

KONTABILITATE-ESPARRU BERRIA. 16/2007 LEGEA ETA HORREN ONDOREAK SOZIJETATEEN ZUZENBIDEAN

1. AURREKARIAK

2007ko uztaillaren 5ean 16/2007 Legea argitaratu da EAOn, alegia, Merkataritzako Kontabilitate-arauak Eraldatu eta Arautegi Europarrari Egokitzeko Legea (laburrean, Kontabilitatea Eraldatzeko Legea), 2008ko urtarrilaren 1ean indarrean jarriko dena.

Lege hori dela bide, merkataritzako antolamenduaren oinarriko hainbat lege eraldatu behar izan dira, eta, horrez landara, azken xedapenetan Gobernuari eskuespena eman zaio Errege Dekretuaren bidez Kontabilitate Plan Orokor berri bat onets dezan, baita, aldi berean eta plan horren osagarri moduan, PYMEentzako Kontabilitate Plan Orokorra onets dezan, halakoen oroitidazkian sartu beharreko datuak sinplifikatuz. Eskuespenok direla bide, azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretua dugu (azaroaren 20ko EAOn argitaratu dena), eta esan daiteke aspaldi hasitako harmonizazio-prozesua biribildu ez ezik, une gogoangarria ere gauzatu dela Kontabilitate Plan berri horiek onestean.

Baina, noiz hasi zen prozesu hori? Eta, are gehiago, zeintzuk izango dira azken urrats honen ondoreak, merkataritzako jarduleei begira?

16/2007 Legearen zioen azalpenak dioen bezala, kontabilitate-arauak Europar Batasunaren esparruan harmonizatzeko proze-

su orokorra kokatu behar da sozietate-zuzenbidea harmonizatzeko prozesuaren barruan. Ibilbide luze horren lehenengo harria izan zen merkataritzako legeria sozietateen inguruko zuzentarauei egokitzeko 19/1989 Legea, horrek ekarri zuelako Merkataritza Kodea eraldatzea eta Sozietate Anonimoei buruzko testu bategina zein 1990eko Kontabilitate Plan Orokorra onestea.

Orduz geroztik zinezko oinarria eta edukia dituen kontabilitate-zuzenbidea eratu da merkataritzako zuzenbidearen barne, beste xedapen batzuekin osatuz joan dena. Aipatzeko modukoak dira, besteak beste, Erantzukizun Mugatuko Sozietateen Legea (1995), Merkataritzako Erregelamendua (1996), edota, beste maila batean, Kontabilitate eta Kontu-Auditoretzaren Institutuak (ICAC delakoak) emandako ebazpenak.

Denboran aurrera eginda, eta erakunde europarrek finkatutako kontabilitate-arauei hurbiltzeko estrategia horri ekinez, ezin ahanzt daiteke Europako Kontseiluak 2002ko uztailaren 19an emandako 1606/2002 (EB) Erregelamendua, Nazioarteko Kontabilitate-arauek (gaztelaniaz "Normas Internacionales de Contabilidad-NIC eta Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF izenekoak) aplikatzeari buruzkoa. Erregelamendu horren ariora, 2005eko urtarrilaren 1etik aurrera kontu bateratuak egin behar zituzten sozietateek edozein estatukidetako merkatu arauturen batean kotizatzen bazuten balantzea ixterakoan, NICen arabera egin behar zituzten euren kontuak. Gainerako kasuetan, ordea, ez zen derrigorrekoa arauok aplikatzea, eta halako merkatuetan kotizatzen ez zuten sozietateen kontu bateratuak zein banakako kontuak estatukide bakoitzeko barne-arautegia kontuan izanda egin zitezkeen.

Testuinguru horretan, bada, Espainiako legegileak hiru aukera zituen: a) aurreko kontabilitate-arauei ekitea; b) zuzenean aplikatzea Europako erregelamenduak; edota d) Espainiako kontabilitate-legeria eraldatzea, NIC izenekoei hurbiltzeko.

Aukerako hiru irtenbide horietatik, legegileak azkenekoa hartu du, eta merkataritzako kontabilitate-legeria eraldatzeko prozesuaren azken urratsa 16/2007 Lege honekin gauzatu da. Are

gehiago, legea garatzearen ondorioz, Kontabilitate Plan Orokor berria dugu, 2008an aplikatuko dena.

Azter ditzagun, bada, lege berria eta horren ondoreak.

