

# Kontabilitate Plan Orokorraren egokitzapena mozkina helburu ez duten erakundeentzat

**M. Edurne Aldazabal, Iratxe Amiano, Gaizka Zubiaur**  
EHUko irakasleak

Gaur egun interes handiena sortzen duen kontabilitate-informazioaren funtzioa kudeaketarako tresna erabilgarria izatea da, izan ere, edozein izaera duten erakunde ekonomikoen zuzendaritzan lagungarri gerta daiteke. Azken urte hauetan, kontabilitate-araudia mozkina helburu ez duen sektorerako egokitzeko ardura handia sumatzen da, eta horren adibidea da apirilaren 30eko 776/98 Errege Dekretuan bilduta dagoen eta 1998ko maiatzean argitaratu zen Kontabilitate Plan Orokorraren egokitzapena mozkina helburu ez duten erakundeentzat. Artikulu honen bidez egokitzapen hori azaltzea da gure helburua, mozkina helburu ez duen sektoreari aplikatzen zaizkion gai esanguratsuenak aipatuz. Esan beharra dago arau hau lehen aldiz aplikatu den urtea 2000.a izan dela, 1999ko ekitaldiari dagokion informazioa argitaratzean hain zuzen. Sartu berri garen 2002. urtean onartuko den Elkarteen Lege berria dela eta, egokitzapenak garrantzi handiagoa hartzen du —tresna moduan erabiltzeko—, lege berri honek kontabilitate-betebehar berriak ezarriko baititu aipatutako elkarreentzat.

Accounting information is more and more important nowadays in every kind of organizations because of its utility for managers. Non for Profit Organizations (NPO) sector is growing rapidly, so mayor attention is paid to this sectors' accounting regulation. An example of this, is that accounting regulation for NPO was reformed with a new law in April of 1998 (Real Decreto 776/98). The objective of this article is to analyze the most important points of this reform in NPO sector. This law was applied first time in year 2000 when accounting information about year 1999 was published. We think this law for NPO sector will be an important instrument to create the new law for organizations, which will be approved during this year 2002.

Mende honen hasieratik Kontabilitatea izan da zientzia ekonomikoetatik garapen handiena izan duena, gizarreak eskatu duen neurrian aplikatu baita. Gaur egun, merkataritza-enpresa orotan informazio-sistema garrantzitsuena da kontabilitatea.

Interes handiena sortzen duen kontabilitate-informazioaren funtzioa kudeaketa-rako tresna erabilgarria izatea da, izan ere, edozein izaera duten erakunde ekonomikoen zuzendaritzan lagungarri gerta daiteke. Zalantzarik gabe egoera hori sorrarazi duten arrazoiatariko bat honako hau izan da: informazio-gaietan erabakiak hartzeko sortu diren beharrak asetzeko, kontabilitate-sistemak bilakatzen jakin duela.

Aipatutako egoera enpresa-alorrean gertatu da, batik bat. Baina, mozkina helburu ez duten erakundeei aplikatutako kontabilitate-teknekek ez dute izan aldatetarik hainbat hamarkadatan, agian kontrolatu eta informazioa eskatu behar zutenek hala nahi izan dutelako. Dena den, azken urte hauetan kudeaketa hobea lortzeko oinarritzat jo da informazio hobea izatea.

Mozkina helburu ez duen sektorean, prozesu horrek kontabilitate-arauak egokitzeko ardua sortu du. Horren adibidea da mozkina helburu ez duten erakundeentzako Kontabilitate Plan Orokorren egokitzapena, apirilaren 30eko 776/98 Errege Dekretuan bildua eta 1998ko maiatzean argitaratua. Gainera, Errege Dekretu horrek bere II. eranskinean arau eta ereduak jasotzen ditu, aipatutako erakundeek aurrekontuei buruzko informazioa landu dezaten.

Kontuan izan behar da mozkina helburu ez duten erakundeek estatutuetan ezarrita dituzten helburuak lortzeko merkataritza izaera duten jarduerak garatzeko aukera dutela. Erakunde horiek garatzen duten jardueraren izaera edozein dela ere, egokitzapenak arau-bilduma osoa testu bakar batean jasotzea du helburu.

