

Considerații privind tratamentul contabil aplicat investițiilor imobiliare – partea a II-a –

Conf. univ. dr. Lucian-Dorel ILINCUȚĂ

Universitatea „Spiru Haret” din București

Abstract

The present article theoretically and practically presents the aspects regarding the accounting treatment for investment properties, in the light of Romanian accounting regulations, both those applying the provisions of the Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 and those in accordance with International Financial Reporting Standards. Therefore, the article addresses the initial recognition and evaluation of investment properties, evaluation after the recognition – the model based on cost and the one based on fair value, the transfer and disposal of the investment properties. In some of the cases, the tax treatment according to the Romanian tax regulations is also presented.

Key terms: investment property, fair value, cost-based model, fair value-based model, excess or deficiency resulting from re-evaluation, earning or loss resulting from fair value modification

Termeni-cheie: investiție imobiliară, valoare justă, modelul bazat pe cost, modelul bazat pe valoarea justă, surplus sau minus din reevaluare, câștig sau pierdere din modificarea valorii juste

Clasificare JEL: M41, M40, M48

To cite this article: Lucian-Dorel Ilincuță, *Considerații privind tratamentul contabil aplicat investițiilor imobiliare (II)*, CECCAR Business Review, Nº 3/2020, pp. 12-23, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.03.02>

5. Transferuri privind investițiile imobiliare

Conform pct. 57 din IAS 40 *Investiții imobiliare*, o entitate trebuie să transfere o investiție imobiliară în sau din categoria investițiilor imobiliare dacă și numai dacă există o modificare a utilizării. O modificare a utilizării apare atunci când investiția corespunde, sau nu mai corespunde, definiției investiției imobiliare și există dovezi ale modificării utilizării. Luată separat, o schimbare a intențiilor conducerii legate de utilizarea unei investiții nu reprezintă o dovadă a modificării utilizării. Exemplele de modificări ale utilizării includ:

(a) începerea ocupării de către posesor sau a dezvoltării în vederea ocupării de către proprietar, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor;

(b) începerea procesului de amenajare în perspectiva vânzării, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor;

(c) încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare; și

(d) inițierea unui leasing operațional cu o altă parte, pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare.

Pct. 61-62 din același standard prevăd că, *dacă o proprietate imobiliară utilizată de posesor devine o investiție imobiliară care va fi contabilizată la valoarea justă, o entitate trebuie să aplice IAS 16 Imobilizări corporale pentru investiția imobiliară proprie și IFRS 16 Contracte de leasing pentru investiția imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare până la data modificării utilizării. Entitatea trebuie să trateze orice diferență de la cea dată între valoarea contabilă a proprietății imobiliare în conformitate cu IAS 16 sau IFRS 16 și valoarea sa justă la fel ca pe o reevaluare, în conformitate cu IAS 16.*

Până la data la care proprietatea imobiliară utilizată de posesor devine o investiție imobiliară contabilizată la valoarea justă, o entitate amortizează proprietatea imobiliară sau activul aferent dreptului de utilizare și recunoaște orice pierderi din depreciere survenite. Entitatea tratează orice diferență de la cea dată între valoarea contabilă a proprietății imobiliare în conformitate cu IAS 16 sau IFRS 16 și valoarea sa justă la fel ca pe o reevaluare, în conformitate cu IAS 16.

Exemplu

O entitate achiziționează la data de 31.12.N-1 o clădire la costul de 5.350.000 lei, cu scopul de a fi folosită ca sediu social administrativ. Durata de viață utilă a imobilului este estimată de evaluatorul autorizat la 40 ani, metoda de amortizare fiind cea liniară. În vederea stabilirii valorii amortizabile a imobilizării corporale și pe baza prețurilor actuale de vânzare ale clădirilor similare cu o vechime de 40 ani, este estimată o valoare reziduală a acesteia de 350.000 lei.