2. UZTAILAREN 4KO 16/2007 LEGEA, MERKATARITZA-KO KONTABILITATE-ARAUAK ERALDATU ETA ARAUTEGI EUROPARRARI EGOKITZEKO

2.1. Sarrera

Kontabilitatea Eraldatzeko Legea aztertu baino lehen, horren aurrekaririk hurbilena ekarri behar dugu hizpidera, abenduaren 20ko 62/2003 Legea, hain zuzen, bertan aipatu baitziren lehenengoz lege honek jasotako aldaketarik batzuk: zentzuzko balioaren kontzeptua eta berori aplikatzeko kasuak, talde hitzaren eta kontuak bateratzeko betebeharraren esangura berriak (talde horizontalaren ideia sartu zen, kontseilari berdinak dituen taldea aipatzeko)...; lege horren azken xedapenen bidez, orobat, NIC ize-nekoak sartu ziren Espainiako antolamenduan, goian aipatu bezala 2005eko urtarrilaren 1etik aurrera urteko kontuak NIC horien arabera aurkeztu ahal izateko.

Jorragai dugun legeak aldaketa horiei eutsi ez ezik (balioespen-irizpideen alorrean, *eskuraketa-prezioa* bazter utzi eta *zentzuzko balioa* aipatzen du), beste hainbat berrikuntza ere ekarri ditu, zehatzago aztertuko ditugunak, denak kontuzkoak baitira: urteko kontuetan agiri berriak sartu dira; orain arte arautu gabeko eragiketara batzuk arautu dira; etekinen gaineko zergaren kontabilitatea aldatu da; elkarri lotutako alderdien arteko transakzioetan informazio gehiago eskatzen da; *sozietate-talde* eta *kontu bateratuen* kontzeptuak berriro definitu dira...

Aldaketa horiek direla eta, Merkataritza Kodea, Sozietate Anonimoen Legea, Erantzukizun Mugatuko Sozietateena, Kooperatibena eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Legea eraldatu behar izan dira. Ikus ditzagun lege-testuok banan-banan, azpimarra Sozietate Anonimoen Legean eta Erantzukizun Mugatukoan jarrita, horiek osatzen baitute sozietate-zuzenbidearen muina.

2.2. Merkataritza Kodea

Hauexek dira testu horren aldaketarik aipagarrienak:

a) Urteko kontuetan ohiko balantze, galera-irabazien kontu eta oroitidazkiaz landara, beste bi agiri sartu dira: *ondare garbiaren aldaketak erakusteko orria* eta *kutxa-fluxuen orria*. Lehenengoa arrunta zein laburtua izan daiteke eta derrigor agertu behar da; kutxa-fluxuen orria, ordea, lehengo finantzaketa-laukiaren parekoa izango litzateke, eta horrekin gertatzen zen bezala, ez da derrigorrekoa, sozietateak balantze laburtua aurkezteko betekizunak betetzen dituenean. Oroitidazkian, halaber, lehen baino datu gehiago jaso behar dira. Horrez gain, kontuen osagaiak argiro definitu dira: *aktiboa*, *pasiboa*, *sarrera* eta *gastua*.

b) Osagaiok baloratzeko irizpideen aldetik ere badira berrikuntzak, esan bezala *zentzuzko balioa* edo *fair value* delakoa sartu baita, honela definituz: “zentzuzko balioa da, transakzio batean aktiboa eskuratzeko edo pasiboa likidatzeko zenbatekoa, interesa eta informazioa duten alderdiek elkarrengandik modu lokabeen egin dutenean transakzio hori. Ezin da zentzuzko balio tzat hartu, ordea, derrigorreko edo presako transakzio baten ondoriozko zenbatekoa, edota borondatezkoa ez den likidazioaren emaitza”.

c) *Sozietate-talde*en kontzeptua eta kontu bateratuen zenbait alde ukitu dira. Gorago aipatu 62/2003 Legeak sozietate-taldek definitzean, *talde horizontala* ekarri zuen hizpidera, zuzendaritza bakarraren betekizuna ezarrita. Lege honek, berriz, aspaldiko irizpideari ekin dio berriro, *taldearen* kontzeptua nagusitasun-menpekotasun harremanetan oinarrituz.

2.3. Sozietate Anonimoen Legea

Lege-testu honen kasuan, aldaketen nondik-norakoak azalzteaz bestalde, artikuluen hitzez-hitzezko idazkera berria ere eman nahi izan dugu, gure uste apalean artikuluoak maiz-sarri erabiliko direlako praktikan.

a) Aurrekoaren ildotik, urteko kontuetara bi agiri berri horiek biltzeaz gain, indarrrik gabe utzi dira kontuon edukiari eta garapenari buruzko xedapenak (VII. Kapituluaren 2, 3, 4 eta 5. atalak), horiek Kontabilitate Plan Orokor berrian zehaztu baitira. Horrenbestez, urteko kontuei dagokienez, hauek dira aldatutako artikulua:

171. artikulua. *Egitea*

1. Sozietatearen ekitaldia itxi eta gehienez hurrengo hiru hilabeteetan, sozietatearen administratzaileek egin behar dituzte urteko kontuak, kudeaketa-txostena eta emaitzak aplikatzeko proposamena, baita, hala denean, kontu eta kudeaketa-txosten bateratuak ere.

2. Administratzaile guztiek sinatu behar dituzte urteko kontuak eta kudeaketa-txostena. Horietako batek sinatu ezean, zehaztuko da zein agiri ez den sinatu, horren arrazoia esan-bidez azalduta.

