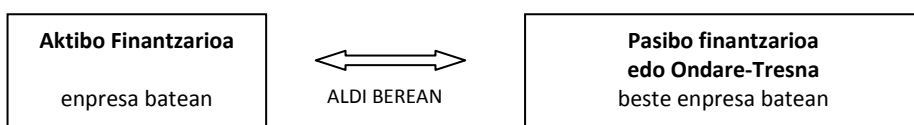


## 2. GAIA: SOZietate ANONIMOEN (SA) ETA ERANTZUKIZUN MUGATUKO SOZietateEN (EMS) ERAKETA

### 2.1. SARRERA: ONDARE GARBIA OSATZEN DUTEN ELEMENTUAK

*Erreferentzia Legala: KPOko 2. Ataleko "Erregistratzeko eta Balioesteko Arauak", 9. Araua "Finantza Tresnak", 4. Atala "Ondare propioko Tresnak".*

**Finantza Tresna**, enpresa batean aktibo finantzario bat eta, aldi berean, beste enpresa batean pasibo finantzario bat edo ondare-tresna bat sortzen duen kontratua da, hau da:



#### Ondare propioko tresna:

- **Definizioa:** pasibo guztiak kenduta gero, ondare-tresna jaulki duen enpresaren aktiboetan hondar-partaidetza bat erakusten edo islatzen duen negozio juridikoa.
- **Balioespena:**
  - Enpresak bere ondare-tresnekin edozein eratako transakzioen bat egiten badu, tresna horien zenbatekoa ondare garbian erregistratuko da, fondo propioen aldaketa gisa; eta inola ere ezin izango dira kontabilizatu enpresaren aktibo finantzario gisa eta ez da emaitzarik erregistratuko galdu-irabazien kontuan.
  - Transakzio horietatik sortutako gastuak, tresna horien jaulkipen gastuak barne (hala nola, letradu; notario eta erregistratzaileen zerbitzu-sariak; memoriak, buletinak eta tituluak inprimatzea; zergak; publizitatea; komisioko eta bestelako kolokatze gastuak) zuzenean erregistratuko dira ondare garbiaren kontra, erreserben balioa gutxituz.

Ondare propioko transakzioan atzera egiten bada edo bertan behera uzten bada, eragiketan sortutako gastuak galdu-irabazien kontuan kontabilizatuko dira.

- **Balantzean Aurkezpena:**

<b>A. Ondare Garbia eta Pasiboa</b>	
A.1. FONDO PROPIOAK	
	<b>I. Kapital Soziala</b>
100, 101, 102 (103), (104)	1- Kapital Eskrituratua 2- (Kapital galdatu gabea)
(108), (109)	<b>IV. (Akzio eta Ondare-partaidetza propioak)</b>
A.2. BALIO-ALDAKETENGATIK DOIKUNTZAK	
A.3. JASOTAKO DIRU-LAGUNTZAK, DOHAINTZAK ETA LEGATUAK	

**Gai honen (eta ondorengo) helburua**, ondare-partaidetza propioak eta bere aldaketak aztertzea izango da: eraketan, kapital zabalkuntzan eta kapital murrizketan, 1514/2007ko KPoren arabera.

## 2.2. SOZIETATEEN ERAKETA

*Erreferentzia legala: Kapital Sozietateen Legearen Testu Bategina, I Titulua, 19-57 artikulua*

Sozietate Anonimo edo Erantzukizun Mugatuko Sozietate baten eraketan, bazkideetatik independentea den erakunde juridikoa sortzen da, bere eskubide eta betebeharrak propioak dituen. Sozietate hauen ezaugarri nagusia hau da: bazkideen erantzukizuna sozietatera egindako ekarpena mugatzen dela.

