Standardul Internaţional de Contabilitate 40 *Investiţii imobiliare*

Obiectiv

1 Obiectivul prezentului standard este acela de a prescrie tratamentul contabil al investiţiilor imobiliare şi al dispoziţiilor aferente de prezentare a informaţiilor.

Domeniu de aplicare

**2** **Prezentul standard trebuie aplicat la recunoaşterea, evaluarea şi prezentarea informaţiilor aferente investiţiilor imobiliare.**

3 [Eliminat]

4 Prezentul standard nu se aplică:

(a) activelor biologice aferente activităţii agricole (a se vedea IAS 41 *Agricultura* şi IAS 16 *Imobilizări corporale*); și

(b) concesiunilor miniere şi rezervelor minerale cum ar fi petrolul, gazele naturale şi resursele neregenerabile similare.

Definiţii

**5** **Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:**

***Valoarea contabilă*** **este valoarea la care un activ este recunoscut în situaţia poziţiei financiare**.

***Costul*** **este suma în numerar sau în echivalente de numerar plătită sau valoarea justă a altei contraprestaţii furnizate pentru a dobândi un activ la momentul achiziţiei sau construcţiei sale ori, acolo unde este cazul, valoarea atribuită activului respectiv atunci când este recunoscut iniţial în conformitate cu dispoziţiile specifice ale altor IFRS-uri, de exemplu, IFRS 2 *Plata pe bază de acţiuni*.**

***Valoarea justă* reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie reglementată între participanţii de pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)**

***O investiţie imobiliară*** **este o proprietate imobiliară (un teren sau o clădire - sau o parte a unei clădiri - sau ambele) deţinută (de proprietar sau de locatar ca activ aferent dreptului de utilizare) mai degrabă pentru a obţine venituri din chirii sau pentru creşterea 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 desfăşurării normale a activităţii.**

***O proprietate imobiliară utilizată de posesor*** **este o proprietate imobiliară deţinută (de proprietar sau de locatar ca activ aferent dreptului de utilizare) pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative.**

Clasificarea proprietăților imobiliare ca investiţii imobiliare sau proprietăți imobiliare utilizate de posesor

**6**[Eliminat]

7 O investiţie imobiliară este deţinută pentru a obţine venituri din chirii sau pentru creşterea valorii capitalului sau ambele. Prin urmare, o investiţie imobiliară generează fluxuri de trezorerie care sunt în mare măsură independente de alte active deţinute de o entitate. Astfel, investiţiile imobiliare se diferenţiază de proprietăţile imobiliare utilizate de posesor. Producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii (sau utilizarea proprietăţii în scopuri administrative) generează fluxuri de trezorerie care pot fi atribuite nu doar proprietăţii imobiliare, ci şi altor active utilizate în procesul de producere sau furnizare de bunuri sau servicii. IAS 16 se aplică proprietăţii imobiliare proprii utilizate de posesor, iar IFRS 16 se aplică proprietăților imobiliare utilizate de posesor deținute de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare.

8 Următoarele constituie exemple de investiţii imobiliare:

(a) terenurile deţinute mai degrabă în scopul creşterii pe termen lung a valorii capitalului, decât în scopul vânzării pe termen scurt, pe parcursul desfăşurării normale a activităţii.

(b) terenurile deţinute 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 desfăşurării normale a activităţii, atunci terenul este considerat ca fiind deţinut în scopul creşterii valorii capitalului.)

(c) o clădire aflată în proprietatea entităţii (sau un activ aferent dreptului de utilizare a unei clădiri deţinut de entitate) şi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operaţional.

(d) o clădire care este liberă, dar care este deţinută pentru a fi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operaţional.

(e) proprietăţile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiţii imobiliare.

9 Următoarele constituie exemple de elemente care nu sunt investiţii imobiliare şi care, prin urmare, nu intră sub incidenţa prezentului standard:

(a) proprietăţile imobiliare deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii sau în procesul de construcţie sau amenajare în vederea unei astfel de vânzări (a se vedea IAS 2 *Stocuri*), de exemplu, proprietăţile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate şi revândute.

(b) [eliminată]

(c) proprietăţile imobiliare utilizate de posesor (a se vedea IAS 16 și IFRS 16) inclusiv (printre altele) proprietăţile deţinute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăţi imobiliare utilizate de posesor, proprietăţile deţinute în scopul amenajării viitoare şi utilizării ulterioare ca proprietăţi imobiliare utilizate de posesor, proprietăţile utilizate de salariaţi (indiferent dacă aceştia plătesc sau nu chirie la cursul pieţei) şi proprietăţile imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate.

(d) [eliminată]

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

10 Anumite proprietăţi includ o parte care este deţinută pentru a fi închiriată sau cu scopul creşterii valorii capitalului şi o altă parte care este deţinută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative. Dacă aceste părţi pot fi vândute separat (sau închiriate separat în temeiul unui contract de leasing financiar), o entitate le contabilizează separat. Dacă părţile nu pot fi vândute separat, proprietatea imobiliară este o investiţie imobiliară doar în cazul în care o parte nesemnificativă este deţinută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative.

11 În unele situaţii, o entitate furnizează servicii auxiliare ocupanţilor unei proprietăţi imobiliare pe care o deţine. O entitate tratează o astfel de proprietate imobiliară ca investiţie imobiliară dacă respectivele servicii reprezintă o componentă nesemnificativă a întregului contract. Un exemplu este situaţia în care proprietarul unei clădiri de birouri furnizează servicii de pază şi întreţinere locatarilor care ocupă clădirea.

12 În alte situaţii, serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă. De exemplu, dacă o entitate are în proprietate şi administrează un hotel, serviciile furnizate oaspeţilor 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 investiţie imobiliară.