172. artikulua. *Urteko kontuak*

1. Urteko kontuetan sartzen dira balantzea, galera-irabazien kontua, ekitaldiko ondare garbiaren aldaketak erakusteko orria, kutxa-fluxuen orria eta oroitidazkia. Kutxa-fluxuen orria ez da beharrezkoa, lege honetako 175. artikulua 4. paragrafoak aipatu kasuetan.

2. Agiri horiek batasun bat osatzen dute, argiro idatzi behar dira, eta ondarearen, finantzen nahiz sozietate-emaitzen benetako egoera agerrarazi behar dute, lege honetan eta Merkataritza Kodean ezarritakoaren arabera.

3. Urteko kontuak osatzen dituzten agirien egitura eta edukia izan behar dira erregelamendu bidez onetsitako ereduaren arabera.

173. artikulua. *Partidak banantzea*

1. Urteko kontuak osatzen dituzten agirietan, bananduta agertu behar dira erregelamendu bidez onetsitako ereduaren partidak, beraietan zehaztutako hurrenkeraren arabera.

2. Partida horietan, azpizatiketa zehatzagoa ere egin daiteke, baldin eta ezarritako eskemen egitura betetzen bada.

Halaber, partida berriak sar daitezke, euren edukia ez badago jasota eskema horietako partidetan.

174. artikulua. *Partidak elkartzea*

Urteko kontuak osatzen dituzten agirien zenbait partida elkar daitezke, partida horiek ez direnean esanguratsuak, ondarearen, finantzen edo sozietate-

emaitzen benetako egoera agerrarazteko, edota horretara argitasunaren alde egi-
ten denean; betiere, elkartutako partidak bereizita agertu behar dira oroitidazkian.

b) Urteko kontu laburtuak aurkeztu ahal izateko zenbateko-
ak igo dira:

175. artikulua. *Balantze laburtua eta ondare garbiaren aldaketak era-
kusteko orri laburtua*

1. Balantze eta ondare garbiaren aldaketak erakusteko orri laburtuak egin
ahal izateko, sozietateek, ekitaldia ixteko datan, honako betekizunetarik bi gutxie-
nez bete behar dituzte, ondoz ondoko bi ekitaldietan zehar:

a) Aktiboaren partiden guztizkoa ez izatea bi milioi zortziehun eta berro-
geita hamar mila eurotik gorakoa.

b) Negozioen urteko zenbateko garbia ez izatea bost milioi eta zazpiehun
mila eurotik gorakoa.

c) Ekitaldiko langileen batez besteko kopurua ez izatea berrogeita hama-
retik gorakoa.

Sozietateek ahalmen hori galduko dute, ondoz ondoko bi ekitaldietan
zehar betetzen ez badituzte aurreko paragrafoan aipatzen diren betekizunetarik bi.

2. Sozietatearen eraketa, transformazioa edo bat-egitea gertatu osteko
lehenengo ekitaldian zehar, sozietateek egin dezakete balantze laburtua eta onda-
re garbiaren aldaketak erakusteko orri laburtua, baldin eta eurek aurreko paragra-
foan aipatu hiru inguruabarretarik bi gutxienez betetzen badituzte, ekitaldia ixten
denean.

3. Sozietate-baloreen negoziazioa onartuta badago Europar Batasuneko
edozein estatukideren merkatu arautuan, sozietate horrek ezin izango du erabili arti-
kulu honen 1. paragrafoan ezarri ahalmena.

4. Balantze eta ondare garbiaren aldaketak erakusteko orri laburtuak egin
daitezkeenean, kutxa-fluxuen orria ez da beharrezkoa izango.

176. artikulua. *Galera-irabazien kontu laburtua*

1. Sozietateek galera-irabazien kontu laburtua egin dezakete, baldin eta
ekitaldia ixteko datan hurrengo inguruabarretarik bi gutxienez betetzen badituzte,
ondoz ondoko bi ekitaldietan zehar:

a) Aktiboaren partiden guztizkoa ez izatea hamaika milioi eta laurehun
mila eurotik gorakoa.

b) Negozioen urteko zenbateko garbia ez izatea hogeita bi milioi eta zor-
tziehun mila eurotik gorakoa.

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

Sozietateek ahalmena galduko dute galera-irabazien kontu laburtua egiteko, ondoz ondoko bi ekitaldietan zehar betetzen ez badituzte aurreko paragrafoan aipatzen diren betekizunetarik bi.

2. Eraketa, transformazio edo bat-egitearen osteko lehenengo ekitaldian, sozietateek galera-irabazien kontu laburtua egin dezakete, baldin eta, ekitaldi hori ixteko datan, aurreko paragrafoan aipatu hiru inguruabarretarik bi betetzen badituzte gutxienez.

