

Considerații privind tratamentul contabil aplicat investițiilor imobiliare – partea I –

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 (I)*, *CECCAR Business Review*, N° 2/2020, pp. 30-39, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.02.04>

1. Introducere

În toate timpurile, omul a fost interesat să adune, să acumuleze, să depoziteze, să înmagazineze, să tezaurizeze, să economisească și mai ales **să investească**.

Una dintre cele mai facile și importante modalități de a investi, a cărei valoare intrinsecă rămâne aproape nemodificată pe perioade mari de timp, de ordinul sutelor de ani sau chiar pe timp nelimitat (terenurile), este investiția în cărămidă, în beton și/sau în pământ. Din punct de vedere economic și, de ce nu, contabil, acest tip de investiție poartă denumirea de **investiție imobiliară**.

2. Repere privind investițiile imobiliare în reglementările și standardele contabile. Definiții și delimitări

Conform pct. 5 din IAS 40 *Investiții imobiliare*, așa cum a fost modificat de IFRS 16 *Contracte de leasing*, **o investiție imobiliară este o proprietate imobiliară (un teren sau o clădire – sau o parte a unei clădiri – sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar ca activ aferent dreptului de utilizare) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, sau ambele, decât pentru:**

(a) a fi utilizată pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau pentru

(b) a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

IAS 40 prezintă la pct. 8 și 9 exemple de elemente care pot fi incluse în categoria investițiilor imobiliare, respectiv de imobilizări (proprietăți imobiliare) care nu pot fi cuprinse în această categorie.

Exemplele de **investiții imobiliare** includ:

(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 un activ aferent dreptului de utilizare aferent unei clădiri deținute de entitate) 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 de amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare.

Exemplele de **elemente care nu sunt investiții imobiliare** cuprind:

(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 (a se vedea IAS 2 Stocuri), de exemplu, proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute (n.a. – a se vedea IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte);

(...)

(c) proprietățile imobiliare utilizate de posesor (a se vedea IAS 16 Imobilizări corporale și IFRS 16 Contracte de leasing), inclusiv (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;

(...)

(e) proprietățile imobiliare care sunt închiriate unei alte entități în temeiul unui contract de leasing financiar.

Potrivit pct. 10 din IAS 40, 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 ori 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 ori în scopuri administrative.

Reglementările contabile din România, atât cele 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, 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, definesc și delimitează investițiile imobiliare în conformitate cu IAS 40.

Potrivit pct. 197 alin. (2) din OMFP nr. 1.802/2014, *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 ori servicii sau în scopuri administrative.*

De asemenea, pct. 194 din același act normativ prevede că *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 recunoaștere, evaluare și amortizare aplicabile imobilizărilor corporale.*

Conform pct. 63 alin. (2) din OMFP nr. 2.844/2016, *contabilizarea investițiilor imobiliare se efectuează cu respectarea prevederilor IAS 40.*

Exemple

Pe baza informațiilor prezentate anterior, judecăm tratamentul contabil aplicat diferitelor categorii de imobilizări corporale astfel:

1. O entitate achiziționează o clădire la costul de 950.000 lei, cu scopul de a fi vândută în cursul normal al activității.

Clădirea cumpărată cu scopul de a fi vândută în cursul normal al activității reprezintă **un stoc** (a se vedea IAS 2).

2. O entitate achiziționează o clădire la costul de 550.000 lei, cu scopul de a fi utilizată de aceasta ca sediu social administrativ.

Clădirea cumpărată cu scopul de a fi utilizată de entitate ca sediu social administrativ reprezintă **o imobilizare corporală** (a se vedea IAS 16).

3. O entitate achiziționează o clădire la costul de 500.000 lei. După cumpărare, imobilul nu este folosit de proprietar, deoarece sunt necesare lucrări de extindere, îmbunătățiri (reparații) și amenajări. Lucrările executate de proprietar în regie proprie sunt reprezentate de extinderea clădirii – 300.000 lei și reparații și amenajări – 50.000 lei. La terminarea acestora, clădirea urmează să fie utilizată ca sediu social administrativ al societății.