La data de 31.12.N+1, clădirea este închiriată terților în baza unui contract de leasing operațional și evaluată la valoarea justă de 5.200.000 lei.

La 31.12.N+2, valoarea justă estimată este de 5.150.000 lei, iar la 31.12.N+3, aceasta este de 5.225.000 lei.

a) Recunoașterea clădirii în categoria imobilizărilor corporale la cost și amortizarea acesteia:

Costul de achiziție		5.350.000 lei
Durata de viață utilă estimată		40 ani
Valoarea reziduală estimată la 31.12.N-1		350.000 lei
Valoarea amortizabilă (Cost – Valoarea reziduală) (5.350.000 lei – 350.000 lei)		5.000.000 lei
Amortizarea anuală (5.000.000 lei/40 ani)		125.000 lei
Amortizarea cumulată pe 2 ani (N și N+1) (125.000 lei x 2 ani)		250.000 lei
Valoarea rămasă la 31.12.N+1 (5.350.000 lei – 250.000 lei)		5.100.000 lei

a1) Recunoașterea clădirii în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor:

5.350.000 lei	212	=	404	5.350.000 lei
	„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	

Remarcă. Dacă atât furnizorul, cât și beneficiarul sunt înregistrați în scopuri de TVA, se aplică taxarea inversă conform art. 331 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.

1.016.500 lei	4426	=	4427	1.016.500 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

a2) Înregistrarea amortizării clădirii pentru exercițiile financiare N și N+1:

250.000 lei	6811	=	2812	250.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea construcțiilor”	

a3) Eliminarea amortizării cumulate din valoarea brută:

250.000 lei	2812	=	212	250.000 lei
	„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”	

b) Transferul clădirii la investiții imobiliare evaluate la valoarea justă la data de 31.12.N+1:

Valoarea justă la 31.12.N+1	5.200.000 lei
Valoarea rămasă la 31.12.N+1	5.100.000 lei

Diferența de valoare ca urmare a modificării valorii juste la data transferului, tratată ca reevaluare la 31.12.N+1

(Valoarea justă – Valoarea contabilă rămasă) (5.200.000 lei – 5.100.000 lei) 100.000 lei

5.200.000 lei	2151	=	%	5.200.000 lei
	„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”		212	5.100.000 lei
			1052	100.000 lei
			„Rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale”	

c) Înregistrarea efectelor modificării valorii juste a investiției imobiliare la 31.12.N+2:

Valoarea justă la 31.12.N+1, la care s-a făcut transferul la investiții imobiliare	5.200.000 lei
Valoarea justă la 31.12.N+2	5.150.000 lei

Diferența de valoare ca urmare a modificării valorii juste (pierdere) (5.200.000 lei – 5.150.000 lei)

(50.000 lei)

50.000 lei	6561	=	2151	50.000 lei
	„Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”		„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”	

d) Înregistrarea efectelor modificării valorii juste a investiției imobiliare la 31.12.N+3:

Valoarea justă la 31.12.N+2	5.150.000 lei
Valoarea justă la 31.12.N+3	5.225.000 lei

Diferența de valoare ca urmare a modificării valorii juste (câștig) (5.225.000 lei – 5.150.000 lei)

75.000 lei

75.000 lei	2151	=	7561	75.000 lei
	„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”		„Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”	

Conform pct. 63 din IAS 40, *pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare care va fi contabilizat la valoarea justă, orice diferență între valoarea justă a proprietății imobiliare la acea dată și valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în profit sau pierdere.*

Pct. 6 din IAS 2 *Stocuri* stipulează că *valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat pe parcursul desfășurării normale a activității minus costurile estimate pentru finalizare și costurile estimate necesare efectuării vânzării.*

Exemplu

O entitate are ca obiect de activitate achiziția și vânzarea de clădiri. La data de 31.07.N, aceasta achiziționează o clădire la costul de 31.000.000 lei în vederea vânzării ulterioare. Până la data de 31.12.N, clădirea nu este vândută, iar valoarea sa realizabilă netă este estimată la această dată la 30.500.000 lei.

