

## 5. IKASGAIA. KONTABILITATEA

### Laburpena

1. Sarrera
2. Iturriak.
3. Kontabilitate formala: merkataritzako liburuak.
  - 3.1. Nahitaezko eta nahibadako liburuak
  - 3.2. Ukanbeharrak
  - 3.3. Liburuen esanahi juridikoa
  - 3.4. Kontabilitate sekretua
4. Kontabilitate materiala
  - 4.1. Urteko kontuak
  - 4.2. Balorazioa
  - 4.3. Urteko kontuen egiaztapena
  - 4.4. Urteko kontuen gordailua

### 1. SARRERA

Merkatariaren estatutoaren barnean kodeak kontabilitatea eramateko obligazioa jasotzen du. MK 25. artikuloren arabera, enpresari orok kontabilitate antolatua eta bere merkataritzako jardueri egokitua eraman behar du, eragiketen jarraipen kronologikoa egin ahal izateko; periodikoki balantze nahiz inbentarioak ere egin beharko ditu<sup>1</sup>.

Obligazio honen ez betetzeak ondorio larriak izan ditzake enpresariantzat. Alde batetik enpresa konkurtso egoeran erortzen bada, konkurtso hori errudun bezala kalifikatu daiteke (Lkon 164.2 art.<sup>2</sup>), eta horrek enpresariaren edo administratzaileen desgaiakuntza ekar dezake (165.3 Lkon.<sup>3</sup>). Beste alde batetik delitu desberdinak tipifikatzen dira kode penalean arazo honen inguruan: 290.artikuloan delitu sozietarioen artean jasotzen da urteko kontuen edo erakundearen egoera juridikoa zein ekonomikoa agertu behar duten bestelako dokumentuen faltsutzea; 310. artikuluan jarduera eta ekonomia-ekitaldi berberari buruzko kontabilitate ezberdinak eramatea edo kontabilitateak enpresaren benetako egoera ezkutatzea edo beste bat delako itxura ematea,

---

<sup>1</sup> Enpresari hitza artikulon honetan MK.ko 1. artikulon jasotzen den merkataritza hitzaren sinonimo bezala ulertu behar da, hau da, ez dute kontabilitatea eramateko obligaziorik (kodeak jasotzen duen moduan) merkataritza ez direnak: nekazari, artisau, profesional, e.a.

<sup>2</sup> Konkurtsoa erruduntzat joko da: 1. Kontabilitatea eramateko obligazioa duen zordunak betebehar hori funtsean betetzen ez duenen, kontabilitate bikoitza daramanean edo bere ondare edo finantza-egoera ulertzeko irregulartasun garrantzitsua gauzatu duenean.

<sup>3</sup> Epaiak konkurtsoa erruduntzat jotzen badu aipamen hauek jasoko ditu 2.2. Kalifikazioak ukitutako pertsonen desgaiakuntza, bi urtetik hamabost urtera inoren ondasunak administratzaiko edo epe berean edozein persona ordezkatu nahiz administratzeko, beti ere aintzat hartuz egitateen larritasuna eta kaltearen garrantzia.

liburuetan negozioen, egintzen edo eragiketen anotazioak ez egitea; benetakoak ez diren zenbakiekin egitea eta gezurrezko anotazioak egitea zigortzen dira.

Kontabilitatea merkatariairen interesean burututako jarduera bezala sortzen da eta kontularien teknika bezala garatu. Bere eboluzio historikoan bere bitartez babesten diren interesen hedapen bat ikus dezakegu eta, aldi berean, arau teknikoen juridifikazio prozesu bat. Kontabilitate arauak arau tekniko bezala jaiotzen badira ere, gaur egun legezko arauak dira, merkatariaik derrigorrez bete behar dituenak.