Clădirea cumpărată cu scopul de a fi folosită de entitate ca sediu social administrativ reprezintă **o imobilizare corporală** (a se vedea IAS 16), ca atare aceasta nu poate fi considerată o investiție imobiliară. Până la terminarea lucrărilor de extindere, reparații și amenajări, imobilul este recunoscut ca **o imobilizare corporală în curs de execuție**.

4. O entitate achiziționează o clădire la costul de 900.000 lei, cu suprafața de 1.000 mp. Aceasta utilizează pentru nevoi proprii numai 80 mp (aproximativ 8% din spațiu), restul suprafeței fiind închiriată în baza unui contract de leasing operațional unei alte entități. Spațiul folosit de proprietar nu poate fi vândut separat.

Clădirea este considerată **o investiție imobiliară**, deoarece partea ocupată de proprietar este ne semnificativă, de aproximativ 8% (a se vedea pct. 10 din IAS 40).

5. O entitate achiziționează o clădire la costul de 600.000 lei, care este închiriată terților în baza unui contract de leasing financiar.

Clădirea nu poate fi considerată o investiție imobiliară. Inițial ea va fi recunoscută ca **o imobilizare corporală** și ulterior, la încheierea contractului de leasing financiar, va intra sub incidența prevederilor privind tranzacțiile de leasing (a se vedea pct. 9 lit. (e) din IAS 40).

6. O entitate achiziționează o clădire la costul de 700.000 lei, într-o altă localitate în care salariații sunt trimiși frecvent în delegație, cu scopul de a fi utilizată de aceștia în vederea reducerii cheltuielilor cu cazarea.

Clădirea nu poate fi considerată o investiție imobiliară. Ea îndeplinește criteriile de recunoaștere ca **imobilizare corporală** (a se vedea pct. 5 lit. (a) din IAS 40).

7. O entitate achiziționează o clădire la costul de 580.000 lei. Societatea intenționează să o închirieze terților în baza unui contract de leasing operațional, dar până la această dată nu a găsit un chiriaș.

Clădirea este considerată o **investiție imobiliară** (a se vedea pct. 8 lit. (d) din IAS 40).

3. Recunoașterea și evaluarea inițială a investițiilor imobiliare

3.1. Calculul costului inițial

Conform pct. 16 din IAS 40, o investiție imobiliară trebuie **recunoscută ca activ** dacă și numai dacă:

(a) există probabilitatea ca beneficiile economice viitoare asociate investiției imobiliare să îi revină entității; și
(b) costul investiției imobiliare poate fi evaluat în mod fiabil.

Pct. 20 și 21 din același standard stipulează că o investiție imobiliară trebuie evaluată inițial la cost. Costurile de tranzacționare trebuie incluse în evaluarea inițială. Costul unei investiții imobiliare cumpărate include prețul său de cumpărare și orice cheltuieli direct atribuibile. Cheltuielile direct atribuibile includ, de exemplu, onorariile profesionale pentru serviciile judiciare, taxele pentru transferul dreptului de proprietate și alte costuri de tranzacționare.

Exemplu

O entitate achiziționează o clădire la prețul de 5.000.000 lei, cu scopul de a fi închiriată terților în baza unui contract de leasing operațional. Aceasta apelează la serviciile unei agenții imobiliare, care percepe un comision de 1% din costul de achiziție.

La data cumpărării, societatea plătește pentru serviciile notariale următoarele taxe:

- solicitarea extrasului de carte funciară pentru autentificare – 200 lei;
- taxa de intabulare – 5.000 lei;
- onorariul notarului – 20.000 lei.

Pe baza informațiilor prezentate anterior, tratamentul contabil aplicat **recunoașterii și evaluării inițiale a investițiilor imobiliare** se prezintă astfel:

a) Calculul costului inițial:

• Prețul de cumpărare de la furnizor	5.000.000 lei
+ Comisionul agenției imobiliare (5.000.000 lei x 1%)	50.000 lei
+ Taxele notariale (200 lei + 5.000 lei + 20.000 lei)	25.200 lei
= Costul investiției imobiliare	5.075.200 lei

b) Recunoașterea inițială a investiției imobiliare:

Pentru recunoașterea și evaluarea inițială la cost a investițiilor imobiliare, potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cu modificările și completările ulterioare, acestea se înregistrează distinct în cadrul grupei 21 „Imobilizări corporale și investiții imobiliare” (contul 215 „Investiții imobiliare”). Investițiile imobiliare evaluate la valoarea justă se urmăresc separat de cele evaluate la cost.

