

# kooperatiben kontabilitate eskuliburua

**Egilea: Elí Martínez Ferreras**  
**ERAGINKOR, S. COOP.**



**EUSKO JAURLARITZA**  
**GOBIERNO VASCO**

**JUSTIZIA, LAN ETA GIZARTE**  
**SEGURANTZA SAILA**  
*Gizarte Ekonomiko Zuzendaritza*

**DEPARTAMENTO DE JUSTICIA,**  
**EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL**  
*Dirección de Economía Social*

## INDICE

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INDICE .....</b>  | <b>1</b>  |
| <b>0.- SARRERA.....</b>  | <b>3</b>  |
| <b>1.- FONDO PROPIOAK.....</b>                                 | <b>6</b>  |
| KOOPERATIBEN FONDO PROPIOAK MUGATZEA.....                      | 6         |
| 1.1.- KAPITAL SOZIALA.....                                     | 7         |
| 1.2.- ALDI BATERAKO KAPITALA .....                             | 19        |
| 1.3.- ERRESERBA-FONDOAK.....                                   | 23        |
| Fondos de reserva voluntarios. ....                            | 24        |
| DERRIGORREZKO ERRESERBA-FONDOA .....                           | 25        |
| 1.4.- MENDEKO FINANTZIAZIOAK .....                             | 27        |
| 1.5.- BAZKIDEEN BESTELAKO EKARPENAK .....                      | 29        |
| <b>2.- HEZIKETAKO ETA COOPERATIVA-SUSTAPENAKO FONDOA .....</b> | <b>31</b> |
| <b>3.- EMAITZAK BANATZEA.....</b>                              | <b>41</b> |
| emaitza positiboen banaketa .....                              | 41        |
| galerak egoztea .....  | 44        |
| <b>4.- BESTEREN FONDOAK .....</b>                              | <b>48</b> |
| <b>5.- BAZKIDEEKIN EGINDAKO ERAGIKETAK.....</b>                | <b>50</b> |
| bazkideei ondasunak hartzea .....                              | 50        |
| bazkideei lan-zerbitzuak eskuratzea .....                      | 54        |
| bazkideekin eragiketak egiteagatik lortutako sarrerak.....     | 55        |
| <b>6.- SOZIETATE-ZERGA.....</b>                                | <b>57</b> |
| sozietateen gaineko zergaren kontabilitate erregistroa .....   | 58        |
| <b>7.- MEMORIA.....</b>  | <b>65</b> |

## 0.- SARRERA

Orain arte, kooperatiba-elkartearen kontabilitate-espezialitateak kooperatiben berezko legeriak zehaztu ditu soil-soilik, gai horri buruzko berezko kontabilitate araudirik ez dagoenez Kontabilitate Plan Orokorrean oinarritu baitira.

Kontabilitate Plan Orokorra oinarri hartuta, eta plan horren malgutasunaz baliatuz, kooperatiba-elkarrekin beharrezkoak diren moldaketak eta eransketak egin dituzte, araudi orokorrak behar bezala jasotzen ez zituen ezaugarri eta funtzionamendu bereziko gertaera ekonomikoak ere jaso ahal izateko.

Azpinarratu beharra dago kooperatiben antolamenduari eta funtzionamenduari buruzko legeria autonomia erkidegoen eskumena dela. Hori dela eta, autonomia erkidego bakoitzak berezitasunak izan ditzake kontabilitatearen alorrean, tokian tokiko kooperatiba-araudiaren berezitasunen arabera. Ikerketa hau EAEn oinarritu da.

Beraz, hauek dira kooperatiben kontabilitate-funtzionamendua zehazten duten arau orokorrak:

- Kooperatiba Legea (ekainaren 24ko Euskadiko Kooperatiben 4/1993 Legea; ekainaren 29ko Euskadiko Kooperatiben Lege Aldaketaren 1/2000 Legeak aldatuta)
- Estatuko kooperatibentzat, uztailaren 16ko Kooperatiben 27/1999 Legea.
- Kooperatiba Erroldaren Araudia (Euskadiko Kooperatiba Errolda Antolatzeko 189/1994 Dekretua)
- Kontabilitate Plan Orokorra (Abenduaren 20ko 1643/1990 Errege Dekretua)
- Jakina, araudi horiez gain, ICACen ebazpenak aplikatzen dituzte —gai jakin bakoitzari eragiten dioten heinean— bai eta zenbait sektorek (enpresa eraikitzaile, kreditu-erakunde eta abarrek) Kontabilitate Plan Orokorrari egindako egokitzapenak ere.

Gaur egun indarrean dagoen araudiaz gain, kontuan hartu behar da ICACek 49. buletinean Kooperatiba Elkarteen Kontabilitate Alorrei buruzko Araudi Proiektuaren zirriborroa argitaratu zuela. Txosten horrek kooperatiba-elkarteen ezaugarri bereziei buruzko gogoeta laburrak jasotzen ditu, eta Kontabilitate Plan Orokorrari aldaketa batzuk egitea proposatzen du; horiek guztiak kontuan hartuta, Kooperatiben Kontabilitate Plana sortzea ekarriko du.

Txosten hori zirriborro bat baino ez denez, aldaketak izango ditu eta onartzeko eta lege bihurtzeko izapideak egiteko zain dago, ez da derrigorrez aplikatu beharreko oraindik. Horrek ez du esan nahi, nolana ere, proposatzen dituen zenbait konponbide ezin direnik aplikatu; betiere, indarrean dagoen araudiak dionaren kontrakoa ez diren artean. Dena dela, esan beharra dago txostenean proposatzen diren konponbide ugari aplikatzen ari zirela dagoeneko; beraz, kasu horretan, konponbideak jaso eta normalizatu besterik ez dira egin.

Txosten horren beste proposamen batzuk, aldiz, ezingo dira aplikatu behin betiko indarrean sartu arte, Urteko Kontuak egiteko araudiaren aldaketa eragiten dutelako, eta Kontabilitate Plan Orokorraren arabera, derrigorrez bete behar baita urteko kontuen kapitulua.

Kooperatiben kontabilitatearen eremu arau-emailea definitu ondoren, kooperatiben kontabilitate-espezialitate aztertzen has gaitezke, sailkapen honetan oinarrituta:

- Fondo propioak.
  - Kapital Soziala.
  - “Aldi baterako kapitala”
  - Erreserba-fondoak.
  - Bestelako ekarpenak.
  - Mendeko finantziazioak.
- Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoa.
- Emaitzak banatzea.
- Besteren Fondoak.

- Bazkideekin egindako eragiketak.
- Sozietate-zerga.
- Memoria.



## **1.- FONDO PROPIOAK**

### **KOOPERATIBEN FONDO PROPIOAK MUGATZEA**

Honela definitzen ditu kooperatiben Fondo propioak ICACek sortutako proiektuak: sozietatearen aktiboen eta zenbait ekitalditan banatu beharreko diru-sarreraren, HKS Fren, arrisku eta gastuetarako horniduren eta kooperatiben zorren arteko desberdintasuna. Halaber, horren arabera, fondo propioek honako ezaugarri hauek dituzte:

- Bazkideen eta beste parte-hartzaileen baliabide iraunkorrak dira.
- Batetik, bazkideen eta beste parte-hartzaile batzuen diru-ekarpenetatik sortu dira; eta bestetik, sozietateak berak sortutako baliabideetatik.
- Fondo propioen galdagarritasuna egoera zehatz batzuetara mugatuta dago (likidazioa, bazkidearen baja eta abar), eta, betiere, lege-baldintza batzuen arabera (azken kreditua lehentasun-ordenan)
- Sozietatearen garantiaren eta kaudimenaren ordezkari dira, sozietatekoak ez direnen aurrean.

Fondo Propioen definizioan honakoak sartzen dira:

- Kapital Soziala.
- Erreserbak, bai borondatezkoak, bai Derrigorrezko erreserba-fondoa (DEF)
- Fondo kapitalizatuak (mugaeguna kooperatibaren likidazioan duen mendeko finantziazioa)
- Kooperatiben emaitza (positiboa edo negatiboa da, dagokiona)
- Bazkideek egin ditzaketen ekarpenak galerak konpentsatzeko.

## **1.1.- KAPITAL SOZIALA**

Euskadiko Kooperatiba Legearen 57. artikulua zehazten du kapital soziala bazkideek egiten dituzten ondare-ekarpenen bidez —bai derrigorrezkoak, bai borondatezkoak— osatzen dela. Ekarpene horiek titulu izendunen bidez kreditatzen dira (ez dira balio-titulu izango), edo parte-hartze izenduneko libreta edo kartilen bidez.

Oro har horrela definitutako kapital sozialaren barruan hainbat “kapital mota” izan dezakegu, ekarpena egiteko baldintzen edo ekarpena egin duenaren arabera, batez ere

**Kapitalaren ekarpenaren baldintzak** kontuan hartuta, derrigorrezkoa edo borondatezkoa izan daiteke.

- **Derrigorrezko kapitala:** Derrigorrezko kapitala bazkideek kooperatiban sartzeko egin behar dituzten hasierako ekarpenez osatuta dago, Estatutuek edo Batzar Orokorrak zehaztutako kopurua, hain zuzen ere. Horrez gain, Batzar Orokorrak derrigorrezko beste ekarpen batzuk egitea exiji dezake.
- **Borondatezko kapitala:** Borondatezko kapitala bazkideek borondatez egiten dituzten ekarpenez, administratzaileek edo Batzar Orokorrak hala onartuta, osatuta dago. Ekarpene horiek egin ondoren, eta Batzar Orokorrak berariaz zehaztu ez baditu behintzat, derrigorrezko ekarpenen funtzionamendu bera izango du.

**Kapitala jartzen duenaren arabera**, “ohiko” bazkideez gain (bazkide langileak edo bazkide erabiltzaileak, kooperatiba-motaren arabera) honako hauek jarritako kapital soziala izango dugu:

- Bazkide laguntzaileak.
- Bazkide ez aktiboak edo ez erabiltzaileak.

Kontuan hartu behar da hainbat kooperatiba-lege dagoela eta lege horietan hainbat izen erabiltzen direla, eta gainera, beste sozietate harreman batzuk ere jasotzen dituztela.

Bazkide horiek jartzen duten kapitalak muga bereziak ditu; batez ere, gainerako kapitalaren eta botoen ehunekoari dagokienean. Beraz, ekarpen horiek ezin dira "ohiko" kapitalarekin batera erregistratu eta kontrolatu. Gainera, memorian horri buruzko informazioa eman beharko da.

## **KONTABILITATE-ERREGISTROA**

Kooperatibetako kapital sozialaren kontabilitate erregistroa 100 Kapital Sozial kontuaren bidez egiten da; kontu hori Kontabilitate Plan Orokorrean dago, eta bere funtzionamendua hor zehazten den bera da. Kooperatibako kapital-motak (aurretik definitu ditugu) bereizteko lau digituko desgloseak erabili dira. Kooperatiba bakoitzak nahi dituenak erabiliko ditu.

ICACen proiektuak kooperatiba gehienek jada aplikatzen zuten funtzionamendu hori normalizatzen du, eta ondorengo kontabilitate-kodeak proposatzen ditu:

**1000. "Kooperatibetako Kapital Soziala: Derrigorrezko ekarpenak".**

**1001. "Kooperatibetako Kapital Soziala: Borondatezko ekarpenak".**

**1002. "Kooperatibetako Kapital Soziala: Bazkide kolaboratzaileak eta elkartutako edo atxikitako kideak".**

Elkartutako edo atxikitako bazkide kontzeptua ez da azaltzen ez kooperatiben euskal legean, ez estatukoan ere. Hori dela eta, 1002. kontuan bazkide kolaboratzaileek izenpetutako kapitala jasoko da soilik.

Aitzitik, ez da berariazko konturik proposatzen bazkide ez-aktiboentzat edo ez-erabiltzaileentzat. (Kooperatiben euskal legearen 30. artikuluan jasota), kooperatiben estatuko legeak ez duelako kontzeptu hori jasotzen. Irizpideari eusteko, ondorengo kontu gehigarria proposa genezake.

**1003. "Kooperatibetako Kapital Soziala: bazkide ez-aktiboak edo ez-erabiltzaileak".**

Kontu horiek langilea bazkide egiten denean izenpetzen duen hasierako kantitatean eta ondorengo kapital-zabalkuntzan abonatuko dira, eta kapital-murritzapenaren arabera (galera egozte, bazkideen bajak...) edo kooperatiba likidatzean kargatuko dira.

## **KONTABILITATE FUNTZIONAMENDUA**

### **Bazkideak sartzea**

Pertsona fisiko eta juridikoak, publikoak nahiz pribatuak izan daitezke kooperatibetako bazkide. Kooperatibetako bazkideak beren borondatez sartzen dira, Kontseilu Errektorean edo Administratzaile Bakarrari igorritako onarpen-eskariaren bidez. Kontseilu Errektoreak edo Administratzaile Bakarrak idazki horri erantzungo dio, eta sarrera onartuko edo ukatuko. Bai onarpena, bai ezezkoa arrazoitu egin beharko dira, kooperatibaren Estatutuetan eta helburu sozialean oinarrituz.

Sartu ahala, bazkideak zenbait eskubide eta betebeharrak izango ditu; besteak beste, bere ekarpena egin beharko dio kapital sozialari, onarpen-akordioan aurreikusten diren baldintzetan.

Onarpen-akordioan, beraz, kapital-ordainketa zein epetan egin behar den zehaztuko da, baina izenpetutako kapitalaren %25 gutxienez, bazkide bihurtu unean bertan egin beharko da. Gainerako zatia hurrengo lau urteetan ordaindu ahal izango da.

Kapital-kopuruan izenpetutakoa azaldu behar denez, ordaindutakoarekiko desberdintasuna bazkideak kooperatibarekin duen zor gisa azaldu beharko da. Kapitalaren ageriko kontuak bazkideak izenpetutako kapitalarekin abonatuko dira, eta Diruzaintza-kontuan kargatuko dira. Bestetik, ordaindu gabeko kantitateak, kontu hauetan kargatuko dira, aurreikusitako dataren arabera:

**558. "Galdatutako despoltsapenengatik bazkideak".**

**190. "Galdatu gabeko despoltsapenengatik bazkideak".**

Kontu horien deskribapena Kontabilitate Plan Orokorrean azaltzen da, eta beraz, egokiagoa da merkataritza-sozietateetarako; izan ere, kapital-partida jakin batzuen ordainketak ez du data zehatzik, ordainketa hori sozietateak eskatutakoan egiten baita.

Kooperatiben kasuan, aurretik aipatu dugunaren haritik, langilea bazkide egiteko akordioan zehaztu behar da ordaindu beharreko kapital-kopuru osoa zein epetan ordainduko den. Beraz, esan daiteke ordainketak hasieratik direla derrigorrezkoak, nahiz eta zati bat epe laburrekoa izan eta beste zati bat epe luzekoa.

Hori guztia kontuan hartuta, kontuen izena alda genezake, "derrigortu / ez derrigortu" esamoldeen ordean "epe motzean / epe luzean" esamoldeak jarrita. Edozein modutara ere, funtzionamendua Kontabilitate Plan Orokorrean deskribatutakoa izango da.

### **1. adibidea- Epe-mugarik gabeko langile bazkidearen behin-betiko sarrera**

Kooperatiba batek epe-mugarik gabeko langile bazkide bat hartzea adostu du. Bazkide bihurtzeko egin beharreko derrigorrezko hasierako ekarpena 6.000 eurokoa da. Honela egin behar dira ordainketak:

%25 sartzeko unean

%75, sartu eta hurrengo hiru urteen amaieran %25 jarrita.

Sartzeko unean:

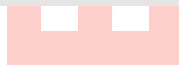
| 03/04/14 |                               |   |                               |
|----------|-------------------------------|---|-------------------------------|
| 1.500    | (57) Diruzaintza              |   |                               |
| 1.500    | (558) Galdatutako             |   |                               |
|          | despoltsapenengatik bazkideak | a | (1000) Kooperatibaren Kapital |
|          |                               |   | 6.000                         |
| 3.000    | (190) Galdatu gabeko          |   | Soziala:                      |
|          | despoltsapenengatik           |   | Derrigorrezko ordainketak     |
|          | bazkideak                     |   |                               |

Handik urtebetera, bigarren ordainketa partziala egitean:

| 04/04/14 |   |   |   |       |
|----------|---|---|---|-------|
| 1.500    | (57) Diruzaintza                                      | a | (558) Galdatutako<br>despoltsapenengatik<br>bazkideak     | 1.500 |
| 1.500    | (558) Galdatutako<br>despoltsapenengatik<br>bazkideak | a | (190) Galdatu gabeko<br>despoltsapenengatiko<br>bazkideak | 1.500 |

Ikusten den moduan, lehenbiziko urtea igaro eta bigarren ordainketa partziala egitean, hurrengo ordainketa ere epe motzean birsailkatu beharko da.

