

PARTICULARITĂȚI PRIVIND CONTABILITATEA INVESTIȚIILOR IMOBILIARE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
Direcția de Legislație și Reglementări Contabile
Ministerul Finanțelor Publice

Potrivit prevederilor pct. 137 din Anexa la *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014¹ pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, drepturile asupra proprietăților imobiliare și alte drepturi similare, astfel cum sunt definite de legislația națională, se prezintă în bilanț la elementul "Terenuri și construcții", respectiv elementul "Investiții imobiliare".

Prin definiție, o *proprietate imobiliară utilizată de posesor* este o proprietate imobiliară deținută (de proprietar sau de locatar în temeiul unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative.

În categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct: *investițiile imobiliare*, activele biologice productive, precum și activele corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale. Pentru acestea se aplică regulile generale de evaluare, aplicabile imobilizărilor corporale.

Prin definiție, **investiția imobiliară** este proprietatea (un teren sau o clădire - sau o parte a unei clădiri - sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, sau ambele, decât pentru:

a) a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau
b) a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

Următoarele constituie **exemple de investiții imobiliare**:

a) terenurile deținute, mai degrabă, în scopul creșterii pe termen lung a valorii capitalului, decât în scopul vânzării pe termen scurt, pe parcursul desfășurării normale a activității;

b) terenurile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. Dacă o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca pe o proprietate imobiliară utilizată de posesor, fie în scopul vânzării pe termen scurt în cursul desfășurării normale a activității, atunci terenul este considerat ca fiind deținut în scopul creșterii valorii capitalului;

c) o clădire aflată în proprietatea entității (sau deținută de entitate în temeiul unui contract de leasing financiar) și închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;

d) o clădire care este liberă, dar care este deținută pentru a fi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;

e) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare.

Următoarele constituie **exemple de elemente care nu sunt investiții imobiliare**:

a) proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității sau în procesul de construcție sau amenajare în vederea unei astfel de vânzări, de exemplu: proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul

¹ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* (M.O. nr. 963/30.12.2014). Acest ordin se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2015 și abrogă Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute. Acestea reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;

b) proprietățile imobiliare care sunt în curs de construire sau amenajare în numele unor terțe părți. Acestea reprezintă pentru entitate servicii în curs de execuție;

c) proprietățile imobiliare utilizate de posesor, incluzând (printre altele) proprietățile deținute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile deținute în scopul amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile utilizate de salariați (indiferent dacă aceștia plătesc sau nu chirie la cursul pieței) și proprietățile imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate.

Exemplul nr. 1

Societatea GAMA achiziționează în ianuarie 2015 imobilul A, destinat închirierii către terți ca spații de depozitare. Prețul de achiziție al imobilului A este de 600.000 lei, durata de amortizare a acestuia fiind de 50 ani. În luna martie 2015, societatea închiriază Societății TETA, în baza unui contract de leasing operațional pe 2 ani, un nivel al imobilului A, rata lunară de leasing fiind de 8.000 lei.

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății GAMA

Înregistrări contabile, în lei:

Ianuarie 2015

a) Evidențierea achiziției imobilului A clasificat ca și investiție imobiliară:

215 Investiții imobiliare	=	404 Furnizori de imobilizări	600.000
---------------------------	---	------------------------------	---------

Februarie 2015

b) Reflectarea în contabilitate a amortizării lunare a investiției imobiliare:

600.000 lei : (50 ani x 12 luni) = 1.000 lei/lună

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2815 Amortizarea investițiilor imobiliare	1.000
--	---	---	-------

Martie 2015

c) Evidențierea veniturilor din rata de leasing și încasarea acesteia de la locatar (Societatea TETA):

4111 Clienți	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	8.000
--------------	---	---	-------

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	8.000
------------------------------	---	--------------	-------

d) Reflectarea în contabilitate a amortizării lunare a investiției imobiliare:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2815 Amortizarea investițiilor imobiliare	1.000
--	---	---	-------

Exemplul nr. 2

Societatea DTD demarează în luna ianuarie N lucrările de construcție în regie proprie a unei clădiri M destinate închirierii ca spații pentru birouri. Cheltuielile ocazionate de aceste lucrări de construcție sunt în valoare de 510.000 lei și reprezintă consumuri de materii prime: 300.000 lei, materiale consumabile: 90.000 lei, manoperă: 100.000 lei, amortizare imobilizări corporale: 20.000 lei.