3. Sozietate-baloreen negoziazioa onartuta badago Europar Batasuneko edozein estatukideren merkatu arautuan, sozietate horrek ezin izango du erabili artikuluko honen 1. paragrafoan ezarri ahalmena.

c) Oroitidazkiaren edukia zabaldu da:

199. artikulua. *Oroitidazkiaren helburua*

Oroitidazkiak osatu, zabaldu nahiz azaldu egiten ditu urteko kontuak eratzten dituzten beste agiriak.

200. artikulua. *Edukia*

Merkataritza Kodeak, lege honek eta horiek garatzeko erregelamenduek zehaztutako aipamenak ez ezik, oroitidazkiak hurrengoak ere jaso behar ditu:

Lehenengoa. Urteko kontuen partidei aplikatu beharreko balioespen-irizpideak eta balio-zuzenketak kalkulatzeko metodoak.

Urteko kontuetako osagai batzuk adierazi badira orain edo jatorrian euroa ez den monetan, zenbatekoa eurotan kalkulatzeko truke-tasaren zehaztapen-prozedura jasoko da.

Bigarrena. Sozietate bat beste baten bazkide kolektiboa denean, sozietate horrek zuzenean nahiz zeharka bestearen kapitalean ehuneko 20tik beherakoa ez duenean, edota portzentaje hain handia izan ez arren eragin esanguratsua duenean beste sozietate horretan, sozietatearen izendazioa, egoitza eta forma juridikoa.

Kapitalean izandako partaidetza, boto-eskubideen portzentajea eta azken sozietate-ekitaldiko ondare garbiaren zenbatekoa adierazi behar da.

Hirugarrena. Akzio-mota desberdinak izanez gero, mota bakoitzeko akzioen zenbakia eta balio izendatua.

Laugarrena. Lupertze-bonuak, akzio bihur daitezkeen obligazioak eta antzeko titulu nahiz eskubideak izan badirela, horien zenbakia zehaztuz, baita emandako eskubideen norainokoa ere.

Bosgarrena. Osorik ezereztu ahal izateko bost urtetik gorako iraupena duten sozietate-zorrak eta, era berean, berme erreala duten beste guztiak, horien forma eta izaera zehaztuz.

Zehaztapen horiek bananduta agertu behar dira zorrei buruzko partida bakoitzean.

Seigarrena.

a) Hirugarrenekin hitzarturiko bermeen zenbateko osoa, horiek balantzearen pasiboan aintzatetsi arren, aurreikusten denean berme horiek betebeharraren betepena ondorioztatuko dutela.

Pentsioen inguruko konpromisoak edota taldeko enpresei buruzkoak aipatu behar dira modu argian eta bananduta.

b) Balantzean ageri ez diren enpresa-akordioen izaera eta negozio-helburua, baita horien finantza-eragina ere, baldin eta informazio hori esanguratsua eta beharrezkoa bada, enpresaren finantza-egoera zehaztu ahal izateko.

c) Enpresaren eta horri lotutako hirugarrenen arteko transakzio garrantzitsuak, lotura horren izaera, transakzioaren zenbatekoa eta horri buruzko beste edozein informazio, baldin eta beharrezkoa bada, enpresaren finantza-egoera zehazteko.

Zazpigarrena. Sozietatearen jarduera arruntei dagokien negozio-zifren zenbateko garbiaren banaketa, betiere jarduera-kategoriak eta merkatu geografikoak bereiziz, baldin eta kategoria edo merkatu horiek elkarrengandik desberdinak badira modu nabarian, ekoizpenen salmenta antolatu eta sozietatearen jarduera arrunteko zerbitzuak ematerakoan. Galera-irabazien kontu laburtua egin dezaketen sozietateek ez dute aipamen horiek zertan jaso.

Zortzigarrena. Ekitaldian zehar enplegatutako pertsonen batez besteko zenbatekoa, kategoriatan adierazita, baita ekitaldiko langile-gastuak ere, soldata nahiz lansariak eta lan-zamak bereiziz, eta pentsioak estaltzekoak bananduta aipatu, gastuok ez direnean horrela agerrarazi galera-irabazien kontuan.

Ekitaldia amaitzean, sozietate-langileen sexuaren araberako banaketa, kategoriak eta mailak behar beste bereiziz; kategoria nahiz maila horien artean goizuzendariak eta kontseilariak agertuko dira.

Bederatzigarrena. Ekitaldian zehar sozietatearen goi-zuzendaritzako langileei eta administrazio-organoen kideei emandako orotariko soldata, dieta zein ordainketen zenbatekoak, halakoak emateko arrazoa edozein izanda ere; horrez gain, administrazio-organoko eta goi-zuzendaritzako lehengo eta egungo kideei begira, pentsioen esparruan zein bizitza-aseguruetakoko primen ordainketa moduan hartutako betebeharrak. Administrazio-organotako kideak pertsona juridikoak izanez gero, horiek ordezkatzeko dituzten pertsona fisikoei buruzkoak izango dira aurreko betekizun horiek.

