

KONTABILITATE PLAN OROKOR BERRIAREN KONTZEPTU-ESPARRUA

M. EDURNE ALDAZABAL ETXEBERRIA

Saila: Finantza Ekonomia I (UPV/EHU)

SARRERA

Estatuko Aldizkari Ofizialak uztailaren 5ean kontabilitate alorrean merkatal legeria aldatuko eta egokituko duen 16/07 Legea argitaratu zuen. Honen bidez, Europako Erkidegoko araugintza oinarri izanik nazioarteko harmonizazioa da helburua. Lege garrantzitsu honekin eta azaroaren 20an argitaratu zen Kontabilitate Plan Orokorra onartzen duen 1514/2007 Errege Dekretuarekin Estatu espainiarreko kontabilitate arau berrien oinarria sortu da.

2005ean Burtsan kotizatzen duten Europako Erkidegoko enpresa taldeak nazioarteko araudia erabiltzera behartuak izan ziren. Une horretan, gainerako enpresen araudia egokitzea ere gomendatu zuten Kontabilitatearen berrikuntza Españaan hausnartzen zuen Liburu Txuria landu zuten adituek.

Beraz, orain heldu da enpresa guztiak araudi berri batera egokitu beharra. Berrikuntza asko dira, egoera finantzario berriak, izendatze berriak balioespenez irizpideetan aldatetak, etab. Baina zalantzarik gabe, berrikuntzarik nabariena oinarri teorikoa jasotzen duen Kontzeptu-Esparrua da.

Arauen harmonizazioak aurrez kontzeptuen harmonizazioa behar du eta horregatik Kontzeptu-Esparrua da Kontabilitate Plan Orokor berriaren lehen zatia.

Kontzeptu-Esparrua kontabilitatearen teoria orokorraren interpretazioa da eta honen bidez informazio finantzarioa oinarritzen den oinarri teorikoak ezartzen dira. Bere helburuen artean ondorengoak aipa ditzakegu: informazio finantzarioa zertarako den azaltzea, informazioa erabilgarria izateko beharrezkoak diren ezaugarriak adieraztea, finantza egoeretan agertzen

diren elementuen definizioa ematea eta erregistro eta balioespenerako aruak, printzipioak etabar finkatzea.

Espainiar araudian Kontzeptu-Esparru bat barneratzearen arrazoia, azken urteetan kontabilitate arauen gida eta euskarri izango den kontzeptuen oinarri baten beharra defendatzen duen korrante teorikoan dago. Korrante honen ondorioz, nazioarteko kontabilitate arauak sortzen dituzten erakundeek izaera honetako adierazpenak jaso dituzte, hala nola, *Financial Accounting Standards Board (FASB)* eta *International Accounting Standards Board (IASB)*.

Argitaratu berri den araudiko Kontzeptu-Esparruan informazioa erabiltzaileek beraien erabaki ekonomikoak hartzeko erabilgarria izan behar duela adierazten da, baita itxurari baino gertaeraren funtsak lehentasuna duela aipatzen da eta Urteko Kontuetako elementuen definizioak barneratu ere berrikuntza aipagarrien bezala.

Kontzeptu-Esparrua zazpi zatitan banatzen da:

1. Urteko Kontuak. Irudi Fidela
2. Urteko Kontuetan barneratu behar den informazioaren betebeharrak
3. Kontabilitate Printzipioak
4. Urteko Kontuen osagaiak
5. Urteko Kontuetako osagaien kontabilitate erregistro edo onartze irizpideak
6. Balioespen irizpideak
7. Orokorki Onartutako Kontabilitate Printzipio eta Arauak

1. URTEKO KONTUAK. IRUDI FIDELA

Lehenengo zatian enpresa batek aurkeztu behar dituen Kontabilitate-Agiriak aipatzen ditu. Kontabilitate Plan Orokor berriak helburu bezala erabiltzaileentzat erabilgarri izatea da eta ondorioz, erabiltzaileei helarazi behar zaion informazioa orain artekoa baino zabalagoa da. Hau dela eta Urteko Kontuak, aurreko KPOko Balantze, Galdu-Irabazien Kontua eta Memoriaz gain Ondare Garbiaren Aldaketen Egoera, eta Diruzaintzako Fluxuen Egoera barneratzen ditu. Ondare Garbiaren Aldaketen Egoerak (OGAE) ekitaldi batetik bestera Ondare Garbiak izan duen aldaketaren berri edo zergatia adierazten du eta Diruzaintzako Fluxuen Egoerak (DFE) diruzaintzaren aldaketa ekitaldi batetik bestera zergatik eman den adierazten du, hau da, kobro eta ordainketen fluxuak.