13 Poate fi dificil de stabilit dacă serviciile auxiliare sunt atât de semnificative încât o proprietate imobiliară să nu constituie o investiţie imobiliară. De exemplu, proprietarul unui hotel transferă uneori anumite responsabilităţi unor terţe părţi în temeiul unui contract de management. Condiţiile unor astfel de contracte variază semnificativ. La una dintre extreme, proprietarul poate avea o poziţie de investitor pasiv. La cealaltă extremă, proprietarul poate să fi contractat, pur şi simplu, cu terţe părţi exercitarea anumitor operaţiuni zilnice, rămânând totuşi suficient de expus la variaţiile fluxurilor de trezorerie generate de activităţile hotelului.

14 Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiţie imobiliară este nevoie de raţionament. O entitate elaborează criterii astfel încât să îşi poată exercita în mod consecvent raţionamentul, în conformitate cu definiţia investiţiei imobiliare şi cu îndrumările aferente de la punctele 7-13. Punctul 75 litera (c) impune unei entităţi să prezinte informaţii referitoare la aceste criterii în cazul în care clasificarea este dificilă.

14A Este nevoie, de asemenea, de raţionament pentru a stabili dacă achiziţia unei investiţii imobiliare reprezintă achiziţia unui activ sau a unui grup de active sau o combinare de întreprinderi care intră sub incidenţa IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*. Pentru a stabili dacă este o combinare de întreprinderi trebuie să se facă trimitere la IFRS 3. Discuţia de la punctele 7-14 din prezentul standard este dacă proprietatea este sau nu utilizată de posesor sau o investiţie imobiliară şi nu de a stabili dacă achiziţia proprietăţii este o combinare de întreprinderi conform definiţiei din IFRS 3. Pentru a stabili dacă o anumită tranzacţie corespunde definiţiei unei combinări de întreprinderi din IFRS 3 şi include o investiţie imobiliară conform definiţiei din prezentul standard este necesară aplicarea separată a celor două standarde.

15 În anumite cazuri, o entitate are o proprietate imobiliară care este închiriată şi ocupată de societatea-mamă sau de o altă filială. Proprietatea imobiliară nu îndeplineşte condiţiile unei investiţii imobiliare în situaţiile financiare 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 entităţii care o deţine, proprietatea imobiliară este o investiţie imobiliară dacă aceasta corespunde definiţiei de la punctul 5. Prin urmare, în situaţiile sale financiare individuale, locatorul tratează proprietatea imobiliară ca investiţie imobiliară.

Recunoaştere

**16** **O investiţie imobiliară proprie trebuie recunoscută ca activ dacă şi numai dacă:**

**(a)** **există probabilitatea ca beneficiile economice viitoare asociate investiţiei imobiliare să îi revină entităţii; și**

**(b)** **costul investiţiei imobiliare poate fi evaluat în mod fiabil.**

17 O entitate evaluează conform acestui principiu de recunoaştere toate costurile sale cu investiţiile imobiliare în momentul când sunt suportate. Aceste costuri includ costurile suportate iniţial pentru a dobândi o investiţie imobiliară şi costurile suportate ulterior pentru a adăuga, pentru a înlocui o parte sau pentru a întreţine o proprietate imobiliară.

18 Conform principiului de recunoaştere de la punctul 16, o entitate nu recunoaşte în valoarea contabilă a unei investiţii imobiliare costurile întreţinerii zilnice a unei astfel de proprietăţi imobiliare. Aceste costuri sunt mai degrabă recunoscute în profit sau pierdere pe măsură ce sunt suportate. Costurile întreţinerii zilnice sunt în principal costul manoperei şi al consumabilelor şi pot include costul părţilor minore. Scopul acestor cheltuieli este deseori descris ca fiind pentru „reparaţiile şi întreţinerea” proprietăţii imobiliare.

19 Este posibil ca unele părţi ale investiţiilor imobiliare să fi fost dobândite prin înlocuire. De exemplu, s-ar putea ca pereţii interiori să fi înlocuit pereţii originali. Conform principiului de recunoaştere, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere, o entitate recunoaşte în valoarea contabilă a unei investiţii imobiliare costul înlocuirii unei părţi a investiţiei imobiliare existente în momentul în care sunt suportate costurile. Valoarea contabilă a acelor părţi care sunt înlocuite este derecunoscută în conformitate cu prevederile de derecunoaştere din prezentul standard.

19A O investiţie imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare trebuie recunoscută în conformitate cu IFRS 16.

Evaluarea la recunoaştere

**20** **O investiţie imobiliară proprie trebuie evaluată iniţial la cost. Costurile de tranzacţionare trebuie incluse în evaluarea iniţială.**

21 Costul unei investiţii imobiliare cumpărate include preţul său de cumpărare şi orice cheltuieli direct atribuibile. Cheltuielile direct atribuibile includ, de exemplu, onorariile profesionale pentru serviciile juridice, taxele pentru transferul dreptului de proprietate şi alte costuri de tranzacţionare.

22 [Eliminat]

23 Costul unei investiţii imobiliare nu este majorat cu:

(a) costurile de constituire (cu excepţia situaţiei în care acestea sunt necesare pentru a aduce proprietatea imobiliară în starea necesară pentru a fi capabilă să funcţioneze în maniera intenţionată de conducere),

(b) pierderile din exploatare suportate înainte ca investiţia imobiliară să atingă nivelul planificat de ocupare, sau

(c) valori neobişnuite generate de pierderi de materiale, forţă de muncă sau alte resurse suportate în cursul lucrărilor de construcţie sau de amenajare a proprietăţii imobiliare.

24 Dacă plata pentru o investiţie imobiliară este amânată, costul acesteia este echivalentul în numerar al preţului. Diferenţa dintre această sumă şi plăţile totale este recunoscută în cursul perioadei de creditare drept cheltuială cu dobânda.

