

Unitat 4

L'immobilitzat



Esquema inicial



En aquesta unitat aprendràs a...

- Conèixer els principals comptes de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries.
- Analitzar les diferents formes d'adquisició i alienació de l'immobilitzat material.
- Diferenciar entre amortització i deteriorament del valor.
- Comptabilitzar les pèrdues de valor de l'immobilitzat material.
- Aplicar les normes de registre i valoració de l'immobilitzat material.
- Comptabilitzar les operacions sobre l'immobilitzat material.

1 >> Inversions

Totes les empreses necessiten proveir-se d'una sèrie de béns i drets que s'hi mantinguin de forma indefinida per dur a terme la seva activitat.

Per exemple, una empresa dedicada a l'assessoria comptable i fiscal necessitarà un local en el qual exercir la seva activitat, equipat amb mobiliari d'oficina, ordinadors, aplicacions informàtiques per prestar els seus serveis, etc.

L'adquisició d'aquests elements patrimonials que formaran part de l'immobilitzat d'una empresa s'anomena **inversió**.

Una **inversió** és una sortida de diners de tresoreria o un augment de les obligacions de pagament de l'empresa per adquirir béns o drets duradors, que formaran part de la seva infraestructura durant diversos exercicis econòmics, amb l'objectiu d'obtenir un benefici determinat per la seva utilització.

Diferències entre despesa i inversió

No hem de confondre una inversió amb una despesa perquè, encara que tots dos conceptes suposin una sortida de diners de tresoreria o un augment de les obligacions de pagament de l'empresa, quan es realitza una **inversió** augmenta l'Actiu no corrent de l'empresa, mentre que quan es produeix una **despesa**, s'adquireixen béns o es consumeixen serveis per al desenvolupament quotidià de l'activitat empresarial (subministraments, reparacions, etc.), que no arriben a incorporar-se al patrimoni.

Per exemple, si l'assessoria adquireix un nou ordinador, aquest ordinador formarà part de l'Actiu no corrent de l'empresa, és a dir, l'empresa haurà realitzat una inversió; en canvi, quan consumeix llum no s'incrementarà l'Actiu de l'empresa; simplement es generarà una despesa per la utilització d'un servei necessari per al desenvolupament de la seva activitat.

El PGC defineix el **grup 2. Actiu no corrent** com aquell que:

“Comprèn els actius destinats a servir de manera duradora en les activitats de l'empresa, incloses les inversions financeres amb un venciment, alienació o realització que s'espera que s'haurà de produir en un termini superior a un any”.

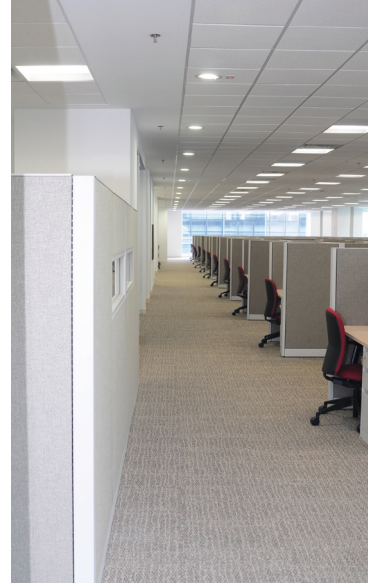
2 >> Classificació de l'immobilitzat

Existeixen diferents béns i drets que poden formar part de l'**immobilitzat d'una empresa**. La característica comuna de tots ells és la seva permanència a l'empresa més enllà d'un exercici econòmic, contribuint a la seva funció comercial, industrial o de prestació de serveis, de manera que és convenient realitzar-ne una classificació.

L'**immobilitzat** es classifica en:

- **Immobilitzat material:** estaria format pels elements tangibles de l'Actiu, de naturalesa duradora, representats per béns mobles i immobles, que participen en l'activitat de l'empresa.

Per exemple, en una assessoria comptable i fiscal, tant el local com el mobiliari i els ordinadors, a més de participar en l'activitat de l'empresa de manera duradora, són tangibles i formaran part del seu immobilitzat material.



L'immobilitzat a les empreses

El que permet classificar un element patrimonial com a immobilitzat no és l'element en si, sinó la funció que compleix dins de l'empresa.

Comptes per registrar els elements de l'immobilitzat material i les inversions immobiliàries

Per recollir comptablement les variacions patrimonials que es produeixen en els elements de l'immobilitzat material que pertanyen a una empresa s'hauran d'utilitzar els comptes del subgrup 21. Immobilitzacions materials. En el cas de les inversions immobiliàries, s'utilitzarà el subgrup 22. Inversions immobiliàries.

- **Immobilitzat intangible:** són Actius no monetaris sense aparença física, susceptibles de valoració econòmica.
Seguint amb l'exemple de l'assessoria comptable i fiscal, les aplicacions informàtiques romandran a l'empresa de manera duradora i, tot i que físicament no es trobin dins de l'empresa, seran necessàries per poder desenvolupar la seva activitat.
- **Inversions immobiliàries:** són immobles (i, per tant, Actius no corrents) que es posseeixen amb la finalitat d'obtenir rendes o plusvàlues.
No es considerarien inversions immobiliàries els béns que es posseeixen per al seu ús en la producció de béns o serveis o per a finalitats administratives (oficines de l'empresa). Tampoc els béns destinats a ser venuts en el curs ordinari de les operacions de l'empresa.

Comptes per registrar els elements de l'immobilitzat intangible

Per recollir comptablement les variacions patrimonials que es produeixen en els elements de l'immobilitzat intangible que pertanyen a una empresa, s'hauran d'utilitzar els comptes del subgrup 20. Immobilitzacions intangibles.

3 >> L'immobilitzat material

Segons el PGC, en el **subgrup 21. Immobilitzacions materials** s'han de registrar els:

“Elements de l'Actiu tangibles representats per béns, mobles o immobles, excepte els que hagin de ser classificats en altres subgrups, en particular, el subgrup 22. Inversions immobiliàries”.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar a l'Actiu no corrent del Balanç, dins l'epígraf II. Immobilitzat material.

El PGC, en la seva **cinquena part. Definicions i relacions comptables**, ofereix el contingut i les característiques més destacades de les operacions i fets econòmics que es representen en aquests comptes:

Immobilitzacions materials

(210) Terrenys i béns naturals: solars de naturalesa urbana, finques rústiques, altres terrenys no urbans, mines i pedreres.

(211) Construccions: edificacions en general, qualsevol que sigui la seva destinació dins de l'activitat productiva de l'empresa.

(212) Instal·lacions tècniques: unitats complexes d'ús especialitzat en el procés productiu, que comprenen edificacions, maquinària, material, peces o elements, inclosos els sistemes informàtics que, tot i ser separables per naturalesa, estan lligats de manera definitiva per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització; cal incloure-hi, així mateix, els recanvis vàlids exclusivament per a aquest tipus d'instal·lacions.

(213) Maquinària: conjunt de màquines o béns d'equip mitjançant els quals es realitza l'extracció o elaboració dels productes. En aquest compte figuraran tots aquells elements de transport intern que es destinin al trasllat de personal, animals, materials i mercaderies dins de fàbriques, tallers, etc., sense sortir a l'exterior.

(214) Utillatge: conjunt d'estris o eines que es poden utilitzar de forma autònoma o conjuntament amb la maquinària, inclosos els motlles i plantilles. La regularització anual (per recompte físic) a la qual es refereixen les normes de registre i valoració exigirà l'abonament d'aquest compte, amb càrrec al compte (659) Altres pèrdues en gestió corrent.

(215) Altres instal·lacions: conjunt d'elements lligats de manera definitiva per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització, diferents dels assenyalats en el compte (212) Instal·lacions tècniques; inclourà, així mateix, els recanvis amb una validesa exclusiva per a aquest tipus d'instal·lacions.

(216) Mobiliari: mobiliari, material i equips d'oficina, amb excepció dels que han de figurar en el compte (217) Equips per a processos d'informació.

(217) Equips per a processos d'informació: ordinadors i altres conjunts electrònics.

(218) Elements de transport: vehicles de totes classes utilitzables per al transport terrestre, marítim o aeri de persones, animals o mercaderies, excepte els que s'hagin de registrar en el compte (213) Maquinària.

(219) Altre immobilitzat material: totes les altres immobilitzacions materials no incloses en els altres comptes del subgrup 21. Immobilitzacions materials. S'han d'incloure en aquest compte els envasos i embalatges que, per les seves característiques, s'hagin de considerar com a immobilitzat i els recanvis per a immobilitzat amb un cicle d'emmagatzematge superior a un any.

3.1 > Valoració inicial de l'immobilitzat material

Per valorar l'adquisició o producció d'un element de l'immobilitzat material des del punt de vista comptable, se seguiran els criteris establerts en la **norma de registre i valoració 2a Immobilitzat material del PGC**. Aquesta norma, en el seu apartat 1. Valoració inicial, diu que:

“Els béns compresos en l'immobilitzat material s'han de valorar pel seu cost, ja sigui el preu d'adquisició o el cost de producció”.

Preu d'adquisició	
Import facturat pel venedor	
(-)	Qualsevol descompte o rebaixa en el preu.
(+)	Despeses addicionals i directament relacionades que es produeixin fins a la seva posada en condicions de funcionament (despeses de transport, assegurances, instal·lació, muntatge i altres de similars).
(+)	Impostos indirectes quan no siguin recuperables directament de la Hisenda Pública (com l'IVA suportat no deduïble).
(+)	Estimació inicial del valor actual de les obligacions assumides derivades del desmantellament o retirada i altres associades a l'esmentat Actiu, com ara els costos de rehabilitació del lloc sobre el qual s'assenta.
(+)	Despeses financeres que s'hagin meritat abans de la posada en condicions de funcionament de l'immobilitzat material i que hagin estat girades pel proveïdor o corresponguin a préstecs o un altre tipus de finançament aliè, específic o genèric, directament atribuïble a l'adquisició (en els immobilitzats que necessitin un període de temps superior a un any per estar en condicions d'ús).

Exemples

1

Càlcul del preu d'adquisició d'un immobilitzat material

L'empresa ANIOL, SA compra una màquina per valor de 10000 € amb un descompte comercial del 5%. El transport i l'assegurança ascendeixen a 200 € i 150 €, respectivament, i les despeses d'instal·lació són de 300 €.

Import facturat pel venedor		10000,00 €
(-)	Descomptes en factura (5% s/10000,00)	-500,00 €
(+)	Despeses fins a la posada en condicions de funcionament: Transport + assegurança + instal·lació = 200,00 + 150,00 + 300,00 = 650,00 €	650,00 €
(=)	Total preu adquisició	10 150,00 €

L'empresa NEMADE, SA compra una màquina per import de 12000 €. Les despeses d'instal·lació d'aquesta màquina ascendeixen a 350 €. Al final de la seva vida útil s'estima que els costos de desmantellament ascendirán a 2000 €. El tipus d'interès efectiu a tenir en compte és del 5% i la vida útil de la màquina s'estima en deu anys.

Import facturat pel venedor		12000,00 €
(+)	Despeses fins a la posada en condicions de funcionament: instal·lació = 350,00 €	350,00 €
(+)	Valor actual dels costos de desmantellament: Valor actual = $2000,00 \times (1 + 0,05)^{-10} = 1227,83$ €	1227,83 €
(=)	Total preu adquisició	13 577,83 €

Cost de producció**Preu d'adquisició de les matèries primeres i altres matèries consumibles**

(+)	Costos directament imputables a aquests béns.
(+)	Part que raonablement correspongui dels costos indirectament imputables als béns de què es tracti (en la mesura que aquests costos corresponguin al període de fabricació o construcció i siguin necessaris per a la posada de l'Actiu en condicions operatives).
(+)	Impostos indirectes quan no siguin recuperables directament de la Hisenda Pública (com l'IVA suportat no deduïble).
(+)	Estimació inicial del valor actual de les obligacions assumides derivades del desmantellament o retirada i altres associades a l'esmentat Actiu, com ara els costos de rehabilitació del lloc sobre el qual s'assenta.
(+)	Despeses financeres que s'hagin meritat abans de la posada en condicions de funcionament de l'immobilitzat material i que hagin estat girades pel proveïdor o corresponguin a préstecs o un altre tipus de finançament aliè, específic o genèric, directament atribuïble a la fabricació o construcció (en els immobilitzats que necessitin un període de temps superior a un any per estar en condicions d'ús).