Gainera, lehen zati honetan informazioa era argian, ulergarrian eta erabilgarrian idatzi behar dela adierazten du, honekin guztiarekin helburua finantza

egoeraren eta emaitzen irudi fidela adieraztea izanik. Oso gauza aipagarria da errealitate ekonomikoak lehenetsua duela itxura juridikoaren gain. Hau da, eragiketari begiratu behar zaio formalki hartzen duen itxura alde batera utziaz. Gerta daiteke, eta gertatzen da, eragiketa askotan itxura juridiko bat eman eta atzetik duen errealitatea bat ez datorrela, horregatik araudia eguneratu den berezitasun aipagarria da azken hau.

Lehen zati honetan jarraituz, arau honetan barneratutako kontabilitate betebeharrak, printzipio eta irizpideak nahikoak ez direla ohartzean, memorian beharrezko informazio osagarriak emango dira. Dena den, hauek aplikatzea Irudi Fidelaren aurkakoak gerta daitezkeen ez-ohiko kasuetan, hauen erabilera ez da bidezko hartuko eta egoera hau behar bezala arrazoituko da memorian, honek enpresaren ondarean, finantza egoeran eta emaitzan duen eragina azalduz.

2. URTEKO KONTUETAN BARNERATU BEHAR DEN INFORMAZIOAREN BETEBEHARRAK

Informazio finantzarioari betebeharrak batzuk eskatzen zaizkio informazioaren helburuak era egokiagoan bete ditzan.

Beraz, irudi fidela adierazi eta erabiltzaileentzat erabilgarria izateko Urteko Kontuetan barneratutako informazioak esanguratsua eta fidagarria izan behar du.

Informazioa esanguratsua dela ulertuko da erabaki ekonomikoak hartzeko erabilgarria denean, hau da, iraganeko, egungo eta etorkizuneko gertaeren azterketa laguntzen duenean edo aurrez egindako azterketak egiaztatu edo zuzentzen laguntzen duenean. Bereziki, enpresak zein arriskuei aurre egin behar dien behar bezala adieraziko da Urteko Kontuetan.

Informazioa fidagarria dela ulertuko da akats material edo soslairik ez duenean eta erabiltzaileek konfidantza izan dezaketenean aurkeztu nahi den irudia fidela dela. Aldi berean, fidagarritasunatik eratorritzen den ezaugarri bat osotasuna da, eta hau lortzen da finantza informazioak erabakiak hartzean eragina izan dezaketen datu guztiak bere osotasunean jasotzen dituztenean eta inolako informazio esanguratsurik ez denean falta.

Gainera, finantza informazioak alderagarria eta argia izan behar du. Alderagarritasun baldintza lagungarria gertatzen da bai enpresa batentzat denboran zehar eta bai enpresa desberdinentzat une berean eta denbora epe berdinerako. Era berean, argitasunak zera dakar, jarduera ekonomiko, kontabilitate eta enpresa finantzen arazoizko ezagutza oinarri bezala hartuz, Urteko Kontuen erabiltzaileei erabakiak hartzea eramango dituzten iritziak sortzen laguntzea.

3. KONTABILITATE PRINTZPIOAK

Kontabilitate finantzarioaren oinarria hogeigarren mendean Kontabilitate Printzipioek osatu dute, hauek Urteko Kontuetako partida garrantzitsuenei buruzko arau zehatzak izanik. Baina nazioarteko kontabilitate erakundeek hirurogeitamargarren hamarkadan hasi ziren kontabilitatearen helburuak definitu eta hauek betetzeko irizpide eta arauak sortzen, hau da, printzipio hitza alde batera utzi eta oinarrizko hipotesiak ezarri zituzten. Ondorioz, printzipioek aldaketa edo bihurketa bat jasan zuten.

