekitaldiaren amaierako zenbait datu, ondorengoak dira:
- 10.000 pta. lehengaitan.
 - 10.000 pta. fabrikazioan.
 - 90.000 pta. biltegiko produktu bukatuetan.
 - 65.000 pta. kobratzeko kontuetan.
- 9.- Kalkulatu Oiharbidek beharko duen kapital zirkulatzailea, hilero ondorengo ordainketei aurre egin behar diela kontuan izanik:
- 40.000 pta.ko pertsonal-nominei.
 - 20.000 pta.ko lehengai-erosketei.
 - 16.000 pta.ko energi kontsumoari.

2. ARIKETA

A)

Kalkulatu “X” enpresa komertzialari dagokion batezbesteko Heltze-Aroa, egunetan.

- Hasierako izakinak:
 - 16.000 pta. salgaitan.
 - 21.000 pta. kobratzeko kontutan.

- Bukaera edo amaierako izakinak:
 - 14.200 pta. salgaitan.
 - 23.500 pta. kobratzeko kontutan.
- Ekitaldiko salmentak 24.500 pta.
- Ekitaldiko erosketak 6.500 pta.

B)

Adierazi “Z” enpresa industrialaren batezbesteko Heltze-Aroa, hilabeteetan.

- Hasierako izakinak:
 - 1.000 pta. lehengaitan.
 - 600 pta. bideango produktutan.
 - 300 pta. produktu bukatutan.
 - 600 pta. kobratzeko kontutan.
- Bukerako izakinak:
 - 500 pta. lehengaitan.
 - 100 pta. bideango produktutan.
 - 1.000 pta. produktu bukatutan.
 - 1.100 pta. kobratzeko kontutan.
- Lehengai-erosketengatik 2.000 pta. ordaindu zituen.
- Ekitaldiko fabrikazioko zenbait gasturengatik 1.000 pta. ordaindu zituen.
- Ekitaldian 4.500 pezetako produktu bukatuak saldu zituen.

C)

Kalkulatu “Z” enpresak beharko duen kapital zirkulatzailerik, hileko gastuak ondorengoak direla kontuan izanik:

- 300.000 pta. lehengaitan.
- 150.000 pta. soldata eta alokairutan.
- 500.000 pta. beste zenbait gastutan.

D)

“Z” enpresaren gestioa komentatu bere funtzio bakoitzean:

- Lehengaien biltegiatzea.
- Fabrikazioa.
- Salmentak.
- Kobrantzak.

Enpresa honen aurreko ekitaldiko epeak ondorengo hauek izan ziren:

- 0,20 biltegitratzea.
- 0,09 fabrikazioa.
- 0,19 salmentak.
- 0,13 kobraketak.

E)

Kalkulatu "X" enpresaren batezbesteko Heltze-Aroa hilabetetan, 19. ko ekitaldiko errotazioak ondorengo hauek direla jakinik:

- 3 lehengaitan.
- 4 fabrikazioan.
- 7 salmentatan.
- 8 kobrantzatan.

F)

"Z" enpresari dagozkion B) puntuko datuekin, kalkulatu:

- a) Errotazioak.
- b) Batezbesteko Heltze-Aroa.

G)

Kalkulatu "W S.A."-ri dagokion batezbesteko Heltze-Aroa errotazio eta hilabetetan, ondorengo datuak denboraldi berekoak direla jakinik:

- Lehengaien hasierako izakinak: 12.000 pta. Ekitaldiko lehengaien erosketak 480.000 pta. eta hauen kontsumoa 400.000 pezetakoa.
- Urteko fabrikazio-kostua 500.000 pta. eta batezbesteko biltegiko bideango produktuen kopurua 200.000 pta.
- Saldutako produktuen kostu-prezioa 720.000 pta. Biltegian saltzeko gelditu ziren produktu bukatuen kopurua: 20.000 pta.
- Bezeroei salmentak: 1.000.000 pta. Hauetatik 800.000 pta. kobratu ziren, gainerakoak kobratzeko gelditu zirelarik.

3. ARIKETA

Kalkula ezazu LOREN, S.A. enpresa industrialari dagokion Heltze-Aroa urtetan, ondorengo datuak jakinik:

1.- Lehengaiak-Biltegitratzea

- Lehengaien hasierako izakinak 200.000

– Lehengaien bukaerako izakinak	150.000
– Lehengaien errotazioa hilabetetan	1

2.- Bideango produktuak - Fabrikazioa

– Bideango produktuen bukaerako izakinak	80.000
--	--------

3.- Produktu bukatuak - Salmenta

– Produktu bukatuen errotazioa sei hilabetean	10
– Produktu bukatuen bukaerako izakinak	200.000

4.- Kobrantza-kontuak - Kobrantza

– Saldutako produktuen kostu-prezioaren gaineko marjina	% 0
– Salmentak salmenta-prezioan	5.000.000
– Kobrantza-kontuen hasierako izakinak	1.000.000
– Kobrantza-kontuen bukaerako izakinak	500.000

Bestalde, komenta ezazu enpresa honen gestioa bere sektorearekin konparatuz, sektorearen Heltze-Aroa osatzen duten azpiperiodoen errotazioa hiruhilabetean ondorengo hauek direla jakinik:

Azpidenboraldia	Errotazioa hiruhilabetean
– Biltegiarzteza	3
– Fabrikazioa	1
– Salmenta	5
– Kobrantza	1,6

4. ARIKETA

Kalkula ezazu KEMEN, S.A. enpresa industrialari dagokion batezbesteko Heltze-Aroa, ondorengo datuak jakinik:

1.- Lehengaiak - Biltegiarzteza

– Lehengaien batezbesteko izakinak	100.000 pta.
– Lehengaien errotazioa hilabetetan	1

2.- Bideango produktuak - Fabrikazioa

– Bideango produktuen bukaerako izakinak	350.000 pta.
--	--------------

3.- Produktu bukatuak - Salmenta

- Produktu bukatuen batezbesteko izakinak 200.000 pta.
- Produktu bukatuen errotazioa hiruhilabetean 3
- Produktu bukatuen hasierako izakinak 150.000 pta.

4.- Kobrantza-kontuak - Kobrantza

- Saldutako produktuen kostu-prezioaren gaineko marjina % 25
- Salmenta-kobrantzak 4.000.000 pta.
- Kobrantza-kontuen errotazioa sei hilabetean 5

Bestalde, komenta ezazu enpresa honen gestioa bere sektorearekin konparatuz, Heltze-Aroa hilabetetan osatzen duten azpidenboraldien iraupena ondorengo hau dela jakinik:

Azpidenboraldia

- Biltegiatzea
- Fabrikazioa
- Salmenta
- Kobrantza

Iraupena hilabetetan

- 1
- 5
- 1
- 1,2

Ondarea ikuspegi koalitatibotik

12.1. IDEIA OROKORRAK

Ondarea, ikuspegi koalitatibo edo ekonomikotik, enpresaren esku dauden finantzaketa, kreditu eta ondasunen koordinazioa da. Beren izaera eta jatorriak kontutan hartuz, ondare-elementuen azterketa sakona egitea esan nahi du.

Ondare-elementuak, bi ikuspegi desberdinetatik azter daitezke:

a) **Bere jatorri, kausa edo finantzaketatik:**

Enpresaren finantza-egituraz hitz egiten ari gara (finantza-iturriez). Beren funtzioa, ekonomi unitatearen ekipamendu eta garapenean inbertituriko fondoek jatorria ordezkatzeara da.

Lehenenik, *Kapital* kontuan barneraturik, enpresariaren ekarpena azaltzen da. Fondo hauek enpresaren egitura sendoa eta beharrezko izakinak finantzatu ahal izateko aski ez direnean, finantzaketa-zorretara jotzen da (jesapenak, epe ertain eta luzerako zorrak). Enpresa sendotzearen, urteko mozkinetatik zati bat kendu egiten da: autofinantzaketa deiturikoa (erreserbak). Azkenik, enpresaren ihar-

duera arruntean sortzen diren funtzionamendu-zorrak daude: hornidura-zorrak (hornitzaileak, ordaintzeko efektuak, ...) eta zirkulatzailerako zati bat finantzatzeko erabiltzen diren banku-zorrak.

b) Bere helburu edo inbertsioetatik:

Enpresaren ekonomi egitura adierazten dute (funtzionamendu-kapitala edo produkzio-baliabideak); finantzaketaren alde positiboa da.

Finantzaketa-iturriak Aktibo finkoa (materiala, inmateriala eta alegiazkoa) erosteko edo Aktibo zirkulatzailea (izakinak, funtzionamendu-kredituak, erabilgarriak) finantzatzeko izan daitezke, ondorengo puntuetan ikusi ahal izango den bezala.

Finantzaketak gauzatzen direneko inbertsioak, honakoak izan daitezke:

- Funtzional edo ekonomikoak: aurrez esleituriko helburua betetzen dutenean.
- Antifuntzional edo antiekonomikoak: aurrez esleituriko helburua betetzen ez dutenean.
- Estrafuntzionalak: ekonomi unitatearen iharduera normalarekin zerikusirik ez dutenak.

Eskematikoki, aipatu bi ikuspuntuak ondoren azaltzen den eran laburbil daitezke:

HELBURUA EDO INBERTSIOA

1.- AKTIBO FINKOA

1.1. IBILGETU TEKNIKOAK

1.1.1. Materialalak

1.1.2. Inmaterialalak

1.2. IBILGETU FINANTZARIOAK

1.2.1. Kontrol-kartera

1.2.2. Epe luzearako kredituak

1.3. ALEGIAZKO AKTIBOA

1.3.1. Konstituzio-gastuak

- 1.3.2. Hastapen-gastuak
- 1.3.3. Kapital-zabaltzearen gastuak

2.- AKTIBO ZIRKULATZAILEA

- 2.1. TRUKE-ONDASUNAK
 - 2.1.1. Lehengaiak
 - 2.1.2. Produktu erdibukatuak
 - 2.1.3. Bideango produktuak
 - 2.1.4. Produktu bukatuak
 - 2.1.5. Salgaiak
- 2.2. ERRENTA-ONDASUNAK
 - 2.2.1. Balore higigarriak, etab.
 - 2.2.2. Emandako maileguak
 - 2.2.3. Eraikin-errentamenduak
- 2.3. FUNTZIONAMENDU-KREDITUAK
 - 2.3.1. Bezeroak
 - 2.3.2. Efektu aktiboak
 - 2.3.3. Hainbat zordun
- 2.4. ERABILGARRIAK
 - 2.4.1. Kutxa
 - 2.4.2. Ageriko k/k
 - 2.4.3. Kredituzko k/k

JATORRIA EDO FINANTZAKETA

3.- FUNTZIONAMENDU-ZORRAK

- 3.1. HORNITZAILEAK
- 3.2. EFEKTU PASIBOAK
- 3.3. HAINBAT HARTZEKODUN

4.- FINANTZAKETA-ZORRAK

- 4.1. JESAPENAK
- 4.2. EPE LUZERAKO MAILEGUAK
- 4.3. HIPOTEKAK

5.- ERRESERBA OPERATIBOAK

- 5.1. AMORTIZAZIO METATUA
- 5.2. ARRISKU ETA GASTUETARAKO HORNIDURAK

6.- KAPITAL SOZIALA

7.- SUPERABIT-ERRESERBAK

7.1. LEGALAK, ESTATUTUZKOAK, BORONDATEZKOAK

7.2. AKZIO-JAULKIPENENKO PRIMA

8.- KAPITAL-SUBENTZIOAK (EZ ITZULGARRIAK)

9.- EMAITZAK (MOZKINAK)

9.1. GAINERATIKOA

9.2. EKITALDIKO MOZKINA

12.2. AKTIBO FINKOAREN AZTERKETA

Inbertituriko zenbatekoa diru bihurtzeko prozesua oso motela³⁸ duten elementu-multzoaz osatua dago eta amortizazioaren bitartez gauzatzen da.

Zenbaiten ustetan kapital finko edo ibilgetu hitza ez da oso egokia; bere berezitasuna ez baitago bere finkotasun edo mugiezintasunean, diru bihurtzeko duen zailtasunean baizik.

Azter ditzagun, laburki bada ere, multzo honetan sartzen diren azpimultzoak:

12.2.1. IBILGETU TEKNIKOAK

Enpresaren ustiapeneko zerbitzu edo produktuak lortzen lagunduz, zerbitzu bat ematera esleitutako ondasunak dira. Hau da, beren helburua ez da salmenta- eta erosketa-prezioaren diferentziagatik mozkin lortzea; zerbitzu bat eskainiz, ekonomi unitatearen produktibitate orokorrari laguntzea baizik.

Nolabait, elementu bihurtgarriak direla ere kontsidera daiteke. Izan ere:

1. Diru likido bihur daitezke amortizazioaren prozesu normalaren bitartez, baldin eta saldu eta kobratzen diren produktu edo/eta zerbitzuak kostu guztiak, amortizazioa barne, barneratzen badituzte. Kasu honetan *inbertsio funtzionala* izango dugu.

³⁸ Elementuak diru likido bihurtzeko prozesua enpresaren Heltze-Aroa baino luzeagoa denean.

2. Enpresan erabiltzeko egokiak ez direlako, saltzearen ondorioz diru-zenbateko bat eskuratzen da. Erabiltzeko desegokitasun horren arrazoiak, ondorengoak izan daitezke:

2.1. Arazo fisikoengatik: konpontzea ezinezkoa da edo produkzioa ez da egokia.

2.2. Arazo ekonomikoengatik: garestiegiak dira ekoizten dituen produktuak, konpontzea garestiegi da, etab.

Kasu honetan *inbertsio antifuntzionala* izango dugu.

Ibilgetu teknikoen funtsezko ezaugarria, enpresan zerbitzua eskainiz eta inolako aldaketarik (itxuraren aldetik) jasan gabe urte anitzetan irautea da. Beren izaera higigarria edo higiezina izan, berdin dio. Garrantzitsuena saltzeko ez izatea da.

Zenbait egileren esanetan, *urteanitzeko kostu* ere dei diezaiekegu (amortizazioaren bitartez neurtzen da beren kontsumo edo baliogalera); enpresaren eraginkortasuna mantendu ahal izateko, ohizkoak diren mantenimendu-lan eta konponketez at, garapen teknologikoagatik edo bere erabileraren ondorioz eraginkor ez diren elementuak birjartzea ziurtatu beharra baitago.

Ibilgetu teknikoen artean, beste bi multzo bereiz ditzakegu:

1. **Ibilgetu materialak:** Ibilgetu teknikoari buruz emandako definizioaz gain, elementu ukigarriak eta fisikoki identifikagarriak direla esan behar da. Multzo honetan sartzen diren elementuak ere beste bi azpi-multzotan sailka ditzakegu³⁹:

39 Sailkapen hau amortizazio hitza erabiliz egiten bada ere, norbaitek pentsa lezake amortizazioaren ordeztu baliogalera ere jar zitekeela. Eta erantzuna ezezkoa da. Amortizazioa baliogalera itzulezinen (itzulgarriak horniduren bitartez estaltzen baitira) adierazpen kontablea da, hau da, iharduera normalean eta bere erabileraren ondorioz, elementu batek jasan ohi duen galera itzulezinenaren ohartarazpen kontablea da. Garbi dago, beraz, amortizazioa beti kontzeptu kontablea dela. Aldiz, gerta liteke amortizagarria ez den elementu batek (orubeak) baliogalera itzulezinak jasatea, eta amortizagarria ez denez, benetako galera hau ez litzateke amortizazioaren bitartez jasoko. Beraz, amortizazio guztiak baliogalera itzulezinak dira, baina baliogalera itzulezin guztiak ez dira amortizazioaren bitartez jasotzen. Honekin esan nahi dena hau da: normalean amortizazioa baliogalerarekin bat etortzen baldin bada ere, bi kontzeptuek ez direla nahastu behar; bakoitzaren esanahia ezberdina baita.

- 1.1. Amortizagarriak: eraikuntzak, instalazioak, altzariak, idazmakinak, garraio-elementuak, ordenadoreak, etab.
- 1.2. Amortizaezinak: enpresaren esku dauden orube eta lurrak.
2. **Ibilgetu inmaterialak:** Izaera finkoa, konkretzio materialik gabekoa (beraz ukiezina) eta eskualdaketa errealizazio-balioa duten ondare-elementuak dira:
 - 2.1. *Patenteak:* Denboraldi batean bakarrik, produktu bat ekoizteko aukera ematen dute. Sarrerakoa (hamar urterako indarra) edo asmatutako ondasuna (hogei urteko iraupena) izan daitezke. Epe hauetan guztiz amortizatuta gelditu beharko dute.
 - 2.2. *Merkataritza-Fondoa edo Goodwilla:* Bere prestigio, antolakuntza, egoera, merkatal seriotasuna, finantza-kaudimena, eta antzeko arrazoiengatik enpresa batek duen «plusbalioa» da. Balio gehigarri honen jatorria ondorengoan egon daiteke:
 1. Enpresaren gestio edo kaudimen egokian.
 2. Kanpotikako elementuetan.

Beste zenbait egilerentzat Merkataritza-Fondoa enpresako bezeroen araberakoa da, hau da, etorkizunean mozkinak lortzeko ahalmenak baldintzatuko luke. Berau koantifikatzeko bi datu hartzen dira kontutan:

1. Enpresak eskainitako salneurria = P
2. Aktiboko elementuen batura – Pasibo galgadarriko elementuen batura = N

Bien arteko diferentzia litzateke Merkataritza-Fondoari (M.F.ri) eman beharreko balioa:

$$P - N = M.F.$$

Normalena balio hau positiboa izatea da, baina gerta liteke kasuren batean negatiboa izatea ere⁴⁰.

⁴⁰ Pentsa adibidez, krisialdi sakona pairatzen ari den enpresa dugula. Bere kontabilitate-liburuak aztertu ondoren, finkatzen den salmenta-prezioa dagokion Netoa baino txikiagoa da. Diferentzia negatiboa, beraz: $P - N = -$

2.3. *Markak, merkatal izenak, kontzesio administratiboak.*

Partida guzti hauek Kontabilitatean, enpresarentzat kostua direnean *soilik*, agertaraziko dira.

12.2.2. FINANTZA-IBILGETUAK

Aktibo finkoan ibilgetu teknikoez gain, guztiz beharrezkoak ez diren eta enpresaren Heltze-Aroaren iraupena baino denboraldi luzeagoan enpresan mantentzen diren beste elementu batzuk egon daitezke: ibilgetu finantzarioak, hain zuzen. Hauek ez dira amortizagarriak, nahiz eta zenbait momentutan (hornidura baten bitartez estaliko den) baliogalera itzulgarria jasan dezaketen. Beren errealizazioa, hots, diru likido bihurtzeko prozesua, edozein momentutan gauza daiteke; saldu egin baitaitezke.

1. **Kontrol-kartera:** Zenbait momentutan interesgarria izan daiteke enpresa batentzat beste enpresa bat kontrolatzea edo lehen daukana handiagotzea, honako arrazoiak direla eta:

1. Bere produkzioarako behar diren lehengaien banaketa bermatzearren.
2. Merkatuan dagoen konpetentzia saihesteko.

Kasu hauetan, kontrolatu nahi den ekonomi unitatearen Kapitalaren gehiengo bat eskuratzearren, baliabideen multzo bat horretara bideratuko da.

2. **Materializazioak:** Indarrean dagoen legearen aginduz, zenbait erre-serba-motatako inbertsioa jasotzen dute. Beste zenbait kasutan, enpresariak bere kabuz hartutako erabakia izan dezakete jatorri; amortizaziotik datozen fondoan materializazioa, erre-serba bereziak, etab.

Jatorriz zirkulatzaile-izaera izan arren, gestio- edo kudeaketa-akatsengatik, koiunturazko edo beste mota bateko arrazoiengatik ibilgetuan agertzen direnak ere multzo honetan kokatu beharko lirarteke: zaharkitutako izakinak, kreditu izoztuak, etab.

12.2.3. ALEGIAZKO AKTIBOA

Multzo honetara sartuko genituzke inolako errealizazio-baliorik ez duten elementuak; Aktibo finko itzulezinak dira; ez salmentaren, eta ez amortizazioaren bitartez, ez baitute inolako baliogalerarik jasaten.

Partida hauek guztiz amortizatzen ez diren bitartean, enpresaren Kapitala ez da efektiboa. Zenbaitzuek, enpresaren Ondare netoa kalkulatzeko, Aktibotik atera egiten dituzte. Dena den, akzioen balio kontablea kalkulatzeko ez dira kontutan hartzen.

1. **Konstituzio-gastuak:** Enpresa osatu ahal izateko beharrezko despoltsapenak dira: erregistratzaile, notari eta abokatuaren ordainsariak; titulu, buletin eta memorien inprimaketa-gastuak; zergak; tituluak merkatuan kokatu ahal izateko sortutako gastu eta komisioak.
2. **Hastapen-gastuak:** Enpresa sortu ondoren iharduera normalera iritsi ahal izateko gastuak dira: pertsonalaren trebatze-lanak, publizitate-kanpainak, bideragarritasun-azterketak, etab.
3. **Kapital-zabaltzearen gastuak:** Akzioen jaulkipenekoak, erregistratzaile eta notarien ordainsariak, tituluaren inprimaketa eta kolokazioa, finantza-bitartekarien komisioak, etab.

12.3. AKTIBO ZIRKULATZAILEAREN AZTERKETA

Multzo honetako elementuei dagokienez, ekitaldiko ibilgetua osatzen dutela ere esaten da. Bere berezitasun aipagarriena mugikortasuna da. Egintza produktibo bakoitzean desagertu egiten dira honako arrazoiak medio:

1. Beren jabetza eskuz aldatu delako (artikuluen salmenta).
2. Prozesu produktiboan kontsumitu egin direlako (material suntsigarria).
3. Bukatutako prozesuan barneratu direlako (lehengaiak).

Ondare-elementu hauek diru likido bihurtzeko epea, aurreko kapituluan ikusi dugun Heltze-Aroaren berdina edo laburragoa da.

12.3.1. TRUKE-ONDASUNAK

Enpresaren izakin, salmenta-ondasun edo potentzial ekonomikoaz osatua dago. Merkatariak artikulu batzuk erosten ditu, ondoren salmenta-prezio handiagoan saltzeko eta diferentziaz aberasteko. Industrialak bukatutako produktuen fabrikazioan parte hartuko duten lehengaiak erosten ditu ondoren, produktu hauen salmenta-prezioak erosketa- eta eraldaketa-kostuak gehi mozkin bat finantzatzeko duen itxaropenarekin.

1. **Lehengaiak:** Enpresaren ustiapeneko helburu den bukatutako produktuan barneratuko diren ondasunak dira: altzari bateko zura, etxea eraikitzen erabilitako burdina, etab. Badaude produkzio-prozesu honi laguntzen dien baina bukatutako produktuan barneratzen ez den beste zenbait elementu ere bada: olioak, gasolina, etab. Hauek beste multzo batean sartzen dira.
2. **Produktu erdibukatuak:** Fabrikazio-prozesuaren erdibidean dauden ondasunak dira; enpresak berak fabrika ditzake edo kanpoan erosi. Elementu hauek, erdibideko fasean aurkitu arren, beren nortasun propioa dute: automobilaren gurpilak, eraikin bateko atea, etab.
3. **Bideango produktuak:** Ekitaldiaren amaieran iharduera-zentruen batean formazio- edo eraldaketa-fasean dauden produktuak dira. Aurrekoekin konparatuz, hauek ez dute nortasun propioirik: erdibukatuak automobila, amaitu gabeko makineria edo eraikuntza, etab.
4. **Produktu bukatuak:** Enpresak berak ekoizturik, azken kontsumorako edo beste enpresa batzuk erabiltzeko produktuak dira.
5. **Salgaiak:** Enpresak kanpoan eskuratu eta batere eraldaketarik jasan gabe saltzen dituen izakinak dira.

Multzo honi amaiera emateko, elementu bera prozesu bakoitzean parte hartzen duten pertsonen arabera izaera desberdinekoa izan daitekeela esango dugu. Adibide gisa, adreiluaren kasua jar dezakegu: hori produzitzen duenarentzat produktu bukatua da, horrekin salerosketan diharduenarentzat salgaia eta hori erabiliz eraikuntza egiten duenarentzat, aldiz, lehengai.

12.3.2. ERRENTA-ONDASUNAK

Enpresaren iharduera nagusitik at dauden eta mozkin batzuk sortzen dituzten inbertsio iragankorrak dira. Estrafuntzionalak direla esaten da arrazoi honegatik, hots, enpresaren produkzio-prozesuan inolako eraginik ez dutelako.