Kontabilitatearen funtzioa informazioa ematea da, jarduera ekonomikoaren egoera eta garapenari buruzkoa. Esan dugun bezala merkataria da lehenengo interesatua informazio hori izaten, horrela bere negozioaren eboluzioaren berri lortzen duelako. Baina ez da interesdun bakarra. Enpresariarekin harreman ekonomikoak dituzten guztiei ere interesatzen zaie bere egoera ezagutzea: langileei, hartzekodunei, gestioan parte hartzen ez duten bazkideei, inbertsiogileei, e.a. Azkenik Estatuari eta zergak kudeatzen dituen edozein administrazioari ere beharrezkoa zaio informazio hori edukitzea, irabazien zati bat eskuratzeko eskubidea izango dutelako.

Informazioa emateko funtzioarekin batera beste funtzio bat ere badu kontabilitateak: kontrolaren beharra sortzen du merkatariairengan. Kodeak mugimendu guztiei buruzko idazpena egiteko obligazioa ezartzen dio (25.art.) eta dokumentazio eta frogagiri guztiak gordetzeko (30.art.).

## 2. ITURRIAK

Merkataritzako kontabilitateari buruzko arauak merkataritzako kodean (25-49.art.) eta kapitalezko sozietateen legean (253-261. art.) aurkitzen ditugu. 1829ko kodeak jasotzen zuen kontabilitatea eramateko obligazioa baina bereziki bere alde formaletaz arduratzen zen (eraman beharreko liburuetaz). 1973an 1885eko kodearen lehenengo erreforma garrantzitsua egiten da kontabilitatearen kontrol materialaren kezka jasoz. Ez da nahikoa liburu zehatz batzuk eramatea; bertan jasotzen den informazioaren bitartez enpresaren egoera finantzieroaren errealitatea ezagutu beharko litzake eta horretarako lehenengo balorazio araua jasotzen da, baita kontabilitate hori adituen bitartez ikuskatzeko aukera ere.

Baina indarrean dagoen sistema 1989an jasotzen da merkataritzako kodean europar zuzenbidea barneratuz. Hiru dira momentu horretan onartuak zeuden zuzentarauak: IV.a kapitalezko sozietaten urteko kontuei buruzkoa, VII.a, kontu bateratuei buruzkoa eta VIII.a, kontu ikuskaritzari buruzkoa. Zuzenbide honen harrera merkataritzako kodea eta sozietate anonimoaren legea erreformatuz, eta kontu ikuskaritzari buruzko legea (19/1988, uztailak 12koa) onetsiz gauzatzen da. Arau hauen bitartez europar zuzenbidean funtsezkoa zen printzipio bat jasoko da espainiako zuzenbide kontablean: irudi zintzoaren printzipioa (*true and fair view*). Kontabilitatearen egiazkotasunaren beharra azpimarratzen da.

2007an egin da azken erreforma garrantzitsua kontabilitatearen eraentzan, berriro ere europar zuzenbideari jarraituz. Aldaketa azpimarragarriak eman dira azken hamarkadan zuzenbide honetan ekonomiaren globalizazio edo mundializazioari erantzun egokiena eman nahian, edo gutxienez enpresa multinazionalen beharrei erantzun egokiena eman nahian. Enpresa hauek merkatu desberdinetan parte hartzen dute eta sistema kontable desberdinekin jokatu behar dute beraien kontabilitatea aurkezterakoan. Honek kostuak handitzen ditu eta informazio asimetrikoa sortzen du. Arazo honi konponbide bat emateko europar zuzenbidea EEBBetako sistemara hurbiltzen joan da (US GAAPetara – *General Accepted Accounting Principles*).

Hurbilketa hau IAS/NICen (*International Account Standards / Normas Internacionales de Contabilidad*) bitartez egin da, gaur IFRS/NIIF (*International Financial Reporting Standards / Normas Internacionales de Información Financiera*) bezala ezagutzen direnak. Arau hauek nazioarteko erakunde pribatu batek argitartzen ditu, IASBek (*International Accounting Standards Board*). Adituek osatzen dute erakunde hau eta lortu nahi dutena praktika kontablea zuzendu eta estatuen araudia aldatzea da.