Bazkide bihurtzeko zehaztutako derrigorrezko ordainketaz gain, sarrera-kuotak ere egon daitezke. Horren kontabilitate-tratamendua Derrigorrezko erreserba-fondoan ikus daiteke.



elkar-lan

### **Ekarpn itzulketa**

Kooperatiban baja hartzen duen unean, bazkideak kapital sozialari egindako ekarpn jakatzeko eskubidea du. Diru-itzulketa hori baja datatik bost urte pasa baino lehen egin behar da. Bajaren arrazoia bazkidearen heriotza denean, ordea, urtebetekoa da gehieneko epea.

Itzuli beharreko kantitateak zehaztean, honako hauek hartuko dira kontuan:

- Derrigorrezko ekarpnekiko kenketak:
  - Arrazoitu gabeko baja: %20
  - Kanporaketa : %30
- Galerak egoztea. Baja hartzen duen ekitaldiko itxiera-balantzean jasotzen diren galerak egotziko zaizkio bazkideari, bai ekitaldi horiei dagozkienak, bai eta konpentsatzeke dauden aurreko ekitaldiei dagozkienak ere.

Bazkideak, baja adosten duen unetik, bazkide izateari uzten dionez, une horretatik aurrera bere ekarpenak ez dira kapital sozial izango. Beraz, bere likidazioaren arabera itzuli beharreko kantitateak sozietatekoa ez den hirugarren batekin egindako zor gisa erregistratu behar dira. Ildo horretatik, ICACen proiektuak ondorengo kontuak proposatzen ditu; betiere, likidazioaren arabera itzuli beharreko kantitateak itzultzeko jarritako epearen arabera:

**178. "Bazkideei itzuli beharreko ekarpenek eragindako epe luzeko zorrak"**

**528. "Bazkideei itzuli beharreko ekarpenek eragindako epe motzeko zorrak"**

Kontu horietan erregistratuko dira, bai kapitala likidatzearen ondorioz itzuli beharreko kantitateak, bai itzulpenaren luzapenean sortutako interesak, itzultzeke dauden kantitateek diruaren interes legala jasotzeko eskubidea ematen baitute.

Diruaren interes legala urtero aldatzen denez, hasierako erregistroa aurreikuspena izango da, eta ondorengo ekitaldietan zuzendu egingo da.

## **2. adibidea- Bazkidearen baja**

Bazkide bat erretiratu eta baja hartu du. Kapital sozialari egindako ekarpen-kartilaren arabera, honako hau da bere kapital soziala:

|   |                |
|---|----------------|
| Hasierako derrigorrezko ekarpena .....                  | 6.000 €        |
| Derrigorrezko ekarpena B.O. (Batzar Orokorra 1996)..... | 3.000 €        |
| Egotzitako galerak 1998.....                            | -1.000 €       |
| <b>Saldoa .....</b>                                     | <b>8.000 €</b> |

Gainera, baja hartu duen ekitaldiko emaitzak ere hartu beharko dira kontuan, eraginik baduen egiaztatzeko. Kasu honetan, suposa dezakegu emaitzak erreserbetara bideratzen direla oso-osorik; horrelakoetan, langile horren kapital-kopuruak ez du inolako aldaketarik izango.

Ematen zaion likidazioan zehazten da dirua 2.000 €-ko lau epetan itzuliko zaiola; lehena, baja hartzen duen une berean, eta gainerakoak hurrengo hiru urteetan.

Kapitalaren itzultze osoa atzeratzen denean, bazkidearen aldeko interesak sortuko dira. Demagun, aurreikusten den interes-tasa legalaren arabera, eragiketa horretan sortutako interesa 620 €-koa dela. Laburtzeko helburuz, atxikipenen eraginak ez ditugu kontuan hartuko.

| 31/12/04 |   |   |       |
|----------|---|---|-------|
| 8.000    | (1000) Kooperatibetako kapital<br>soziala: Derrigorrezko<br>ekarpenak |   |       |
| 620      | (2721) Interes Geroratuengatiko<br>gastuak. Kapital - itzulketa       | a   |       |
|          |   | (57) Diruzaintza  | 2.000 |
|          |   | (528) Bazkideei itzuli beharreko<br>ekarpenek eragindako e/m zorrak | 2.100 |
|          |   | (178) Bazkideei itzuli beharreko<br>ekarpenek eragindako e/l zorrak | 4.520 |

Bai e/m (epe motzean) bai e/l (epe luzean) ordaindu behar den guztia da zorra, likidazioa eta interesak barne. Lehen urteko kuotak (2.000 €-koa) 100 €-ko interesa sortuko duela kalkulatu da. Beraz, e/m-an ordaindu beharreko zorra 2.100 €-ko da.

Lehen urtea igarota, 2000 euroko bigarren kuota ordaindu beharko da, sortzen dituen interesak eta guzti; gainera, ordaindu gabe dagoen zorra birsailkatu egin beharko da, eta data hori arte sortutako interesak finantza-gastu gisa erregistratu beharko dira (ekitaldi horretan ordaindu ala ez). Demagun, garai horretan sortutako interesak 300 €-koak izan direla.

|       |  |   |  |       |
|-------|--|---|--|-------|
| 2.100 | (528) Bazkideei itzuli beharreko ekarpenek eragindako epe motzeko zorrak | a | (57) Diruzaintza   | 2.100 |
| 2.205 | (178) Bazkideei itzuli beharreko ekarpenek eragindako epe luzeko zorrak  | a | (528) Bazkideei itzuli beharreko ekarpenek eragindako epe motzeko zorrak | 2.205 |
| 300   | (6624) e/l zorren interesak. Kapital-itzulketa                           | a | (2721) Interes geroratuengatiko gastuak. Kapital-itzulketa               | 300   |

Kasu honetan, 2.000 €-ko 2. kuotarekin batera ordaindu beharreko interesa 205 €-koa dela kalkulatu da (kontuan hartu behar da bi urte igaroko direla ordainketa egin arte).

Bazkideari itzuli beharreko ekarpenekiko kenketarik egonez gero (arrazoitu gabeko baja edo kanporaketa), Derrigorrezko erreserba-fondora eramango dira, Kooperatiben Legeko 68. artikulua dionari jarraituz.

elkar-lan

### **3. adibidea- Bazkidearen baja kapitalean kenketak eginez**

Bazkide batek baja eskatu, eta Artezkaritza Kontseiluak "arrazoitu gabekoa" dela adostu du, haren ustez, bazkide horrek kooperatibaren aurkako kompetentzia-jarduerak egingo dituelako beste lantoki batean.

Kapital sozialari egindako ekarpenen erregistro-liburutik kalkulatu da bazkideak 10.000 euroko kapital soziala duela bajaren egunean. Baja hori arrazoitu gabekoa dela adostu dutenez, %20ko kenketa aplikatzea erabaki dute.

|        |  |   |   |            |       |
|--------|--|---|---|------------|-------|
| 10.000 | (1000) Kooperatibako Kapital Soziala: Derrigorrezko ekarp. | a | (112) Derrigorrezko fondoa  | Erreserba- | 2.000 |
|        |  |   | (528/178) Bazkideei itzuli beharreko ekarpenek eragindako epe motzeko / luzeko zorrak |            | 8.000 |

Baja hartu duen bazkidearen likidazioa kalkulatzeko, baja hartu duen ekitaldiko itxiera balantzean azaltzen diren galerak deskontatu beharko zaizkio. Deskontu horretan sartuko dira, bai konpentsatzeko dauden beste ekitaldi batzuetako galerak, bai baja hartu duen ekitaldikoak ere (dagokion ehunekoan).

|  |   |   |
|--|---|---|
| (1000) Kooperatibako Kapital Soziala: Derrigorrezko ekarp. | a | (57) Diruzaintza  |
|  |   | (528/178) Bazkideei itzuli beharreko ekarpenek eragindako epe motzeko / luzeko zorrak |
|  |   | (122) Bazkideen ekarpenak galerak konpentsatzeko                                      |

Beste egoera bat ere gerta daiteke, bazkideak baja hartzean bazkideen artean banatzeko erreserba baten dagokion zatia jasotzeko eskubidea izatea, bai baja jasotzeko unean, bai geroago. Erreserba horretan duen parte-hartze hori egindako likidazioari gehitu beharko zaio.

|   |           |   |
|---|-----------|---|
| (1000) Kooperatibako Kapital<br>Soziala: Derrigorrezko<br>ekarpenak | a         | (57) Diruzaintza  |
| (1171) Borondatezko erreserba<br>banagarriak                        | (528/178) | Bazkideei itzuli beharreko<br>ekarpenek eragindako epe<br>motzeko / luzeko zorrak |

### **Kapital sozialari egindako ekarpenen interesa**

Kapital sozialera egiten diren ekarpenek interesa sortu ahal izango dute, Batzar Orokorrak zehazten duen zenbatekoan. Kopuru hori ezingo da interes legala baino 6 puntu handiagoa izan. Garrantzitsua da gogoratzea, fiskalitatearen arabera, muga txikiagoa dela (interes legala gehi 2 edo 4 puntu, kasuen arabera).

Interesak onartu eta gero, emaitza garbiak edo erabilera libreko erreserba nahikoa egonez gero ordainduko dira soilik.

Orain arte, kapital sozialera egindako ekarpenen interesak finantza gastuekin parekatu dira, eta 66. taldean ("Finantza Gastuak") berariazko kontua sortu da. ICACen proiektuak 656 kontua: "Kapital sozialera egindako ekarpenen eta beste fondo batzuen interesak" sortzea proposatzen du, 65 azpitaldearen: "Kooperatiben beste kudeaketa eta berariazko gastuak" barruan.

66. taldeko eta 656. taldeko kontuak antzera funtzionatzen dute. Normalean, 57. azpitaldeko "Diruzaintza" kontuen kontra kargatuz eta, ekitaldi amaieran, 129: "Galdu - Irabaziak" kontuaren kontra abonatuz.

Galdu - Irabazien Kontuan egiten den aurkezpenari dagokionez, ICACek proposatzen du ohiko finantza-gastuetatik bereiztea, eta Galdu - Irabazien kontuko zorrean talde berria

sortzea —“Kapital sozialera egindako ekarpenen eta beste fondo batzuen interesak” izenekoa—; kontu hori ekitaldiaren irabaziaren segidan azaltzen da.

### GALDU - IRABAZIEN KONTUA

| KONTU ZENBAKIA    | ZOR  | N ekitaldia | N-1 ekitaldia |
|-------------------|--|-------------|---------------|
| 630**, 633, (638) | V. ZERGEN AURREKO IRABAZIAK<br>(AIII + AIV - BIII - BIV)<br>16. Sozietateen gaineko zerga<br>17. Bestelako zergak<br>VI. EKITALDIAREN EMAITZA. (ETEKINA)<br>(AV-A16-A17) |             |               |
| 656               | 18. Kapital sozialera egindako ekarpenen eta beste fondo batzuen interesak   |             |               |
| 657               | 19. Hezkuntza, trebakuntza eta sustapen-fondorako hornidura.<br>VII. KOOPERATIBAREN SOBERAKIN POSITIBOA (AVI-A18 - A19+B14)  |             |               |

ICACen proiektuak kapital sozialera interesak ordaindu ahal izatearen posibilitatean sakontzen du, kooperatibak soberakin positiborik ez duenean. Legeak kasu horretan bi aukera ematen ditu:

- Kapital sozialera egiten diren ekarpenen interesak etorkizuneko mozkinen “kontura” kontabilizatzea.
- Kapital sozialera egiten diren ekarpenen interesak gastu gisa ez erregistratzea, erreserba kontuetan egiten den minorazio gisa baizik.

Kooperatiben euskal Legeak ez duenez lehenbiziko aukera hori baimentzen, bigarrena hartu beharko litzateke nahitaez. Beraz, kapital sozialera egindako ekarpenen interesak ez lirateke Galdu - Irabazien Kontuan azalduko, balantzean eragingo lukete soilik, erreserba zifraren murrizketa gisa.

Azkenik, kapital sozialera egindako ekarpenen interesak ordaintzea ekitaldia itxi aurretik adosten dela aipatu behar da, eta beraz, ez da kontuak onartu zain egon behar sortzapenerako, hori ekitaldia ixten denean gertatzen baita, eta izandako emaitzaren arabera.

#### **4. adibidea- Kapital sozialera egindako ekarpenen interesak ordaintzea**

60.000 €-ko kapital soziala duen kooperatiba batek kapitalari %3ko (1.800 €) interesa ematea erabaki du.

Bi aukera ditugu:

- a) Ekitaldiko irabazia, kapitalaren interesak kontuan hartu aurretik, interes horiek baino handiagoa da.**

|       |  |   |                  |       |
|-------|--|---|------------------|-------|
| 1.800 | (656) Kapital sozialera egindako ekarpenen eta beste fondo batzuen interesak | a | (57) Diruzaintza | 1.800 |
|-------|--|---|------------------|-------|

**b) Ekitaldi horretan irabazirik ez dago edo irabazia kapitalaren interesa baino baxuagoa da. Interesak erreserben aurka bakarrik ordaindu ahal izango dira.**

|       |                                       |   |                  |       |
|-------|---------------------------------------|---|------------------|-------|
| 1.800 | (1172) Borondatezko Erreserba-fondoak | a | (57) Diruzaintza | 1.800 |
|-------|---------------------------------------|---|------------------|-------|

Jakina, gerta liteke irabaziak izatea, baina ez izatea nahikoa kapitalaren interes guztiak kitzeko. Kasu horretan, gastuetan kargatuko da irabazia bertan behera utzi arte, eta gainerako zenbatekoa erreserbetan kargatuko da.

|  |                                       |   |                  |
|--|---------------------------------------|---|------------------|
| (656) Kapital sozialera egindako ekarpenen eta beste fondo batzuen interesak | (1172) Borondatezko Erreserba-fondoak | a | (57) Diruzaintza |
|--|---------------------------------------|---|------------------|

## **1.2.- ALDI BATERAKO KAPITALA**

Normalean, bazkideak behin – betiko kontraturekin sartzten dira kooperatiban. Hala ere, Estatutuek hala jasotzen dutenean, **iraupen zehatzeko** lotura sozialak ere egon daitezke. Bazkide horiek gainerako bazkideen eskubide eta betebeharrak berberak izango dituzte, Legeak jasotzen dituen mugak salbu.

Iraupen zehatzeko bazkideek eta inoren konturako lan- kontratuden langileek orotara urtean lan egindako ordu-kopurua ezin da behin – betiko kontratu duten bazkide langileek lan egindako ordu-kopurua baino %50 gehiago izan.

Iraupen zehatzeko bazkideek, behin - betiko bazkideak bezala, derrigorrezko ekarpena izenpetu behar dute bazkide bihurtu ahal izateko, baina kasu horietan, ekarpena baxuagoa izan ohi da.

Kontratuan zehaztutako iraupena amaitzean, egin dituen ekarpenak jasotzeko eskubidea du bazkideak.

Ikusten dugunez, Legeak iraupen zehatzeko bazkideek egiten dituzten ekarpen horiek ere kapital sozialtzat hartzen ditu; izan ere, gainerako bazkideen eskubide eta betebeharrak berberak aitortzen zaizkie, boto-eskubidea, emaitzetan parte hartzea, eta kapitalaren interesak jasotzea, batez ere. Gainera, disoluzioa edo likidazioa gertatuko balitz, "ohiko" kapital sozialaren pareko geratzen da, eta gainerako zor guztiak kitatu ondoren dirua itzuli egingo litzateke. Beraz, kapital sozialaren ezaugarri den berme-funtzioa ere badu.