Exemples**2****Càlcul del cost de producció d'un immobilitzat material**

L'empresa NEMADE, SA ha realitzat, amb els seus propis mitjans i materials, la construcció d'unes oficines. Les obres es van iniciar al gener de 20X1, han durat deu mesos i a partir d'aquest dia les oficines han estat en condicions d'ús.

La informació comptable de l'empresa NEMADE sobre les despeses que s'han ocasionat per la construcció de les oficines és la següent:

- Materials: 32 000 €.
- Sous: 48 000 €, dels quals 38 000 € corresponen a mà d'obra directa de l'empresa i la resta, a mà d'obra indirecta.
- Subministraments: 6 000 €, dels quals els costos directes ascendeixen a 4 800 € i la resta corresponen a costos indirectes.
- Altres despeses de gestió: 9 000 €, dels quals es consideren costos directes 8 000 € i la resta s'imputen a administració.

Quatre mesos abans de concloure les obres, l'empresa va sol·licitar un préstec al Banc Urgell per finançar-les, per valor de 50 000 €, a un interès del 6% anual que haurà de retornar d'aquí a dos anys. Els pagaments d'interessos s'hauran de realitzar anualment.

Preu d'adquisició dels materials		32 000,00 €
(+)	Costos directament imputables = mà d'obra directa + subministraments + altres despeses de gestió Costos directament imputables = 38 000,00 + 4 800,00 + 8 000,00 = 50 800,00 €	50 800,00 €
(+)	Costos indirectament imputables = mà d'obra indirecta + subministraments Costos indirectament imputables = 10 000,00 + 1 200,00 = 11 200,00 €	11 200,00 €
(=)	Total cost de producció	94 000,00 €

Les despeses financeres no s'incorporen al cost de producció ja que, encara que una part s'hagin meritat abans de la posada en condicions de funcionament de l'immobilitzat material i corresponen a finançament aliè directament atribuïble a la seva construcció, aquest immobilitzat necessita un termini de temps inferior a un any per estar en condicions d'ús.

3.2 > Adquisició de l'immobilitzat material

Per registrar comptablement l'adquisició d'un immobilitzat material, hem de conèixer les diferents formes de pagament existents. Segons la forma de pagament que acordin comprador i venedor, la compra d'immobilitzat material es pot realitzar de les maneres següents:

Fórmules de pagament	Consisteix en...	Comptes que hi intervenen
En efectiu o mitjançant el compte corrent bancari	Quan el pagament de l'immobilitzat es fa en el moment del lliurament, és a dir, la inversió i el pagament es produeixen en el mateix moment.	- (570) Caixa, €. - (572) Bancs c/c.
Amb pagament ajornat	Quan el comprador i el venedor pacten el pagament de l'immobilitzat amb posterioritat al lliurament del bé. L'ajornament del pagament pot ser a curt o llarg termini.	- (523) Proveïdors d'immobilitzat a curt termini. - (173) Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini.
Amb pagament ajornat documentat mitjançant lletra de canvi	El pagament és ajornat però, en aquest cas, queda documentat mitjançant una o diverses lletres de canvi.	- (525) Efectes a pagar a curt termini. - (175) Efectes a pagar a llarg termini.

La norma de registre i valoració 2a Immobilitzat material, a l'apartat 1.1. Preu d'adquisició, indica que:

“Els deutes per compra d'immobilitzat s'han de valorar d'acord amb el que disposa la norma relativa a instruments financers”.

Els comptes (523) Proveïdors d'immobilitzat a c/t i (525) Efectes a pagar a c/t figuraran en el passiu corrent del Balanç dins de l'epígraf III. Deutes a curt termini. Els comptes (173) Proveïdors d'immobilitzat a ll/t i (175) Efectes a pagar a ll/t figuraran en el passiu no corrent del Balanç a l'epígraf II. Deutes a llarg termini.

Hi ha una quarta forma de pagament, coneguda com a **pagament anticipat**, que consisteix en pagar part de l'import abans del lliurament de l'element. En aquest cas, tenint en compte que en aquest moment el bé que es pretén adquirir no es pot donar d'alta en comptabilitat, ja que l'empresa encara no l'ha rebut, s'utilitzarà el compte (239) Bestretes per a immobilitzacions materials. Aquest compte figurarà a l'Actiu no corrent del Balanç, dins l'epígraf II. Immobilitzat material.

El PGC, en la seva **cinquena part. Definicions i relacions comptables**, ens dona la següent descripció dels comptes que intervenen en el registre de l'adquisició de l'immobilitzat material:

Registre del pagament en l'adquisició de l'immobilitzat material

(523) Proveïdors d'immobilitzat a curt termini: deutes amb subministradors de béns definits en el grup 2. Actiu no corrent amb venciment no superior a un any.

(173) Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini: deutes amb subministradors de béns definits en el grup 2. Actiu no corrent amb venciment superior a un any.

(525) Efectes a pagar a curt termini: deutes contrets per préstecs rebuts i altres debits amb venciment no superior a un any, instrumentats mitjançant efectes de gir, inclosos els que tinguin l'origen en subministraments de béns d'immobilitzat.

(175) Efectes a pagar a llarg termini: deutes contrets per préstecs rebuts i altres debits amb venciment superior a un any, instrumentats mitjançant efectes de gir, inclosos els que tinguin l'origen en subministraments de béns d'immobilitzat.

(239) Bestretes per a immobilitzacions materials: lliuraments a proveïdors i altres subministradors d'elements d'immobilitzat material, normalment en efectiu, en concepte d'acompte de subministraments o de treballs futurs.

Exemples

3

Adquisició d'immobilitzat material

Es compra una màquina per import de 15 000 €, amb un descompte comercial del 5%. El transport fins a l'empresa i l'assegurança ascendeixen a 220 € i 170 €, respectivament. Les despeses d'instal·lació ascendeixen a 500 €. S'acorda amb el proveïdor efectuar el pagament d'aquí a sis mesos. IVA del 21%.

Preu d'adquisició = $15\,000,00 - 5\% \text{ s/} 15\,000,00 + 220,00 + 170,00 + 500,00 = 15\,140,00 \text{ €}$.

x			
15 140,00	(213)	Maquinària	
3 179,40	(472)	H.P., IVA suportat (21% s/15 140,00)	
	a	(523) Proveïdors d'immobilitzat a curt termini	18 319,40

Es lliura un xec per import de 2000 € més el 21% d'IVA a una botiga d'ordinadors com a bestreta per a l'adquisició d'uns equips informàtics:

x			
2000,00	(239)	Bestretes per a immobilitzacions materials	
420,00	(472)	H.P., IVA suportat (21% s/2000,00)	
	a	(572) Bancs c/c	2420,00

Els lliuraments a proveïdors i altres subministradors d'elements d'immobilitzat material a compte de subministraments o treballs futurs són fet imposable de l'IVA. L'IVA es meritara en el moment del lliurament de la bestreta.

En aquest exemple, en tractar-se d'una bestreta a compte de futures compres, suportaran un IVA que s'haurà de descomptar quan es realitzi l'adquisició de l'element d'immobilitzat material i s'apliqui la bestreta.

Quinze dies més tard es reben els equips informàtics: deu unitats, a 800 €/unitat, més el 21% d'IVA. Per efectuar el pagament s'accepta una lletra de canvi amb venciment a dos mesos.

x			
8000,00	(217)	Equips per a processos d'informació (10 u. × 800,00 €/u.)	
1260,00	(472)	H.P., IVA suportat [21% s/(8000,00 - 2000,00)]	
	a	(239) Bestretes per immobilitzacions materials	2000,00
		(525) Efectes a pagar a c/t	7260,00

Es compren eines per 300 € que s'abonen en efectiu. IVA del 21%:

x			
300,00	(214)	Utiltatge	
63,00	(472)	H.P., IVA suportat	
		(21% s/300,00)	
	a	(570) Caixa, €	363,00
x			

A final d'any es fa el recompte físic de totes les eines de l'empresa i n'han desaparegut algunes per un import global de 25 €:

x			
25,00	(659)	Altres pèrdues en gestió corrent	
	a	(214) Utiltatge	25,00
x			

3.3 > Fabricació de l'immobilitzat material

En la **fabricació de l'immobilitzat material** ens podem trobar amb dues situacions: que l'empresa construeixi l'element amb els seus propis mitjans, o que encarregui a tercers la seva construcció.

Els béns fabricats es valoraran pel cost de producció.

Fabricació de l'immobilitzat material per la mateixa empresa

En aquest supòsit, l'empresa construeix, amb els seus propis mitjans i personal, els elements de l'immobilitzat material que més tard s'incorporaran a la seva estructura.

Les despeses realitzades durant l'exercici amb motiu de les obres i treballs que l'empresa porta a terme per a si mateixa, com mà d'obra, materials, etc., es comptabilitzaran de forma ordinària en els comptes del **grup 6** que corresponguin, en funció de la naturalesa de la despesa i, posteriorment, s'activaran aquestes despeses, bé a través de comptes del **subgrup 23. Immobilitzacions materials en curs** (al final de l'exercici i mentre duri la construcció o fabricació de l'element) o bé mitjançant comptes del **subgrup 21. Immobilitzacions materials**, si la construcció o fabricació de l'element ha finalitzat.

Els comptes del **subgrup 23. Immobilitzacions materials en curs** que proposa el PGC per registrar les despeses imputades a l'element de l'immobilitzat que s'està fabricant són els següents:

- (230) Adaptació de terrenys i béns naturals.
- (231) Construccions en curs.
- (232) Instal·lacions tècniques en muntatge.
- (233) Maquinària en muntatge.
- (237) Equips per a processos d'informació en muntatge.

Activació de despeses

És la incorporació a l'Actiu de les despeses de producció pròpia d'un immobilitzat material.



A més, el PGC especifica que en aquests comptes s'han d'anotar els treballs d'adaptació, construcció o muntatge al tancament de l'exercici realitzats amb anterioritat a la posada en condicions de funcionament dels diferents elements de l'immobilitzat material, inclosos els realitzats en immobles. Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'Actiu no corrent del Balanç, a l'epígraf II. Immobilitzat material.

Convé afegir que són comptes “de pas”, ja que el destí final dels seus saldos seran els comptes del **subgrup 21. Immobilitzacions materials** quan la construcció o fabricació de l'element hagi finalitzat.

Els **comptes d'ingressos** que proposa el PGC per a l'activació d'aquestes despeses són els següents:

Treballs realitzats per a l'empresa

(731) Treballs realitzats per a l'immobilitzat material: construcció o ampliació dels béns i elements compresos en el subgrup 21. Immobilitzacions materials.

(733) Treballs realitzats per a l'immobilitzat material en curs: treballs realitzats durant l'exercici i no acabats al tancament de l'exercici, inclosos els realitzats en immobles.

Exemples

4

Fabricació amb mitjans propis d'un immobilitzat material

L'empresa PICARJO, SA comença a construir una màquina amb els seus propis mitjans. Durant el primer any satisfà per banc les següents despeses per a la seva fabricació: sous i salaris: 18 000 €; materials: 20 000 € i subministraments: 5 000 €. IVA del 21%. Al final de l'exercici la fabricació de la màquina encara no ha finalitzat.