Españaren kasuan ere, 1990.eko Kontabilitate Plan Orokorrean oinarri teorikoa Orokorri Onartutako Kontabilitate Printzipioetan zegoen, baina tradizioa dela eta, Kontzeptu-Esparruaren zati bat izaten jarraitzen dute. Gainera, kontabilitatea, eta bereziki erregistroa eta balioespena Orokorri Onartutako Kontabilitate Printzipioak derrigorrez erabiliaz lortzen dela bereziki aipatzen da.

1990.eko Kontabilitate Plan Orokorrean jasotzen ziren bederatzi printzipioetatik sei printzipioetara gutxitu dira. Beraz, hiru printzipioek printzipio izateari utzi eta beste izaera bat hartzen dute. Hasteko, Erregistro printzipioa Onartze irizpide bihurtu da, Sarrera eta Gastuen Korrelazio printzipioa bezala, hau da, printzipio izateari utzi eta Urteko Kontuetako osagaiak noiz ager daitezkeen irizpidea ezartzen dute. Bestalde, Eskuratzeko printzipioa Balioespen irizpide bat izatera pasa da arrazoizko balioari sarrera eman ahal izateko.

- **Funtzionamenduan dagoen enpresaren Printzipioa:** nazioarteko erakundeetako Kontzeptu-Esparruetan oinarrizko hipotesizat hartzen da Sortzapen Printzipioarekin batera eta ondorengo dio: aurkako nabaritasunik egon ezean, enpresaren kudeaketak aurreikusi daitezkeen etorkizunean etengabea da eta horregatik kontabilitate printzipio eta irizpideek ez dute helburu bezala bere osotasunean edo zati batean inorenganaketa baten aurrean ondare garbiaren balioa kalkulatzeko, ezta likidazio baten ondorioz lor daitezkeen zenbatekoa kalkulatzeko. Printzipio hau erabiltzea bidezkoa ez denean, enpresak balioespen arau egokienak aplikatuko ditu aktiboa inorenganatu, zorrak kitatu eta, kasuan kasuko, gertatzen den ondare garbiaren banaketa baten aurrean egingo diren eragiketen irudi fidela adierazteko aplikatutako balioespen irizpideei buruzko informazio esanguratsua memorian adieraziko da.
- **Sortzapen Printzipioa:** eragiketa edo egite ekonomikoen eraginak gertatzen direnean erregistratuko dira, beregain eragina duten gastu eta sarrerak dagozkien ekitaldiko Urteko Kontuetan egotziz, euren ordainketa edo kobroa noiz egingo diren alde batera utziaz.
- **Uniformetasun Printzipioa:** Alderagarritasun betebeharra betetzeko onargarria den irizpide bat aukeratzean denboran zehar mantendu

behar da eta uniformetasunez aplikatu ere, antzekoak diren eragiketei eta bestelako gertaerei, betiere irizpide hau aukeratzera eraman gintuzten baldintzak aldatu ez badira. Baldintza hauek aldatuko balira, bere garaian aukeratutako irizpidea aldatu daiteke, memorian adieraziz eta aldaketa honek Urteko Kontuetan duen eragina azalduz.

- **Zuhurtasun Printzipioa:** Ez-ziurtasun egoeratan egin beharreko estimazio eta balioespenetan zuhurra izan behar da, baina zuhurtasunak ez du arrazoitzen ondare elementuen balioespenak Urteko Kontuetan aurkeztu behar den irudi fidela ez adieraztea. Ekitaldi itxiera arte lortutako irabaziak soilik kontabilizatuko dira, aldez, bai ekitaldian eta bai aurreko ekitaldian jatorria duten arrisku guztiak ezagutu bezain laister kontuan izango dira, baita ekitaldi itxiera data eta Urteko Kontuak lantzen diren data artean ezagutzen badira ere. Kasu hauetan memorian beharrezko informazioa jasoko da.
- **Ez-konpentsazio Printzipioa:** beste arau batek zehazki aurkakoa esaten ez duen bitartean aktiboko eta pasiboko partidak ezingo dira konpentsatu, ezta gastu eta sarrerak ere. Aldi berean, Urteko Kontuetako osagaiak bananduta balioetsiko dira.
- **Garrantzi erlatiboaren Printzipioa:** Zenbait kontabilitate printzipio eta irizpide ez aplikatzea onartuko da honen ondorioz sortzen den aldaketaren garrantzi erlatiboa esanguratsua ez denean eta, ondorioz, irudi fidelaren aurkezpena aldatzen ez duenean. Garrantzi erlatiboa esanguratsua ez denean zenbait partida edo zenbatekoak antzeko izaera edo funtzioa duten beste batzuekin elkarturik ager daitezke.