Honekin guztiarekin, ziurtasunez esan dezakegu, enpresentzat izaera ekonomiko-finantzarioa duen informazioa lantzea garrantzitsua bada, ez duela garrantzi gutxiago mozkina helburu ez duten erakundeen arduradunentzat, lagungarria baita kontuak aurkezteko eta erakundeen kudeaketa hobetzeko.

## **1. Interes orokorreko mozkina helburu ez duten erakundeen kontabilitate-betebeharrak**

“Mozkina helburu ez duen sektore” gisa ezagutzen den honetan erakunde-mota ezberdinak topa ditzakegu: kooperatiba-mugimendukoak, erakunde ekologista txikiak, erakunde erlijiosoak edo fundazio ongile-laguntzaileak, kirol-erakundeak, etab. Dena den, 1998ko maiatzean argitaratu zen egokitzapena sortzeko arrazoia hauxe izan zen: Fundazioen eta Interes Orokorreko Jardueretan Partaidetza Pribatuari Zerga-Eragingarrien azaroko 30/1994 Legearen zortzigarren xedapen gehigarria osatzea; bertan, Gobernuak mozkina helburu ez duten erakundeentzako Kontabilitate Plan Orokorren egokitzapena onartuko zuela jasotzen baita. Beraz, egokitzapen hori interes orokorra duten erakunde pribatuei zuzenduta dago, eta elkartekideen helburuak lortu nahi dituzten erakundeak eta titulartasun publikoa duten erakundeak kanpoan gelditzen dira. Hori dela eta, Fundazioak eta interes orokorra duten Elkartek izango dira gure aztergaiak.

Bai estatu-araudian eta bai hainbat autonomia-arauditan, erakundeek eta fundazioek kontuak aurkeztu behar dituztela jasotzen da. Betebehar hori ondoko eskemaren bidez labur dezakegu:

<b>Fundazioak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aurrekontua</li> <li>• Inbentarioa</li> <li>• Balantzea</li> <li>• Galdu-irabazien kontua</li> <li>• Memoria (aurrekontuaren likidazioa jasotzen du)</li> </ul>	<p><b><i>Fundazioen 30/94 Legea (Estatukoa)</i></b>  <b><i>Fundazioen 12/94 Legea (Euskal Herria)</i></b></p>
<b>Onura Publikotzat Izendatutako Elkarteak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aurrekontua</li> <li>• Balantzea</li> <li>• Galdu-irabazi kontua</li> <li>• Memoria (aurrekontuaren likidazioa jasotzen du)</li> </ul>	<p><b><i>Fundazioen 30/94 Legea (elkarteen legea aldatzen du)</i></b>  <b><i>Onura Publikoko Elkarteei buruzko 1786/1996 Errege Dekretua</i></b></p>
<b>Elkarteak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Urteko aurrekontua</li> <li>• Aurrekontuaren likidazioa</li> <li>• Jardueren memoria</li> </ul>	<p><b><i>Elkarteen 191/1964 Legea (Estatukoa)</i></b>  <b><i>Elkarteen 3/1988 Legea (Euskal Herria)</i></b></p>

**Izaera pribatua duten eta mozkina helburu ez duten erakundeen kontabilitate-betebeharrak**

Ikus daitekeen bezala, tamaina edo garatutako jarduera edozein dutelarik, bai elkarteek eta bai fundazioek, izaera horrekin sortzeagatik, zerga-araudiek ezartzen dituzten betebeharez gain, informazio ekonomiko-finantzarioa jasotzen duten agiriak aldiari-aldiari landu behar dituzte. Betebehar horrek ez dakar inolako berrikuntzarik, ikus dezakegunez, 1964ko Erakundearen Legeak ere jasotzen baitzuen. Dena den, Fundazio Ongile-Laguntzaileentzat 1986ko ekainaren 23ko Aginduan zehazten diren kontabilitateari buruzko aurrekariak egon arren, 1998ra arte ez dira sakonki arautzen erakunde hauek aplikatu behar dituzten kontabilitate-arauak.