Sozietate baten eraketarako hurrengo baldintza ekonomiko eta juridikoak bete behar dira:

1. Baldintza juridikoak:
  - ✓ Eskritura Publikoa: elkartearen eraketaren eskritura.
  - ✓ Eskritura publikoaren inskripzioa Merkataritza Erregistroan. Inskripzioarekin, sozietateak izaera juridiko propioa lortzen du.
2. Baldintza ekonomikoak:
  - ✓ Jaulkitako titulu guztiak harpidetzea: titulu guzti-guztiak eskuratu behar dira eta ondorioz, harpidetza egiten duen pertsonak sozietatearen kapitalean sartzeko konpromisoa hartzen du (erabakitako epean eta baldintzetan, eta zehaztutako despoltsapenarekin), sozietatearen akzioduna bilakatuz.
  - ✓ Despoltsapenak egitea: hasieran, despoltsatu beharreko minimoarekin nahikoa da. Sozietate mota bakoitzaren arabera legeak adierazten du zenbateko minimoa zein den eta ondorengo taulan laburtzen da (78-85 art.):

	Erantzukizun Mugatuko Sozietatea	Sozietate Anonimoa
<b>Kapital Soziala</b>	Minimoa = 3.000 €	Minimoa = 60.000 €.
<b>Titulartasuna</b>	Titulu ez negoziagarriak	Titulu negoziagarriak
<b>Tituluaren eskualdatzea</b>	Mugatua	Librea
<b>Hasierako Despoltsapena</b>	%100	KSren%25 + Primaren %100

Sozietate baten eraketarako bi prozedura daude: aldibereko eraketa (erdarazko hitzetan “simultánea” bezala izendatzen dena) eta ondoz-ondoko (erdarazko hitzetan “sucesiva” bezala izendatzen dena) eraketa.

- **Aldibereko eraketa:** sozietatea eratu duten akziodunek, pertsona fisikoek edo juridikoek, eskritura sinatuko dute notario aurrean eta akzio guztiak harpidetuko dituzte, gutxienez legeak adierazitako minimoa despoltsatuz. Eskritura hau, merkataritza erregistroan utzi behar da notarioan sinatu denetik bi hilabeteko epean.
- **Ondoz-ondoko eraketa** (41-55 art.): akzioen publizitatea egiten denean, eraketa eskritura sinatu eta akzioen harpidetza egin baino lehen. Hau da, aldibereko eraketarekin alderatuz, kasu honetan lehenengo egiten dena publizitatea da, parte hartzeko interesa daukan norbait baldin balego ezagutzeko.

### 2.3. BAZKIDEEN PARTAIDETZA KAPITALEAN

*Erreferentzia Legalak: Kapital Sozietateen Legearen Testu Bategina, IV Titulua, 90-125 artikulua.*

Sozietateen kapital soziala tituluetan zatitzen da eta titulu hauek Sozietate Anonimoen kasuan **AKZIO** izena hartuko dute eta Erantzukizun Mugatuko Sozietateen kasuan **PARTAIDETZA** izena.

Elkartearen eraketan, akzioak jaulkitzen direnean edo partaidetzak sortzen direnean, guztiak harpidetu behar dira. Hau da, denak geratu behar dira norbaiten izenean. Harpidetzaren ondorioz, bazkideek ekarpenak egin behar dizkiote enpresari, legeak adierazitako minimoak errespetatuz.

Sozietatearen kapitala, bazkideek akzioak/partaidetzak harpidetu eta bere ekarpenak egiten dituztenean osatzen da (90-92 art.) eta bazkidearen partaidetza, bakoitzak jaso duen akzio/partaidetza kopuruaren arabera egongo da.

#### 2.3.1 Akzioa edo partaidetza

##### 2.3.1.1 Akzioak edo Partaidetzak ematen dituen eskubideak (93-97 art.)

Titulu baten jabe izateak bazkide izendatzeaz gain, ondorengo eskubideak ere ematen ditu:

- Dibidenduetan eta elkartearen likidazioko banaketan parte hartzea.
- Akzio berrien eta akziotan bihurtzeko diren obligazioen jaulkipenean Harpidetza Lehentasun Eskubidea.
- Batzar Orokorretara joateko eta botoa emateko eskubidea.
- Informazio eskubidea.