Durant l'exercici i per la comptabilització de les despeses:

x			
18 000,00	(640)	Sous i salaris	
20 000,00	(602)	Compres d'altres aprovisionaments	
5 000,00	(628)	Subministraments	
5 250,00	(472)	H.P., IVA suportat (21% s/25 000,00)	
	a	(572) Bancs c/c	48 250,00
x			

En finalitzar l'exercici, per la incorporació a l'Actiu de les despeses invertides en la fabricació de la màquina:

x			
43 000,00	(233)	Maquinària en muntatge	
	a	(733) Treballs realitzats per a l'I.M. en curs (18 000,00 + 20 000,00 + 5 000,00)	43 000,00
x			

L'exercici següent, PICARJO, SA paga per banc les despeses següents: salaris: 14 000 €; materials: 12 000 € i subministraments: 3 000 €, finalitzant la fabricació de la màquina. IVA del 21%.



En l'exercici i per la comptabilització de les despeses:

x			
14 000,00	(640)	Sous i salaris	
12 000,00	(602)	Compres d'altres aprovisionaments	
3 000,00	(628)	Subministraments	
3 150,00	(472)	H.P., IVA suportat (21% s/15 000,00)	
a (572) Bancs c/c			32 150,00
x			

En finalitzar la fabricació de la màquina:

x			
72 000,00	(213)	Maquinària	
a (233) Maquinària en muntatge			43 000,00
(731) Treballs realitzats per l'I.M. (14 000,00 + 12 000,00 + 3 000,00)			29 000,00
x			

Fabricació de l'immobilitzat material per terceres empreses

En aquests casos, l'import facturat per les obres i treballs realitzats durant l'exercici per les empreses que estan construint l'immobilitzat (certificacions) es comptabilitzarà en comptes del **subgrup 23. Immobilitzacions materials en curs**. En acabar les obres i treballs, es traslladarà el saldo d'aquests comptes als que corresponguin del **subgrup 21. Immobilitzacions materials**, en funció de l'element construït o fabricat.

Exemples

Fabricació d'un immobilitzat material per terceres empreses

L'empresa CLAUDIASA, SA iniciarà la construcció d'una fàbrica en un terreny de la seva propietat.

Durant el primer exercici el contractista li presenta la primera certificació d'obra per un import de 25 000 €, que paga mitjançant xec bancari. IVA del 21%.

x			
25 000,00	(231)	Construccions en curs	
5 250,00	(472)	H.P., IVA suportat (21% s/25 000,00)	
a (572) Bancs c/c			30 250,00
x			

5

Lliura un xec de 5000 € més el 21% d'IVA a compte d'una segona certificació d'obra, que li presentarà el contractista:

x			
5000,00	(239)	Bestretes per a immobilitzacions materials	
1050,00	(472)	H.P., IVA suportat (21% s/5000,00)	
	a	(572) Bancs c/c	6050,00
x			

El contractista presenta la segona certificació d'obra per un import de 18000 €, que pagarà mitjançant xec bancari. IVA del 21%.

x			
18000,00	(231)	Construccions en curs	
2730,00	(472)	H.P., IVA suportat [21% s/(18000,00 – 5000,00)]	
	a	(239) Bestretes per a immobilitzacions materials	5000,00
		(572) Bancs c/c	15730,00
x			

Durant el segon exercici el contractista li presenta la tercera i última certificació d'obra per import de 20000 €, donant per finalitzades les obres. Es pagarà d'aquí a dos mesos. IVA del 21%.

x			
20000,00	(231)	Construccions en curs	
4200,00	(472)	H.P., IVA suportat (21% s/20000,00)	
	a	(523) Proveïdors d'immobilitzat a c/t	24200,00
x			
63000,00	(211)	Construccions	
	a	(231) Construccions en curs (25000,00 + 18000,00 + 20000,00)	63000,00
x			

3.4 > Pèrdues de valor de l'immobilitzat material

Els elements que formen part de l'immobilitzat material poden patir **deprecacions o pèrdues de valor** de diferent tipus:

- **Sistemàtiques i irreversibles:** amortitzacions.
- **Reversibles i conjunturals:** deterioraments de valor.
- **Extraordinàries.**

El PGC estableix en la **norma de registre i valoració 2a Immobilitzat material**, en el seu apartat 2. Valoració posterior, que:

“Amb posterioritat al seu reconeixement inicial, els elements de l’immobilitzat material s’han de valorar pel seu preu d’adquisició o cost de producció menys l’amortització acumulada i, si escau, l’import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament reconegudes”.

S’obté així el valor comptable o en llibres d’un immobilitzat material, que és l’import net pel qual es troba registrat en balanç, una vegada deduïda la seva amortització acumulada i qualsevol correcció valorativa per deteriorament acumulada que s’hagi registrat.

Amortitzacions

Gairebé tots els elements d’immobilitzat que posseeix una empresa pateixen una depreciació progressiva i irreversible de valor al llarg del temps. Aquesta **pèrdua de valor** es pot produir per les causes següents:

- **Pel pas del temps.** Per exemple, els edificis es deterioren directament per aquesta causa, les canonades s’oxiden, les façanes s’erosionen, etc.
- **Per l’ús del bé.** Per exemple, els elements de transport perden funcionalitat a mesura que van recorrent quilòmetres.
- **Com a conseqüència del desenvolupament tecnològic.** Per exemple, els ordinadors, en poc temps, perden valor perquè apareixen models més potents i versàtils.

Tenint en compte que un dels objectius de la comptabilitat és mostrar la imatge fidel del patrimoni, el lògic seria, almenys al tancament de l’exercici, registrar aquestes pèrdues de valor a mesura que es van produint.



L’amortització és la comptabilització de la pèrdua de valor irreversible que pateixen els elements de l’immobilitzat material al final de cada exercici econòmic.

La **norma de registre i valoració 2a Immobilitzat material**, en el seu apartat 2.1. Amortització, indica que:

“Les amortitzacions s’han d’establir de manera sistemàtica i racional en funció de la vida útil dels béns i del seu valor residual, atenent a la depreciació que normalment pateixin pel seu funcionament, ús i gaudi, sense perjudici de considerar també l’obsolescència tècnica o comercial que els pogués afectar.

S’ha d’amortitzar de forma independent cada part d’un element de l’immobilitzat material que tingui un cost significatiu en relació amb el cost total de l’element i una vida útil diferent de la resta de l’element”.

Però, segons la **norma de registre i valoració 3a Normes particulars sobre immobilitzat material**, apartat a), hi ha alguns béns de l’immobilitzat que no se solen amortitzar, com els terrenys i béns naturals, en tenir una vida útil il·limitada.

Per registrar comptablement les amortitzacions, el PGC estableix la utilització d’un compte de despeses i, com a contrapartida, un compte corrector del **grup 2. Actiu no corrent**. Aquests comptes són els següents:



Vida útil d’un bé

És el període de temps durant el qual s’espera utilitzar el bé per part de l’empresa.

Valor residual d’un Actiu

És l’import que s’obtindria per la venda de l’Actiu si haguessin assolit les condicions que s’esperen al final de la seva vida útil.

Canvis en els elements de l’immobilitzat material

“Els canvis que, si escau, puguin originar-se en el valor residual, la vida útil i el mètode d’amortització d’un Actiu es comptabilitzaran com a canvis en les estimacions comptables, llevat que es tractés d’un error”.

Registre de l'amortització de l'immobilitzat material

(681) Amortització de l'immobilitzat material: expressió de la depreciació sistemàtica anual efectiva soferta per l'immobilitzat material, per la seva aplicació al procés productiu.

(281) Amortització acumulada de l'immobilitzat material: correcció de valor per la depreciació de l'immobilitzat material realitzada d'acord amb un pla sistemàtic.

Per tant, l'assentament comptable que recull aquesta situació seria:

x			
(681)	Amortització de l'immobilitzat material	a	(281) Amortització acumulada de l'immobilitzat material
x			

Es registra una despesa, però no es comptabilitza una sortida de diners de tresoreria. Això vol dir que l'empresa mitjançant l'amortització està estalviant per tal que, quan el bé deixi de ser funcional, en pugui adquirir un altre de les mateixes característiques sense necessitat d'acudir a fonts de finançament alienes.

La finalitat del **compte (281) Amortització acumulada d'immobilitzat material** és oferir en qualsevol moment la informació sobre el total amortitzat fins a aquest moment, ja que els comptes de despeses desapareixen al final de l'exercici amb el càlcul del seu resultat i no seria possible facilitar aquesta informació.

En la quarta part del PGC, **Quadre de comptes**, apareix desglossat el compte **(281) Amortització acumulada de l'immobilitzat material** en nou subcomptes diferents, un per cada un dels elements patrimonials que componen el **subgrup 21. Immobilitzacions materials**, excepte per als terrenys i béns naturals, que no s'amortitzen.

Exemples

6

Comptabilització de l'amortització de l'immobilitzat material

Una empresa ha adquirit mobiliari per valor de 10000 €. L'amortització anual és d'un 10%.

x			
1000,00	(681) Amortització de l'immobilitzat material (10% s/ 10000,00)	a	(2816) Amortització acumulada de mobiliari
			1000,00
x			

Les **amortitzacions acumulades** figuraran en l'Actiu no corrent del Balanç, dins de l'epígraf II. Immobilitzat material, minorant la partida en què es comptabilitzi el corresponent element patrimonial.

En el llibre Diari, en l'assentament d'obertura, han de figurar a l'Haver, juntament amb el resta dels comptes de Passiu.

Amortitzacions acumulades en el Balanç de situació

El 31/12/20X0 l'empresa JJP, SA presenta la següent informació relativa al seu immobilitzat material:

- (210) Terrenys i béns naturals: 20000 €.
- (211) Construccions: 60000 €.
- (2811) A.A. de construccions: 20000 €.
- (216) Mobiliari: 10000 €.
- (2816) A.A. de mobiliari: 2000 €.

El Balanç de situació final presentarà la informació següent:

Actiu	
Actiu no corrent	
II Immobilitzat material	
(210) Terrenys i béns naturals	20000,00
(211) Construccions	60000,00
(2811) A. A. de construccions	(20000,00)
(216) Mobiliari	10000,00
(2816) A. A. de mobiliari	(2000,00)

El **moment d'inici de l'amortització** serà quan el bé estigui en condicions de produir ingressos amb normalitat, un cop conculsos els períodes de prova. El moment de finalització de l'amortització és el final de la vida útil del bé, o la seva alienació o baixa en inventari, si es produeix amb anterioritat.

Moment d'inici de l'amortització d'immobilitzat material

L'1 de març de 20X1 una empresa va adquirir maquinària per valor de 15000 €. L'amortització anual és d'un 10%.

Per tant, la quota d'amortització anual serà la següent: $10\% \text{ s/} 15000,00 = 1500,00 \text{ €}$.

Com que l'immobilitzat es va adquirir l'1 de març, aquesta serà la data d'inici de l'amortització. Atès que la maquinària només ha estat deu mesos a l'empresa, caldrà calcular l'amortització de forma proporcional a aquest temps. Per tant:

$$\text{Quota d'amortització any 20X1} = \frac{1500 \times 10}{12} = 1250,00 \text{ €}.$$

x			
1250,00	(681)	Amortització de l'I.M.	
	a	(2813) A.A. de maquinària	1250,00
x			

Mètodes d'amortització de l'immobilitzat material

Per amortitzar l'immobilitzat material es podrà utilitzar qualsevol mètode que, utilitzant un criteri econòmic, distribueixi el valor inicial del bé al llarg de la seva vida útil, sense tenir en compte consideracions fiscals o de rendibilitat de l'empresa. Hi ha diferents **mètodes per calcular la quota anual d'amortització** d'un bé.

Ara estudiarem els més habituals:

- **Mètode d'amortització lineal o constant:** en aquest mètode, la pèrdua de valor es calcula en funció de la vida útil de l'Actiu. Per calcular la quota anual d'amortització s'utilitzarà l'expressió següent:

$$\text{Quota anual d'amortització} = \frac{\text{Valor inicial} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil}}$$

En el mètode lineal s'amortitza cada any la mateixa quantitat. És el més simple i, per això, el més utilitzat.

Fiscalitat de les quotes d'amortització

Les quotes d'amortització seran fiscalment deduïbles si la vida útil del bé es troba dins dels límits que marca la taula d'amortització establerta a la Llei de l'Impost sobre Societats.