Normalean, enpresaren esku dauden kapital guztiak, iharduera nagusiari loturik egiten dira. Baina, zenbait kasutan gerta liteke diru-soberakina sortzea. Kasu honetan, inflazioak bere balio izendatua gehiegi murriz ez dezan, ondorengo hiru baldintzak dituzten inbertsiotan gauzatzea komeni da:

- Errentagarritasuna.
- Segurtasuna.
- Likidezia.

Multzo honetan kokatu beharreko elementuak honakoak dira:

- Burututako finantza-inbertsio iragankorrak.
- Beste enpresei emandako maileguak.
- Bereak diren eta erabiltzen ez dituen eraikinen errentamendua.

12.3.3. FUNTZIONAMENDU-KREDITUAK

Hitzak berak dioenez, enpresaren iharduera nagusiaren funtzionamendu normalean eskainitako zerbitzu edota besterenganatutako produktuetan jatorria duten hirugarren pertsonen emandako kreditua da. Kreditu-mota honetan ondorengoak sartuko lirateke, besteak beste:

- Bezeroekin burututako transakzioengatik oraindik kobratzeke dauden zenbatekoak: fakturak, kobratzeko merkatal efektu edo efektu aktiboak, etab.
- Hainbat zordun: Bezero-izaera ez duten zerbitzu- edo/eta produktu-erosleekiko kredituak biltzen dira multzo honetan.
- Hazienda Publiko edo Gizarte-Segurantzarekin burututako harremanen ondorioz, erakunde hauek enpresarekiko duten edo dituzten zorrak.

- Enpresako langileei emandako aurrerakinak.

12.3.4. ERABILGARRIAK

Likidezia goreneko ondare-elementuez osatuta dago; zuzenki edo zeharka, era batean edo bestean, denboraldi labur edo luzean, Aktiboko gainerako partida guztiek (gastu amortizagarriak ezik) hauetara joko dute. Aurki daitezkeen elementuak ondorengoak dira:

- Kutxa: enpresako kutxan dagoen dirua. Esan beharrik ez dago, ahalik eta diru gutxiena edukitzea komeni dela, besteak beste, lapurretak edo inflazioak sortarazten duten galerari ekiditeko. Ohitura, enpresaren aldeko k/k-ko txekueak kutxako dirua izango balitz bezala kontsideratzea da.
- Ageriko k/k: Aski ezaguna da denontzat figura hau; ohizko kontu korrontea, alegia. Egun enpresek burutzen dituzten transakzioei dagozkien likidezi faseak, gehienetan tresna honetaz baliatuz gauzatu ohi dira.
- Kredituzko k/k: Kredituak dakigunez, diru batez baliatzeko aukera ematen du. Diru horretaz baliatzen doan heinean, zenbateko berdineko zorra sortuko da.

12.4. PASIBO ZIRKULATZAILEAREN AZTERKETA

12.1. puntuan adierazitako sailkapenean, multzo honetan kokatu-ko lirateke funtzionamendu-zorrak. Jatorria enpresaren iharduera nagusiaren funtzionamendu normalean eskuratutako zerbitzu edo/eta erositako produktuetan duten hirugarren pertsonetikiko zorrez osatua dago multzo hau. Epe laburrerako mugaeguna duten eskuratutako mailegu eta kredituak ere masa honetan sartuko genituzke.

Funtzionamendu-zorrak zirkulatzailearen zati bat finantzatzeko erabiltzen dira. Beren ordainketa-epea bezeroei emandako kobrantza-epea baino luzeagoa izatea gomendatzen da, zor horiek kitatzeko garaian likidezi arazoak sor ez daitezen.

Enpresaren finantza-potentzialean inflazioak sortzen duen galera-
ren babesgune bilaka daitezke funtzionamendu-kredituak: ordainketa-
-epe bat lortu eta likidatzeko momentua iristen denean zenbateko
nominal berdina ordaindu behar baldin bada ere, denboraldi horretan
izandako inflazioaren eraginez, zorraren zenbateko errealak murriztapen
bat jasango du.

Enpresaren finantza-orekarako elementu garrantzizkoak izatera
iritsi daitezke funtzionamendu-zorrak: finantza-iturri merke eta eroso
dira, enpresa hedatzeko lagungarri bilakatuz.

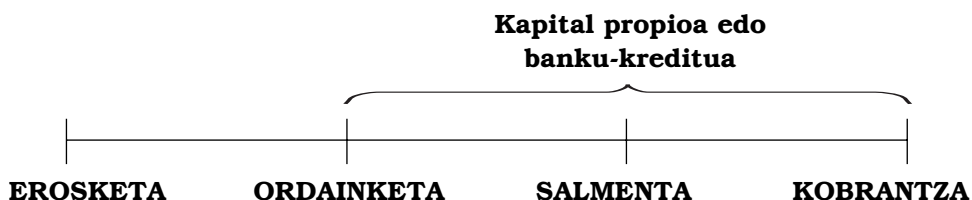
Ondasunen salmentak, errealizazioak eta funtzionamendu-
-kredituen kobrantzak, funtzionamendu-zorren ordainketa bermatu
behar dute. Azkeneko hauen ustiapen-zikloa (ordainketa-epea) luzeagoa
bada, finantza-lasaiera sortzen da ondorengo irudian ikus daitekeenez:



Alderantzizko kasuan, hau da, kobratu baino lehenago ordainketari
aurre egin behar zaionean, bi epeen arteko diferentzia negatibo hori
kreditu-erakunderen batean gure aldeko letrak negoziatuz estal daiteke:



eta azkenik, ordainketa gauzatu ondoren salmenta burutzen bada,
diferentzia kapital propioaren bitartez finantzatu beharko da:



12.5. FINANTZAKETA-ZORRAK

Zor kontsolidatu edo epe luzerako galgadarriaz ari gara; kanpotiko finantza-iturria da eta honakoetan Aktibo finkoa finantzatzea du xede:

1. Kapital propioa aski ez denean.
2. Kapital propioa aski izan arren, negozioan inbertituriko kapitalaren errentagarritasuna horiek gauzatu ahal izateko kanpotiko kapitalaren finantza-kostua baino handiagoa denean.

Besteak beste, ondorengo elementuak sar daitezke multzo honetan:

1. **Jesapenak:** Balore negoziagarritan (obligaziotan) gauzatutako epe luzerako kanpoko finantzaketa osatzen dute. Ezarritako interes-tasa eta jaulkipen-mota konkretuetan, obligazioen jaulkipenaren bitartez sortzen dira jesapenak. Normalean kreditu-erakunde baten edo batzuen zerbitzuez baliatzen da titulu hauek merkatuan sartzeko, edo gerta liteke aipatu kreditu-erakundeak jesapenaren zenbateko osoa beregan hartzea, enpresari dagokiona ordainduz.

Obligazioak honelakoak izan daitezke:

- hipotekarioak: ondasun higiezinekin bermaturik daudenean.
- abalatuak: jesapen honekiko hartutako konpromezuei enpresa jaulkitzaileak aurre egiten ez dionean, beste pertsona batek hartu beharko du beregan erantzukizun guztia.
- normalak: jesapenak sortarazten dituen interes eta amortizazioei aurre egiteko enpresa jaulkitzailearen negozioa eskaintzen denean.

Obligazioen mugaeguna iristen denean:

- amortizatu egin daitezke, sariarekin edo gabe.
 - urte batzuk igaro ondoren, eta baldintza konkretu batzuetan, enpresa jaulkitzailearen akzioez trukatu egin daitezke.
2. **Subentzio itzulgarriak:** Erakunde publiko edo pribatuek, interes txiki edo interesik gabe, epe luzera ordaintzeko emandako zenbatekoaz osatzen dira.

3. **Epe luzerako maileguak:** Kreditu-Erakundeetatik jasotako maileguek osatuko lukete multzo hau.

Zor hauen mugaeguna, finantzatu dituzten Aktibo finkoko ondare-elementuen bizitza erabilgarria baino luzeagoa izatea gomendatzen da, ordainketak erraztearren: finantzatu den ondarearen amortizazio teknikoaren eta zorraren finantza-amortizazioaren arteko koordinazioa lortu behar da.

Zor hauek sortarazten dituzten ordainketei aurre egiteko autofinantzaketaz baliatzea komeni da: zorra kapitalizatzeko kanpoko finantzaketaren ordez finantzaketa propioa erabiltzea; horrela finantza-zamak txikiagotu edo finantza-autonomia handiagotu egingo bailirateke. Hau horrela gerta dadin, erositako elementuaren produktibitateak ondorengoak estali beharko lituzke:

- finantzatu den zorraren urtekoak: interes eta amortizazioak.
- elementuari dagokion amortizazio teknikoa.

Funtzionamendu-zorretan bezala, kasu honetan ere inflazioaren eragina enpresa zordunaren aldekoa da; zorren zenbateko nominala errazago ordainduko baitu.

12.6. ERRESERBA OPERATIBOAK

Balantzeko pasiboan, funtzionamendu- eta finantzaketa-zorrez gain, enpresaren kapital efektiboa mantentzeko jatorri desberdin eta helburu anitzeko partida batzuk egoten dira.

Espainian erreserba izena ematen bazaie ere (alegia, Netoko osagai edo Kapitalaren zeharkako gehikuntzat hartzen badira ere), guk kontzeptu zabalagoa erabiliko dugu erreserbez hitz egitekoan: aipatu gehikuntzez gain Aktiboaren murrizketa edo galdagarriaren gehikuntza adierazten dutenak ere barneratuko ditugu, hau da:

ERRESERBAK

1. Operatiboak:

1.1. Aktibozko osagarriak:

- Zirkulatzaillekoak:
 - Ibilgetu-hornidurak⁴¹.
 - Izakinen baliogaleragatiko hornidurak.
 - Trafiko-eragiketengatiko hornidurak.
 - Finantza-hornidurak.
- Finkokoak:
 - Ibilgetuaren amortizazio metatuak.

1.2. Pasibozkoak:

- Zirkulatzaillekoak:
 - Zergatarako hornidura.
 - Erantzukizunetarako hornidura.
- Finkokoak:
 - Pentsio eta antzeko obligaziotarako hornidura.
 - Konponketa handitarako hornidura.
 - Itzulketa-fondoa.

2. Superabitekoak: (12.8. puntuan aztertuko dira)

Erreserba operatiboak baliabideen jarioetatik elikatzen dira⁴². Horrela benetako mozkin ez dena banatzeari ekiditen zaio. Pasibo galdagarri edo kontingentearen gehikuntza edo Aktiboko elementu baten balioaren murrizketa konpentsatzeko dira. Horretarako arrazoiak agertzen direnean sortzen dira, eta desagertu berriz, honako kasuotan:

- murrizketa jasan duen Atiboko elementua ordezkatzan duen kontua abonatuz.
- gehikuntza jasan duen Pasiboko kontua abonatuz.

Aktibozko erreserba operatiboak ez dira kontu autonomoak, osagarriak edo deribatuak baizik; egoera-balantzea lantzeko garaian dagozkien egitura ekonomikoko elementuak murriztuz agertzen baitira. Hau dela eta, Aktibo negatiboko kontu ere deitzen zaie.

41 Hornidura hauek zirkulatzailan sartzen badira ere, gerta liteke beren iraupena ekonomikoki ekitaldi bat baino luzeagoa izatea. Kasu honetan finkoan sartu beharko lirateke.

42 Mozkin, gastu edo kostuen kargura.

Erreserba operatiboen zuzkidura handiegiek superabit-erreserbak sortarazten dituzte; enpresaren kapital efektiboa handiagotu egiten baitute. Gutxiegi zuzkituz gero, diferentzia negatibo honegatik finantzaketa propioak lerra jasango luke. Beraz, koalitatiboki erreserba operatiboen kontzeptua eta izaera finkatzen errazak badira ere, arazoak hauek koantifikatzean sortzen dira; ikusi dugunez, erreserba operatibo eta superabit-erreserben arteko mugak ez baitaude oso garbi. Nolanahi ere, erreserba operatiboak beti zuzkitu beharrekoak dira. Ekitaldiko emaitzarekiko guztiz independenteak dira. Aldiz, gero ikusiko baldin bada ere, superabit-erreserbak sortu ahal izateko ezinbesteko baldintza da ekitaldiko emaitza positiboa izatea.

12.7. KAPITALA

Finantzaketa propioko lehen iturria da eta ekonomi unitatea eratzean enpresariak eginiko ekarpena adierazten du. Bertan sartzen dira ondorengo zabalkuntza eta murriztapenak ere. Superabit-erreserbetan bezala finantza-iturri hau itzuli behar ez denez gero, masa honi ez-galdagarri deritzo; bazkideek itzultzea enpresa desagertzean (edo kapitala handiegia dela kontsideratzen denean) soilik eska baitezakete, baldin eta likidazioko zerga, gastu eta betebeharrak guztiei aurre egin eta Aktiboa errealizatu ondoren superabita gelditzen bada. Defizita geldituko balitz, ez lukete deus ere kobratuko. Erantzukizuna mugagabea baldin bada (pertsona bakarraren enpresak, sozietate kolektiboak eta sozietate komanditarioetako sozio kolektiboak), hartzekodunek bazkideen ondasun pribatuetara jo dezakete defizit hau estaltzeko.

Akzioez osatutako kapitala honelakoa izan daiteke:

1. Jaulkia: Hasierako kapitala + zabalkuntzak - murriztapenak.
2. Harpidetua (H): Akziodunei adjudikatutako akzioen zenbatekoa ordezkatzeko du.

$$H = \text{Jaulkitako kapitala} - \text{Karterako akzioak}$$

3. Despoltsatua (D): Akziodunek eginiko ekarpenez osatua dago.

$$D = \text{Kapital harpidetua} - \text{Akziodunen zorrak eta ordaintzeke dauden dibidendu pasiboak}$$

Finantzaketa-zorra eta superabit-erreserbekin batera, enpresaren pasibo finkoa osatzen du. Bere helburua Aktibo finkoko elementuak eta maniobra-fondoaren beharrak finantzatzea da.

12.8. SUPERABIT-ERRESERBAK

Ekonomi unitatearen finantzaketa propioa osatuz, Ondare netoko osagaiak dira.

Erreserba hauen jatorria ondorengoak izan daitezke:

1. Mozkin edo autofinantzaketakoak:

- Erreserba legalak.
- Estatutu-erreserbak.
- Borondatezko erreserbak.
- Gaineratikoa.

2. Kapitalekoak:

- Akzio-jaulkipeneko prima.
- Errebalorizazio-erreserbak.
- Stock eta Aktibo finkoa birjartzeko erreserbak.
- Subentzio ez-itzulgarriak.
- Dohaintzak.

Superabit-erreserbak gainera honelakoak izan daitezke:

1. Agerikoak: Ekonomi unitatearen finantza-egituran agertzen direnak.
2. Agerikoak ez direnak: Balantzean adierazpen konkretu bat ez dutenak.
 - 2.1. Isilekoak: ez agertze horretan borondaterik ez dagoenean.
 - 2.2. Ezkutukoak: ez agertze horretan borondatea dagoenean.
3. Alegiazkoak: Bere zenbatekoa ekonomi unitatearen errealitate ekonomiko-finantzarioarekin bat ez datorrenean.

Mozkinetatik datozen erreserben helburuak ondorengoak izan daitezke:

1. Enpresaren akzio-baliabideak handiagotzea. Adibidez, ekipamendua handitzeko erreserba.
2. Zorren amortizazioa. Adibidez, jesapena amortizatzeko erreserba.
3. Dibidendu aktiboen erregularizazioa. Adibidez, Dibidenduen erregularizaziorako erreserba.

Hiru erreserba-mota hauei asignatu edo esleitutako erreserba deitzen zaie.

4. Sor daitezkeen kalteen prebentzioa (Asignatu edo esleitu gabeko erreserbak). Erreserba legala eta estatutu-erreserba.

Mozkinetatik datozen erreserben jatorria:

1. **Erreserba legalak:** Kontu honetan Sozietate Anonimoei buruzko Legearen Testu Bateratuaren 214. artikulua dioena aipatuko dugu:
 1. *Urteko mozkinaren % 10eko zenbatekoa eramango da Erreserba Legalera, gutxienez kapital sozialaren % 20ko fondoa izatera iritsi arte.*
 2. *Aipatu muga gainditzen ez den bitartean, galerak konpentsatzeko beste erreserba erabilgarririk ez dagoenean bakarrik erabiliko dira Erreserba Legalak xede horretarako.*
2. **Estatutu-erreserbak:** Estatutu sozialetan zehazten dira.
3. **Borondatezko erreserbak:** Administrazio-Kontseiluaren proposamenarekin, urtero akziodunen batzarre orokorrak erabaki ohi du.
4. **Gaineratikoa:** Urteko kontuak onartu eta emaitzak banatu ondoren, beste kontu bati esleitu gabe geratzen diren mozkinak eramaten dira kontu honetara.

Erreserba operatibo eta superabit-erreserben arteko funtsezko diferentziak ondorengoak dira:

KONTZEPTUA	ERRESERBA OPERATIBOAK	SUPERABIT- -ERRESERBAK
a) Jatorriari dagokio- nez.	Sarrera-murrizketaga- tik edo kostuen kargu- ra sortzen dira.	Mozkin netoaren ba- naketatik datoz autofi- nantzaketakoak.
b) Beren esanahi kon- tableagatik.	Aktibotik kendu beha- rreko kantitateak edo Galdagarriko zati ba- tzuk dira.	Netoa edo errekurtsu propioak osatzen di- tuzten zati batzuk di- ra.
c) Beren obligaziozko- tasunaren ikuspegi- tik.	Obligaziozkoak dira beti, nahiz eta mozki- nik egon ez.	Obligaziozkoak (esta- tutu-erreserbak eta le- galak) eta borondatez- koak izan daitezke, baina mozkinak dau- denean soilik zuzkitu- ko dira.
d) Ekonomi unitatea- ren ondareari dago- kionez.	Amortizazioek subs- tantziaren aldaketa bat adierazten dute: elementuaren zati bat zirkulatzailer bihurtu da.	Substantziaren gehi- kuntza adierazten du- te.
e) Beren adierazpenari dagokionez.	Galera bat isladatu edo adierazten dute.	Defizit posiblea aurri- kusten dute (asignatu gabeko erreserbak).

12.9. EMAITZAK

Azkenik, balantzearen bi aldeak berdintzearen, emaitzen kontuko saldoa agertzen da.

Ekitaldiko emaitzak azkeneko ekitaldi administratiboko mozkin netoa adierazten du. Komeni da ondorengoak bereiztea:

- a) Mozkin kontablea = Ekitaldiko sarrerak – Ekitaldiko gastuak.
- b) Ekitaldiko mozkina = Mozkin kontablea – Mozkinen gaineko zerga.

c) Autofinantzaketa = Ekitaldiko mozkina – Dibidendu aktiboak eta beste zenbait partaidetza.

Emitzen kontua Egoera-Balantzearen pasiboan isladatuko da erreserben ondoren. Mozkinaren banaketa-akordioa lortzen denean, honen zati bat galdagarri bilakatuko da (dibidendu aktiboak eta beste zenbait partaidetza) eta gainerakoa ez-galdagarri (erreserbak eta gaineratikoa).

Emitza negatiboa bada, leku berebean agertuko da, baina zeinu negatiboarekin.

ARIKETA PRAKTIKOA

“A” enpresaren ondarea ondorengo elementuez dago osatua:

- (100) Kapital soziala.
- (121) Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak.
- (129) Galdu-irabaziak.
- (2500) Finantza-inbertsio iraunkorrak kotizazio ofizialeko akziotan.
- (250) Finantza-inbertsio iraunkorrak kapitalean.
- (475) Hazienda Publikoa, kontzeptu fiskalengatik hartzekodun.
- (430) Bezeroak.
- (520) Kreditu-erakundeekiko epe laburrerako zorrak.
- (4029) Hornitzaileak, taldeko enpresak, oraindik hartu edo formalizatu gabeko fakturak.
- (174) Epe luzerako ordaintzeko merkatal efektuak.
- (330) Bideango A produktuak.
- (436) Bezeroek itzultzeko ontzikiak eta enbalajeak.
- (327) Ontzikiak.
- (411) Ordaintzeko merkatal efektuengatiko hartzekodunak.
- (212) Jabetza industriala.
- (431) Bezeroak, kobratzeko merkatal efektuak.
- (223) Makineria.
- (465) Oraindik pagatu gabeko ordainketak.
- (201) Hastapen-gastuak.
- (213) Merkataritza-fondoa.
- (226) Altzariak.
- (220) Lurrak eta ondasun naturalak.
- (214) Traspaso-eskubideak.
- (5400) Finantza-inbertsio iragankorrak, kotizazio ofizialeko akziotan.
- (210) Ikerketa- eta garapen-gastuak.
- (300) A salgaiak.
- (570) Kutxa, pezetak.
- (117) Borondatezko erreserbak.
- (572) Banku eta Kreditu-Erakundeak, ageriko k/k, pezetak.
- (460) Ordainketa-aurrerakinak.
- (185) Epe luzerako hartutako gordailuak.
- (566) Epe laburrerako hartutako gordailuak.
- (560) Epe laburrerako hartutako fidantzak.
- (171) Epe luzerako zorrak.

Sailka itzazu kontu hauek ondorengotan:

1.-Aktibo finkoa:

- Gastu amortizagarriak.
- Ibilgetu inmaterialak.
- Ibilgetu materialak.
- Bideango ibilgetu materiala.

2.-Aktibo zirkulatzailea:

- Izakinak.
- Funtzionamendu-kredituak.
- Finantza-kontuak.

3.-Pasibo propioa:

- Finantzaketa propioa.
- Autofinantzaketa.

4.-Kanpotiko pasiboa:

- Finantzaketa-zorrak.
- Funtzionamendu-zorrak.

Antolaketa kontablerako sarrera

13.1. IDEIA OROKORRAK

Enpresaren errealitate ekonomiko-finantzarioari kronologikoki eta sistematikoki atzemateko aplika daitezkeen tresna, prozedura, metodo eta sistemak aztertzea du helburu antolaketa kontableak, segurtasun eta azkartasun handienaz eta esfortzu txikienaz aipaturiko xedeak lortzearen.

Finantza-Kontabilitatearen helburua, ondorengo elementuen irudi fidagarri edo zintzoa ematea da:

- Aukeratutako denboraldiaren bukaerako enpresaren benetako ondarearena.
- Finantza-egoera errealarena.
- Ekitaldian lortutako benetako emaitzena.

Kontabilitatea antolatzeaz, Kontabilitate-burua edo enpresako plantilakoa ez den profesional bat ardura daiteke. Bi kasuetan teknika aplikagarria berdintsua bada ere, profesional baten iharduera-arauak xehetuagoak izango dira.

Antolaketa kontablearen helburua ez da Kontabilitate-sailak (elementu pertsonal, material eta formalen eraketak) lan egiten duen esparrura soilik mugatzen. Jatorri edo hasieratik egitate ekonomiko-administratiboak behar bezala bideratzearen, datuak jasotze- edo bil-tze-faseraino jaisten da. Ez ahan-tzi Schneiderrek dioena: “Enpresaren bitzta ekonomikoa bezain zabal eta ugaria da Kontabilitatea”.

13.2. KONTABILITATE-SISTEMAK

Sistema: Fluxu eta fondo ekonomikoak egoki atzeman eta neurtzeko arau eta printzipioen multzoa da.

Bi kontabilitate-sistema bereiziko ditugu:

13.2.1. KONTABILITATE-SISTEMA MIKROEKONOMIKOA

Enpresaren iharduera-esparrura mugaturiko sistema da. Honen barruan hiru sistema oso bereiz daitezke:

1. Ondare-Sistema.

2. Aurrekontu-Sistema.

Bi sistema hauek ekonomi unitatearen zati bati edo unitate osoari aplika dakizkioke.

3. Sistema osagarriak.

Ekonomi unitatearen dimentsio partziala lantzen dutenez gero, siste-ma hauek ez dira zatitzen.

Hiru sistema hauek badituzte ezaugarri amankomunak, eta hona-koak dira:

1. Helburua: Ekonomi errealitatea fidagarritasunez adieraztea.

2. Lan-Tresna berdinak erabiltzea: Kontusail bikoitza eta urteko kon-tuak.

3. Hiru sistemak batera eman daitezke.

4. Iragandako errealitatean oinarritzen dira.
5. Guztiek periodifikazio kontablearen printzipioa aplikatzen dute.
6. Jarraitasun-printzipioa: Urte bateko hasierako datuak eta aurreko urteko bukaerako datuak berdinak dira.

