

# Negozio-ekintzen globalizazioa eta kontabilitatea bateratu beharra

**Ainhoa Garayar**  
EHUko irakaslea

Enron, WorldCom eta Gescartera bezalako eskandaluak ekiditeko asmoz, gobernuek kontabilitate-bateratzea bideratu dute, enpresen gobernu zuzena lortzeko arauak ezarri dituzte eta auditoreen ekintzak erregulatzeko neurriak hartu dituzte. Espainiako kontabilitate-plangintza 1973an kaleratutako Kontabilitate-Plan Orokorrearekin hasi zen. Gaur egun eraldaketa-prozesuan dago; nazioarteko arauetara egokitzea eta finantza-informazioaren sinesgarritasuna berreskuratzea du helburu.

Governments have recently adopted a series of economic and financial measures intended to avoid scandals such as those caused by Enron, WorldCom or Gescartera. Those measures include the establishment of accounting standards and a collection of rules aimed both controlling auditing staff and monitoring the way in which businesses are effectively run. In Spain, accounting planning began in 1973. This is still an ongoing process, which now aims at bringing accounting planning up to date and also at adjusting it to international laws on the topic, this attempting to bring back people's confidence on accounting.

## 1. Sarrera

Bukatu berri dugun hogeigarren mendearen azken hamarkadetako fenomeno globalizazioa izan da. Merkatu potentzialak globalizatzean, negozioen emaitzak hobetzeko aukerak handiagoak izan daitezke, bai eta finantza-iturri berriak lortzeko ere. Enpresa-talde handiek negozio-aukera berrientzako finantzaketa behar izan dutenean, tokian tokiko merkatuetan ez ezik atzerrikoetan ere egin dituzte jaulkipenak. XXI. mende honen hasieran eta munduko ekonomiaren globalizazio-prozesu honetan, negozioen kudeaketak eta egintza-eremua gero eta globalizatuago daude.

Kapital-merkatuak gero eta malguagoak dira. Kanpo-herrialdeetako enpresek burtsa nazionaletan kotizatzeke baimena dute. Inbertsoreen aukerak ere ez dira tokiko merkatuetara mugatzen. Finantza-informazioaren erabiltzaileen globalizazioa gertatu da eta kontabilitate-informazioaren erabiltzaile potentzialak gero eta gehiago dira. Erabiltzaile horien artean honako hauek bereiz ditzakegu: akziodunak, hartzekodun finantzarioak, enpresa-kudeatzaileak, ikuskariak, balore-merkatuen erregulatzaileak eta abar. Erabiltzaileek erabakiak har ditzaten, informazio erabilgarria eskaintzea izan ohi da kontabilitatearen helburu garrantzizkoenetakoa.

Kontabilitate-erabileren globalizazioarekin batera, gero eta garrantzizkoagoa bihurtu da informazioa konparatzea. Lehen beharrezkoa zen bi enpresaren arteko konparazioa eta enpresa baten ekitaldi ezberdinen artekoa; orain, aldiz, nazioarte mailan ere beharrezkoa da. Informazioaren konparazioa eta analisisa egiteko, honako oztopo hauek hartu behar dira kontuan: moneta-adierazpen ezberdinak, hizkuntzak, informazioa aurkezteko legedia eta formatoen ezberdintasunak.

Amadeus-ek (1987an, Air France-k, Iberia-k eta Lufthansa-k, bidaiak on-line alokatu eta saltzeko sortutako tresna), 1999an egin zuen salto burtsara. Espainiar printzipioen arabera, CNMVri aurkeztutako urteko kontuetan, ekitaldiko mozkin garbia, urtariletik irailera artean, 115,8 milioi eurokoa izan zen (19.267 milioi pza). Baina, taldeak nazioarteko kontabilitate-arauetara (IAS/IFRS *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards*) egokitutako kontuak ere aukeztu zituen. Ekitaldiko mozkin garbia ehuneko 14,8 handiagoa zen; beraz, emaitza hobea izan zen (132,96 milioi euro, hau da, 22.123 milioi pza).

Herrialde ezberdinetako kontabilitate-printzipioen eta legedien artean dagoen homogeneizazio falta da desberdintasun horren arrazoia. Amadeusen kasuan enpresaren "onurarako" izan zen; baina, aurkako egoera ere gerta liteke.

Diferentzia horiek izugarriak izatera irits daitezke. 1993an Daimler-Benz enpresak (Chrysler-ekin fusionatua) New Yorkeko burtsan kotizatzen hasteko, Ipar Ameriketako arauen arabera bateratutako urteko kontuak aurkeztu zizkion SECi (*U.S. Securities and Exchange Commission*; N.Y.eko burtsaren erakunde gainbegiralea). Alemaniako kontabilitatearen arabera, Daimler-Benz enpresak 615 milioi marko irabazten zituen, baina iparramerikarren kontabilitate-arauen arabera, 1.800 milioi markoko galerak zituen.

## 2. Kontabilitatearen bateratzea

Enpresak aurkeztutako kontabilitate-informazioaren azterketa gero eta zailagoa da erabiltzaileentzat. Jatorri-herrialdeetan ez ezik, herrialde ezberdinetako enpresen kontabilitate-informazioa aztertzean ere topatzen ditugun oztupoek eta arazoek are zailago egiten dute nazioarteko azterketa eta konparazioa. Kontabilitate-bateratzearen helburua nazioarteko finantza-informazioaren konparazio-maila handitzea da.