CONTABILITATE

Clădirea M este dată în folosință la 1 decembrie N. Începând cu această dată, clădirea M este închiriată terților și aduce un venit din chirii de 15.000 lei/lună. Perioada contractului de închiriere este de 3 ani, respectiv 1 decembrie N – 30 noiembrie N+3. Perioada de amortizare a clădirii M este de 50 ani.

Înregistrări contabile, în lei:

Ianuarie – Noiembrie N

Reflectarea în contabilitate a consumurilor ocazionate de lucrările de construcție efectuate în regie proprie pentru clădirea M

a) Înregistrarea în contabilitate a consumurilor, după natura lor:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	300.000
602 Cheltuieli cu materialele consumabile	=	302 Materiale consumabile	90.000
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal - salarii datorate	100.000
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	20.000

b) Închiderea conturilor de cheltuieli aferente perioadei ianuarie – noiembrie N:

121 Profit sau pierdere	=	%	<u>510.000</u>
		601 Cheltuieli cu materiile prime	300.000
		602 Cheltuieli cu materialele consumabile	90.000
		641 Cheltuieli cu salariile personalului	100.000
		6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	20.000

c) Înregistrarea în contabilitate a investițiilor imobiliare în curs de execuție și a veniturilor aferente producției acestora efectuate în regie proprie, neterminate:

235 Investiții imobiliare în curs de execuție	=	725 Venituri din producția de investiții imobiliare	510.000
---	---	---	---------

d) Închiderea contului de venituri 725 "Venituri din producția de investiții imobiliare":

725 Venituri din producția de investiții imobiliare	=	121 Profit sau pierdere	510.000
---	---	-------------------------	---------

1 Decembrie N

e) Recepționarea și darea în folosință a clădirii M clasificate ca investiție imobiliară:

215 Investiții imobiliare	=	235 Investiții imobiliare în curs de execuție	510.000
---------------------------	---	---	---------

f) Înregistrarea veniturilor din chirii și încasarea acestora de la clienți:

4111 Clienți	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	15.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	15.000

Ianuarie N+1

g) Înregistrarea cheltuielii lunare cu amortizarea investiției imobiliare:

510.000 lei : (50 ani x 12 luni) = 850 lei/lună

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2815 Amortizarea investițiilor imobiliare	850
--	---	---	-----

► Anumite proprietăți includ o parte care este deținută pentru a fi închiriată sau cu scopul creșterii valorii capitalului și o altă parte care este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative. Dacă aceste părți pot fi vândute separat (sau închiriate separat în temeiul unui contract de leasing financiar), o entitate le contabilizează separat. Dacă părțile nu pot fi vândute separat, proprietatea imobiliară constituie o investiție imobiliară doar în cazul în care o parte nesemnificativă este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative.

Exemplul nr. 3

O societate deține în proprietate o clădire de birouri cu patru nivele. Nivelul întâi este destinat activității administrative a societății, în timp ce nivelele doi, trei și patru sunt închiriate fiecare în parte terților, prin contracte de leasing financiar, cu destinația de spații pentru birouri. Prin urmare, societatea va contabiliza separat cele patru nivele ale clădirii aflate în proprietate.

► În unele situații, o entitate furnizează servicii auxiliare ocupanților unei proprietăți imobiliare pe care o deține. O entitate tratează o astfel de proprietate imobiliară ca investiție imobiliară dacă respectivele servicii reprezintă o componentă nesemnificativă a întregului contract.

Exemplul nr. 4

Situația în care proprietarul unei clădiri de birouri furnizează servicii de pază și întreținere locatarilor care ocupă clădirea.

► În alte situații, serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă.

Exemplul nr. 5

Dacă o entitate are în proprietate și administrează un hotel, serviciile furnizate oaspeților reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract. Prin urmare, un hotel administrat de proprietar reprezintă mai degrabă o proprietate imobiliară utilizată de posesor decât o investiție imobiliară.

Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiție imobiliară este nevoie de raționament profesional. Entitățile trebuie să elaboreze criterii astfel încât să își poată exercita în mod consecvent raționamentul, în conformitate cu definiția investiției imobiliare.

În anumite cazuri, o entitate poate avea o proprietate imobiliară care este închiriată și ocupată de societatea-mamă sau de o altă filială. Proprietatea imobiliară nu îndeplinește condițiile unei investiții imobiliare în situațiile financiare anuale consolidate, deoarece proprietatea imobiliară în cauză este, din punctul de vedere al grupului, o proprietate imobiliară utilizată de posesor. Cu toate acestea, din punctul de vedere al entității care o deține, proprietatea imobiliară este o investiție imobiliară dacă corespunde definiției precizate anterior.

Transferurile în sau din categoria investițiilor imobiliare trebuie făcute dacă și numai dacă există o modificare a utilizării, evidențiate de:

a) începerea utilizării de către posesor, 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;

CONTABILITATE

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

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

Exemplul nr. 2 (continuare)

Începând cu data de 1 decembrie N+3, Societatea DTD decide schimbarea utilizării clădirii M (investiției imobiliare), respectiv începerea folosirii acesteia în scopuri administrative proprii. Amortizarea acumulată în perioada 1 ianuarie N – 30 noiembrie N+3 (35 luni) este de 29.750 lei (35 luni x 850 lei/lună).

Înregistrări contabile, în lei:

1 Decembrie N+3

Reflectarea în contabilitate a modificării destinației clădirii M (investiției imobiliare)

a) Înregistrarea trecerii investiției imobiliare la imobilizări corporale și a amortizării aferente acesteia:

212 Construcții	=	215 Investiții imobiliare	510.000
-----------------	---	---------------------------	---------

și concomitent

2815 Amortizarea investițiilor imobiliare/ Clădire M	=	2812 Amortizarea construcțiilor/Clădire M	29.750
---	---	---	--------

Ianuarie N+4

b) Reflectarea în contabilitate a amortizării lunare a clădirii M (imobilizării corporale):

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	850
---	---	---------------------------------	-----

Notă

În condițiile în care nu se mai produce nicio modificare a utilizării clădirii M, această înregistrare se va efectua lunar, pe toată perioada rămasă de amortizare.

► O entitate **transferă o proprietate imobiliară din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor** dacă și numai dacă intervine o modificare în utilizare evidențiată de demararea lucrărilor de amenajare, în perspectiva vânzării. Pe perioada de amenajare sunt adăugate costurile, iar la recepția finală se procedează la transferul de la stocuri la investiții imobiliare, în vederea cedării.

► În cazul în care decide să cedeze o investiție imobiliară fără amenajări suplimentare, entitatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară până în momentul în care aceasta este scoasă din evidență.

► În mod similar, dacă o entitate începe procesul de reamenajare a unei investiții imobiliare existente, în scopul utilizării viitoare continue ca investiție imobiliară, atunci proprietatea imobiliară rămâne investiție imobiliară și nu este reclasificată drept proprietate imobiliară utilizată de posesor în cursul reamenajării.

Exemplul nr. 1 (continuare)

Presupunem că după expirarea contractului de leasing cu Societatea TETA (sfârșitul lunii februarie 2017), Societatea GAMA vinde în martie 2017 investiția imobiliară cu prețul de

620.000 lei. Amortizarea acumulată este de 25.000 lei (25 luni x 1.000 lei/lună).

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății GAMA

Înregistrări contabile, în lei:

Martie 2017

a) Evidențierea vânzării imobilului A (investiției imobiliare) și a încasării contravalorii acestuia:

461 Debitori diverși	=	7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital	620.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverși	620.000

b) Scoaterea din evidență a imobilului A (investiției imobiliare):

%	=	215 Investiții imobiliare	<u>600.000</u>
2815 Amortizarea investițiilor imobiliare			25.000
6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital			575.000

*
* * *

La aplicarea pentru prima dată a *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014*, entitățile stabilesc, pe baza politicilor contabile și a raționamentului profesional, care dintre proprietățile imobiliare deținute îndeplinesc condițiile pentru a fi încadrate la investiții imobiliare.