13.2.2. KONTABILITATE-SISTEMA MAKROEKONOMIKOA

Ekonomi unitatea baino iharduera-esparru zabalagoa lantzen du: Elkarte Autonomoa, Estatua, etab. Hiru ikuspuntu desberdinetatik azter daiteke:

1. Fondoen arabera: Ondare nazionalaren koantifikazioa.
2. Fluxuen arabera: Makroekonomi magnitudeen koantifikazioa: Nazio-Produktu Gordina (N.P.G.), Barne-Produktu Gordina (B.P.G.), etab.

Hiru fluxu-sistema kontsidera daitezke:

- Nazio-Kontuak: Bere helburua iharduera-sektore desberdinen arteko banaketa eta nazioko produkzioa koantifikatzea dira.
 - Input-Output taulak: Beren helburua ekonomi sektore desberdinen arteko lotura edo partaidetza-erlazioak adieraztea da.
 - Fondo-Fluxuen sistema: Nazio bateko ekonomian sortzen diren finantza-trantsakzioen analisi eta azterketaz arduratzen da.
3. Aurrikusitako kontabilitate sozial bezala, hemendik urteko aurrekontu ekonomiko nazionala prestatzen da.

13.2.3. BI SISTEMEN ARTEKO KONPARAZIOA

– Berdintasunak:

1. Bi kasuetan ekonomi errealitatea isladatzen da; mikro edo makroekonomikoa eta moneta-terminotan adierazia.
2. Helburua berdina da: nazio-ekonomia bateko edo ekonomi unitate bateko erabaki egokiak hartu ahal izateko behar den informazioa lortzea.

3. Ekonomi errealitatea analizatzeko, Kontabilitate soziala aurrez aukeratutako iharduera-sektoreetan oinarritzen da. Kontabilitate mikroekonomikoa ustiapen-sekzio homogenotan oinarritzen da.

4. Bi sistemak Kontusail-printzipioak aplikatzen dituzte.

Laburtuz, bi sistemen arteko berdintasuna ondorengo baieztapenak laburbil dezake:

“Erabaki egokiak hartu ahal izateko informazioa lortzea dute helburu, horretarako kontusail-printzipioak erabiliz eta ekonomi errealitatea aztertzen dutelarik”.

- **Diferentzia:** Kontabilitate Makroekonomikoak ez du jarraitasun-printzipioa betetzen.

13.3. KONTABILITATE-METODOAK

Definizioa: Kontabilitate-sistema bat aplikatu edo errealizatu ahal izateko era bat da. Hiru metodo bereiz daitezke:

1.- Kontusail Sinpleko metodoa

Debekatua dago Espainian, zeren kontableki egitate aipagarrienak soilik erregistratzen baititu.

2.- Kontusail bikoitzeko metodoa

Egitate kontable bakoitzeko ohartarazpen bikoitza isladatzen du: **hartzekodunik gabeko zordunik ez dago** printzipioan oinarritzen da. Kontu bati edo anitzi zordundutako guztiak (inbertsioak) beste kontu bati edo gehiagori abonaturatukoaren (finantzaketaren) berdina behar du izan; Zor = Hartzeko⁴³.

Egitate ekonomiko-administratibo bakoitzean bi zati bereizten ditu:

- Helburua edo inbertsioa (Aktiboa).

43 Zenbait autoreren esanetan, Kontusail bikoitzak bi kontu-serie daudela esan nahi du (integralak eta diferentzialak), bakoitza ekitaldiko **emaitza netoa** kalkulatzeko gai delarik. Adibidez, K.P.O.aren arabera:

Emaitza netoa = Aktiboa – Pasiboa (1-5 taldeak).

Emaitza netoa = Irabaziak – Galerak (6. eta 7. taldeak).

– Jatorria, kausa edo finantzaketa (Pasiboa).

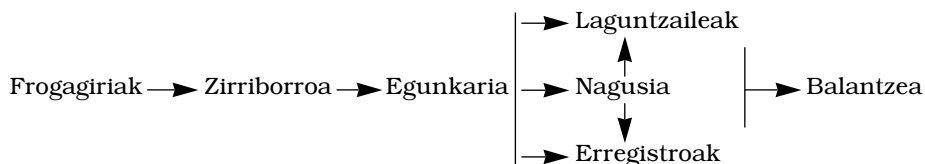
3.- Kontusail Anitzeko metodoa

Finantzaketa eta Inbertsioa kontutan hartuz, beste zenbait alderdi ere lantzen edo hartzen ditu.

13.4. KONTABILITATE-PROZEDURAK

Kontabilitate-metodo bat garatzeko baliabideak dira; beraz, metodo baten konkezio praktikoak dira. Bost prozedura bereiziko ditugu:

1.- Prozedura Klasikoa



2.- Nagusi-Egunkariaren prozedura

Liburu bakar batean Egunkaria eta Nagusia laburtzen dituen gero, aurreko prozedura erraztu egiten du.

3.- Egunkari Anitzen prozedura

Egunkari Laguntzaile bat erabiltzen da antzeko eragiketa-multzo batentzat. Ekitaldi bakoitzaren amaieran Egunkari Nagusian biltzen dira Egunkari Laguntzaileak.

4.- Kalko-Prozedura

Prozedura hau erabiltzeak zenbait ohartarazpen batera kontabilizatzeko aukera ematen du.

5.- Mekanizatua

Ordenadorez egiten dena.

13.5. KONTABILITATE-TRESNAK

Kontabilitateak erabiltzen duen tresneria bi motakoa da:

1.- Tresna kontzeptualak

Barneratzen duten edukina hartzen dute erreferentziazat.

- Inbentarioa eta aurrekontuak: Ekonomi unitate bateko ondarea osatzen duten elementuen zerrenda egokia eta behar bezala baloratua.
- Balantzeak: Inbertsioa eta finantzaketa bereiziz, enpresa baten ondarea isladatzen du.
- Emaizten egoera-orriak: Ekitaldi konkretu batzuetako enpresaren gastu eta sarrerak jasotzen dituzte.
- Kontuak: Ondare-elementu baten bilakaera eta egoera isladatzen dute:
 - Kontu integralak.
 - Kontu diferentzialak.
 - Funtzio administratiboen kontuak.

2.- Tresna materialak

Liburu nagusiak, laguntzaileak, erregistroak, fitxategiak, etab.

13.6. KONTU-PLANA

Definizioa: Lorturiko emaitzen eta ondarearen kaptazioan erabiltzen diren kontu guztien zerrenda da, behar bezala egokitu eta kodetua.

Kontu-Plana prestatzeko ondorengo faseak burutu behar dira:

1. Behar diren kontuen zerrenda egin.
2. Ondare-elementu eta kontuen arteko identitateak ezarri.

3. Sistema bateko kontuen arteko lotura adierazi. Sistema bat baino gehiago erabiltzen denean⁴⁴ ere lotura hori adierazi beharko litzateke.
4. Izaera orokorreko kontuek garapen- edo xehekapen-maila handiagoa behar dutenean, elementu laguntzaileen zerrenda zehaztu, eta era berean, bi kontuen arteko loturak ezarri; izakinen fitxategi eta biltegia, adibidez.
5. Ekitaldien likidaziorako arauak.
6. Egoera-orri ekonomiko-finantzarioen eskemak.

13.7. KONTU-PLANAREN EDUKINA

Langai duen ekonomi unitatearen organigrama funtzionalarekin eta beronek lortu nahi dituen helburuekin bat etorri beharko luke kontu-planak. Hau dela eta, oinarritzko bi galdera egin daitezke:

1. Zein informazio lortu nahi dugu?.
2. Gure eskura dauden baliabideekin⁴⁵ zer-nolako bolumen eta kalitatezko informazioa lor dezakegu?

Kontu-planak fabrikazio-prozesuaren diagrama ere kontutan hartu beharko luke; honek produkzio-eragiketa eta fase garrantzitsuenak garbi adierazten baititu.

Enpresa batek behar dituen kontuak zehaztu ahal izateko, sortzen diren egitate ekonomiko-administratiboak talde desberdinetan (funtziotan) zatitzea komeni da. Beharren arabera, talde hauek kontu desberdinetan xeheka daitezke (kontu orokorrak eta deribatuak). Honenbestez enpresaren ekonomi errealitatearen ikuspegi zabal, sintetiko eta analitikora iritsi gaitzezke.

⁴⁴ Adibidez ondare-sistema eta aurrekontu-sistema.

⁴⁵ Pertsonalak eta materialak.

ARIKETA PRAKTIKOA

NAGUSI-EGUNKARIAREN PROZEDURAZ eta ondorengo datuak kontutan hartuz, aurkez ezazu Aluminosa enpresaren 19..ko urteko ekonomi ekitaldiari dagokion kontabilitatea:

- Hasierako ondarea:
 - 1.000 pta. salgaitan.
 - 500 pta. Bankoa-ko k/k.an.
- Ekitaldiko eragiketak:
 1. Salgai-erosketa kredituz: 100 pta.
 2. Salgai-salmenta kredituz: 200 pta.
 3. Energiaren kontsumoagatik: 50 pta.
 4. BEZ likidatu du, bere kargurako kantitatea ordainduz.
- Salgaitako azken izakinak: 1.100 pta.

Informazio kontablea eta Kontabilitate-plan orokorra

14.1. KONTABILITATE-INFORMAZIOAREN HARTZAILEAK

Kontabilitatearen helburu nagusia erabakiak hartu ahal izateko informazio aipagarri eta egokia banatzea denez gero, metodologia kontablea diseinatu aurretik informazio kontablearen hartzaileaz gain, informazio horretaz baliatuz hartu beharreko erabaki nagusiak ere ezagutzea komeni da.

Informazio kontablearen erabiltzaileak funtsezko bi kategoriatan elkar daitezke:

1. Kanpoko informazio-hartzaileak:

Enpresaren bilakaera eta egoera ezagutzeaz interesaturik dauden hirugarren pertsonen osatua egongo litzateke multzo hau. Informazio hau finantza-kontabilitateak banatuko luke, ondorengo txosten edo egoera-orri kontableez baliatuz:

- Egoera-balantzea.
- Galdu-irabazien kontua.
- Memoria.

- Fondoen jatorri eta aplikazioaren egoera-orria.
- Gestio-txostena.
- etab.

a) *Akziodunak eta bazkideak oro har:*

Mozkina lortu ahal izateko kapital-ekarpena egin dute. Mozkin hau dibidendu aktiboak kobratzetik etor daiteke edo akzioen salmentatik. Hau dela eta, burututako inbertsioa mantendu, handiagotu edo txikiagotu egin ahal izateko, enpresaren bilakaerari buruzko informazioa behar dute.

b) *Finantza-erakundeak:*

Maileguak eta gainerako finantza-eragiketak burutzeko garaian, banku eta beste kreditu-erakundeek informazio kontablea aztertzen dute. Beren kredituen hartzaileen errentagarritasuna eta kaudimena dira horien kezka nagusiak.

c) *Langileak eta sindikatuak:*

Beren hitzarmenetan ordainketa-sistema egokia eskatu ahal izateko, lanpostuen egonkortasun-posibilitateak aztertu ahal izateko, etab. enpresaren egoerari eta etorkizunari buruz gero eta informazio gehiago eskatzen dute.

d) *Hazienda publikoa:*

Zergen kudeaketaz arduratzen da erakunde hori eta zenbait zerga finantza egoera-orriekin hertsiki erlazionaturik egoten da: enpresaren mozkinaren gaineko zerga, Balio Erantsiaren gaineko Zerga, etab. Zerga hauek likidatu ahal izateko informazio kontablea aurkeztu behar izaten dute enpresek.

e) *Bezeroak eta hornitzaileak:*

Enpresaren bilakaera eta egoeran interesaturik egon ohi dira. Izan ere, hornitzaileek ordainketa-erraztasunak emateko garaian, etorkizuneko inbertsioak programatzerakoan, etab. informazio hori behar izaten baitute.

f) *Publikoa orokorrean:*

Enpresak, aberastasun-ekoizle diren ekonomi unitate bezala, gizarte-zerbitzu ugari sortzen du. Baita lanpostuak, inbertsio-espektatibak, etab. ere eta, beraz, gizartean zuzeneko edo zeharka-

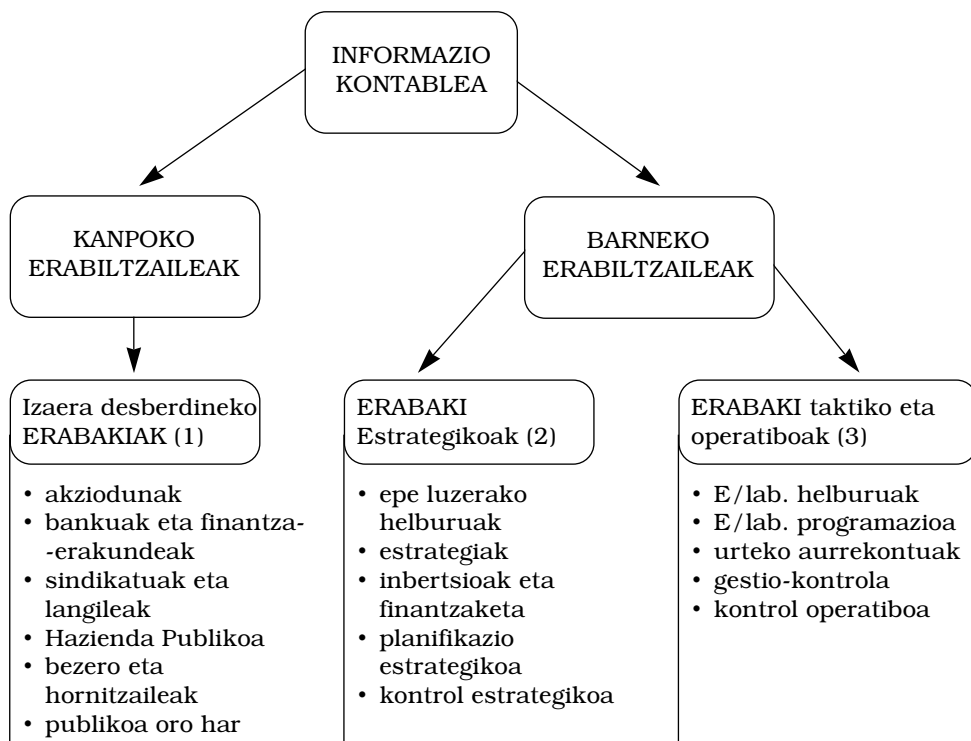
ko eragina du. Hau dela eta, sorturiko informazio ekonomiko-finantzarioa, bide desberdinez baliatuz, kanporatu egiten da.

2. Barneko informazio-hartzaileak:

Talde hau enpresaren zuzendaritza eta gestioa bere gain duten pertsona guztiek osatzen dute. Erabiltzaile hauek behar duten informazioa honako iturri hauetatik etor daiteke:

- Finantza-kontabilitatea.
- Zuzendaritza Estrategikoaren kontabilitatea.
- Gestio-kontabilitatea.

Ondoren zehazten da aipatu hartzaileen informazio-iturrien eta har ditzaketen erabakien laburpena:



- (1) *Kanpo- edo Finantza-Kontabilitatea:*
 - Kanpoko informazio-hartzaileentzat:
 - egoera-balantzea
 - galdu-irabazien kontua
 - memoria
 - fondoan jatorri eta aplikazioen egoera-orria
 - gestio-txostena, etab.
 - Barneko informazio-hartzaileentzat:
 - finantza-zuzendaritza
 - zuzendaritza operatiboak

- (2) *Zuzendaritza Estrategikoaren Kontabilitatea:* (goi-mailako zuzendari-tzarentzat)
 - enpresaren diagnostikoa
 - epe ertain eta luzerako helburuak
 - estrategiak
 - epe luzerako inbertsio eta finantzaketak
 - planifikazio estrategikoa
 - kontrol estrategikoa

- (3) *Kostu-Kontabilitatea edo bere bilakaera: Gestio-Kontabilitatea* (maila ertaineko zuzendaritzarentzat)
 - epe laburrerako helburuak
 - epe laburrerako programazioa
 - urteko aurrekontuak
 - gestio edo kudeaketa operatiboa: erosketak, fabrikazioa, salmentak, ...
 - kontrol operatiboa

14.2. NORMALIZAZIO KONTABLEA

Hiru ikuspuntu bereizten dira kontabilitate-printzipioak aztertzeke garaian:

- a) Azpiprograma enpirikoa: kontabilitate-arauak esperientziaren ondorio direla kontsideratzen du.
- b) Azpiprograma zientifikoa: kontabilitate-prozesuarentzat arrazoizko oinarri teorikoa aurkitzen saiatzen da.

c) Azpiprograma teleologikoa: erabakiak hartu ahal izateko erabiltzaileen beharrak eta informazio kontablearen helburuak ikertzen ditu, funtsezko lau galdera eginez:

1. Informazio kontablearen erabiltzaileak zeintzuk dira?.
2. Zer motatako informazioa behar dute?.
3. Informazio-behar horietatik zeintzuk bete daitezke kontabilitatearen bitartez?.
4. Zer-nolako egitura kontablea behar da aurreko fasea bete ahal izateko?.

Bi kontzepzio kontrajarri daude banatu beharreko informazioa oinarritzeko:

1. **Pragmatikoa:**

Informazio kontablearen konparagarritasuna du helburu. Informazioak, helburu hau lortu ahal izateko, hiru baldintza bete behar ditu:

- a) *Objektiboa*: Kontabilitate-printzipioak aplikatuz lortzen da.
- b) *Konparagarria*: Kontabilitate-normalizazioaren bitartez lortzen da, hau da, homogenotasuna lortzearen enpresen kontabilitateak arau eta printzipioen multzoak betetzen ditu. Horrela errazago da espazio eta denboran konparatzea, interpretazio hobea lortuz.
- c) *Fidagarria edo sinesgarria*: Finantza egoera-orrien kanpoko kontu-ikuskaritzaren bitartez lortzen da.

2. **Doktrinala:**

Informazio kontablearen hartzaile desberdinen beharren arabera erregelak aplikatzea gomendatzen du.

Normalizazio kontablea nazioartean ospea duen erakunde profesionalatik etor daiteke⁴⁶, edota Estatu Espainiarrean bezala, erakunde ofizialek bultza dezakete: 1973an, Kontabilitate-Planifikaziorako Institutuaren⁴⁷ babesean kaleratu zen lehenbiziko Kontabilitate-Plan Orokorra. Geroztik zenbait sektoreri egokituriko K.P.O.ak plazaratu izan dira. 1990eko Kontabilitate-Plan Berria onartu ondoren, Planarekiko egokitzapen sektorial hauek ondoren aipatzen den eran planteatu dira:

⁴⁶ Herri anglosaxoiarrak kasu.

⁴⁷ 1988. urteaz geroztik Kontabilitate eta Kontu-Ikuskaritzarako Institutua.

- Hazienda- eta Ekonomi Ministrariak, Kontabilitate eta Kontu-
-Ikuskapenerako Institutuaren proposamenez eta Ministraritza-Agindu
baten bidez, egokitzapen edo moldaketa sektorial hauek onartzeko bai-
mena du; sektore horien ihardueraren izaerak Sozietate Anonimoei bu-
ruzko Legearen Testu Bateratuko galdu-irabazien kontuko eta 175 -
180 artikuluetan, biak barne, aipatzen diren balantzeko partiden
terminologia, egitura eta nomenklaturak hala eskatzen badute. Bai-
men hau abenduaren 20ko 1643/1990 Errege-Dekretu bidez onartu
zen Kontabilitate-Plan Orokorreko Bukaerako lehen xedapenean dago.
- Factoring, finantza-errentamendu (leasing) eta finantzaketa-entitateen
moldaketa edo egokitzapen sektorialak indargabetuta edo desemanda
gelditzen dira. Espainiako Bankuak entitate-kategori bakoitzari dagoz-
kion kontabilitate-printzipioak garatzen ez dituen bitartean, eta beren
finantza egoera-orrien ereduak finkatu arte⁴⁸, izaera iragankorraz apli-
katuko dira.

Jarraian, Agindu horretan zehazten denez, Kontabilitate eta Kontu-
-Ikuskapenerako Institutuaren txostena medio, Espainiako Bankuaren
ardurapean egongo da finantza-sektorean kokaturiko entitateei dagoz-
kien moldaketa edo egokitzapen sektorialak onartzea.

- Ondorengo tauletan agertzen diren egokitzapen edo moldaketa-arauak,
factoring, finantza-errentamendu eta finantzaketa-entitateena ezik,
aplikatu egingo dira Kontabilitate-Plan Orokor, Sozietate Anonimoei
buruzko Lege eta Merkatal Kodean xedatutakoaren aurka ez doazen
bitartean. Arau hauek, dagokien momentuan, Kontabilitate eta Kontu-
-Ikuskapenerako Institutuak berrikusi egingo ditu.

Azkenik, zenbait moldaketa-arau berezitan (adibidez, balore-agentzia
eta -sozietateetan) horiek onartzea Baloreen Merkatuko Batzorde
Nazionalari dagokiola argituko dugu.

48 1989ko martxoaren 31ko Hazienda- eta Ekonomi Ministrariaren Aginduko zortzigarren
atalean adierazten da.

Iharduera	Egokitzapena onartzen duen Aginduaren data	Egokitzapena argitaratu zuen E.B.O.
• Leasing-sozietateak	76 - 6 - 3	76 - 7 - 13
• Azpisektore elektrikoko enpresak	77 - 4 - 28	77 - 6 - 4
• Factoring-sozietateak	77 - 4 - 28	77 - 6 - 17
• Bidesari-autopisten emakidadun sozietateak	77 - 6 - 30	77 - 9 - 6
• Siderurgia eta altzairu berezien industria	78 - 5 - 8	78 - 7 - 18 78 - 7 - 19
• Joko-kasinoak	78 - 6 - 23	78 - 9 - 15
• Auto-fabrikazioko industria	80 - 1 - 14	80 - 2 - 4
• Zementu-fabrikazioko industria	80 - 1 - 14	80 - 2 - 7
• Enpresa inmobiliarioak	80 - 7 - 1	80 - 7 - 12 80 - 9 - 15
• Finantzaketa-entitateak	80 - 12 - 15	80 - 12 - 29 81 - 3 - 3
• Oinetako-fabrikazioko enpresak	81 - 3 - 18	81 - 4 - 10
• Ehungintza	81 - 3 - 18	81 - 4 - 14
• Kapitalizazio, aseguru- eta berraseguru-entitateak	81 - 7 - 30	81 - 9 - 11
• Osasun-laguntzarako zentruak	81 - 10 - 20	81 - 11 - 6
• Ikatz meatzaritzako enpresak	84 - 2 - 10	84 - 3 - 6
• Jostailu-fabrikazioko enpresak	84 - 2 - 10	84 - 3 - 9
• Kirol-elkarte eta -taldeak	84 - 2 - 10	84 - 3 - 7
• Futbol-klubak	86 - 5 - 29	86 - 6 - 7
• Lehorreko garraio-enpresak	87 - 6 - 2	87 - 6 - 24

Iharduera	Egokitzapena obligaziozkoa den ekitaldia
• Leasing-sozietateak	1978
• Azpisektore elektrikoko enpresak	1978
• Factoring-sozietateak	1981
• Bidesari-autopisten emakidadun sozietateak	1978
• Siderurgia eta altzairu berezien industria	1979
• Joko-kasinoak	Iharduera hasten den ekitaldia
• Auto-fabrikazioko industria	1981
• Zementu-fabrikazioko industria	1981
• Enpresa inmobiliarioak	1982
• Finantzaketa-entitateak	1982
• Oinetako-fabrikazioko enpresak	1982
• Ehungintza	1982
• Kapitalizazio, aseguru- eta berraseguru-entitateak	1983
• Osasun-laguntzarako zentruak	1983
• Ikatz meatzaritzako enpresak	84-12-31 hasitako lehen ekitaldian
• Jostailu-fabrikazioko enpresak	84-12-31 hasitako lehen ekitaldian
• Kirol-elkarte eta -taldeak	84-12-31 hasitako lehen ekitaldian
• Futbol-klubak	86-6-30 hasitako lehen ekitaldian
• Lehorreko garraio-enpresak	86-12-31 hasitako lehen ekitaldian

Kontabilitate-planaren funtsezko ezaugarriak ondorengoak dira:

Irekia da:

Enpresari eta adituen iradokizunak jasotzeko aukera ematen du eta ondorengo puntuei buruzko aldaketak gehi ditzakete. Hona hemen puntuak:

- Ikerkuntza zientifikoa, teknologi berrikuntza eta aurrerapen kontablea.
- Europako Elkarrekin Ekonomikoko sozietateen Zuzenbidea eta enpresen garapena.
- Finantza-iharduera eta bere tresneriaren bilakaera.
- Agente ekonomiko desberdinetatik etor daitezkeen informazio-eskaera berriak, hala nola: administrazio publikotik, kontsumitzaileengandik, lan-mundutik, etab.eta.