Egoera berdinean dauden enpresek, ekintza bati kontabilitate-irizpide berdina aplikatzea da bateratzearen helburua. Kontabilitatearen Erregulazio-Erakundeek bideratzen dute informazioaren bateratzea. Erakunde horiek kontabilitateko printzipioak eta arauak jaulkitzen dituzte, enpresen kontabilitate-politikak baldintzatzen dituztenak.

Erregulazio-erakundeen artean, nazioartean eragin handiena dutenak ondokoak dira:

- Europan: Europar Batasuna.
- Nazioartean: IASC Elkargoa eta IOSCO.
- AEBetan: FASB eta SEC.

## 3. Kontabilitate-bateratzea Europar Batasunean

Europar Batasunaren kontabilitate-ereduak (direktibetan oinarritua) kontabilitate-ereduak eratu eta aurkezteko *minimoak* ezartzen ditu. Minimo horietan oinarrituz gero, oso zaila da finantza-informazioak konparatzea. Gainera, urteko kontuak baloratzeko eta eratzeko proposatutako irizpideak ez dira bakarrak; hau da, aukera irekia uzten da zenbait kasutan. Estatukideek ere, maila ezberdinetan aplikatzen dituzte aukera horiek eta arazo garrantzizkoetan irizpide eza sumatzen da. Enpresen gain eragiten duten direktibak dira laugarrena (78/660/CEE), urteko kontuei buruzkoa, eta zazpigarrena (83/349/CEE), bateratutako kontuei buruzkoa.

Erantzukizun mugatuko sozietateek urteko kontuak eratu behar dituztela dio laugarrenak. Direktiba horrek kontabilitatearen harmonizazioa baino gehiago, finantza-informazioa konparatu ahal izatea du helburu. Direktiba honen arabera, enpresei nahiz estatu kideei kontabilitate-eredu *desberdinak* erabiltzeko aukera ematen zaie. Enpresek eskainitako informazio gehigarria erabiliz lortzen da konparagarritasuna, hau da, galdu-irabazi kontuaren eta balantzearen noten bidez.

Zazpigarrena bateratutako urteko kontuei buruzkoa da; eta, enpresa-taldeetan, nagusiak bere urteko kontuak eratzeaz gain, bateratutako kontuak eta urteko txosten bateratua aurkeztu behar dituela dio. Horrela, taldearen finantza-egoera erakunde bakar baten egoera balitz bezala agertzen da.

Enpresa handiak kapital bila abiatzean —oro har nazioarteko merkatuetan, eta gehienetan New Yorkeko burtsan—, kontu berriak eratu behar izaten dituzte. Direktiben arabera eta EBko estatu bakoitzeko printzipioen arabera eratutako urte-

ko kontuek ez dute atzerriko herrialdeetako araudia betetzen, batik bat AEBetako burtsa-merkatuaren erregulatzailearen araudia (*Securities and Exchange Commission* edo SEC).

Gobernu-erakundea da SEC; eta bere helburua, inbertsoreari babesa emateaz gain, burtsa-merkatuen gardentasuna eta finantza-informazioaren ziurtasuna bermatzea da. AEBetako burtsetan kotizatu nahi duten enpresek, finantza-egoerak aurkezteko eta eratzeko arauak aplikatzen dituztela ziurtatzen du. Arauen minimoak ezartzen ditu, eta garapena FASBn esku uzten du. FASB erakunde pribatuak, Oro har Onartutako Kontabilitate-Printzipioak (*US Generally Accepted Accounting Principles* (US-GAAP)) eta finantza-egoerak eratzeko eta aurkezteko arauak garatzea eta hobetzea du helburu AEBetan. Erakunde horrek emandako arauen aplikazioa nahitaezkoa da AEBetan kotizatu nahi duten enpresentzat.

New Yorkeko burtsan kotizatu ahal izateko, atzeritar enpresek, beraien herriko kontabilitate-printzipioen arabera, nahiz nazioarteko kontabilitate-arauen arabera edo IAS/IFRSek eraturako finantza-informazioa aurkez dezakete. Baina, Ipar Ameriketako kontabilitate-printzipioen arabera edo US-GAAPen arabera berregindako urteko kontuak ere aurkeztu behar dituzte.

Lan korapilatsua eta neketsua da AEBetako US-GAAPen arabera berregitea urteko kontuak, eta enpresentzat lehiakortasuna geltzeko bidea da. Gainera, nazioarteko enpresen presioa handia izan da, urteko kontu bateratuak eratzeko, IASCREn arauak (*Internacional Accounting Standards Committee* edo Nazioarteko Kontabilitate-Arauen Komitea) erabiltzeko eskatu baitute.

Nazioarteko burtsetan kotizatzen duten Europako ia 280 enpresek aurkezten dituzte finantza-egoerak IAS/IFRS jarraituz (Amadeus Global, Nestle, Nokia, Allianz, Bayer, Volkswagen eta abar), 300 inguruk, US-GAAP jarraituz eta gainerakoek, ia 6.500ek, jatorri-herrialdeko arauen arabera.