Exemples

9

Amortització d'un immobilitzat material pel mètode lineal

L'empresa REINA, SA adquireix el dia 01/01/20X1 un element de transport de 25 000 €, que amortitza totalment de forma constant durant cinc anys. Com que amortitza el bé totalment, el valor residual serà igual a 0.

Per tant, la quota anual d'amortització serà la següent:

$$\text{Quota anual d'amortització} = \frac{25\,000,00}{5} = 5\,000,00 \text{ €}$$

El quadre d'amortització es mostra a continuació:

Anys	Quota d'amortització	Amortització acumulada	Valor comptable (Preu d'adquisició - Amortització acumulada)
01/01/X1	---	---	25 000,00
31/12/X1	5 000,00	5 000,00	20 000,00
31/12/X2	5 000,00	10 000,00	15 000,00
31/12/X3	5 000,00	15 000,00	10 000,00
31/12/X4	5 000,00	20 000,00	5 000,00
31/12/X5	5 000,00	25 000,00	0,00
Total	25 000,00		

L'assentament que registra aquest fet comptable en qualsevol dels anys és:

x			
5 000,00	(681)	Amortització de l'I.M.	
	a	(2818) A.A. d'elements de transport	5 000,00
x			

- **Mètode d'amortització de nombres dígit:** les quotes d'amortització de cada any es calculen prenent com a base la sèrie de nombres naturals 1, 2, 3, 4, etc. La proporció que s'obté s'aplicarà sobre l'anomenada **base d'amortització**, que es calcula amb la fórmula següent:

$$\text{Base d'amortització} = \text{Preu d'adquisició o Cost de producció} - \text{Valor residual}$$

Hi ha dos models: **nombres dígits creixents i decreixents**. Aquestes quotes seran fiscalment deduïbles si el període d'amortització es troba comprès entre el període màxim i el que es dedueix del coeficient d'amortització lineal màxim, segons la taula d'amortització establerta a la Llei de l'Impost sobre Societats, ambdós inclosos.

Exemples

10

Amortització d'un immobilitzat material pel mètode dels nombres dígits decreixents

S'adquireix un ordinador el 01/01/20X1 per 1000 € amb un valor residual que s'estima nul. S'amortitza pel mètode de nombres dígits decreixents en quatre anys, sent la suma de dígits = 4 + 3 + 2 + 1 = 10.

$$\text{Quota per dígit d'amortització} = \frac{\text{Base d'amortització}}{\text{Suma de dígits}} = \frac{1000,00}{10} = 100,00 \text{ €}$$

El quadre d'amortització serà:

Anys	Dígit	Quota d'amortització	Amortització acumulada	Valor comptable (Preu adquisició – Amortització acumulada)
01/01/X1		---	---	1000,00
31/12/X1	4	$4 \times 100,00 = 400,00$	400,00	600,00
31/12/X2	3	$3 \times 100,00 = 300,00$	700,00	300,00
31/12/X3	2	$2 \times 100,00 = 200,00$	900,00	100,00
31/12/X4	1	$1 \times 100,00 = 100,00$	1000,00	0,00
Total	10	1000,00		

L'assentament que reflecteix l'amortització del primer any és:

			x	
400,00	(681)	Amortització de l'I.M.	a	(2817) A.A. d'equips per a processos d'informació
				400,00
			x	

Amortització d'un immobilitzat material pel mètode dels nombres dígits creixents

Utilitzant el mateix supòsit que en l'exemple anterior, podem calcular les quotes d'amortització seguint el mètode dels nombres dígits creixents:

Quota d'amortització a 31/12/X1 = $1 \times 100,00 = 100,00 \text{ €}$.

Quota d'amortització a 31/12/X2 = $2 \times 100,00 = 200,00 \text{ €}$.

Quota d'amortització a 31/12/X3 = $3 \times 100,00 = 300,00 \text{ €}$.

Quota d'amortització a 31/12/X4 = $4 \times 100,00 = 400,00 \text{ €}$.

El quadre d'amortització es construiria seguint els mateixos criteris que en l'exemple anterior.

10

L'assentament que registra l'amortització del primer any és:

x			
100,00	(681)	Amortització de l'I.M.	
	a	(2817) A.A. d'equips per a processos d'informació	100,00
x			

- **Amortització decreixent amb percentatge constant:** aquest mètode d'amortització consisteix en aplicar un percentatge constant sobre el valor comptable del període anterior, per la qual cosa cada any resultarà una quota d'amortització menor. Aquestes quotes seran fiscalment deduïbles si per determinar el percentatge constant partim d'una vida útil que es troba dins dels períodes màxims i mínims que marca la taula d'amortització establerta a la Llei de l'Impost sobre Societats.

Exemples

11

Amortització d'un immobilitzat material pel mètode decreixent amb percentatge constant

S'adquireix un ordinador el 01/01/20X1 per import de 2000 €. El seu període d'amortització segons les taules d'amortització oficialment aprovades és de cinc anys i s'estima un valor residual nul.

La quota constant que correspon a aquests cinc anys serà:

$$\text{Quota constant} = \frac{100\%}{5} = 20\% \text{ anual}$$

Per calcular el percentatge comptant multiplicarem la quota anterior per un dels coeficients següents:

- Si la vida útil és inferior a cinc anys: 1,5.
- Si la vida útil és igual o superior a cinc anys i inferior a vuit anys: 2.
- Si la vida útil és igual o superior a vuit anys: 2,5.

En aquest cas, com que el període d'amortització és cinc anys, el percentatge constant a aplicar serà: $2 \times 20\% = 40\%$.

El quadre d'amortització serà el següent:

Anys	Quota d'amortització	Amortització acumulada	Valor comptable (Preu d'Adquisició - A. A.)
01/01/X1	---	---	2000,00
31/12/X1	40% s/2000,00 = 800,00	800,00	1200,00
31/12/X2	40% s/1200,00 = 480,00	1280,00	720,00
31/12/X3	40% s/720,00 = 288,00	1568,00	432,00
31/12/X4	40% s/432,00 = 172,80	1740,80	259,20
31/12/X5	259,20	2000,00	0,00
Total	2000,00		



L'import pendent d'amortitzar en el període en què es produeixi la conclusió de la vida útil de l'element, s'amortitzarà íntegrament en aquest període.

L'assentament que reflecteix l'amortització del primer any és:

x			
800,00	(681)	Amortització de l'immobilitzat material	
	a	(2817) Amortització acumulada d'equips per a processos d'informació	800,00
x			

- **Mètode d'amortització en funció del nombre d'unitats produïdes:** en aquest sistema, l'amortització s'anirà efectuant segons el nombre d'unitats que es produeixin utilitzant l'element de l'immobilitzat. La quota es calcularà aplicant la fórmula següent:

$$\text{Quota anual d'amortització} = \frac{(\text{Valor inicial} - \text{Valor residual}) \times \text{Unitats produïdes a l'any}}{\text{Total d'unitats de producció estimades durant la seva vida útil}}$$

Exemples

Amortització d'un immobilitzat material en funció del nombre d'unitats produïdes

L'empresa MOLA, SA posseeix una màquina amb un preu d'adquisició que va ser de 25 000 € i el seu valor residual és de 5 000 €, que s'amortitza en funció d'unitats produïdes. El total d'unitats de producció estimades en la seva vida útil ascendeix a 100 000. Durant aquest any ha produït 5 000 unitats.

La quota constant que correspon a aquest any serà:

$$\text{Quota anual d'amortització} = \frac{(25\,000,00 - 5\,000,00) \times 5\,000}{100\,000} = 1\,000,00 \text{ €}$$

L'assentament que registra aquest fet comptable seria el següent:

x			
1000,00	(681)	Amortització de l'I.M.	
	a	(2813) A.A. de maquinària	1000,00
x			

- **Mètode d'amortització en funció del nombre d'hores de treball:** en aquest sistema, l'amortització s'anirà efectuant segons el nombre d'hores que funciona a l'any l'element de l'immobilitzat. La quota es calcularà aplicant la fórmula següent:

$$\text{Quota anual d'amortització} = \frac{(\text{Valor inicial} - \text{Valor residual}) \times \text{Hores de treball a l'any}}{\text{Total d'hores de treball estimades durant la seva vida útil}}$$

Deterioraments de valor

Els elements de l'immobilitzat material, a més de patir una pèrdua de valor progressiva i irreversible, que es registra al final de cada exercici, poden patir una pèrdua de valor reversible que, seguint el principi de prudència, també haurà de ser registrada.



El **deteriorament de valor** és la pèrdua reversible d'un element de l'immobilitzat que es registrarà al tancament de l'exercici. No es tracta d'una depreciació definitiva, sinó que pot ser que l'immobilitzat recuperi el seu valor.

La **norma de registre i valoració 2a Immobilitzat material**, en el seu apartat 2.2. Deteriorament de valor, diu que:

“Es produirà una pèrdua per deteriorament del valor d'un element de l'immobilitzat material quan el seu valor comptable superi el seu import recuperable, entès com el major import entre el seu valor raonable menys els costos de venda i el seu valor en ús”.

“A aquests efectes, almenys al tancament de l'exercici, l'empresa avaluarà si hi ha indicis que algun immobilitzat material pugui estar deteriorat, cas en el qual haurà d'estimar els seus imports recuperables efectuant les correccions valoratives que siguin procedents”.

Els **càlculs del deteriorament dels elements de l'immobilitzat material** s'efectuaran element per element de forma individualitzada.

Valor raonable

És l'import pel qual pot ser intercanviat un Actiu o liquidat un Passiu entre parts interessades i degudament informades que realitzin una transacció en condicions d'interdependència mútua. Com a regla general, es pot identificar com el “valor de mercat”.

Valor en ús

És el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs esperats a través de la seva utilització en el curs normal del negoci, tenint en compte el seu estat actual i actualitzats a un tipus d'interès de mercat sense risc.

Exemples

13

Càlcul del deteriorament de valor d'un terreny

Les dades que posseeix l'empresa TOMY, SA sobre un terreny de la seva propietat, al final de l'exercici 20X0, són:

- Valor comptable = 90 000,00 €.
- Valor raonable - Cost de venda = 75 000,00 €.
- Valor en ús = 70 000,00 €.

Almenys al tancament de l'exercici, l'empresa haurà de comparar el valor comptable amb l'import recuperable del terreny.

- **Valor comptable** = 90 000,00 €.
- **Valor recuperable** = és el major import entre el valor raonable menys el cost de venda i el valor en ús:
 - Valor raonable - Cost de vendes = 75 000,00 €.
 - Valor en ús = 70 000,00 €.

Per tant, l'import recuperable serà 75 000,00 €, que és el major d'aquests valors.

- **Correcció de valor** = com que el valor comptable (90 000,00 €) és més gran que l'import recuperable (75 000,00 €), la diferència entre els dos valors (15 000,00 €), s'haurà de registrar com una pèrdua de valor reversible.

Càlcul del deteriorament de valor d'un equip industrial

Una empresa compta amb un equip industrial valorat en 40 000 €. S'estima que la seva vida útil serà de cinc anys i s'amortitza de forma lineal.

Al final del primer any el seu valor raonable és de 30 000 € i els costos de venda, de 1000 €. L'equip industrial proporciona un flux d'efectiu constant anual de 8000 €. El tipus de descompte aplicat és del 4% anual.



Al final de l'exercici comprovarem si el seu valor comptable és més gran que el seu import recuperable:

- **Valor comptable** = Valor inicial – Amortització acumulada = 40 000,00 – 8 000,00 = 32 000,00 €.
- Valor inicial = 40 000,00 €.
- Amortització = $\frac{40\,000,00}{5} = 8\,000,00$ €.
- **Import recuperable**: és el major import entre el valor raonable menys el cost de venda i el valor en ús.
- Valor raonable – Cost de venda = 30 000,00 – 1 000,00 = 29 000,00 €.
- El valor en ús es calcula de la manera següent:

$$VA = C \times a_{\overline{4}|0,04} = 8000,00 \times \frac{1 - (1 + 0,04)^{-4}}{0,04} = 29\,039,16 \text{ €}$$

Per tant, l'import recuperable serà 29 039,16 €, que és la major d'aquestes dues quantitats.