Malgua da:

Enpresako errealitatean sortzen diren aldaketetara aldizkako moldaketak gauzatzeaz gain, planak kontutan hartzen ez dituen arazo berriei aurre egiteko ere posibilitateak ematen ditu. Bestalde, onartezina litzateke ezaugarri hau ez duen plana onartzea, egungo enpresen kopurua, beren ihardueren pluraltasuna, beren etengabeko bilakaera eta negozioen munduak pairatzen duen aldaketa bortitza kontuan izanik.

Finantzarioa da:

Planak trantsakzioen finantza-arloari lehentasuna ematen diola diote. Baiezpen honen jatorria KPOaren egituraren kokatu beharko litzateke: lehenik oinarritzko finantzaketa aipatzen du eta ondoren bere inbertsioa edo erabilera, trafikoen eragiketa-eragiketa hartzekodun eta zordunak, etab.

Modernoa da:

Informatikara edo sistema berrietara egoki daiteke.

Borondatezkoa da⁴⁹:

Kontu-koadroaren eta Definizio eta kontabilitate-erlazioen atalen aplikazioa borondatezkoa da.

49 Beste hiru atalen aplikazioa derrigorrezkoa da.

*Guztiz kontablea da*⁵⁰:

Kontabilitate-Plan berria guztiz kontablea da, hau da, arau fiskalekiko independentzia osoa du, eta beraz, Urteko Kontuek banatzen duten informazioaren izaera ekonomiko hutsekoa izango da: hauek, enpresako emaitzen, finantza-egoeraren eta ondarearen irudi fidagarri edo zintzoa isladatu beharko dutelarik.

14.3. 1990eko KPOaren EGITURA

Kontabilitate-planak, besteak beste, kontabilitate-normalizazioaren ezaugarri eta bilakaeraren eta planaren edukiaren azalpena egiten dueneko sarreraren ondoren, bost ataletan banatzen du bere edukia:

1. Kontabilitate-printzipioak —————> Derrigorrezko aplikazioa.
2. Kontu-koadroa —————> Borondatezko aplikazioa.
3. Definizioak eta kontabilitate-erlazioak —> Borondatezko aplikazioa.
4. Urteko Kontuak —————> Derrigorrezko aplikazioa.
5. Balorazio-arauak —————> Derrigorrezko aplikazioa.

1. Atala. Kontabilitate-printzipioak

Atal honetan, ondare-errealitatearen irudi zintzoa lortzeko asmoz, nahitaez erabili beharreko balorazio-irizpide batzuk garatzen dira. Eta zehazki, Merkatal Kodearen 38. artikulua xedatutakoak garatu, sistematizatu eta osatu egiten ditu planak atal honen bidez.

Printzipio hauek enpresaren irudi zintzoa lortzea xede izateaz gain, enpresari guztiek derrigor aplikatu beharrekoak dira.

Derrigor bete beharreko kontabilitate-printzipioez gain, “Oro har onartutako beste kontabilitate-printzipio” batzuen aplikazioa ere arautzen du.

50 Ikus Merkatal Kodearen 34. artikulua eta Kontabilitate-Plan Orokor berria onartzen duen abenduaren 20ko 1.643/1990 Errege-Dekretuaren Bukaerako 7. xedapena.

2. Atala. Kontu-koadroa

Kontabilitate-planaren bigarren atalak, sailkapen hamartarrean oinarritzen den kontu-koadroa ematen du.

Kontu-koadroak zazpi kontu-talde ditu; batetik zazpirainoko zenbakiak dituztenak. Lehenengo bost taldeetan balantzeko kontuak daude eta azkeneko bietan, seigarren eta zazpigarrenean alegia, gastuak eta sarrerak biltzen dira. Sarrera eta gastuak, hau da, gestio-kontuak, ekitaldi-bukaeran erregularizatu egingo dira, saldoa Galdu-irabazien kontura eramenez.

Honakoak dira talde hauek:

1. taldea. Oinarrizko finantzaketa.
2. taldea. Ibilgetua.
3. taldea. Izakinak.
4. taldea. Trafiko-eragiketengatiko hartzekodun eta zordunak.
5. taldea. Finantza-kontuak.
6. taldea. Erosketak eta gastuak.
7. taldea. Salmentak eta sarrerak.

Talde horiek azpitaldetan garatzen dira eta hauek, bestalde, hiru zifrako kontutan. Kontu hauek gainera lau edo zifra gehiagoko azpikontutan xeheka daitezke.

Planak zehazten dituen kontu hauen aplikazioa borondatezkoa da. Enpresa guztien ezaugarriak aurrikustea ezinezkoa denez, enpresa bakoitzak berera egoki eta ikus ditzakeen hutsuneak, sor ditzakeen beste kontu batzuez bete ahal izango ditu. Hori bai, izenak aldatuz gero, antzekoak erabiltzea gomendatzen da Urteko Kontuak behar bezala aurkeztu ahal izateko. Izan ere, hauen egitura eta aurkezteko era derrigorrezkoa baita.

3. Atala. Definizioak eta kontabilitate-erlazioak

Talde, azpitalde eta kontu guztiak definitzen dira atal honetan, bertan sartzen diren ondare-elementuak, sarrerak eta gastuak deskribatzen direlarik. Hau da, definizio horietan kontu, azpitalde eta talde horiekin egin beharreko eragiketa esanguratsuenen edukia eta ezaugarriak biltzen dira.

Kontabilitate-erlazioek, hiru zifrako kontuen zordunketa eta abonurako arrazoiak eta kontrakontu arruntenak deskribatzen dituzte.

Atal honen aplikazioa ere borondatezkoa da, baina planak emandako irizpideei jarraitzea gomendatzen da, horrek Urteko Kontuetan eman beharreko informazioa egokia izaten lagunduko baitu.

4. Atala. Urteko Kontuak

Laugarren atal honetan Urteko Kontuak egiteko arauak eta kontu horien ereduak, arruntak eta laburtuak, ematen dira.

Hauek dira ekitaldiko kontabilitate-garapenaren bilduma eta baita agente ekonomiko eta sozialei kontabilitate-informazioa emateko tresna ere. Horregatik du horrenbesteko garrantzia atal honek eta horixe da, bestalde, atal hau derrigorrezko izatearen arrazoa.

Honakoak dira kontu hauek:

- Balantzea.
- Galdu-irabazien kontua.
- Memoria.

Finantzaketa-koadroa, Merkatal Kodean eta Sozietate Anonimoen Legearen Testu Bateratuan ezarri bezala, ez da agiri independente gisa agertzen; Memoriaren osagai gisa baizik.

Urteko Kontuak egiteko garaian, agiri hauek eredu arruntan ala laburtuan aurkezteko nahitaezko arauak ezartzen dira. Bata ala bestea egiteko irizpideak hauek dira:

- Eredu arrunta honako egitura juridikoa duten enpresek izango dute: sozietate anonimoek, baita laborek ere, erantzukizun mugatuko sozietateek eta akzio bidezko sozietate komanditarioek, Sozietate Anonimoei buruzko Legearen Testu Bateratuan ezarritako muga arabera, sozietate ertainak edo txikiak direnak izan ezik. Azken hauek, Balantze eta Memoriaren eta, dagokionean, Galdu-irabazien kontuaren eredu laburtuak aurkeztu ahal izango dituzte.
- Aurreko paragrafoan adierazten ez diren sozietateek eta banakako enpresariak, Urteko Kontuen eredu laburtuak aurkeztu ahal izango dituzte.

5. Atala. Balorazio-arauak

Lehen atalean ezarritako kontabilitate-printzipioak garatu egiten dituzte balorazio-arau hauek. Kasu zehatz batzuetan derrigor aplikatu beharreko irizpide eta erregelak dira.

14.4. KONTABILITATE-PRINTZPIOAK⁵¹

Merkatal Kodeak eta Sozietate Anonimoei buruzko Legeak, Urteko Kontuek unitate bat osatu behar dutela, eta argi erredaktatuak egoteaz gain, ondarearen, finantza-egoeraren eta enpresaren emaitzen irudi zintzoa isladatu behar dutela diote.

Irudi zintzoa isladatzearena da, beraz, Urteko Kontuek eman beharreko kontabilitate-informazioaren xedea. Eta Kontabilitate-Plan Orokorrak, irudi zintzo hori egindako transakzioen errealitate ekonomikoa adierazteko gai den mekanismo gisa ulertzen diren kontabilitate-printzipioak aplikatzearen ondorio dela dio.

Planak ematen dituen printzipioak Urteko Kontuek aipatu irudi zintzo hori emateko nahikoa ez balira, Memorian aplikatutako printzipio kontableei buruzko azalpenak eman beharko dira.

Kontabilitate-printzipio horien aplikazioak irudi zintzoa ematea eragotziko balu, eta lehentasuna hori lortzeak duenez, irizpideak aldatu ahal izango dira, baina aldaketa horiei buruzko azalpen argia egin beharko da Memorian, enpresaren ondarean, finantza-egoeran eta emaitzetan izan duen eragina adieraziz.

Enpresaren kontabilitatea, beraz, ondorengo printzipioak derrigor gordez eramango da:

1. Zuhurtzi printzipioa.
2. Funtzionamenduan dagoen enpresaren printzipioa.
3. Erregistro-printzipioa.
4. Erosketa-prezioaren printzipioa.
5. Sortzapen-printzipioa.

⁵¹ 15. gaia oro har Kontabilitate-printzipioen azterketa sakonera bideratzen denez gero, puntu honetan printzipio hauen aipamen soila egingo da.

6. Sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioa.
7. Ez konpentsatzeko printzipioa.
8. Uniformetasun-printzipioa.
9. Garrantzi erlatiboaren printzipioa.

14.5. KONTU-TAULA

KPOak ekitaldian lortutako emaitzen, gestioaren (bere finantza-bertsioan) eta ondare edo enpresaren aberastasuna jasotzen dituzten kontuen taldeak adierazten ditu, ondorengo irudian ikus daitekeenez:

BALANTZEKO KONTUEN TALDEAK	1. taldea: OINARRIZKO FINANTZAKETA
	2. taldea: IBILGETUA
	3. taldea: IZAKINAK
	4. taldea: TRAFIKO-ERAGIKETENGATIKO HARTZEKODUN ETA ZORDUNAK
	5. taldea: FINANTZA-KONTUAK
EMAITZEN ETA GESTIO-KONTUEN TALDEAK	6. taldea: EROSKETAK ETA GASTUAK
	7. taldea: SALMENTAK ETA SARRERAK

Lehen adierazi denez, Kontu-Taula eta hauen mugimenduen aplikazioa borondatezkoa dute enpresek. Dena den, Urteko Kontuen prestaketa erraztearren komeni da antzeko kontuak erabiltzea; hauen aurkezpena eta edukina garatzen dituzten arauen eta egituraren aplikazioa derrigorrezkoa baita.

Aipatu taldeek, oro har emaitzak, gestioa eta momentu konkretu bateko ondarea edo enpresaren aberastasuna jasotzen duten kontuen talde homogenoak dira. Balantzeak, aukeratutako ekitaldiaren bukaeran fondo, stock eta izakinen ondasun, eskubide eta obligazioak barne hartzen dituen bitartean, emaitzak eta gestioa ekitaldi batean zehar egondako korrante edo fluxu izango balira bezala aurkezten dira.

14.6. DEFINIZIOAK ETA KONTABILITATE-ERLAZIOAK

Hirugarren atal honetan, Kontabilitate-Planak erabiltzen diren talde, azpitalde eta kontuen funtsezko edukina azaltzeaz gain berauen mugimendu garrantzitsuenak ere adierazten ditu. Ondoren, eta laburki, talde bakoitzeko kontzeptu garrantzizkoenez arituko gara:

1. TALDEA: OINARRIZKO FINANTZAKETA

Talde honek enpresaren kapital iraunkorrak, hau da, enpresa likidatu ezean hirugarrenek eska ez ditzaketen baliabide propioak, eta epe luzerako besteren baliabideak hartuko ditu.

Oinarrizko finantzaketa osatzen duten baliabideek aktibo finkoa eta aktibo zirkulatzailearen arrazoizko zatia finantzatu behar dute. Arrazoizko zati hori, aktibo eta pasiboaren errotazioaren, hau da, batezbesteko heltze-aroaren arabera desberdina izango da enpresa batetik bestera.

Lehen talde honetan funtsezko bi ondare-masa kontsidera daitezke:

- a) *Errekurtso edo baliabide propioak* (ondare netoa edo ez-galdagarria): jabeari (bazkide edo akziodunei) dagokiona. Hauen jatorria bikoitza izan daiteke:
 - Eginiko ekarpenak: kapital despoltsatua.
 - Banatu gabeko mozkinak: superabit-erreserbak.
- b) *Epe luzerako kanpotiko baliabide edo errekurtsuak*: finantza-iturri hauek ibilgetu-ondasunak finantzatzeko dira.

2. TALDEA: IBILGETUA

Talde honetara enpresaren ihardueran erabiltzen diren inbertsio iraunkorrak biltzen dira, hau da, beren iraupena ekonomi ekitaldiarena baino luzeagoa dutenak. Enpresak ondasun hauek ez ditu saltzeko erosten; berak erabiltzeko baizik.

Enpresan erabiltzearen ondorioz, elementu hauek balioa galtzen dute eta baliogalera hori ere, talde honetako kontuez jasoko dugu; amortizazioa jasotzen duten kontuen bitartez, hain zuzen.

Hauen artean bi multzo nagusi bereiz daitezke:

- a) *Aktibo finko ez-bihurgarria*: ez dute inolako besterenganatze-baliorik. Hastapen-gastu eta hainbat ekitalditan banatu beharreko gastuak dira, adibidez. Geroratutako inputazioa duten gastuak dira.
- b) *Aktibo finko bihurgarria*: funtsezko hiru ondare-masez osatua dago:
 - ibilgetu inmaterialaz.
 - ibilgetu materialaz.
 - finantza-ibilgetuaz.

3. TALDEA: IZAKINAK

Talde honetara enpresak saldu edota ekoizpen-prozesuan erabiltzeko dauzkan ondasunak biltzen dira. Burutzapen-aldi luzea duten eskabide eta bideango lanak nahiz saltzeko diren izakin higiezinak ere talde honetakoak dira. Ondasun guzti hauek baliogalerak jasan ditzakete. Ondasun hauen baliogaleragatiko hornidurak ere talde honetan jasoko dira.

Talde honetan barneratutako ondare-elementuak bi multzo nagusitan sailka daitezke:

- a) Saltzeko ondasunak:
 - zuzenean saltzekoak; salgaiak, adibidez.
 - eraldaketa-prozesu bat jasan ondoren saltzekoak; bukatutako produktuak, adibidez.

b) Eraldatzeko ondasunak

- lehengaiak eta beste zenbait hornikuntza.
- produktu erdibukatuak, bideango produktuak, etab.

4. TALDEA: TRAFIKO-ERAGIKETENGATIKO HARTZEKODUN ETA ZORDUNAK

Talde honetara enpresaren trafikoan jatorria duten kontu pertsonal eta merkatal efektu aktibo zein pasiboak biltzen dira. Administrazio Publikoekiko kontuak (baita urtebetetik gorako mugaeguna dutenak ere) barne. Azken hauentzat, sailkatzeko 42. eta 45. azpitaldeak erabili edo kontuetan bertan birsailka daitezke.

Balorzio-irizpideei dagokienez, zenbateko nominalaz baloratuko dira.

Epea urtebetekoa baino luzeagoa duten trafiko-eragiketengatiko kontuen nominalean bildutako interesak *Hainbat ekitalditan banatu beharreko gastuak* edo *Hainbat ekitalditan banatu beharreko sarrerak* bezala azaldu beharko dira balantzean, emaitzetarako banaketa finantza-irizpide baten arabera egin beharko delarik.

Aktibo hauen kobraketari buruz zalantzarik izanez gero, hau da, kaudimengabezi arriskurik balego, balorzio-zuzenketak egin beharko dira. Zuzenketa hauek hornidurak zuzkituz burutuko dira.

Ondorengo hiru multzoak bereiziko ditugu:

a) Trafiko-eragiketengatiko hartzekodunak.

- Hornitzaileak eta ordaintzeko merkatal efektuak.
- Hainbat hartzekodun.
- Oraindik egin gabeko ordainketak.
- Administrazio publikoak, hartzekodunak.

b) Trafiko-eragiketengatiko zordunak.

- Bezeroak eta kobratzeko merkatal efektuak.
- Hainbat zordun.
- Ordainketa-aurrerakinak.

- Administrazio-publikoak, zordunak.
- c) Periodokatzeagatiko doikuntzak.
- Gastu aurreratuak.
 - Sarrera aurreratuak.

5. TALDEA: FINANTZA-KONTUAK

Talde honek trafiko-eragiketetatik at sortutako urtebete baino mugaegun laburragoa duten zorrak eta maileguak biltzen ditu. Enpresaren erabilgarri likidua ere hemen jasotzen da.

Ondorengo multzoak azpimarra daitezke:

- a) Trafiko-eragiketaz kanpoko hartzekodunak.
- Epe laburrera hartutako mailegu eta beste zorrak.
 - Epe laburrerako ibilgetu-hornitzaileak.
 - Epe laburrera hartutako gordailu eta fidantzak.
- b) Trafiko-eragiketaz kanpoko zordunak.
- Epe laburrera eratutako fidantza eta gordailuak.
 - Galdatutako despoltsapenengatiko akziodunak.
- c) Finantza-inbertsio iragankorrak.
- Errenta finkokoak.
 - Errenta aldakorrekoak.
 - Epe jakinerako ezarpenak.
- d) Erabilgarriak.
- Kutxan.
 - Banku eta gainerako kreditu-erakundeetan.

6. TALDEA: EROSKETAK ETA GASTUAK

Enpresak, aldaketarik gabe edo egokitze-, transformazio- edo erai-kuntza-prozesu industrialak egin ondoren, berriro saltzeko asmoz erosi-

tako salgaien eta bestelako ondasunen hornikuntzak biltzen dira talde honetan.

Ekitaldian egindako gastu guztiak ere (zerbitzu-erosketak, material suntsigarriak erostea, eskuratutako izakinen aldaketa eta ekitaldiko aparteko galerak barne), talde honetan jasoko dira.

Oinarritzko hiru multzo bereiziko ditugu:

a) Erosketak:

- Salgai-erosketak.
- Produktu bihurtuko diren lehengaiak eta beste zenbait hornikuntza.
- Izakinen aldaketa.

b) Ekitaldiko gastuak:

- Kanpoko zerbitzuak.
- Zergak.
- Pertsonal-gastuak.
- Finantza-gastuak.

c) Ekitaldiko zuzkidurak:

- Ibilgetuko amortizazioenak.
- Hornidurenak.

d) Aparteko gastuak.

7. TALDEA: SALMENTAK ETA SARRERAK

Enpresaren trafiko-eragiketa diren ondasunen besterenganatzea eta zerbitzu-prestaketak sartzen dira talde honetan. Beste zenbait sarre-
ra ere biltzen dira, hala nola izakinen aldaketa eta ekitaldiko mozkin be-
reziak.

Talde honetako kontu guztiak ekitaldi bukaeran zordundu egingo
dira, Galdu-irabazien kontua abonatuz.

Azpimarra ditzagun ondorengo lau multzoak:

a) Salmentak:

- Salgai-salmentak.
- Bukatutako produktu eta produktu erdibukatuenak.
- Azpiproduktu eta hondarrenak.
- Izakinen aldaketa.

b) Ustiapen-sarrerak:

- Zerbitzu-prestazioa.
- Ustiapen-sarrera osagarriak.
- Ibilgetuarentzat egindako lanak.

c) Sarrera finantzarioak:

- Inbertsio finantzarioenak.
- Erosketei buruzko deskontuak, goiz ordaintzeagatik.
- Ganbio-diferentzia positiboak.

d) Aparteko sarrerak.

14.7. URTEKO KONTUAK

Kontabilitate-Planak Urteko Kontuak lantzeko arauak eta gainera kontu horiek zein eredutara egokitu behar diren aztertzen du. *Urteko Kontuak* Merkatal Kodean eta Sozietate Anonomien legean arautuak daudenez, Planak lege horiek adierazten dutena jasotzen du.

Balantzeak, Galdu-irabazien kontuak eta Memoriak osatzen dituzte *Urteko Kontuak*. Kontu hauek unitate bat osatzen dute eta enpresaren ondarearen, finantza-egoeraren eta emaitzen irudi zintzo edo fidagarria eman behar dute.

Ekitaldia amaitu ondoren, hiru hilabeteren buruan gehienez, enpresari edo administradoreek *Urteko Kontuak* eratuta eduki behar dituzte, horiek osatzen dituzten zati desberdinak behar bezala eta argi eta garbi identifikatuz.

Urteko Kontuetako balioak pezetatan adieraziko dira. Hala ere, zifren tamaina handia izanez gero eta komeniko balitz, milakotan edo milioikotan eman ahal izango dira. Gainera, enpresaren izena eta ekitaldiari dagokion urtea adierazi beharko dira. Bestalde, Merkatal Kodeko 37. artikulua dioenez, enpresa indibidualetan enpresariak berak, enpresa komanditario edo kolektiboetan zor sozialen aurrean erantzukizun mugagabeko bazkide guztiek eta erantzukizun mugatuko elkarte edo sozietate anonimoetan administradore guztiek izenpetu beharko dituzte aurreko *Urteko Kontuak*. Horietako inoren sinadura faltako balitz, ez agertzeko egon diren arrazoiak zehaztu egingo lirateke.

• BALANTZEA

Balantzeari dagokionez, Planak honakoa dio: Balantzea, enpresaren aktiboa osatzen duten ondasun eta eskubideek eta bere pasiboa osatzen duten obligazio eta Fondo Propioek (behar bezala banandurik) osatuko dute eta ondorengo kontuan izanik aurkeztuko da:

- a) Kontusail bakoitzeko aurreko bi ekitaldietako zenbatekoek agertu behar dute. Arrazoren batengatik bi balantzeak konparaezinak badi-ra, aurreko ekitaldiko balantzearen zenbatekoak egokituko egingo dira, ondorengo balantzearekin batera aurkeztu ahal izateko.
- b) Ezingo dira ekitaldi batetik bestera kontabilizazio-irizpideak aldatu. Ohizkanpoko kasuren batean hori egitea nahitaezko izanez gero, Memorian adierazi egingo dira egindako aldaketak eta baita horretarako egon diren arrazoiak ere.
- c) Azken ekitaldian eta aurrekoan zenbatekorik ez duten kontusailak ez dira jarriko.
- d) Ezingo da ekitaldi batetik bestera egitura aldatu, ohizkanpoko kasuetan izan ezik. Aldatuz gero, Memorian adieraziko da.
- e) Eskema arrunt eta laburtuei kontusail berriak erantsi dakizkieke, baldin eta horien edukina daudenek jaso ezin badute.
- f) Eskema arrunt eta laburtuetan agertzen diren kontusailak azpisailkatu egin daitezke.

- g) Zenbaki arabiarrek dituzten kontusailak bildu egin daitezke, baldin eta irudi zintzoa adierazteko garrantzi txikiko zenbatekoak badaira edota horrela argiago geratzen bada.
- h) Taldeko enpresa eta enpresa elkartuekiko zorrak (bere izaera edozein izanik ere) aktibo ala pasiboko kontusailetan isladatu behar dira eta izaera hori ez duten enpresetakoekiko bananduta isladatu ere. Hala-ber, enpresa elkartuei dagokien taldean, taldeanitzeko enpresekiko harremanak ere sartuko dira.
- i) Epe labur eta luzearen arteko sailkapena mugaegunerako edota besterenganatu edo kitatzeko aurrikusitako epearen arabera egingo da. Epe luzea, ekitaldi-itxierako datatik hasita, urtebetea gainditzen duen epea izango da.
- j) Aktiboan agertu behar duten finantza-errentamenduko eragiketei lotetsiriko ondasunen gaineko eskubideen zenbateko osoa aparte agertuko da. Honi dagokionez, balantzearen aktiboaren B.II epigrafean, *Finantza-errentamenduko erregimeneko ondasunen gaineko eskubideak* izenaz kontusaila sortuko da. Eragiketa horiei dagozkien zorrak aparte agertuko dira. Horientzat Balantzearen pasiboan *Epe luzerako finantza-errentamenduko hartzekodunak* eta *Epe laburrerako finantza-errentamenduko hartzekodunak* kontusailak sortuko dira; D.II eta E.II epigrafeetan hurrunez hurren.
- k) Urtebetekoa baino epe laburragoa duten finantza-inbertsioak aktiboko D.IV epigrafean, *Finantza-inbertsio iragankorrak* titulupean agertuko dira.
- l) Finantza-inbertsio iraunkor diren akzioei buruzko egin gabeko despoltsapenak, galdatu gabeak baina Sozietate Anonimoei buruzko Legearen Testu Bateratuko 42. artikuluaaren arabera epe laburrera galda-garri direnak, balantzeraren pasiboko E.V. kontusailean agertuko dira.
- m) Urtebetekoa baino epe laburragoa duen inoren finantzaketa, pasiboko E. epigrafean, *Epe laburrerako hartzekodunak* titulupean, agertuko da.
- n) Urtebetekoa baino epe laburragoa duten arrisku eta gastuetarako hornidurak daudenean, pasiboko F. atala sortuko da, *Epe laburrerako arrisku eta gastuetarako hornidurak* tituluaz.