Esandako guztia kontuan hartuta, orain arte, iraupen zehatzeko bazkideek kapitalari eginiko ekarpenak kapital sozialaren barruan erregistratu dira, batez ere; horretarako 100: "Kapital Soziala" kontuaren lau digituko desglosea erabili da. Jakina, kapitalaren zati horren baldintza bereziek —mugaegunari dagokionak, batez ere—, memoriaren kapital sozialaren atalean haren zenbatekoa eta baldintza haien erreferentzia laburra aipatzera behartzen zuten.

Hala ere, ICACek egindako zirriborroak ez du kapital sozial gisa erregistratzea proposatzen; aldiz, sozietate-kontratu amaitzean itzultzeko betebeharra dagoela kontuan hartuta; hau da: memorian informatu beharreko ezaugarri bereziko zorra gisa erregistratzea proposatzen du.

Beraz, maila batean, alde batera utzi da kapital sozialaren izaera juridikoa, eta arlo ekonomikoan oinarritzen du arreta, kooperatibak bazkidearekin duen zorrean alegia; zor horrek mugaegun jakinak eta ordainketa-baldintza bereziak dituela.

Hauek dira proposatutako kontuak:

**179. "Epe luzeko aldi baterako "Kapitalaren" hartzekodunak".**

**529. "Epe motzeko aldi baterako "Kapitalaren" hartzekodunak".**

Kontu horiek Diruzaintza kontuen kontra abonatu dira aipatutako aldi baterako "Kapitalaren" harpidetza eta ordainketa egitean.

### ***5. adibidea- Iraupen zehatzeko bazkidea sartzea***

Kooperatiba batean iraupen zehatzeko bazkide bat hasi da lanean, bi urterako kontratuarekin. Hasierako derrigorrezko ekarpena 1.000 €-koa da eta kopuru hori kooperatiban sartzen den unean ordaindu beharko du oso-osorik bazkideak.

|       |       |
|-------|-------|
| _____ | _____ |
| _____ | _____ |

Adibidean ikusten dugun bezala, hasierako erregistroa epe luzeko zorra gisa egiten da bazkidearen eta kooperatibaren arteko harremanaren mugaeguna bi urtekoa dela kontuan hartuta. Urtebetera, zorra epe motzean birsailkatzen da.

|       |                                       |       |                             |
|-------|---------------------------------------|-------|-----------------------------|
| 1.000 | _____                                 | _____ |                             |
|       | (179) e/l aldi baterako "Kapitalaren" |       |                             |
|       | hartzekodunak                         | a     | (529) e/m aldi baterako     |
|       |                                       |       | "Kapitalaren" hartzekodunak |
|       | _____                                 |       | 1.000                       |

Langilearen eta kooperatibaren arteko harremanaren epea amaitzean, iraupen zehatzeko langileak egin duen ekarpena itzuli egiten zaio.



Proposatutako idazpenean 178 eta 528 kontuak (bazkideen ekarpenak itzultzeagatik sortutako zorrak) nahita sartu ditut, Legeak ez duelako inolako espezialitaterik zehazten "kapital" mota horren funtzionamenduan. Beraz, itzultzearen baldintzak gainerako bazkideen berberak izango dira. Baina, langilearen eta kooperatibaren arteko harremanak aldi baterako direla kontuan hartuta, bazkideak jarritako aldi baterako "kapitala" kontratua amaitu eta berehala (edo epe laburrera) itzultzea da normalena eta gomendagarriena.

Bestelakoa, kooperatibaren gehiegikeritzat har liteke eta, gainera, horrek ez du laguntzen kooperatiban iraupen zehatzeko bazkideak sartzten.

Garrantzitsua da ICACek proposatutako aldaketa horiek urteko kontuetan izan lezaketen efektua kontuan hartzea; hasieran kapital-partidatzat hartzen zena zor bihurtzen duelako, bai epe luzean, bai epe motzean. Harreman sozietario-mota hori sarri erabiltzen duten kooperatiben kasuan, zorpetze eta garantia-ratioen aldaketa handia dakar horrek, lortutako balioak kaltetzen. Aldaketa gertatzen den unean, beharrezkoa izango da memorian oharra idaztea, irizpide-aldaketen eta urteko kontuetan izandako eragin berri emateko.

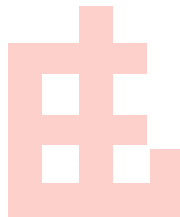
Amaitzeko, aldi baterako "kapitalaren" ordainketari buruzko aipamena egiten du ICACen proiektuak, bere kontabilitate-tratamendua zorrei dagokiena izango dela aipatzen du; horretarako partida bat sortuz Galdu-irabazien kontuaren eredu normal eta laburtuko zorrari: "Finantza gastuak eta asimilatutako gastuak".

Hala ere, ez zaio inolako erreferentziarik egiten partida berri honi, proposatutako Galdu – Irababazien Kontuaren ereduetan eta aipatutako taldea Kontabilitate Plan Orokorrean bezala azaltzen da.

Beraz, ulertzekoa da ICACen proiektua bi kontzeptu hauek bereiztera mugatzen dela: batetik, aldi baterako kapitalak sortutako kapitalaren interesak eta, bestetik, kapital sozialak sortutako interesak, proiektuak berak definitu duen moduan. Lehenengorako finantza gastuen ohiko kontua erabiltzen da, baina bigarrenerako, aurrerago ikusiko dugun berariazko kontua sortuko da.

Ulertzekoa da, modu berean, atal horretan iraupen zehatzeko bazkideek izan lezaketen itzulkinei buruz aipamenik egiten ez dela; emaitzen banaketatzat hartzen baitira, ez finantza gastutzat.

### **1.3.- ERRESERBA-FONDOAK**



La Ley de cooperativas, al tratar los posibles destinos de la distribución de excedentes, hace mención a dos tipos de fondos de reserva:

- 1.- Los fondos de reserva voluntarios.
- 2.- El Fondo de Reserva Obligatorio.

## FONDOS DE RESERVA VOLUNTARIOS.

Kooperatiba Legeak lortutako emaitzen zati bat Borondatezko erreserba-fondoetan sartzeko aukera aipatzen du, baina ez du zenbatekorik zehazten.

Beraz, fondo horien zenbatekoa Batzar Orokorraren borondatearen araberakoa da (bai zuzenean, bai estatutuen bidez).

Borondatezko erreserba-fondoak banatzekoak edo ez-banatzekoak izan daitezke; hornitu ondoren bazkideen artean banatzeko aukera irekita uzten den ala ez kontuan hartuta

Bada kontu berezi bat KPOren barruan kontabilitate erregistroa egiteko, eta argi adierazten ditu:

### **117. "Borondatezko erreserbak"**

Kontu hori 129: "Galdu - Irabaziak" kontuaren kontra abonatu da, aurreko urteko ekitaldiko emaitzak banatzean. Hortik aurrera, erreserba erabiltzean kargatuko da.

Borondatezko erreserba banagarriak eta banaezinak bereizteko, lau digituko desglosea zehaztea komeni da; esate baterako:

#### **1171. "Borondatezko erreserba-fondo banagarriak"**

#### **1172. "Borondatezko erreserba-fondo banaezinak"**

Horien barruan, portaera edo helburu desberdineko fondoak sortzen badira, digitu gehiagoko behar adina desglose egitea komeniko da baita ere. Era berean, fondo horiek zertarako erabiliko diren identifikatzeko, oso baliagarria da haien izendapenean argitzea zein Batzar Orokorretan onartu ziren eta ezarri zituzten ezaugarri bereziak.

## **6. adibidea- Borondatezko erreserba-fondoak.**

2005eko Batzar Orokorrean 2004ko emaitzak banatzen ari dira, eta banaezina den borondatezko erreserba sortzea erabaki dute, etorkizunean izan litezkeen galerak konpentsatzeko. 2005eko ekitaldi horretan, galerak sortzen dira eta sortutako erreserba hori erabiltzen da.

|   |   |
|---|---|
| 2005  |   |
| (129) Galdu - Irabaziak                         | a (11721) B.E.Banaezina<br>(2005 Batzar Orokorra)   |
| 2006  |   |
| (11721) B.E.Banaezina<br>(2005 Batzar Orokorra) | a (121) Aurreko ekitaldietako emaitza<br>negatiboak |

Borondatezko erreserba-fondo banagarriei dagokienez, gogoratu beharra dago, etorkizunean fondo horiek bazkideen artean bana daitezkeenez, bazkide bakoitzari dagokion zatia zehaztuta egon behar dela. Beharrezkoak ez diren kontabilitate-komplexutasunak ekiditeko, informazio hori kontabilitate kanpoko dokumentu batean jasotzen da normalean.

## **DERRIGORREZKO ERRESERBA-FONDOA**

Kooperatiben euskal Legeak agintzen du bere 67. artikuluan kooperatibak derrigortuta daudela haien soberakin erabilgarrietatik %30 derrigorrezko fondoak deritzanetan (Derrigorrezko erreserba-fondoa eta Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoak) sartzera, urtero-urtero Derrigorrezko erreserba-fondoari %20-%25 inguruko zuzkidura dagokio. Kooperatibak bere borondatez handitu dezake kopuru hori, bai estatutuen bidez, bai Batzar Orokorrean adostutako akordioaren bidez.

Derrigorrezko erreserba-fondoak kooperatiba finkatzea, garatzea eta bermatzea du helburu.

Derrigorrezko erreserba-fondoa ezin da bazkideen artean banatu, ezta kooperatiba desegitean ere.

Derrigorrezko erreserba-fondoak ondorengo hauetatik hornitzen dira:

- Estatutuek edo Batzar Orokorrak zehazten duten soberakin erabilgarrien ehunekotik.
- Bazkideek baja hartzen dutenean ezartzen zaien derrigorrezko ekarpenen kenketetatik.
- Bazkide berrientzat zehaztutako sarrera kuotetatik.

Fondo hori galerak konpentsatzeko erabil daiteke soilik, eta soil-soilik azken bost urteotan derrigorrezko fondoak hornitu diren proportzioan.

Gaur egun, kontabilitate-erregistrarako **112 kontua: "Derrigorrezko erreserba-fondoa"**, erabiltzen da. Abonatuko da legeak aurreikusten dituen posibilitateen arabera, aurreko ekitaldiko emaitzak ordezkatzeko dituen kontuaren kontra, kapital kontuaren kontra edo Diruzaintza kontuaren kontra.

Galerak konpentsatzeko erabiltzen bada, konpentsatu beharreko galerak ordezkatzeko dituen kontuaren kontra kargatuko da zuzenean, normalean 121. kontuan: "Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak"

Kapital sozialaren itzulketaren atalean badugu derrigorrezko ekarpenei buruzko kenketen adibide bat.

## **7. adibidea- Sarrera kuota:**

Behin - betiko bazkide bat sartu da kooperatiban, eta sartzean, une horretan zehaztutako 10.000 euroko hasierako derrigorrezko ekarpena harpidetu du. Hasierako ordainketa, legeak zehazten duen minimoa da. Gainera, hasierako derrigorrezko ekarpenarekiko %25eko sarrera-kuota zehaztuta dago (Legeak baimentzen duen maximoa).

|       |                        |   |                                |        |
|-------|------------------------|---|--------------------------------|--------|
| 5.000 | (57) Diruzaintza       |   |                                |        |
| 7.500 | (558/190) e/m - e/l    |   |                                |        |
|       | despoltsapenengatikoko | a | (1000) Kooperatibako Kapital   |        |
|       | bazkideak              |   | Soziala: Derrigorrezko         | 10.000 |
|       |                        |   | ekarpenak                      |        |
|       |                        | a | (112) Derrigorrezko Erreserba- | 2.500  |
|       |                        |   | fondoa                         |        |

Ikusten dugunez, langilea bazkide bihurtzen den unean, kapital osoa izenpetu eta kapital horren %25a ordaindu du, sarrera kuota osoarekin batera. Sarrera kuota ez da kapital sozialtzat hartzen, Derrigorrezko erreserba-fondora doa zuzenean.

## **1.4.- MENDEKO FINANTZIAZIOAK**

Kooperatiben euskal Legearen arabera, kreditu lehentasunean, ohiko hartzekodun guztien atzetik dauden kooperatiben finantziazioak dira mendeko finantziazioak.

Definizio horren arabera, kredituen lehentasun-ordena horri jarraituz, atzetik dagoen partida bakarra kapital soziala da. Hori dela eta, mendeko finantziazioek berme-funtzioa egiten dute ohiko hartzekodunekiko.

Mendeko finantziazioen barruan Legeak tratamendu berezia egiten die, izendapen edo formalizazio juridikoa edozein dela ere, mugaeguna kooperatibaren likidazioa onartu arte amaitzen ez zaienei. 57. artikulua araberan, Mendeko finantziazio horiek, kapital sozialtzat hartzen dira eta ondorengo berezitasunak dituzte:

- Balore higigarriak izan daitezke.
- Ez dute boto-eskubiderik.
- Kapital sozialerako zehaztutako interes, eguneratze, transmisio eta diru-itzulketen baldintzetatik at daude.

ICACek sortutako proiektuaren araberan, mugaeguna kooperatibaren likidazioan amaitzen zaien mendeko finantziazio horiek fondo propioztat hartzen dira.

Partida hori erregistratu ahal izateko ICACek partida berria sortu du, balantzearen pasiboko "Fondo Propioak" taldearen barruan; "Fondo kapitalizatuak" esaten zaie. Horrez gain, "Kapitala" izeneko 10. taldearen barruan kontu berria sortu du.

#### **107. "Amaiera likidazioan duten parte-hartzeen fondoak eta mendeko beste fondo batzuk".**

Kontu horretan, gainera, lau digituko bi desglose sortu ditu mendeko finantziazioaren jaulkitze-motaren araberan erabili beharrekoak:

##### **1070. "Amaiera likidazioan duten parte-hartzeen fondoak"**

##### **1071. "Amaiera likidazioan duten mendeko beste fondo batzuk"**

Kontu horiek dagokien finantziazioak jasotzean abonatu dira Diruzaintza kontuaren kontra, eta epea amaitzean kargatuko dira; hau da, kooperatibaren likidazioa egitean.

Mendeko finantziazioen ordainketa finkoa, aldagarria edo parte-hartzailea izan daiteke, eta kontu honetan erregistratuko da:

#### **656. "Kapital sozialari eta beste fondo batzuei egindako ekarpenen interesak"**

## **1.5.- BAZKIDEEN BESTELAKO EKARPENAK**

Kapital sozialera egiten diren ekarpenez gain, bazkideek kooperatibari egiten dizkioten beste ekarpen edo itzuliko ez diren kuota batzuk egon daitezke. Ekarpen horiek fondo propiotzat hartuko dira, baldin eta eskainitako zerbitzuengatik bazkideek kooperatibari egiten dizkieten ordainketak ez badira, behintzat.

Hauek aipatzen ari gara:

- Sarrera-kuotak.
- Galerak konpentsatzeko ekarpenak.
- Kooperatibaren erreserbak handitzeko ekarpenak.

Sarrera-kuotak eta haien kontabilitate-tratamendua kapital sozialaren atalean eta Derrigorrezko Erreserba Fondoaren atalean aztertu dira.

### **Galerak konpentsatzeko ekarpenak**

Emaitzak banatzeaz hitz egitean ikusiko dugun moduan, ekitaldi batean sortutako galerak egoztekoan, bazkideei zuzenean egoztea izan daiteke aukera bat; horrelakoetan, bazkide bakoitzak dagokion galeren zatia ordainduko dio kooperatibari.

Eragiketa hori erregistratzeko Kontabilitate Plan Orokorrean dagoen kontua erabiliko da; hau da, 122. kontua: "Bazkideen ekarpenak galerak konpentsatzeko". Kontu hori Diruzaintzaren kontra abonatu da, bazkideak ordaintzen duenean; gero, galerak ordezkatzaren dituen kontuaren kontra zordunduko da; hau da, 121. kontuan: "Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak".