5.075.200 lei	2152	=	404	5.075.200 lei
	„Investiții imobiliare evaluate la cost”		„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 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

950.000 lei	4426	=	4427	950.000 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

3.2. Cheltuielile suportate ulterior pentru a adăuga, a înlocui o parte sau a întreține o proprietate imobiliară

Conform pct. 17-19 din IAS 40:

O entitate evaluează (...) toate costurile sale cu investițiile imobiliare în momentul când sunt suportate. Aceste costuri includ costurile suportate inițial pentru a dobândi o investiție imobiliară și costurile suportate ulterior pentru a adăuga, pentru a înlocui o parte sau pentru a întreține o proprietate imobiliară.

*(...) O entitate nu recunoaște în valoarea contabilă a unei investiții imobiliare costurile întreținerii zilnice a unei astfel de proprietăți imobiliare. Aceste costuri sunt mai degrabă recunoscute în profit sau pierdere pe măsură ce sunt suportate. **Costurile întreținerii zilnice** sunt în principal **costul manoperei și al consumabilelor** și pot include costul părților minore. Scopul acestor cheltuieli este deseori descris ca fiind pentru „reparațiile și întreținerea” proprietății imobiliare.*

Este posibil ca unele părți ale investițiilor imobiliare să fi fost dobândite prin înlocuire. De exemplu, s-ar putea ca pereții interiori să fi înlocuit pereții originali. (...) O entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei investiții imobiliare costul înlocuirii unei părți a investiției imobiliare existente în momentul în care sunt suportate costurile. Valoarea contabilă a acestor părți care sunt înlocuite este derecunoscută (...).

Exemplu

O entitate achiziționează la sfârșitul exercițiului financiar N-1 o clădire cu scopul de a fi închiriată terților în baza unui contract de leasing operațional, costul de achiziție fiind de 8.100.000 lei, din care ascensorul a avut un cost delimitat de 100.000 lei. Durata de viață utilă a clădirii este estimată la 40 ani, iar a ascensorului, la 10 ani. Metoda de amortizare este cea liniară. Cheltuielile cu întreținerea liftului, efectuată de o firmă specializată, sunt de 1.000 lei pe an.

Momentan clădirea este liberă, întrucât nu a fost găsit încă un chiriaș. În perioada necesară căutării chirieșului, entitatea angajează o firmă pentru serviciile de curățenie și întreținere, costurile facturate de aceasta fiind de 30.000 lei.

După 5 ani de la achiziția clădirii, ascensorul este înlocuit de o firmă specializată, costul total facturat de aceasta fiind de 350.000 lei. Durata de viață utilă a noului lift este de 35 ani.

Pe baza informațiilor redate anterior, tratamentul contabil aplicat **cheltuielilor suportate ulterior pentru investițiile imobiliare** conform OMFP nr. 2.844/2016 se prezintă astfel:

a) Recunoașterea inițială a investiției imobiliare la costul său, în exercițiul N:

8.100.000 lei	2152	=	404	8.100.000 lei
	„Investiții imobiliare evaluate la cost”		„Furnizori de imobilizări”	

b) Recunoașterea cheltuielilor cu întreținerea ascensorului în contul de profit și pierdere:

1.000 lei	628	=	401	1.000 lei
	„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	

c) Recunoașterea amortizării aferente exercițiului N:

Amortizarea anuală a clădirii (8.000.000 lei/40 ani) 200.000 lei

Amortizarea anuală a ascensorului (100.000 lei/10 ani) 10.000 lei

Potrivit OMFP nr. 2.844/2016, valoarea amortizării aferente imobilizărilor necorporale și corporale corespunzătoare fiecărei perioade se înregistrează pe cheltuieli.