- o) Akziodunen Batzarre Orokorrak kapitala murrizteko akordioa betetze-ko eskuratutako akzio propioak izanez gero, eta oraindik amortizatu gabekoak geratzen badira, pasiboan A.VIII epigrafea sortuko da *Kapitala murrizteko akzio propioak* izenpean. Epigrafe honek beti zeinu negatiboa izango du eta Baliabide propioak txikiagotu egingo ditu.
- p) Urtebetekoa baino epe luzeagoa duten trafiko-eragiketagarriko kontu zordunak jasotzeko, aktiboko B.IV taldea sortuko da, *Epe luzerako trafiko-eragiketagarriko zordunak* izenpean. Bestalde, beharrezko azpisailkapenak egingo zaizkio atal horri.
- q) Urtebetekoa baino mugaegun luzeagoa duten trafiko-eragiketagarriko kontu hartzekodunak jasotzeko, pasiboko D.V taldea sortuko da, *Epe luzerako trafiko-eragiketagarriko hartzekodunak* izenpean. Bestalde beharrezko azpisailkapenak egingo zaizkio atal horri.

• GALDU-IRABAZIEN KONTUA

Ekitaldiko sarrerak eta gastuak (behar bezala bananduta, eta horien arteko diferentziaz baita urteko emaitzak ere) jasotzen dituen Galdu-irabazien kontua egiteko, honako puntuak hartuko dira kontutan:

- a) Kontusail bakoitzeko aurreko bi ekitaldietako zenbatekoek agertu behar dute. Arrazoren bategatik biak konparaezinak badira (galdu-irabazien kontuen egitura edota egozketa-irizpideren bat aldatu delako), aurreko ekitaldiko zenbatekoak egokitu egingo dira, ondorengo ekitaldikoekin batera aurkeztu ahal izateko.
- b) Azken ekitaldian eta aurrekoan zenbatekorik ez duten kontusailak ez dira jarriko.
- c) Ezingo da ekitaldi batetik bestera egitura aldatu, ohizkanpoko kasuetan ezik. Aldatuz gero, Memorian adieraziko da.
- d) Eskema arrunt eta laburtuei kontusail berriak erantsi dakizkieke, baldin eta horien edukina daudenek jaso ezin badute.
- e) Eskema arrunt eta laburtuetan agertzen diren kontusailak, zehatzago azpisailka daitezke.

- f) Zenbaki arabiarrek dituzten kontusailak bildu egin daitezke, baldin eta irudi zintzoa adierazteko garrantzi txikiko zenbatekoak badira edota horrela argiago geratzen bada.
- g) Enpresa elkartuei dagozkien kontusailetan taldeanitzeko enpresekiko harremanak ere sartuko dira.
- h) Epe laburrera mugaeguneratuko diren epe luzerako zorren finantza-gastuak, Zor aldean, 7. atalean agertuko dira *Finantza-gastuak eta antzekoak* epigrafean.

• MEMORIA

Memoriak, Balantzeko eta Galdu-irabazien kontuko informazioa osatu, hedatu eta komentatu egiten du. Memoria egiteko honako irizpi-deak hartuko dira kontutan:

- a) Memoriaren edukinak bildu beharreko informazio minimoa jasoko du. Hala ere, eskatzen den informazioa esanguratsua ez den kasuetan, ez dira horiei dagozkien atalak beteko.
- b) Memoriaren ereduan agertu ez arren, aurkezten diren Urteko Kontuak errazago ulertu eta enpresaren ondarearen, finantza-egoeraren eta emaitzen irudia zintzo ematen lagunduko duen gainerako informazioa ere sartuko da.
- c) Enpresa elkartuei dagokienez memorian ezarritakoa, enpresa taldeanitzentzat ere badela ulertuko da.

14.8. BALORAZIO-ARAUAK

Ondoren zehazten da arau hauetan jorratzen diren gaien zerrenda:

- 1. Kontabilitate-printzipioen garapena.
- 2. Ibilgetu materiala.
 - a) Balorazioa.
 - b) Erosketa-prezioa.
 - c) Produkzio-kostua.

- d) Balio benala.
 - e) Ibilgetu materialaren balioaren zuzenketak.
3. Ibilgetu materialari buruzko arau zehatzak.
 - a) Eraiki gabeko orubeak.
 - b) Eraikuntzak.
 - c) Instalazio tekniko, makineria eta tresneria.
 - d) Tresna eta erremintak.
 - e) Enpresak beretzat egindako obra eta lanak.
 - f) Ibilgetu materialeko ondasunak berritu, zabaldu edo hobetzearen kostuak.
 - g) Ohizkanpoko kasuen analisia.
 4. Ibilgetu inmateriala.
 5. Ibilgetu inmaterialari buruzko arau zehatzak.
 - a) Ikerketa- eta garapen-gastuak.
 - b) Jabetza industrialia.
 - c) Merkataritza-fondoa.
 - d) Akura-lagapenagatiko eskubideak.
 - e) Ordenadore-programak.
 - f) Finantza-errentamenduan dauden ondasunen analisia.
 - g) Lease-backaren analisia.
 6. Hastapen-gastuak
 - a) Konstituzio eta kapital-zabaltzearen gastuak.
 - b) Hastapen-gastuak.
 7. Hainbat ekitalditan banatzeko gastuak.
 - a) Zor-formalizazioaren gastuak.
 - b) Interes-geroratuengatiko gastuak.
 8. Balore negoziagarriak.
 - a) Balorazioa
 - b) Balorazio-zuzenketak.
 9. Kreditu ez-komertzialak.
 10. Akzio eta obligazio propioak.
 11. Zor ez-komertzialak.

12. Bezeroak, hornitzaileak, trafiko-zordun eta -hartzekodunak.
13. Izakinak.
 - a) Balorazioa.
 - b) Erosketa-prezioa.
 - c) Produkzio-kostua.
 - d) Balorazio-zuzenketak.
14. Ganbio-diferentziak atzerri-monetan.
 - a) Ibilgetu materiala eta inmateriala.
 - b) Izakinak.
 - c) Errenta aldakorreko baloreak.
 - d) Altxortegia.
 - e) Errenta finkoko baloreak, kredituak eta zorrak.
 - f) Arau bereziak.
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 obligaziotarako horniduren zuzkidura.
20. Kapital-subentzioak.
21. Kontabilitate-irizpideen eta estimazioen aldaketak.

ARIKETA PRAKTIKOA

- 1.- Zein da kontabilitatearen helburu nagusia?.
- 2.- Zer bilatzen du informazio kontableak?.
- 3.- Aipa itzazu informazio kontablearen 3 betekizun eta azaldu bakoi-tzaren esanahia.
- 4.- Aipa itzazu informazioaren barneko lau erabiltzaile eta beste lau kanpoko.
- 5.- Zer adierazi nahi dugu kontabilitateak banatzen duen informazioa, egokia eta esanguratsua dela baieztatzen dugunean?.
- 6.- Erabiltzaile desberdinek behar duten informazioa, non aurkitzen dute?:
 - Barne-kontabilitatean
 - Kanpo-kontabilitatean
- 7.- Kontabilitateak banatutako informazioan giza sinesgarritasuna lortu nahiko balu, zertan sostengatu beharko litzateke?.
- 8.- Kontabilitate-Plan Orokorren arabera, aipa eta esplika itzazu kontabilitate-printzipioak.
- 9.- Aipa ezazu informazio kontablearen konparagarritasuna nola lortzen den.
- 10.- Entitate ofizialei ala ospe ezaguneko erakunde profesionalei esker lortu da Estatu Espainiarrean normalkuntza kontablea?.
- 11.- Kontabilitate-Plan Orokorren ezaugarrietako batzuk ondorengo hauek direla esan ohi da:
 - Izaera irekia.
 - Malgua.
 - Arlo finantzarioari lehentasuna ematea.

Arrazoi itzazu aipamen hauek.

- 12.- Gaur egungo Kontabilitate-Plan Orokorren sorreran eraginik izan al du Elkarte Ekonomikoaren IV. Direktibak?.
- 13.- Galera eta irabazi probableak kontabilizatzen al dira zuhurtzi printzipioaren arabera?.
- 14.- Ekitaldi bateko gastuak korrante ekonomiko ala korrante finantzarioaren arabera inputatzen dira?.
- 15.- Enpresa batek BAT ekitaldian kontusail bakoitzaren identifikazioaren arabera (kostu-prezioan edo eskuratze-prezioan) baloratzen ditu izakinak. Ondorengo ekitaldietan izakinak batezbesteko prezio haztatuaren arabera baloratuko balitu, zure ustez Oro har onartutako Kontabilitate-Printzipioak hautsiko al lituzke?.
- 16.- Aipa eta azal itzazu Kontabilitate-Plan Orokorra osatzen duten zatiak.
- 17.- Azal itzazu Kontabilitate-Planeko talde bat, bi azpitalde eta hiru kontu.
- 18.- Adieraz itzazu Kontabilitate-Plan Orokorreko 4. eta 5. taldeen arteko funtsezko diferentziak.

Kontabilitate-printzipioak

15.1. HISTORIA LABURRA

Britainia Haundiko (1880) eta Estatu Batuetako (1886) profesionalen elkartze-mugimenduarekin loturik dago Kontabilitate-Printzipioen sorrera. Kontuak berdin aurkezteko hasieran kontabilitate-arauak sortzen hasi baldin baziren ere, gertaera batek ondorio nabarmenak izan zituen enpresen informazio ekonomikoak lehen mailako garrantzia izateari zegokionez: New Yorkeko Burtsako 1929ko krisia izan zen hori. Krisi horren eraginez eta ondorioz, eta jendearekiko konfidantza berreskuratzearen, beste zenbait neurriren artean enpresen finantza-informazio fidagarri edo zintzoa eta objektiboa lortzeko asmoz hartu ziren. Oro har onartutako Kontabilitate-Printzipioen kontzeptua garai hartakoa da hain zuzen ere.

1933. eta 1934. urteetan Estatu Batuetako Kongresuan onartutako legeekin, eta Securities and Exchange Commission (SEC) erakundea sortzearen bitartez, arazoa guztiz bideratua gelditu zen. Batzorde honen ardurapean dago aplikatu beharreko Kontabilitate-Printzipioak ezagutarazi eta hedatzea. Dena den, SECak Printzipio hauek berak sortu edo jaulki beharrean, American Institute of Accountants erakunde profesionalaren esku utzi zuen ardura. Honek, horretarako bereziki antolatutako batzor-

de baten bitartez, lanari ekin zion. Horren lekuko dira ARB (1939-1959) eta APB (1959-1973) deituriko Kontabilitate-Printzipioei buruzko erabakiak.

Data honez geroztik, fundazio baten baitan sorturiko beste batzorde independenteago bati eman zitzaion Kontabilitate-Printzipioak lantzeko ardura. Bertan, profesional-talde desberdinek, ikuskatzaileek, exekutiboek, finantzariak, inbertsio-analisigileak, unibertsitate-irakasleak, etab.ek hartzen dute parte. Bere sorreraz gero Financial Accounting Standard Board (FASB) erakundeak ehun kontabilitate-arau baino gehiago eman ditu, zeudenekin bat eginez munduan zehar kontabilitateari buruzko arau-taula osoena delarik.

Atzerriko gainerako nazioek segitutako bidea antzekoa da; hau da, arauak sortzeko garaian bi bide bereiz daitezke:

1. Profesional-talde edo kolektiko desberdinei ardura berezia eman dietenena.
2. Gobernuako ente edo ente publikoengan (kontabilitate-plan orokorren edo nazioetako kontuen planen bitartez), ardura hau utzi dutenena.

Estatu Espainiarreko kasuan kontabilitatearen erregulazioa aipatu bi bideetatik egin da; publikotik batetik, eta profesionaletik bestetik.

Betidanik Merkatal Legeriak aplikatu beharreko kontabilitate-arauei buruzko aipamenen batzuk egin izan baditu ere (zehaztasun-maila handirik gabekoak izanik) 1973. urtean onartu zen Kontabilitate-Plan Orokorrean kokatu beharra dago prozesu honen abiapuntua. Bere garairako, eta Espainiako egoera ekonomikoa kontutan hartuz, esan daiteke hobekuntza nabaria zela. Dena den, orokorra izanik, enpresaren munduan sortzen ziren transakzio ekonomikoen sakontasunean eta hauek sortarazten zituzten arazo kontableei aurre egiteko mugak zituen.

1979an, zenbait ikuskatzaile, enpresetako zuzendari, funtzionari espezializatu, unibertsitateko irakasle, etab.en bitartez, Enpresen Administrazio eta Kontabilitaterako Espainiako Elkarte (AKEE)⁵² sortu zen. Hasieratik, bere Kontabilitate-Arau eta Printzipioen Batzordearen bitartez, Espainiako kontabilitatearen hain beharrezkoa zen erregulazioaren ardura hartu zuen. Hasieratik ekimen honetara ikuskatzaile profesio-

52 Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

nalak korporazio desberdinak (Ikuskatzaile-Ekonomilarien Erregistroa, Merkatal Titular eta Zentsoreen Institutua⁵³) batu ziren. Hasierako profesional-korporazioen ordezkartza honi, denboran zehar beste zenbait gehitu zaizkio: profesionalen elkargo desberdinak (finantza-exekutiboak, inbertsio-analisigileak, ikuskatzaile eta aholkulari fiskalak), erakunde publikoak (Kontabilitate eta Kontu-Ikuskapenerako Institutua⁵⁴, Estatuko Administrazioaren Kontuhartzailetza Nagusia eta Espainiako Bankua), eta zenbait enpresa-elkargo ere bai (INI eta UNESA).

15.2. KONTABILITATE-PRINTZIPIOEN ESPARRU LEGALA

Hiru dira Oro har onartutako kontabilitate-printzipioen gaia erregulatzen duten legezko xedapen nagusiak:

- 1.- Merkatal Kodea.
- 2.- Sozietate Anonimoei buruzko Legea.
- 3.- Kontabilitate-Plan Orokorra.

1. **Merkatal Kodea**⁵⁵

Urteko Kontuetako Bigarren Ataleko 38. artikulua ondorengoa da:

1. Urteko Kontuetan agertzen diren kontusail edo partida desberdinak osatzen dituzten elementuen balorazioa, Oro har onartutako kontabilitate-printzipioen arabera egingo da. Zehazki ondorengo arauak jarraituko zaie:
 - a) Enpresak funtzionamenduan segitzen duela kontsideratuko da.
 - b) Ekitaldi batetik bestera ez dira balorazio-irizpideak aldatuko.
 - c) Balorazio zuhurraren printzipioari jarraituko zaio. Printzipio honek gainerako printzipioekiko lehentasuna du, eta ondorengora behartzen du:

⁵³ Registro de Economistas Auditores (REA), Instituto de Censores y Titulares Mercantiles.

⁵⁴ Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC).

⁵⁵ Sozietateen gaian Merkatal Legeriaren Erreforma Partziala eta EEEko Direktibetara egokitzeko uztailaren 25eko 19/1989 legea.

- Balantzea ixteko garaian benetako mozkinak soilik kontabilizatzea.
 - Ekitaldiko edo aurreko ekitaldietatik etor daitezkeen galerak eta arrisku aurrikusgarriak kontabilizatzea, potentzial edo itzulgarriak benetazko edo ez-itzulgarrietatik bereiziz (balantzea itxi eta aurkeztu bitartean sor daitezkeenak ere bai). Kasu honetan eragiketa hauei buruzko informazioak memorian azaldu beharko du.
 - Baliogalerak kontabilizatzea, ekitaldia mozkinarekin edo galarekin itxi arren.
- d) Urteko Kontuak erreferentziatzak hartzen dituen ekitaldiari inputatuko zaizkio dagozkion sarrera eta gastuak, ordainketa- eta ko-brantza-data kontuan izan gabe.
- e) Aktibo eta Pasiboko partida edo kontusail desberdinak osatzen dituzten elementuak, bakoitza bere aldetik baloratuko dira.
- f) Ondorengo artikuluan xedatzen denaren kalterik gabe, zirkulazalea eta ibilgetuko elementuen kontabilizazioa eskuratze-prezio edo kostu-prezioari jarraituz egingo da.
2. Zenbait kasu berezitan printzipio hauek ez aplikatzea onartuko da. Kasu hauetan ez aplikatze hori memorian azalduko da; baita horretarako egon diren arrazoiak eta enpresako emaitzetan, finantza-egoeran eta ondarean izandako eragina ere.

2. **Sozieta Anonimoei buruzko Legea**⁵⁶

Balorazio-Arauen bostgarren ataleko printzipio orokorren 193. artikulua honakoa dio:

“Urteko Kontuetan agertzen diren kontusail edo partida desberdinak osatzen dituzten elementuen balorazioa, Merkatal Kodeak dioenaren eta ondorengo artikuluetan zehazten denaren arabera egin beharko da”.

3. **Kontabilitate-Plan Orokorra**⁵⁷

Kontabilitate-Plan Orokorrak Oro har onartutako kontabilitate-printzipioen gaia ondorengo puntuetan aztertzen du:

⁵⁶ Sozietate Anonimoei buruzko Legearen Testu Bateratua onartzen duen abenduaren 22ko 1.564/1989 Errege-Dekretu Legegilea.

⁵⁷ Kontabilitate-Plan Orokorrak berria onartzen duen abenduaren 20ko 1.643/1990 Errege-Dekretua.

a) Kontabilitate-Plan Orokorreko Sarrerako 9. puntuan:

“Aipatu bezala, lehen zatiak kontabilitate-printzipioak jasotzen ditu. Komenigarritzat jo da gai hau Kontabilitate-Plan Orokorrak, Merkatal Kodeko 38. artikulua dioena garatuz, sistematizatuz eta osatuz barne hartzea.”

b) Kontabilitate-Plan Orokorreko lehen zatia:

1. Enpresen emaitzen, finantza-egoeraren eta ondarearen irudi fidagarri edo zintzoa adieraztera bideratuak egongo dira argi landutako Urteko Kontuak ondorengo ataletan jasotako kontabilitate-printzipioak aplikatuz.

Urteko Kontuen aipatu irudi fidagarri edo zintzoa lortu ahal izateko arau honetan agertzen diren kontabilitate-printzipioak aski ez badira, aplikatutako kontabilitate-printzipioei buruzko beharrezko azalpenak adierazi egingo dira memorian.

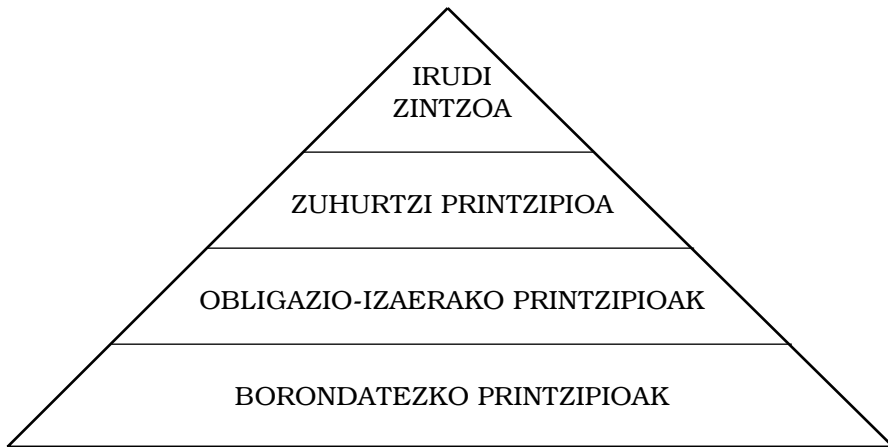
Aplikatu beharreko kontabilitate-arau edo -printzipioaren bat Urteko Kontuek isladatu beharreko irudi fidagarri edo zintzoarekin bat ez baldin badator, bidagabeko edo desegokitzat kontsideratuko da aplikazioa. Guzti hau memorian aipatuko da, bere arrazoia eta enpresako emaitzetan, finantza-egoeran eta ondarean duten eragina azalduz.

2. Ondoren aipatzen diren kontabilitate-printzipioak derrigor aplikatuta garatuko da enpresaren kontabilitatea:

Aipatu legezko hiru xedapen hauek analizatu ondoren, honako ondorioak atera daitezke:

1. Urteko Kontuen prestaketak Oro har onartutako kontabilitate-printzipioekin bat etorri behar du.
2. Merkatal Kodeko testu legalak aipatu eta Kontabilitate-Plan Orokorrak ondoren garatzen dituen funtsezko edo oinarrizko izaera duten printzipioak daude.
3. Aurreko eta gainerako kontabilitate-printzipioen aplikazioa Urteko Kontuek enpresen emaitzei, finantza-egoerari eta ondareari buruz agertu beharreko irudi fidagarri edo zintzoarekin loturik egongo dira.

4. Oro har onartutako Kontabilitate-Printzipioentzat Hierarki Printzipio bat ezartzen da:



15.3. KONTABILITATE-PRINTZPIOEN KONTZEPTUA

Kontabilitate-Plan Orokorreko bostgarren zatiko 22. arauak honako dio:

“Oro har Onartutako Kontabilitate-Arau eta Printzipioak honakoak dira:

- a) Merkatal Kode eta gainerako merkatal legerian adierazitakoak.
- b) Kontabilitate-Plan Orokor eta bere egokitzapen sektorialetan agertzen direnak.
- c) Kontabilitate-arloan Kontabilitate eta Kontu-Ikuskapenerako Institutuak ezartzen dituen garapen-arauak.
- d) Espezifikoki aplikatzeko izan daitezkeen gainerako legeriak adierazitakoak.”

“Printzipio” hitzean ondorengo berezitasunek bat egiten dute:

- Beren jatorriak: kontabilitatearen armonizazioan.
- Ohizko praktikak isladatu ahal izateko bere orokortasun, argitasun, sinpletasun eta oinarrizko funtsezko izaerak.
- Goi-mailako razionaltasuna aurrikusten duten ahaleginekiko loturak.
- Praktikako iharduera oinarri bezala eta ekintzarako gida bezala onartutako Lege edo erregela orokorreko izaerak.
- Oro har onartutako printzipio bezala kalifikarazten duen bere ohizkotasunak.

Ondorioz, zentzu zabalean, printzipio-kontzeptuak honakoak hartzen ditu:

- Funtsezko makroerregela gisa eratuta dauden disziplina kontablearen oinarriak.
- Egoera edo egitate espezifikoko batzuei aplikatu dakizkiekeen erregela konkretuak.

Besteak beste, eta puntu honi amaiera emateko, aipa dezagun kontabilitate-printzipioei buruz AKEEk ematen duen definizioa:

“Makroerregela orokorra, egoera espezifikoko baten teoria orokorraren aplikazioaren ondorioz helburu konkretu bati loturikoa da eta bere balioa ondorengo puntuetan datza:

- Loturik agertzen den sistema kontablean aurrikusitako helburua bete ahal izatean.
- Bere ondorioetan; barneratuta agertzen den sistemako inguruarekin loturikoetan nahiz beste zenbait xederekin loturikoetan.
- Ibilbide logikoarekiko oinarrian. Parte hartzen duen sistema kontablearen arauak eta ingurunearen ezaugarri aipagarriak barneratzen ditu, bertan informazio kontablearen berezitasunak eta helburuak definitzen direlarik.

15.4. KONTABILITATE-PRINTZIPIOAK KONTABILITATE-PLAN OROKORREAN

Aurreko planak garbi adierazten ez zituen printzipioak barne hartzen ditu Kontabilitate-Plan Orokor berriaren lehen zatiak. Dena den, horrek ez du hauek agertzen ez zirenik esan nahi; Kontabilitate-Plan zaharrean zehar hauei buruzko zuzeneko eta zeharkako erreferentziak aurki baitaitezke.