#### **4. 90eko hamarkada: bateratzearen lehenengo urratsak**

90eko hamarkadaren hasieran, Europar Komisioak bateratze-prozesua aztertze eginiko bileran, Kontsulta-Batzorde bat sortzen zuen. Europar enpresek merkatu iparramerikarrean sartzeko zeuzkaten arazoak azterturik, aukera ezberdinak hartu zituen kontuan Kontsulta Batzordeak:

- AEBekin akordio batera heltzea, bi herrialdeetako kontabilitate-arauak EBn bai AEBetan onartzeko. Hala ere, Ipar Amerikak ez du interes handirik erakutsi alderdi honetan. Nahiz eta Ipar Ameriketako US-GAAP EBko estatu kideetan onartu, ez da gauza bera gertatu estatu kideetako kontabilitate-arauekin AEBetan.
- Nazioaz gaindikoa aktibitatea duten enpresak, direktibetatik at uztea. Aukera honek ere ez zuen arrakastarik izan; batetik, ezaugarri hau betetzen zuten enpresak zehaztea zaila zelako eta, bestetik, enpresa horiei aplikatu beharreko arauak zehaztu behar zirelako.

- Direktibak eguneratzea. Horien zehaztasun-maila ez zen oso handia, eta eguneratzea pentsatu zen. Hala ere, negoziazio-prozesua luzea izango zelakoan alde batera uztea erabaki zuten.
- *European Accounting Standard Board* sortzea. Kontabilitate-arloko arazo teknikoentzako irtenbideak bilatzeko aukera emango zion EBri. Kasu honetan ere, erakundea sortzeak luze joko zuen.

1995. urteko bi gertaerak eragin handia izan zuten kontabilitate-prozesua bateratzean:

- IOSCO-IASC akordioa sinatu zen uztailean.
- Bateratzea lortzeko jarraitu beharreko pausoak kaleratu zituen azaroan Europar Komisioak.

#### 4.1. IOSCO-IASC akordioa

IOSCO-IASC akordioaren helburua, nazioaz gaindiko kotizazioa duten enpresek erabiliko dituzten nazioarteko kontabilitate-arauen oinarritzko talde bat sortzea izan zen. Helburu hori lortzeko, ahalbidetzen zuen nazioarteko kontabilitate-arauak edo IAS/IFRS aplikatzen dituzten enpresak nazioarteko burtsetara sartzea, eta, zehazki, iparrameriketako burtsetara.

IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*) ez da kontabilitate-erakundea. Erregulazio bateratua sustatzen du, baloreen nazioarteko trukearen kontrola eraginkorra izan dadin eta merkatuak eraginkorrak izan daitezten. Nazioarteko bateratzearen sustatzailea da, kide diren estatu guztietako burtsa-merkatuetan informazioa aurkezteko bete beharreko baldintza berdinak ezartzen dituelako. Espainiaren kasuan, *Comisión Nacional del Mercado de Valores* agenzia hartzen du parte IOSCO-n. Gaur egun, botoa duten partehartzaile arruntak ehun baino gehiago agenzia dira; horien artean Alemania, Suitza, Bangladesh, Pakistan nahiz Tanzaniako burtsa-erregulatzaileak aurkitu ditzakegu.

Nazioarteko Kontabilitate-Arauen Komitea (IASC edo *International Accounting Standards Committee*) 1973an sortu zen Australia, Kanada, Frantzia, Alemania Japonia, Mexiko, Herbehereak, Erresuma Batua / Irlanda eta AEBetako kontabilitate-erakunde profesionalen Londresen sinatutako akordioaren arabera; nazioarteko kontabilitate-arauak ezarriko zituen erakunde berriak. 1974an publikatu zituen komiteak nazioarteko lehenengo kontabilitate-arauak (IAS 1 eta IAS 2).

IASCk emandako arauen helburua kontabilitate-eremu bat ezartzea da, bertan eragiketen gardentasuna bermatuta egon dadin; bermatu nahi ditu baita kapitalez osatutako merkatuaren garapena eta konparagarritasuna ere. IASCren arauak jarraitzea borondatezkoa da. Nazioarteko enpresa-talde handiek erabiltzen dituzte, eta hainbat herrialdetako kontabilitate-arauen garapenean ere eragina izan dute.

2001eko apirilean, berregituratu egin zuten IASC, nazio-kontabilitatearen praktikaren eta printzipioen konbergentzia mundu-mailara eta kalitate altuko kontabilitate arauetara hurbiltzeko. IASCren berregituraketaren ondorioa izan zen Na-

zioarteko Kontabilitate-Arauen Kontseilua (IASB - *International Accounting Standards Board*) IASC Elkargoaren erakunde nagusia, pribatua eta independentea.

Gaur egun, IAS/IFRSi dagokionez, IOSCOren laguntza publikoa da IASCREn euskarria: nazioarteko arauen arabera eginiko finantza-egoerak munduko merkatu guztietan onartzen dira. AEBetako burtsa-merkatuen erregulatuzailea den SECKin zeuden arazo handienak, baina IASCREn berregituraketa onartu zuen, eta, gainera, FASBko bi kide daude IASBn. Hori izan daiteke US-GAAP eta IAS/IFRS elkarrengana hurbiltzeko bidea.

#### **4.2. Europar Komisioaren komunikazioa, kontabilitate-arloan jarraitu beharreko estrategiari buruz**

1995eko azaroan, Europar Batasunak kontabilitate arloan jarraitu beharreko strategiari buruzko komunikatu bat egin zuen Europar Komisioak. Bertan, EBko garapena eta enplegua sustatzeko eta kapital merkatu eraginkorrak eta gardenak lortzeko, IASCREn IAS/IFRS edo nazioarteko kontabilitate-arauen alde agertu zen.