La 15.08.N+1, întrucât nu s-a obținut prețul dorit, managementul entității decide ca imobilul să fie închiriat terților și contabilizat la valoarea justă de 29.500.000 lei.

La 31.12.N+1, valoarea justă estimată este de 29.150.000 lei, iar la 31.12.N+2, aceasta este de 31.100.000 lei.

a) Recunoașterea tranzacțiilor până la data la care proprietatea imobiliară destinată vânzării devine o investiție imobiliară evaluată la valoarea justă:

a1) Recunoașterea clădirii în categoria stocurilor destinate vânzării la data de 31.07.N:

31.000.000 lei	371	=	401	31.000.000 lei
	„Mărfuri”		„Furnizori”	

Remarcă. Dacă atât furnizorul, cât și beneficiarul sunt înregistrați în scopuri de TVA, se aplică taxarea inversă conform art. 331 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.

5.890.000 lei	4426	=	4427	5.890.000 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

a2) Recunoașterea deprecierei clădirii la 31.12.N:

Costul de achiziție	31.000.000 lei
---------------------	----------------

Valoarea realizabilă netă la 31.12.N	30.500.000 lei
--------------------------------------	----------------

Pierdere din depreciere (31.000.000 lei – 30.500.000 lei)	500.000 lei
--	--------------------

500.000 lei	6814	=	397	500.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor curente”		„Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	

Remarcă. Conform IAS 2, recunoașterea pierderii din depreciere se înregistrează astfel:

500.000 lei	681X	=	371	500.000 lei
	Cheltuieli de exploatare privind deprecierea activelor curente		„Mărfuri”	

Remarcă. Aici se poate calcula impozitul amânat (vezi Cernușca, 2018).

b) Transferul clădirii la investiții imobiliare evaluate la valoarea justă la data de 15.08.N+1:

Valoarea realizabilă netă la 31.12.N	30.500.000 lei
Valoarea justă la 15.08.N+1	29.500.000 lei

Diferența de valoare ca urmare a modificării valorii juste la data transferului, recunoscută în contul de profit și pierdere la 31.12.N+1

(Valoarea realizabilă netă – Valoarea justă) (30.500.000 lei – 29.500.000 lei) 1.000.000 lei

b1) Conform IAS 2:

<u>30.500.000 lei</u>	%	=	371	30.500.000 lei
29.500.000 lei	2151		„Mărfuri”	
	„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”			
1.000.000 lei	6561			
	„Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”			

b2) Conform reglementărilor contabile din România:

<u>31.000.000 lei</u>	%	=	371	31.000.000 lei
29.500.000 lei	2151		„Mărfuri”	
	„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”			
1.000.000 lei	6561			
	„Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”			
500.000 lei	60X			
	Cheltuieli privind stocurile			

Și concomitent anularea pierderii din depreciere:

500.000 lei	397	=	7814	500.000 lei
	„Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor curente”	

c) Înregistrarea efectelor modificării valorii juste a investiției imobiliare la 31.12.N+1:

Valoarea justă la 15.08.N+1	29.500.000 lei
Valoarea justă la 31.12.N+1	29.150.000 lei

Diferența de valoare ca urmare a modificării valorii juste (pierdere recunoscută în contul de profit și pierdere)

(29.500.000 lei – 29.150.000 lei) (350.000 lei)

350.000 lei	6561	=	2151	350.000 lei
	„Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”		„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”	

d) Situația investiției imobiliare la 31.12.N+2:

Valoarea justă la 31.12.N+1 29.150.000 lei

Valoarea justă la 31.12.N+2 31.100.000 lei

Diferența de valoare ca urmare a modificării valorii juste

(câștig recunoscut în contul de profit și pierdere)

(31.100.000 lei – 29.150.000 lei) 1.950.000 lei

1.950.000 lei	2151	=	7561	1.950.000 lei
	„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”		„Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”	

Conform pct. 60 din IAS 40, pentru transferul unei investiții imobiliare contabilizate la valoarea justă în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor sau a stocurilor, costul presupus al proprietății în scopul contabilizării ei ulterioare în conformitate cu IAS 16, IFRS 16 sau IAS 2 trebuie să fie valoarea sa justă de la data modificării utilizării.