1973ko K.P.O.	1990ko K.P.O.
- Erosketa-prezioa. - Jarraitasuna. - Sortzapena. - Gestio edo kudeaketa jarraia. - (1) - (2) - (3) - (4) - (5)	- Erosketa-prezioa. - Uniformetasuna. - Sortzapena. - Funtzionatzen ari den enpresarena. - Zuhurtzia. - Erregistroa. - Sarrera eta gastuen korrelazioa. - Ez-konpentsatzekoa. - Garrantzi erlatiboa.
(1) Implizituki eskuratze-prezioan barne dago. (2) Printzipioei buruzko AKEEren dokumentuan⁵⁸ dago. (3) Testuan implizituki (zenbait hornidura eta periodokatzet). (4) Testuan implizituki. (5) Planaren sarreran.	

Zuhurtzi printzipioa eskuratze-kostuaren printzipioaren azalpenean implizituki agertzen da, gastu eta sarreren korrelazio-printzipioa eta ez konpentsatzeko printzipioa implizituki testuan agertzen dira eta garrantzi erlatiboaren printzipioa berriz, planaren sarreran agertzen zaigu. Erregistro-printzipioari dagokionez, ez da 1973ko planean agertzen. Bai ordea Kontabilitate-Arau eta -Printzipioei buruzko AKEEren Dokumentuan.

⁵⁸ AKEE. "Normas y Principios de Contabilidad en España". Documentos saila, 1. zk. Madril, 1980.

Kontsiderazio hauek kontutan hartuz, Plan Berriak 73ko Planean garbi agertzen ziren lau printzipioez kanpo (eskuratze-prezio, jarraitasun, sortzapen eta gestio edo kudeaketa jarraiaarena) inplizituki agertzen zirenak (zuhurtzia, korrelazio, ez konpentsatzeko eta garrantzi erlatiboarena) eta erregistro-printzipioa jaso ditu, bederatzi printzipio osatuz.

Merkatal Kodeak eta Sozietate Anonimoei buruzko Legeak, Urteko kontuek unitate bat osatu behar dutela, eta argi erredaktatuta egoteaz gain, ondarearen, finantza-egoeraren eta enpresaren emaitzen irudi fida-garri edo zintzoa isladatu behar dutela diote.

Irudi zintzoa isladatzearena da, beraz, Urteko Kontuek eman beharreko kontabilitate-informazioaren xedea. Eta Kontabilitate-Plan Orokorrek irudi zintzo hori, egindako trantsakzioen errealitate ekonomikoa adierazteko gai den mekanismo gisa ulertzen diren kontabilitate-printzipioak aplikatzearen ondorio dela dio.

Planak ematen dituen printzipioak Urteko Kontuek aipatu irudi zintzo hori emateko nahikoa ez balira, Memorian aplikatutako printzipio kontableei buruzko azalpenak eman beharko lirатеke.

Kontabilitate-printzipio horien aplikazioak irudi zintzoa ematea eragotziko balu, eta lehentasuna hori lortzeak duenez, irizpideak aldatu ahal izango dira, baina aldaketa horiei buruzko azalpen argia egin beharko da Memorian, enpresaren ondarean, finantza-egoeran eta emaitzetan izan duen eragina adieraziz.

Jarraian adierazten diren kontabilitate-printzipioak aplikatuz garatuko da enpresaren kontabilitatea;

1. Zuhurtzi printzipioa

a) Definizioa

Ekitaldi-amaieran gauzatutako mozkinak bakarrik kontabilizatuko dira. Aurrikus daitezkeen arriskuak eta egon daitezkeen galerak, ekitaldikoak zein aurreko ekitaldiren batekoak, aldiz, ezagutu bezain laster kontabilizatuko dira. Hauei dagokienez, edo itzulgarriak eta gauzatutakoak, edo itzulezinak bereiziko dira.

Beraz, kontabilitatea ixtean arrisku eta galera guztiak kontabilizatuko dira, horien jatorria edozein delarik ere. Arrisku eta galera horiek kon-

tabilitatea itxi eta Urteko Kontuak aurkeztu bitarteko denboraldian ezagutuko balira, Balantzean eta Galdu-Irabazien kontuan isladatu ez arren, Memorian horien berri zehatza emango da.

Halaber, depreziazio guztiak ere kontutan hartuko dira, ekitaldiko emaitza positiboa ala negatiboa izan.

b) *Izateko arrazoia*

Zuhurtzi printzipioa funtzionatzen ari den enpresaren balio substantziala mantentzen ahalegintzen da. Hori dela eta, ekitaldiko emaitza kalkulatzeko zenbait baldintza⁵⁹ inposatzen ditu, bere helburua benetakoa baino mozkin handiagoa kalkulatu eta banatzea ekiditea delarik.

Aipatu azken egoera hau gertatuko balitz, enpresa deskapitalizatzen arituko litzateke, hau da, iharduera-ahalmenaren eta enpresaren txirrotze-prozesuan; benetako mozkinak banatu orde hasierako ondare-ekarpenaren zati bat banatzen arituko bailitzateke.

Printzipio honen garrantzia kontuan izanik, ez da harritzekoa Merkatal Kodeak beste printzipioekiko eman dion lehentasuna.

c) *Bere funtzionamendua eta eragina*

Honela laburbil daitezkeen oinarrizko lau erregelen bitartez lortzen da zuhurtzi printzipioaren helburua:

- materializatu edo gauzatu arte mozkinak ez dira kontabilizatu behar.
- galerak, potentzialak izan arren, ezagutu bezain laster kontabilizatu behar dira.
- aktiboko elementuak baloratzeko, merkatu-prezioaren eta eskuratzeko-prezioaren artean txikiena hartuko da.
- kontabilitate-printzipioak aplikatzean gatazka edo zalantza sortzen bada, ebazpide zuhurrena aukeratuko da.

59 Oro har, hurrengo ekitaldietan mozkin erreal berdintsuak lortu ahal izateko aukerari eustea, enpresaren zerbitzu-ahalmena mantentzea eta ondare netoaren likidazio-balioa datu errealean bermatzea.

Sozietate Anonimoei buruzko Legean eta Merkatal Kodean agertzen diren balorazio-arau gehienek printzipio hau hartzen dute oinarritzat, nahiz eta beste printzipioek ere parte har dezaketen. Ezbairik gabe, kasurik garbiena amortizazio eta hornidurena da.

Hornidurak galera itzulgarri edo potentzialen islada kontablea dira; Merkatal Kodearen arabera zirkulatzailean nahiz ibilgetu tekniko⁶⁰ edo finantzarioan sorturikoak barnera daitezke.

Aktibo hauentzat, ondasunen baliogalera iraunkorra denean, behar diren zuzenketak bideratuko direla adierazten da, balantze-itxierako datan benetako balioa adieraz dezaten.

Hau dela eta, Merkatal Kodean agertzen direnez, ekitaldiko edo aurreko ekitaldian jatorria duten galera itzulgarriak eta aurrikus daitezkeen arriskuak sortzen direnenan, merkatarientzat obligazio-izaera dutela esan dezakegu.

Bestalde, errealizatuak kontsideratzen diren galera ez-itzulgarriek ere, beren islada kontablea behar dute, eta galdu-irabazien kontuak jaso beharrekoak dira, nahiz eta beren tratamendu kontablea hornidurekiko desberdina den.

Antzeko adierazpenak egin daitezke amortizazioekiko, nahiz eta daki-gunez, hauek ibilgetu teknikoari dagokionez soilik burutu. Ekitaldian posibleak edo galerak lortu diren kontuan izan gabe, dagokion zuzkidurak ez du jasandako baliogaleraren zenbatekoa baino txikiagoa izan behar; alderantziz jokatu balitz zuhurtzi printzipioak eta beste zenbait printzipioek esaten dutenaren aurkakoa izango bailitzateke.

Azkenik, Merkatal Kodeak adierazitako eskuratze-prezio eta kostu historikoaren printzipioak funtsean bere sostengua zuhurtzi printzipioan daukala esango dugu.

Sozietate Anonimoei buruzko Legeak Merkatal Kodeak adierazitako jarrera zuhurrari segitzen dio, bertan aipatzen diren balorazio-arau gehienek ere oinarritzat printzipio hau hartzen dutelarik. Behar diren neurrian hornidurak eta amortizazioak zuzkitzeko obligazioa adierazten du testu legalak, ondorengo erregelak gaineratuz:

60 1973ko Planarekiko berrikuntza du; lehen hornidurek ibilgetu teknikoko elementu bakar batean soilik parte har baitezaketen: lurretan, alegia.

- Zorren jaulkipen-sari edo -primek sortzen dituzten galerak estaltzeko urteko bidezko kopuruak galdu-irabazien kontuari inputatu beharra, sortarazi duen zorra ordaintzen denengan guztiz amortizatuak egon beharko dutelarik.
- Aktibo bezala kontsidera daitezkeen ikerketa- eta garapen-gastu eta hastapen-gastuak gehienez bost urteko epean amortizatzeke obligazioa.
- Sistematikoki eta erregela berdintsuari jarraituz amortizatuko da Merkataritza-Fondoa. Hori amortizatzeke denborak ezingo du fondo horrek sarrerak lortzen laguntzen dueneko denboraldia gainditu eta beti ere hamar⁶¹ urte baino lehen egin beharko da.
- Partida edo kontusail hauekiko ezartzen den zuhurtasuna; erreserba librean zenbatekoa gutxienez amortizatu gabeko gastuena adinako ez bada, harik eta gastu hauek erabat amortizatu arte ezin zaie bazkide edo akziodunei mozkinak banatu.

Aipatu bezala, zuhurtzi printzipioak beste printzioekiko lehentasuna⁶² du. Honek beste printzipioekin zalantza edo gatazkaren bat sortuz gero printzipio hau aplikatuko litzatekeela (eta ez beste bat) esan nahi du.

Kontabilitate-printzipioen arteko gatazka eta zuhurtzi printzipioari emandako lehentasunaren isladarik garbiena ikerketa- eta garapen-gastuen tratamendu kontablean aurki dezakegu. Logikoen proiektuak sortarazi dituen gastuak sor ditzaket⁶³ sarrerei inputatzeko hori amaitu arte itxarotea litzateke. Baina K.P.O.ak, proiektu gehiengotik etorkizunarekiko arrazoizko zalantzak egon daitezkeenez gero, sortu diren ekitaldiko emaitzari inputatuko zaizkiola dio, edo kasurik hoberenean, baldintza zehatz batzuk bete ondoren⁶⁴ aktibora daitezkeela.

61 Amortizazioak bost urte gainditzen baldin baditu, memorian egoera honen berri eman beharko da.

62 IV. Direktibako 31. artikuluan eta Merkatal Kodeko 38. artikuluan adierazten da printzipio honen ezaugarri hau.

63 Sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioan adierazi bezala.

64 Estatuko Buletin Ofizialean 1992ko apirilaren 7an argitaratu eta 1992ko urtarrilaren 21ean hartutako ebazpen batean, Kontabilitate eta Kontu-Ikuskapenerako Institutuak honakoa dio:

"Ikerketa- eta garapen-gastuak aktiboratu ahal izango dira, baldin eta ondoren aipatzen diren baldintza guztiak betetzen badira:

- Ikerketa- eta garapen-iharduera bakoitzeko proiektu espezifiko eta bakarra egotea.

Azkenik, zuhurtzi printzipioa bere neurrian ulertu behar dela esango dugu; galera itzulgarri edo potentzialen gaineko gehiegizko zuzkidurak objektibitatearen aurka baitoaz eta Urteko Kontuek isladatu beharreko irudi zintzoa ez bailitzateke lortuko.

Arazo honen konponbidea ez da erraza, zeren «termino zuzena» kontzeptua zenbait kasutan subjektiboa bilakatzen baita. Irizpide orokorgisa, erabili beharreko zuhurtzi mailak, finantza egoera-orrien garrantzia, beharrezkoa den objektibotasuna eta funtzionatzen ari den balio substantzialaren kontserbazioaren baterako bermea lortzera bideratua egon beharko luke. Nolanahi ere, lortu beharreko oreka zail honetan sor daitezkeen diferentziei aurre egitearren, memorian agertu beharko dira zuhurtzi printzipioaren aplikazio-arauak.

Aipatu arrazoiengatik, legeriak hornidurei buruzko zenbait zehaztasun ematen ditu:

- Oro har, aldibaterako galerak eta aurrikus daitezkeen arriskuak ez dira balio txikiagoz baloratuko, balioen zuzenketak sortarazi zituzten arrazoiak desagertzen badira (Merkatal Kodeko 39.4 artikulua).
- Arrisku eta gastuetarako horniduren zenbatekoei dagokienez, sortzeko arrazoi izan ziren beharrei erantzuteko adinakoak izan behar dute, eta ez handiagoak (S.A.L.ko 198. artikulua).

2. Funtzionatzen ari den enpresaren printzipioa

a) Definizioa

Enpresaren gestioak iraupen mugagabea duela pentsatuko da. Beraz, kontabilitate-printzipioak aplikatzean, ez da, guztiz edo partez besterenganatzean ondareak izango duen balioa (eta ezta likidatuz gero izango lukeena ere) bilatuko.

-
- Proiektu bakoitzari inputatu beharreko kostuak garbi adierazita egotea.
 - Edozein momentutan ikerketa- eta garapen-proiektuaren bideragarritasun teknikoa bermatuta egotea.
 - Proiektuak arrazoizko errentagarritasun ekonomiko-komertziala bermatuta edukitzea.
 - Errealizazioa ziurtatzearren, ikerketa- eta garapen-proiektuen finantzaketak arrazoizko bermea edukitzea.

b) *Izateko arrazoia*

Printzipio honekiko 1973ko Kontabilitate-Plan Orokorrak adierazten zuenez, jarraitasuna izango duela kontsideratzeak, balorazio kontablearen helburua funtzionatzen segitu ahal izateko enpresaren ahalmena fidagarritasun- edo zintzotasun-maila handienaz adieraziko lukeen balioa ordezkatzeari dela dakar.

Beraz, balantzeari adierazten diren zenbatekoek ondareak etorkizunean eskain ditzakeen zerbitzu potentzialen ideia bat eman behar dute, emaitza kalkulatzeko garaian ere denboraldi mugagabea kontsideratzen delarik.

Ondorioz, gestio jarraia esparruan enpresak jarraitasun- eta iraupen-baldintzak bermatuko ditu, egoera honek Urteko Kontuak prestatzeko erabiliko diren irizpide eta prozeduretan bere islada edukiko duelarik. Printzipio hau kontuan izanik aplikatu beharreko kontabilitate-metodoak eta enpresaren bizitza mugatua dela kontutan hartuta aplikatu beharko liratekeenak oso desberdinak dira.

c) *Bere funtzionamendua eta eragina*

Beraz, printzipio honekiko bi egoera kontrajarri ager daitezke:

- Normala, hau da, enpresaren iharduera mugagabea izatea.
- Ez-normala, hau da, entitate baten bizitza mugatua dela uste izateko arrazoiak daudenean, eta ondorioz, bere iharduera garatzeko burutuko dituen eragiketak mugatuak direla kontutan hartuko du.

Egoera normalean, funtzionatzen ari den enpresaren printzipioa aplikatzeak, gainerako printzipioak aplikatzea esan nahiko du, baina beren ohizko zentzuan.

Gainera printzipio honek, edozein kontusail edo partidaren etorkizunerako proiektzioa duten kontabilitate-praktika berezi guztiak babes-ten ditu: ibilgetu material eta inmaterialaren amortizazioak, hainbat ekitalditan banatzeko sarrera eta gastuak galdu-irabazien kontuari egotea, hornidurei zuzkidurak, mozkinen gaineratikoak, aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak eta oraindik aplikatu gabeko emaitzak, periodokatzegatik doikuntzak, erreserben doikuntzak, etab.

Egoera ez-normalean aldiz, oinarrizko kontabilitate-printzipioak aplikatzeak eta hauetatik aurreko eragiketetikiko sortzen diren irizpide eta metodo desberdinek ez lukete inolako zentzurik izango; edo ohizko izaerarekiko aldaketa nabaria jasango lukete behintzat.

Kasu hauetan oro har erabili beharreko oinarrizko balorazio-irizpidea, pasiboa eta aktiboa osatzen duten partida edo kontusailentzat errealizazio-balioarena litzateke, zuhurtzi printzipioaren jarraipen zehatza egingo litzatekeelarik. Era berean, lehen aipatu diren eragiketen kontabilitate-irizpideei dagokienez, enpresari oraindik gelditzen zaion bizitza baliagarria kontutan hartuz landuko lirateke.

Maila honetara iritsi ondoren, galdera bat egin dezakegu:

“Zein kasutan gomenda daiteke funtzionatzen ari den enpresaren printzipioa ez aplikatzea?”.

Askotan aurrez jakiten da enpresa itxi egingo dela. Beraz, horrelakoe-tan, ez dago inolako zalantzarik horien aplikazio praktikoari dagokio-nez. Adibidez, lurjotze-egoeraren aitorpen judizialetan, kontzesio administratiboaren epea amaitzean, enpresak itzultzen duenean, edo beste edozein arrazoiengatik (ustiapena agortzeagatik esate baterako) enpresa ixteko akordioa hartzen denean.

Aldiz, arazo gehiago sortu ohi da enpresaren egoera bereziagatik edo inguruaren eraginez printzipio hau ez aplikatzea gomendatzen denean, nahiz eta enpresariaren borondatea honen aurka joatea den; ekonomi unitatearentzat arrisku handia baita bere iharduerei ez jarraitzea.

Kontabilitate-Adituen Elkarteak 1978. urtean «Funtzionatzen ari den enpresaren printzipioa eta ikuskaritza» titulupean Kontu-Ikuskapenerako bere 4. gomendioa argitaratu zuen. Bertan, printzi-pio hau ez aplikatzea gomendatzen deneko zenbait kasu aipatzen ziren, hala nola: Maniobra-Fondoa negatiboa denean inbertsio iraun-kor garrantzitsuak finantzatzeko epe laburrerako fondoak erabiltzen direneko finantza-egitura izatea, lehengaien hornidura haustea, gatazka jurikikoak egotea, gizarte-gatazkak, etab.

Ez dira bakarka baloratu beharreko egoerak. Aldiz, taldeko balorazioa egitea komeni da, hau da, enpresa baten osasun-egoerari buruz plan-tea daitezkeen parametro guztien balorazio osoa egin behar da.

Honenbestez, funtzionatzen ari den enpresaren printzipioa aplikatzea Urteko Kontuak landu behar dituenaren esku dagoela esan dezakegu. Ikuskatzaileak bestalde, bere iritzia eman beharko du printzipio hau egoki aplikatzeari buruz.

3. Erregistro-Printzipioa

a) *Definizioa*

Egintza ekonomikoak, berauek eragiten dituzten eskubide eta obligazioak sortzean kontabilizatuko dira.

b) *Izateko arrazoia*

Eragin kontablea duten egitateen kontabilizazioa noiz burutu behar den jakin ahal izateko behar diren erregelak planteatzen ditu.

Printzipio honen helburua, aipatu egitateak informazio ekonomiko-finantzarioan barneratu beharreko momentua zehaztea da, era hone-tan ekitaldi bateko emaitzak eta ondare-egoera ahalik eta egokien isla-datzearren.

Trantsakzio edo eragiketak erregistratzeko momentuarekin batera, aktiboko, pasiboko, urte bateko gastu edo sarrera, edo urte batzuetan banatu beharreko eragiketak diren jakin ahal izateko, zenbait erregela planteatzea komeniko litzateke. Zenbait kasutan bigarren planteamendu hau printzipio independente gisa kontsideratzen bada ere, Kontabilitate-Plan Orokorrak ez du horrela egin. Hau dela eta, egokia dirudi erregistro-printzipioarekin batera transakzio eta partida konkretuen arteko loturak egiteko irizpideei buruzko erregelak adieraztea.

c) *Bere funtzionamendua eta eragina*

Enpresen Administrazio eta Kontabilitaterako Espainiako Erakundeak (AKEE) 1980ean eta «Normas y Principios de Contabilidad en España» titulupean, 1 zk.ko Dokumentua argitaratu zuen. Dokumentu hone-tan printzipio honi dagokionez, besteak beste, ondoren adierazten dena aipatzen da:

«Kanpotiko transakzio bati dagokiona ez bada eta ekitaldiko emaitzari zenbateko bat inputatu beharreko baldintzak betetzen badira, pasi-

boaren eraldaketa edo aktiboaren benetako kontsumoa burutzen denean erregistratuko lirateke horiek sortarazi dituzten eragiketak.»

Egitate kontable bat kontabilizatu beharreko momentuari buruzko irizpideak finkatzeko, bi egoera desberdin hartu behar dira kontutan:

- Kanpoko hirugarren pertsonetikiko buruturiko eragiketak.
- Enpresaren barneko hirugarren pertsonetikiko buruturiko eragiketak.

Lehenbiziko kasuan transakzioa burutzen denean erregistratu behar da, hau da, printzipioaren definizioak dioen bezala, berari dagozkion obligazio eta eskubideak sortzen direnean.

Barneko eragiketei dagokienez, hiru posibilitate desberdin planteatu daitezke:

- Aktiboko barneko kontsumoak: normalean enpresak berak ekoizpen-prozesuan daukan aberastasun batean sartzeagatik.
- Pasiboen eraldaketa: ondare-masa berdinean aurkitzen diren bi partida edo kontusailen arteko balio-fluxua gertatzen denean.
- Ekitaldiko emaitzari zenbateko bat inputatzen zaionean.

Lehenbiziko kasuan, hau da, ekoizpen prozesutik datorren aberastasun batean barneratzea sortzen denean, aktiboen barneko kontsumoa burutzen deneko momentua hartuko litzateke kontutan. Aktibo ibilguetan, adibidez: eskuratzen direnean, printzipioaren lehen zatia aplikatzen da, erosketa formalizatzen denean ondarrera barneratuz. Ondoren, ibilgetua ekoizpen-prozesuan barneratzen da, bere baliogalera, hots, bere kontsumoa, sortaraziz. Lehen posibilitate honetan, beraz, kontsumoak baldintzatzen du barne-transakzioa erregistratu beharreko momentua, dakigunez, dagokion amortizazioaren bitartez kontabilizatzen delarik.

Bigarren posibilitatean, hau da, pasiboen eraldaketari dagokionez, erregistroa kontabilizatu beharreko momentua transakzioa burutzearekin bat etorriko litzateke. Adibidez, jesapen bateko obligazioak akzio bihurtzen direnean, erreserbak sortzean. Lehenbizi kapital-zabaltzearen akordioa egongo litzateke eta ondoren obligatiodunek

beren jarrera agertu beharko lukete prozesu honi buruz. Momentuak beraz, aski finkatuak daude, eta prozesu bakoitzari dagozkion erregistroak hauek errespetatuz egingo lirатеke.

Barne-transakzioko hirugarren posibilitateari dagokionez, hau da, ekitaldiko emaitzari kopuru bat inputatzeari dagokionez, kasu honetan aurreko kasuetan barneratu ez diren guztiak barneratuko lirатеkeela esango dugu. Hauek kanpo-eragiketetatik, aktiboa kontsumitzetik edo pasiboa eraldatzetik etor daitezke. Adibidez, hainbat ekitalditan banatu beharreko gastu eta sarrerak; kasu honetan beste zenbait printzipiok, batez ere zuhurtzi printzipioak eta sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioak, erabakiko dute ekitaldiari inputatu beharreko momentua.

Lehen aipatu dugunez, erregistro-printzipioak, egitate kontableak erregistratu beharreko momentuari buruzko irizpideez gain, egitate hauen eragina definitu ahal izateko beharko lirатеkeen erregelak ere barneratu nahi lituzke, hau da, egitate bat aktiboari loturikoa den, edo pasiboari loturikoa den, edo urte konkretu batean gastu edo sarrera bezala kontabilizatu beharrekoa den edo hainbat ekitalditan banatu beharrekoa den, etab. Kontabilitate-Plan Orokorrak egoera hau espreski jaso ez baldin badu ere, AKEErentzat printzipio independentearen kontsiderazioa dauka; «transakzioaren afekzio-printzipioarena».

Printzipio independente bezala edo erregistro-printzipioaren logikan barne egotearen kontsiderazioetatik at, inputazio kontableari buruzko erregelak finkatu behar direla aipatu behar da; ez momentuari loturikoak soilik, baizik eta egitate bakoitzak eragina duen kontusail edo partidari dagozkionak ere bai, sarrera, gastu, aktibo eta pasiboen kontzeptuak behar bezala finkatzearren.

Baieztapen honekin adierazi nahi duguna, gastu eta aktiboen arteko diferentziak finkatu egin behar direla da, balantzean edo emaitzen kontuan izan dezaketen eragina zehaztuz. Bestalde, adierazpen berdinak egin daitezke pasibo eta sarrerei buruz ere.