2000ko ekainaren 1ean, Europar Komisioak, *Europar Batasunaren estrategia finantza informazioan. Jarraitu beharreko bidea* (COM (2000) 359 final) izeneko komunikazioan, Europar Kontseiluari eta Parlamentuari proposamen bat luzatu zien: «2005etik aurrera, EBk erregulatutako merkatuetan kotizatzen duten enpresek, urteko kontu bateratuak eratzeko orduan, arau-talde bakar baten arabera egitea, hau da, Nazioarteko Kontabilitate Arauen arabera (IAS/IFRS). Arau horiek erabiliz, EBko burtsa-merkatuen eraginkortasuna handituko da eta enpresek eskuraturako kapitalaren kostua murriztu egingo da».

EBren kontabilitate-estrategiaren lehenengo urratsa 2001. urtean eman zen, 2001eko irailaren 27an Europar Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2001/65/CE direktiba onartzean. Horren bidez, 78/660/CEE, 83/349/CEE eta 86/635/CEE direktibak aldatu ziren; sozietate-mota batzuen kontuak, bankuen nahiz bestelako finantza-entitateen urteko kontuak eta kontu bateratuak eratzeko jarraitu beharreko balorazio-irizpideei buruzkoak ziren. 2004ko urtarrilean, beranduen, jarri behar da indarrean balorazio-irizpide berria estatu kide bakoitzean. Finantza-tresnak eta eratorriak arrazoizko balioan ("fair value") baloratzeko obligazioa edo aukera ematen da.

2002ko ekainean, Nazioarteko Kontabilitate Arauen aplikazioari buruzko araudia (Europar Parlamentua eta Kontseiluaren 2002ko uztailaren 19ko CE 1606/2002) onartu zuen Europar Parlamentuak eta EBko Kontseiluak: 2005eko urtarrilaren 1etik aurrera, EBko enpresa kotizatuek urteko kontu bateratuak IAS/IFRS jarraituz eratu eta aukeztu beharko dituzte.

Araudiaren obligazio orokorraz gain, estatu kideetako enpresei urteko kontuak eratzeko, jarraitu beharreko araudia hautatzeko aukera ematen zaie. Estatu kideek dituzten aukerak zabalak dira, beraz, eta araudiak jasotako aukeren artean ondokoak daude:

- IASen aplikazio minimoa eta derrigorrezkoa: burtsan kotizatzen duten eta kontu bateratuak aurkezten dituzten enpresetan aplikatuko da. Banakako kontuak herrialde bakoitzeko arauen arabera eratuko dira, bai eta burtsan

kotizatzen ez duten enpresen kontuak ere. Bi kontabilitate-eredu ezberdinekin jarraitzea dakar.

- IASen aplikazio maximoa: estatu kideko enpresa guztiek eratu behar dituzte urteko kontuak. Bateratze-maila altuena da, enpresa guztientzat eredu bakar bat baitago.
- Aplikazio mistoa: enpresa kotizatzaileak vs ez-kotizatzaileak. Kotizatzen duten enpresen banakako urteko kontuak nahiz bateratuak nazioarteko arauen arabera eratu behar dira.
- Aplikazio mistoa, banakako enpresen eta enpresa-taldean artean bereizketa eginez: nazioarteko arauak enpresa taldeetan aplikatzea dakar.

### **5. Nola egokituko dira nazioarteko arauak tokiko kontabilitatearen zuzendaritzan?**

Komisioaren arabera, bateratze-prozesua aurrera eraman ahal izateko, beharrezkoa da gainbegiratze publikoa. IASC erakunde pribatua da eta ez litzateke egokia izango EBk eraginik ez duen erakunde baten esku uztea kontabilitate-arauen garapena. Nazioarteko kontabilitate arauak (IAS) eta arauen interpretazioak (SIC) ez dira era zuzenean egokituko EBko estatu kide bakoitzean. EBren zuzenbidea publikoa da; nazioarteko kontabilitate arauak, aldiz, erakunde pribatu batek jaulkiriko arauak izanik, zuzenbide publikora egokitu ahal izateko, Europar Komisioak onartze-tresna bat (*endorsement*-prozesua) proposatu zion parlamentuari. Bi mailatan egituratuta dago onartze-tresna: alde batetik, kontrol-sistema politikoa, Kontabilitatearen Erregulazio-Komitea (*Accounting Regulatory Committee*); eta, bestetik, kontrol-sistema teknikoa, Kontabilitatearen Komite Teknikoa (EFRAG, *European Financial Reporting Advisory Group*).

Kontabilitatearen Erregulazio-Komitea estatu kideetako ordezkariak osatzen dute. IASak onartzeko, Europar Komisioak komite horretara zuzentzen ditu bere kontsultak. EBn nazioarteko arauak erabiltzen direla ziurtatzen du erakunde begiraleak. EBn erabiliko diren IASak eta horien interpretazioak indarrean jartzeko bosterea du, bai eta europar kontabilitatearen eremutik at gelditzen diren nazioarteko arauak mugatzeko gaitasuna ere.