Printzipioen definizioek ez dute aldaketa aipagarririk izan aurreko araudiarekin alderatuz, Zuhurtasun printzipioak ordea aldaketa esanguratsua jasan du, hau da, gogoan izan behar dugu 1990.eko araudian indar gehien zuen printzipioa zela eta orain ordea lehentasun izaera galdu du. Hau horrela da, araudi berriaren oinarritzko ezaugarriak esanguratsu izatea eta fidagarritasuna direlako, ondorioz, printzipioen arteko gatazka baten aurrean ondarearen, finantza egoeraren eta emaitzaren irudi fidela hobekien adieraziko duena aplikatu behar da.

Kontabilitate printzipioak

1990.eko KPO	KPO Berria
ZUHURTASUNA	ZUHURTASUNA
FUNTZIONAMENDUAN DAGOEN ENPRESA	FUNTZIONAMENDUAN DAGOEN ENPRESA
ERREGISTROA	ONARTZE IRIZPIDEA

1990.eko KPO	KPO Berria
SORTZAPENA	SORTZAPENA
ESKURATZE PREZIOA	BALIOESPEN IRIZPIDE BAT
SARRERA ETA GASTUEN KORRELAZIOA	ONARTZE IRIZPIDEA
EZ-KONPENTSAZIOA	EZ-KONPENTSAZIOA
UNIFORMETASUNA	UNIFORMETASUNA
GARRANTZI ERLATIBOA	GARRANTZI ERLATIBOA

4. URTEKO KONTUEN OSAGIAK

Araudiaren berrikuntza nabarmenatariko bat osagai hauen definizioak lehen aldiz ematen direla da. Aktiboaren, Pasiboaren, Ondare Garbiaren, Sarreren eta Gastuen definizioak ematen dira:

Aktiboak: iraganeko gertakizunen ondorioz, enpresak ekonomikoki kontrolatzen dituen ondasun, eskubide edo bestelako baliabideak dira, beraien-gandik enpresak etorkizunean mozkinak edo etekin ekonomikoa lortuko duela espero denean.

Definizio honetan errealitate ekonomikoak zer dioen begiratu behar dela esaten zaigu, hau da, itxura formala zein den alde batera utziz kontrola nork duen begiratu beharko da ondasun bat aktiboan sartu edo ez erabakitzeke. Gainera, orain arte aktibotzat hartzen ziren zenbait kontzeptu aktiboaren definizioa betetzen ez dutenez ezin izango dira aktiboan barneratu (adibidez, ezarpen gastuak).

Pasiboak: iraganeko gertakizunen ondorioz, sortutako gaur egungo betebeharrak, hauek kitatzeko enpresak etorkizunean irabaziak edo etekin ekonomikoak sor ditzaketen baliabideak eman beharko dituela espero denean. Eragin hauetarako hornidurak barneratuak daudela ulertzen da.

Definizio honen ondorioz orain arte pasibotzat hartzen ziren zenbait partida ezin izango dira balantzean sartu (adibidez, arrisku eta gastuetarako hornidurak). Pasibo bezala onartzeko pasibo hori sortzen duen eragiketarik amaituta egon behar du eta onartutako betebeharrak finkoa izan behar du, hau da, gertatuko dela probablea izatea ez da nahikoa izango.

Ondare Garbia: enpresako aktiboen hondar balioa da, behin pasibo guztiak kenduta. Bazkide edo jabeek, bai eraketa unean edo bai ondoren, egindako ekarpenak barneratzen ditu, betiere pasibo izaera ez dutenak, baita eragina duten metatutako emaitzak edo bestelako aldaketak. Beraz, enpresaren aberastasuna, aktibo eta pasiboak era egokian onartu, balioetsi eta aurkeztearen ondorioz sortzen den aldagai da.

Sarrera: ekitaldian ondare garbian emandako gehikuntzak, bai aktiboen sarrera edo balio hazkuntzak, edo pasiboen murrizketen ondorioz, betiere, hauen jatorria bazkide edo jabeen ekarpenetan ez badago.