Europar batasunak, bere tradizio kontablea alde batera utziz, neurri batean gutxienez, arau horiek jaso ditu zuzentarau eta erregelamendu desberdinetan. Hauen artean 1606/2002 Erregelamenduak burtsan kotizatzen duten sozietateen urteko kontu bateratuen aurkezpena NICak aplikatuz egin beharko dela agintzen du. Urte bat beranduago, 1725/2003 Erregelamenduak orduan onartuak zeuden 41 NICak baliozkotzen ditu. Lehenago 65/2001 Zuzentarauak IV.na eta VII.a aldatzen ditu “arrazoizko balioaren” printzipioa jasotzeko (*fair value*).

Merkataritzako kodearen 2007ko erreforma aldaketa hauek jarraituz egin da, baina kontabilitate printzipio berriak ez dira bakarrik burtsan kotizatzen duten sozietateen kasuan aplikatuko orokorrean baizik.

Aipaturiko legeetaz gain 2007ko Kontabilitate Plan Orokorra (1514/2007 ED - 2008an indarrean sartzeko dena) eta PYMEentzako Plan Orokorra (1515/2007 ED) kontutan izan behar ditugu kontabilitatearen eraentzaren iturrien artean.

Garrantzitsuak dira baita ICACen (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas) ebazpenak. Ekonomia Ministeritzaren barnean kokatzen den eta izaera administratiboko erakunde autonomoa dugu erregelamentuzko izaera duten ebazpenak ematen dituen, arau kontableak osatu eta interpretatzeko.

### **3. KONTABILITATE FORMALA: MERKATARITZAKO LIBURUAK**

Kontabilitatearen eraentzan tradizioz bi ikuspegi aztertu dira. Alde batetik kontabilitate formala bezala ezagutzen dena. Zer liburu eraman behar dituen enpresariak, nola eraman behar dituen eta zer balio duten liburu horiek frogatzen bezala esango digun kontabilitatearen eraentzaren zatia da hau. Beste alde

batetik kontabilitate materiala izango genuke. Hau negozioaren emaitzaren kalkuluaz arduratzen da; horretarako zer eraman behar den balantzera eta nola baloratu behar den bertan jasotzen dena esango digu.

Merkataritzako kodearen 25. artikulok dioenez enpresariak alde batetik jarduerari buruzko mugimendu guztiak jaso behar ditu, xehetasunez (eragiketen jarraipen kronologikoa egin ahal izateko), eta bestetik emaitzen berri eman behar du (balantze nahiz inbentarioak egin behar ditu).

Baina ez da nahikoa kontabilitatea eramatea mugimenduak jasoz eta balantzeak eginez. Jasotzen dena egia izan behar da. MK aren 29.I artikulok jasotzen da partzialki eskakizun hau. Kontabilitate faltsuaren onartezintasuna 34 II artikulok ere ikus dezakegu.

### **3.1. Nahitaezko eta nahibadako liburuak.**

Mkaren 25. artikulok bi liburu galdatzen ditu: Inbentarioen eta Urteko Kontuen Liburua (LICA) eta Egunerokoa.

Lehenengoa hasierako balantze xehearekin irekiko da eta gutxienez hiru hilabetetik behin egiaztatze balantzeak jasoko ditu; horretaz gain ekitaldiaren itxierako inbentarioa eta urteko kontuak berridatziko dira (MK 28.1 art.).

Inbentarioa elementu patrimonial guztien eta zorren zerrenda xehea da, elementu guzti horiek baloratuak daudelarik. Ez du kontzeptu orokorrik jasotzen, balantzearekin gertatzen den bezala. Ondasun edo kreditu bakoitza identifikatzen du bere balioarekin.

Urteko kontuak bost dokumentu desberdinek osatzen dituzte: balantzea, irabazi-galeren kontua, ondare netoan emandako aldaketen egoera, xedagarriaren mugimenduen egoera eta memoria. Ekitaldi ekonomikoaren bukaeran egin behar diren dokumentuak dira eta momentu horretan enpresariaren egoera zein den adierazten dute, urtean izandako emaitzak aipatuz.