Informazio hori batera eman daiteke, ordainketa moduan.

Hamargarrena. Goi-zuzendaritzako langileei eta administrazio-organoko kideei emandako aurrerakin eta kredituen zenbatekoa, ondokoa zehaztuz: korritu-tasa, oinarriko ezaugarriak, itzultitako zenbatekoak eta eurek berme moduan hartutako betebeharrak. Administrazio-organotako kideak pertsona juridikoak izanez gero, horiek ordezkatzeko dituzten pertsona fisikoei buruzkoak izango dira aurreko betekizun horiek.

Informazio hori batera eman daiteke, kategoria bakoitzeko.

Hamaikagarrena. Sozietateak baloreak jaulki dituzenean eta balore horien kotizazioa onartu denean Europar Batasuneko edozein estatukidetakoko merkatu arautuan, indarreko arautegia kontuan hartuta sozietate horrek urteko kontu banakakoak bakarrik argitaratzen baditu, oroitidazkian zehaztu beharko ditu bere funtsetan eta galera-irabazien kontuan gertatutako ziratekeen aldaketa nagusiak, Europar Batasuneko erregelamenduek onetsitako nazioarteko finantza-informazioaren arauak aplikatu izan balira; betiere, aplikatutako balioespen-irizpideak zehaztuko dira.

Hamabigarrena. Kontu-auditoretzaren eta kontu-auditoreek emandako beste zerbitzuen ondoriozko sariak, kontzeptu desberdinak bereizita, baita Kontu Auditoretzari buruzko uztailaren 12ko 19/1988 Legean xedatutakoaren arabera auditoreari lotutako pertsona zein erakundeei dagozkienak ere.

Hamahirugarrena. Hala denean, sozietatea zein taldetan izan eta talde hori, edota urteko kontu bateratuak Merkataritzako zein Erregistrotan gordailutu eta Erregistro hori, eta, bidezkoa izanez gero, kontu bateratuak egiteko betebeharratik askatzeko inguruabarrak.

Hamalagarrena. Egoitza Espainian duten sozietate batzuk erabakizentzako bakarraren mende daudenean, kontu bateratuak egiteko betebeharrak

gabeko pertsona fisiko nahiz juridikoei batera jardunda eta edozein bide erabilita kontrolatzen dituztelako sozietateok, edota zuzendaritza bakarraren mende daudenean akordioen edo estatutuetakoa klausulen ondorioz, sozietate horien artean aktiborik handiena duenak besteen deskripzioa jaso behar du, erabaki-zentro bakarraren mende izatearen arrazoia zehaztuz; horrez gain, sozietate horrek ondoko informazioa emango du: aktiboan, pasiboan, ondare garbiaren, negozio-zifraren eta sozietatean baterako emaitzen zenbateko gehitua.

Ulertzen da aktiborik handieneko sozietatea dela, erabaki-zentro bakarrean sartzeko unean balantze-ereduaren aktibo osoan zenbatekorik handiena duen sozietatea.

Erabaki-zentro bakarraren mendeko beste sozietateek urteko kontuen oroitidazkian zehaztuko dute zein erabaki-zentrotan mende dauden eta Merkataritzako zein Erregistrotan gordailutu diren zehaztapen honen lehenengo lerrokadako informazioa duen sozietatearen kontuak.

201. artikulua. *Oroitidazki laburtua*

Balantze eta ondare garbiaren aldaketak erakusteko orri laburtuak egin ditzaketen sozietateek oroitidazkitik ken ditzakete erregelamendu bidez zehaztutako aipamenak. Edozein kasutan ere, aurreko artikuluen lehenengo, bigarren, hirugarren, bederatzigarren eta hamargarren adierazpenek zehaztutako informazioa eman behar da.

Horrez gain, oroitidazkian oso-osorik azaldu behar dira artikuluen horren bosgarren adierazpenak aipatzen dituen datuak.

d) Ondare, ondare garbi, kontabilitate-ondare, sozietatearen hartzeko eta pareko esamoldeak jasotzen zituzten artikuluen ukitu dira, kontzeptu guzti horien ordez, ondare garbiaren adierazmoldea hartuta. Halakoak ditugu hurrengo artikuluen:

84. artikulua

Urripena egiteko betebeharra duen sozietateak erreserba bat eratu behar du balantzearen ondare garbian, aktiboan zenbatutako kapitalaren ehuneko 10etik gorakoak diren elkarrekiko partaidetzen balioarekin.

164.4. artikulua.