210.000 lei	6811	=	2815	210.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea investițiilor imobiliare evaluate la cost”	

d) Recunoașterea cheltuielilor cu curățenia în contul de profit și pierdere drept costuri aferente întreținerii zilnice:

30.000 lei	628	=	401	30.000 lei
	„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	

e) Cheltuiala cu înlocuirea ascensorului este recunoscută în valoarea contabilă a investiției imobiliare, fiind îndeplinite criteriile de recunoaștere. Valoarea contabilă a părții înlocuite este derecunoscută.

e1) Derecunoașterea valorii contabile a ascensorului (se anulează amortizarea înregistrată pentru ascensor în valoare de 50.000 lei (100.000 lei/10 ani x 5 ani), iar diferența este recunoscută ca o cheltuială):

Potrivit pct. 66 alin. (1) din OMFP nr. 2.844/2016, în cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări necorporale sau corporale, sunt evidențiate distinct veniturile generate de această operațiune (contul 7583 „Venituri din vânzarea imobilizărilor necorporale și corporale și alte operațiuni de capital”), cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării (contul 6583 „Cheltuieli cu cedarea altor active și alte operațiuni de capital”) și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

Conform pct. 63 alin. (4) din același act normativ, prevederile de mai sus se aplică și în cazul scoaterii din evidență a unei investiții imobiliare. În acest caz, pentru evidențierea în contabilitate se folosesc conturile 7562 „Venituri din cedarea investițiilor imobiliare” și 6562 „Cheltuieli cu cedarea investițiilor imobiliare”.

100.000 lei	%	=	2152	100.000 lei
50.000 lei	2815		„Investiții imobiliare evaluate la cost”	
	„Amortizarea investițiilor imobiliare evaluate la cost”			
50.000 lei	6562		„Cheltuieli cu cedarea investițiilor imobiliare”	

e2) Recunoașterea cheltuielilor cu înlocuirea ascensorului ca parte a investiției imobiliare:

350.000 lei	2152	=	404	350.000 lei
	„Investiții imobiliare evaluate la cost”		„Furnizori de imobilizări”	

e3) Recunoașterea cheltuielilor cu amortizarea aferentă exercițiului financiar N+5:

Amortizarea anuală a clădirii (8.000.000 lei/40 ani) 200.000 lei
Amortizarea anuală a ascensorului (350.000 lei/35 ani) 10.000 lei

210.000 lei	6811	=	2815	210.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea investițiilor imobiliare evaluate la cost”	

4. Evaluarea după recunoaștere a investițiilor imobiliare

După cum am precizat anterior, recunoașterea inițială a unei investiții imobiliare este condiționată de evaluarea fiabilă a costului acesteia. Ulterior recunoașterii inițiale, necesitatea evaluării contabile intervine și la inventariere, la închiderea exercițiului financiar și la data ieșirii din entitate/la derecunoaștere.

Conform pct. 32A din IAS 40, o entitate poate alege pentru recunoașterea și evidența contabilă a investițiilor imobiliare fie **modelul bazat pe valoarea justă**, fie **modelul bazat pe cost**.

Modelul bazat pe valoarea justă

Pct. 33 din standard stipulează că, *după recunoașterea inițială, o entitate care alege modelul bazat pe valoarea justă trebuie să evalueze toate investițiile sale imobiliare la valoarea justă.*

Un câștig sau o pierdere generat(ă) de o modificare a valorii juste a investiției imobiliare trebuie recunoscut(ă) în profitul sau pierderea perioadei în care apare, conform pct. 35.

Potrivit pct. 55, în cazul în care a evaluat anterior o investiție imobiliară la valoarea justă, o entitate trebuie să continue să evalueze proprietatea imobiliară în cauză la valoarea justă până în momentul cedării (sau până în momentul în care proprietatea imobiliară devine proprietate imobiliară utilizată de posesor sau entitatea începe să amenajeze proprietatea în scopul vânzării ulterioare în cursul activității uzuale), chiar dacă frecvența tranzacțiilor comparabile de pe piață scade sau prețurile pieței devin mai greu accesibile.