Eguneroko liburuak jardueraren eragiketa guztiak erregistratu behar ditu egunero. Dena den, baliozkoa da eragiketen kopuruak batera idaztea, hilabetekoak edo epe laburragokoak badira (28.2 art.).

Ez da beharrezkoa, baina tradizioz enpresa askok eramaten duen beste liburu bat liburu nagusia da. Honek LICAREN eta eguneroko liburuaren arteko lotura egiten du: balantzearen kontusail bakoitzeko mugimenduak jasotzen ditu kronologikoki.

### **3.2. Ukanbeharrak**

MKko 27. artikulok "liburuak" aipatzen ditu esanez merkataritzako erregistroan aurkeztu beharko direla nahitaez erabiltzen hasi aurretik lehenengo folioan liburu horren folio kopurua adierazten duen eginbidea jartzeko eta liburuaren

orri guztietan erregistroko zigilua jartzeko. Noski, gaur egun ezin dugu liburu fisiko hauei buruz hitz egiten jarraitu, soporte informatikoan eramaten baita enpresen kontabilitatea. Liburuei buruz hitz egin beharrean agian erregistro kontableei buruz hitz egin beharko genuke. Erreforma desberdinak, bereziki 2007koak, ahaztu egin dute nonbait kodea puntu honetan eguneratzea. Dena den onartzen da artikulua honen hurrengo parrafoan dokumentu kontableen legalizazioa hauek egin ondoren.

25. artikulorekin arabera mugimendu guztiak jaso behar dira, osotasuna eskatzen zaie beraz “liburu” hauei.

“Liburu” fisikoen ideian oinarriturik MKko 29. artikulok dio ezin dela zuriune, tarteratze, zirriborro edo karraskatzerik agertu. Ezin daiteke, eztaere, laburdura edo ikurrik erabili, horien esanahia ez bada zehatza, legearen, erregelamenduaren edo orokorrean aplikatutako merkataritza praktikaren arabera. Ahaztu egin zaio baita legegileari 29.2 artikuloa aldatzea, pezetetan egin beharko dela balorazioa esaten baitu oraindik.

Badirudi eskakizun hauen bitartez idazpenen egiazkotasuna bermatu nahi dela. Garrantzitsua da honi begira 34 II artikuluan jasotzen den irudi zintzoaren printzipioa.

Ildo beretik, 30. artikulok dokumentazio guztia gordetzeko obligazioa jasotzen du: enpresariak bere negozioari buruzko liburuak, posta, agiriak eta frogagiriak behar bezala antolatuta gorde behar ditu, liburuan egindako azken idazpenetik hurrengo sei urteetan zehar.

### **3.3. Liburuen esanahi juridikoa.**

Kontabilitate idazpenak ez dituzte egintza juridikoak jasotzen, egitate eta aldaketa patrimonialak baizik. Ez dira kontratuak jasotzen, kontratu horien ondorio diran prestazio ekonomikoak baizik. Baina idazpen horietatik kreditu edo zor baten jaiotzea edo asetzea ondorioztatu daiteke, horregatik hitz egiten da liburuen esanahi juridikoari buruz.

Bestalde kontabilitatearen onarpenak baditu bere ondorio juridiko propioak, adibidez irabaziak banatu ahal izateko sozietate baten bazkideen artean beharrezkoa da irabazi banagarri horiek kontabilitatean agertzea ekitaldearen fruitu bezala. Edo balantze baten emaitzak behartu dezake sozietatea bere desegitera (KBL/LSC 363.1.d art.).

Kontabilitatea eramaterakoan enpresariak benetako datu eta aldaketa patrimonialak jaso behar ditu, egiazkotasuna bermatu behar da; baina horrek ez du esanahi beti horrela egingo denik, horregatik kodeak dokumentu hauen frogari balioa auzitegien eskuetan uzten du. MKko 31.artikulok dioenez auzitegiek erabakiko dute enpresarien liburu eta gainerako agirien frogari balioa, zuzenbidearen arau orokorren arabera.