- **Correcció de valor**: com que el valor comptable (32 000,00 €) és superior al seu import recuperable (29 039,16 €), es produeix un deteriorament de valor per import de 2 960,84 € (32 000,00 – 29 039,16).

Per a la comptabilització d'aquests deterioraments de valor, la norma diu que:

“Les correccions valoratives per deteriorament dels elements de l'immobilitzat material, així com la seva reversió quan les circumstàncies que les van motivar hagin deixat d'existir, s'han de reconèixer com una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys”.

Per registrar la pèrdua per deteriorament, el PGC estableix la utilització d'un compte de despeses i, com a contrapartida, un compte del **grup 2**:

Registre del deteriorament de valor de l'immobilitzat material

(691) Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material: correcció valorativa per deteriorament de caràcter reversible en l'immobilitzat material.

(291) Deteriorament de valor de l'immobilitzat material: import de les correccions valoratives per deteriorament de valor que correspongui a l'immobilitzat material.

L'assentament comptable que recull aquesta situació seria:

x			
(691)	Pèrdues per deteriorament de l'I.M.	a	(291) Deteriorament de valor de l'I.M.
x			

En la quarta part de l'PGC, **Quadre de comptes**, el **compte (291) Deteriorament de valor de l'immobilitzat material** apareix desglossat en deu subcomptes diferents, un per cada un dels elements patrimonials que componen el **subgrup 21. Immobilitzacions materials**.

Els comptes que recullen les correccions valoratives per deteriorament de valor figuraran en l'Actiu no corrent del Balanç (epígraf II. Immobilitzat material), minorant la partida en què figuri el corresponent element patrimonial. En el llibre Diari, en l'assentament d'obertura figuraran a l'Haver.

En ser una pèrdua reversible, les correccions valoratives s'aniran ajustant cada exercici econòmic segons evolucioni el valor recuperable del bé.

Per al cas en què aquesta pèrdua de valor disminueixi o desaparegui perquè les circumstàncies que van motivar la seva aparició deixessin d'existir, s'estableix com a contrapartida per al **compte (291) Deteriorament de valor d'immobilitzat material** un compte d'ingressos, el **compte (791) Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material**, destinat a recollir la correcció valorativa per la recuperació de valor, de l'immobilitzat material, fins al límit de les pèrdues comptabilitzades amb anterioritat.

En aquest cas, l'assentament seria:

x			
(291)	Deteriorament de valor de l'I.M.	a	(791) Reversió del deteriorament de l'I.M.
x			

Finalment, cal destacar que aquesta reversió del deteriorament tindrà com a límit el valor comptable que tindria l'immobilitzat si no s'hagués comptabilitzat el deteriorament de valor.

Exemples

14

Deteriorament i reversió del deteriorament de l'immobilitzat material

L'empresa ACEOR, SA posseeix un terreny amb un valor en llibres de 90000 €. Al final de l'exercici 20X0 s'estima un deteriorament de valor de 10000 €. Un any més tard desapareixen les causes que van originar aquest deteriorament de valor. Al final de l'exercici 20X0, l'empresa realitzarà el següent apunt comptable:

x			
10000,00	(691) Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material	a	(2910) Deteriorament de valor de terrenys i béns naturals
			10000,00
x			

I a finals de l'exercici 20X1 per la reversió del deteriorament de valor del terreny:

x			
10000,00	(2910) Deteriorament de valor de terrenys i béns naturals	a	(791) Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material
			10000,00
x			

Quan s'hagin de reconèixer correccions valoratives per deteriorament, s'han d'ajustar les amortitzacions dels exercicis següents de l'immobilitzat deteriorat, tenint en compte el nou valor comptable. Se seguirà el mateix procediment en cas de reversió de les correccions valoratives per deteriorament.

Ajustaments en les amortitzacions en l'immobilitzat material

Una empresa té una maquinària amb un preu d'adquisició de 20000 € i s'estima que la seva vida útil és de deu anys. S'amortitza de forma lineal.

Al final de l'any 1, el seu valor raonable ascendeix a 18000 € i els costos de venda a 450 €. Proporciona un flux d'efectiu anual de 2000 €. El tipus de descompte aplicat és del 4% anual.

Al final de l'any 1, comprovarem si el valor comptable de la maquinària de l'empresa és més gran que el seu import recuperable:

- **Valor comptable** = Valor inicial - Amortització acumulada = 20000,00 - 2000,00 = 18000,00 €.

- Valor inicial = 20000,00 €.

- Amortització = $\frac{20000,00}{10} = 2000,00$ €.

- **Import recuperable:** és el major import entre el valor raonable menys el cost de venda i el valor en ús.

- Valor raonable - Cost de venda = 18000,00 - 450,00 = 17550,00 €.

- Valor en ús:

$$VA = C \times a_{\overline{9}|0,04} = 2000,00 \times \frac{1 - (1 + 0,04)^{-9}}{0,04} = 14870,66 \text{ €}$$

Per tant, l'import recuperable serà de 17550,00 €, que és la major d'aquestes dues quantitats.

- **Correcció de valor:** com que el valor comptable (18000,00 €) és superior al seu import recuperable (17550,00 €), es produeix un deteriorament de valor per import de 450,00 € (18000,00 - 17550,00).

Per a la comptabilització de les amortitzacions es durà a terme l'assentament següent:

x			
2000,00	(681)	Amortització de l'immobilitzat material	
	a	(2813) Amortització acumulada de maquinària	2000,00
x			

Per la comptabilització del deteriorament de valor:

x			
450,00	(691)	Pèrdues per deteriorament de l'I.M.	
	a	(2913) Deteriorament de valor de maquinària	450,00
x			

A finals de l'any 2, s'estima que el valor raonable de la maquinària ascendeix a 17000 € i els costos de venda, a 450 €. El seu valor en ús ascendeix a 16158,59 €.

A finals d'aquest segon any, s'hauran d'ajustar les amortitzacions, ja que en l'any 1 s'han reconegut correccions valoratives per import de 450 €.

- **Valor comptable** = Valor inicial - Amortització acumulada - Deteriorament de valor = 20000,00 - 2000,00 - 450,00 = 17550,00 €.

15

- Valor inicial = 20 000,00 €.
- Amortització acumulada = 2 000,00 €.
- Deteriorament de valor comptabilitzat = 450,00 €.

$$\text{- Nova quota d'amortització} = \frac{17\,550,00}{9} = 1\,950,00 \text{ €}.$$

- Vida útil restant: nou anys (ja s'ha aplicat l'amortització d'un any).

L'assentament a realitzar seria:

x			
1950,00	(681)	Amortització d'I.M.	
	a	(2813) A.A. de maquinària	1950,00
x			

A més, s'haurà de comprovar si el deteriorament de valor es manté o ha desaparegut:

- **Valor comptable** = Valor inicial – Amortització acumulada – Deteriorament de valor = 20 000,00 – 3 950,00 – 450,00 = 15 600,00 €.
- Valor inicial = 20 000,00 €.
- Amortització acumulada = 2 000,00 + 1 950,00 = 3 950,00 €.
- Deteriorament de valor comptabilitzat = 450,00 €.
- **Import recuperable**: l'import més alt entre el valor raonable menys el cost de venda i el valor en ús.
- Valor raonable – Cost de venda = 17 000,00 – 450,00 = 16 550,00 €.
- Valor en ús = 16 158,59 €.

Per tant, l'import recuperable serà de 16 550,00 €, que és la major d'aquestes dues quantitats.

- **Recuperació de valor**: com que el valor comptable (15 600,00 €) és inferior a l'import recuperable (16 550,00 €), es produeix una recuperació de valor. Cal revertir tota la pèrdua per deteriorament comptabilitzat al tancament de l'any anterior. L'assentament a realitzar seria:

x			
450,00	(2913)	Deteriorament de valor de maquinària	
	a	(791) Reversió del deteriorament de l'I.M.	450,00
x			

Pèrdues extraordinàries de l'immobilitzat material

Existeixen una sèrie de fets extraordinaris (inundacions, incendis, etc.), que poden afectar de manera directa alguns elements de l'immobilitzat material, fent-los perdre totalment el seu valor. Es produeix una **pèrdua pel mateix import que el valor comptable el bé**. Com a conseqüència, serà necessari donar de baixa el bé en la comptabilitat.

Per a aquests fets, el PGC estableix la utilització del **compte (678) Despeses excepcionals**, en el qual es registraran les pèrdues i despeses de caràcter excepcional i quantia significativa que, atenent a la seva naturalesa, no s'hagin de comptabilitzar en altres comptes del grup 6 (com inundacions, sancions i multes, incendis, etc.).

Pèrdua extraordinària d'un immobilitzat material

L'empresa ALBAGÉS, SA pateix un incendi a l'oficina de l'empresa, a conseqüència del qual es destrueix el mobiliari. La informació comptable relativa a aquest mobiliari és la següent:

- (216) Mobiliari = 8000 €.
- (2816) Amortització acumulada de mobiliari = 5000 €.
- **Valor comptable** = 8000,00 - 5000,00 = 3000,00 €, que serà la pèrdua extraordinària del mobiliari.

La pèrdua es comptabilitzarà a través de l'assentament següent:

x			
5000,00	(2816) A.A. de mobiliari		
3000,00	(678) Despeses excepcionals		
		a (216) Mobiliari	8000,00
x			

3.5 > Alienació de l'immobilitzat material

La **norma de registre i valoració 2a Immobilitzat material**, a l'apartat 3.

Baixa diu que:

“Els elements de l'immobilitzat material s'han de donar de baixa en el moment de la seva alienació o disposició per una altra via o quan no se n'espera obtenir beneficis o rendiments econòmics futurs”.

Per **comptabilitzar l'alienació d'un element de l'immobilitzat material** s'hauran de seguir aquests passos:

1. Càlcul del valor comptable: que serà igual al saldo que presenti el compte corresponent a l'immobilitzat de què es tracti menys el saldo dels comptes d'amortització acumulada i deteriorament de valor, relatius a l'esmentat immobilitzat.

Valor comptable d'un immobilitzat material

La informació comptable d'un cotxe que posseeix l'empresa JJPM, SA és la següent:

- (218) Elements de transport = 20000 €.
- (2818) Amortització acumulada d'elements de transport = 15000 €.

Això vol dir que el valor comptable del cotxe serà el següent = 20000,00 - 15000,00 = 5000,00 €.

2. Càlcul del benefici o pèrdua (si n'hi hagués): es compara el valor comptable amb el preu de venda. La diferència entre l'import que, si s'escau, s'obtingui d'un element de l'immobilitzat material, descomptats els costos de venda, i el seu valor comptable determinarà el benefici o la pèrdua que sorgeixen en donar de baixa aquest element. Aquest resultat s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es produeixi.

Segons el preu de venda, poden donar-se els següents supòsits:

- **El preu de venda és major que el valor comptable:** s'obté un benefici igual a la diferència entre els dos valors, que es registrarà en la comptabilitat de l'empresa, en el **compte (771) Beneficis procedents de l'immobilitzat material**.
- **El preu de venda és menor que el valor comptable:** es produirà una pèrdua per la diferència de tots dos valors que es registrarà en el compte (671) Pèrdues procedents de l'immobilitzat material.
- **El preu de venda és igual al valor comptable:** no hi haurà benefici ni pèrdua.

Exemples

18

Alienació d'un immobilitzat material amb beneficis

L'empresa ACEOR, SA ven una maquinària per 2000 €. El saldo del compte (213) Maquinària és de 10000 € i el del compte (2813) Amortització acumulada de maquinària és de 9000 €. Per tant:

Valor comptable de la maquinària = 10000,00 – 9000,00 = 1000,00 €.