Exemplu

Începând cu data de 01.07.N+1, o entitate utilizează ca sediu social administrativ o clădire pe care anterior o închiriasse terților în baza unui contract de leasing operațional. Valoarea justă a investiției imobiliare estimată la 31.12.N este de 2.500.000 lei.

La 01.07.N+1, data modificării utilizării, valoarea justă determinată este de 2.550.000 lei. Durata de viață utilă rămasă este estimată la 25 ani, metoda de amortizare fiind cea liniară.

a) La 01.07.N+1, recunoașterea modificării valorii juste a investiției imobiliare în profitul sau pierderea perioadei în care apare (2.550.000 lei – 2.500.000 lei):

50.000 lei	2151	=	7561	50.000 lei
	„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”		„Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”	

b) La 01.07.N+1, recunoașterea transferului investiției imobiliare la imobilizări corporale utilizate de proprietar, costul presupus al proprietății în scopul contabilizării ei ulterioare în categoria imobilizărilor corporale fiind valoarea sa justă de la data modificării utilizării, adică 2.550.000 lei:

2.550.000 lei	212	=	2151	2.550.000 lei
	„Construcții”		„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”	

c) Începând cu data de 01.07.N+1, clădirea este amortizată și dacă este cazul testată pentru depreciere. Amortizarea anuală pe durata de viață utilă rămasă (2.550.000 lei/25 ani) 102.000 lei

– Recunoașterea amortizării pe perioada 01.07-31.12.N+1 (102.000 lei/12 luni x 6 luni):

51.000 lei	6811	=	2812	51.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea construcțiilor”	

Entitățile care intră sub incidența Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, prezintă distinct investițiile imobiliare în categoria imobilizărilor corporale, iar regulile de evaluare a acestora sunt aceleași cu cele aplicabile imobilizărilor corporale – modelul bazat pe cost.

Redăm mai jos tratamentul contabil aplicabil reevaluărilor investițiilor imobiliare pe baza reglementărilor contabile din România, atât cele aprobate prin ordinul amintit, cât și cele conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, cu modificările și completările ulterioare:

OMFP nr. 1.802/2014	OMFP nr. 2.844/2016
<p>– Înregistrarea surplusului din reevaluare: Dacă anterior nu s-a constatat un minus de valoare, surplusul din reevaluare se reflectă în creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare” (pct. 108):</p> $\begin{array}{ccc} 215 & = & 105 \\ \text{„Investiții} & & \text{„Rezerve} \\ \text{imobiliare”} & & \text{din reevaluare”} \end{array}$ <p>Dacă anterior s-a constatat un minus de valoare înregistrat în contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”, surplusul din reevaluare se evidențiază în contul 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”, eventualul surplus rămas fiind înregistrat în creditul contului 105.</p>	<p>Dacă entitatea a optat pentru modelul bazat pe valoarea justă (pct. 63 alin. (3)):</p> <p>– Înregistrarea câștigului în urma modificării valorii juste a investiției imobiliare:</p> $\begin{array}{ccc} 2151 & = & 7561 \\ \text{„Investiții} & & \text{„Câștiguri} \\ \text{imobiliare} & & \text{din evaluarea} \\ \text{evaluate} & & \text{la valoarea justă} \\ \text{la valoarea justă”} & & \text{a investițiilor} \\ & & \text{imobiliare”} \end{array}$
<p>– Înregistrarea minusului din reevaluare: Dacă anterior nu s-a constatat un plus de valoare, minusul din reevaluare se reflectă în contul 655:</p> $\begin{array}{ccc} 655 & = & 215 \\ \text{„Cheltuieli} & & \text{„Investiții} \\ \text{din reevaluarea} & & \text{imobiliare”} \\ \text{imobilizărilor} & & \\ \text{corporale”} & & \end{array}$ <p>Dacă anterior s-a constatat un plus de valoare, minusul din reevaluare se reflectă în debitul contului 105, eventuala diferență negativă rămasă fiind înregistrată în contul 655 (pct. 111).</p> <p>Observație. Contul 105 nu poate avea sold creditor.</p>	<p>Dacă entitatea a optat pentru modelul bazat pe valoarea justă (pct. 63 alin. (3)):</p> <p>– Înregistrarea pierderii în urma modificării valorii juste a investiției imobiliare:</p> $\begin{array}{ccc} 6561 & = & 2151 \\ \text{„Pierderi} & & \text{„Investiții} \\ \text{din evaluarea} & & \text{imobiliare} \\ \text{la valoarea justă} & & \text{evaluate} \\ \text{a investițiilor} & & \text{la valoarea justă”} \\ \text{imobiliare”} & & \end{array}$