### **8. adibidea- Galerak konpentsatzeko ekarpenak**

Kooperatiba batek 10.000 euroko galerak izan ditu, eta hurrengo ekitaldian (Ohiko Batzar Orokorrean, kontuak onartzen diren batzarrean) erabaki da bazkideek ordainduko dutela kantitate hori, esku-dirutan, galeren konpentsazioari ekin ahal izateko.

|        |  |   |  |        |
|--------|--|---|--|--------|
| 10.000 | (57) Diruzaintza                                 | a | (122) Bazkideen ekarpenak galerak konpentsatzeko | 10.000 |
| 10.000 | (122) Bazkideen ekarpenak galerak konpentsatzeko | a | (121) Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak   | 10.000 |

Gogoan izan, kontabilitate kanpoko dokumentuak garrantzitsuak direla bazkideei eta haien kapitalari buruzko mugimendu guztiak biltzeko.

elkar-lan

### **Kooperatibaren erreserbak handitzeko ekarpenak**

Batzar Orokorrak bazkideek ohiz kanpoko ekarpenak egitea edo aldizkako kuotak ordaintzea ere onets dezake, kooperatibaren emaitzak edozein direla ere. Ekarpene edo kuota horien helburua generikoa izan daiteke; enpresa ikuspegi finantzariotik finkatzeko, edo berariazkoa; inbertsio-proiektu bat finantzatzeko, adibidez.

Ekarpene horiek borondatezko erreserba partidetan sartuko dira (bai banagarriak, bai banaezinak), ematen zaien baldintzaren arabera.

## 2.- HEZIKETAKO ETA COOPERATIVA-SUSTAPENAKO FONDOA

Kooperatiben euskal Legeak zehazten du kooperatibak, gutxienez, %30 zuzenduko duela soberakin erabilgarrietatik derrigorrezko fondo deritzenetara (Derrigorrezko erreserba-fondoa eta Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoa). HKSFri %10 dagokio, gutxienez; DEF kapital sozialaren %50etik beherakoa izan ezean, horrelakoetan, diru-kopurua erdira murriz daiteke.

Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoa, izenak adierazten duenez, kooperatiba-sustapeneko ekimenetara, bazkideen trebakuntzara eta gizarte-ekintzetara bideratuko da, Kooperatiba Legeko 68. artikuluan definitzen denaren arabera.

Fondo hori honen bidez hornitzen da:

- Estatutuek edo Batzar Orokorrak zehazten dituzten soberakin erabilgarrien ehunekoez.
- Kooperatibak bazkideei jartzen dizkien isun ekonomikoez.
- Fondoak berak sortutako etekin finantzarioez.
- Fondoari egotz dakizkiokeen beste diru-sarrera batzuek (dirulaguntzak, donazioak...)

HKSF balantzearen pasiboan azalduko da, beste partida batzuetatik bereizita, eta ez da Fondo Propioen atalaren barruan sartuko, aipatutako helburuak lortzeko bideratu beharko baita.

Urtebeteko epean dagokion helburuetarako erabiltzen ez den HKSFren zatia, Euskal Autonomia Erkidegoko Zor Publikoaren tituluetan inbertitu beharko da.

HKSFri eman behar zaion tratamenduan bertan sartu dizkio ICACek aldaketa garrantzitsuenak orain arte erabili den kontabilitate-erregistroaren prozesuari.

### **Gaur egungo prozedura:**

Eguneroko funtzionamenduan, Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoa adierazteko 14. Azpitaldean ("Arrisku eta gastuetarako hornidurak") sortutako kontua erabili da orain arte, aipatutako fondoa kontzeptu horiekin parekatu dezakeelakoan.

#### **145. "Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoa"**

Emaitzen banaketatik egiten zaio ekarpen handiena fondoari. Ekarpen hori fondoaren kontua emaitza positiboak ordezkatzan dituen kontuaren kontra (129) abonatu kontabilizatzen da. Jakina, emaitzen banaketa denez, hornidura hori ekitaldiko kontuak onartu eta gero gauzatuko da.

|                             |   |                  |
|-----------------------------|---|------------------|
| (129) Galerak eta irabaziak | a | (145) HKS Fondoa |
|-----------------------------|---|------------------|

elkar-lan

Fondoan egingo diren gainerako diru-sarrerak (bazkideei ezarritako isunak, dirulaguntzak eta abar) ere, fondoa ordezkatzan duen kontuan erregistratuko dira; Diruzaintzaren kontuen kontra zordunduz, normalean.

### **ICACen proiektua**

ICACen proiektuak Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoa 13. azpitaldean sartzea proposatzen du. "Fondo bereziak eta zenbait ekitalditan banatzeko sarrerak" izena hartuko du azpitaldeak, eta kontu hau sartzen du:

#### **139. "Heziketa-, trebakuntza- eta sustapen-fondoa"**

Hala ere, hau da eragiten duen aldaketa nagusia: ez du emaitzen banaketatzat hartzen; baizik Galdu - Irabazien Kontuan islatu beharreko gastutzat, ekitaldiaren emaitza kontuan hartuta kuantifikatuta egon arren.

Horretarako, kontu hau sortuko du:

### **657. "Heziketa-, trebakuntza- eta sustapen-fondorako zuzkidura"**

HKSFri egiten zaion zuzkidura, Legeak zehaztutako kantitatean, ekitaldiaren amaieran egin beharko da, 657. kontua fondoa ordezkatzeko duen 139. kontuaren kontra zordunduz.

|                        |   |            |
|------------------------|---|------------|
| (657) HKSFri zuzkidura | a | (139) HKSF |
|------------------------|---|------------|

Gainera, berriazko kontuak ere proposatzen ditu fondoari eginiko gainerako ekarpenak erregistratzeko; esate baterako: bazkideei ezarritako isunak, dirulaguntzak, Fondoari egotz dakizkiokeen donazioak eta abar.

### **757. "Heziketa-, trebakuntza- eta sustapen-fondoari egotz dakizkiokeen diru-sarrerak"**

7570."Heziketa-, trebakuntza- eta sustapen-fondoari" egotz dakizkiokeen bazkideei ezarritako isunak.

7571."Heziketa-, trebakuntza- eta sustapen-fondoari" egotz dakizkiokeen dirulaguntzak.

7572."Heziketa-, trebakuntza- eta sustapen-fondoari" egotz dakizkiokeen donazioak

7573."Heziketa-, trebakuntza- eta sustapen-fondoari" egotz dakizkiokeen beste diru-sarrera batzuk.

Ikusten denez, fondoaren izendapena ez dator bat Kooperatiben euskal Legeak zehaztutakoarekin, estatuko legearen izendapena erabiltzen delako. Kontuen izenari eustea derrigorrezkoa ez denez, Kooperatiben euskal Legeak zehaztutako izendapena erabiltzea proposatzen dugu, lege hori aplikatzen denean: *Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoa*.

Diru-sarrera horiek jasotzean Diruzaintzako kontuetan kargatuko dira, eta dagokion abonaketa 757. kontuan egingo da. Diru-sarrera horiek HKSFren gehitzea eragiten dutenez, gehiketa hori, aldi berean, 657. kontutan erregistratu beharko da

### **9. adibidea- Isuna hutsegite soziala egiteagatik, HKSFri egotzitakoa**

Bazkide batek kooperatibako Barne Araudiak jasotzen duen hutsegite bat egin du eta, dagokion espedientea bideratu eta gero, 1.000 euroko isuna ezarri zaio.

|       |                            |   |   |       |
|-------|----------------------------|---|---|-------|
| 1.000 | (57) Diruzaintza           | a | (7570) Bazkideei ezarritako zigorrak,<br>HKSFri egotztekoak | 1.000 |
| 1.000 | (657) HKSFraiko zuzkidura. | a | (139) HKSF  | 1.000 |

Ikusten den moduan, kooperatibaren emaitza orokorra ez da aldatzen, diru-sarreraren kontua eta gastuen kontua konpentsatu egiten direlako, baina HKSF handitu egiten da.

ICACen proposamena HKSFren ekarpenak erregistratzeko modura mugatzen da, baina ez du sakontzen ondorengo kontrolean eta **fondoaren aplikazioen erregistroan**. Aplikazioa egitean baja gertatuko dela, Diruzaintzako kontuen kontra abonatuz, esaten du soilik. Beraz, kontabilizazio zuzenaren alde egiten du, elementu sakonagotan sartu gabe; horren arabera, orain arte erabiltzen ari ziren erregistro-aukera guztiez baliatzeko aukera uzten duela uler daiteke:

- Kontabilizazio zuzena: Fondoko aplikazioak zuzenean fondoa ordezkaten duen kontuan erregistratuz.
- Zeharkako kontabilizazioa: Beharra izan ahala, talde eta azpitaldeen berariazko kontuak sortuz Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondorako; eta ekitaldiaren amaieran, fondoaren berezko kontuan haien likidazioa eginez.

**10. adibidea- Trebakuntza-gastuak, HKSFri egotzitakoak**

Kooperatiba batek bazkideentzako trebakuntza-ikastaroa kontratatu du. HKSFren helburuetako bat izan daitekeenez, HKSFri egotzi zaio horren gastua.

- Kontabilizazio zuzena:

|            |   |   |
|------------|---|---|
| _____      | a | _____   |
| (139) HKSF |   | (410) Hainbat hartzekodun:<br>Trebakuntza-ikastaroa |
| _____      |   | _____   |

- Zeharkako kontabilizazioa:

|   |   |   |
|---|---|---|
| _____                                       | a | _____   |
| (6542) HKSFren aldeko kanpoko<br>zerbitzuak |   | (410) Hainbat hartzekodun:<br>Trebakuntza-ikastaroa |
| _____                                       |   | _____   |
| (139) HKSF                                  | a | (6542) HKSFren aldeko kanpoko<br>zerbitzuak         |
| _____                                       |   | _____   |

Ikus daitekeen bezala, lehenbiziko metodoa soilagoa eta errazagoa da, HKSFren kudeaketa oso konplexua ez den enpresentzat gomendagarria.

Bigarren metodoan, Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondorako berariazko kontuak sortzen dira; bai balantzekoak, bai Galdu-irabazien kontukoak. Esate baterako, fondoaren aplikazioak erregistratzeko ondorengo kontu hau sor genezake:

#### **654. "Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoaren gastuak".**

Kontu horretan 4 digituko desgloseak egingo dira, fondoarekin lotuta sor litezkeen gastu-mota guztiak jaso ahal izateko.

Ekitaldiaren amaieran, fondoaren aldeko gastuen kontuak fondoa ordezkatzeko duen kontuan kitatu beharko dira.

Kontabilizazio-metodo horrek informazio handiagoa ematen du, ekitaldia ixtean fondoari eman zaizkion erabileren desglose handiagoa izan baitezakegu, bai eta fondoaren azken saldoa ere.

Horregatik da aurrekoa baino gomendagarriagoa HKSFren kudeaketa konplexuagoa bihurtzen denean, batez ere.

Kontabilizazio-metodo horretan beste modalitate bat ere erabil dezakegu. Horretarako, 656 kontua erabili ordez, HKSFren aldeko berariazko kontuak erabiltzen Kontabilitate Plan Orokorrak (KPO) definitutako talde bakoitzaren barruan. Esate baterako:

**6220. Konponketak eta kontserbazioa.**

**6221. HKSFrekin lotutako konponketak eta Kontserbazioa.**

**6230. Profesional independenteen zerbitzuak.**

**6231. HKSFrekin lotutako profesional independenteen zerbitzuak.**

Aurreko kasuan bezala, ekitaldia ixtean, HKSFrekin lotutako gastuen kontu guztiak HKSF ordezkatzeko duen kontuan bertan kitatu beharko dira.

Ikusitako bi aukera horiez gain —hain justu, horiek dira arruntenak—, beste bi aukera baliagarri daude; HKSFk bolumen eta konplexutasun handia hartzen duen kasuetarako, batez ere:

- Kontabilitate independenteak eginez bereiztea: fondoaren kontabilitate eskusiboa sortzen da, hala mugimendu guztiak hor egiten dira, eta ekitaldiaren amaieran kontabilitate orokorrarekin finkatzen da.
- Sozietate kudeatzailea sortzea: HKSF eskusiboki kudeatuko duen elkarte sortzen da elkarte nagusiak zehaztutako helburuak betetzeko. Elkarte nagusiak sortzen du fondoa, eta soilik elkarte kudeatzaileari ematea erregistratzen du.

Gehienetan, fondoaren aplikazioek gastua sortzen dute (trebakuntza-ikastaroak, esaterako), baina HKSF ere erabil daiteke zenbait aktibotan deposituak edo **inbertsioak** egiteko. Horrelakoetan, aldi berean kontabilizatu behar izaten dugu inbertsio edo depositu hori zein aktibotan egiten den eta HKSFri egiten zaion erabilera.

HKSFren erabilera berriz eskuratzeko moduan erregistratzeko fondoko kontuaren 4 digituko desglosea erabil dezakegu, eta ondorengo kontu hauek sortu:

**1390. "HKSF Saldo erabilgarria"**

**1391. "HKSF Saldo ez-erabilgarria"**

Inbertsioa egitean KPORI jarraituz kontabilizatuko dugu, , eta aldi berean, 1390. kontua 1391. kontuaren kontra kargatuko dugu, zenbateko berarekin.

Horrela, 1390. kontuan inbertsiotan edo depositutan "atxikitako" HKSFren balioa dugu; eta 1391. kontuan, aldiz, HKSF erabilgarria, fondoko gainerako helburuetarako aplikatu dezakeguna. 139 kontuan HKSFren balio erreala izango dugu, bai erabilia, bai ez erabilia.

## **11. adibidea- HKSFren inbertsioa**

Kooperatiba batek partaidetza bat izenpetzea erabaki du OINARRI, S.G.R.en

|  |   |                                    |
|--|---|------------------------------------|
| (250X) Inbertsio finantzario<br>iraunkorrak HKSFren<br>aldekoak: OINARRI | a | (57) Diruzaintza                   |
| (1390) HKSF. Saldo erabilgarria  | a | (1391) HKSF. Saldo ez erabilgarria |

**Urteko kontuei** dagokienez, gogoratu Kooperatiben euskal Legeak zehazten duela HKSF balantzearen pasiboan azaldu beharko dela, beste partida batzuetatik bereizita. Horretarako, ICACek talde berri bat sortuko du pasiboan, Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoa izenekoa.

Aldaketarik garrantzitsuena Galdu-irabazien kontuan gertatzen da, ordura arte fondoko mugimenduak (bai hornidurak, bai aplikazioak) ez zirelako dokumentu horretan azaltzen. Orain, egindako hornidurak "HKSFri hornidura" taldean azalduko dira, eta Ekitaldiaren Emaitzaren ondoren eta kooperatibaren Soberakin positibo / negatiboari eragingo diote.

Aldi berean, HKSFri lotutako diru-sarrerak azalduko dira, "HKSFri egotz dakizkiokeen diru-sarrerak" talde berrian, baina ez dituzte emaitzarekiko eraginik izango, HKSFri dagozkion zuzkidurekin konpentsatuko direlako.

## GALDU - IRABAZIEN KONTUAREN LABURPENA

| KONTU<br>ZENBAKIAK | ZOR   | N<br>Ekitaldia | N-1<br>Ekitaldia | KONTU<br>ZENBAKIAK | HARTZEKOA   | N<br>Ekitaldia | N-1<br>Ekitaldia |
|--------------------|---|----------------|------------------|--------------------|---|----------------|------------------|
| 656                | VI. EKITALDIAREN EMAITZA (IRABAZIA)<br>(AV-A15-a16)<br><br>17. Kapital sozialera eta beste fondo batzuetara egindako ekarpenen interesak. |                |                  |                    | VI. EKITALDIAREN EMAITZA (GALERAK)<br>(BV+A15+A16)                              |                |                  |
| 657                | 18. Heziketa-, trebakuntza- eta sustapen-fondorako hornidura.   |                |                  | 757                | 9. Heziketa-, trebakuntza- eta sustapen-fondoari egoz dakizkikeen diru-sarrerak |                |                  |
|                    | VII. KOOPERATIBAREN SOBERAKIN POSITIBOA<br>(AVI-A17-A18+B9)   |                |                  |                    | VII. KOOPERATIBAREN SOBERAKIN<br>NEGATIBOA (BVI+A17+A18-B9)                     |                |                  |

elkar-lan

Aipatu beharra dago, HKSFri egin beharreko ekarpenentzat ICACek proposatzen duen kontabilitate tratamendu berriak eragina duela kooperatibak bere urteko kontuetan islatuko duen azken emaitzan. Gastutzat hartzen denez, eta ez emaitzen banaketatzat, aurkeztutako azken emaitza murriztuta azalduko da.