**25**[Eliminat]

26 [Eliminat]

27 Una sau mai multe investiţii imobiliare poate (pot) fi dobândită (dobândite) în schimbul unui activ sau al unor active nemonetar(e) sau al unei combinaţii de active monetare şi nemonetare. Următoarea discuţie se referă la un schimb al unui activ nemonetar cu altul, dar se aplică, de asemenea, tuturor schimburilor descrise în propoziţia precedentă. Costul unei astfel de investiţii imobiliare este evaluat la valoarea justă, cu excepţia situaţiei în care (a) tranzacţia de schimb nu are conţinut comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit şi nici cea a activului cedat nu pot fi evaluate în mod fiabil. Activul dobândit este evaluat în acest fel chiar dacă o entitate nu poate derecunoaşte imediat activul cedat. Dacă activul dobândit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

28 O entitate stabileşte dacă o tranzacţie de schimb are conţinut comercial luând în considerare măsura în care se preconizează că fluxurile sale de trezorerie viitoare se vor schimba ca rezultat al tranzacţiei. O tranzacţie de schimb are conţinut comercial în cazul în care:

(a) configuraţia (riscul, plasarea în timp şi valoarea) fluxurilor de trezorerie ale activului primit diferă de configuraţia fluxurilor de trezorerie ale activului transferat, sau

(b) valoarea specifică entităţii aferentă părţii activităţilor entităţii afectate de tranzacţie se modifică în urma schimbului, şi

(c) diferenţa de la litera (a) sau litera (b) este semnificativă în raport cu valoarea justă a activelor schimbate.

Pentru a determina dacă o tranzacţie de schimb are conţinut comercial, valoarea specifică entităţii a părţii din operaţiunile entităţii afectate de tranzacţie trebuie să reflecte fluxurile de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar, fără ca entitatea să aibă de efectuat calcule detaliate.

29 Valoarea justă a unui activ poate fi evaluată în mod fiabil dacă (a) variabilitatea în intervalul de evaluări rezonabile la valoarea justă nu este semnificativă pentru acel activ sau (b) probabilităţile diverselor estimări din acel interval pot fi evaluate în mod fiabil şi utilizate la evaluarea valorii juste. Dacă entitatea poate să evalueze în mod fiabil valoarea justă fie a activului primit, fie a activului cedat, atunci valoarea justă a activului cedat este utilizată pentru a evalua costul, cu excepţia cazului în care valoarea justă a activului primit este mai evidentă.

29A O investiţie imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare trebuie evaluată inițial la cost în conformitate cu IFRS 16.

Evaluarea după recunoaştere

Politica contabilă

**30** **Ţinând cont de excepţia menționată la punctele 32A şi 34, o entitate trebuie să aleagă ca politică contabilă fie modelul bazat pe valoarea justă prevăzut la punctele 33-55, fie modelul bazat pe cost prevăzut la punctul 56 şi trebuie să aplice această politică tuturor investiţiilor sale imobiliare.**

31 IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori* prevede ca schimbarea voluntară a unei politici contabile să fie făcută doar dacă această schimbare are drept rezultat situaţii financiare care să ofere informaţii mai fiabile şi mai relevante despre efectele tranzacţiilor, alte evenimente sau condiţii privind poziţia financiară a entităţii, performanţa financiară sau fluxurile de trezorerie. Este foarte puţin probabil ca o trecere de la modelul bazat pe valoarea justă la modelul bazat pe cost să conducă la o prezentare mai relevantă.

32 Prezentul standard impune tuturor entităţilor să evalueze valoarea justă a investiţiilor imobiliare fie în scopul evaluării (dacă entitatea utilizează modelul bazat pe valoarea justă), fie în scopul prezentării informaţiilor (dacă foloseşte modelul bazat pe cost). O entitate este încurajată, dar nu i se impune să evalueze valoarea justă a investiţiilor imobiliare pe baza unei evaluări realizate de un evaluator independent care deţine o calificare profesională relevantă şi recunoscută şi care are o experienţă recentă în ceea ce priveşte amplasarea şi categoria investiţiei imobiliare în curs de evaluare.

**32A** **O entitate poate:**

**(a)**să aleagă fie modelul bazat pe valoarea justă, fie modelul bazat pe cost pentru toate investiţiile imobiliare care susţin datorii ce plătesc un randament legat direct de valoarea justă a activelor specificate sau susţin randamente din activele specificate, inclusiv acea investiţie imobiliară; **și**

**(b)** **să aleagă fie modelul bazat pe valoarea justă, fie modelul bazat pe cost pentru toate celelalte investiţii imobiliare, neţinând cont de alegerea făcută la litera (a).**

32B Unii asigurători şi alte entităţi exploatează un fond imobiliar intern care emite unităţi de referință, unele unităţi fiind deţinute de investitori în contracte conexe şi altele fiind deţinute de entitate. Punctul 32A nu permite unei entităţi să evalueze proprietatea imobiliară deţinută de fond parţial la cost şi parţial la valoarea justă.

32C Dacă o entitate alege modele diferite pentru cele două categorii descrise la punctul 32A, vânzările de investiţii imobiliare între grupuri de active evaluate folosind modele diferite trebuie recunoscute la valoarea justă, iar modificarea cumulată a valorii juste trebuie recunoscută în profit sau pierdere. În consecinţă, dacă o investiţie imobiliară dintr-un grup de active în care se foloseşte modelul bazat pe valoarea justă este vândută într-un grup în care se foloseşte modelul bazat pe cost, valoarea justă a proprietăţii imobiliare la data vânzării devine costul său presupus.

Modelul bazat pe valoarea justă

**33** **După recunoaşterea iniţială, o entitate care alege modelul bazat pe valoarea justă trebuie să evalueze toate investiţiile sale imobiliare la valoarea justă, cu excepţia cazurilor descrise la punctul 53.**

**34**[Eliminat]

**35** **Un câştig sau o pierdere generat(ă) de o modificare a valorii juste a investiţiei imobiliare trebuie recunoscut(ă) în profitul sau în pierderea perioadei în care apare.**

36–

39 [Eliminate]

40 Atunci când evaluează valoarea justă a unei investiţii imobiliare în conformitate cu IFRS 13, o entitate trebuie să se asigure că valoarea justă reflectă, printre altele, veniturile din chirii aferente contractelor curente de leasing şi alte ipoteze pe care le-ar utiliza participanţii de pe piaţă atunci când ar evalua investiţia imobiliară în condiţii de piaţă actuale.