Normalean, elementu bat aktiboan kokatzeko garaian, etorkizunean mozkinak lortu ahal izateko ahalmenean oinarrituko ginateke. Honen bestez, etorkizuneko ekitaldietan mozkinak lortu ahal izateko ahalmenik ez duten despoltsapenak ekitaldiko gastu kontsideratuko lirатеke, sortzen diren ekitaldiko emaitzari inputatuz.

Horrela, sarrerak eta ondorioz etorkizuneko mozkinak lortu ahal izateko ahalmenak erabakitzen du gastua edo aktiboa den zehazteko irizpidea. Aktiboa bada, balantzean sartuko da sarrerak sortzen dituen arte. Sarrerak sortzen diren heinean bere zati bat kontsumitu egingo denez gero, sarrera hauek lortzean emaitzen kontuari inputatuko zaio.

Aldiz, etorkizuneko mozkinak lortu ahal izateko gai ez bada, edo aktibo baten zerbitzu potentzialak murriztu dituen kontsumo badira, gastu bezala kontsideratuko da, galdu-irabazien kontua zordunduz agertuko delarik.

4. Erosketa-prezioaren printzipioa

a) Definizioa

Arau orokor gisa, ondasun, eskubide eta obligazio guztiei erosketa-prezioa edo produkzio-kostua aplikatuko zaie kontabilizatzean. Zorrei dagokienez berriz, itzuli behar direnean ordaindu beharko dena hartuko da erosketa-preziotzat.

Erosketa-prezioaren printzipioa beti errespetatuko da, legezko xedapen baten bitartez horiek zuzentzea onartzen denean salbu. Kasu horretan Memorian argi adierazi beharko da.

b) Izateko arrazoia

Printzipio hau behar bati erantzuteko sortzen da: ondarea osatzen duten elementu guztiei balorazio-irizpide homogenoa aplikatzeko, alegia.

Homogenotasunaren esparru honetan, zalantzarik edo beste erako proposamenik egin gabe, produkzio-kostua edo erosketa-prezioa auke-ratzen da (batez ere erregulazio legala gauzatu denetik) ondorengo arrazoiengatik:

- Bere objektibotasunagatik.
- Datuak egiaztatu ahal izateko duen erraztasunagatik.
- Erabilgarritasun-maila handiagoa duelako.
- Informazioa lortu ahal izateko erraztasunagatik.

Ondarea babesteko (eta ondorioz, baita hirugarren pertsonak ere, hartzekodun, eta akziodunen interesak babestearen ikuspegitik batez ere)

defendatu izan da kostu historikoaren objektibotasuna; balantzeko partidei gehiegizko balorazioa emanez gero, arriskuan jarriko bailirateke aipatu pertsonen ekarpenak. Beste era batera esanda, balio substantzialaren kontserbazioa iradokitzen duen zuhurtzi printzipioak balio historikoa gomendatzen du.

Bestalde, zuhurtzi printzipio berak babesgunea ematen du, kostu-prezio edo eskuratze-prezioaren gaineko beherako zuzenketak egiteko egungo aktiboko partiden balorazioa gehiegizkoa denean.

c) *Bere funtzionamendua eta eragina*

Normalean sarrerako balioak (pasiboetan) eta kostu edo prezioak (aktiboetan) erabiliko dira balantzeko ondasun, eskubide eta obligazioak isladatzeko. Normalean diogu, ezen aipatu bezala, aktiboen merkatuko balioak beherantz egin badu, zuzenketak egin beharko baitira, edo aldiz, legezko xedapen baten bitartez balantzeak erregularizatu ahal izateko aukera ematen denean, zenbait aktiboren balioa handia-gotzeko aukera egongo baita.

Ikus dezagun printzipio honen eragin konkretua balantzeko partidetan. Ondoren, Kontabilitate-Plan Orokorraren V. ataleko balorazio-arauetako ibilgetu, izakin eta balore higigarrientzako produkzio-kostu edo erosketa-prezioari buruzko kontzeptu desberdinak aipatzen dira.

- Ibilgetu material eta inmaterialeko elementuei⁶⁵ dagokienez:
 - Erosketa-prezioan, saltzaileak fakturatutako zenbatekoaz gain, funtzionatzeko moduan jarri arteko gastu guztiak ere sartuko dira: lur-berdinketa eta eraipen-gastuak, garraioa, arantzel-eskubideak, aseguruak, instalazioa, muntaia eta antzekoak.

Finantza-gastuak erosketa-prezioan sartzea onartzen da, baldin eta ondasuna funtzionatzeko moduan jarri aurrekoak badira eta

⁶⁵ Aipatu balorazio-arau hauez gain, Kontabilitate eta Kontu-Ikuskapenerako Institutuak hartutako ondorengo ebazpenak ere kontutan hartu beharko lirateke elementu hauen balorazio egokia egiteko:

- Ibilgetu Inmaterialari buruzko Araua onartzen duen 1992ko urtarrilaren 21eko ebazpena.
- Ibilgetu Materialari buruzko Araua onartzen duen 1991ko uztailaren 30eko ebazpena.

hornitzaileak igorpenduak badira edota erosketa finantzatzeko mailegu edo hirugarrenen beste finantzaketa-motaren bati bada-
gozkio. Hori eginez gero, Memorian adierazi egingo da gastuak
aktiboan sartu direla.

Ibilgetu materialeko elementuen gaineko zeharkako zergak
Hazienda Publikotik zuzenki berreskuratu ezin direnean bakarrik
sartuko dira erosketa-prezioan.

- Enpresak berak fabrikatu edo eraikitako ondasunen produkzio-
-kostua lehengai eta gainerako gai kontsumigarrien erosketa-
-prezioari, ondasun horiei zuzenean egotzi dakizkiekeen gainera-
ko kostuak gehituz lortuko da. Horri fabrikazio- edo eraikun-
tza-denboraldiko eta ondasun horiei dagozkien proportzioan,
zeharkako kostuak gehituko zaizkio.

Finantza-gastuak erosketa-prezioan sar daitezke, baldin eta
ondasuna funtzionatzeko eran jarri aurrekoak badira eta horni-
tzaileak igorpenduak badira edota fabrikazioa edo eraikuntza
finantzatzeko mailegu edo hirugarrenen beste finantzaketa-
-motaren bati badagozkio. Hori eginez gero, Memorian adierazi
egingo da gastuak aktiboan sartu direla.

- Izakinei dagozkienak:

- Erosketa-prezioan fakturan agertzen den zenbatekoari, ondasu-
nak biltegitatu bitartean eragindako gainerako gastuak (hala
nola, garraioa, aduanak, aseguruak, etab.) gehituz kalkulatu-
ko da. Izakin-erosketaren gaineko zeharkako zergen zenbatekoa,
zenbateko hori Hazienda Publikotik zuzenean berreskuratu ezin
daitekeenean bakarrik gehituko zaio.
- Produkzio-kostua lehengai eta gainerako gai kontsumigarrien
erosketa-prezioari, produktuari zuzenean egotzi dakizkiekeen
kostuak gehituz kalkulatu-ko da. Produktuei zeharka egotzi dakiz-
kiekeen kostuen arrazoizko zatia ere gehituko zaio, kostu horiek
fabrikazio-denboraldikoak diren neurrian.

- Zirkulatzaille nahiz ibilgetuko balore higigarriei dagozkienak:
 - Erosketa-prezioa, erostean ordaindutako edo ordaindu beharreko zenbateko osoa, eragiketari dagozkion gastuak barne, izango da⁶⁶.

Kobratzeko kontuen kasuan, erosketa-prezio edo kostu-prezioa elementua besterenganatutako zenbatekoaren berdina dela kontsideratuko da. Zenbateko honen eta kredituaren nominalaren arteko diferentzia sortu den ekitaldiko interesengatiko sarrera bezala kontsideratuko da.

Bestalde, ordaintzeko kontuak errenboltso-balioaz erregistratuko dira balantzean, balio honen eta eskuratu deneko zenbatekoaren diferentzia balantzeko aktiboan agertarazi beharko delarik.

Aipatu bezala, aktiboen kasuan erosketa-prezioaren printzipioak zenbait zuzenketa jasango ditu, baldin eta elementuen merkatuko egungo balioa erosketa- edo kostu-prezioa baino txikiagoa bada. Egoera honen aurrean bi aukera dauzkagu:

- Baliogalera itzulgarria bada, horniduren bitartez estaltzea.
- Baliogalera ez-itzulgarria bada, zuzenean ekitaldiko galdu-irabazien kontura aparteko gastu bezala inputatzea.

Azkenik, erosketa-prezioaren printzipioa aukeratzeko garaian zenbait argudio defendatu izan badira ere, beste zenbait kasutan (batez ere inflazio-garaitan) printzipio honek bere benetako zentzua galdu egiten duela esango dugu. Izan ere:

66 Erregela orokor honi ondorengoak gehitzen zaizkio:

- Lehentasunezko harpidetza-eskubideen zenbatekoa erosketa-prezioan sartuta dagoela ulertuko da.
- Sortutako dibidenduen edo interesen (erosketa-unean sortu eta mugaeguneratu gabeko interes esplizituen) zenbatekoak ez dira erosketa-prezioan sartuko. Mugaeguna kontutan hartuz dibidendu eta interes hauek independenteki erregistratuko dira. Errenboltso-balioaren osagai ez diren etekinak hartuko dira “interes esplizitutzat”.
- Lehentasunezko harpidetza-eskubideak saldu edo erabiltzeko banatuz gero, eskubideen kostuak balore horien erosketa-prezioa txikiagotu egingo du. Kostu hori, oro har onartutako balorazio-arauren bat aplikatuz eta zuhurtzi printzipioa gordez kalkulatu-ko da: bestalde, horrekin batera kontabilizatutako balorazio-zuzenketen zenbatekoa murriztu egingo da seguraski.

- Ekonomi unitatearen etorkizuneko planteamenduak ez ditu behar bezala isladatzen.
- Gerentzia egoki gestionatzeko edo kudeatzeko ez du balio.
- Goruntz doazen birjarpen-prezioei ezin zaie aurre egin.
- Denboran zehar datuak konparatzeko ez du balio.
- Azken finean, inflazio-egoeretan printzipio hau aplikatuz gero ez litzateke lortu beharreko irudi zintzoa lortuko; balantzean agertuko liratekeen elementuen balorazioak ez bailirateke zuzenak izango. Horientzat kalkulaturiko amortizazioek ez lukete beren benetako baliogalera isladatuko, eta ondorioz, ondarea deskapitalizatuz joango litzateke.

Indarrean dagoen legeria, azpimarratu diren abantailen lehentasuna emanez, erosketa-prezioaren printzipioa aplikatzearen alde agertu da. Hala eta guztiz ere, bidezkoa da zenbait kasutan arazoak sor daitezkeela onartzea. Horiek ebazteko bi bide planteatu daitezke:

- Aktiboko elementuen errebalorizazioak. Egungo legeriaren arabera errebalorizazio hauek legezko xedapenek babestu behar dituzte⁶⁷. 1973ko Kontabilitate-Planean, aparteko izaera zuten errebalorizazio batzuk egin zitezkeen; “dudaezinezko eraginkortasunaren” kasuan adibidez. Egun aldiz, horrelakorik erregistratzea ez da posible.

Inflazioaren eragina garbi ikusi ahal izateko, ondorengo taulan agertzen dira 1983-1991 denboraldiko inflazio-tasak eta pezeta baten bilakaera, 1983ko urtea oinarritzat hartuz.

URTEA	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
INFLAZIOA	12,20	9,90	8,10	8,30	4,60	5,80	6,80	6,50	5,50
BILAKAERA	100,00	109,90	118,80	128,66	134,58	142,39	152,07	161,95	170,86

67 Espainiako kasuan, uztailaren 17ko 9/1983 Legea da balio kontableak eguneratu ahal izateko onartu den azken legezko xedapena.

Euskal Autonomi Elkarteak osatzen duten hiru Lurralde Historikoen, Kontzertu Ekonomikoak emandandako ahalmenaz baliatuz, 1990eko urtearen bukaeran Balantzeak eguneratu ahal izateko Foru-Arauak onartu zituzten, Euskal Autonomi Elkartean diharduten enpresei beren datuak eguneratu ahal izateko aukera eman zaielarik.

Demagun 1983. urtean 1.000.000 pezetako makineria erosi zela. Makineria horren erosketa-prezioaren bilakera inflazioaren berdina izan dela kontsideratuz, 1991. urtean bere salneurria ondorengo izango litzateke:

$$\text{Prezioa } g_1 = (1.000.000 \times 170,86) / 100 = 1.708.600 \text{ pta.}$$

Ikus dezakegunez, inflazioaren eraginez, ezaugarri berdineko makineriak erosketa-prezio desberdinak izango lituzke, eta beraz, printzipio honen arabera, nahiz elementu berdina izan momentu desberdinetan erosi zirenez gero, horiei dagozkien salneurriez kontabilizatu beharko lirateke.

Esan beharrik ez dago, ikusi dugun diferentzia hau legezko xedapen baten bitartez estaltzen ez bada, kontabilitateak islada deza-keena ez dela inola ere aipatu dugun irudi zintzoa izango. Beraz, nahiz eta Kontabilitate-Plan Orokor berrian kontabilitatearen independentzia aldarrikatu⁶⁸, horrelako egoeretan kontabilitateak ezin dezake ezertxo ere egin, eta ondorioz berriro ere arau edo neurri fiskalen menpe geldituko litzateke⁶⁹.

Estatu Espainiarreko gainerako lurraldeetan inolako legezko xedapenik onartu ez denez gero, 1983. urtean eskuratu zen elementu honen balioa kontabilitatean 1.000.000 pezetakoa izango litzateke, eta, aldiz, Euskal Autonomi Elkartearen kokaturiko enpresei 1.480.000 pta-ko balioa⁷⁰ isladatzeko aukera ematen zaie.

- Inflazioaren eragina jasoko luketen finantza egoera-orri berriak landu ahal izateko datu gehigarrien informazioa Memorian ematea. Datu gehigarri hauek elementuen birjarpen-prezioetan edo indize zuzentzaile⁷¹ batzuetan oinarri daitezke. Aipatu berri du-

68 Ikus Kontabilitate-Plan Orokorra onartu zuen abenduaren 20ko 1.643/1990 Errege-Dekretuko Bukaerako zazpigarren Xedapena.

69 Balantzeko elementuak egunera ditzaketen neurrien izaera guztiz fiskala da. Balioak eguneratzeko aukera ematen bada, elementu hauentzat kalkulatzaren diren amortizazioak handiagoak izango direnez gero, Galdututako Irabazien kontuaren zor aldean gastu gehigarria agertuko litzateke, eta ondorioz, enpresaren mozkinak proportzio berean murriztu egingo lirateke, Haziendak jasoko lukeena ere murriztu egingo litzatekeelarik.

70 Kasu honetan Gipuzkoako Foru-Aldundiak onartutako ondorengo xedapeneko 14. artikulua baliatu gara:

- Balantzeen eguneratzeari buruzko abenduaren 13ko 13/1990 Foru-Araua.
- Foru-Araua garatzen duen abenduaren 28ko 74/1990 Foru-Dekretua.

71 Indize zuzentzaile hauek elementu bakoitzaren prezioaren bilakera hartuko lukete oinarritzat. Xehetasun-maila hau posible ez balitz, multzo homogenotan banatu beharko lirateke eta multzo horren indizeak kalkulatu ondoren, elementu bakoitzari aplikatu.

gun era hau derrigorrezkoa⁷² ez den arren, Urteko Kontuak lantzeko garaian Memorian jasotzea gomendatzen da lortu beharreko irudi zintzoa behar bezala islada dezaten.

5. Sortzapen-printzipioa

a) *Definizioa*

Sarrera eta gastuak, berauek ordezkatzeko dituzten ondasun eta zerbitzuen korrante erreala kontuan izanik kontabilizatuko dira, finantza- edo moneta-korrantea noiz gertatzen den aintzakotzat hartu gabe.

b) *Izateko arrazoia*

Sarrera eta gastuen korrelazio- eta erregistro-printzipioetan gertatzen den bezala, eragiketen noizbehinkako beharrezko “mozketa” da; sor daitezkeen transakzioak inputatzeko irizpide bat aukeratzeko beharra justifikatzen duena.

Kasu konkretu honetan gastu eta sarrerak inputatu beharreko momentuaren konkretzioaz ari gara. Inputazio-irizpide bat aukeratu beharra justifikatzen da; enpresaren produkzioan (hau da, posibleak lortu ahal izateko prozesuan) gutxienez garrantzizko hiru etapa bereiz baitaitezke:

- Produkzio-prozesuaren bukaera.
- Transakzioaren momentua, gastu eta sarrerak sortarazten dituzten korrante ekonomikoaren materializazioa.
- Finantza- edo moneta-korrantearen errealizazioa, hau da, kobrantza edo ordainketa.

Aukeratutako konponbideak, hau da, sortzapena inputazio-irizpide bezala erabiltzearenak, zuhurtzi printzipioa betetzen eta Urteko Kontuak isladatu beharreko irudi zintzoa lortzen laguntzen du.

Ikuspuntu honetatik sortzapen-printzipioa erregistro-printzipioaren funtsezko ondorio bat dela kontsidera daiteke; gastu eta sarreraren inputazio-momentua erregistratzeko oinarrizko araua sortzapen-

72 Egungo Merkatal Legeriaren ikuspegitik.

-printzipioa baita, nahiz eta beste zenbait printzipiok ere parte har dezaketen (sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioak, adibidez).

c) *Bere funtzionamendua eta eragina*

Printzipio honen izateko arrazoian aipatutakoaren arabera, gastuak eta sarrerak ekitaldiko emaitzari inputatzeko garaian, gutxienez hiru aukera egon daitezkeela esan daiteke:

- Mozkina (edo galera) enpresak zerbitzuak eta ondasunak ekoiztu dituen momentu berean gauzatu edo errealizatu dela, hau da, ekoizten dituen elementuak kanporatzeko gai diren momentuan.
- Gastu eta sarrerak ekitaldiko emaitzari korrante ekonomikoa sortzen denean inputatzea, hau da, juridikoki transakzioa gauzatzen denean, eta beraz obligazio eta eskubideak sortzen direnean.
- Ekitaldiko emaitzari finantza- edo moneta-korrantea gauzatzen denean inputatzea, hau da, ordaindu edo kobratzen direnean.

Hiru aukera hauetan Kontabilitateak jarraitu beharreko arau orokor bezala bigarrena aukeratu du. Aukera hori egiteko edo gutxienez hauetariko batzuk kanporatzeko garaian, funtsezko garrantzia dauka zuhurtzi printzipioak.

Lehenbizikoa baztertu egiten da, bere zuhurtzi maila txikia dela eta. Elementu horiei dagokien mozkina (edo galera) ondasunak edo zerbitzuak saltzeko prest dauden momentuan onartuko balira, mozkin (edo galera) hau potentziala izango litzateke, eta ondorioz gerta liteke, merkatuko egoera berezia dela eta⁷³, salneurri edo prezio txikiagotan besterenganatzea.

Hirugarren aukerak eskaintzen du zuhurtzi maila gorena eta hori aplikatu beharko litzateke, baldin eta sarrerak eta gastuak inputatzeko zuhurtzi printzipioa zorrotz aplikatzea besterik lortu nahiko ez balitz. Horrela, transakzio bakoitza gauzatzen den momentuan datu guztiak

73 Hala eta guztiz ere, zenbait kasutan mozkin edo galerak kontabilizatzeko era hau gomendagarria izango litzateke; fabrikazio-prozesua oso luzea denean, eta ondorioz Heltze-Aroaren iraupena ere luzatu egiten denean. Kasu hauetan nahiz eta produkzio- edo ekoizpen-prozesu osoa osatu ez den, mozkinak bi helburu hauekin kalkulatzeko dira:

- Entitatearen bilakaera aztertu ahal izateko.
- Posible bada, dibidenduen banaketa egiteko.

jakingo lirateke eta, kobrantzen kasuan, zehatz-mehatz jakingo lirateke kaudimengabezien zenbatekoak⁷⁴.

Hala eta guztiz ere, enpresaren baitan sorturiko egitateak erregistrazeko garaian, kobrantza- edo ordainketa-irizpea ez da aski; eragiketa bakoitzean dauden bi korronteetatik bat, ekonomikoa hain zuzen, alde batera uzten baitu.

Ondorioz, sortzapen-irizpidea da aipagarriena, eta Urteko Kontuak isladatu beharreko irudi zintzoa lortzeko aplikatu beharrekoa.

Honenbestez, sortzapen-printzipioa aplikatzeko (gastu eta sarreraren mozkin edo galeraren inputazioari dagokionez) ondaretik atera ez diren ekoiztutako ondasunak ez dira kontutan hartuko; ezta emaitzetan eragina duten eragiketen finantza-emaitzak ere. Aldiz, sarrera eta gastuen korrante ekonomikoa kontutan hartuko da. 6. taldean, Erosketak eta gastuak, eta 7. taldean, Salmentak eta sarrerak, agertzen diren kontzeptu guztiak sortzapen-irizpideari jarraituz kontabilizatuko dira.

Zuhurtzi printzipioaren lehentasuna kontuan izanik, printzipio honekiko ere zenbait azalpen egin behar da. Kontabilitate-Plan Orokorrak aipatzen duenez eta sortzapen-kontzeptua kontuan izanik, aurrikus daitezkeen arriskuak eta egon daitezkeen galerak, ekitaldikoak zein aurreko ekitaldiren batekoak, ezagutu bezain laster kontabilizatuko dira, hau da, sortu direla kontsideratuko da.

6. Sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioa

a) Definizioa

Ekitaldiko emaitza ekitaldi horretako sarreraren eta horiek lortzeko ekitaldi horretan burututako gastuen arteko kendura izango da, enpresaren iharduerarekin erlazio zuzena ez duten mozkin eta galerak barne.

⁷⁴ Eragiketaren finantza-materializaziorik ez gertatzeko arrisku handia dagoenean, irizpide honi jarrai dakiok: adibidez, epeko salmentetan kobrantza-epe luzeak ematen direnean mota honetako arriskua egon daiteke, eta, beraz, eragiketa jarrera zuhurrenari jarraituz erregistra daiteke.

b) *Izateko arrazioa*

Sortzapen- eta erregistro-printzipioekin bezala, eragiketen nohizbehinkako “mozketan” oinarrituz, ekitaldi bakoitzeko bukaerako ondare-egoera eta emaitza zuzen kalkulatzeko dituzte helburu.

Sortzapen-printzipioak gastu eta sarrerak kontabilizatzeko irizpidea finkatu ondoren, printzipio honek emaitzaren kontzeptua definitzen du. Ekitaldiko emaitza lortzeko, alde batetik sarrerek eta bestetik horiek lortu ahal izateko burutu diren gastuek hartuko dute parte.

c) *Bere funtzionamendua eta eragina*

Sarrera eta gastuen korrelazio-printzipiotik ondorengo erregelak atera daitezke⁷⁵:

- Gastuak gastu bezala onartzen dira, eta ondorioz, zenbait sarrerari loturik dauden neurrian emaitzen kontuari inputatuko zaizkio, hau da, sarrerak lortzeko baliagarriak diren neurrian. Sarrerak lortzeko agintzen delako da gastu bat, eta, beraz, ekitaldi bateko emaitza sarrerez eta horiek lortu ahal izateko gastuez osatuta egongo da.
- Sarrerak ekitaldi bakar batean sortzen badira, horiekin erlazionaturiko gastu guztiak ekitaldi kontable horri inputatu beharko zaizkio.
- Sarrerak ekitaldia baino denbora luzeagoan sortzen badira, hauei loturiko gastuak, nahiz eta denboraldi horren hasieran sortuak izan edo denboraldi horretan zehar irregularki banatuak egon, era sistematikoaz baliatuz sarrerei dagokien epean zehar bana daitezke. Hori eginez, korrelazio egokia lortuko da.
- Honek, gastu bat etorkizunean benetako sarrerak sortzeko gai denean, bere inputazioa geroratu egin daitekeela esan nahi du, inputazioa aurrikusi diren etorkizuneko mozkinak errealizatzen direnean gauzatzen delarik.
- Dena den, zuhurtzi printzipioaren esanetan, gastuen geroratze hau etorkizunean sortu beharreko sarrerei buruz ziurtasun osoa dagoenean soilik izango litzateke posible; horrela ez balitz hobe izango bailitzateke sortu direneko ekitaldiari inputatzea.

⁷⁵ Ikusi ahal izango denez, zenbait kasutan zuhurtzi printzipioarekin bat dator.