Hau da arrazoia: ICACek proposatutako Galdu-irabazien kontuan, bi emaitza sortzen dira: Kooperatibaren ekitaldiaren emaitza (Irabaziak / Galerak) eta Soberakina (positibo / negatibo). Lehenbiziko emaitza ezaugarri juridiko desberdineko beste enpresa batzuetako emaitzekin alderagarria izatea da helburua, kooperatibetako berariazko partidak gero hartzen direlako kontuan, kooperatibaren Soberakinak zehaztuz. Berariazko partida horietan kapital sozialaren interesak eta Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoa sartzen dira.



### **3.- EMAITZAK BANATZEA**

Kooperatiben euskal Legeak emaitza positiboak eta negatiboak banatzeko aukerak zehazten ditu.

#### **EMAITZA POSITIBOEN BANAKETA**

Zergak ordaindu osteko emaitza ekonomikoa positiboa izan bada, irabaziak banatzen hasi aurretik, aurreko ekitaldietatik kitatzeko egon litezkeen galerak konpentsatu beharko dira.

Soberakin erabilgarriak Derrigorrezko Fondo Sozialetara bideratu behar dira lehenbizi. Kooperatiba Legeak %30eko gutxieneko diru-kopuru legala zehazten du, Derrigorrezko erreserba-fondoaren (%20) eta Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoaren (%10) artean. Derrigorrezko erreserba-fondoa kapital sozialaren %50 baino txikiago bada, Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondorako zehaztutako gutxieneko diru-kopurua %5era murriztu ahal izango da, eta Derrigorrezko erreserba-fondoa %25ekoa izango da.

Puntu horretan, ICACen proiektuak —Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoaren atalean ikusi dugunez— aldaketa garrantzitsua sartzan du, fondo horri ekitaldiaren amaieran emango zaiolako diru-kopurua. Beraz, emaitzak banatzeko orduan, partida hori deskontatuta izango dugu jada, eta DEF (Derrigorrezko Erreserba Fondoa) izango da hornitu beharreko derrigorrezko fondo bakarra.

Nahiz eta legeak fondo horietan egin behar diren gutxieneko hornidurak zehazten dituen, kooperatibak bere borondatez handitu ditzake hornidurak, bai Batzar Orokorraren akordioaren bidez, bai estatutuetan horrela jasotako erreferentzien bidez.

Betebehar horiek bete ondoren, Batzar Orokorrak ahalmen osoa du gainerako soberakinak nola banatuko dituen erabakitzeko. Aukera guztien artean, hiru hauek hartzen dira kontuan: bazkideei itzultzea (betiere, bazkide bakoitzak kooperatibarekin egindako eragiketa, zerbitzu edo ekintzekiko proportzioan), borondatezko erreserba-fondoak hornitzea (banatzekoak ala banaezinak), eta soldatapeko langileei banatzea.

Bazkideen kooperatiba-itzulkina zor gisa azaldu beharko da balantzeren pasiboan, banaketa adosten den unetik banaketa hori gauzatzen den arte. Horretarako, ICACek bi kontu berri proposatzen ditu:

**525. "Epe motzean ordaindu beharreko kooperatiba-itzulkina"**

**175. "Epe luzean ordaindu beharreko kooperatiba-itzulkina"**

Bi kontu horiek, epe motzean edo luzean ordainduko diren kontuan hartuta, 129. kontuaren kontra abonatu dira, emaitzaren banaketa egiten denean. Beraz, kooperatibako bazkideekiko pasiboa sortzen da, baina adostutako itzulkinak ordaintzean desagertuko da.

**12. adibidea- Emaitza positiboan banaketa**

Kooperatibak 20.000 euroko emaitza positiboa lortu du, sozietate-zergaren gastuaren ondoren eta HKSF hornitu ondoren. Ohiko Batzar Orokorrak honako emaitzen banaketa adostu du:

|  |          |
|--|----------|
| DEF (%20).....                               | 4.000 €  |
| Borondatezko erreserba-fondo Banaezina ..... | 6.000 €  |
| Bazkideei egiten zaizkien itzulketak.....    | 10.000 € |

Kontuan hartu beharko litzateke bazkideei egiten zaizkien itzulketetan atxikipen fiskala praktikatu behar dela. Gauzak errazteagatik, oraingo honetan ez dugu atxikipen horren eragina kontuan hartu.

|        |                         |   |  |        |
|--------|-------------------------|---|--|--------|
| 20.000 | (129) Galdu - irabaziak | a | (112) DEF  | 4.000  |
|        |                         |   | (1172) Borondatezko Erreserba                      | 6.000  |
|        |                         |   | Fondo Banaezina (O.B.O. x urtea)                   |        |
|        |                         |   | (525) e/m ordaindu beharreko kooperatiba-itzulkina | 10.000 |

Gero itzulkinak ordaintzen dira.

|        |  |   |                  |        |
|--------|--|---|------------------|--------|
| 10.000 | (525) e/m ordaindu beharreko kooperatibako itzulkina | a | (57) Diruzaintza | 10.000 |
|--------|--|---|------------------|--------|

Kooperatiba itzulkina kapital sozialera badoa, ICACek ez du inolako berariazko konturik proposatzen; hori dela eta, erregistroa kapital soziala ordezkatzeko duen kontuan egingo da zuzenean. Aurretik ikusitako adibidean:

|        |                         |   |                                       |        |
|--------|-------------------------|---|---------------------------------------|--------|
| 20.000 | (129) Galdu - Irabaziak | a | (112) DE Fundoa                       | 4.000  |
|        |                         |   | (1172) Borondatezko Erreserba         | 6.000  |
|        |                         |   | Fundoa (O.B.O. x urtea)               |        |
|        |                         |   | (1000) Kooperatibako Kapital Soziala: | 10.000 |
|        |                         |   | Derriqorrezko ekarpenak               |        |

Soldatapeko langileek emaitzen banaketan parte-hartzea zalantzak sortzen ditu. Nahiz eta emaitzen banaketa-aukeren artean jasotzen den, Legeak dio soldata-gastua dela, eta beraz, irabazien aparteko ordainsariarekin parekatzea litzateke zuzenena. Horren kontabilitate-erregistroa sortzapeanari dagokion ekitaldian egin behar da, 64. azpitaldeko "Pertsonal Gastuak" kontuan kargatuz eta 46. azpitaldean: "Pertsonal" kontuan abonatuz, emaitzen banaketa onartzean kitapenaren zain.

## **GALERAK EGOZTEA**

Galerak egoztean, Kooperatiba Legeak estatutuek zehazten dutenari egiten du erreferentzia; betiere, Legearen kontrakoak ez badira.

Galera horiek kontu berezi batera egoztea da lehenbiziko aukera, etorkizuneko emaitza positiboekin kitatzeko, bost urteko epean gehienez. Hau da aukera bakarra non galerak saneatu gabe eta bazkideei egotzi gabe geratzen direla.

Galerak hasiera-hasieratik konpentsatu nahi izanez gero, honela egotz daitezke:

- Dauden borondatezko erreserba-fondoei oso-osorik.
- Derrigorrezko erreserba-fondoari soberakin positiboko azken bost urtetan derrigorrezko fondoetara bideratutako batez besteko ehuneko ahal izango zaio soilik.

Ez borondatezko erreserba-fondoekin, ez-eta derrigorrezko erreserba-fondoarekin konpentsatu ezin daitezkeen galeren zatia galera horiek sortu zituzten bazkideei egotzi beharko zaizkie, bazkide bakoitzak kooperatibarekin egindako eragiketa, zerbitzu eta jardueren proportzioan.

Honela egotzitako galerak bi eratan kitatu ahal izango dira:

- Zuzenean, bai ekarpen monetarioren bidez, bai kapital sozialari egindako ekarpenei kenduz, bai bazkideak kooperatiban duen edozein inbertsio finantzario murriztuz, galerak gertatutako hurrengo ekitaldian.
- Hurrengo bost urtetan bazkideari legozkiekeen balizko itzulkinetan karguz. Bost urte horiek igarotakoan konpentsatu gabeko kantitaterik izango balitz, hilabeteko epea izango luke, gehienez, kantitate horiek likidatzeko.

Azken aukera horrek sortzen ditu soilik nolabaiteko kontabilitate-arazoak, gainerako aukerak gainerako sozietateetarako zehaztutakoen antzekoak baitira.

Orain arte, konpentsatzeko gelditzen diren galerak "Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak" partidan jaso dira, Fondo Propioak murriztuz, eta emaitzak banatzeko dagokion akordiora igorrituz, emaitza negatibo horiek nola konpentsatu behar diren zehazteko.

ICACen proiektuak funtzionamendu horri eusten dio, galerak bost urteko epean konpentsatzeko uzten diren kasuan (ikusitako dugun lehenbiziko aukera), baina etorkizuneko itzulketan kargatu beharreko galeren konpentsazioaren kasuan, beste funtzionamendu-mota bat proposatzen du; hau proposatzen du zehatz-mehatz: bazkideen zorra erregistratu behar da horrela konpentsatutako galerengatik, eta horretarako, kontu hauek sortzen ditu:

**2527. "Kredituak bazkideekin epe luzera konpentsatu beharreko galerengatik"**

**5427. "Kredituak bazkideekin epe motzera konpentsatu beharreko galerengatik"**

Hau da funtzionamendua:

- 122: "Bazkideen ekarpenak galerak konpentsatzeko" kontuaren kontra kargatuko dira (aurreikusitako mugaegunaren arabera).
- Etorkizuneko irabaziak aplikatzean abonatu dira 129. edo 525. Kontuen kontra.

### **13. adibidea- Galerak egozteak.**

Galerak sortu dituen kooperatiba batek egin behar dituen idazpenak proposatuko ditugu orain, galera horiek nola egotzi hartzen duen erabakiaren arabera.

**a) Kontu berezi batera egoztea, etorkizuneko emaitzen kontra amortizatzeko.**

|   |   |   |
|---|---|---|
| (121004) 2004. ekitaldiko emaitza<br>negatiboak | a | (121) Aurreko ekitaldietako emaitza<br>negatiboak |
|---|---|---|

Emaitza negatiboen kontuan garrantzitsua da zein urteri dagokien adieraztea, horrela erraz aurkituko baitugu sortu zeneko batzarreko akordioa, eta horrek ere gogoraraziko digu zein den konpentsatzeko mugaeguna.

**b) Derrigorrezko / Borondatezko erreserba-fondoei egoztea**

|   |  |
|---|--|
| (117) Borondatezko erreserbak           |  |
| (112) Derrigorrezko Erreserba<br>Fondoa |  |

Idazpenean azaltzen diren borondatezko erreserbak, aurrez ikusi dugun gisan, banagarriak edo banaezinak izan daitezke.

Bi kasu horietan, garrantzitsua da hornitu zireneko akordioa non dagoen jakitea, haren erabilera zein den jakiteko. Baina, gainera, borondatezko erreserba banagarrien kasuan, funtsezkoa da kontabilitatez kanpoko erregistroa izatea, zein bazkideri dagokion argi eta garbi identifikatuz.

### c) Kapitalari egindako ekarpenen kenketak

|   |   |   |
|---|---|---|
| (1000) Kooperatibako Kapital<br>Soziala: Derrigorrezko<br>ekarpenak | a | (121) Aurreko ekitaldietako emaitza<br>negatiboak |
| (1001) Kooperatibako Kapital Soziala<br>Borondatezko ekarpenak      |   |   |

### d) Bazkideen ekarpen monetarioak

|  |   |  |
|--|---|--|
| (57) Diruzaintza                                   | a | (122) Bazkideen ekarpenak galerak<br>kompensatzeko |
| (122) Bazkideen ekarpenak galerak<br>kompensatzeko | a | (121) Aurreko ekitaldietako emaitza<br>negatiboak  |

### e) Hurrengo bost ekitaldietako balizko itzulkiniei kargatzeko.

|  |   |  |
|--|---|--|
| (2527) e/l kredituak bazkideekin,<br>galerak kompensatzeko |   |  |
| (5427) e/m kredituak bazkideekin,<br>galerak kompensatzeko | a | (122) Bazkideen ekarpenak galerak<br>kompensatzeko |
| (122) Bazkideen ekarpenak galerak<br>kompensatzeko         | a | (121) Aurreko ekitaldietako emaitza<br>negatiboak  |

## 4.- BESTEREN FONDOAK

ICACen proiektuak honela definitzen ditu besteren fondoak: obligazioak; bazkideen edo bazkide ez direnen borondatezko finantziazioa, edozein modalitate juridikoan, eta gainerako partaidetzak eta finantziazioa (mendekoa ala ez), epea kooperatiba elkartearen likidazioan amaitzen ez denean.

Kooperatiba legeak bankuetakoak ez diren besteren zenbait finantziazio aukera aipatzen ditu; hala nola:

- Obligazioak.
- Bazkideen edo bazkide ez direnen borondatezko finantziazioa.
- Titulu parte-hartzaileak.
- Parte-hartze kontuak.
- Mendeko finantziazioak.
- Partaidetza bereziak.

elkar-lan

Finantziazio horietako baten ordainketa kooperatibako emaitzen arabera finkatuta egoteari kalterik egin gabe, eta mugaeguna kooperatibaren likidazio datan amaitzen ez den artean, kontzeptu horiek guztiak kooperatibarenak ez diren fondotzat hartzen dira, eta beraz, zorren kontabilitate tratamendua emango zaie.

Zehatz-mehatz balantzearen pasiboan azalduko dira, "Epe luzeko hartzekodunak" edo "Epe motzeko hartzekodunak" taldeetan, eta haien ordainketa finantza-gastu gisa erregistratuko da, kooperatibaren emaitzen arabera kalkulatuta egon ala ez.

Finantziazio horiek erregistratzeko helburuz, gainerako enpresekiko ohikoak ez direnak, batez ere (Mendeko finantziazioak, partaidetza bereziak) ICACek bi kontu sortuko ditu, mugaeguna epe luzera edo epe motzera jartzen duen arabera:

### **157. "Beste partaidetza batzuk epe luzera"**

### 507. "Beste partaidetza batzuk epe motzera"

Praktikan, eta ahalik eta informazio gehien emateko, interesgarria litzateke lau digituko desgloseak sortzea, erabilitako finantziazio-mota argiago identifikatzeko.

#### **14. adibidea- Mendeko finantziazioa**

Kooperatibak 60.000 €ko balioko mendeko finantziazioa jaulkitzea adostu du. Mugaegunak zati berdinetan egingo dira hurrengo 10 urteetan.

Gogoratu beharra dago, Euskadiko Kooperatiba Legeko 57. artikulua zehazten duenaren arabera, beste bitarteko batzuei eman aurretik, kooperatibako bazkideei eta soldatapeko langileei eskaini behar zaie %50eko kopuruan, gutxienez.

Kontuan hartuta mugaeguna ez dagoela kooperatibaren likidazioan; hau da, aurretikakoa denez, mendeko finantziazio hori zortzat hartuko da.

|        |                  |   |   |        |
|--------|------------------|---|---|--------|
| 60.000 | (57) Diruzaintza | a | (1571) Mendeko finantziazioak epe luzera  | 54.000 |
|        |                  |   | (5071) Mendeko finantziazioak epe motzera | 6.000  |

## **5.- BAZKIDEEKIN EGINDAKO ERAGIKETAK**

### **BAZKIDEEI ONDASUNAK HARTZEA**

Ohiko kudeaketa egiteko kooperatibak bazkideei ondasunak erostea nahiko arrunta da nekazaritza kooperatibetan, batez ere.

Erosketa horiek baloratzeko balorazioaren irizpide orokorrari eusten zaio; Erosketa-prezioa: Egindako transakzioari dagokion ordaindutako zenbatekoa edo ordaintzeko dagoena.

Eragiketa horien zailtasun nagusia prezioa etorkizuneko baldintzen arabera finkatzen denean gertatzen da; esate baterako, likidazioko prezio erreala, merkatuko prezioa edo beste parametro batzuk. Horrelakoetan, behin-behineko prezioak finkatzen dira, eta behin betiko balorazioa aipatutako baldintzak zein izango diren ezagutu zain egongo dira.

ICACek proposatzen du, zehaztutako behin-behineko prezioa edozein dela ere, eragiketa itxiko den behin betiko prezioaren ahalik eta kalkulurik zehatzena egitea.

Eragiketa horren kontabilitate erregistroa kalkulaturako balioarekin egingo da, eta behin betiko balioa zein den jakitean, goranzko edo beheranzko joeran zuzenduko da. Kalkulaturako balioa ere zuzendu beharko da, behin-betiko likidazioa egin baino lehen, ekitaldia itxiko balitz edo tarteko finantza egoerak aurkeztuko balira; horretarako, azken informazio eskuragarriaz baliatuz.