40A Atunci când un locatar utilizează modelul bazat pe valoarea justă pentru a evalua o investiţie imobiliară care este deținută ca activ aferent dreptului de utilizare, acesta trebuie să evalueze activul aferent dreptului de utilizare, și nu proprietatea-suport, la valoarea justă.

41 IFRS 16 specifică baza de recunoaştere iniţială a costului unei proprietăţi imobiliare deținute de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare. Punctul 33 impune ca investiţia imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare să fie reevaluată, dacă este cazul, la valoarea justă dacă entitatea alege modelul bazat pe valoarea justă. Atunci când plățile de leasing sunt efectuate la ratele pieţei, valoarea justă a unei investiţii imobiliare deținute de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare la achiziţie, scăzând toate plăţile de leasing aşteptate (inclusiv cele aferente datoriilor recunoscute care decurg din contractele de leasing), trebuie să fie zero. Astfel, reevaluarea unui activ aferent dreptului de utilizare de la cost în conformitate cu IFRS 16 la valoarea justă, în conformitate cu punctul 33 (ținând cont de dispoziţiile de la punctul 50), nu ar trebui să genereze niciun câştig sau nicio pierdere iniţial(ă), cu excepţia cazului în care valoarea justă este evaluată la momente diferite. Aceasta s-ar putea întâmpla atunci când alegerea de a aplica modelul bazat pe valoarea justă se face după recunoaşterea iniţială.

42–

47 [Eliminate]

48 În situaţii excepţionale, în momentul în care o entitate dobândeşte pentru prima dată o investiţie imobiliară (sau în momentul în care o proprietate imobiliară existentă devine pentru prima dată investiţie imobiliară, ca urmare a unei modificări de utilizare) există dovezi evidente că gradul de variabilitate al intervalului de evaluări credibile ale valorii juste va fi atât de mare, iar probabilităţile obţinerii unor rezultate variate vor fi atât de dificil de evaluat încât utilitatea unei singure evaluări a valorii juste este negată. Acest lucru poate indica faptul că valoarea justă a proprietăţii imobiliare nu va putea fi evaluată, în mod fiabil, pe o bază continuă (a se vedea punctul 53).

49 [Eliminate]

50 Pentru a determina valoarea contabilă a unei investiţii imobiliare în baza modelului bazat pe valoarea justă, o entitate nu înregistrează dublu activele sau datoriile care sunt recunoscute ca active sau datorii separate. De exemplu:

(a) echipamentele precum lifturile sau aparatele de aer condiţionat fac adesea parte integrantă dintr-o clădire şi, în general, sunt mai degrabă incluse în valoarea justă a investiţiei imobiliare decât recunoscute separat ca imobilizări corporale.

(b) dacă un birou este închiriat împreună cu mobilierul din interior, atunci valoarea justă a biroului include, în general, valoarea justă a mobilierului, deoarece veniturile din chirii sunt aferente biroului mobilat. Atunci când mobilierul este inclus în valoarea justă a investiţiei imobiliare, o entitate nu recunoaşte mobilierul ca fiind un activ separat.

(c) valoarea justă a investiţiei imobiliare exclude veniturile din leasing operaţional, angajate sau plătite în avans, deoarece entitatea le recunoaşte ca activ separat sau datorie separată.

(d) valoarea justă a investiţiei imobiliare deţinute de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare reflectă fluxurile de trezorerie preconizate (inclusiv plățile variabile de leasing care se preconizează că vor deveni scadente). Prin urmare, dacă o evaluare obţinută pentru o proprietate imobiliară este netă de orice plăţi care se preconizează că vor fi efectuate, va fi necesară readăugarea oricărei datorii recunoscute aferente contractului de leasing pentru a se ajunge la valoarea contabilă a investiţiei imobiliare utilizând modelul bazat pe valoarea justă.

51 [Eliminate]

52 În unele cazuri, o entitate preconizează că valoarea actualizată a plăţilor sale aferente unei investiţii imobiliare (altele decât plăţile aferente datoriilor recunoscute) va depăşi valoarea actualizată a încasărilor de numerar aferente. O entitate aplică IAS 37 *Provizioane, datorii contingente şi active contingente* pentru a determina dacă se recunoaşte o datorie şi, în caz afirmativ, cum să fie evaluată aceasta.

Incapacitatea de a evalua în mod fiabil valoarea justă

**53** **Există o prezumţie relativă conform căreia o entitate poate să evalueze în mod fiabil valoarea justă a unei investiţii imobiliare, pe o bază continuă. Cu toate acestea, în situaţii excepţionale, în momentul în care o entitate dobândeşte pentru prima dată o investiţie imobiliară (sau în momentul în care o proprietate imobiliară devine pentru prima dată o investiţie imobiliară ca urmare a unei modificări de utilizare) există dovezi evidente că valoarea justă a investiţiei imobiliare nu poate fi evaluată în mod fiabil, pe o bază continuă. Această situaţie apare dacă şi numai dacă piaţa pentru tranzacţiile comparabile este inactivă (de exemplu, există puţine tranzacţii recente, cotaţiile de preţ nu sunt actuale sau preţurile tranzacţiilor observate indică faptul că vânzătorul a fost forţat să vândă) şi nu sunt disponibile evaluări alternative fiabile (de exemplu, pe baza previziunilor fluxurilor de trezorerie actualizate). Dacă o entitate stabileşte că valoarea justă a unei investiţii imobiliare aflate în curs de execuţie nu poate fi evaluată în mod fiabil, dar preconizează că va putea evalua valoarea justă a proprietăţii când se va finaliza construcţia, aceasta va evalua investiţia imobiliară aflată în curs de execuţie la cost până când, fie valoarea sa justă poate fi evaluată în mod fiabil, fie construcţia este finalizată (oricare dintre situaţii este mai recentă). Dacă o entitate stabileşte că valoarea justă a unei investiţii imobiliare (alta decât una care se află în curs de execuţie) nu poate fi evaluată în mod fiabil, pe o bază continuă, entitatea trebuie să evalueze investiţia imobiliară utilizând modelul bazat pe cost din IAS 16 pentru investiţia imobiliară proprie sau în conformitate cu IFRS 16 pentru investiţia imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare. Trebuie să se presupună că valoarea reziduală a investiţiei imobiliare este egală cu zero. Entitatea trebuie să continue să aplice IAS 16 sau IFRS 16 până în momentul cedării investiţiei imobiliare.**