Komisioak aditzera eman duen bezala, IASCren lanaren alde agertu da. IASC berregituratzean, arduraldi osoko kideen artean, erakunde europar ezberdinetako bost kide daude, nahiz eta Europar Batasunak ordezkari zuzenik ez izan nazioarteko erakunde horretan. Horrek arazo bat dakarkio Europari, behin IAS/IFRS onartuta, ez daudelako komite horretan ordezkaturik.

Europar Komisioaren erregulazioari erantzuteko, 2001eko ekainean EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) jatorri pribatuko "Finantza Informazioaren Aholkatze Talde Europarra" sortu zen; kontabilitate-lanbidearen ordezkari diren hainbat erakundetako talde zabalak, finantza-informazioaren egileak eta erabiltzaileak eta kontabilitate-arauen nazio jaulkitzaileak osatu zuten.

Europarentzako IASak aztertuko dituen tresna da EFRAG: IASBren arauak onartzeko garaian, Europar Komisioari eta Erregulazio-Komiteari gomendioak

luzatzea izango du helburu. Nazioarteko Kontabilitate-Arauen definizio-prozesuan parte hartu du, eta IASen inguruan EBn sortutako proposamenak koordinatu ditu EFRAGen Teknikari Komiteak.

2002ko ekainean eman zion EFRAGek lehenengo gomendioa Europar Komisioari: momentu hartan indarrean ziren IAS (IAS 1etik IAS 41era) eta SIC (SIC 1etik SIC 33ra) guztiak, batera, bere egitea.

Europar Batasunean emandako aldaketak kontsultatzeko, ikus *Deloitte Touche Tohmatsu* web-orria: <http://www.iasplus.com/restruct/resteuro.htm>.

## 6. Kontabilitatearen araudia Espainiaren kasuan

Espainia EBn sartzeak nazio-kontabilitatearen araudiaren egokitzapena ekarri zuen, bi legeren bidez: bat kontabilitate-arloan eta bestea kontu-ikuskaritzaren arloan. Espainiaren kasuan, botere legegileak jaulkitzen ditu lege-mailako arauak, eta botere exekutiboak jaulkitzen ditu errege-dekretuen mailako arauak. Bestalde, Ekonomia Ministerioak, ministerio-aginduen mailako arauak jaulkitzen ditu eta gainera beste hiru erakunde daude: *Comisión Nacional del Mercado de Valores*, *Banco de España* eta *Dirección General de Seguros*, legez eskubidea dutenak sektore berezietan erabilgarriak izango diren kontabilitate-arauak jaulkitzeko. Azkenik, Ekonomia Ministerioaren menpeko *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* (ICAC) eta *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE) erakunde autonomoak, Kontabilitate eta Auditoretza arloan nahiz Kontabilitate Publikoan, hurrenez hurren, eragiten duten erresoluzioen jaulkitzaileak dira. Beraz garbi gelditzen da gure ordenamendua erakunde erregulatzailerik ezberdinek osatzen dutela. Hori arazoa izan daiteke nazioarteko kontabilitate-eredu bateratu bat lortzeko, lehenbizi barne-konparagarritasuna lortu behar baita.

2001eko martxoan, Ekonomia Ministroak, kontabilitatearen gaur egungo egoerari eta erreformari aurre egiteko, oinarritzko urratsak aztertzeko asmoz, aditubatzorde bat eratu zuen. 2001eko udaberrian hasi eta 2002ko udan bukatu zen lan-prozesu hartan lortutako ondorioak txosten batean kaleratu zituen ICACek: *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma. Libro Blanco*. Liburu horretan, aditu komisioaren gomendioak ez ezik, azpibatzerdeetako gomendioak ere jasotzen dira.

Adituen batzordeak planteatutako arazoak, Gonzalo Angulok (2002: 11-14) jaso bezala, ondokoak dira:

- Kontabilitate-ereduaren egitura orokorrari dagokionez, aukera bakarreko eragiketen erregistro eta kontabilizaziora jotzea proposatu zuen komisioak. Enpresek aurkeztu beharreko informazioa, beren tamainaren eta garrantzi ekonomikoaren arabera dibertsifikatzea. Enpresa txikiek aurkeztu beharreko informazioetarako kontabilitate-eredu sinplifikatu bat jartzea indarrean eskatzen du batzordeak.
- Kontabilitatearen erakunde-sareari dagokionez, egitura malgua eta parte-hartzailea lortzeko aldaketak proposatzen dituzte. Oinarritzko helburuak betetzeaz gain (akziodunaren babesa eta hartzekodunaren babesa) helburu



berriak lortzen ere lagunduko duten aldaketak dira, hau da, erabaki egokiak hartu ahal izateko informazioaren kalitatea eta garrantzia bermatuko dutenak. Ildo horretan, honako hau proposatu zuten: kontabilitate-arauen erakunde jaulkitzailea *bakarra* izatea, eta arauak betetzen direla eta informazioa kalitatezkoa dela ziurtatuko duen erakunde-taldea sortzea. Kontabilitate-zuzenbidearen berregituraketa dakar horrek; eta kontabilitate-arauak eta arau fiskalak koordinatzen jarraitzea proposatzen dute.

- Urteak joan ahala, eragiketa eta jarduera ekonomiko berriek sortutako arazo teknikoei emandako irtenbideak zaharkituta gelditu dira, kontabilitate-ereduari dagokionez. Arazo tekniko horiek gainditzeko, komisioak planteatutako irtenbidea Nazioarteko Kontabilitate-Arauen Kontseiluaren (IASB) eredia jarraitzea da, zuhertasunez betiere. Bestalde, borondatezko informazio zehatz batzuk erregulatzea gomendatzen dute, bai eta gestio-txostenak jaso beharreko informazioaren erreforma aztertzea ere.