Behin-behineko balioaren eta kontabilitate erregistroa egitean kalkulaturako balioaren arteko desberdintasunaren ondorioz kooperatibak saldo zordun / hartzekoduna izango du bazkidearekiko, eta behin-betiko likidazioa egitean desagertuko da.

Behin-behineko balioa > Kalkulaturako balioa → Kooperatibak bazkideari eman dion kreditua.

Behin-behineko balioa < Kalkulaturako balioa → Kooperatibak bazkidearekin duen zorra.

Eragiketa-mota horiek erregistratzeko ICACen proiektuak talde berria sortu du Galdu-irabazien kontuaren zorrean; talde berri horri "Bazkideei erosketak" esaten zaio, eta ondorengo kontuak sortzea proposatzen du:

**4007. "Hornitzaileak, kooperatibako bazkideak"**

**447. "Bazkide zordunak: Bazkideekin egindako eragiketen ondoriozko kredituak"**

**606. "Bazkideei egindako erosketak"**

### **15. adibidea- Bazkideei ondasunak erostea**

Nekazari batek zereala ematen du nekazaritza-kooperatiban, bertako bazkidea baita. Zereala uzten duen unean 8.000 euroko behin-behineko prezioa finkatzen da; hala ere, zereal horren truke ordainduko zaion behin-betiko kantitatea, komertzializazioaren unean merkatuan hartzen duen balioaren arabera izango da.

Merkatuko gaur egungo egoeraren arabera, behin betiko prezioa 10.000 eurokoa izango dela onartzen da.

|        |   |   |   |        |
|--------|---|---|---|--------|
| 10.000 | (606) Bazkideei egindako erosketak            | a | (4007) Hornitzaileak, kooperatibako bazkideak | 10.000 |
| 8.000  | (4007) Hornitzaileak, kooperatibako bazkideak | a | (57) Diruzaintza                              | 8.000  |

Eragiketa horiek erregistratu ondoren, eragiketa horrek kooperatibarentzat izan duen kostea ustezko behin betiko balioaren arabera erregistratuta dago, eta bazkidearekin zor bat dago, likidatu zain dagoen kalkulaturako balioan.

Demagun, urteko ekitaldia behin-betiko likidazioa baino lehen ixten dela. ICACek zehaztutakoarekin bat egin eta beste kalkulu bat egingo dugu. Momentu horretan prezioak jaitsi egin direnez, prezio berria 9.500 eurokoa da.

|     |   |   |                                    |     |
|-----|---|---|------------------------------------|-----|
| 500 | (4007) Hornitzaileak, kooperatibako bazkideak | a | (606) Bazkideei egindako erosketak | 500 |
|-----|---|---|------------------------------------|-----|

Egoera horretan, erosketen balioa eta bazkidearekin dagoen zorraren balioa murriztu egiten da. Zer gertatuko litzateke saldoa kooperatibaren aldeko izatera igaroko balitz? Demagun, ekitaldiaren amaieran egindako balorazio berri horretan kalkulaturako azken balioa 7.000 eurokoa dela, bazkideari ordaindutako behin-behineko prezioa baino gutxiago.

|       |  |   |                                    |       |
|-------|--|---|------------------------------------|-------|
| 2.000 | (4007) Hornitzaileak, kooperatibako bazkideak                          |   |                                    |       |
| 1.000 | (447) Bazkide zordunak: kredituak bazkideekin egindako eragiketengatik | a | (606) Bazkideei egindako erosketak | 3.000 |

Kasu horretan, ikusten dugunez, hasieran kalkulaturako zorra baliogabetu, eta kooperatibak bazkideari eman dion kreditua sortzen da; argi baitago ez zaiola balorazio berriarekiko dagoen desberdintasuna itzultzea eskatuko, behin betiko baloraziora itzarongo baita.

Kooperatiba legeek mugak ezartzen dizkiete kooperatiba kudeatzeko bazkideei hartutako ondasunen balorazioari. Zehatz-mehatz, Kooperatiben euskal Legearentzat merkatuko balioa da muga; estatuko Legearentzat, aldiz, likidazioaren prezio erreala.

ICACek bi kontzeptu horiek definitzen ditu, bi lege horietan ez baitaude definituta:

- *Merkatuko prezioa*: Transakzio libre batean, talde independenteen artean ondasun bat trukatzeko ezartzen den balioa; erreferentzia gisa, jarduera kooperatibo hori egiten den eskualdean antzeko ondasunen truke ordaindutako kantitateak hartzen dira kontuan, eragiketa horren berezitasunak kontuan hartuz.
- *Likidazioaren prezio erreala*: Bazkideei erositako ondasunak beste bitarteko batzuei saltzean hartzen duten prezioa, ken komertzializazio eta/edo hartutako ondasunen transformazio gastuak.

$$\begin{array}{r} \text{Beste bitarteko batzuei saltzeko prezioa.} \\ - \text{ Komertzializazio gastuak.} \\ - \text{ Transformazio gastuak.} \\ \hline = \text{ Likidazioaren prezio erreala.} \end{array}$$

ICACek ere berriazko kontuak proposatzen ditu, bai bazkideei erositakoetatik sortutako izakinak, bai haien mugimendua erregistratzeko:

**617. "Bazkideei erositako izakinen aldaketak"**

**307. "Bazkideei erositako salgaiak"**

**317. "Bazkideei erositako lehengaiak"**

Kontu horien funtzionamendua KPOko kontuen baliokideen antzekoa da.

Aldi berean, berriazko kontuak erabiltzea proposatzen da ere Bazkideei egiten zaizkien erosketak kudeatzeko; kontuei lau digituko desgloseak egingo zaizkie:

**608. "Erosketen itzulketak eta antzeko eragiketak"**

**609. "Erosketengatiko rappels-ak"**

**765. "Erosketen gaineko deskontuak, goiz ordaintzeagatik"**

Amaitzeko, gogoratu behar da, bai kontuak, bai ikusi dugun kontabilitate erregistroaren operatiba, kooperatibak bazkideari ondasunak erosi eta gero, beste bitarteko batzuei saltzen dizkien eragiketei dagozkiela. Operatiba hori ezin da aplikatu kooperatibak bitartekaritza-lan soila egiten duen kasuetan; hau da, ondasunen jabetzarik hartzen ez duen kasuetan. Horrelako kasuetan, kooperatibak eskainitako bitartekaritza-zerbitzuen truke jasotako zenbatekoa izango da kontabilitate-erregistro bakarra; izan ere, kooperatibako Galdurirabazien kontuko diru-sarrera gisa azalduko da. Gainera, produktuen biltegiatzea eta banaketa antolatzen den moduaren arabera, litekeena da memorian hari buruzko aipameneren bat egin behar izatea.

## **BAZKIDEEI LAN-ZERBITZUAK ESKURATZEA**

Bai bazkide langileek (lan elkartuko kooperatibetan), bai lan-bazkideek (beste kooperatibatan, eta estatutuek jasotzen dutenean) jarduera kooperatibizatuan hartzen dute parte egiten duten lanaren bidez.

Bazkideek kooperatibari eskaintzen dioten lan horren balorazioa ikusi dugun aurreko puntuan bezala egiten da, erosketa prezioaren arabera. Aldi berean, sortzapen printzipioa betez, eskainitako zerbitzuak dagokien ekitaldian bertan egin behar da kontabilitate erregistroa, ordainketa data edozein dela ere.

Gastu horiek jasotzeko, ICACen proiektuak berriazko epigrafea proposatzen du Galdurirabazien kontuan, "Bazkideei erosketak" izenpean. Beraz, partida hori eta "Pertsonal Gastuak" bereizita gelditzen dira (orain arte, haren barruan zegoen, antzekoak zirelako). Hemendik aurrera, laboralki kontratatutako pertsonalerako izango da soilik.

Hala ere, erregistratzeko kontu bat proposatzean, gastu hori eta pertsonalarena parekatzen ditu eta 64: "Pertsonal Gastuak" azpataldean kontua sortzen du.

### **647. "Langile-bazkideei ordaintzea"**

640. kontu baliokidearentzat ("Soldatak eta lansariak") ezarritako funtzionamenduaren berdin-berdina da.

## **16. adibidea- Lan aurrerapenak.**

|                                    |   |   |
|------------------------------------|---|---|
| (647) Langile-bazkideei ordaintzea | a | (4751) Ogasun Publikoa Hartzekodun, egindako atxikipenengatik |
|                                    |   | (476) Gizarte Segurantzako erakunde hartzekodunak             |
|                                    |   | (4651) Ordaintzeke dauden lan aurrerakinak                    |

Enpresaren kotizazioa ez da sartu idazpen honetan, idazpen independente baterako utzi da; edozein modutara ere, elkarrekin ere kontabiliza ahal izango litzateke.

Lan-kontratua duten langileei dagokienez, haien erregistroak ez du inolako berezitasunik KPOn zehaztutakoarekiko.

## **BAZKIDEEKIN ERAGIKETAK EGITEAGATIK LORTUTAKO SARRERAK.**

Kasu honetan, kooperatibak bazkideei ematen dien zerbitzuetatik datozen diru-sarrerei buruz hitz egiten da, kostuak konpentsatzeko egiten direnak, hau da, irabaziak izateko asmorik gabe.

Ematen diren zerbitzu horiek ohiko jardueratik kanpo egiten diren kasuetan oinarritzen da soilik ICACen proiektua. Diru-sarrera horiek jasotzeko partida berria sortuko du Galdurabazien kontuan "Diru-sarrerak: Bazkideekin egindako eragiketak" izeneko, eta

“Ustiaketako beste diru-sarrera batzuk” taldearen barruan. Horrekin batera, berariazko kontua sortuko du:

### **756. “Bazkideekin eragiketak egiteagatik lortutako sarrerak”**

Kontu hori abonatu da 44: “Zenbait zordun” edo 57: “Diruzaintza” azpitaldeen kontuen kontra zordunduz, berehala kobratzen den ala ez kontuan hartuta.

Proposatutako kontua 75. azpitaldeari dagokionez; hau da, “Beste kudeaketa diru-sarrera batzuk” azpitaldeari, eta horrek eguneroko jarduerarekin loturarik ez duten diru-sarrerak hartzen duenez, bazkideari ondasun / zerbitzuak emate hori ohiko jardueran emango balitzaio egokiago litzateke 70. azpitaldeko kontua: “Salmentak”, bazkideei egiten zaizkien emanaldietarako sortua bereziki.



## 6.- SOZIETATE-ZERGA

Sozietate-zergaren kontabilitate erregistroa egiteko hamaseigarren balorazio arauan jasotzen da, Kontabilitate Plan Orokorren bosgarren atalaren barruan (Balorazio Arauak)

Balorazio arau hori hedatzeko ICACek ebazpen hauek igorri ditu:

- 1977ko urriak 9ko ebazpena "Kontabilitate Plan Orokorren hamaseigarren balorazio arauaren ezaugarri batzuei buruzkoa"
- 2002ko martxoaren 15eko ebazpena; horren arabera, 1977ko urriak 9koari aldaketa batzuk egin zaizkio, Kontabilitate Plan Orokorren hamaseigarren balorazio arauaren ezaugarri batzuei buruzkoa.

Kooperatiba-elkarteen kontabilitate ezaugarriei buruzko arau-proiektuan ICACek berriazko atala sartu du sozietate-zergaren gaineko gastuari buruzkoa. Atal horretan, aurrerago aipatutako arauetan zehaztutakoa kooperatiben berezitasunei egokitzen da, nahiz eta argitu behar den beste elkarte batzuekiko dauden kontabilitate erregistro desberdintasunak txiki-txikiak direla.

Kontabilitate-erregistroko desberdintasun nagusia estatuko araudian dago, ekitaldi batean sortutako **kuota** negatibo osoak etorkizuneko **kuota** positibo osoekin konpentsatzean; gainerako enpresek, aldiz, **zerga-oinarri** negatiboak konpentsatzen dituztela.

Euskal Autonomia Erkidegoko foru-arauetan ez da desberdintasun hori existitzen; edozein konpentsazioa zerga - oinarrietan egiten baita.

## SOZIETATEEN GAINKO ZERGAREN KONTABILITATE ERREGISTROA

Kontabilitatean erregistratu behar den sozietate-zergaren gastuak ez du ekitaldi batean ordaindu beharreko sozietate-zergaren berdina izan beharrik. Hau da arrazoia; Lehenbizikoa kooperatibaren kontabilitate-emaitzarekiko kalkulatzeko den artean, bigarrena emaitza fiskalarekiko (Zerga-oinarria) kalkulatzeko da. Kontabilitate-araudiaren eta arau fiskalen arteko irizpide desberdintasunek, bai balorazioan, bai sortzapenean, bi emaitza horiek desberdinak izatea ekarriko du.

Honela sailka daitezke desberdintasunak:

- Desberdintasun iraunkorrak: Balorazio desberdintasunak, emaitzari eragiten diotenak eta etorkizuneko ekitaldietan zuzenduko ez direnak.

Adibidea: Salbuespena ezohiko mozkinak berriz inbertitzeagatik.

- Denbora-desberdintasunak: Balorazio-desberdintasunak, emaitzari eragiten diotenak eta etorkizuneko ekitaldietan zuzenduko direnak.

Adibidea: Arau fiskalean azaltzen diren amortizazio epe desberdinak aplikatzeko aukera.

- Aurreko ekitaldietako zerga-oinarri negatiboak konpentsatzea.

Sozietate-zergagatik erregistratu beharreko gastua, desberdintasun iraunkorrek aldatzen duten kontabilitate emaitzarekiko kalkulatu da. Oinarri horretan dagokion zerga-tasa aplikatu da; horrela lortuko da "zerga gordina". "Zerga gordin" hori kuotako hobariekin eta kenkariekin zuzenduko da, eta horrela, sortutako zerga lortuko da.

Denbora-desberdintasunek ez dute sozietate zergak sortutako gastua aldatuko, hurrengo ekitaldietan kooperatibara itzuliko den aktiboa edo pasiboa sortuko dute-eta.

Konpentsatu beharreko zerga-oinarri negatiboek kooperatibaren aldeko zerga-kreditua sortuko dute; etorkizunean itzuliko zaiona, alegia.

Bai zerga-oinarri negatiboak, bai kooperatibaren aldeko denbora-desberdintasunak (zerga aurreratuak) etorkizunean itzultzea aurreikusten bada erregistratuko dira soilik. Aitzitik, zerga geroratuak (kooperatibaren kontrako denbora-desberdintasunak) beti erregistratuko dira.

Zergaren kuotari eragiten dioten hobari eta kenkariak zuzenean erregistratuko dira sortutako sozietate-zerga txikiago gisa. Etorkizuneko ekitalditan aplikatzeko gelditzen diren kenkariak zerga-kreditu gisa erregistratu ahal izango dira, bereizitak; beti ere, enpresaren bilakaerari buruzko zentzuzko kalkulu batek etorkizunean aplikatu ahal izango direla ondorioztatzen badu.

### **17. adibidea- Sozietateen gaineko zerga: Denbora-desberdintasunak.**

Kooperatiba txikia eta bereziki babestua. Ekitaldi honetan, 10.000 euroko galerak izan ditu.

Zergaren zerga-oinarria kalkulatzean, ez da inolako desberdintasunik sumatzen kontabilitate emaitzarekiko.

|   |            |
|---|------------|
| Kontabilitate emaitza = Emaizta fiskala = ..... | - 10.000 € |
| Kontabilitate emaitza .....                     | - 10.000 € |
| Kuota ( x %19) .....                            | - 1.900 €  |
| Hobaria %50 .....                               | - 950 €    |

Galerak daudenez, ez da sozietate-zergaren gasturik sortzen; baina etorkizuneko ekitaldietako zerga-oinarri negatiboak konpentsatzeko aukera dela-eta, zerga-kreditua sortzen da.

|     |   |   |                               |     |
|-----|---|---|-------------------------------|-----|
| 950 | (4745) X ekitaldiko galerak<br>konpentsatzeko kredituak | a | (630) Irabazien gaineko zerga | 950 |
|-----|---|---|-------------------------------|-----|

Hurrengo ekitaldian 25.000 euroko emaitza positiboa izan du eta aurreko ekitaldiko zerga-oinarri negatiboak konpentsatzen ditu.