Urripenaren helburua bada galeren ondorioz urritu den ondare garbiaren eta kapitalaren arteko oreka berrezartzea, urripen horrek akzio guztiak ukitu behar ditu horien balio izendatuaren arabera; edonola ere, errespetatu behar dira legeak edo estatutuek akzio-mota bakoitzari eman ahal dizkieten pribilegioak

260.1.4. artikulua

Ondare garbia sozietate-kapitalaren erdia baino txikiagoa den zenbateko-
ra gutxitu bada galerak izateagatik, salbu eta kapital hori behar beste gehitu edo
urritzen denean, eta, betiere, uztailaren 9ko 22/2003 Konkurtso Legean xedatuta-
koaren arabera ez bada bidezkoa konkurtso-adierazpena eskatzea

e) Emaitzen aplikazioari buruzko 213. artikulua ere bereziki
aipatu behar da, horrek aldaketa adigarriak izan dituelako: batetik,
ezin izango da etekinik banatu, xedatzeko moduko erreserben zen-
batekoa ez bada, gutxienez, balantzearen aktiboan ageri diren iker-
keta- eta garapen-gastuak bestekoa; bestetik, merkataritza-funtsa-
ren pareko erreserba xedaezina zuzkitu behar da.

213. artikulua. *Emaitzak aplikatzea*

1. Balantze onetsiak adierazten duen emaitzaren erabilera erabaki behar
du batza orokorrak.

2. Legeak edo estatutuek agindutakoa bete eta gero, ekitaldiko etekinen
pentzudan nahiz askatasunez xedatzeko moduko erreserben pentzudan dibiden-
duak banatu ahal izateko, beharrezkoa da ondare garbiaren balioa ez izatea sozie-
tate-kapitaletik beherakoa edo, banaketaren ondorioz, ondare hori kapitala baino
txikiago ez bihurtzea. Ondore horietarako, ondare garbiari zuzenean egotzitako
etekinak ezin dira banatu, ez zuzenean ez zeharka.

Aurreko ekitaldietako galerak direla eta, ondare garbiaren zenbatekoa
sozietate-kapitala baino txikiagoa bada, etekina erabili behar da galera horiek kon-
pentsatzeko.

3. Ildo bertsutik, etekinak banatu ahal izateko, xedatzeko moduko erreser-
ben zenbatekoa izan behar da, gutxienez, balantzearen aktiboan ageri diren iker-
keta- eta garapen-gastuak bestekoa.

4. Edozein kasutan ere, erreserba xedaezina zuzkitu behar da, balantzea-
ren aktiboan ageri den merkataritza-funtsaren baliokidea, eta, horretarako, gutxie-
nez merkataritza-funts horren ehuneko 5 ordezkatzan duen etekin-zifra erabiliko
da. Etekinik izan ezean, edo etekinok nahiko ez badira, askatasunez xeda daitez-
keen erreserbak erabiliko dira.

2.4. Erantzukizun Mugatuko Sozietateen Legea

Lege-testu honetan gertatutako aldaketen helburu nagusiak
izan dira, hala balantzearen barruan erreserba batzuk lekuz aldatzea,
pasiboan sartu beharrean, ondare garbian jasota, nola ondare edo

kontabilitate-ondare adierazmoldeen orde, *ondare garbiaren* aipamena erabiltzea. Sozietate Anonimoen Legearen kasuan egin dugun bezala, oraingoan ere artikuluen idazkera berria emango dugu:

40 bis b) artikulua

b) Sozietate eskuratzailaren balantzearen ondare garbian xedaezineko erreserba eratuko da, eskuratutako eta aktiboan zenbatutako partaidetzen baliokidea; erreserba horrek iraun behar du, partaidetzak besterendu edo amortizatzen ez diren artean.

79.1. artikulua

1. Kapital-urripenaren helburuak izan daitezke ekarpenak itzultzea edota galeren ondorioz urritu den ondare garbiaren eta kapitalaren arteko oreka berrezartzea.

82.1. artikulua

1. Ezin izango da kapitala urritu kapital horren eta galeren ondorioz urritutako ondare garbiaren arteko oreka berrezartzeko, sozietateak edozein motatako erreserbak dituenean.

104.1. e) artikulua

e) Ondare garbia sozietate-kapitalaren erdia baino txikiagoa den zenbatekora gutxitzeko galerak izateagatik, salbu eta kapital hori behar beste gehitu edo urritzen denean, eta, betiere, uztailaren 9ko 22/2003 Konkurtso Legearen arabera ez bada bidezkoa konkurtso-adierazpena eskatzea.

142.1. a) artikulua

a) Ondare garbia sozietate-kapitalaren erdia baino txikiagoa den zenbatekora gutxitu bada galerak izateagatik gutxienez sei hilabetetan, salbu eta epe horretan kontabilitate-ondarea berriro igotzen denean.

2.5. Sozietateen gaineko zergari buruzko Legea

Esangabe doa kontabilitate-araua aldatzen denean, arau fiskala ere aldatu behar dela, kontabilitatearen aldaketak arlo fiskalean eragin neutroa izatea erdietsi nahi bada, bederen.