Modelul bazat pe cost

Pct. 56 din standard prevede că, după recunoașterea inițială, o entitate care optează pentru modelul bazat pe cost trebuie să evalueze investițiile imobiliare:

(a) în conformitate cu IFRS 5 Active immobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte atunci când sunt îndeplinite criteriile pentru a fi clasificate drept deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deținut în vederea vânzării);

(b) în conformitate cu IFRS 16 Contracte de leasing dacă sunt deținute de către locatar ca activ aferent dreptului de utilizare și nu sunt deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5; și

(c) în conformitate cu dispozițiile din IAS 16 Imobilizări corporale pentru modelul bazat pe cost în toate celelalte cazuri.

Exemplu

O entitate achiziționează la data de 31.12.N-1 o clădire la prețul de 5.500.000 lei, cu scopul de a fi închiriată terților în baza unui contract de leasing operațional. Comisionul plătit agenției imobiliare este de 1% din prețul negociat cu vânzătorul, iar taxele notariale achitate în vederea transferului dreptului de proprietate se ridică la 10.000 lei. Durata de viață utilă a clădirii este estimată la 50 ani, iar metoda de amortizare este cea liniară.

Începând cu data de 01.07.N, clădirea este închiriată terților, conform obiectivului pentru care a fost achiziționată. La acest moment, entitatea alege pentru evaluarea investițiilor imobiliare modelul bazat pe valoarea justă. Astfel, proprietatea imobiliară este evaluată la 5.600.000 lei.

La 31.12.N, valoarea justă estimată este de 5.650.000 lei, iar la 31.12.N+1, aceasta este de 5.630.000 lei.

a) Recunoașterea inițială a investiției imobiliare la costul său (5.500.000 lei + 55.000 lei + 10.000 lei):

5.565.000 lei	2152	=	404	5.565.000 lei
	„Investiții imobiliare evaluate la cost”		„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.

1.045.000 lei	4426	=	4427	1.045.000 lei
	„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

b) Recunoașterea amortizării aferente perioadei 01.01-30.06.N:

Amortizarea anuală (5.565.000 lei/50 ani) 111.300 lei

Amortizarea aferentă perioadei 01.01-30.06.N (111.300 lei/12 luni x 6 luni) 55.650 lei

55.650 lei	6811	=	2815	55.650 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost”		„Amortizarea investițiilor imobiliare evaluate la cost”	

c) Situația investiției imobiliare la data de 01.07.N:

Costul de achiziție total				5.565.000 lei
Amortizarea aferentă perioadei 01.01-30.06.N				55.650 lei
Valoarea rămasă la 01.07.N (5.565.000 lei – 55.650 lei)				5.509.350 lei
Valoarea justă la 01.07.N				5.600.000 lei
Câștig din modificarea valorii juste (5.600.000 lei – 5.509.350 lei)				90.650 lei

c1) Anularea amortizării cumulate pentru perioada 01.01-30.06.N:

55.650 lei	2815	=	2152	55.650 lei
	„Amortizarea investițiilor imobiliare evaluate la cost”		„Investiții imobiliare evaluate la cost”	

c2) Transferul investiției imobiliare evaluate la cost în categoria investițiilor imobiliare evaluate la valoarea justă, cu valoarea rămasă, de 5.509.350 lei:

5.509.350 lei	2151	=	2152	5.509.350 lei
	„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”		„Investiții imobiliare evaluate la cost”	

c3) Recunoașterea câștigului din modificarea valorii juste:

Potrivit pct. 63 alin. (3) din OMFP nr. 2.844/2016, *diferențele generate de modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare înregistrate potrivit modelului bazat pe valoarea justă sunt reflectate în contul 7561 „Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”, respectiv contul 6561 „Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”. În aceleași conturi se înregistrează și diferențele generate de modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare în curs de execuție, evaluate la valoarea justă.*

90.650 lei	2151	=	7561	90.650 lei
	„Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă”		„Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”	

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

Valoarea justă la 01.07.N				5.600.000 lei
Valoarea justă la 31.12.N				5.650.000 lei
Câștig din modificarea valorii juste (5.650.000 lei – 5.600.000 lei)				50.000 lei

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

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

Valoarea justă la 31.12.N				5.650.000 lei
Valoarea justă la 31.12.N+1				5.630.000 lei
Pierdere din modificarea valorii juste (5.650.000 lei – 5.630.000 lei)				20.000 lei