### 3.4. Kontabilitatearen sekretua

Esan dugu gorago kontabilitatearen funtzioa informazioa ematea dela eta informazio horretan interesatu desberdinak daudela; enpresaria bai, baina baita berarekin harremanetan dauden hirugarren desberdinak eta administrazio publikoa ere. Dena den printzipioz enpresariaren kontabilitatea sekretua da, nahiz eta printzipio horrek salbuespenak izan aipaturiko hirugarren horien interesean.

Sekretuaren printzipio orokorra kodearen 32. artikuluan jasotzen da. Baina bertan aurkitzen ditugu baita lehengo salbuespenak: ikuskapen orokorra (*comunicación o reconocimiento general*) eta ikuskapen partziala (*exhibición o reconocimiento particular*). Bi kasutan epailearen agindura egingo da ikuskapen hori.

- ikuskapen orokorra (32. 2 art.): liburuen, postaren eta gainerako agirien edukia azaltzea agindu daiteke ofizioz zein alderdiak eskatuta, baina hurrengo kasuetan bakarrik: ondasun guztien oinordetza, konkurtsoa, sozietateen edo merkataritza erakundeen likidazioa edota enplegu-erregulazioko espedientea gauzaten denean, baita bazkideek nahiz langileen ordezkariak halakoak zuzenean aztertzeke eskubidea dutenean ere.
- ikuskapen partziala (32.3 art.): liburuak eta agiriak erakustea agindu daiteke baita ofizioz edo alderdi batek eskatuta, enpresariak interesa edo erantzukizuna badu, erakustea ekarri duen gaiari dagokionez. Kasuari lotuta dauden aldeak bakarrik aztertu ahalko dira.

Edozein kasutan azterketa enpresariaren establezimenduan egingo da, beraren edo berak izendatutako pertsonaren aurrean, eta neurri egokiak hartuko dira, liburu eta agiriak behar bezala zaintzeko (33. art.).

Ez dira bi hauek salbuespen bakarrak, kontabilitatea agertzen da baita beste bi supostutan:

- urteko kontuen gordailuan: urteko kontuak merkataritzako erregistrora eraman eta gordailuan utzi behar dira sei urtez edozein interesaturen eskura (MK 41. artk), batzuetan ikuskatu ondoren.
- kontrol publikoa aurrikusten denean: arrazoi fiskalengatik (142. LGT/ZLO) edo enpresaren objetuagatik (Espainiako Bankuaren kontrola bankuen kasuan edo Aseguruaren Zuzendaritza Orokorrarena aseguru enpresen kasuan).

## 4. KONTABILITATE MATERIALA

### 4.1. Urteko kontuak

Esan dugu kontabilitateak informazioa emateko funtzioa betetzen duela, aipatu dugu baita nola jaso behar den informazio hori. Orain aztertu behar ditugun dokumentuak enpresaren emaitza ekonomikoak adierazten dituzte ekitaldi ekonomikoa bukatzen denean. Urtero enpresariak bere jardueraren eta izandako emaitzen berri eman behar du, informazio hori merkataritzako erregistrora eramanez bertan gordailuan uzteko kapitalezko sozietateen kasuan.

Kodearen 34. artikulok dio ekitaldia ixtean enpresariak bere enpresaren urteko kontuak azaldu behar dituela; horien barruan balantzea, irabazi-galeren kontua, ondare netoan emandako aldaketen egoera, xedagarriaren mugimenduen egoera eta memoria. Dokumentu hauek batasun bat osatzen dute, elkar osatzen dute. Balantzea da funtsezko elementua, besteak berak emandako informazioa garatzen dutelarik. Lehenengo lau dokumentuak sintetikoak dira, kontzeptuak eta zifrak jasotzen dituzte. Memoriak, aldiz, datu horiek azaldu egiten ditu.