Lege berriak sozietateen gaineko zergaren oinarritzko eskemari eutsi dio, alegia, abiaburua ekitaldiaren emaitza edo

kontabilitate-emaizta izango da, zergaren kuota zehazteko. Aldaketak etorri dira, berriz, emaitza hori zenbatu edo neurtzerakoan: merkataritza-funtsa, berbarako, ezin da amortizatu kontabilitate-ondoreetarako, baina bai ondore fiskalei begira (beste hitz batzuekin esanda, kontabilitate-gasturik erregistratu ez arren, eskuraketa-prezioaren kenkari fiskala egin daiteke, baldintza batzuk betetzen badira).

Horrez gain, bestelako atalak ere ukitu dira: balio-zuzenketak, zuzkidurak, kenkariak edota patentea lagatzearen ondoriozko sarrerei aplikatu beharreko arauak.

2.6. Kooperatiben Legea

Aldaketarik aipagarriena hauxe izango litzateke: bazkideek egindako ekarpenen kategoria berri bat sortu da, borondatezkoen eta derrigorrekoen tartean sailka daitekeena: bazkideen baxa-kasuetan Kontseilu Artekariak baldintzarik gabe erabil ditzakeen ekarpenak.

Egin-eginean ere, kooperatibetako bazkideek kapitala berreskuratzeko eskubidea dute, baxa-kasuetan; kooperatiba-sozietateei, beraz, ex lege kendu ahal zaie euren kapitala. Hori saihesteko, *kontseilu artekariak erabil ditzakeen ekarpenen* kategoria sortu da, eta halakoak ondare garbiaren barruan sartzen dira kooperatibaren balantzean.

Horiek guztiak izan dira lege berriak sozietateen zuzenbidean eragindako aldaketak, baina aldaketen muina finkatu eta gero, legegileak azken xedapenetan eskuespena eman dio Gobernuari horien edukia erregelamendu bidez garatzeko. Zehatzago esanda, azken xedapenetatik lehenengoan:

Eskuespena eman zaio Gobernuari, Kontabilitate Plan Orokorra eta PYMEentzako Kontabilitate Plana onesteko Errege Dekretu baten bidez.

Eskuespena eman zaio ekonomia eta ogasun ministroari, Kontabilitate Plan Orokor horren sektore-egokitzapenak egin ditzan, ICAC delakoaren proposamenez

Eskuespena eman zaio ICAC erakundeari, Kontabilitate Plan Orokorra garatzean bete beharreko arauak onets ditzan.

Hortaz, Kontabilitate Plan Orokorraren lehenengo zirriborroa 2007ko otsailaren 19an argitaratu zen ICACen web-orrialdean, eta azkenik azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuaren bidez onetsi da plan horren testu berria (okerren zuzenketa, 2007ko abenduaren 29ko EAOn, 312. zenbakian).

3. KONTABILITATE PLAN OROKOR BERRIA (KPO)

Irizpide zuzenari ekinez, ahal izan den neurrian 1990eko Planaren egiturari eutsi zaio, hainbeste urteetan aplikatzearen ondorioz plan hori zeharo errotuta baitzegoen. Taula honen bitartez ikus daiteke bat-etortze hori:

1990eko KPO	2008ko KPO
1. Kontabilitate-printzipioak	1. Kontabilitatearen kontzeptu-esparrua (= printzipioak)
2. Kontuen laukia	2. Erregistro- eta balioespen-arauak (= 5)
3. Kontabilitate-definizioak	3. Urteko kontuak (= 4) - Horiek egiteko arauak - Eredu arruntak - Eredu laburtuak
4. Urteko kontuak - Horiek egiteko arauak - Eredu arruntak - Eredu laburtuak	4. Kontuen laukia (= 2)
5. Balioespen-arauak	5. Kontabilitate-definizioak (= 3)

Jarraian planaren atalok azalduko ditugu, laburrean eta zehaztapen teknikoak bazter utzita, halakoak beste artikuluko berezi batean jorratu beharko direlako:

a) Kontabilitatearen kontzeptu-esparrua

Atal honetan, finantza-egoeretan eman beharreko informazioa prestatzeko kontzeptuak zehazten dira: urteko kontuak (sozietatearen benetako egoera erakutsi behar dute eta argiro idatzi behar dira, erabiltzaileek informazioa ulertu ahal izateko); urteko kontuetan sartu beharreko informazioaren betekizunak (datuak garrantzitsuak eta fidagarriak izan behar dira); kontabilitate-printzipioak (jardunean ari den enpresa, sortzapena, erabereketasuna, zuhurtzia, konpentsazio-eza edota garrantzi erlatiboak; aurreko planean zuhurtziaren printzipioa nagusitzen bazen, oraingoan ondarearen benetako egoera hobeto erakusten duen printzipioa gailenduko da); urteko kontuen osagaiak aintzat hartzeko irizpideak; balioespen-irizpideak (hots, urteko kontuen osagaiak moneta-balioan adierazteko irizpideak); eta, azkenik, orokorrean onartutako kontabilitate-arauak (Merkataritza Kodean nahiz merkataritzako legerian jasotakoak; Kontabilitate Plan Orokorra eta sektore-egokitzapenak; ICAC delakoak emandako garapen-arauak, eta Espainiako bestelako legeria, aplikatzeko modukoa denean).

b) Erregistro- eta balioespen-arauak

Bigarren atal honetan, lehenengoan jasotako kontzeptuak garatzeko arauak ematen dira, derrigor bete beharrekoak.