53A După ce o entitate are posibilitatea de a evalua în mod fiabil valoarea justă a unei investiţii imobiliare în construcţie care a fost anterior evaluată la cost, aceasta trebuie să evalueze acea proprietate la valoarea sa justă. Se presupune că după finalizarea construcţiei acelei proprietăţi valoarea justă poate fi evaluată în mod fiabil. Dacă nu se aplică această situaţie, în conformitate cu punctul 53, proprietatea trebuie să fie contabilizată utilizând modelul bazat pe cost, în conformitate cu IAS 16 pentru active proprii sau IFRS 16 pentru investiţia imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare.

53B Presupunerea că valoarea justă a investiţiei imobiliare în construcţie poate fi evaluată în mod fiabil poate fi înlăturată doar la recunoaşterea iniţială. O entitate care a evaluat la valoarea justă un element al unei investiţii imobiliare aflate în curs de execuţie nu poate concluziona că valoarea justă a investiţiei imobiliare finalizate nu poate fi evaluată în mod fiabil.

54 În cazurile excepţionale în care, din motivul prezentat la punctul 53, o entitate este constrânsă să evalueze o investiţie imobiliară utilizând modelul bazat pe cost în conformitate cu IAS 16 sau IFRS 16, entitatea evaluează toate celelalte investiţii imobiliare ale sale, inclusiv investiţiile imobiliare în construcţie, la valoarea justă. În aceste cazuri, cu toate că o entitate poate folosi modelul bazat pe cost pentru o investiţie imobiliară, entitatea trebuie să continue să contabilizeze fiecare dintre proprietăţile imobiliare rămase utilizând modelul bazat pe valoarea justă.

**55** **În cazul în care a evaluat anterior o investiţie 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 activităţii uzuale), chiar dacă frecvenţa tranzacţiilor comparabile de pe piaţă scade sau preţurile pieţei devin mai greu accesibile.**

Modelul bazat pe cost

**56** **După recunoaşterea iniţială, o entitate care optează pentru modelul bazat pe cost trebuie să evalueze investiţiile imobiliare:**

**(a)** **în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte* atunci când sunt îndeplinite criteriile pentru a fi clasificate drept deţinute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deţinut în vederea vânzării);**

**(b)** **în conformitate cu IFRS 16 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 dispoziţiile din IAS 16 pentru modelul bazat pe cost în toate celelalte cazuri.**

Transferuri

**57** **O entitate trebuie să transfere o investiție imobiliară în sau din categoria investiţiilor imobiliare dacă şi numai dacă există o modificare a utilizării. O modificare a utilizării apare atunci când investiţia 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 o 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 investiţiilor imobiliare în categoria proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor;**

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

**(c)** **încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor în categoria investiţiilor imobiliare; și**

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

**(e)**[eliminată]

58 În cazul în care decide să cedeze o investiţie imobiliară fără amenajări suplimentare, o entitate continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiţie imobiliară până în momentul în care aceasta este derecunoscută (eliminată din situaţia poziţiei financiare) şi nu o reclasifică drept element de stoc. În mod similar, dacă o entitate începe procesul de reamenajare a unei investiţii imobiliare existente, în scopul utilizării viitoare continue ca investiţie imobiliară, atunci proprietatea imobiliară rămâne investiţie imobiliară şi nu este reclasificată drept proprietate imobiliară utilizată de posesor în cursul reamenajării.

59 Punctele 60-65 se aplică aspectelor legate de recunoaştere şi evaluare care apar în cazul în care o entitate utilizează modelul bazat pe valoarea justă pentru investiţiile imobiliare. În cazul în care o entitate utilizează modelul bazat pe cost, transferurile între categoria investiţiilor imobiliare, a proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor şi a stocurilor nu modifică valoarea contabilă a proprietăţii imobiliare transferate şi nu modifică nici costul respectivei proprietăţi în scopul evaluării sau al prezentării informaţiilor.

**60** **Pentru transferul unei investiţii imobiliare contabilizate la valoarea justă în categoria proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor sau a stocurilor, costul presupus al proprietăţii 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.**

**61** **Dacă o proprietate imobiliară utilizată de posesor devine o investiţie imobiliară care va fi contabilizată la valoarea justă, o entitate trebuie să aplice IAS 16 pentru investiţia imobiliară proprie și IFRS 16 pentru investiţia imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare până la data modificării utilizării. Entitatea trebuie să trateze orice diferenţă de la acea dată între valoarea contabilă a proprietăţii imobiliare în conformitate cu IAS 16 sau IFRS 16 şi valoarea sa justă la fel ca pe o reevaluare, în conformitate cu IAS 16.**

62 Până la data la care proprietatea imobiliară utilizată de posesor devine o investiţie imobiliară contabilizată la valoarea justă, o entitate amortizează proprietatea imobiliară (sau activul aferent dreptului de utilizare) şi recunoaşte orice pierderi din depreciere survenite. Entitatea tratează orice diferenţă de la acea dată între valoarea contabilă a proprietăţii imobiliare în conformitate cu IAS 16 sau IFRS 16 şi valoarea sa justă la fel ca pe o reevaluare, în conformitate cu IAS 16. Cu alte cuvinte:

(a) orice scădere rezultată în valoarea contabilă a proprietăţii imobiliare este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, în măsura în care o valoare este inclusă în surplusul din reevaluare aferent respectivei proprietăţi imobiliare, scăderea acesteia este trecută în alte elemente ale rezultatului global şi reduce surplusul din reevaluare în cadrul capitalurilor proprii.