**Balantzearen** edukia 35.1 artikulok jasotzen da: balantzeak, behar bezala bereizirik, jaso behar ditu aktiboa, pasiboa eta ondare netoa (garbia). Aktiboan agertu behar dira aktibo finkoa edo ibilgetua (ez korrontea) eta aktibo zirkulatzailerik edo ibilkorra (korrontea). Azken honetan jasoko dira ustiapenaren ibilbide arruntan saldu, kontsumitu nahiz gauzatu diren ondare-osagaiak, baita, orokorrean, ekitaldia ixten denetik urtebeteko epean muga-eguneratu, besterendu edo gauzatuko diren partidak ere. Hauen artean lehengaiak, ekoiztutako produktuak, kobratzearen dauden kredituak, xedagarriak, e.a. ditugu. Aktiboaren gainerako osagaiak aktibo finko edo ibilgetu gisa sailkatuko dira. Enpresaren fondo iraunkorra osatzen duten elementuak dira: materialak (makinak, eraikuntzak, instalazioak, e.a.) eta ez-materialak (jabegoa industrialak - markak, patenteak, e.a.-, I+G gastuak, aktibo finantzieroa - akzioak, bonoak, e.a.-).

Pasiboan ere, behar bezala bereizita, agertu behar dira pasibo ibilgetua (ez korrontea) eta pasibo zirkulatzailerik edo ibilkorra (korrontea). Azken honetan bilduko dira, orokorrean, ustiapenaren ibilbide arruntan edo gehienez ekitaldia ixten denetik urtebeteko epean ustez muga-eguneratu edo iraungiko diren obligazioak. Beste zorrak ibilgetu gisa sailkatuko dira, epe luzearako zorrak dira.

Balantzaren alde berdinean kokatzen da ondare netoa (garbia), bertan enpresaren baliabide propioak bereizi behar direlarik (beste elementuen artean dohaintzak edo legatuak izan ditzakegu). Hauen artean kapitala eta erreserbak ditugu.

Balantza horren bi alderdiak balio berdina izango dute: pasiboaren aldeak enpresak dituen baliabideen jatorria adierazten digu (propioak edo besterenak), aktiboarenak, aldiz, baliabide horien erabilera zein izan den esango digu.

Berdintasun hori lortzeko pasiboaren alderdi berdinean jasoko da urteko emaitza (irabazi edo galerak), baliabide propioen artean.

**Irabazi-galeren kontuak** ekitaldiaren emaitza jasoko du, sarrera eta gastuak behar bezala bereiziz, eta ustiapen-emaitzak bestelakoetatik desberdinduz. Agertuko dira, gutxienez: negozio-zifraren zenbatekoa, lehengaien kontsumoa, langile-gastuak, amortizazioak, balio-zuzenketak, zentzuzko balioaren irizpidea aplikatzearen ondoriozko balio-aldaketak, finantza sarrera eta gastuak, aktibo finkoaren besterentzearen ondoriozko galera eta irabaziak, eta etekinen gaineko zergen ondoriozko gastuak.

Dokumentu honek ekitaldiaren irudi dinamikoa ematen du; baliabiden erabilera eta emaitzen zergatia edo kausa argitzen dizkigu.

**Ondare netoan emandako aldaketen egoera** adierazten duen dokumentuak bi zati izango ditu. Lehenengoan, enpresa jarduerak ekitaldiaren barruan sortutako sarrera eta gastuak jasoko dira. Bigarrenean izandako mugimendu guztiak bilduko dira, enpresako bazkide edo jabeekin egindako transakzioen ondoriozkoak barne. Kontabilitate irizpideak aldatzeagatik edo akatsak zuzentzeagatik egokitzapenak egin badira ondare netoan, horren gaineko informazioa ere jaso behar da.

**Xedagarriaren mugimenduen egoera** adierazten duen dokumentuan kobrantza eta ordainketak adieraziko dira, behar bezala antolatuta eta jarduera kategoria edo moten arabera sailkatuta; honela ekitaldian izandako kutxa-mugimenduan inguruko informazioa eskaintzen da.

**Memoriak** osatu, zabaldu eta azaldu egiten du urteko kontuak barneratzen dituzten beste dokumentuetan emandako informazioa. Azken hauek informazio numerikoa jasotzen badute, memoriaren testuan datu horien azalpena egiten da. Memoriak, daukan malgutasunagatik, iraganari eta etorkizunari buruzko informazioa ere jaso dezake.