## 2. Aplikazio-eremua

Kontabilitate Plan Orokorraren egokitzapenak, gure araudi juridikoan, mozkina helburu ez duten erakundeetan aplikagarria den eta izaera orokorra duen kontabilitate-arau bat gehitzen du. Era horretara, estatuko izaera duten fundazioentzako, eta onura publikotzat izendatutako erakunde guztientzako bete beharreko arau bihurtzen da, nahiz eta beste zenbait erakunde arau berezi baten pean egon daitezkeen.

Beraz, Gobernu Autonomikoen menpean dauden Fundazioak eta Erakundeak, onura publikotzat izendatuak izan ala ez, kontabilitate-informazioa egokitzapen

honetan oinarrituz landu behar dute, betiere kasuan kasuko aplikagarria den araudiaren aurka ez badoa.

Hirugarren xedapen gehigarri honetan adierazten denez, Planaren egokitzapen-araudia ez da aplikagarria izango ondoko kasuetan:

- Espainiar Kirol Federazioetan eta hauen barne dauden Herrialdeetako Federazioetan.
- Onura publikotzat izendatutako kirol-taldeetan eta kirol-elkarteetan.

Izan ere, Kirol Federazioak 1994ko otsailaren 2ko Ekonomia eta Ogasun Ministeritzako Arauaren arabera arautzen dira; eta kirol-taldeak eta kirol-elkarteak, ordea, 1995eko ekainaren 23ko Ekonomia eta Ogasun Ministeritzako Arauaren arabera.

Dena den, mozkina helburu ez duten erakundeen Kontabilitate Plan Orokorraren egokitzapenean eskatzen den onura publikoa dela eta, erakunde hauek beraien urteko kontuetan eskatzen diren informazioak sartu behar dituzte:

- a. Erakundearen jarduera.
- b. Aurrekontuaren likidazioaren aurkezpenerako oinarriak.
- c. Aurrekontuaren likidazioaren informazioa.
- d. Ondare-elementuen aplikazioa norberaren helburuetarako.
- e. Ekitaldiko soberakina.
- f. Sarrerak eta gastuak.
- g. Gobernu-, zuzendaritza- eta ordezkaritza-organok.
- h. Ekintza zehatzak egin ahal izateko, agintari administratiboek emandako baimenei buruzko informazioa.
- i. Esanguratsua den beste edozein informazio.

Beraz, nahiz eta Planaren egokitzapena ez izan aplikagarria, erakunde horietan aplikagarriak dira II. eranskinean agertzen diren aurrekontuei buruzko informazioaren arauak.

Egokitzapen hau betebeharrezkoa da 1998ko abenduaren 31ren ondoren has-ten diren ekitaldietarako, hau da, 1999ko kontuetan du eragina, baita urte bereko aurreikuspenean ere, 1998ko azken hiruhilabetekoan onartu behar izan den horretan.

Dena den, arau hau onartzearekin ez da kontabilitate-araudia amaitzen, sektoreko ohiko jarduerak duten bilakaeraren arabera ICACek, KPOren egokitzapena —mozkina helburu ez duten erakundeentzat— garatzeko derrigorrezko arauak ebazpenen bidez onar ditzakeelako.

### **3. Mozkina helburu ez duten erakundeentzako planaren egokitzapenaren egitura**

Arau honek 1990ean Errege Dekretu bidez onartu zen KPOren printzipioak, egitura eta sistematika ditu oinarri, eta egitura bera du. Sarrera baten ondoren bost zatitan banatzen da.

- Lehen zatia: kontabilitate-printzipioak.
- Bigarren zatia: kontu-taula.
- Hirugarren zatia: definizioa eta kontabilitate-erlazioak.
- Laugarren zatia: urteko kontuak.
- Bosgarren zatia: balorazio-arauak.

Lehenengo zatia, laugarrena eta bosgarrena derrigorrezkoak dira, eta bigarrenak eta hirugarren zatiak izaera orientagarria dute.

### **4. Kontabilitate-printzipioak**

Orokorki onartutako kontabilitate-printzipioek ondokoa adierazten dute: kontabilitate-lanbideak urteko kontuak erakundearen errealitate ekonomikoarekin eta finantzarioarekin bat datozela bermatzeko dituen irizpideak, arauak eta jarraibideak. Ondorioz, egitura ekonomiko eta finantzario konplexu bat erabiltzaileentzako kontabilitate-informazio erabilgarri bihurtzen duen irizpide multzoa da.