##### 2.3.1.2 Akzioak adierazteko moduak

Akzioen kasuan (113-125 art.):	Partaidetzen kasuan (92 art.):
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Tituluak (nominatiboak edo erdarazko hitzetan "al portador") (izendunak)</li> <li>2. Idazpenetan (erdarazko hitzetan "anotaciones en cuenta") (eramaile kontuak)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ezin dira ez tituluetan ez idazpenetan adierazi.</li> <li>2. Elkarte bakoitzak partaidetzen Erregistro-Liburua eramango du jabeen izena, helbidea eta eskualdaketa guztiekin.</li> </ol>

##### 2.3.1.3 Akzio motak

- ✓ Akzio arruntak: dibidenduak jasotzeko eskubidea ematen dute.
- ✓ Akzio berezikiak: akzio arruntekin konparatuz, eskubide gehigarriak edo bereziak ematen dituzte:
  - Ukaezinezko dibidendua izan dezakete
  - Dibidenduak jasotzean lehentasuna izan dezakete
- ✓ Botorik gabeko akzioak (98-103 art.):

- Sozietate Anonimoek botorik gabeko akzioak jaulki ditzakete, baina hauen nominala ez da inoiz elkartearen despoltsatutako KSren erdia baino handiagoa izango.
- Honelako akzio batek, gainerako akzio arruntekin alderatuz, ez dute boto eskubiderik ematen baina bai, aldiz, ondorengo hauek:
  - Urteko mozkinetatik, gutxienez, despoltsatutako kapitalaren % bat jasotzeko eskubidea (*dibidendu minimoa*), eta gainera, besteek jasotzen duten beste.
  - Elkartearen likidazio kasuan, gainerako akzioek ezer jaso aurretik, despoltsatutakoa jasotzeko eskubidea.
  - Galerengatik eragindako Kapital murrizketa batean boto gabeko akzioak ez dira kaltetuko, murrizketak gainerako akzioen nominala gainezkatzen ez duen artean.
- ✓ Akzio erreskatagarriak (500-501 art.)
  - Sozietate Anonimo kotizatuak soilik jaulki ditzakete.
  - Jaulkitzaileak berreskuratu egingo dituela pentsatzen duenez, errenta aldakorreko eta finkoko baloreen antzekoa dela esan daiteke. Jaulkipenean zehaztuko dira berreskuratzearen baldintzak. Edonola ere:
    - Bere balio nominala ez da izango KSren %25a baino handiagoa.
    - Guztiz despoltsatu behar dira.

### 2.3.2. Tituluen Balio Nominala, Jaulkipen Balioa eta Kotizazioa

**Balio Nominala (BN):** Partaidetzak kapitalarekiko daukan proportzioa. Akzio edo partaidetza guztiak BN berdinekoak badira:

$$BN = KS / \text{tit. kopurua}$$

**Adibidea:**

KS = 100.000 € bada eta 20.000 titulu badaude, bakoitzaren **BN** = \_\_\_\_\_

Horrela, 200 titulu dituenak, KSren zein % edukiko du?

**Jaulkipen Balioa:** elkarrean jaulkipenean akzio/partaidetza bakoitzagatik eskatzen duena. Akzioen jaulkipena bi momentutan gerta daiteke: enpresaren eraketan hasierako kapitala osatzeko (eraketa), edo kapitalaren zenbatekoa handitzeko (kapital zabalkuntza). Ez du zertan balio nominalaren berdina izan behar, baina ez da inoiz txikiagoa izango.

$$JB \geq BN$$

Jaulkipen balioa balio nominala baino handiagoa denean, diferentzia “Akzio Jaulkipeneko Prima” izango da.

$$\text{Prima} = JB - BN$$

**Adibidea:**

BN = 5 €, JB = %120

- Akzioak zenbateak Jaulkitzen dira?

- Zein da prima?
- Sozietate Anonimo batean hasierako despoltsapen minimoa zein izango da?
- Erantzukizun Mugatuko Sozietate batean hasierako despoltsapen minimoa zein izango da?

**Kotizazioa:** Merkatu antolatu batean (burtsan) akzioak negoziatzen direnean (partaidetzak ezin dira negoziatu) daukaten prezio aldakorra. BNren gainetik zein azpitik egon daiteke, eskaintza eta eskariaren gorabeheren arabera.

**Adibidea:**

BN = 3 € eta kotizazioa= %250

- Titulu bakoitzaren prezioa zein izango da?
- Eta kotizazioa %90 balitz, titulu bakoitzaren prezioa zein izango da?