## **7. Nolako aldaketak ekarriko ditu nazioarteko kontabilitate-arauak (IAS) indarrean sartzek?**

Lehenik eta behin, finantza-informazioaren egoerei dagokienez, dokumentu berriak eratu eta aurkeztu beharko ditu enpresak. Honako hauek izango dira beharrezkoak: Balantzea, Eraitzen kontua, Ondare garbiaren aldaketa orria, Diruzaintzako Fluxuen Egoera eta Balantzeari buruzko notak. Administrazioaren Finantza-Txostena, Gaineratutako aberastasunari buruzko Txostena eta Ingurugiro-Txostenak eratu eta aurkeztea enpresaren esku uzten da. Azken horiek borondatezkoak direnez, ez dute formato zehatzik.

Balantzean, aktiboak eta pasiboak, zirkulatuzaileak eta ez-zirkulatuzaileak banatuko dira. Banaketa hori, ustiapen-zikloen arabera egiten da, 12 hilabetekoa hartuz oinarritzat. Ziklo hori baino luzeagoa duten enpresen kasuan, balantzearen notetan, elementu horien likidazioaren eta berreskurapenaren epeari buruzko informazioa gaineratu beharko da. Balantzeari buruzko notak edo Memoria bihurtzen da informazio-dokumenturik zabalena.

Galdu-irabazien kontuak egitura bertikala dauka. Sortutako emaitza kalkulatzeko IASBren arabera, erregulartasunez eta negozioaren zati batekin edo negozioaren ondorioz lortzea espero da emaitza arrunta. Aparteko emaitzarik ia ez da agertuko, enpresak kontrolatzen ez dituen elementuen gain emandako eragiketetatik sortutakoak izango baitira; hots, lurrikaren edo suteen ondorioz emandako galeren kasuan. Akzio bakoitzeko mozkinari buruzko informazioa gaineratzeko obligazioa dute kotizatutako enpresek.

Emaitza kontzeptuari dagokionez, guztirako emaitza da lortutako aldagaia. Horretarako, kontuan hartzen dira honako hauek: ekitaldian sortutako emaitza, normalean galdu-irabazien kontuan kalkulaturakoa, eta, bestalde, ondare-elementuek jasandako balorazio-aldaketak. Balorazio-aldaketa horiek ez dira galdu-irabazien kontuan jasoko, ondare garbiaren aldaketen orrian baizik.

Ondare garbiaren aldaketa-orriak baliabide propioetan gertatutako aldaketak neurtzen ditu, eta bi motatako eragiketak banatzen ditu: alde batetik, enpresaren jabeekin eginiko eragiketek (kapital-eragiketak) ondare garbian sortutako aldaketak jasotzen ditu eta, bestetik, enpresaren kapitalean eraginik ez dituzten eragiketak.

Diruzaintzako Fluxuen Egoera aurkeztu beharreko dokumentu bihurtzen da. Bertan, inbertsio-finantziazio eragiketek sortutako baliabide likidoak jasotzen dira. Dokumentu horrek, enpresaren epe laburrerako kaudimena eta likidezia-analisiaren azterketa ahalbidetzen du. Finantzaketa Taula desagertu egiten da.

Memoria edo IASBren arabera, balantzeari buruzko txostenak askoz ere informazio zabalagoa eskainiko du: segmentatutako informazioa, negozio-konbinazioak eta merkataritza-fondoak, enpresaren arriskuei buruzko informazioa, enpresak hirugarrenekin dituen loturak, akzio bakoitzeko dibidenduari buruzko informazioa, eta abar.

Kostu historikoa ez da balorazio-irizpide bakarra izango. Nazioarteko arauak ekarriko duten aldaketa handia izango da, zenbait aktibo arrazoizko balioan edo "fair value" zenbatekoan kontabilizatzeko aukera ematean. Aditu independente batek zehaztutako balioan, zenbait aktibo baloratzeko aukera ematen zaie enpresei. Emandako diferentziak erreserbetara eramango dira (enpresaren erabilerrarako jabetza, oina edo ekipoak direnean) edo ekitaldiko emaitzetara (inbertsiora zuzendutako ibilgetuen jabetza gertatzen den kasuetan; adibidez, hirugarren bati alokatua duen eraikina). Eragin fiskaletik garbi, bi kasuetan. Lehenengo kasuan ibilgetuak amortizatzen jarraituko du enpresak, baina bigarren kasuan ez. Ildo horretan, aipatu behar da higiezin agentzietan izango duen eragina, bai eta, hemendik aurrera, aditu profesionalen (tasatzaileak) lanaren garrantzia; izan ere, horien balorazioek zuzenean eragingo dute enpresen emaitza baloratzeko eta interpretatzeko. Finantza eratorrien tratamendua eta kontabilizazioa, eratorriak, estaldurak barne, balantzean "fair value" edo arrazoizko balioan jasoko dira.