Gastua: ekitaldian ondare garbian emandako murrizketak, bai aktiboen irteera edo balio-murrizketak, edo pasiboak onartzean edo balio-hazkuntzak, betiere, hauen jatorria bazkide edo jabeen banaketetan ez badago.

Ekitaldiko gastu eta sarrerak Galdu-Irabazien Kontuan egotziko dira eta ekitaldiko osagai izango dira, euren egoztea zuzenean ondare garbira egin behar denean ezik, orduan OGAEan azalduko bait dira.

Beraz, KPO berrian gastuak eta sarrerak bi motatakoak dira, batzuk Galdu-Irabazien Kontura doazenak eta besteak OGAEra doazenak.

Kontzeptuen definizio hauek ezartzeak praktikan aldaketa garrantzitsuak eragingo ditu, hala nola, gastuak eta sarrerak ondare garbiaren arabera (eta ondorioz aktibo eta pasibo) definitzen direnez, balantzeko osagaien garrantzi handiagoa onartzen da. Gastuak eta sarrerak kontabilitate ereduaren beharrezko aldagaiak dira, soilik, enpresaren Ondare Garbiak dituen aldaketen aldagai sortaileak direlako.

5. URTEKO KONTUETAKO OSAGAIEN KONTABILITATE ERREGISTRO ETA ONARTZE IRIZPIDEAK

Kontabilitate erregistroa edo onartzea, urteko kontuetako osagai desberdinak Balantzera, Galdu-Irabazien kontura edo OGAEra gehitzen den prozesua da.

Osagaien erregistroa egin ahal izateko hiru baldintza bete behar dira: lehenik osagai bakoitzari dagokion definizioa betetzea; ondoren, irabazi edo etekin ekonomikoak lortuko dituzten baliabideak lortu edo emango diren probabilitate irizpideak betetzea, eta azkenik, osagaien balioa era fidagarrian zehaztu ahal izatea. Bereziki:

Aktiboak onartuko dira enpresarentzat etorkizunean beraiengandik irabaziak edo etekin ekonomikoak lortzea probablea denean eta era fidagarrian balioetsi ditezkeenean. Aktibo bat onartzeak aldi berean pasibo bat onartzea (adibidez, makina bat eskuratzea mailegu baten bidez finantzatuz), beste aktibo baten murrizketa (adibidez, makina eskuratzean diruzaintza bidez ordaindu bada), sarrera bat onartzea (adibidez, izakinen salmentak kreditura) edo ondare garbiko beste gehikuntza bat (adibidez, aktiboen ekarpena kapital zabalkuntza baten ondorioz) dakar.

Pasiboak balantzean onartuko dira euren epemugan eta betebeharra kitatzeko, etorkizuneko irabazi edo etekin ekonomikoak sor dezaketen balia-

bideak ematea probablea denean eta, betiere, era fidagarrian balioetsi daitezkeenean. Pasibo bat kontableki onartzeak aldi berean aktibo bat onartzea (adibidez, zor bat diruzaintza bidez kitatzea), beste pasibo bat murriztea (adibidez, zor baten epe aldaketa), gastu bat onartzea (adibidez, gastu bat sortzean zorretan uztea) edo ondare garbian bestelako murrizketa bat (adibidez, pasibo finantzario baten hazkuntza arrazoizko balioaren ondorioz) dakar.

Sarrera bat onartzen da enpresako baliabideen gehikuntza bat sortzean eta, betiere, bere zenbatekoa era fidagarrian zehaztu badaiteke. Sarrera bat onartzeak aldi berean aktibo bat onartu edo handitzea, pasibo bat desagertu edo murriztea, edo, zenbait kasutan, gastu bat onartzea dakar.

Gastu bat onartzen da enpresako baliabideen murrizketa baten ondorioz eta, betiere, bere zenbatekoa era fidagarrian balioetsi edo estima daitekenean. Gastu bat onartzeak aldi berean pasibo bat sortu edo handitzea, aktibo bat desagertu edo murriztea, edo, zenbait kasutan sarrera edo ondare garbiaren partida bat onartzea dakar.