(Sinplifikatzeko ez ditugu kontuan hartu derrigorrezko fondoetako horniduren eragina).

|  | <b>Zerga<br/>sortua</b> | <b>Ordaindu<br/>beharreko<br/>zerga</b> |
|--|-------------------------|---|
| Kontabilitate emaitza                  | 25.000 €                | 25.000 €                                |
| Zerga-oinarri negatiboen konpentsazioa |                         | 10.000 €                                |
| Aurretiko emaitza                      |                         | 15.000 €                                |
| Kuota ( x %19)                         | 4.750 €                 | 2.850 €                                 |
| Hobaria %50                            | 2.375 €                 | 1.425 €                                 |

Sortutako sozietateen gaineko zergaren eta ordaindu beharreko zergaren arteko desberdintasuna oinarriak konpentsatzeagatik da, soil-soilik.

|       |                               |   |  |       |
|-------|-------------------------------|---|--|-------|
| 2.375 | (630) Irabazien gaineko zerga | a | (4745) X ekitaldiko galerak<br>konpentsatzeko kreditua                   | 950   |
|       |                               |   | (4752) Ogasun Publikoa, sozietateen<br>gaineko zergagatik<br>hartzekodun | 1.425 |

Gerta liteke ekitaldi batetik bestera kooperatibaren egoera fiskala aldatzea, "bereziki babestua" egoeratik "barestua" egoerara edo "ez-barestu" egoerara igaroz.

Horrela balitz, erregistratutako zerga-kredituaren balioa zuzendu beharko litzateke; horretarako kontu hauek erabili beharko lirateke:

**633. "Doikuntza negatiboak mozkinen gaineko zergapenean".**

**638. " Doikuntza positiboak mozkinen gaineko zergapenean ".**

Esate baterako, "bereziki babestutako kooperatibatik" "kooperatiba babestura" igarotzean, kuotaren %50eko hobaria galduko luke. Zerga-kreditua, beraz, honako hau izango litzateke:

$$10.000 \times 19\% = 1.900$$

Zuzenketa hau egin beharko litzateke:

|     |   |   |   |     |
|-----|---|---|---|-----|
| 950 | (4745) X ekitaldiko galerak<br>konpentsatzeko kredituak | a | (638) Doikuntza positiboak mozkinen<br>gaineko zergapenean. | 950 |
|-----|---|---|---|-----|

Egoera fiskalaren aldaketak zerga-kreditua erabiliko den ekitaldian eragiten duenean egin behar da soilik zuzenketa hori.

### **18. adibidea- Sozietateen gaineko zerga: Desberdintasun iraunkorrak.**

Bereziki babestutako kooperatiba; 15.000 euroko emaitza positiboa lortu du.

Emaitza horren barruan 3.000 euroko ezohiko mozkina dago, eraikin bat saldu dutelako. Eraikina saltzeagatik eskuratutako zenbatekoa hurrengo ekitaldian inbertituko dute, beste berri bat erosteko. Hori dela-eta, salbuespenerako eskubidea dute, ezohiko mozkinak berriz inbertituko dituztelako.

Gastuen atalean, trafiko – kaudimengabeziatarako hornidurarako zuzkidura bat dago, 2.000 eurokoa, bezero bat bere ordainketetan atzeratu delako. Ikuspegi fiskaletik hornidura hori ez da kengarria.

Hurrengo ekitaldian bezeroak porrot egin du, eta, beraz, kreditua galdu du behin betiko; hori dela-eta, kengarria izango da ikuspegi fiskaletik.

|                                       | <b>Zerga sortua</b> | <b>Ordaindu beharreko zerga</b> |
|---------------------------------------|---------------------|---------------------------------|
| Kontabilitate emaitza                 | 15.000 €            | 15.000 €                        |
| Ezohiko mozkinak berriz inbertitzea.  | -3.000 €            | - 3.000 €                       |
| Trafiko–kaudimengabeziatarako hornid. |                     | +2.000 €                        |
| Aurretiko emaitza                     | 12.000 €            | 14.000 €                        |
| Kuota ( x %19)                        | 2.280 €             | 2.660 €                         |
| Hobaria %50                           | 1.140 €             | 1.330 €                         |

Ezohiko mozkinak berriz inbertitzeak desberdintasun iraunkorra sortzen du; hori dela-eta, sortutako zorrari eragingo dio zuzen-zuzenean.

Trafiko–kaudimengabeziatarako hornidurak denbora - desberdintasuna sortzen du, hurrengo ekitaldian konpentsatuko delako. Beraz, ez du sortutako zergan eragiten. Etorkizunean itzultzea aurreikusten bada, aktiboan erregistratuko da.

| X ekitaldia     |   |   |  |       |
|-----------------|---|---|--|-------|
| 1.140           | (630) Mozkinen gaineko zerga                |   |  |       |
| 190             | (4740) Aurreratutako mozkinen gaineko zerga | a | (4752) OP Sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun | 1.330 |
| X + 1 ekitaldia |   |   |  |       |
| X               | (630) Mozkinen gaineko zerga                | a | (4740) Aurreratutako mozkinen gaineko zerga          | 190   |
|                 |   |   | (4752) OP Sozietateen gaineko zergagatik hartzekodun | X     |

### **19. adibidea- Sozietateen gaineko zerga: Kenkariak**

6.000 euroko emaitza positiboa lortzen duen bereziki babestutako kooperatiba. Bazkide berri bat sartu denez, enplegua sortzeagatik kenkariaren eskubidea du, 3.606 €-koa.

Ekitaldi honetan kuota nahikorik ez dagoenez, 570 €-ko kenkaria erabil dezake soilik; gainerakoa beste ekitaldi batzuetan aplikatzeko zain geldituko da. Kooperatibak normalean mozkinak sortzen dituela kontuan hartuta, aplikatzeke dagoen kenkaria hurrengo urteetako sozietate-zergan erabiliko dela osotasunean aurreikusten da.

|                                 | <b>Zerga<br/>sortua</b> | <b>Ordaindu<br/>beharreko<br/>zerga</b> |
|---------------------------------|-------------------------|---|
| Kontabilitate-emitza            | 6.000 €                 | 6.000 €                                 |
| Denbora-desberdintasunak        |                         |   |
| Desberdintasun iraunkorrak      |                         |   |
| Aurretiko emitza                | 6.000 €                 | 6.000 €                                 |
| Kuota ( x %19)                  | 1.140 €                 | 1.140 €                                 |
| Hobaria %50                     | 570 €                   | 570 €                                   |
| Enplegua sortzeagatiko kenkaria | 570 €                   | 570 €                                   |
| Emitza                          | 0                       | 0                                       |
| Zain dagoen kenkaria            | 3.036 €                 | 3.036 €                                 |

|       |   |   |                              |       |
|-------|---|---|------------------------------|-------|
| 3.036 | (4742) Aplikatzeke dauden<br>kenkarien eta<br>hobariengatiko eskubideak | a | (630) Mozkinen gaineko zerga | 3.036 |
|-------|---|---|------------------------------|-------|

Batzuetan, bai desberdintasun iraunkorrak, bai kuoten kenkari eta hobariak diru-sarrera edo gastutzat har daitezke, eta aldizkakotu egin daitezke arrazoizko irizpideen bidez.

Aukera hori arrazoizkoa izan daiteke, aktibo jaki baten erosketarekin lotutako kenkarien edo hobarien kasuan.

Kasu horietan, eta salbuespen gisa, kenkaria edo hobaria erregistra genezake, sozietate-zergaren gastutik at, eta Galdu-irabazien kontuari egoztea, hori eragin zuen aktiboak balioa galtzen duen erritmo berean.

## **7.- MEMORIA.**

Memoria, urteko kontuen atala izanik, Balantzeko eta Galdu-irabazien kontuko informazioa osatzeko, hedatzeko eta azaltzeko balio du. KPOn txosten honetan informatu behar den gutxieneko elementuak definitzen dira, bai eredu normalean, bai laburtuan.

KPOk berariaz definitutako gutxieneko edukia egoteak, ez du zabaldu behar den informazioa mugatzen, Balantzea eta Galdu-irabazien kontua interpretatzeko garrantzitsua izan daitekeen edozein informazio eman beharko den zentzuan, nahiz eta KPOn jasota ez egon.

Testuinguru horretan, ICACen proiektuak memoriari buruzko atala ere badu. Atal horretan, derrigorrezko zenbait informazio gehitzen da, oso esanguratsua izan daitekeena Kooperatibaren urteko kontuak interpretatzeko.

Bestetik, egiten ari den kontabilitate erreformaren prozesuaren barruan (Estatuko araudia Nazioarteko Kontabilitate Arauetara hurbiltzen ari da) joera garbia da: memoria gero eta eduki gehiagoz betetzea. ICACek kooperatibetarako proposatzen duen memorien informazio areagotzea joera horren adibide garbia da.

Oro har, ICACen proiektuak, orain arte memoriarako zehaztutako gutxieneko informazioa zabalitzen du, eta kooperatibaren kudeaketarako garrantzitsuak diren arloei buruzko informazioa gehitu du (kapital soziala, bazkide-motak, haien ezaugarriak eta abar), bai eta informazio-eskakizunak aurreratu ere (eskakizun horiek aurreikusita dagoen KPO-ren eguneratzea gertatzen denean gehituko zaie gainerako enpresei).

ICACen proiektuak atal berriak sortzea proposatzen du:

- a) Partidak bereiztea, kooperatibako emaitza eta kooperatibatik kanpoko emaitza lortzeko.

- b) Informazioa sailka bereiztea.
- c) HKSF (Heziketako eta Kooperatiba Sustapeneko Fundoa)
- d) Bazkideekin egindako eragiketak.
- e) Denbora-kapitala.

Aldi berean, atal batzuk beste modu batera idatziko dira berriro:

- Emaitzak banatzea: Kapital interesak eta emaitzak banatzea.
- Fondo propioak.
- Egoera fiskala.
- Diru-sarrerak eta gastuak.

Sortuko diren atal berriak aztertzen hasiko gara.

**a) Galdu-irabazien kontuko partidak bereiztea, emaitzak determinatzeko.**

**Memoria normala**

Atal horretan zehaztu beharko da, Legeak horrela eskatzen duenean edo irudi fidela lortzeko beharrezkoa denean, alor hauei dagozkien Galdu-irabazien kontuaren partidak:

- Kooperatibako emaitzak.
- Kooperatibatik kanpoko emaitzak.
- Kooperatibizatutakoen desberdinak diren jarduera ekonomikoen emaitzak.

Horrez gain, hauen emaitzan duen eraginaz informatu beharko da:

- Inbertsioak edo partehartze finantzarioak sozietateetan.
- Ibilgetuaren besterentzea, Legeak hartzen dituen salbuespenekin.
- Kooperatiben arteko akordioak.

Betebehar hori estatu mailako 27/1999ko Kooperatiba Legeari erreparatuz finkatu da, batez ere. Lege horren arabera, tratu desberdina zehazten da kooperatibako emaitzetarako eta kooperatibatik kanpoko emaitzetarako.

4/1993ko Euskadiko Kooperatiba Legearen mendeko kooperatibei dagokienez, ez ditu bi emaitza horiek bereizten, eta beraz, ez du eskatzen kontabilitatean bakoitza bere aldetik zehazteko. Beraz, partida horiek bereiztea ez da beharrezkoa, irudi zehatza lortzeko beharrezkoa izan ezean.

### **Memoria Laburtua:**

Kooperatibak memoria laburtua formulatzen duen kasuan, aurretik aipatu diren emaitzekin lotutako partidak multzokatu ahal izango dira.

Beraz, ez dago Galdu-irabazien kontuaren partidak banakatzeko beharrik emaitza bakoitzerako, baina emaitza horien informazioa eskaini beharko da.

Partida bereizketa egiteko helburuz, betebehar hori duten kooperatibentzat, ICACek arau orokor batzuk zehazten ditu, emaitza bakoitzari dagozkion gastuak eta diru-sarrerak identifikatzera bidertuak:

- Kooperatibak egin dituen jarduera guztiak identifikatuko dira, aurrerago azaldutako sailkapenari jarraituz.
- Jarduera bakoitzari jarduera horrekin zuzenean lotutako gastuak eta diru-sarrerak egokituko zaizkio eta gastu komunetatik arrazionalki dagozkien atala egotziko zaio.

Memorian egozte arrazional hori egiteko irizpideen xehetasunak eman beharko dira. Horrekin batera, irizpide horietan aldaketak gertatuko balira, aldaketa haien eta aldaketa horiek izango duten ondorio ekonomikoen berri eman beharko da.

## b) Sailka bereizitako informazioa

Kooperatibak zenbait sailen bidez jarduten den kasuetan, sail bakoitzeko aktibo, pasibo, gastu eta diru-sarrereri buruzko informazioa, bakoitza bere aldetik eman beharko du.

Interesgarria da kooperatiba batean zenbait sail sortzea, argi eta garbi bereizita dauden jardueren kudeaketa bakarrerako.

Sailaren definizioa: 27/1999ko Legearen 5. artikulua eta 4/1993 Legearen 6. artikulua.

Aurreko kasuan bezala, arau batzuk zehazten dira partida bakoitza sail bakoitzari egozteko:

- Sail bakoitza identifikatzea, esanguratsuak diren guztiak, behinik behin. "Kooperatibaren sail orokor" bat onartzen da; izan ere, hor sartuko dira sail zehatz bati zehatz-mehatz egotz ezin daitezkeen partida guztiak. Hor sartuko dira, esaterako, finantzaketa gastu orokorrak.
- Sail bakoitzari aktiboak, pasiboak, gastuak eta diru-sarrerak egozteak. Bai sail batean zuzenean lotutakoak, bai komunak egotziko dira. Azken horiek irizpide arrazionaleri jarraituko diete.

Irizpide arrazionalerik egotzi ezin diren partidak "Kooperatibaren sail orokorrari" egotzi daitezke.

Aurreko kasuan gisa, egozketa egiteko jarraitu diren irizpideen berri eman beharko da, bai eta haietan gertatzen diren balizko aldaketena eta haien eragin ekonomikoena ere.