Horien bitartez, transakzioei eta ondare-osagaiei aplikatu beharreko erregelak azaltzen dira, besteak beste: errentamenduetan finantza-errentamenduak eta errentamendu operartiboak bereizi dira; talde bereko enpresen arteko eragiketak arautu dira; ekitaldia itxi osteko egitateak hartu dira kontuan...

c) Urteko kontuak

Taulan zehaztu bezala eta 1990eko Planaren egiturari ekinenez, hirugarren atalean, batetik, urteko kontuak egiteko modua finkatu da, eta, bestetik, kontuon eredu arruntak nahiz laburrak eskaini dira.

d) Kontuen laukia

Oraingoan ere aurreko planaren egiturari eutsi zaio, honako sailkapena agertuz: *taldea*, *azpitaldea*, *kontuak* eta *azpikontuak*. Taldeak bederatzi dira, eta azken biak ez ziren agertzen 1990eko plan horretan: 1. oinarrizko finantzaketa; 2. ibilgetua; 3. izakinak; 4. merkataritzako eragiketen ondoriozko hartzekodun eta zordunak; 5. finantzaketa-kontuak; 6. erosketak eta gastuak; 7. salmentak eta sarrerak; 8. ondare garbiari egotzitako gastuak; 9. ondare garbiari egotzitako sarrerak.

e) Kontabilitate-definizioak

Kontabilitate Plan Berriaren bosgarren atal honetan kontuak definitzeaz gain, zenbait kontu-mugimendu azaltzen dira. Edozein kasutan ere, zati hori ez da derrigorrekoa, eta bertan ez dira jaso kontuen mugimendu guztiak, esanguratsuenak baino.

4. LABUR-ZURREAN

Merkatuak globalizatzeko egungo joera geldiezina gogoan izanda, ezinbestekoa izan da kontabilitatea bateratzeko arauketa berri hau, batik bat modu erraz eta arin batean irakurri ahal izateko edozein enpresaren finantza-egoera, enpresa horrek sukurtsalak dituenen herri desberdinetan, edota kontuak Espainiako legeriaren arabera egiten zituzten enpresek, berriro egiteko bete-beharrik ez izateko, nazioarteko finantza-merkatuan parte hartzen zutenean.

Hitz gutxitan esanda, kontabilitatearen alorreko filosofia aldatu da: lehen enpresen finantza-egoera azaldu eta kontabilitate-informazioa emateko oinarria zuhurtzia bazen, aurrerantzean datuen fidagarritasuna eta garrantzia izango dira gakoak, betiere, ondarearen benetako egoera erakusteko. Planei dago-kienez ere, aurrekoak batik bat plan juridikoak baziren, esan ohi da oraingoetan ikuspegi *ekonomikoa* gailendu dela, hots, plan berriek ondasun eta eskubideen sailkapen ekonomikoa erakusten dutela.

Guztiarekin, prozesua ez da amaitu Kontabilitate Plan Orokor berria onetsi denean, legeak ekarritako aldaketak hain dira sakonak eta esanguratsuak, hemendik aitzina lan gogorra bete beharko delako, plan horren atal zehatzei buruzko ebazpenak emanda, sektoreko planak egokituz, aldaketen inguruko kontsultak erantzunda...

5. BIBLIOGRAFIA

BARRANTES BARRANTES, A., RUIZ FONTICIELLA, T.: «Estudio de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable», in *Técnica Contable*, iraila 2007, 700. zk.

CARBAJO VASCO, D.: «Incidencia de la reforma mercantil y contable en el impuesto sobre sociedades», in *Partida doble*, iraila 2007, 191. zk.

GONZÁLEZ BETANCORT, B.: «El nuevo proyecto de Ley de Reforma Contable», in *Técnica Contable*, ekaina 2006, 687. zk.

MILLÁN AGUILAR, A.: «Principales cambios en la reforma contable», in *Partida doble*, iraila 2007, 191. zk.

MONZÓN SÁNCHEZ, A.: «Situación actual de las NIIF en la Unión Europea», in *Técnica Contable*, ekaina 2006, 687. zk.

ORTEGA CARBALLO, E.: «Las cuentas anuales. Un enfoque práctico», in *Técnica Contable*, uztaila 2007, 699. zk.

ZAMORA RAMÍREZ, C. (koord.): «Todas las claves del borrador del nuevo Plan General Contable», in *Partida doble*, 2007 apirila, 187. zk.

Web-orriak:

<http://www.circe.es>

<http://www.ipyme.org>

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

Eba Gaminde