- Sarrera konkretuekin lotu gabeko gastuak edo etorkizunean sarrerak lortzeko gai izango ez diren gastuak direla uste denean, edo gutxienez arrazoizko zalantzak daudenean, sortzen diren editaldi kontableari inputatuko zaizkio.
- Aurreko ekitaldietan aktibo bezala erregistratutako zenbatekoak, sarrerak lortzeko gai diren neurrian gastu bezala eramango dira emaitzetara. Baita horri dagokion ekitaldiko baliogalera ere.
- Etorkizuneko sarrerak lortu ahal izateko gaitasun eza nabaria denean, aktiboak osorik, ekitaldiko emaitzen kontuari inputatuko zaizkio gastu bezala. Egoera berdintsuetan dauden aktibo-zatiei ere irizpide berbera aplikatuko zaie.

Laburtuz, gastu bat geroratu egin daiteke etorkizunean sarrerak lortuko dituela ziurtasun osoa dagoenean. Ziurtasun-maila hori konkretatzea oso zaila denez gero, gastuak geroratzearen prozesu hau ez da kontabilitate-irizpide bezala erabiltzea komeni; sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioaren izaerarekin bat etor baldin badaiteke ere, zuhurtzi printzipioaren lehentasuna kontuan izanik zalantzazko kasuetan azkeneko hau aplikatu beharko bailitzateke.

Hau dela eta, Kontabilitate-Plan Orokorrak ekitaldi batzuetan zehar bana daitezkeen gastu gutxi barne hartu ditu; zorren formalizazio-gastuak eta interes geroratuengatikoak, hain zuzen. Zuhurtzi maila honi jarraituz, aktibo edo gastu bezala kontsidera daitezkeen zalantzazko kasuetan (eraketa edo ikerketa eta garapenekoetan kasu) balantzean agertzen dira, baina oso amortizazio-epe laburretara mugatuak eta neurri zuhurren pean. Adibide gisa lehen aipatu denez, erre-serba libreen zenbatekoa gutxienez amortizatu gabeko gastuena adinakoa ez bada, harik eta gastu hauek erabat amortizatu arte ezin zaie bazkide edo akziodunei mozkinik banatu.

Gainera, hainbat ekitalditan banatu beharreko gastuak Planean agertzen direnean, beti lehentasuna zuhurtzi printzipioari ematen zaio eta ez sarrera eta gastuen korrelazio-printzipioari. Hori gertatzen zaie zorren formalizazio-gastuei, non Planak honakoa aipatzen baitu:

«... gastu hauek dagozkion ekitaldiari esleitu behar zaizkio, baina inoiz gastu horiek hainbat ekitalditan banatu ahal izango dira. Hori eginez gero, zor horien mugaeguna aurretik saneatu beharko da, eta beti ere finantza-plan baten arabera. Edonola ere, zorrak amortizatzen direnean gastu horiek guztiz saneatuta egon beharko dute».

7. Ez konpentsatzeko printzipioa

a) Definizioa

Ezingo dira inoiz Urteko Kontuen eredueta ezarritako balantzearen aktibo eta pasiboko kontuak elkarren artean konpentsatu; ezta galdu-irabazien kontua osatzen duten sarrera eta gastuak ere. Aktibo eta pasiboko partida desberdinak, bakoitza bere aldetik baloratuko dira.

b) Izateko arrazoia

Urteko Kontuak landu ahal izateko ezarritako garbitasun- eta aipagarritasun-ezaugarrien ildotik, argi eta garbi printzipio honen jatorria irudi zintzoa lortzearekin loturik legoke. Gainerako kontabilitate-printzipioak helburu berari jarraitzen bazaizkio ere, kasu honetan lotura hori nabariagoa dela esan genezake.

c) Bere funtzionamendua eta eragina

Erabiltzaile desberdinek informazio osoa eduki dezaten, enpresaren aktiboa osatzen duten ondasun eta eskubideek, pasiboa osatzen duten baliabide edo errekurtsu propio eta obligazioek eta galdu-irabazien kontua osatzen duten gastu eta sarrerek, Urteko Kontuetan indibidualki egon behar dute, kontabilizatzeko garaian nahiz baloratzeko garaian.

Printzipio honek, Kontabilitate-Plan Orokorrean agertzen diren ondorengo praktikak justifikatzen ditu:

- Pertsona bera momentu berean zorduna eta hartzekoduna denean, kredituak eta zorrak ez dira konpentsatu behar; bi zenbatekoak elkarrengandik bereizita agertuko dira.
- Amortizazioa, ibilgetu teknikoaren (material eta inmaterialaren) baliogaleraren adierazgarri bezala, zeharkako prozeduraz egin beharko da, hau da, amortizazio metatuei dagozkien kontuak sortuz. Ez da zuzeneko prozedura erabiliko, non baliogalera jasaten duen ibilgetu-elementuari zuzenki dagokion zuzkidura abonatzen zaion. Horrela ibilgetuaren jatorrizko kostu edo prezioa mantendu egiten da eta elementu horrekiko burutu diren amortizazioei buruzko informazioa ere lortu ahal izango da.

- Antzeko azalpenak egin daitezke hornidurei buruz. Hauek baliogalera potentzial edo itzulgarriak adierazten dituztenean, kontu egokitan barneratu beharko dira eta inoiz ere ez dagozkien aktiboko partidak txikiagotuz.
- Bestalde, sarrera eta gastuak jatorri berekoak izan arren, indibidualki kontabilizatu eta erregistratu beharko dira emaitzen kontuan.
- Horregatik, horniduren aplikazio eta soberakinak ez dira inoiz ere, konponketak izango balira bezala, galdu-irabazien kontuko zor aldean erregistratuko; hartzeko aldean sarrera moduan baizik.
- Zor ez-komertzialak beren errenboltso-balioaz agertuko dira balantzean. Zenbateko honen eta eskuratu zeneko zenbatekoaren arteko diferentzia balantzeko aktiboan agertuko da, kontu egokia erabiliz.
- Eragiketa bakoitzaren zenbatekoaren murrizketa izan arren, salmenta eta erosketen itzulketak kontu independentetan kontabilizatuko dira.
- Enpresa berak ekoiztu edo produzitutako aktibo bati dagozkion gastuen zenbatekoak balantzean agertarazteko momentua onartzen denean, ez dira gastuen partidetatik gutxiagotuko. Kontu hartzekodun bat erabiliz erregistratuko dira; *Enpresarentzat egindako lanak* kontua erabiliz hain zuzen.

8. Uniformetasun-printzipioa

a) Definizioa

Kontabilitate-printzipioak aplikatzean, aukera bat baino gehiago egonez gero eta horietako bat hartu ondoren, denboran zehar (irizpide hori hartzeko arrazoiak aldatzen ez diren bitartean) hori bera aplikatu beharko da, eta ezaugarri bera duten elementu guztiei aplikatu ere.

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 koalitativo eta koantitatiboa argi utziz.

b) *Izateko arrazoia*

Finantza-informazioak bere helburuak baliagarritasunez lor ditzan, erabiltzaile desberdinei banatu behar zaien informazioa irizpide uniforme eta iraunkorrez lantzea komeni da.

Uniformetasun-printzipioa hertsiki loturik dago finantza-informazioaren baliagarritasunarekin; irizpide kontableen aplikazioa denboran zehar uniformeki mantentzeko obligazioak enpresa berdineko desberdinei buruzko erabiltzaileei banatutako datuen arteko konparazioa gauzatzea baitu helburu.

Azken finean, uniformetasunik gabeko informazio kontableak bere baliagarritasun guztia galtzen du; hori ezean, kontabilitateko datuen arteko aldaketak ekonomi errealtateak edo prozeduren aldaketa soilak sortuak diren jakitea ez bailitzateke posible izango.

c) *Bere funtzionamendua eta eragina*

Aipatu arrazoiengatik, uniformetasun-printzipioak ondorengora behartzen du:

- Jaso behar dituzten egoera edo egitateekin bat datozen kontabilitate-irizpideak aukeratzerako.
- Horiek aukeratzeko egon ziren egoera eta arrazoiak aldatzen ez diren bitartean, irizpide hauek ez aldatzera.
- Irizpide kontableak, Legeek horretara behartzen dutenean edo finantza-informazioaren baliagarritasuna hobetzera bideratua dagoenean soilik aldatzera.
- Aldaketa justifikatuta gauzatzen denean, aldaketa horren berri eta finantza egoera-orrietan sortarazi dituen aldaketa koalitatibo eta koantitatiboen berri Memorian adierazi beharko da.

Hau da, egoera berdinetan irizpide berbera aplikatu behar da; eta hau, egoera horiek mantentzen diren heinean mantendu egingo da. Dena den, uniformetasun-printzipioaren gehiegikeriak enpresaren berezitasunak ezkuta ditzake. Hau dela eta, printzipio hau aplikatzean ondorengo kontsiderazioak kontutan hartu behar dira:

- Aplikatu beharreko irizpide berberaren uniformetasuna ez da enpresa elementu guztietara hedatzen. Enpresa batean balorazio-irizpide edo amortizazio-prozedura desberdinak egon daitezke, baldin eta horiek aukeratzea justifikaturik badago.
- Arrazoi handiagoz, sektore berdineko enpresa desberdinetan (metodo uniformeen esparru orokor batean) uniformetasunak salbuespenak izan ditzake.
- Metodoak aukeratzeko garaian zegoen egoera eta hori aukeratzera bultzatu zuten arrazoiak mantentzen badira, nahitaez horiekin segitu behar da.
- Aipatu planteamenduen aldaketa edo bilakaeran irizpideak aldatzea gomendatzen denean, aldaketa hori gauzatu ahal izateko posibilitate erreala ezarri behar da.
- Aldatzeko aukera, kontabilitate-informazioa nabarmen hobetzen denean soilik da justifikagarri.
- Aldaketa gauzatu ahal izateko lehenbiziko baldintza, aldaketa honen justifikazioa Memorian behar bezala agertzea da.

Hala eta guztiz ere, azken puntu honekin loturiko beste zerbait ere esan behar da; Memorian agertu beharreko informazioa ez dela aldaketa eta arrazoiak aipatzera soilik mugatzen; emaitzetan eta ondarean duten eragin ekonomikoa ere aipatu behar da. Horrela, erabiltzaileari bapatean bi datu banatuko litzaizkioke (aldaketaren aurrekoa eta ondorengoa), Urteko Kontuen balio informatiboa nabarmen hobetzen delarik.

9. Garrantzi erlatiboaren printzipioa

a) Definizioa

Kontabilitate-printzipio batzuk ez aplikatzea onartzen da, termino koantitatibotan horrek eragindako aldaketa esanguratsua ez bada eta ondorioz Urteko Kontuek emandako irudiak zintzoa izaten segitzen badu.

b) *Izateko arrazoia*

Informazio kontablearen betebeharretan, aipagarritasuna eta ekonomizitatea agertzen ziren. Bi ezaugarri hauek dira azken finean garrantzi erlatiboaren printzipioa sortzeko funtsezko arrazoiak.

Lehenbiziko betebeharraren esanetan, eragin aipagarria ez duten eragiketak kontabilizatu edo erregistratu gabe utzi daitezke, batez ere datu konkretu bat lortzeko esfortzu ekonomiko nabaria egin behar denean.

c) *Bere funtzionamendua eta eragina*

Printzipio honen arazorik garrantzizkoena, eragiketa bat erlatiboki garrantzitsua noiz den bereiztea da, batez ere aukeraketa hau egiteko formula orokor bat ez dagoenean eta egoera hau aldagai anitzek baldintzatzen dutela jakinik. Ondorioz, printzipio hau egoki aplikatzeaz arduratu beharrekoak (Urteko Kontuak landu behar dituen batetik eta kontu-ikuskatzailea bestetik) direla esan daiteke.

Nahiz eta eragozpen asko egon, ondorengo erregela orokorrak aipa daitezke:

- Erabiltzailearen informazio-maila hobetzeko edo erabakiak hartu ahal izatearren ezagutzak hobetzeko arrazoiak baldin badaude, datu edo partida bati garrantzia aitortu egin beharko litzaioke.
- Datu edo partida baten garrantzi erlatiboa baloratzeko ez da finantza-informazio osoaren gaineko eragina kontutan hartuz soilik egin behar; Urteko Kontuetako errubrika edo epigrafe konkretu batekiko eragina ere aztertu beharko litzateke.
- Beraz, gerta liteke informazio konkretu batek ondare-masen egoera batekiko eragin nabarmena izatea, eta ondorioz hori aplikatzea komeni ez izatea, eta aldiz Urteko Kontuak bere osotasunean hartu ondoren elementu honen eragina nabarmenegia ez izatea.
- Garrantzi erlatiboa baloratzeko globalki egin behar da, era berean finantza egoera-orrietatik kanpo utz daitezkeen partida guztiak kontutan hartuko direlarik.

- Hau da, indibidualki partida bat garrantzizkoa izan ez arren, izaera berdineko beste zenbait partidekin batuz, eta bere osotasunean eta globalki kontsideratuz, finantza egoera-orrietan eragin nabarmena eduki dezake.
- Ez dira kanporatu behar, beraz, indibidualki garrantzirik ez duten partida edo datuak, zeren globalki kontsideratuta aipagarri izan baitaitezke.

Puntu hau amaitzeko, ondoren zenbait erakunde eta legezko xedapenek kontabilitate-printzipioei buruz harturiko erabakiak aipatzen dira.

Agertzen diren laburdurak honakoak dira:

- IASC - International Accounting Standard Committee.
- MK - Merkatal Kodea.
- SAL - Sozietate Anonimoei buruzko Legea.
- KPO - Kontabilitate-Plan Orokorra.
- AKEE - Enpresen Administrazio eta Kontabilitaterako Espainiako Erakundea.
- EEE - Europako Elkarrekin Ekonomikoa
- X - Espreski adierazitakoak
- O - Implizituki adierazitakoak

KONTABILITATE-PRINTZPIOEN ERABAKIAK

KONTABILITATE- -PRINTZPIOAK	IASC		Laugarren Direktiba EEE 1978	MK eta SAL		KPO		AKEE 1980
	1975	1989		1990.arte	1990.az geroztik	1973	1990	
Gestio jarraia	X	X	X	O	X	X	X	X
Jarraitasuna	X	O	X	X	X	X	X	X
Sortzapena	X	X	X	O	X	X	X	X
Zuhurtzia	X	X	X	X	X		X	X
Garrantzi erlatiboa	X	X	O		O		X	X
Irudi zintzoa HELBURUA	Helburuek erarekiko lehentasuna	X	X		X	Egokitzapen sektorialak 1980	X	X
Kostu historikoa			X	X	X	X	X	X
Ez konpentsatzekoa			X		X		X	
Hasiera eta bukaerako balantzearen baliokid.			X					
Erregistroa							X	X
Sarrera eta gastuen korrelazioa							X	X
Transakzioari lotuta								X

15.5. BORONDATEZKO KONTABILITATE-PRINTZIPIOAK

Kontabilitate-Plan Orokorrenen testu berriak bere lehen zatian, garrantzi handia ematen die oinarritzko kontabilitate-printzipioei.

Merkatal erreformako 19/1989 Legeak adierazitakoaren ildotik jarraituz, eta nazioarte-mailan onartuta dauden printzipioak barneratuz, KPO berriak 1990eko urtarrileko Zirriborroan agertzen zen edukina mantendu egin du.

Dena den, harrigarria dirudien arren, Zirriborro horretan obligaziozko kontabilitate-printzipioez at borondatezkoak ere espreski adierazten baziren ere, Plan berriak hauek ez ditu espreski bere testuan barne hartu, nahiz eta, aurrerago ikusiko denez, mota honetako printzipioak barne hartzea posible den.

Ikus dezagun bada, Zirriborroak aipatu borondatezko kontabilitate-printzipioei buruz (BIKP) zer zioen:

“4. Nahi izanez gero beste kontabilitate-printzipio batzuk aplikatu ahal izango dira, baldin ondoren aipatzen diren baldintza guztiak betetzen badituzte:

- a) Obligaziozko printzipioen aurkakoak ez izatea; ezta legezko beste arauen aurkakoak ere.
- b) Nazio edo nazioarte mailako erakunde eskudunen batek emandakoak izatea.
- c) Adituen gehiengoak onartu eta horiek ordezkatzan dituzten erakundeek argitara emandakoak izatea.
- d) Irudi zintzoa isladatzea xede izatea.

Hauetako printzipioren bat Kontabilitate eta Kontuen Ikuskapenerako Institutuak ezarri edo homologatuko balu, bere buletinean argitaratuko du eta ebazpen horretan adierazitako terminotan derrigor aplikatu beharko dira.

5. Enpresak bere borondatez eta aurreko baldintzak betez kontabilitate-printzipioren bat aplikatuko balu, Memorian zein eragiketari eragin dion eta zein erakundek emandakoa den adieraziko du”.

Kontabilitate-printzipio hauek aipatzeak honakoa esan nahi zuen:

1. Urteko Kontuak lantzeko garaian, azken helburu bezala emaitzen eta ondare-egoeraren irudi zintzoa lortzea helburu izatea, hau da, lortu beharreko helburua zein den kontuan izanik, eta arautegi legalak finkatutako esparrua zabalduz, helburu honekin loturik egon daitezkeen printzipioak aurkitu eta informazio kontablea jaso behar duten pertsonen eskakizunei behar bezala erantzutearren, aplikatutako printzipioen egokitzapen iraunkorrak gauzatu ahal izateko aukera ematea.
2. Egoera desberdinetan planteatzen diren printzipioak aplikatu eta analitzatzeko kontabilitate-lanbidearen ahalmena onartzea, horiek hartutako erabakien bitartez.
3. Plana osatzen duten arauen multzo orokorrari beharrezko malgutasun-maila eman ondoren, Kontabilitate-printzipioen izpiritua bizirik mantentzea, hau da, praktika eta teoria kontablearen bilakaeran sor daitezkeen aurrerakuntzen egokitzapena bermatuz eta kontabilitate-printzipioei buruz doktrina kontableak dioenari erantzunez, kontabilitate-printzipioak ez dira iraunkorrak; ezta unibertsalak ere.
4. Nazioarteko armonizazio-esparruan kokaturiko informazio kontablea lortzeko era bat izatea; non profesionalen elkarte independenteek bultzaturiko ekintzak legetan jatorria dutenak baino ugariagoak diren.

Edonola ere, BIKPen onespenez ez zuen inola ere legegintza-boterea profesionalen esku uztea esan nahi; garbi baitago hirugarren pertsonen eskubideak babestearren derrigorrez bete beharreko arauak onartzeko ahalmen bakarra legeak zuela.

Kontabilitate-Planak, informazio kontablearen kalitate eta kantitatea bermatzeko tresna bezala, ekonomi arloan sortzen diren aldaketei erantzuteko gai izan behar du, beti ere helburua zein den garbi edukirik, eta izaera juridikoa duten arauak finkaturiko esparruaren interpretazio zabal bat eginez. Esparru legalarekiko menpekotasunak ez du bere funtzioaren zabaltasuna mugatu behar.

Dena den, zein da Kontabilitate-Plan Orokor berriak borondatezko kontabilitate-printzipioei ematen dien tratamendu kontablea?.

Oro har printzipio hauei buruzko zuzeneko edo zeharkako aipamenak bi puntutan egiten dira:

1. KPOn sarrerako 10. atalean.
2. Memoriako 2. puntuko b) atalean.

1. **KPOren sarrerako 10. atala**

Atal hori irakurri ondoren, honako ondorioa atera daiteke: enpresen emaitzen, finantza-egoeraren eta ondarearen irudi zintzoa lortzea da iharduera ekonomikoaren baitan sortzen den informazio kontablearen helburu gorena.

Definizio honen ildotik, Merkatal Kodeak 34. artikuluko 3. atalean ondorengoa dio:

“Irudi zintzoa lortzeko legezko xedapenak aplikatzea aski ez denean, aipatu helburua lortzearen behar den informazio osagarria banatuko da”.

Bestalde, kontabilitate-printzipioei buruz Planeko lehen zatiko 1. ataleko 2. esaldiak ondorengoa dio:

“Urteko Kontuek aipatu irudi zintzoa isladatzeko arau honetan agertzen diren kontabilitate-printzipioak aplikatzea aski ez denean, aplikatutako kontabilitate-printzipioei buruz behar diren azalpenak Memorian adieraziko dira”.

Aipamen hauen analisisa egin, eta 10. ataleko gainerako testua irakurri ondoren, borondatezko kontabilitate-printzipioak aplikatzea inplizituki onartu egiten dela esan daiteke, baldin eta horiek aplikatzearen ondorioz irudi zintzoa lortzeko helburua hobetzen bada.

2. **Memoriako 2. puntuko b) atala**

Memorian Urteko Kontuak aurkezteko arauetako buruzko 2. puntuko kontabilitate-printzipioen b) atalak ondorengoa dio:

“–Nahitaezko kontabilitate-printzipioren bat ez aplikatzeko egon diren arrazoiak aipatuko dira eta baita horiek ez aplikatzeak ondarean, finantza-egoeran eta enpresako emaitzetan duen eragina ere.

- Nahitaezkoak ez diren eta aplikatu diren printzipioak ere sartuko dira”.

Xehetasun hauen jatorria, legezko xedapenek arautzen ez dituzten eta enpresaren baitan gaur egun sortzen diren finantza- eta ekonomi eragiketa mota anitzen analisi edo azterketa kontablean dago, hutsune hau kontabilitate-lanbidean diharduten erakunde profesionalek estali behar dutelarik.

Bibliografia

- AECA: “*Documentos sobre principios contables*”. AECA-k argitaratua, Madril.
- ALFONSO LOPEZ, J.L. & QUESADA SANCHEZ, F.J.: “*El Plan General de Contabilidad de 1.990. Aspectos contables de la reforma mercantil*”. Ciencias Sociales argit. Madril, 1990.
- ALVAREZ LOPEZ, José: “*Introducción a la Contabilidad*”. Donostiarra argit. Donostia, 1991.
- AMADOR FERNANDEZ, Sotero & CARAZO GONZALEZ, Inocencio: “*Nuevo Plan General de Contabilidad*”. Centro de Estudios Financieros. Madril, 1991.
- AUSIN GUADILLA, Marcelo: “*Práctica Contable y de Auditoría*”. Deusto argit. Bilbo, 1992.
- BOLETINES DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (BOICAC).
- CUBILLO VALBERDE, Carlos: “*Plan General de Contabilidad. Comentarios y Casos Prácticos*”. Piramide argit. Madril, 1991.

- ELHUYAR: "*Kontabilitate-Plan Orokorra*". Elkar argit. Donostia, 1991.
- *Enciclopedia de Contabilidad y Auditoria*. CISS argit. Madril, 1992.
- ESCUELA DE LA HACIENDA PUBLICA: "*Curso Práctico de Contabilidad*". Ministerio de Economía y Hacienda. 1991.
- GONZALO, Jose Antonio; LARRIBA, Alejandro; MALLO, Carlos; TUA, Jorge: "*Plan General de Contabilidad*". Ediciones Ciencias Sociales. Madril, 1991.
- NEW CENTER SYSTEM, S.A.: "*Las Cuentas Anuales y el Nuevo Plan Contable*". La Gaceta. Bartzelona, 1991.
- OMEÑACA GARCIA, Jesus: "*Contabilidad General Adaptada al Nuevo Plan*". Deusto argit. Bilbo, 1991.
- KONTABILITATE-PLAN OROKORRA: abenduaren 20ko 1.643/1990 ERREGE-DEKRETUA. Kontabilitate-Plan Orokorra onartu zuena.
- PARTIDA DOBLE aldizkaria.
- TECNICA CONTABLE aldizkaria
- RIVERO ROMERO, Jose: "*Supuestos de Contabilidad Financiera*". Trivium argit. Madril, 1989.
- SAEZ TORRECILLA, Angel: "*Contabilidad General*". Mcgraw-Hill argit. Madril, 1988.
- SAEZ TORRECILLA, Angel & CORONA ROMERO, Enrique: "*Análisis Sistemático y Operativo del Plan General de Contabilidad*". I eta II aleak. Mcgraw-Hill argit. Madril, 1991.
- TUA PEREDA, Jorge: "*Principios y Normas de Contabilidad*". Instituto de Planificación Contable. Madril, 1983.
- VIEDMA MARTI, Jose M^a & AMADO GUIRADO, Jorge: "*La Contabilidad Fiscal y el Nuevo Plan General de Contabilidad*". Viama argit. Bartzelona, 1991.

Liburu honen edukiaren xedea hitz bitan hauxe da: Kontabilitatearen hastapenak aztertzea.

Gero eta garrantzi handiagoa hartzen ari den kontabilitatearen ezagutzan interesaturik egon daitekeen ororentzat da egokia eskuartearen duzun liburuxka, baina bereziki enpresa-ikasketak egiten dihardutenentzat dago pentsatua; egilea Donostiako Enpresa-Ikasketen Unibertsitate-Eskolako Kontabilitate Orokorreko irakasle izanik, bertako programetako edukia ere jasotzen baita.