## 2.4. SOZIETATEEN ERAKETAREN TRATAMENDU KONTABLEA: BALIOESPENA ETA ERREGISTROA

*Erreferentzia Legala: Kapital Sozietateen Legearen Testu Bategina, III Titulua 58-85 art.*

Kapitala osatzeko egin daitezken ekarpenak ekonomikoki balioetsi daitezkeen ondasun eta eskubideak izango dira, baina inola ere, ez dira izango lana edo zerbitzuak. Elementu bakoitzaren balioespena KPOn adierazitako "Erregistratzeko eta Balioesteko Arauak" jarraituz egingo da.

Sozietatearen eraketaren ondorioz jasan diren gastuak (notarioa, erregistratzailea, tituluak harpidetzeko gastuak, etab.) erreserbak murriztuz kontabilizatuko dira (KPO, "Erregistratzeko eta Balioesteko Arauak, 9. Araua "Finantza-Tresnak", 4. Atala):

Zenbatekoa	Zor	Data	Hartzeko	Zenbatekoa
	(57) Diruzaintza		(100) Kapital Soziala	
	(11) Erreserba Libreak			

Ekarpenak bi motatakoak izango dira: dirutan edo diru ez direnak.

### 2.4.1. Dirutan egindako Ekarpenak

Aktibo hauek ez dute inolako arazorik balioespenean, erabiltzen den moneta baita. Hala ere, atzerri monetan egindako ekarpena izango balitz (dirutan), zenbatekoa eurotan bihurtu beharko litzateke. Horretarako KPOko 11. Erregistro eta Balioespen Araua "Atzerri Moneta" jarraituko litzateke.

- Jaulkipena parean egiten denean (JB=BN), eragiketa honela kontabilizatuko litzateke:

Zenbatekoa	Zor	Data	Hartzeko	Zenbatekoa
	(57) Diruzaintza		(100) Kapital Soziala	
	(103) Bazk, galdatu gabeko despoltsapenengatik*		(Tit kopurua*BN)	

- Jaulkipena primarekin egiten denean (BN<JB), eragiketa honela kontabilizatuko litzateke:

Zenabetkoa	Zor	Data	Hartzeko	Zenbatekoa
	(57) Diruzaintza (103) Bazk, galdatu gabeko despoltsapenengatik *		(100) Kapital Soziala (Tit kopurua*BN) (110 Jaulkipen Prima (Tit kopurua. x PRIMA)	

\* (103) Bazk, galdatu gabeko despoltsapenengatik kontuak ondorengo adierazten du: despoltsatzeko geratu dena, despoltsapenaren eskaera egiten denean dirutan gauzatuko dela.

Azken eragiketaren ondorioz, Balantzea honela geratuko litzateke:

BALANTZEA	
Aktiboa	Ondare Garbia eta Pasiboa
(57) Diruzaintza	FONDO PROPIOAK (100) Kapital Soziala -(103) Bazk, galdatu gabeko despoltsapenengatik (110) Jaulkipen Prima

**Adibidea:**

Lagun talde batek SORTU, SA enpresa sortzea erabaki du, 300.000 akzio jaulkiz balio nominalaren %120an (BN= 5€). Legeak adierazitako minimoa despoltsatuko da. Jaulkipenaren gastuak (eskriturak, erregistroa, etab) 2.000€ izan dira.

**ESKATZEN DENA:** kontabilizatu, modu sinplifikatuan, sozietatearen eraketa eta egin Balantzea.

**2.4.2. Diru ez diren Ekarpinak (Ez-monetazkoak) (63-77 art.)**

Hainbat motatako ekarpinak egon daitezke:

1. Ondasun Higiezinak eta higigarriak
2. Kreditu eskubideak
3. Martxan dagoen sozietate bat edo negozio bat

Diru ez diren ekarpinak egiten direnean, Sozietate Anonimoen kasuan, Merkataritza Erregistratzaileak izendatutako aditu baten txostena beharko da. Txosten hau eraketa eskriturarekin batera (edo hala dagokionean, zabalkuntzaren txostenarekin) aurkeztuko da eta ondorengo kontzeptuak azalduko ditu:

- Ekarpinaren zehaztapena
- Ekarpinaren erregistroko datuak
- Jarraitu diren balioespen arauak

Erantzukizun Mugatuko Sozietateen kasuan ez da eskatzen txostenik, eta ondorioz, diru ez diren ekarpinei emandako balioespenean solidarioki erantzungo dute bazkideek. Hala ere, txostena aurkeztuko balitz, bazkideen erantzukizuna txostenean adierazitako balioespenera mugatuko litzateke, Sozietate Anonimoetan bezala.