Hasieran Sortzapen printzipioaren ordez eta Sarreraren eta Gastuen korrelazio printzipioaren ordez Kutxa irizpidea aplikatzea eztabaidatu zen arren, egokitzapenaren azken idazkian bi printzipio horiek azaltzen dira, eta 1990eko Kontabilitate Plan Orokorrean jasotakoekin bat datoz.

### **5. Kontu-taula eta kontabilitate-erlazioak**

Planaren egokitzapenaren bigarren zatian, aurreikusitakoaren arabera erabiliko diren kontu guztien zerrenda zehazten da, kontuei dagokien bezala taldekatu eta azpibanatuta. KPOren oinarritzko edukiari eutsiz, mozkin helburu ez duen sektorearentzako bereziak diren zenbait kontu garatzen dira:

#### 10. Kapitala.

100. Fundazio Zuzkidura: ekarpenen eta soberakinen kapitalizazioa fundazioen kasuan.

101. Fondo Soziala: ekarpenen eta soberakinen kapitalizazioa elkarteetan kasuan eta gainerako mozkin helburu ez duten erakundeetan kasuan.

#### 41. Onuradunak eta hainbat hartzekodun.

412. Onuradunak, hartzekodunak: Erakundeak zordundutako zorrak, erakundearen helburuak betetzean laguntzen eta asignazioen ondorioz sortutakoak.

44. Erabiltzaileak eta hainbat zordun.

446. Erabiltzaileak, zordunak: erabiltzaileen kredituak, erakundeak bere jardueran erabiltzaileei emandako ondasun eta zerbitzuengatik.

447. Babesleak, kideak eta bestelako zordunak: babesleen, kideen eta bestelakoen kredituak erakundearen helburuei laguntzeko jasoko diren zenbatekoengatik, bereziki dohaintzak eta legatuak.

65. Erakundearentzako moneta-laguntzak eta bestelako kudeaketa-gastuak.

650. Bakarkako moneta-laguntzak.

651. Erakundeei emandako moneta-laguntzak.

652. Bestelako erakundeen edo zentruen bidez egindako moneta-laguntzak.

653. Gastuen konpentsazioa lankidetzeta-prestazioengatik: boluntarioek edo bestelako laguntzaileek sortutako gastuak erakundearen jarduerak garatzeari; adibide gisa aipatzen dira garraio-, janari- eta arropa-gastuak.

654. Gastuen itzulketa Gobernu-organoari.

...

72. Erakundearen berezko sarrerak.

720. Erabiltzaileen kuotak.

721. Kideen kuotak.

722. Baliabideak erakartzeko sustapenak.

723. Babesleen eta laguntzaileen sarrerak.

725. Ekitaldiko emaitzara esleitutako erakundearen berezko jarduerari loturiko subentzio ofizialak.

726. Ekitaldiko emaitzara esleitutako erakundearen berezko jarduerari loturiko dohaintza eta legatuak.

Hirugarren atalean, Planaren egokitzapenak kontu-talde guztien definizioak, azpitaldeenak, kontu nagusienak eta azpikontu askorenak ematen ditu. Kasu askotan, definizio zehatzak izan beharrean, KPOk nahikoa du edukiaren ideia bat ematearekin.

Dena den, ez dira kontuan hartu mozkina helburu ez duen erakunde batek ohi dituen aukera edo eragiketara guztiak. Kasu horietan, adituak edo kontabilitate-teknikaren ezagutza sakona duenak adieraziko ditu eragiketara horiek, planean dauden kontu erabilgarrien eta gainerako atalen arabera.

## 6. Urteko kontuak eta balorazio-arauak

Dakigunez, kontabilitatearen helburua da, datuak jakinarazteaz gain, landutako informazioa zuzentzen den pertsonengana heltzea. Horri dagokionez, gogoan izan behar da informazio hori urteko kontu deitzen diren kontabilitate-agiri batzuetan jasotzen dela oro har.