Com que el preu de venda (2000,00 €) és més gran que el valor comptable (1000,00 €), hi haurà un benefici igual a la diferència entre ambdues quantitats (1000,00 €).

3. Comptabilització de l'operació de venda: l'últim pas consisteix en registrar l'operació de venda. En aquest moment cal donar de baixa tant l'immobilitzat material venut com els comptes correctors d'amortització acumulada i de deteriorament de valor.

A l'igual que en l'adquisició d'un immobilitzat, segons la forma de cobrament que acordin venedor i comprador, l'alienació d'immobilitzat material es pot realitzar de les maneres següents:

Fórmules de cobrament	Consisteix en...	Comptes que hi intervenen
En efectiu o mitjançant el compte corrent bancari	Quan el cobrament de l'immobilitzat es fa en el moment del lliurament, és a dir, la venda i el cobrament es produeixen en el mateix moment.	- (570) Caixa, €. - (572) Bancs c/c.
Amb cobrament ajornat	Quan el venedor i el comprador pacten el cobrament de l'immobilitzat amb posterioritat a la venda del bé. L'ajornament del cobrament pot ser a curt o llarg termini.	- (543) Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat. - (253) Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat.
Amb cobrament ajornat documentat mitjançant lletra de canvi	El cobrament és ajornat, però en aquest cas queda documentat mitjançant una o diverses lletres de canvi.	- (5431) Efectes a cobrar a curt termini. - (2531) Efectes a cobrar a llarg termini.

El PGC no estableix cap compte específic per registrar el cobrament a curt o a llarg termini documentat mitjançant lletres de canvi. El lògic seria crear un subcompte dins del compte (543) Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat per als efectes a cobrar a curt termini i un subcompte dins del compte (253) Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat per als efectes a cobrar a llarg termini.

El PGC, en la seva **cinquena part. Definicions i relacions comptables**, indica els conceptes que apareixeran en aquests comptes.

Registre del cobrament en l'alienació de l'immobilitzat material

(543) Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat: crèdits a tercers amb un venciment no superior a un any, amb origen en operacions d'alienació d'immobilitzat.

(253) Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat: crèdits a tercers amb un venciment superior a un any, amb origen en operacions d'alienació d'immobilitzat.

(5431) Efectes a cobrar a curt termini: crèdits a tercers formalitzats mitjançant efectes de gir amb un venciment no superior a un any, amb origen en operacions d'alienació d'immobilitzat.

(2531) Efectes a cobrar a llarg termini: crèdits a tercers formalitzats mitjançant efectes de gir amb un venciment superior a un any, amb origen en operacions d'alienació d'immobilitzat.

Els crèdits per venda de l'immobilitzat s'han de valorar d'acord amb el que disposa la norma relativa a instruments financers.

Els **comptes (543) Crèdits a c/t per alienació de l'immobilitzat** i **(5431) Efectes a cobrar a c/t** hauran de figurar a l'Actiu corrent del Balanç, a l'epígraf V. Inversions financeres a curt termini. Els comptes **(253) Crèdits a ll/t per alienació de l'immobilitzat** i **(2531) Efectes a cobrar a ll/t** figuraran a l'Actiu no corrent del Balanç, a l'epígraf V. Inversions financeres a llarg termini.

Exemples

19

Venda d'un immobilitzat material

L'empresa JJPM, SA ven mobiliari per un import de 1500 €. El seu preu d'adquisició va ser de 5000 € i la seva amortització acumulada ascendeix a 4000 €. El cobrament es realitzarà d'aquí a dos mesos. IVA del 21 %.

Valor comptable del bé = Preu d'adquisició - Amortització acumulada.

Valor comptable del mobiliari = 5000,00 - 4000,00 = 1000,00 €.

En aquest cas, el preu de venda (1500,00 €) és superior al valor comptable del bé (1000,00 €). L'empresa tindrà un benefici com a conseqüència de l'operació de venda.

Benefici = Preu de venda - Valor comptable = 1500,00 - 1000,00 = 500,00 €.

x			
4000,00	(2816) A.A. de mobiliari		
1815,00	(543) Crèdits a c/t per alienació d'immobilitzat		
	a	(216) Mobiliari	5000,00
		(477) H.P., IVA repercutit	315,00
		(21% s/1500,00)	
		(771) Beneficis procedents de l'immobilitzat material	500,00
x			

La mateixa empresa ven una instal·lació tècnica per 25000 €. El preu d'adquisició va ascendir a 50000 €, la seva amortització acumulada és de 20000 € i té registrada una pèrdua per deteriorament per valor de 3000 €. Es cobra amb dues lletres de canvi (venciments a sis mesos i a dos anys). IVA del 21 %.

Valor comptable del bé = Preu d'adquisició - Amortització acumulada - Deteriorament de valor

Valor comptable de la instal·lació tècnica = 50000,00 - 20000,00 - 3000,00 = 27000,00 €.

En aquest cas, el preu de venda (25000,00 €) és inferior al valor comptable del bé (27000,00 €). L'empresa tindrà una pèrdua com a conseqüència de l'operació de venda.

19

Pèrdua = Preu de venda - Valor comptable = 25 000,00 - 27 000,00 = -2000,00 €.

x			
20 000,00	(2812) A.A. d'instal·lacions tècniques		
3 000,00	(2912) Deteriorament de valor d'instal·lacions elèctriques		
15 125,00	(5431) Efectes a cobrar a c/t		
15 125,00	(2531) Efectes a cobrar a ll/t		
2 000,00	(671) Pèrdues procedents de l'I.M.		
	a	(212) Instal·lacions tècniques	50 000,00
		(477) H.P., IVA repercutit	5 250,00
		(21 % s/25 000,00)	
x			

4 >> Les inversions immobiliàries

En el **subgrup 22 del PGC. Inversions immobiliàries**, s'han de registrar els actius no corrents que siguin immobles i que es posseeixin per obtenir rendes, plusvàlues, o totes dues, en comptes de per al seu ús en la producció o subministrament de béns o serveis, o bé per a finalitats administratives; o la seva venda en el curs ordinari de les operacions. Els comptes del **subgrup 22. Inversions immobiliàries** que proposa el PGC són:

- (220) Inversions en terrenys i béns naturals.
- (221) Inversions en construccions.

El PGC especifica en la **norma de registre i valoració 4a Inversions immobiliàries** que els criteris relatius a l'immobilitzat material s'han d'aplicar també a les inversions immobiliàries. Per tant, tot l'estudiat en els apartats anteriors per a l'immobilitzat material és aplicable a les inversions immobiliàries, utilitzant els comptes específics per a aquest tipus d'elements de l'immobilitzat.

Per últim, si es produeix un canvi d'ús d'aquestes inversions immobiliàries i passen a utilitzar-se en la producció o en el subministrament de béns o serveis, o per a finalitats administratives, l'apunt comptable que s'haurà de realitzar serà:

Comptes específics per a les inversions immobiliàries

- (282) Amortització acumulada de les inversions immobiliàries.
- (292) Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries.
- (672) Pèrdues procedents de les inversions immobiliàries.
- (682) Amortització de les inversions immobiliàries.
- (692) Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries.
- (732) Treballs realitzats en inversions immobiliàries.
- (772) Beneficis procedents de les inversions immobiliàries.
- (792) Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries.

x			
(210)	Terrenys i béns naturals		
(211)	Construccions		
(282)	A.A. de les inversions immobiliàries		
	a	(220)	Inversions en terrenys i béns naturals
		(221)	Inversions en construccions
		(281)	A.A. de l'immobilitzat material
x			

Si es produeix un canvi d'ús dels elements de l'immobilitzat material i passen a considerar-se inversions immobiliàries, l'apunt comptable que s'haurà de realitzar serà l'oposat a l'anterior.

1 >> Inversions

1• Indica al teu quadern si les següents operacions realitzades per una empresa suposen una despesa o una inversió, raonant les respostes:

- a) Adquisició de dues impressores per un import de 400 €.
- b) Reparació d'una màquina que suposa el pagament de 200 €.
- c) Compra d'un vehicle valorat en 18000 €.
- d) Consum de telèfon del mes de març, que ascendeix a 60 €.

2 >> Classificació de l'immobilitzat

2• Classifica al teu quadern els següents elements en immobilitzat material, intangible o inversions immobiliàries:

- a) Un cotxe que serveix per al transport dels treballadors dins de la fàbrica.
- b) El programa informàtic que l'empresa utilitza per registrar les seves operacions comptables.
- c) Un magatzem buit pendent de llogar.
- d) La impressora del departament comercial.
- e) Una patent propietat de l'empresa.
- f) El mobiliari de l'oficina de l'empresa.
- g) El cotxe que utilitza el comercial de l'empresa.
- h) L'import satisfet pel dret de llogar unes oficines a l'antic arrendatari.
- i) Les despeses efectuades per obtenir el dret d'exploració d'una autopista concedit per la Generalitat de Catalunya.
- j) El local en què l'empresa té domiciliada la seu social.
- k) El local contigu que està buit, pendent de ser llogat.

3 >> L'immobilitzat material

3• Comptabilitza al llibre Diari les següents operacions realitzades per part de diferents empreses (IVA del 21%):

- 1. L'empresa GOMÀ I ORTEU, SA, adquireix una instal·lació tècnica per al muntatge dels productes per import de 35000 €. Les despeses de transport fins a la fàbrica i l'assegurança ascendeixen a 1000 € i 300 €, respectivament. La instal·lació suposa per a l'empresa un cost de 5000 €. Es pagarà mitjançant lletres de canvi de 2000 € cada una amb un venciment cada dos mesos.
- 2. Paga per banc la primera lletra de canvi del punt anterior.

- 3. L'empresa del punt 1 compra eines per valor de 600 €, que paga en efectiu.
- 4. Al final de l'any, se'n fa el recompte físic i s'observa que hi falten eines per un import de 70 €.
- 5. L'empresa NAVA, SA, adquireix un ordinador per 1500 €, pagant en efectiu el 30% més la totalitat de l'IVA. De l'import pendent en pagarà un 30% en sis mesos i la resta en dos anys.
- 6. L'empresa ALAMEDA, SA, lliura un xec per un import de 5000 € més IVA com a bestreta per a l'adquisició de maquinària.
- 7. L'empresa anterior compra la màquina per a la producció dels seus productes per un import de 30000 €. El pagament corresponent es realitzarà mitjançant 50 lletres de canvi del mateix import, que vencen cada dos mesos.
- 8. Es paga per banc la primera lletra de canvi del punt anterior.
- 9. L'empresa del punt anterior compra un terreny per un import de 20000 €. Les despeses d'explanació ascendeixen a 2000 €. El pagament es realitzarà d'aquí a 6 mesos.
- 10. L'empresa ANIOL, SA, compra mobiliari per 12000 €. El transport corresponent fins a l'empresa suposa una despesa de 200 €. El pagament s'efectua de la forma següent: el transport (més l'IVA corresponent) per banc i per la resta s'accepten lletres de canvi de 400 € cada una, amb venciment mensual.

4• Comptabilitza al llibre Diari les següents operacions. Llevat que s'indiqui el contrari, tots els pagaments es realitzaran per banc (IVA del 21%):

- 1. L'empresa A compra un terreny per un import de 10000 €, que es pagarà d'aquí a sis mesos.
- 2. Encarrega a una empresa constructora la construcció d'un local per a oficines. El contractista li presenta la primera certificació d'obra per un import de 16000 €.
- 3. Passats dos mesos, el contractista li presenta la segona certificació d'obra per un import de 30000 €.
- 4. Tres mesos més tard, el contractista li presenta la tercera i última certificació per un import de 34000 €.
- 5. Un mes després, el contractista lliura l'oficina acabada.
- 6. L'empresa B comença a construir, amb els seus propis mitjans, una màquina. Durant el primer any, satisfà les següents despeses per a la seva fabricació: sous: 13000 €, materials: 19000 €, subministraments: 4000 €.