Diru ez diren ekarpinak balioesteko, KPOko 2. Atala aplikatuko da “Erregistratzeko eta Balioesteko Arauak”:

1. Ondasun higigarriak, higiezinak eta kreditu-eskubideak:

Zenbatekoa	Zor	Data	Hartzeko	Zenbatekoa
	Aktiboak (103) Bazk, galdatu gabeko despoltsapenengatik * (104) Bazkideak, oraindik egin gabeko diru ez diren ekarpenengatik *		(100) Kapital Soziala (Tit kopurua*BN) (110) Jaulkipen Prima** (Tit kopurua. x PRIMA)	

\*Hasierako despoltsapena osorik egiten ez denean (beti ere, legeak adierazitako minimoak errespetatuz), beharrezkoa da geratzen diren despoltsapenak dirutan diren edo ez zehaztea. Dirutan ez badira, hauek gehienez bost urteko epean gauzatu beharko dira (80. art.).

(103) eta (104) Kontuak balantzean Fondo Propioak murriztuz agertuko dira, ikur negatiboarekin.

\*\* Parean jaulkitzen ez bada.

2. Martxan dagoen sozietatea edo negozioa:

Sozietate/Negozio guztiaren balioa, enpresak balioesteko tekniketan oinarrituz kalkulatu da.

Enpresaren balio global hau, despoltsapenean jaso den enpresaren aktiboak eta pasiboak egotziko zaie. Era honetan, elementuen kontabilitate balioa errealitatean ematen zaion balioa (arrazoizko balioa) baino txikiagoa bada, balioespen indibidualetan gainbalioak onartuko dira.

Balioespen indibidualak egin ondoren, enpresaren balio globala zuzendutako kontabilitate balioa baino handiagoa bada (balio globala= balioespen teknikatik lortutakoa; zuzendutako kontabilitate balioa= kontabilitate balioa jasotako aktibo eta pasiboaren arrazoizko balioarekin), geratzen den diferentzia Merkataritza Fondo bezala onartuko da:

$$\text{Enpresaren balio globala} > \text{Aktiboak} + \text{Gaimbalioa} - \text{Minusbalioa} - \text{Pasibo galdagarria} \\ \Rightarrow (204) \text{ Merkataritza Fondona}$$

Kontrakoa ere gerta daiteke: geratzen den diferentzia negatiboa izatea. Hau gertatzekotan, irabazia onartuko da:

$$\text{Enpresaren balio globala} < \text{Aktiboak} - \text{Pasibo galdagarria} \\ \Rightarrow (774) \text{ Negozio-Konbinazioetan Diferentzia Negatiboak}$$

Diferentzia guzti hauek onartu ondoren egoera hau izan beharko litzateke:

$$\text{Enpresaren balio globala} = \\ \text{Aktiboak arrazoizko balioan (Merkataritza Fondona barne)} - \text{Pasibo galdagarria arrazoizko balioan}$$

Zenbat.	Zor	Data	Hartzeko	Zenbat.
	(103) Bazk, galdatu gabeko despoltsapenengatik edo (104) Bazkideak, oraindik egin gabeko diru ez diren ekarpenengatik <b>Aktiboak</b>		(100) Kapital Soziala (Tit kopurua*BN) (110) Jaulkipen* (Tit kopurua. x PRIMA) <b>Pasibo Galdagarria</b>	
	<b>(204) Merkataritza Fondona</b>	edo	<b>(774) Negozio-Konbinazioetan Diferentzia Negatiboak</b>	

\* Parean jaulkitzen ez bada

**Adibidea:**

Bi anaik BIKIAK, S.A. sozietatea eratuko dute. Kapital Soziala 50.000.000€, akzio kopurua 5.000.000 eta BN 10€. Jaulkipena parean egin da. Anaia bakoitzak erdia harpidetzen du.