Planaren egokitzapenak ondoko urteko kontuak aurreikusten ditu:

1. Egoeraren balantzea.
2. Galdu-irabazi kontua.
3. Memoria; hemen aurrekontuaren informazioa, finantzaketa-taula eta fundazioaren helburuen lorpen-mailari buruzko informazioa sartzen da.

Planaren laugarren atalean, agiri horiek lantzean nahitaez erabili behar diren ereduak jasotzen dira. Agiri horiek elkar osatzen dute, eta argi eta garbi idatzi beharko dira, gainera ondarearen, finantza-egoeraren eta enpresaren emaitzaren irudi fidela azaldu behar dute.

Egokitzapenak, KPOk bezala, bi eredu jasotzen ditu agiri bakoitzarentzat: bat erakunde handientzat pentsatutakoa, eredu normala; eta bestea gainerako erakunde txikientzat eta ertaintzat, bigarren hau urteko kontu laburtua deritzona da.

Dena dela, egokitzapen honek jasotzen dituen ereduak erakundeek egin ditzaketen eragiketa guztiak barne hartzea dute helburu. Hala ere, erakundeak merkataritza-jarduerarik garatzen ez badu, eragiketa horiei dagozkien balantzeko eta galdu-irabazi kontuko partidak eta memoriako informazioak desagerraraztea zilegi da.

Planaren bosgarren zatian, urteko kontuetan jasotzen diren eta moneta-unitateetan adierazten diren kontzeptuak baloratzeko jarraitu beharreko arauak zehazten dira, kontabilitate-printzipioak kontuan izanik. Azaltzen diren balorazio-arau guztiak nahitaez aplikatu beharrekoak dira.

Berrikuntza aipagarrienak Ondare Historikoko ondasunei buruzkoak eta diru-laguntzei ematen zaien kontabilitate-tratamenduari buruzkoak dira.

### **6.1. Seigarren balorazio-araua: ondare historikoa**

Arauak hauxe dio: «Ondare Historikoa osatzen duten kontzeptu desberdinak euren eskuratze prezioan baloratuko dira, dagokionean, jasandako balioegalergatik hornidura zuzkitu beharko delarik».

Eskuratze-prezioan sartuko dira egokitzapen-gastuak, euren jatorrizko baldintzen arabera, eta ez dira Ondare Historikoan sartuko hauen edo inguruko instalakuntza edo bestelako elementuak, nahiz eta izaera egonkorra izan. Instalakuntza horiek, dagokien izaeraren arabera, balantzeko partidetan adieraziko dira.

Honela jarraitzen du: «Ondare Historikoa osatzen duten ondasunen konponketa eta kontserbaziorako hornidura bat zuzkitu beharko da estimatutako zenbatekoan aparteko konponketa eta kontserbazioa ekin ahal izateko. Aipatutako fondo hau urtero zuzkituko da sistematikoki konponketa eta kontserbazio eragiketarako ekitea aurreikusi den datan hau osatuta egon dadin».

## 6.2. Seigarren balorazio-araua: diru-laguntzak, dohaintzak eta legatuak

Arauk dio: «Subentzio, dohaintza eta legatuetan jasotako ondare elementuak euren balio benalan baloratuko dira, muga merkatu balioa izanik eta itzuli behar ez diren izaera dutenean, Ondare Historikoko ondasunak direnean ezik».

Efektu hoietarako subentzioek, dohaintzek eta legatuek itzuli behar ez diren izaera dutela ulertuko da, horiek emateko ezarritako baldintzak bete direnean edo, dagokionean, etorkizunean beteko diren arrazoizko zalantzarik ez dagoenean.

Ez itzultzeko izaerarekin jasotako subentzioak, dohaintzak edo legatuak hainbat ekitalditan banatzeko sarrera gisa kontabilizatuko dira, eta euren helburuaren arabera esleituko dira.

- Berezko jarduerari lotuta badaude: erakundearen berezko sarrera gisa.
- Merkataritza jarduerarekin lotuta badaude: aparteko sarrera gisa.