Gastuak aktibatzeke zailtasun handiagoak izango dira. Ikerketa-gastuak ezin dira aktibatu eta garapen-gastuak aktibatzeke murrizketak daude. Kapitala zabaltearen gastuak sortzen diren ekitaldian jasoko dira, baliabide propioen zenbatekoa murriztuz. Finantza-errentamenduak kontabilizatzean hainbat ekitalditan banatzeko gastuak jasotzen genituen; horiek ere desagertzen dira, pasiboaren zenbatekoan enpresak ordaindu beharreko kuoten finantza-gastuak ez direlako jasoko.

Hornidurak zuzkitzeko zailtasunak egongo dira. Iraganeko gertaera baten ondorioz, diru-irteera bat arrazoizkoa denean, eta diru-irteera hori arrazonamenduz kuantifika daitekeenean bakarrik, zuzkitu ahal izango dira hornidurak. Aipatzekoa da, gure arauen arabera zuzkitutako hornidura asko, IAS/IFRSren araberrako kontingentziak, ez datozela balantzean jasota, baina enpresa behartuta dago, memorian edo notetan, kontingentzia horiek sailkatu eta azaltzera.

Negozio-konbinazioen kasuan, arauketa berezia dago (fusioak eta eskuraketak). Eragiketa horietan sortutako Merkataritza Fondoaren kuantifikazioa desberdina izango da; eskuratutako enpresaren aktibo eta pasibo identifikagarriak, "fair value" edo arrazoizko balioan baloratuko dira. Amortizazio-epaia (KPOren arabera gehie-

nez 20 urte) handiagoa izan daiteke, mozkin nahiko sorrarazteko epea arrazonamenduz luzeagoa estima badaiteke.

Material ibilgetuen nahiz inmaterialen amortizazioa zuzkitzeko orduan, amortizazio sistematikoaz gain, beste aukera bat ere hartzen da kontuan: balantzearen itxiera-datan, elementu horien zaharkitze-mailaren arabera, berauek saneatzea.

Kontabilitate-arau berri hauen arabera, enpresek eskaini behar duten informazio-kopurua handiagoa da, eta informazioa aurkezteko ohiko sistemak egokitu beharko dituzte. Urteko kontuetan, segmentatutako informazioa eman behar da, negozio-lerro eta geografia-eremu bakoitzeko galdu-irabaziak, kutxa-fluxuen egoera eta bestelako informazioa eman beharko baita.

## 8. Baina, zer dira nazioarteko kontabilitate-arauak?

Kontzeptuzko eremua edo “framework”: arau-talde sendo batek (IAS 1etik 41era) eta horien interpretazioek (SIC 1etik 33ra) osatzen dituzte nazioarteko-kontabilitate arauak. Beren helburua, negozio-ekintzen ekonomia-funtsa islatzea eta enpresaren finantza-egoeraren irudi fidela aurkeztea da.

IASBren arabera, 2003ko apiriletik indarrean dauden nazioarteko arauak ondokoak dira:

IAS 1: Finantza-Egoeren Aurkezpena  
IAS 2: Inbentarioak  
IAS 7: Kutxa-Fluxuen Egoera  
IAS 8: Ekitaldiko Irabazi edo Galera Garbia; Oinarrizko akatsak eta Kontabilitate-Politeketan Aldaketak  
IAS 10: Balantzearen dataren ondorengo gertaerak  
IAS 11: Eraikitze-Kontratuak  
IAS 12: Irabazien gaineko zergak  
IAS 14: Segmentatutako Finantza-Informazioa  
IAS 15: Prezioen aldaketen eraginak adierazteko informazioa  
IAS 16: Jabetza, Oina eta Ekipoak  
IAS 17: Errentamenduak  
IAS 18: Sarrerak  
IAS 19: Langileen mozkinak  
IAS 20: Gobernu-subentzioen kontabilizazioa eta Gobernu-Laguntzei buruzko informazioa  
IAS 21: Atzerri-moneten kanbio-tasaren aldaketen ondorioak  
IAS 22: Negozio-Konbinazioak  
IAS 23: Interesen kostuak  
IAS 24: Erlazionaturiko Zatiei buruzko informazioa

IAS 26: Erretiratze-Planei buruzko informazioa  
IAS 27: Bateratutako Finantza-Egoerak  
IAS 28: Elkartutako Enpresetan Inbertsioak  
IAS 29: Finantza-Informazioa Hiperinflaziodun Ekonomietan  
IAS 30: Banku eta antzeko Finantza-Erakundeek bideratu beharreko informazioa Finantza-Egoeretan  
IAS 31: Join Ventur-etan interesen Finantza-Informazioa  
IAS 32: Finantza-Tresnak; Aurkezpena eta Banatu beharreko Informazioa  
IAS 33: Akzioko Irabaziak  
IAS 34: Tarteko Finantza-Informazioa  
IAS 35: Eragiketa ez-jarraiak  
IAS 36: Aktiboen baliogalerak  
IAS 37: Hornidurak, Aktibo Kontingenteak eta Pasibo Kontingenteak  
IAS 38: Aktibo Ukiezinak  
IAS 39: Finantza-Tresnak; Antzematea eta Neurtzea  
IAS 40: Inbertsio-Ondasunak  
IAS 41: Nekazaritza

Arauek hobeto ulertzen laguntzen dute nazioarteko arauetako eginiko interpretazioek eta ondokoak dira:

<i>Interpretazio-arauak</i>	<i>Interpretaturiko arauak:</i>
SIC 1: Uniformetasuna – Inbentarioen kostua kalkulatzeko metodoak	IAS 2
SIC 2: Uniformetasuna – Interes-kostuen kapitalizazioa	IAS 23
SIC 3: Elkartutako enprekin eginiko eragiketetan, Galera eta Mozkin ez gauzatuak desagertzea	IAS 28
SIC 5: Finantza-Tresnen klasifikazioa	IAS 32
SIC 6: Programa informatikoak aldatzeagatik sortutako kostuak	Kontzeptuzko Eremua
SIC 7: Euroa indarrean sartzea	IAS 21
SIC 8: Kontabilitatean lehenengo aldiz IASak erabiltzea	IAS 1
SIC 9: Negozio-konbinazioak – Interesen elkartzeak edo Erosketak bezela klasifikatzea	IAS 22
SIC 10: Gobernu-laguntzak – Jarduerarekin zerikusirik ez dutenak	IAS 20
SIC 11: Atzerri-monetaren kanbio tasan aldaketak – Balio-galera garrantzizkoen kapitalizazioa	IAS 21
SIC 12: Baterakuntzak – Helburu bereziko erakundeak	IAS 27
SIC 13: Elkartasunez kontrolatutako erakundeak – Parte-hartzaileen aportazio ez monetarioak	IAS 31
SIC 14: Ondasunak, Oina eta Ekipoak – Partiden balio-galeragariko kalte-ordainak	IAS 16
SIC 15: Errentamendu operatiboak – Pizgarriak	IAS 17
SIC 16: Kapitala akzioetan – Enpresak jaulkitako kapital tresnen berrerosketa (Akzioak karteran)	IAS 32
SIC 17: Enpresak jaulkitako kapital-tresnekin sortutako eragiketen kostuak	IAS 32
SIC 18: Uniformetasuna – Metodo alternatiboak	IAS 1
SIC 19: Finantza-Egoeren Moneta – IAS 21 eta IAS 29-ren arabera Finantza Egoeren aurkezpena eta neurketa	IAS 21 eta IAS 29
SIC 20: Parte-hartzearen metodoa – Galerak hautematea	IAS 27
SIC 21: Mozkinen gaineko zerga – Balio-galerarik jasatenez duten Aktiboaren Errebalorizazioaren Berreskurapena	IAS 12
SIC 22: Negozio-konbinazioak – Hasieran jasotako Arrazoizko Balioa eta Gainbalioen egokitzapenak	IAS 22
SIC 23: Ondasunak, Oina eta Ekipoak – Mihatze eta Konponketa orokorren kostuak	IAS 16
SIC 24: Akzioen irabaziak – Akzioaren bihurtzearen Finantza-Tresnak eta bestelako kontratuak	IAS 33
SIC 25: Mozkinen gaineko zergak – Enpresaren nahiz bere akzioedunen egoera fiskalean aldaketak	IAS 12
SIC 27: Errentamenduaren egitura jarraitzen duten eragiketen funtsaren ebaluazioa	IAS 1, IAS 17 eta IAS 18
SIC 28: Negozio-konbinazioak – "Aldaketaren Data" eta kapital-tresnen arrazoizko balioa	IAS 22
SIC 29: Zerbitzu-emakidetan banatu beharreko informazioa	IAS 1
SIC 30: Finantza-egituren moneta-adierazpena – Neurtze-monetatik aurkezte-monetarako aldaketak	IAS 21 eta IAS 29
SIC 31: Sarrerak – Publizitate-zerbitzuak gaineratzen dituzten trukaketak	IAS 18
SIC 32: Aktibo ukiezinak – Web tokien kostuak	IAS 38
SIC 33: Baterakuntza eta Parte-hartzearen metodoa – Boto-eskubideak eta jabeen interesen banaketa	IAS 27, IAS 28 eta IAS 39

## Bibliografia

- Deloitte Touche Tohmatsu web-orria: <http://www.iasplus.com/restruct/resteuro.htm>
- Europar Komisiaoa (2000): "Estrategia de la información financiera en la Unión Europea. El camino a seguir", 2000ko ekainaren 13ko Komisioaren Komunikazioa. [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/index_en.htm)
- , (2001): "Directiva del Parlamento Europeo y del consejo por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financieras". DEOCn publikatua 2002.09.27an. [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/index_en.htm)
- , (2002), "Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 89/674/CEE sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad y empresas de seguro". DEOCn publikatua 2002.05.28an. [http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/index_en.htm)
- Gonzalo Angulo, J. A. (2002): "Las líneas básicas de la Reforma Contable", *Partida Doble*, **136**, 2002ko iraila, 10-27.
- Horno Bueno, M. P. (2003): "El proceso de armonización contable en Europa (1995-2002): Un análisis retrospectivo", *XIII Jornadas Hispano-Lusas de Gestión Científica*, Lugo.
- Laínez Gades, J. A. eta Callao Gastón, S. (1998): *Análisis Internacional de la Información Contable*, Pirámide.
- López Combarros, J. L. (2002): "Reforma contable: Su necesidad", *Partida Doble* **136**, 2002ko iraila, 6-9.
- Maseda, A.: Seminario "Contabilidad Internacional". Programa de Doctorado "Soluciones Empresariales frente a nuevos retos internacionales".
- Pulido Alvarez, A.: "El camino de la normativa contable española hacia las Normas Internaciones de Contabilidad", *Tribuna de Opinión*.