(b) orice creştere rezultată în valoarea contabilă este tratată după cum urmează:

(i) în măsura în care această creştere reia o pierdere din depreciere anterioară aferentă proprietăţii imobiliare în cauză, creşterea este recunoscută în profit sau pierdere. Valoarea recunoscută în profit sau pierdere nu depăşeşte valoarea necesară restabilirii valorii contabile la valoarea contabilă care ar fi fost determinată (minus amortizarea) în cazul în care nu ar fi fost recunoscută nicio pierdere din depreciere.

(ii) orice parte din creștere care rămâne este recunoscută în alte elemente ale rezultatului global şi sporeşte surplusul din reevaluare în cadrul capitalurilor proprii. În momentul unei cedări ulterioare a investiţiei imobiliare, surplusul din reevaluare inclus în capitalurile proprii poate fi transferat în rezultatul reportat. Transferul din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat nu se face prin intermediul profitului sau pierderii.

**63** **Pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investiţiilor imobiliare care va fi contabilizat la valoarea justă, orice diferenţă între valoarea justă a proprietăţii imobiliare la acea dată şi valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în profit sau pierdere.**

64 Tratamentul transferurilor din categoria stocurilor în categoria investiţiilor imobiliare care vor fi contabilizate la valoarea justă este consecvent cu tratamentul vânzărilor de stocuri.

**65** **Atunci când o entitate finalizează lucrările de construcţie sau de amenajare în regie proprie a unei investiţii imobiliare care va fi contabilizată la valoarea justă, orice diferenţă între valoarea justă a proprietăţii imobiliare de la acea dată şi valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în profit sau pierdere.**

Cedări

**66** **O investiţie imobiliară trebuie derecunoscută (eliminată din situaţia poziţiei financiare) în momentul cedării sau atunci când investiţia imobiliară este definitiv retrasă din folosinţă şi nu se mai preconizează apariţia de beneficii economice viitoare din cedarea ei.**

67 Cedarea unei investiţii imobiliare poate fi realizată prin vânzare sau prin contractarea unui leasing financiar. Data cedării investiţiei imobiliare care este vândută este data la care beneficiarul obţine controlul asupra investiţiei imobiliare în conformitate cu dispoziţiile privind stabilirea momentului în care este îndeplinită obligaţia de executare din IFRS 15. IFRS 16 se aplică în cazul cedării realizate prin contractarea unui leasing financiar şi al unei tranzacţii de vânzare şi leaseback.

68 Dacă, în conformitate cu principiul de recunoaştere de la punctul 16, o entitate recunoaşte în valoarea contabilă a unui activ costul înlocuirii pentru o parte dintr-o investiţie imobiliară, entitatea derecunoaşte valoarea contabilă a părţii înlocuite. Pentru investiţia imobiliară contabilizată utilizând modelul bazat pe cost, o parte înlocuită nu poate fi o parte care a fost amortizată separat. Dacă o entitate nu poate determina valoarea contabilă a părţii înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca indicaţie a valorii costului părţii înlocuite la momentul dobândirii sau construcţiei. Conform modelului bazat pe valoarea justă, valoarea justă a unei investiţii imobiliare poate să reflecte deja că partea care urmează a fi înlocuită şi-a pierdut valoarea. În alte cazuri, poate fi dificil să discernem cu cât ar trebui redusă valoarea justă pentru partea care este înlocuită. O alternativă la reducerea valorii juste pentru partea înlocuită, atunci când aceasta nu este posibilă, este includerea costului înlocuirii în valoarea contabilă a activului şi apoi reevaluarea valorii juste, aşa cum s-ar impune pentru adăugiri care nu implică înlocuirea.

**69** **Câştigurile sau pierderile generate din casarea sau cedarea unei investiţii imobiliare trebuie determinate ca diferenţă între încasările nete din cedare şi valoarea contabilă a activului şi trebuie recunoscute în profit sau pierdere (cu excepţia situaţiei în care IFRS 16 nu prevede alte reguli pentru vânzare şi leaseback) în perioada scoaterii din uz sau a cedării.**

70 Valoarea contraprestaţiei care va fi inclusă în câştigul sau pierderea rezultat(ă) din derecunoaşterea unei investiţii imobiliare este stabilită în conformitate cu dispoziţiile pentru stabilirea preţului tranzacţiei de la punctele 47-72 din IFRS 15. Modificările ulterioare ale valorii estimate a contraprestației incluse în câştig sau pierdere trebuie contabilizate în conformitate cu dispozițiile pentru modificările în preţul tranzacţiei din IFRS 15.

71 O entitate aplică IAS 37 sau alte standarde, după caz, pentru orice datorii pe care le reportează în urma cedării unei investiţii imobiliare.

**72** **Compensaţia primită de la terţi pentru investiţiile imobiliare depreciate, pierdute sau la care s-a renunţat trebuie recunoscută în profit sau pierdere atunci când compensaţia devine exigibilă.**

73 Deprecierile sau pierderile din investiţiile imobiliare, pretenţiile conexe pentru, sau plata de compensaţii de la terţi, şi orice achiziţionări ulterioare sau construcţii de active de înlocuire sunt evenimente economice separate şi sunt contabilizate separat după cum urmează:

(a) deprecierile investiţiilor imobiliare sunt recunoscute în conformitate cu IAS 36;

(b) scoaterea din uz sau cedarea investiţiilor imobiliare este recunoscută în conformitate cu punctele 66-71 din prezentul standard;

(c) compensaţiile de la terţi pentru investiţii imobiliare care au fost depreciate, pierdute sau la care s-a renunţat sunt recunoscute în profit sau pierdere atunci când devin exigibile; și

(d) costul activelor renovate, cumpărate sau construite ca înlocuitori este determinat în conformitate cu punctele 20-29 din prezentul standard.

Prezentarea informaţiilor

Modelul bazat pe valoarea justă şi modelul bazat pe cost

74 Prezentările de informaţii de mai jos se aplică în plus faţă de cele prevăzute de IFRS 16. În conformitate cu IFRS 16, proprietarul unei investiţii imobiliare furnizează prezentările de informaţii specifice locatorului cu privire la contractele de leasing încheiate. Un locatar care deţine o investiţie imobiliară ca activ aferent dreptului de utilizare furnizează prezentările de informaţii specifice locatarului conform IFRS 16 şi prezentările de informaţii specifice locatorului în conformitate cu IFRS 16 pentru orice contract de leasing operaţional pe care l-a încheiat.