Kontuan izan behar da Planaren Egokitzapena berrikuntza bat izan dela eta 1998ko abenduaren 31ren ondoren hasten ziren ekitaldietan aplikatzen hasi behar zela, 776/1998 Errege Dekretuak bere xedapen iragankor bakarrean dioenez: «Errege Dekretu hau indarrean sartu baino lehen itxitako azken ekitaldian indarrean zeuden printzipio eta arauen arabera ondare elementu desberdinen balorazioak eskuratze prezioztat hartuko dira».

Memoriak aipamen berezia behar du. Planaren egokitzapenaren arabera, memoriak balantzean eta galdu-irabazi kontuan agertzen den informazioa osatu, zabaldu eta komentatzen du. Efektu horietarako, memoriak kudeaketa ekonomikoaz eta elkarteen jardueri buruzko gai esanguratsuak jasotzen ditu; dena den, azken horien garrantzia dela eta, erakundeek horiei buruzko informazio zehatzagoa eranskin batean gara dezakete.

Honako hauek guztiak sartzten dira memorian: erakundearen helburuak betetzeko egindako jardueri buruzko informazioa, erabiltzaileen eta onuradunen informazioa, enplegatutako pertsonak, sarrerak, gastuak, ondarea eta gobernu-organo eta ordezkari-organoetako aldaketak. Dena dela, erakundearen irudian gardentasun handiagoa lortu nahi bada, informazio hori zabal daiteke eta zabaldu egin behar da.

Gainera, bai eredu normalean eta bai laburtuan, nahitaez landu behar den finantzaketa-taula sartzten da, ikus dezakegun bezala, erakundearen tamaina gorabehera.

Beste gai garrantzitsu bat memorian sartzten den aurrekontuaren likidazioari buruzko informazioa da, hori baita erakunde hauek lantzen dituzten informazioetatik esanguratsuenetako bat. Aurrekontua ez da urteko kontuen edukia, kontu horien likidazioari buruzko informazioa baizik; horregatik, agiri hauek era argian banatzeko arau berezi bat sortu da. Esan dugun bezala, Planaren egokitzapen hau 1998ko abenduaren 31ren ondoren hasten diren ekitaldietan aplikatu behar da; horren ondorioz, aurrekontuei buruzko informazioa 1999ko ekitaldiko aurrekontuak egitean izan beharko da kontuan, eta hori 1998ko ekitaldia itxi baino lehen landu beharreko informazioa izan da.



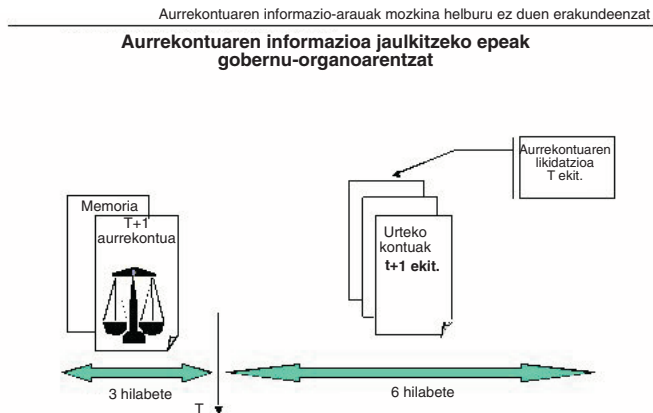
## 7. Aurrekontuaren informazioa

«Aurrekontua, erakundeak epe zehatz baterako aurreikusitako gastuak eta gastu hauei aurre egiteko espero dituen aurreikusitako sarrerak kopurutan, osotasunean eta sistematikoki jasotzen duen agiri batean datza».

Era honetara, aurrekontuaren informazioak ondoko helburuak betetzen lagundu behar du:

- Ekintzak planifikatzen.
- Aurreikusitako sarrerak ekitaldirako aurreikusitako gastuak finantzatzeko bestekoak izan diren erakusten, eta horrela erakundearen jarraitasunari buruzko ideia bat ematen.
- Aurrekontua gauzatuz erakundearen helburuak lortzen diren kontrolatzen.