Kapitalezko sozietateen legearen arabera (257-258-261 artk.) balantze, irabazi-galeren kontu eta memoria laburtuak egin ditzazkete hiru baldintza hauetatik bi betetzen dituzten sozietateak:

- a) aktiboaren partiden guztizkoa ez izatea 2.850.00 eurotik gorakoa
- b) negozioen urteko zenbatekoa ez izatea 5.700.000 eurotik gorakoa
- c) ekitaldeko langileen batez bestekoa ez izatea 50etik gorakoa

## 4.2. Balorazioa

Aipatu ditugun dokumentu guzti horiek osatzeko, eta bereziki partida eta elementu bakoitzaren balorazioa egiteko, kodeak hainbat printzipio jasotzen



ditu merkataria kontutan izan beharko dituenak. Printzipio horiei esker hirugarrenek ulertu dezakete kontuetan jasotzen den informazioa.

Lehenengo printzipioa eta garrantzitsuena 34.2 artikuluan jasotzen dena dugu: irudi zintzoarena. Urteko kontuak modu argian idatzi behar dira eta finantzen nahiz enpresaren emaitzen benetako egoera agerrerazi behar dute.

Printzipio hau beste guztien integratzaile, informatzaile eta interpretatzailea da. Honela, kodeak 34. 3 artikuluan dio legearen xedapenak aplikatuz egoera hori agerraraztea lortzen ez bada, memorian beharrezkoa den informazio osagarria sartu behar dela, beti ere emaitza hori lortzeko. Bestalde, aparteko kasuetan, kontabilitateari buruzko xedapenen bat aplikatzea ez bada bateragarria urteko kontuek azaldu beharreko benetako egoera horrekin, xedapen hori ez da aplikatuko. Halakoetan memorian ezaldu beharko da zein den aplikatu ez den xedapena, zergatik eta horren eragina enpresak emandako informazioan.

Derrigorrez aplikatu behar diren beste printzipioak 38. artikuluan jasotzen dira eta honako hauek dira:

- a) Funtzionamenduan dagoen enpresarena: 38. a) art.  
Enpresak bere jarduera eten ez duela uste izango da kontrakoa frogatu ezean
- b) Jarraitasunarena: 38.b) art.  
Balorazio irizpideak ez dira aldatuko ekitaldi batetik bestera
- c) Neurritasunarena (zuhurtasunarena): 38.c) art.  
Balantzea ixtean dauden irabaziak bakarrik jaso behar dira. Aldiz, aintzat hartu behar dira ekitaldi horretan edo aurreko batean aurrikusiteko modukoak diren arriskuak, nahiz eta balantzea itxi eta egin bitartean izan horien berri. Arrisku horien berri izan bada urteko kontuak egin ostean baina horiek onetsi baino lehen, eta esanguratsuak badira enpresaren benetako egoera azaltzeko, berriro egin beharko dira urteko kontuak. Edozein kasutan ere, kontutan hartu behar dira aktiboen bailoa urritzeagatik egindako amortizazioak eta balio-zuzenketak.
- d) Sortzapenarena: 38.d) art.  
Ekitalde bateko sarrera eta gastuak ekitaldi horretarako urteko kontuei egotziko zaizkie, haiek noiz ordaindu edo kobratu diren kontutan izan gabe.
- e) Balorazio bananduarena: 38.e) art.  
Ezin dira konpentsatu aktiboko eta pasiboko partidak, ezta gastuen eta sarreren partidak ere, erregelamendu bidez ezarritako salbuespen kasuetan izan ezik.
- f) Salneurri historikoarena: 38.f) art.  
Aktiboak kontabilizatzeko beraien eskuratze prezioa hartuko da kontuan, edo horiek ekoiztearen kostua; eta pasiboak kontabilizatzeko, zorra hartzearen truk hartutako kontrapartidaren zenbatekoa, gehi sortuta baina ordaintzeke dauden interesak. 39. artikuluan jasotzen dira balio hauei buruzko zuzenketa arauak.