7. Durant el segon exercici, satisfà les despeses següents: sous: 15000 €, materials: 21000 €, subministraments: 6000 €.
8. A finals del segon exercici, la màquina està acabada.
9. L'empresa C decideix construir, amb el seu equip i material, una màquina. Durant el segon trimestre, satisfà les següents despeses per a la seva fabricació: sous: 9000 €, materials: 16000 €.
10. Satisfà, durant el tercer trimestre, les següents despeses per a la fabricació de la màquina: sous: 4000 €, materials: 11000 €, subministraments: 3000 €.
11. El 5 d'octubre es dona per finalitzada la fabricació de la màquina.
12. L'empresa D, en un solar de la seva propietat, decideix construir una fàbrica. Encarrega la seva construcció a una empresa que inicia les obres el mes de març. L'empresa constructora presenta les següents certificacions d'obra:
 - Març: 32000 €.
 - Abril: 29000 €.
 - Maig: 35000 €.
 - Juny: 22000 €.

Al mes de juny es donen les obres per finalitzades. Comptabilitza els assentaments de tot el procés.

5•• S'adquireix un ordinador el 01/01/20X1 per un import de 3000 €. El seu període d'amortització, segons la taula d'amortització establerta a la Llei de l'Impost sobre Societats, és de sis anys i s'estima un valor residual nul. Elabora els quadres d'amortització utilitzant els mètodes següents: lineal o constant, nombres dígit (creixents i decreixents) i percentatge constant. Comptabilitza, en cada cas, la quota anual corresponent al primer any.

6•• Comptabilitza al llibre Diari les següents operacions de l'empresa FRR, SA (IVA del 21%):

1. Compra maquinària per 12000 €. Les despeses d'instal·lació i muntatge ascendeixen a 1000 € i el pagament s'efectuarà d'aquí a dos mesos.
2. Paga el deute del punt anterior mitjançant xec bancari.
3. Amortitza la maquinària pel mètode de nombres dígit decreixents. Vida útil: deu anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
4. Compra utilitatge per 1000 €, que paga mitjançant xec bancari.
5. Amortitza l'utilitatge pel mètode de nombres dígit creixents. Vida útil: quatre anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.

6. Adquireix un equip industrial valorat en 90000 €. Les despeses de transport fins a la fàbrica i l'assegurança ascendeixen a 2000 € i 500 €, respectivament. El pagament es realitzarà amb les condicions següents: el 20% per banc, mentre que per a la resta s'accepten lletres de canvi per 1000 € cada una amb venciment mensual.
7. Paga per banc la primera lletra de canvi del punt anterior.
8. Amortitza l'equip industrial pel mètode del percentatge constant. Vida útil: 10 anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
9. El 30 de gener de l'any 20X1 compra mobiliari per 6000 €. Les despeses de muntatge ascendeixen a 200 €. El mobiliari està preparat per al seu ús l'1 de febrer de 20X1. El pagament s'efectua mitjançant una lletra de canvi amb venciment d'aquí a dos mesos.
10. Paga el deute pendent del punt anterior mitjançant transferència bancària.
11. A finals d'any amortitza el mobiliari en un 10%. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.

7•• Una empresa disposa d'una instal·lació tècnica amb un preu d'adquisició que va ascendir a 60000 € i s'estima que la seva vida útil és de 10 anys. S'amortitza de forma lineal. A finals de l'any 2, el seu valor raonable ascendeix a 48000 € i els costos de venda a 1000 €. La instal·lació proporciona un flux d'efectiu anual de 6500 €. El tipus de descompte aplicat és del 4% anual. A finals de l'any 4, es produeix una recuperació del sector. En aquest moment, s'estima que el seu valor raonable ascendeix a 40000 € i els costos de venda a 1000 €. La instal·lació proporciona un flux d'efectiu anual de 7000 €. El tipus de descompte aplicat és del 4% anual.

Comptabilitza al teu quadern les operacions corresponents als 4 anys.

8•• Comptabilitza al llibre Diari les operacions realitzades per l'empresa BERLANGA, SA. IVA del 21%:

1. Ven un ordinador per 500 €. El cobrament es realitzarà d'aquí a 6 mesos. La informació comptable de l'ordinador és: saldo del compte (217) Equips per a processos d'informació: 1200 €; saldo del compte (2817) Amortització acumulada d'equips per a processos d'informació: 800 €.
2. Cobra la venda del punt anterior mitjançant transferència bancària.
3. El cotxe d'empresa comença a tenir problemes i decideixen vendre'l.

Activitats proposades

- El preu de venda pactat ascendeix a 3000 €. El comprador paga l'IVA per banc i signa dues lletres d'igual quantia amb venciments a 6 i 14 mesos, respectivament. El cotxe va costar 25000 € a l'empresa, l'amortització acumulada ascendia a 20000 € i té registrada una pèrdua per deteriorament per un import de 500 €.
- El dia 1 de gener ven el mobiliari de l'empresa per 10000 €. Cobra mitjançant 24 lletres de canvi d'igual quantia amb venciment mensual. La informació comptable del mobiliari és: saldo del compte (216) Mobiliari: 20000 €; saldo del compte (2816) Amortització acumulada de mobiliari: 12000 €.
 - Cobra per banc la primera lletra del punt 3.
 - Cobra per banc la primera lletra del punt 4.
 - El 01/01/20X1 compra un element de transport per valor de 15000 €. Acorda efectuar el pagament mitjançant lletres de canvi de 1000 € cada una, amb venciment mensual.
 - Amortitza l'element de transport pel mètode del percentatge constant. Vida útil: 10 anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
 - A finals de l'any 20X2, ven l'element de transport per 10000 €. El cobrarà d'aquí a sis mesos. Abans de comptabilitzar la venda, registra l'amortització corresponent.
 - L'1 de març de 20X1, compra mobiliari per 10000 €. Les despeses de muntatge ascendeixen a 200 €. Queda pendent de pagament a sis mesos.
 - Amortitza el mobiliari pel mètode lineal. Vida útil: deu anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
 - L'1 de setembre de 20X7 ven el mobiliari per 2000 €. El cobrament s'efectuarà amb una lletra de canvi amb venciment a tres mesos. Abans de comptabilitzar la venda, registra l'amortització corresponent.
 - L'1 de maig de 20X1 compra una instal·lació tècnica per 40000 €. El pagament es realitzarà mitjançant lletres de canvi d'igual quantia durant els propers quatre anys, amb venciment mensual.
 - A 31 de desembre amortitza la instal·lació tècnica pel mètode lineal. Vida útil: deu anys.
 - El 31 de març de 20X9 ven la instal·lació tècnica per 5000 €. El cobrament s'efectuarà mitjançant lletres de canvi per un import de 200 €, amb venciment mensual. Abans de comptabilitzar la venda, registra l'amortització corresponent.
 - Es produeix un incendi a l'empresa que acaba amb una màquina amb un preu d'adquisició que va ser de 60000 €. El saldo del compte d'amortització acumulada en aquest moment era de 30000 €.



1• Una empresa adquireix dos ordinadors el 01/01/2X18 per un import total de 5000 €. El seu període d'amortització, segons la taula d'amortització establerta a la Llei de l'Impost sobre Societats, és de quatre anys i s'estima un valor residual nul.

Elabora al teu quadern els quadres d'amortització utilitzant els mètodes següents: lineal o constant, nombres dígit (creixents i decreixents) i percentatge constant. Comptabilitza, en cada cas, la quota anual corresponent al primer any.

2• Comptabilitza al llibre Diari les operacions realitzades per l'empresa ANIOL, SA (IVA del 21%):

1. Lliura un xec per un import de 3000 € més IVA com a bestreta per a l'adquisició d'una maquinària.
2. Compra la maquinària a la qual es fa referència en el supòsit anterior per un import de 28 000 €. Les despeses de transport fins a la fàbrica i l'assegurança ascendeixen a 800 € i 300 €, respectivament. La instal·lació suposa per a l'empresa un cost de 1000 €. Es pagarà mitjançant lletres de 1000 € cada una, amb venciment cada dos mesos.
3. Paga per banc la primera lletra de canvi del punt anterior.
4. Amortitza la maquinària pel mètode de nombres dígit decreixents. Vida útil: deu anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
5. Passats cinc anys, ven la maquinària per un import de 5000 €. Cobra mitjançant una lletra de canvi amb venciment a sis mesos. Abans de comptabilitzar l'operació, registra l'amortització corresponent.
6. Compra mobiliari per 14 000 €. El transport corresponent fins a l'empresa suposa unes despeses per un import de 200 €. El pagament s'efectua de la manera següent: el transport (més l'IVA corresponent) per banc i per la resta s'accepten lletres de canvi de 400 € cada una amb venciment mensual.
7. Amortitza el mobiliari pel mètode de nombres dígit creixents. Vida útil: deu anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
8. Passats cinc anys, ven el mobiliari per 1000 €. Cobra d'aquí a dos mesos. Abans de comptabilitzar la venda, registra l'amortització corresponent al 5è any.
9. Sobre un terreny de la seva propietat encarrega a una empresa constructora la construcció d'un local per a oficines. El contractista li presenta la primera certificació d'obra per un import de 18 000 €.
10. Passats dos mesos, el contractista li presenta la segona certificació d'obra, per un import de 32 000 €.
11. Tres mesos més tard, el contractista li presenta la tercera i última certificació, per un import de 38 000 €.
12. Un mes després, l'1 de setembre de 20X1, el contractista lliura l'oficina acabada.
13. A finals d'any, amortitza l'oficina en un 2%. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
14. Disposa d'un terreny valorat en 52 000 €. El seu valor raonable menys els costos de venda ascendeixen a 49 000 €, i el valor actual dels fluxos d'efectiu esperats ascendeix a 47 000 €.
15. A finals de l'any següent, han desaparegut les causes que van motivar l'aparició de la pèrdua de valor.

3• Una empresa adquireix una instal·lació tècnica l'1 de gener de 2X14 per valor de 80 000 €, la seva vida útil es va estimar en 10 anys i el seu valor residual es va considerar nul. El 31 de desembre de 2X19, l'empresa va estimar que la instal·lació tècnica havia patit una pèrdua reversible de valor per un import de 2000 € i va procedir a comptabilitzar la corresponent pèrdua per deteriorament. A finals de l'any 2X20, el valor raonable corresponent és de 22 000 € i els costos de venda ascendeixen a 2000 €. Aquesta instal·lació proporciona un flux d'efectiu constant anual de 6000 €. El tipus de descompte aplicat per a aquest tipus d'operacions és del 4% anual.

Comptabilitza les operacions relatives a l'any 2X20.

4• Comptabilitza al llibre Diari les operacions realitzades per NEMADE, SA (IVA del 21%):

1. Compra eines per valor de 800 €, que paga en efectiu.
2. A finals d'any, es realitza el recompte físic corresponent, observant que hi falten eines per un import de 60 €.
3. Compra una màquina per a la producció dels seus productes per un import de 20 000 €. A més, les despeses d'instal·lació corresponents ascendeixen a 500 €. El pagament es realitzarà mitjançant 50 lletres de canvi del mateix import, amb venciment mensual.
4. Paga per banc la primera lletra de canvi del punt anterior.
5. Amortitza la maquinària pel mètode del percentatge constant. Vida útil: deu anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.