Esan dugun bezala, mozkina helburu ez duten erakundeak aurreikuspen bat eta bere likidazioa lantzerantz behartuta daude. Horretarako legez araututako epeak ondokoak dira:



Mozkina helburu ez duten erakundeek dauzkaten kontabilitate-betebeharrez gain, aurrekontua gainerako kontabilitatearekin koordinatuta dagoen tresna bat izatea beharrezkoa da, jaulkitzen diren kontabilitate-egoerak konparagarriak izan daitezzen eta analizatu ahal izateko.

Kontabilitate Plan Orokorra mozkina helburu ez duten erakundeetara egokitzeko arauak eta erakunde hauen aurrekontuen informazioari buruzko arauak onartzen dituen apirilaren 30eko 776/1998 Errege Dekretuak, eredu eta arau egokiak eskaintzen ditu honako hauek landu ahal izateko:

- Aurrekontua; aurrekontu honetan gastuen aurrekontua eta sarreraren aurrekontua sartzen dira.
- Aurrekontuaren likidazioa; aurreikusitako datuak eta gauzatutako datuak konparatuz desbideraketan azterketa ahalbidetuko du. Agiri hori Memorian sartuko da eta horrela erakundearen urteko kontuen edukia izango da.

Mozkina helburu ez duten erakundeentzako Kontabilitate Plan Orokorren egokitzapenak urteko kontuen eredu desberdinak jasotzen ditu; era berean, aurreikusitako gastuak eta sarrerak jasotzeko bi eredu edo egitura aurkezten dira: bat normala eta bestea laburtua.

Eredu normala balantze eta memoria normalak aurkeztu behar dituzten erakundeentzat izango da aplikagarria; eta eredu laburtua balantze eta memoria laburtua aurkeztu behar duten erakundeek egin ahal izango dute. Bi ereduaren artean dagoen oinarritzko diferentzia hauxe da: eredu laburtuak eredu normalak baino egitura sinpleagoa eta taldekatuagoa duela.

## **8. Aurreikusitako sarrerak eta gastuak**

Mozkina helburu ez duten erakundearen aurrekontuaren eredu tradizionalak gastuak eta sarrerak zentzu ekonomikoan zehazten zituen, hau da, kutxa irizpidea jarraitzen zuen; Planaren egokitzapenak aurkezten dituen ereduaren aldiz, aurreikusitako gastuak eta sarrerak kontzeptu zabalagoa dute. Planaren egokitzapenak proposatzen duen aurrekontuaren ereduaren, fluxu ekonomikoak (sarrerak eta gastuak) zehazten dira, eta hauei finantza- eta ondare-fluxuen zehaztapena gehitzen die.

Aurrekontuko gastuetan eta sarreretan, horiek sortzen diren jatorrizko eragiketen izaeraren arabera, urteko kontuen ereduarekin zerikusia duten bi maila bereizten dira. Honela agertzen dira:

- Lehenik, funtzionamendu-eragiketak. Galdu-irabazi kontuan jasotako kontzeptuekin bat datoz, eta horrela kontabilitatearen emaitzaren eta aurrekontuaren zati honen likidazioaren (fluxu ekonomikoak) artean kontziliazioa lortzen da.
- Bigarrenik, fondo-magnitudeekin zerikusia dutenak. Horretarako, Balantzeko partidak erabiltzen dira, aurrekontuan Aktiboko eta Pasiboko partidetan sortzen diren hazkundeak eta murrizketak sartuz, horiek osatzen baitituzte fondo-eragiketak (finantza- eta ondare-fluxuak).

Ekitaldiko gastuen eta sarreraren aurrekontuaz gain memoria bat osatu behar da, eta bertan ahal den neurrian, erakundearen helburuak eta helburu horien lorpen-maila zehaztu behar dira. Horretarako, egitarauen arabera aurrekontua tresna baliagarritzat hartzen da, horren bidez erakunde bakoitzak identifikatzen duen egitarau bakoitzarentzat segmentuen analisia egin baitaiteke, hau da, egindakoaren azterketa: helburuak lortu diren ikusi eta benetan gauzatu diren jardueren kostuak aztertu.