Sursa: Cernușca, 2018.

Exemplu

O entitate care aplică OMFP nr. 1.802/2014 achiziționează la data de 31.12.N-1 o clădire la costul de 3.000.000 lei, pentru a fi utilizată ca spațiu de producție. Durata normală de utilizare a imobilului estimată de un evaluator autorizat este de 40 ani, metoda de amortizare fiind cea liniară.

La data de 01.07.N, clădirea este închiriată terților în urma restrângerii activității entității.

Ulterior, la 31.12.N+2 are loc reevaluarea tuturor activelor similare deținute de societate și valoarea justă a construcției este de 2.960.000 lei.

În anul N+4 are loc o nouă reevaluare, valoarea justă fiind de 2.590.000 lei.

În anul N+6 are loc o nouă reevaluare, valoarea justă fiind de 2.499.750 lei.

a) Recunoașterea clădirii în categoria imobilizărilor corporale la cost și amortizarea acesteia:

Costul de achiziție			3.000.000 lei
Durata de viață utilă estimată			40 ani
Amortizarea anuală (3.000.000 lei/40 ani)			75.000 lei
Amortizarea cumulată pe perioada 01.01-01.07.N (75.000 lei/12 luni x 6 luni)			37.500 lei

a1) Recunoașterea clădirii în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor:

3.000.000 lei	212	=	404	3.000.000 lei
	„Construcții”		„Furnizori de imobilizări”	

Remarcă. Dacă atât furnizorul, cât și beneficiarul sunt înregistrați în scopuri de TVA, se aplică taxarea inversă conform art. 331 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.

570.000 lei	4426	=	4427	570.000 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

a2) Înregistrarea amortizării clădirii pentru perioada 01.01-01.07.N:

37.500 lei	6811	=	2812	37.500 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea construcțiilor”	

b1) Transferul clădirii la investiții imobiliare la data de 01.07.N:

3.000.000 lei	215	=	212	3.000.000 lei
	„Investiții imobiliare”		„Construcții”	

Și concomitent:

37.500 lei	2812	=	2815	37.500 lei
	„Amortizarea construcțiilor”		„Amortizarea investițiilor imobiliare”	

b2) Înregistrarea amortizării clădirii pentru perioada 01.07.N-31.12.N+2 (75.000 lei/12 luni x 30 luni):

187.500 lei	6811	=	2815	187.500 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea investițiilor imobiliare”	

c) Reevaluarea construcției la 31.12.N+2 pe baza valorii contabile nete și a transferului rezervei din reevaluare la rezultatul reportat pe măsura amortizării acesteia:

Valoarea contabilă de intrare	3.000.000 lei
Amortizarea cumulată pe 3 ani (N, N+1 și N+2) (75.000 lei x 3 ani)	225.000 lei
Valoarea contabilă netă (3.000.000 lei – 225.000 lei)	2.775.000 lei
Valoarea justă la 31.12.N+2	2.960.000 lei
Surplus din reevaluare (2.960.000 lei – 2.775.000 lei)	185.000 lei

c1) Eliminarea amortizării cumulate:

225.000 lei	2815	=	215	225.000 lei
	„Amortizarea investițiilor imobiliare”		„Investiții imobiliare”	

c2) Înregistrarea surplusului din reevaluare:

185.000 lei	215	=	105	185.000 lei
	„Investiții imobiliare”		„Rezerve din reevaluare”	

c3) Înregistrarea amortizării în exercițiul financiar N+3 (2.960.000 lei/37 ani):

80.000 lei	6811	=	2815	80.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea investițiilor imobiliare”	

– Trecerea rezervei din reevaluare la rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerva din reevaluare (80.000 lei – 75.000 lei):

5.000 lei	105	=	1175	5.000 lei
	„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

d) Reevaluarea construcției la 31.12.N+4:

Valoarea justă la 31.12.N+2	2.960.000 lei
Amortizarea cumulată pe 2 ani (N+3 și N+4) (80.000 lei x 2 ani)	160.000 lei
Valoarea contabilă netă (2.960.000 lei – 160.000 lei)	2.800.000 lei
Valoarea justă la 31.12.N+4	2.590.000 lei
Minus din reevaluare (2.800.000 lei – 2.590.000 lei)	210.000 lei
Rezerva din reevaluare (185.000 lei – 10.000 lei)	175.000 lei
Minus din reevaluare rămas neacoperit de rezerva din reevaluare (210.000 lei – 175.000 lei)	35.000 lei

210.000 lei	%	=	215	210.000 lei
175.000 lei	105		„Investiții imobiliare”	
	„Rezerve din reevaluare”			
35.000 lei	655			
	„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”			

Tratamentul fiscal. În conformitate cu art. 25 alin. (4) lit. I) din Codul fiscal, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări realizate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înregistrează o descreștere a valorii cheltuielilor din reevaluarea imobilizărilor necorporale/mijloacelor fixe, acestea nu sunt deductibile fiscal. În consecință, cheltuiala în sumă de 35.000 lei este nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal.

e) Înregistrarea amortizării pentru exercițiile financiare N+5 și N+6 (2.590.000 lei/35 ani x 2 ani):

148.000 lei	6811	=	2815	148.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea investițiilor imobiliare”	

f) Reevaluarea construcției la 31.12.N+6:

Valoarea justă la 31.12.N+4	2.590.000 lei
Amortizarea cumulată pe 2 ani (N+5 și N+6) (74.000 lei x 2 ani)	148.000 lei
Valoarea contabilă netă (2.590.000 lei – 148.000 lei)	2.442.000 lei
Valoarea justă la 31.12.N+6	2.499.750 lei
Surplus din reevaluare (2.499.750 lei – 2.442.000 lei)	57.750 lei
Cheltuielile din reevaluare recunoscute anterior	35.000 lei

– Înregistrarea diferenței pozitive rămase în rezerva din reevaluare (57.750 lei – 35.000 lei):

57.750 lei	215	=	%	57.750 lei
	„Investiții imobiliare”		755	35.000 lei
			„Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”	
			105	22.750 lei
			„Rezerve din reevaluare”	

Tratamentul fiscal. În conformitate cu art. 23 lit. g) din Codul fiscal, veniturile reprezentând creșteri de valoare rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, terenurilor, imobilizărilor necorporale, după caz, care compensează cheltuielile cu descreșterile anterioare aferente aceleiași imobilizări sunt neimpozabile. În consecință, venitul în sumă de 35.000 lei este neimpozabil la calculul rezultatului fiscal.