Gastuak eta sarrerak sortzen diren ekitaldiko Urteko Kontuetan erregistratuko dira (1990.eko KPOko Erregistro Printzipioa), eta dagokionean euren artean erlazio bat sortuko da (1990.eko KPOko Gastu eta Sarreraren Korrelazio Printzipioa), baina ezin izango da hauengandik aktibo edo pasibo bat erregistratu azken hauen definizioa betetzen ez badute. Beraz, gastu batek sarrera batekin duen korrelazioa adierazi ahal izateko Aktibo, Pasibo, Sarrera edo Gastu definizioak betetzen direla egiaztatu beharko da.

6. BALIOESPEN IRIZPIDEAK

Balioespena Urteko Kontuetako osagai bakoitzari moneta balio bat esleitzean datza. Araudiak barneratzen duen berrikuntza garrantzitsua da balioespen irizpide desberdinak egotea. Era honetara, balioetsi nahi den elementuaren izaeraren arabera balioespen irizpide desberdina aukeratu ahal izango da.

Kontabilitate Plan Orokor honek ondorengo irizpideak bereizten ditu:

1. *Kostu Historikoa edo Kostua*

Aktibo baten Kostu Historikoa edo Kostua bere eskuratze prezioa (erosen bada) edo ekoizpen kostua (ekoizten bada) da (KPO 90eko Eskuratze prezioaren Printzipioa).

Eskuratze prezioa: eskura ordaindutako edo ordaintzeko dagoen zenbatekoa eta antzeko beste zenbait partida dira, gehi, dagokionean, eskuratze unean hitzartutako gainerako betebeharren arrazoizko balioa, betiere, hauek

guztiak eskuratzearekin zuzenki erlazioan egon behar dute eta aktiboa erabiltzeko baldintzatan jartzeko beharrezkoak direnean.

Ekoizpen kostua: bertan barneratzen dira lehengaien eta bestelako materia kontsumigarrien eskuratze prezioa, aktiboari zuzenki egotzi ahal zaizkion ekoizpen baliabideen zenbatekoa, eta aktiboari zeharka egotzi ahal zaizkion eta dagozkion ekoizpen gastuen arrazoizko zenbatekoa, ekoizpen, eraikuntza edo eraldaketa epeari dagozkionean eta ekoizpen baliabideen lan gaitasun maila normala kontuan izanik.

Aipagarria da aurreko araudietan Kostu Historikoari buruz jardutean ez dela inoiz bereiztu aktibo edo pasiboari dagokion. Aldiz, KPO berri honek bereziki aipatzen da Pasibo baten Kostu Historikoa: zorraren truke jaso denaren balioa dela edo zenbait kasutan, ekitaldian zor bat kitatzeko ematea espero den eskudirua eta antzeko aktibo likidoetan zenbatekoa.

2. Arrazoizko Balioa

Aktibo bat trukatu edo pasibo bat kitatu daitekeen zenbatekoa da, interesa duten eta beharrezko informazioa duten bi alde elkarren arteko independentzia baldintzatan transakzio bat egiten dutenean.

Ez da arrazoizko balioetat hartuko indarrean edo presaka egindako eragiketaren ondorio den emaitza bat, ezta borondatearen aurkako likidazio baten ondorio bada.

Arrazoizko balioa zein den zehazteko, orokorrean, fidagarria den merkatu balio bat oinarritzat hartuko da. Erreferentzi onena merkatu aktibo bateko prezio kotizatua izango da. Merkatu bat aktibotzat hartzeko merkatu horretan trukatzeko diren ondasun eta zerbitzuak homogeneoak izango dira, gainera, une oro ondasun edo zerbitzu zehatz batentzat erosle edo saltzaileak aurki daitezke eta prezioak ezagunak izan behar dute eta jendeak erraz ezagutu ditzake.

Merkatu aktiborik ez duten elementuentzat, balioespen tekniken aplikazioaren bidez lortuko da arrazoizko balioa. Teknika hauen artean aipagarrienak ondorengoak dira: egin berriak diren eragiketak, substantzialki berdinak diren aktiboen arrazoizko balioen erreferentziak, etorkizunerako estimatutako efektiboko fluxuen deskontuaren metodoak eta opzioak balioesteko ohiko ereduak.

Erabilitako teknikak prezioak finkatzeko merkatuak onartzen eta erabiltzen dituen metodoekin bat etorri beharko dute; erabili behar den metodoa, prezioen estimazio errealistenak lortzen dituela frogatuta dagoen balioespen teknika da, hau existitzen bada.