1. Anaia zaharrenak, dagokion despoltsapena eskudirutan egiten du eta legeak eskatutako minimoan gauzatzen du.
2. Anaia gazteak bere enpresa jarriko du. Enpresa hau txikia da eta mendiko bizikleten piezak egiten ditu. Negozioaren Balantzea ekarpena egiten den unean honakoa da:

<b>BALANTZEA</b>			
<b>Aktiboa</b>		<b>Ondare Garbia eta Pasiboa</b>	
<b>AKTIBO EZ KORRIENTEA</b>	<b>13.000.000</b>	<b>FONDO PROPIOAK</b>	<b>14.500.000</b>
Lurrak	2.000.000	Kapital Soziala	6.000.000
Eraikuntzak	22.000.000	Erreserba Legala	2.500.000
Makineria	5.000.000	Borondatezko erreserba	6.000.000
- Eraikuntzen AM	(15.000.000)		
- Makinariaren AM	(1.000.000)		
<b>AKTIBO KORRIENTEA</b>	<b>5.000.000</b>	<b>PASIBO EZ KORRIENTEA</b>	<b>3.000.000</b>
		PASIBO KORRIENTEA	500.000
<b>GUZTIRA</b>	<b>18.000.000</b>	<b>GUZTIRA</b>	<b>18.000.000</b>

Merkataritza Erregistratzaileak izendatutako adituaren arabera, negozioaren arrazoizko balioa 25.000.000€ da. Balantzea aztertuz, ondorengo gainbalioak onartu dira (balioespenak adituak egin ditu eta bazkide biek onartu dituzte):

- Lurrak 3.000.000€.
- Eraikuntzak 1.000.000€.
- Negozioaren gainontzeko balioa Merkataritza Fondoari egotziko zaio.

**BIKIAK, S.A. sozietatearen eraketa idazpena egin.**



**ERANSKINA: 2007ko KPOren arabera, ondare propioko tresnekin jarraitu beharreko tratamendu kontablea.**

Gai honetan jarraitu den tratamendua eredu sinplifikatuari dagokio, hau da:

Zenbatekoa	Zor	Data	Hartzeko	Zenbatekoa
	(57)/Aktiboa = Despoltsatutako zenbatekoa ( <i>dirutan ekarpena edo diru ez den ekarpena</i> ) (103)/(104) Despoltsatzeko geratu dena		(10) Kapitala (11) Prima	

Eredu sinplifikatu hau ondorengo prozedura garatuago honetatik sortzen da:

### 1- Jaulkipena:

Lehenengo fase batean harpidetu behar diren akzioak jaulkitzen dira.

Zenbatekoa	Zor	Data	Hartzeko	Zenbatekoa
	(190) Jaulkitako akzio edo partaidetzak (PASIBO KORRIENTEA (-))		(194) Oraindik inskribatu gabeko jaulkitako kapitala (PASIBO KORRIENTEA)	

### 2- Harpidetza eta despoltsapena:

Fase honetan, akzioak harpidetu eta despoltsapenak egiten dira, legeak adierazitako minimoa errespetatuz.

#### Aldibereko eraketa:

Zenbatekoa	Zor	Data	Hartzeko	Zenbatekoa
	(57), (21) (3) (4) (5).... (103) Bazk, galdatu gabeko despoltsapenengatik (104) Bazkideak, oraindik egin gabeko diru ez diren ekarpenengatik		(190) Jaulkitako akzio edo partaidetzak	

#### Ondoz-Ondoko eraketa:

Kasu honetan, aurretik tituluen promozioa egin behar da, eta ondoren akzioen harpidetza eta despoltsapena egiten da.

Zenbatekoa	Zor	Data	Hartzeko	Zenbatekoa
	(192) Akzio-harpidedunak (PASIBO KORRIENTEA (-))		(190) Jaulkitako akzio edo partaidetzak	
	(57), (21) (3) (4) (5).... (103) Bazk, galdatu gabeko despoltsapenengatik (104) Bazkideak, oraindik egin gabeko diru ez diren ekarpenengatik		(192) Akzio-harpidedunak	

### 3- Inskripzioa:

Bukatzeko, jaulkitako kapitala, inskripzio bidez formalizatu egiten da eskritura sinatuz.

Zenbatekoa	Zor	Data	Hartzeko	Zenbatekoa
	(194) Oraindik inskribatu gabeko jaulkitako kapitala		(100) Kapitala (110) Prima	