**75** **O entitate trebuie să prezinte:**

**(a)** **dacă aplică modelul bazat pe valoarea justă sau modelul bazat pe cost.**

**(b)**[eliminată]

**(c)** **în cazul în care clasificarea este dificilă (a se vedea punctul 14), criteriile pe care le foloseşte pentru a deosebi investiţiile imobiliare de proprietăţile imobiliare utilizate de posesor şi de proprietăţile imobiliare deţinute în vederea vânzării pe parcursul desfăşurării normale a activităţii.**

**(d)**[eliminată]

**(e)** **măsura în care valoarea justă a investiţiei imobiliare (astfel cum a fost evaluată sau prezentată în situaţiile financiare) se bazează pe o evaluare efectuată de un evaluator independent care deţine o calificare profesională recunoscută şi relevantă şi care are o experienţă recentă în ceea ce priveşte localizarea şi categoria investiţiei imobiliare supuse evaluării. În cazul în care nu există o astfel de evaluare, acest lucru trebuie menţionat.**

**(f)** **valorile recunoscute în profit sau pierdere pentru:**

**(i)** **veniturile din chirii aferente investiţiilor imobiliare;**

**(ii)** **cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cele de reparaţie şi întreţinere) rezultate din investiţiile imobiliare care au generat venit din chirii în cursul perioadei;**

**(iii)** **cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cele de reparaţie şi întreţinere) rezultate din investiţiile imobiliare care nu au generat venit din chirii în cursul perioadei; și**

**(iv)** **modificarea cumulată a valorii juste recunoscută în profit sau pierdere pentru o vânzare a investiţiei imobiliare dintr-un grup de active în care este utilizat modelul bazat pe cost într-un grup în care este utilizat modelul bazat pe valoarea justă (a se vedea punctul 32C).**

**(g)** **existenţa şi valorile restricţiilor impuse asupra gradului de realizare a investiţiilor imobiliare sau asupra transferului de venituri şi încasări din cedare.**

**(h)** **obligaţiile contractuale privind cumpărarea, construcţia sau amenajarea unor investiţii imobiliare sau privind lucrări de reparaţii, întreţinere sau îmbunătăţire.**

Modelul bazat pe valoarea justă

**76** **În plus faţă de informaţiile prevăzute la punctul 75, o entitate care aplică modelul bazat pe valoarea justă descris la punctele 33-55 trebuie să prezinte, de asemenea, o reconciliere a valorii contabile a investiţiei imobiliare la începutul şi la sfârşitul perioadei, evidenţiind următoarele elemente:**

**(a)** **adăugările, prezentându-le separat pe cele rezultate din achiziţii şi pe cele rezultate din cheltuielile ulterioare, recunoscute în valoarea contabilă a unui activ;**

**(b)** **adăugările rezultate din achiziţii efectuate în cadrul unor combinări de întreprinderi;**

**(c)** **activele clasificate drept deţinute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5** **şi alte cedări;**

**(d)** **câştigurile sau pierderile nete** **rezultate din ajustările valorii juste;**

**(e)** **diferenţele nete de schimb valutar rezultate din conversia situaţiilor financiare în monede diferite de prezentare şi din conversia unor operaţiuni din străinătate în moneda de prezentare a entităţii raportoare;**

**(f)** **transferurile în şi din categoriile stocurilor şi proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor; și**

**(g)** **alte modificări.**

**77** **Atunci când o evaluare obţinută pentru o investiţie imobiliară este ajustată semnificativ în vederea situaţiilor financiare, de exemplu, pentru a evita dubla contabilizare a activelor sau datoriilor care sunt recunoscute drept active şi datorii separate după cum se descrie la punctul 50, entitatea trebuie să prezinte o reconciliere între evaluarea obţinută şi evaluarea ajustată inclusă în situaţiile financiare, arătând separat valoarea agregată a oricăror datorii recunoscute ale contractului de leasing care au fost readăugate şi orice alte ajustări semnificative.**

**78** **În cazurile excepţionale menţionate la punctul 53, atunci când o entitate evaluează investiţiile imobiliare folosind modelul bazat pe cost din IAS 16 sau în conformitate cu IFRS 16, reconcilierea prevăzută la punctul 76 trebuie să prezinte valorile aferente respectivelor investiţii imobiliare separat de valorile aferente altor investiţii imobiliare. În plus, o entitate trebuie să prezinte:**

**(a)** **o descriere a investiţiilor imobiliare;**

**(b)** **o explicaţie a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil;**

**(c)** **dacă este posibil, intervalul de estimări în care este cel mai probabil să se încadreze valoarea justă; și**

**(d)** **în cazul cedării unor investiţii imobiliare care nu au fost contabilizate la valoarea justă:**

**(i)** **faptul că entitatea a cedat investiţii imobiliare care nu au fost contabilizate la valoarea justă;**

**(ii)** **valoarea contabilă a respectivelor investiţii imobiliare în momentul vânzării; și**

**(iii)** **valoarea câştigului sau a pierderii recunoscut(e).**

Modelul bazat pe cost

**79** **În plus faţă de informaţiile a căror prezentare este prevăzută la punctul 75, o entitate care aplică modelul bazat pe cost descris la punctul 56 trebuie să prezinte:**

**(a)** **metodele de amortizare utilizate;**

**(b)** **duratele de viaţă utilă sau ratele de amortizare folosite;**

**(c)** **valoarea contabilă brută şi amortizarea cumulată (agregată cu pierderile cumulate din depreciere) la începutul şi la sfârşitul perioadei;**

**(d)** **o reconciliere a valorii contabile a investiţiei imobiliare la începutul şi la sfârşitul perioadei, evidenţiind următoarele elemente:**