6. Passats set anys, ven la maquinària per un import de 1000 €. Cobra d'aquí a dos mesos. Abans de comptabilitzar la venda, registra l'amortització corresponent al 7è any.
7. Comença a construir, amb els seus propis mitjans, una instal·lació tècnica. Durant el primer any, satisfà per banc les següents despeses per a la seva fabricació: sous: 15000 €; materials: 22000 €; subministraments: 5000 €.
8. Durant el segon exercici, satisfà per banc les despeses següents: sous: 18000 €, materials: 25000 €, subministraments: 8000 €.
9. A finals del segon exercici, la instal·lació tècnica està acabada.
10. En el tercer any amortitza la instal·lació tècnica pel mètode de nombres dígit decreixents. La seva vida útil és de deu anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
11. L'1 d'octubre de 20X1 compra un camió per 35000 €. El pagament s'efectuarà de la forma següent: 10000 € d'aquí a dos mesos i per la resta s'accepten 200 lletres de canvi d'igual quantia amb venciment mensual.
12. Amortitza linealment el camió durant vuit anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
13. El 28 de febrer de 20X7 ven el camió per un import de 5000 €. Cobra d'aquí a 14 mesos. Abans de comptabilitzar la venda, registra l'amortització corresponent.
14. Disposa d'un equip industrial valorat en 52000 €. S'estima que la seva vida útil serà de deu anys i s'amortitza de forma lineal. A finals del primer any, el seu valor raonable ascendeix a 45000 € i els costos de venda a 1000 €. L'equip industrial proporciona un flux d'efectiu constant anual de 6000 €. El tipus de descompte aplicat és del 4% anual.
Determina si l'equip industrial ha patit un deteriorament de valor i, si és procedent, comptabilitza'l.

5•• Comptabilitza en el llibre Diari les operacions realitzades per l'empresa RGA, SA (IVA d'un 21%):

1. Compra una casa de camp per valor de 300000 €, dels quals 80000 € corresponen al valor del sòl. Paga 10000 € més la totalitat de l'IVA mitjançant xec bancari i la resta ho pagarà mitjançant lletres de canvi, de 1000 € cadascuna, amb venciment mensual.
2. Amortitza la construcció en un 2%. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
3. Adquireix diversa maquinària per un import de 15000 €. L'operació es realitza pagant el 25% mitjançant transferència bancària i la resta, girant un efecte, que és acceptat i amb venciment d'aquí a 18 mesos.
4. Abans de posar-la en funcionament, al mes de l'adquisició l'empresa paga en efectiu despeses de transport per 500 € i diverses despeses d'instal·lació per 400 €.
5. Amortitza la maquinària pel mètode lineal. Vida útil: deu anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
6. L'1 d'abril de l'any 20X1 compra un ordinador per a l'oficina per valor de 1500 €, paga un 10% més l'IVA en efectiu i la resta, ho pagarà passats dos mesos.
7. Paga el deute pendent del punt anterior mitjançant transferència bancària.
8. Amortitza l'ordinador pel mètode de nombres dígit decreixents. Vida útil: quatre anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
9. L'1 de juny de 20X1 compra un camió per 30000 €. El pagament s'efectuarà de la manera següent: 10000 € d'aquí a dos mesos i per la resta s'accepten 100 lletres de canvi, de la mateixa quantia, amb venciment mensual.
10. Amortitza linealment el camió durant vuit anys. Calcula i comptabilitza la quota del primer any.
11. El 30 de setembre de 20X8 ven el camió per 4000 €. El cobrament s'efectuarà d'aquí a sis mesos. Abans de comptabilitzar la venda, registra l'amortització corresponent.
12. Posseeix un terreny valorat en 50000 €. El seu valor raonable menys els costos de venda ascendeixen a 48000 €, i el valor actual dels fluxos d'efectiu esperats ascendeix a 45000 €. Determina si hi ha pèrdua per deteriorament i, si escau, comptabilitza-la.
13. A finals de l'any 2, el valor raonable del terreny menys els costos de venda ascendeixen a 46000 €, i el valor actual dels fluxos d'efectiu esperats ascendeix a 40000 €. Realitza l'anotació comptable que sigui procedent.
14. A finals de l'any 3 han desaparegut les causes que van motivar l'aparició d'aquesta pèrdua de valor. Realitza l'anotació comptable que sigui procedent.
15. Es produeix un incendi a l'empresa que destrueix una màquina amb un preu d'adquisició de 50000 €. El saldo del compte d'amortització acumulada en aquest moment era de 35000 €.

· Cas pràctic de recapitulació

L'empresa JJPM, SA presenta a 1 de gener de 2X20 els comptes següents:

- Construccions: 150 000 €, dels quals 50 000 € corresponen al valor del terreny.
- Maquinària: 20 000 €.
- Mobiliari: 8 000 €.
- Equips per a processos d'informació: 2 000 €.
- Bestretes a proveïdors: 3 000 €.
- Bestretes de remuneracions: 1 000 €.
- Mercaderies: 10 000 €.
- Bancs c/c: 140 000 €.
- Proveïdors: 6 000 €.
- Bestretes de clients: 2 000 €.
- Capital social: a determinar.

Amortitzacions:

- Construccions: 2 % del seu valor. Es van adquirir el 01/01/2X06. Valor residual nul.
- Maquinària: 10 % del seu valor. Es va adquirir el dia 01/01/2X16. Valor residual nul.
- Mobiliari: es va adquirir el 01/01/2X17. S'amortitza pel mètode d'amortització decreixent amb percentatge constant. S'estima una vida útil de sis anys i un valor residual nul. Elabora el quadre d'amortització.
- Equips per a processos d'informació: es van adquirir el 01/01/2X19. S'amortitzen pel mètode dels nombres dígitos decreixents en quatre anys. S'estima un valor residual nul. Elabora el quadre d'amortització.

Durant l'any 2X20 realitza les operacions següents (IVA d'un 21 %):

1. Compra mercaderies per un import de 20 000 €. A la factura s'ha inclòs un descompte comercial del 5%. Les mercaderies van en uns envasos amb facultat de devolució valorats en 2 000 €. S'aplica la bestreta. Les despeses de transport de la compra ascendeixen a 200 €.
2. La nòmina inclou els conceptes següents: sous bruts: 15 000 €; SS a càrrec de l'empresa: 4 200 €; SS a càrrec del treballador: 2 100 €; retencions IRPF: 2 000 €. S'aplica la bestreta. Es paga pel c/c bancari.
3. Ven mercaderies per import de 30 000 €, amb un descompte en factura per pagament immediat del 5%. S'aplica la bestreta. Es cobren 15 000 € per banc i la resta es documenta en lletres de canvi, que són acceptades pels clients.
4. Negocia en un banc lletres de canvi per valor de 8 000 €. El banc cobra el 2 % d'interès i 0,1 % de comissió. La resta de les lletres de canvi anteriors són gestionades en el mateix banc.
5. El 01/09/2X20 ven el mobiliari per 3 000 €. El cobrament s'efectua amb les condicions següents: 500 € mitjançant xec bancari i la resta mitjançant lletres de canvi de 200 € cadascuna amb venciment mensual. Prèviament a comptabilitzar la venda, registra l'amortització corresponent a l'any 2X20.
6. Retorna envasos per valor de 1 200 €, se'n fan malbé per valor de 400 € i la resta, es compren.
7. Paga als proveïdors del punt 1 i del Balanç mitjançant un xec de 40 000 €. La diferència correspon a una bestreta per a futures compres (IVA inclòs).
8. Al venciment de les lletres del punt 4, totes les lletres descomptades són ateses pels clients, excepte una per import de 1 000 €, que resulta impagada. El banc la torna cobrant 200 € de comissions. Les lletres gestionades resulten ateses al seu venciment i es paga una comissió del 0,1 %.
9. La lletra impagada es considera de dubtós cobrament i l'empresa comptabilitza la correcció per deteriorament.
10. El client del punt 9 comunica que es consideri el deute com a definitivament perdut.
11. Comptabilitza les amortitzacions.
12. A finals de l'any 2X20, el valor raonable de la maquinària és de 7 000 € i els costos de venda (impostos sobre la venda i comissions de venda) ascendeixen a 400 €. Aquesta maquinària proporciona un flux d'efectiu constant anual de 1 800 €. El tipus de descompte aplicat per a aquest tipus d'operacions és del 4 % anual.
13. Liquidat l'IVA.
14. Les existències finals de mercaderies ascendeixen a 13 000 €.

Realitza les anotacions corresponents en el llibre Diari i confecciona el Balanç de situació final de JJPM, SA.

1. Els elements de l'immobilitzat material:

- a) Són tangibles.
- b) Són béns mobles i immobles.
- c) Es mantenen a l'empresa més d'un exercici econòmic.
- d) Totes les respostes anteriors són correctes.

2. L'empresa NEMADE, SA compra una màquina per 3000 €. El venedor concedeix un descompte del 2% i les despeses d'instal·lació i muntatge ascendeixen a 200 €. L'IVA de l'operació és el 21%. L'import pel qual aquesta màquina figurarà en la comptabilitat serà:

- a) 2940,00 €.
- b) 3140,00 €.
- c) 3136,00 €.
- d) 3799,40 €.

3. L'empresa ANIOL, SA compra una furgoneta per al repartiment per 20 000 €. Obté un descompte del 2% i les despeses de transport fins a l'empresa ascendeixen a 200 €. IVA 21%. Amb anterioritat a la compra havia lliurat una bestreta de 5000 €. En el moment de la recepció de la furgoneta paga mitjançant un xec 10 000 €. L'import pendent de pagament ascendirà a:

- a) 8958,00 €.
- b) 8716,00 €.
- c) 7908,00 €.
- d) 7708,00 €.

4. Quan l'empresa encarrega la fabricació d'un immobilitzat material a empreses alienes, les despeses de l'exercici:

- a) Es comptabilitzaran en comptes del grup 6. Compres i despeses.
- b) Es comptabilitzaran en comptes del subgrup 23. Immobilitzacions materials en curs.
- c) Es comptabilitzaran en comptes del subgrup 21. Immobilitzacions materials.
- d) No es comptabilitzaran fins que la fabricació hagi finalitzat.

5. L'amortització:

- a) És una pèrdua de valor reversible dels elements de l'immobilitzat material.
- b) És una pèrdua de valor irreversible dels elements de l'immobilitzat material.
- c) És una pèrdua de valor conjuntural dels elements de l'immobilitzat material.
- d) És una pèrdua de valor extraordinària dels elements de l'immobilitzat material.

6. El compte Amortització de l'immobilitzat material:

- a) Presentarà saldo deutor.
- b) Naix per l'Haver.
- c) Figurarà en l'Actiu no corrent del Balanç, minorant la partida en la qual es comptabilitzi el corresponent element patrimonial.
- d) Al final de l'exercici, el seu saldo es carregarà amb abonament al compte Resultat de l'exercici.

7. L'empresa JOSFER, SA posseeix una màquina amb un preu d'adquisició que va ascendir a 12 000 €. S'estima que el seu valor residual serà de 450 € i que tindrà una vida útil de deu anys. Decideix amortitzar pel mètode de nombres dígitos decreixents. La quota d'amortització de l'any 4 de la màquina serà:

- a) 840,00 €.
- b) 872,73 €.
- c) 1470,00 €.
- d) 1527,27 €.

8. L'empresa CRISCAR, SA posseeix un equip industrial valorat en 50 000 €. S'estima que la seva vida útil serà de deu anys i s'amortitza de forma lineal. A finals del primer any s'estima que el seu valor raonable ascendeix a 42 000 € i els costos de venda, a 500 €. El seu valor en ús s'estima en 43 000 €. El deteriorament de valor produït serà:

- a) 500,00 €.
- b) 1500,00 €.
- c) 2000,00 €.
- d) No existeix deteriorament de valor.

9. El compte Beneficis procedents de l'immobilitzat material:

- a) Presentarà saldo deutor.
- b) Naix pel Deure.
- c) Figurarà en l'Actiu no corrent del Balanç minorant la partida en la qual es comptabilitzi el corresponent element patrimonial.
- d) Al final de l'exercici, el seu saldo es carregarà amb abonament al compte Resultat de l'exercici.

10. L'empresa PICARJO, SA ven una màquina a finals de l'any 9 per 1200 €. El preu d'adquisició va ascendir a 10 000 €, la seva vida útil s'estima en deu anys i s'amortitza pel mètode lineal. Té registrada una pèrdua per deteriorament per import de 300 €. L'IVA de l'operació és del 21%. En aquesta operació:

- a) Es produeix un benefici per import de 200,00 €.
- b) Es produeix un benefici per import de 500,00 €.
- c) Es produeix un benefici per import de 1200,00 €.
- d) Es produeix una pèrdua per import de 8800,00 €.