g) Înregistrarea amortizării în exercițiul financiar N+7 (2.499.750 lei/33 ani):

75.750 lei	6811	=	2815	75.750 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea investițiilor imobiliare”	

– Trecerea rezervei din reevaluare la rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerva din reevaluare (75.750 lei – 75.000 lei):

750 lei	105	=	1175	750 lei
	„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

6. Cedări privind investițiile imobiliare

Pct. 66 din IAS 40 prevede că *o investiție imobiliară trebuie derecunoscută (eliminată din situația poziției financiare) în momentul cedării sau atunci când investiția imobiliară este definitiv retrasă din folosință și nu se mai preconizează apariția de beneficii economice viitoare din cedarea ei.*

Conform pct. 69 din standardul amintit, *câștigurile sau pierderile generate din casarea sau cedarea unei investiții imobiliare trebuie determinate ca diferență între încasările nete din cedare și valoarea contabilă a activului și trebuie recunoscute în profit sau pierdere (...) în perioada scoaterii din uz sau a cedării.*

Exemplu

La data de 01.03.N+1, o entitate vinde o investiție imobiliară (clădire) a cărei valoare justă a fost estimată la 31.12.N la 2.000.000 lei. Prețul de vânzare din contractul încheiat cu cumpărătorul este de 2.500.000 lei, iar cheltuielile cu publicitatea și organizarea vânzării sunt de 1% din prețul de vânzare.

Calculul privind cedarea cu titlu oneros a investiției imobiliare:

Încasările nete din vânzare (Prețul de vânzare – Cheltuielile legate de vânzare) (2.500.000 lei – (2.500.000 lei x 1%))	2.475.000 lei
Valoarea contabilă a activului (Valoarea justă a investiției imobiliare)	2.000.000 lei
Câștig din cedare (Încasările nete – Valoarea contabilă) (2.475.000 lei – 2.000.000 lei)	475.000 lei

– Înregistrarea cedării investiției imobiliare:

2.475.000 lei	5121	=	%	2.475.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		2151	2.000.000 lei
			„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”	
			7562	475.000 lei
			„Venituri din cedarea investițiilor imobiliare”	

După părerea noastră, înregistrarea cedării trebuie să respecte principiul necompensării veniturilor cu cheltuielile. Pentru aceasta, propunem următoarele înregistrări:

– Înregistrarea creanței din vânzarea investiției imobiliare:

2.500.000 lei	461	=	7562	2.500.000 lei
	„Debitori diverși”		„Venituri din cedarea investițiilor imobiliare”	

– Înregistrarea cheltuielilor cu vânzarea:

25.000 lei	628	=	401	25.000 lei
	„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	

– Înregistrarea scoaterii din evidență a investiției imobiliare cedate:

2.000.000 lei	6562	=	2151	2.000.000 lei
	„Cheltuieli cu cedarea investițiilor imobiliare”		„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”	

Bibliografie

1. Cernușca, L. (2018), *Evaluarea și prezentarea investițiilor imobiliare în viziunea OMFP nr. 1.802/2014 și OMFP nr. 2.844/2016*, Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr. 1, pp. 20-29.
2. IASB (2017), *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2017*, traducere, Editura CECCAR, București.
3. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
4. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial nr. 1.020 și 1.020 bis/19.12.2016, cu modificările și completările ulterioare.
6. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial nr. L 182/29.06.2013.
7. Regulamentul (UE) 2017/1986 al Comisiei din 31 octombrie 2017 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1.126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardul Internațional de Raportare Financiară 16, publicat în Jurnalul Oficial nr. L 291/09.11.2017.
8. Regulamentul (UE) 2018/400 al Comisiei din 14 martie 2018 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1.126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 40, publicat în Jurnalul Oficial nr. L 72/15.03.2018.