Eskatutako informazioa aurkezteko honako eredu hauek proposatzen dira:

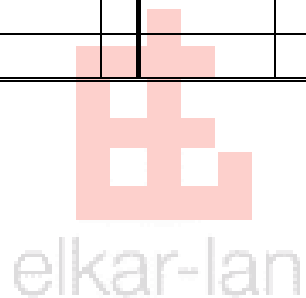
# EREDU NORMALA

## AKTIBOEK BEREIZKETA SAILEN ARABERA

| KONTZEPTUAK  | N EKITALDIA |   |            |   |               |   |            |   | N-1 EKITALDIA |   |            |   |               |   |            |   |
|--|-------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|
|  | 1 saila     |   | m saila    |   | Sail orokorra |   | Guztira    |   | 1 saila       |   | m saila    |   | Sail orokorra |   | GUZTIRA    |   |
|  | Zenbatekoa  | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % |
| <b>AKTIBOA</b>                                       |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| A) Galdatu gabeko despol-<br>tsapenengatik bazkideak |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| B) Ibilgetua   |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| - Inmaterialak                                       |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| - Materialak   |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| - Beste ibilgetua                                    |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| C) Zenbait ekitalditan<br>banatzeko gastuak          |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| D) Aktibo zirkulatzailerak                           |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| - Zordunak   |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| - Diruzaintza  |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| - Beste aktibo zirkulatzailerak                      |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| <b>AKTIBOA GUZTIRA</b>                               |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |

### PASIBOEN BANAKETA SAILEN ARABERA

| KONTZEPTUAK                                    | N EKITALDIA |   |            |   |               |   |            |   | N-1 EKITALDIA |   |            |   |               |   |            |   |
|--|-------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|
|  | 1 saila     |   | m saila    |   | Sail orokorra |   | Guztira    |   | 1 saila       |   | m saila    |   | Sail orokorra |   | GUZTIRA    |   |
|  | Zenbatekoa  | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % |
| <b>PASIBOA</b>                                 |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| A) Fondo propioak                              |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| B) Zenbait ekitalditan banatzeko diru-sarrerak |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| C) HKSF  |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| C) Arrisku eta gastuetarako hornidurak         |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| D) Epe luzerako hartzekodunak                  |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| E) Epe motzerako hartzekodunak                 |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| <b>PASIBOA GUZTIRA</b>                         |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |



## EREDU LABURTUA

### AKTIBOEN ETA PASIBOEN BEREIZKETA SAILKA

| KONTZEPTUAK     | N EKITALDIA |   |            |   |               |   |            |   | N-1 EKITALDIA |   |            |   |               |   |            |   |
|-----------------|-------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|
|                 | 1 saila     |   | m saila    |   | Sail orokorra |   | Guztira    |   | 1 saila       |   | m saila    |   | Sail orokorra |   | GUZTIRA    |   |
|                 | Zenbatekoa  | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % |
| <b>AKTIBOAK</b> |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| <b>PASIBOAK</b> |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |

\* Elkarte kooperatiboaren sail bakoitzeko zutabe bat ezarriko da, Hamaseigarren arauko b) atalean zehazten diren baldintzei jarraituta



## EREDU NORMALA

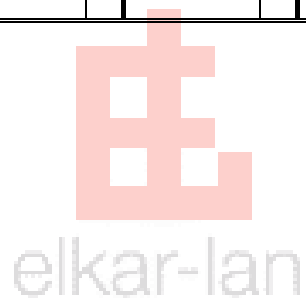
### GALDU-IRABAZIEN KONTUA SAILKA

| KONTU ZENBAKIAK  | KONTZEPTUA  | N-1 EKITALDIA |   |            |   |               |   |            |   |
|--|---|---------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|
|  |   | 1 saila       |   | M saila    |   | Sail Orokorra |   | GUZTIRA    |   |
|  |   | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % |
| 70<br>73,74, 71, 75, (757), 790  | Negozio-kopuruaren zenbateko garbia<br>- Negozio-kopuruaren zenbateko garbia sailen artean egotzia<br>+ Ustiapenarekin lotutako beste diru-sarrera batzuk<br>- Sailen artean egotzitako beste diru-sarrera batzuk<br>= SAILAREN DIRU-SARRERAK |               |   |            |   |               |   |            |   |
| 60,61<br>62, 631, 634, (636) (639), 651, 659<br>75, (757), 790<br>64                           | Kontsumoak<br>- Sailen artean egotzitako erosketak<br>= BALIO ERANTSIA<br>- Beste gastu batzuk<br>+ Beste diru-sarrera batzuk<br>- Pertsonal gastuak<br>= USTIAPENAREN EMAITZA GORDINA  |               |   |            |   |               |   |            |   |
| 68<br>690<br>650, 693, (793), 694, (794), 695, (795)   | - Ibilgetuaren amortizaziorako zuzkidurak<br>- Errebertsio fondorako zuzkidurak<br>- Kredituen kaudimenik eza eta jardueraren horniduraren aldaketak<br>= USTIAPENAREN EMAITZA GARBIA   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| 76<br>66<br>6963, 6965, 6966, 697, 698, 699,<br>(7963), (7965), (7966), (797), (798),<br>(799) | + Diru-sarrera finantzarioak<br>- Gastu finantzarioak<br>- Amortizazio eta hornidura finantzariotarako zuzkidurak<br>= OHIKO JARDUEREN EMAITZA  |               |   |            |   |               |   |            |   |
| 77<br>67<br>691, 692, 6960, 6961, (791),<br>(792), (7960), (7961)                              | + Ibilgetutik datozen mozkinak eta ezohiko diru-sarrerak<br>- Ibilgetutik datozen galerak eta ezohiko gastuak<br>- Ibilgetu inmaterialaren, materialaren eta kontrol-karteraren horniduraren aldaketa.<br>= ZERGEN AURREKO EMAITZA            |               |   |            |   |               |   |            |   |
| 630, 633, (638)  | Sozietateen gaineko zerga<br>= EKITALDIAREN EMAITZA   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| 656<br>657   | - Kapital sozialerako eta beste fondo batzuetako ekarpenen interesak<br>- Heziketa-, trebakuntza- eta sustapen-fondorako zuzkidura<br>+ HKSFri egotz dakizkiokeen diru-sarrerak<br>KOOPERATIBAREN SOBERAKINA                                  |               |   |            |   |               |   |            |   |

# EREDU LABURTUA

## GALDU-IRABAZIEN KONTUA SAILKA

| KONTZEPTUAK                | N EKITALDIA |   |            |   |               |   |            |   | N-1 EKITALDIA |   |            |   |               |   |            |   |
|----------------------------|-------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|---------------|---|------------|---|
|                            | 1 saila     |   | m saila    |   | Sail orokorra |   | Guztira    |   | 1 saila       |   | m saila    |   | Sail orokorra |   | GUZTIRA    |   |
|                            | Zenbatekoa  | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % | Zenbatekoa    | % | Zenbatekoa | % |
| USTIAPEN DIRU-SARRERAK     |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| USTIAPEN GASTUAK           |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| USTIAPEN EMAITZA           |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| Diru-sarrera finantzarioak |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| Gastu finantzarioak        |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| EMAITZA FINANTZARIOA       |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| Ezohiko diru-sarrerak      |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| Ezohiko gastuak            |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| EZOHIKO EMAITZA            |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |
| EKITALDIAREN EMAITZA       |             |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |               |   |            |   |



### c) Heziketako eta kooperatiba-sustapeneko fondoa

Orain arte, HKSFren mugimenduari buruz, bere aplikazioei eta erabilerei dagokionez, barne erabilerako informazioa sortzen zen soilik, eta bere kudeaketa bermatzeko, batez ere. Orain informazio hori, bere oinarritzko atalean dagokionez, behinik behin, urteko kontuetako memorian azaldu beharko da.

Memorian HKSFn gertatzen diren mugimendu guztien berri eman beharko da, hauei dagokionez:

- Hasiera saldoa.
- Zuzkidurak.
- Aplikazioak.
- Amaiera saldoa.

Era berean, zuzkiduren eta aplikazioen berri ere eman beharko da, ezaugarrien arabera desglosatuz. Horretarako, ICACek eredu hauek proposatzen ditu:

- Ekitaldiko zuzkiduren xehetasunak.
- Ekitaldiko aplikazioen xehetasunak.

| EKITALDIKO HEZKUNTZA, TREBAKUNTZA ETA SUSTAPEN FONDOAREN ZUZKIDURA: INTEGRATZEN DUTEN KONTZEPTUAK   | ZENBATEKOA |
|---|------------|
| – Kooperatibaren mozkinak kontuan hartutako zenbatekoa, Legearen arabera<br>– Fondoaren finantza inbertsioen interesak edo errendimenduak<br>– Bazkideei ezarritako isun ekonomikoak<br>– Diru-laguntzak, donazioak eta beste laguntza batzuk<br>– Beste kontzeptu batzuk<br>– ...<br>– ... |            |
| <b>EKITALDIAREN ZUZKIDURAK OROTARA</b>  |            |

| EKITALDIKO HEZKUNTZA, TREBAKUNTZA ETA SUSTAPEN FONDOAREN APLIKAZIOAK: GAUZATZEN DIREN KONTZEPTUAK                 | ZENBATEKOA |
|---|------------|
| Egiten diren eragiketak eta zenbatekoak zehaztuko dira, aplikazioaren ezaugarriei jarraituz<br>· .....<br>· ..... |            |
| EKITALDIAREN APLIKAZIOAK OROTARA  |            |

Informazio horrez gain, HKSFren aldeko aktiboak edo inbertsioak ere azaldu beharko dira, horiei buruzko datu hauek zehaztuz:

- Amortizazioak.
- Hornidurak eta balorazio zuzenketak.

HKSFri buruzko informazio guztia berdin-berdina da memoriaren eredu normalean eta eredu laburtuan.

#### d) **Bazkideekin egiten diren eragiketak**

Kooperatibak bazkideekin egindako eragiketetan jarraitu duen politikaren berri eman beharko du:

- Bazkideei ondasunak eta zerbitzuak hartzea.
- Bazkideekin egindako eragiketengatik jasotako diru-sarrerak.

Kategoria hauetako bakoitzaren barruan egindako eragiketen desglosea egin beharko da, haien ezaugarriak eta zenbatekoa azalduz.

Informazio hori emateko eredu hauek proposatzen dira:

| <b>GALDU-IRABAZIEN KONTUKO PARTIDAK BAZKIDEAK<br/>HARTZEARI BURUZKOAK</b> | <b>ESKURATZEAREN<br/>ZENBATEKOA</b> |
|---|-------------------------------------|
| .....   |                                     |
| .....   |                                     |
| .....   |                                     |

| <b>GALDU-IRABAZIEN KONTUAREN PARTIDAK BAZKIDEEN<br/>DIRU-SARREREI BURUZKOAK</b> | <b>Eskainitako<br/>ondasunen eta<br/>zerbitzuen kostua</b> |
|---|--|
| .....   |  |
| .....   |  |
| .....   |  |

Eredu laburtuan, eragiketa horietan zer-nolako politikari jarraitu dioten informatu beharko da soilik; hau da, ez da eragiketen desglosea egin beharrik.

**e) Denbora-kapitala**

Iraupen zehatzeko bazkideen derrigorrezko ekarpenei eman zaien tratamendu bereziarekin jarraituz, ekarpen horiei buruzko informazioa jasotzen duen berariazko atala jasotzen da: kooperatiban dagoen denbora-kapitalaren zenbatekoa, bere mugaegunak eta iraupen zehatzeko bazkide kopurua.

Sortzen diren atal berriak ikusita, edukia aldatzen den atalak ikustera igaroko gara:

- **Emitzak banatzea**

KPOn azaltzen den Emitzen Banaketa atala "Kapitalaren interesak eta emitzen banaketa" deituko da aurrerantzean

Era berean, ICACek gehiago zehaztu du bere edukia, kooperatibaren ezaugarrietara zabalduz eta egokituz.

Fondo propioei buruzko ordainketa guztiei buruz informatu beharko da, hain zuzen ere:

- Kapital sozialaren interesak.
- Fondo propioetat hartzen diren mendeko finantziazioen ordainketa.

Gainera, kapital sozialaren interesei dagokionez, interes horiek kalkulatzeko modua azaldu beharko da eta legeak eskatzen dituen baldintzak betetzen direla argi eta garbi utzi beharko da.

Emitzen banaketari buruzko informazioari dagokionez, KPOk zehaztutako ereduak moldatuko da, ondorengo eredu hau proposatuz:

**Banaketa edo aplikazioa**

**Zenbatekoa**

Derrigorrezko erreserba-fondoari

Borondatezko erreserbei (Banagarriak / Banaezinak)

Diru-itzultze edo eguneratze-fondoari

Ordaindu beharreko kooperatiba-itzulkinari

Aurreko ekitaldietako galerak konpentsatzeko partidari

(Konpentsatu beharreko kooperatiba-itzulkinengatikoko kreditua)

Kapital sozialari

Guztira.....

-----

Azkenik, argi eta garbi utzi beharko da egon litezkeen mugak kooperatibaren itzulkinak banatzeko.

- **Fondo propioak**

Ekitaldian Fondo Propioko partida guztiek izan duten mugimendua aztertu beharko da, eta gainera, honi buruzko berriazko informazioa eman beharko da:

- Estatutuetan zehazten den gutxieneko kapitala eta kooperatibaren sorrera unean erabat ordainduta zegoen justifikazioa.
- Ez – diruzko ekarpenen Artezkaritza Kontseiluak egin duen balorazioa
- Honi buruzko berriazko informazioa:
  - bazkide laguntzaileak
  - elkarteko edo atxikitako bazkideak
  - bazkide ez-aktiboak edo ez-erabiltzaileak
  - proba – aldian dauden bazkideak.Egoera horietan dauden bazkide-kopuruaren eta kapital sozialari egin dioten ekarpenaren berri eman beharko da, bai eta legeak zehazten dituen muga kuantitatiboen barruan daudela justifikatu ere.
- Zehaztutako derrigorrezko gutxieneko ekarpena bazkide berriak sartzeko, bai eta adostutako derrigorrezko ekarpen berriak ere, eta haien ordainketaren justifikazioa.
- Borondatezko ekarpenak: Zenbatekoa eta haren justifikazioa, edo ordainketa egin behar den datei buruzko informazioa.
- Indarrean dagoen kapital soziala handitzea eta murriztea: zenbatekoa, epeak eta abar.
- Erreserben erabilgarritasunari mugak.
- Kapital sozialera egindako ekarpenak itzultzea: egindako likidazioen zenbatekoa, egindako kenketak, diru-itzultze epeak eta sortutako interesak.
- Kooperatibaren likidazioan mugaeguna duen mendeko finantzazioaren zenbatekoa, bai eta ordainketaren ezaugarriak ere.
- Dauden borondatezko erreserbak banagarrietan eta banaezinetan desglosatzea.

Memoria laburtuan Fondo Propioak osatzen duten partiden mugimendua aztertuko da, eta aurreko hiru puntuei buruzko informazioa emango da, baita azkenarena ere, borondatezko erreserbei dagokiena.

### Egoera fiskala

Memoriaren eredu normalean kontziliazioa egin beharko da kontabilitate emaitzaren eta Sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarriaren artean, ondorengo eredu honi jarraituz:

### EMAITZAREN ETA SOZIETATEEN GAINEKO ZERGAREN ZERGA-OINARRIAREN ARTEKO KONTZILIAZIOA

|   |               |             |              |
|---|---------------|-------------|--------------|
| Kooperatibaren soberakina ekitaldian..... |               |             | .....        |
|   | Handiagotzeak | Murrizketak |              |
| Sozietateen gaineko zerga                 | .....         | .....       | .....        |
| Desberdintasun iraunkorrak                | .....         | .....       | .....        |
| Denbora-desberdintasunak:                 |               |             |              |
| - jatorria ekitaldian                     | .....         | .....       | .....        |
| - jatorria aurreko ekitaldietan           | .....         | .....       | .....        |
| Zerga-oinarria (emaitza fiskala)          |               |             | <u>.....</u> |

Gainera, informazio hau ere zehaztu beharko da:

- Ekitaldiaren amaieran indarrean dauden aurreratutako eta geroraturako zergak.
- Kontabilitate-balorazioaren eta balorazio fiskalaren arteko desberdintasunak aktibo ibilgetu eta zirkulatzailaren elementuen ezohiko balioaren zuzenketetan.
- Zerga-oinarri negatiboak fiskalki konpentsatzeko zain (ICACen proiektuan kuotetaz hitz egiten da, estatuko zerga-arauan oinarrituta dagoelako) eta epeak eta baldintzak konpentsatzeko.
- Pizgarri eta mozkin fiskalak, kenkariei, hobariei eta abarrei dagokionez, bai ekitaldian aplikatzen direnak, bai aurreko ekitaldietatik datozenak ere. Pizgarri fiskal horiekiko hartutako konpromisoak.
- Kooperatibaren egoera fiskala (Babespekoa, Babes berezipekoa ala Babergabekoa)

### **Diru-sarrerak eta gastuak**

Sarreraren eta Gastuen atal honetan, KPOk eskatutako informazioari gehitzen zaion informazio gehiena ez da kooperatiben berariazko informazioa, enpresa-mota guztientzat balio duen informazioa baizik. Kontabilitate erreformarekin aurreikusten diren memorian sartu beharreko aurrerago eskatuko diren aurrerapen gisa har dezakegu.

elkar-lan

Memoriaren eredu normalean honi buruzko informazioa eman beharko da:

- Taldeko enpresekin eta enpresa elkartuekin transakzioak; zehatz-mehatz:
  - Erosketak
  - Salmentak
  - Hartutako eta eskainitako zerbitzuak
  - Interesak
  - Dibidenduak eta banatutako beste mozkin batzuk
- Euroa ez den moneta egindako transakzioak.
- Negozio-zifraren zenbateko garbiaren banaketa, bai jarduera kategorien, bai merkatu geografikoen arabera.
- Ezohiko gastu eta diru-sarrerak.
- Ekitaldi horretan erregistratutako gastu eta diru-sarrerak, baina ondorengo beste ekitaldi bateri dagozkionak.

- Ondorengo beste ekitaldi batean kitatu beharreko gastuak eta sarrerak (ekitaldi honetan erregistratuak).
- Batez-Besteko langile kopurua, kategorietan.

Azken puntukonetan soldatapeko langileek eta langile-bazkideek egindako urteko ordu kopuruak sar genezake, bai kooperatiben erregimen fiskalak bai kooperativa legeak jartzen dituzten mugak kontuan hartuta.