Elementuak arrazoizko balioan era fidagarrian kalkula ezin direnean, dagozkionean, dagozkion amortizatutako kostuagatik balioetsiko dira edo, bere eskuratze prezioa edo ekoizpen kostuan, dagozkion balio-zuzenketak kenduta, eta hau guztia memorian aipatuko da.

3. *Balio Garbi Bihurgarria (BGB)*

Aktibo baten balio garbi bihurgarria, ondasuna negozioren ohiko bilakaeran merkatuan inorenganatzean lor daitekeen zenbatekoa da. Eragin hauetarako, inorenganaketa aurrera eramateko estimatutako kostuak kenduko zaizkie, eta lehengaien eta bideango produktuen kasuan, hauek bukatzeko geratzen diren ekoizpenaren, eraikuntzaren edo eraldaketaren estimatutako kostuak kenduko zaizkie.

4. *Balio Eguneratua*

Balio eguneratua, negozioren ohiko bilakaeran jasoko (aktiboa) edo ordainduko (pasiboa) diren diruzaintzako fluxuen zenbatekoa da, deskontu tasa egoki batekin eguneratuak.

5. *Erabilera Balioa*

Aktibo edo diruzaintza sortzen duen unitate sortzaile baten erabilera balioa negozioren bilakaera normalean erabiliaz eta dagokionean, bere inorenganaketaren bidez, etorkizunerako estimatutako diruzaintzako fluxuen balio eguneratua da, arriskurik gabeko merkatu bati dagokion interes tasa baten bidez eguneratuta.

Normalean, diruzaintzako fluxuen zenbatekoa edo banaketa ez-ziurtasun baldintzatan dago eta horregatik diruzaintzako fluxu estimatuei probabilitate desberdinak aplikatzen zaizkie. Dena dela, estimazio hauek merkatuan kontuan izan behar diren bestelako aldagaien eragina ere kontuan hartu beharko dute, hala nola, balioetsitako aktiboaren likidezia maila.

6. *Salmenta gastuak*

Aktiboa inorenganatzearekin zuzenean identifika daitezkeen gastuak dira, inorenganatze erabakia hartu ez balu izango ez zituzkeenak. Eragin hauetarako, kanpo geratzen dira finantza gastuak, mozkinen gaineko zerga eta aurrez egindako azterketen gastuak, baina aktiboaren jabetza intsuldatzeko gastu legalak eta salmenten komisioak barneratzen dira.

7. *Amortizatutako Kostua*

Finantza tresna batentzat, finantza aktiboa edo finantza pasiboa hasiera batean balioesten den zenbatekoa ken egin diren nagusiaren itzulketak eta gehi edo ken, hasierako zenbatekoaren eta epemugako errenboltso balioaren arteko diferentziaren Galdu-Irabazien Kontuan egotzitako zatia. Gainera, finantza aktiboaren kasuan, onartua izan den balio-narriaduragatik balioaren edozein murrizketa kontuan izan beharko da.

Balioespen irizpide hauek aplikatu ahal izateko erabili behar den interes tasa nola lortzen den ere argitzen saiatu da araudia:

Interes tasa efektiboa: finantza tresna baten liburuetako balioa tresnagandik estimatzen diren diruzaintzako fluxuekin berditzen duen eguneratze-tasa da. Berdintasun honen eraginetarako, tresnaren kontratuaren baldintzak kontuan izango dira, baina ez etorkizuneko kredituaren arriskuagatik galerak; gainera kalkuloa egitean, finantzaketa onartzean aurrez kargatzen diren finantza-komisioak barneratu behar dira.

8. Finantza aktibo edo pasibo bati egotzi dakizkiokeen transakzio gastuak

Finantza aktibo baten erosketa, jaulkipen edo inorenganaketan, edo finantza pasibo baten jaulkipenean edo bereganatzean zuzenki egotzi daitezkeen dira, kontuan izanik, hauek, transakzioa egin ez balitz ez liratekela sortuko. Barneratuko dira aholkulari eta bitartikariei ordaindutako ordainsari eta komisioak, hala nola, artekaritza eta fedemaile publikoaren bitartetza gastuak eta bestelakoak. Aldi berean, ez dira barneratuko jaulkipen-prima edo erosketa uneko deskontuak, ezta finantza gastuak, mantenimendu gastuak edo barne administrazioakoak.