- g) Erregistroarena: 38.g) art.  
Eragiketak kontabilizatuko dira balorazioa fidagarritasun nahikoarekin egin daitekeenean.
- h) Aurkezpena eurotan: 38.h) art.
- i) Garrantzi erlatiboarena: 38.i) art.  
Onar daiteke kontabilitate printzipio batzuk ez aplikatzea, baldin eta horrek dakarren aldaketa ez bada kontuzkoa, eta, beraz, ez bada ukitzen modu nabarian ondarearen, finantzen eta emaitzen benetako egoeraren irudia.
- j) Arrazoizko (zentzuzko) balioarena: 38 bis art.  
Momentuz printzipio hau instrumentu finantziero batzuei soilik aplikatzen zaie: negozioazio kartera baten zati direnei (akzioak, obligazioak...), eratorriei (futuroak, opzioak...). Balio hori (merkatuko balio edo balio erreala) merkatuko balio fidagarri baten arabera kalkulatu da.

### 4.3. Urteko kontuen egiaztapena

Esan dugu kontabilitatea osatzen duten dokumentuek enpresaren egoeraren irudi zintzoa eman behar dutela. Hau horrela dela bermatzeko legegileak informazio horren berrikuspen prozedura bat aurrikusten du: urteko kontuen egiaztapenarena. Kontuen onarpena egin aurretik aztertu beharko dira eta ikusi ea irudi zintzo hori ematen duten ala ez. Azterketa hori aditu independente batzuk egin beharko dute, sozietateak berak izandaturakoak edo merkatutzako erregistratzaileak izendaturakoak, kasuaren arabera.

Baina ez da enpresari ororen kontabilitatea derrigorrez ikuskatzen. Alde batetik enpresari pertsona fisikoarena edo baltzu pertsonalistena bakarrik hauen borondatea hori bada edo epaitegi eskudunak onartu badu interesa egiaztatzen duenaren oinarriaren eskaera bat (MK 40. art.).

KBLaren (Kapitalezko baltzuen legea, LSC) 263. artikuloren arabera obligaziozkoa da kapitalezko baltzuen kasuan, baina salbuesten dira balantze laburtua aurkeztu dezaketen sozietateak. Kasu hauetan bakarrik kapitalaren %5 dute bazkideek eskatzen badute egingo da (KBL 265.2 art. ).

Hauetaz gain, enpresaren objektuagatik, aseguru enpresak, banka enpresak edo entitate finantzieroak ere ikuskatu behar dituzte (KIL/LAC-*Ley de Auditoria de Cuentas*-, 1. Xedapen gehigarria) beraien urteko kontuak; baita burtsan kotizatzen duten baltzu anonimoak (BML/LMV -*Ley de Mercado de Valores*-, 35. art.) eta subentzio publikoak jasotzen dituzten sozietateak.

Kontu ikuskaritza (2010ean erreformatu zen) 1988ko, uztailak 12ko Legeak arautzen du. Bertan kontu ikuskari izateko ukanbeharrak, ikuskaritza txostenaren edukia, ikuskarien obligazioak eta erantzukizuna, eraentzen dira besteak beste<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Ikus VICENT CHULIA, *Introducción al Derecho Mercantil I*, 2012, 298 e.o.

#### 4.4. Urteko kontuen gordailua

Kontabilitatearen sekretua ikusterakoan aipatu dugu urteko kontuen argitaratzea sekretu horren salbuespen bezala. Argitaratzea kapital sozietateen obligazioa da (KBL/LSC 279. art.): anonimoena, erantzukizun mugatukoena eta komanditario akziodunena. Baita pertsona sozietateena ere haien bazkideak beste sozietate batzuk badira (MK 41.2 art.). Enpresari guztien obligazioa ez denez, sozietateen kontabilitatea ikusterakoan aztertuko dugu.

Web orrialde interesgarriak:

<http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>

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

Adibide bat:

[http://www.youtube.com/watch?v=kPe5eS\\_itBU](http://www.youtube.com/watch?v=kPe5eS_itBU)