## **9. Ondorio gisa**

Legeak behartzen duen kontuen aurkezpenaren betebeharrak gain, mozkina helburu ez duten erakundeentzat, informazio ekonomikoa eta finantzarioa lantzeak duen garrantzia ez dago zalantzan, mesedegarri baita kudeaketaren kontrolerako, eta lortutako baliabideen noranzkoari buruzko informazioa emateko.

Nahiz eta arazo guztiak ez konpondu, 776/1998 Errege Dekretuaren argitalpenarekin, gure azterketako erakundeen kontabilitate-informazioa lantzean kontuan izan behar diren eredu baliagarriak proposatzen diren lehenengo aldia da. Era horretara informazioaren erabiltzailearentzat homogeneitasun, konparagarritasun eta erabilgarritasun handiagoa lortzen dira.

Artikulu honetan, mozkina helburu ez duen sektorean aplikagarri diren arau bereziak daudela jakinaraztea izan da gure helburua; arau horiek 1999ko ekitaldiko informazioa argitaratzean, hau da, 2000. urtean, aplikatu ziren lehen aldiz. Dena dela, egokitzapen hau aplikatzeak ekar ditzakeen zenbait arazo aipatzea ezinbestekoa zaigu:

- Egokitzapena zuzenean aplika dakieke eremu estatala duten Fundazioei, baina araudi autonomikoak dituen berezitasunak izan beharko genituzke kontuan, Euskal Erkidegoak Elkarte eta Fundazioentzako berezko araudi bat baitauka.
- Jarduera ekonomikoa garatzen denean, ez da garbi geratzen non aurkeztu behar diren urteko kontuak; hau da, Merkataritza-Kodean jasotako arauak ere bete behar direnez, badirudi bi lekutan aurkeztu beharra dagoela, Fundazio edo Elkarte Erregistroan eta Merkataritza Erregistroan.
- Planaren egokitzapenak proposatutako urteko kontuen ereduak, eta aurrekontuei dagozkienak bereziki, erakunde txiki edo ertainentzat konplexuegiak dira; eta kontuan izan behar da sektore honetan gehienak txiki edo ertainak direla. Beraz, gure ustez, eredu horien erabilera txikia izango da.
- Elkartze Eskubidearen Lege-Proiektua epe laburrean onartzen bada elkar-teek kontabilitate-betebehar gehiago izango dituzte. Horren ondorioz, eta elkarte horiek ez daukatenez antzeko edo gertuko eredurik, egokitzapena hartu beharko dute oinarritzat kontabilitate-agiriak lantzeko. Dena dela, sektore honetan dagoen profesionalizazio eza dela eta, kontabilitate arau hau aplikatzean arazo larriak izango dira.

Dena den, mozkina helburu ez duten erakundeen ekintzak eta aplikatu behar dituzten kudeaketa-teknikak, eta merkataritza-izaera duten enpresek erabiltzen dituztenak oinarrian berdinak direla onartzen da. Beraz, teknikak erakunde bakoitzaren berezitasunetara egokitzea beharrezkoa izan arren, eraginkorrak izateko, enpresa-sektoreko informazio-sistemetan garatutako hobekuntzak eta esperientzia hartu beharko lirateke kontuan, eta mozkina helburu ez duen sektorean aplikatu.

## **Bibliografia**

- Abrados Sastre, M. C. *et al.* (2001): *Manual Práctico de Contabilidad para Entidades sin Fines Lucrativos*, Temas de Fundaciones. Tirant lo Blanch, Valentzia.
- Anthony, R. N. (1978): *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. Research Report*, Financial Accounting Standard Board, Stamford.
- Boletín Oficial del Estado (1998): "Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y normas de información presupuestarias de estas entidades", BOE 1998-05-14 eta BOE 1998-07-03.

- Muñoz Ocera, R. eta García Domonte, A. (1995): *Fundamentos de Contabilidad y Fiscalidad para Organizaciones no Gubernamentales*, Asociación para el Desarrollo Comunitario, Madrid.
- Sarjado Moreno, Antonia (1996): *Análisis económico del sector no lucrativo*, Tirant lo Blanch, Valenzia.
- Socías Salvá, A. (1999): *La información contable externa en las entidades privadas no lucrativas. Especial referencia a las ONGs*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.