9. Kontabilitate Balioa edo Liburuetako Balioa

Aktibo edo pasibo batek balantzean adierazten duen balio garbia da, aktiboaren kasuan, bere amortizazio metatua eta edozein balio-narriadura metatuegatik egindako balio-zuzenketa kenduta.

10. Hondar Balioa

Aktibo baten hondar balioa, enpresak aktibo hori gaur egun inorenganatu edo bestelako eragiketa baten bidez lor dezaken zenbateko estimatua da, eragiketa hau aurrera eramateko salmenta kostuak kenduta eta kontuan hartuz aktiboak bere bizitza erabilgarriaren amaieran izango dituen aintzinasuna eta gainerako baldintzak.

Definizioa era egokian ulertu ahal izateko arauak beharrezko beste definizio hauek ere eskeintzen ditu:

Bizitza erabilgarria, enpresak amortizagarria den aktibo bat erabiltzea espero duen epea edo aktibo horretatik espero den ekoizpen unitate zenbatekoa da. Bereziki, itzuli behar diren aktiboaren kasuan, bizitza erabilgarria kontratuaren epearekin bat etorriko da, hau aktiboaren bizitza ekonomikoa baino laburragoa bada.

Bizitza ekonomikoa, erabiltzaile batek edo gehiagok aktiboa erabiltzea espero den epea edo aktibotik lortzea espero den ekoizpen unitate zenbatekoa da.

7. OROKORKI ONARTUTAKO KONTABILITATE PRINTZIPIO ETA ARAUAK

Orokorki Onartutako Kontabilitate Printzipio eta Arautzat hartuko dira soilik ondorengoetan jasotakoak: Merkataritza Kodea eta gainerako merkatal legeria, Kontabilitate Plan Orokorra eta bere sektoreka egokitzapenak, ICAC-ek onartzen dituen kontabilitateari buruzko arauak, eta bereziki aplikagarria den gainerako espainiar legeria.

Ondorioz, bereziki aipatzen ez diren bestelako araudietara ezin dugu jo, hala nola, nazioarteko kontabilitate araudia, nahiz eta badakigun KPO berri hau nazioarteko araudi horretan oinarritu dela.

8. AZKEN HAUSNARKETA

Kontabilitate Plan Orokorraren helburua ez da aldatu berrikuntza honetan, hau da, helburua enpresaren ondarearen, finantza egoeraren eta emaitzen irudi fidela adieraztea izaten jarraitzen du. Baina helburu hori lortzeko 1990. eko KPOan Kontabilitate Printzipioak jarraitzea nahikoa bazen, KPO berrian oinarri edo funtsak zabaldu egin dira. Oinarrien edo funtsen aldaketa honek dakarren ondorioz garrantzitsuen kontabilitatean ari garenok Kontzeptu-Esparrua era egoki batean aplikatu nahi badugu pentsamoldea aldatu behar dugula da.

BIBLIOGRAFIA

- AMÉRIGO CRUZ, E. (2007): “El Marco Conceptual en el borrador del Plan General de Contabilidad”. *Técnica Contable*, 696 zkia., 11-17 or.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Madrid. AECA.
- BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. (1997): *La herramienta de normalización contable del Siglo XXI: El Marco Conceptual en España*. Madrid. ICAC.
- CEA GARCÍA, J.L. (2005): *El Marco Conceptual del modelo contable IASB: Una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española*. Madrid. Centro de Estudios Financieros.
- FINANTZA EKONOMIA I Saila (2007): *Nuevo Plan General de Contabilidad 2008*. Bilbo. Lankopi.
- GONZALO ANGULO, J.A. (Presidente) (2002): *Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España*. Madrid. ICAC.

- LEY 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.
- LUCUIX GARCÍA, I. (2007): “El Marco Conceptual de la contabilidad en el borrador del PGC”. Partida Doble, 189 zkia., 10-23 or.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (2007): “El nuevo modelo del PGC: Interpretación de los cambios más significativos”. Técnica Contable, 701 zkia., 38-52 or.
- REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- TUA PEREDA, J. (2006): “Ante la reforma de nuestro ordenamiento: nuevas normas, nuevos conceptos. Un ensayo”. Revista de Contabilidad, 9. alea, 18. zkia., 145-175 or.