**(i)** **adăugările, prezentându-le separat pe cele rezultate din achiziţii şi pe cele rezultate din cheltuielile ulterioare, recunoscute ca activ;**

**(ii)** **adăugările rezultate din achiziţii efectuate în cadrul unor combinări de întreprinderi;**

**(iii)** **activele clasificate drept deţinute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5** **şi alte cedări;**

**(iv)** **amortizarea;**

**(v)** **valoarea pierderilor din depreciere recunoscute, precum şi valoarea pierderilor din depreciere reluate în cursul perioadei, în conformitate cu IAS 36;**

**(vi)** **diferenţele nete de schimb valutar rezultate din conversia situaţiilor financiare în monede diferite de prezentare şi din conversia unor operaţiuni din străinătate în moneda de prezentare a entităţii raportoare;**

**(vii)** **transferurile în şi din categoriile stocurilor şi proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor; și**

**(viii)** **alte modificări.**

**(e)** **valoarea justă a investiţiei imobiliare. În situaţiile excepţionale descrise la punctul 53, atunci când o entitate nu poate evalua în mod fiabil valoarea justă a investiţiilor imobiliare, entitatea trebuie să prezinte:**

**(i)** **o descriere a investiţiilor imobiliare;**

**(ii)** **o explicaţie a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil; și**

**(iii)** **dacă este posibil, intervalul de estimări în care este foarte probabil să se încadreze valoarea justă.**

Prevederi tranzitorii

Modelul bazat pe valoarea justă

**80** **O entitate care a aplicat anterior IAS 40 (2000) şi alege pentru prima dată să clasifice şi să contabilizeze totalitatea sau o parte a drepturilor imobiliare eligibile, deţinute în temeiul unor contracte de leasing operaţional, ca investiţie imobiliară trebuie să recunoască efectul acelei alegeri ca pe o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat aferent perioadei în care alegerea a fost făcută pentru prima dată. În plus:**

**(a)** **în cazul în care anterior entitatea a prezentat public (în situaţiile financiare sau în alt fel) valoarea justă a acelor drepturi imobiliare din perioadele anterioare (evaluate pe o bază care să respecte definiţia valorii juste din IFRS 13), entitatea este încurajată, dar nu i se impune:**

**(i)****să ajusteze soldul de deschidere al rezultatului reportat aferent primei perioade prezentate pentru care o astfel de valoare justă a fost prezentată public; și**

**(ii)****să retrateze informaţiile comparative aferente perioadelor în cauză; și**

**(b)** **în cazul în care anterior entitatea nu a prezentat public informaţiile descrise la litera (a), aceasta nu trebuie să retrateze informaţiile comparative şi trebuie să menţioneze acest fapt.**

81 Prezentul standard prevede un tratament contabil diferit de cel prevăzut de IAS 8. IAS 8 prevede retratarea informaţiilor comparative, cu excepţia cazului în care o astfel de retratare este imposibilă.

82 Atunci când o entitate aplică pentru prima dată prezentul standard, ajustarea soldului de deschidere al rezultatului reportat include reclasificarea oricărei sume deţinute în surplusul din reevaluare pentru investiţiile imobiliare.

Modelul bazat pe cost

83 IAS 8 se aplică oricărei modificări a politicilor contabile care intervine în momentul în care o entitate aplică pentru prima dată prezentul standard şi optează pentru utilizarea modelului bazat pe cost. Efectul modificării politicilor contabile include reclasificarea oricărei sume deţinute în surplusul din reevaluare pentru investiţiile imobiliare.

**84** **Dispoziţiile punctelor 27-29 în ceea ce priveşte evaluarea iniţială a unei investiţii imobiliare dobândite într-o tranzacţie de schimb de active trebuie aplicate prospectiv doar tranzacţiilor viitoare.**

Combinări de întreprinderi

**84A** **Documentul *Îmbunătățiri anuale, ciclul 2011-2013* emis în decembrie 2013 a adăugat punctul 14A şi un titlu înainte de punctul 6. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv prospectiv pentru achiziţiile de investiţii imobiliare de la începutul primei perioade pentru care adoptă acel amendament. În consecinţă, contabilizarea achiziţiilor de investiţii imobiliare din perioadele anterioare nu trebuie ajustată. Cu toate acestea, o entitate poate alege să aplice acel amendament achiziţiilor individuale de investiţii imobiliare care au avut loc înainte de începutul primei perioade anuale care a avut loc la data intrării în vigoare sau ulterior acesteia dacă şi numai dacă informaţiile necesare aplicării amendamentului acelor tranzacţii anterioare sunt disponibile entităţii.**

IFRS 16

**84B** **O entitate care aplică pentru prima dată IFRS 16 și amendamentele aferente la acest standard trebuie să aplice dispoziţiile tranzitorii de la Anexa C din IFRS 16 pentru investiţiile imobiliare deținute ca activ aferent dreptului de utilizare.**

Transferuri ale unei investiţii imobiliare

84C Documentul *Transferuri ale unei investiţii imobiliare* (Amendamente la IAS 40), emis în decembrie 2016, a modificat punctele 57-58. O entitate trebuie să aplice acele amendamente în cazul amendamentelor care au loc la începutul perioadei anuale de raportare în care entitatea aplică amendamentele pentru prima dată (data aplicării inițiale) sau ulterior acelei date. La data aplicării inițiale, o entitate trebuie să reevalueze clasificarea investiției deținute la aceea dată și, dacă este cazul, să reclasifice investiția în conformitate cu punctele 7-14 pentru a reflecta condițiile care există la data respectivă.

84D Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctul 84C, o entitate poate să aplice retroactiv amendamentele de la punctele 57-58 în conformitate cu IAS 8 dacă și numai dacă acest lucru este posibil fără a utiliza înţelegerea ulterioară.

84E Dacă, în conformitate cu punctul 84C, o entitate reclasifică investiția la data aplicării inițiale, entitatea trebuie:

(a) să contabilizeze reclasificarea aplicând dispoziţiile de la punctele 59-64. La aplicarea punctelor 59-64, o entitate trebuie:

(i) să interpreteze orice trimitere la data modificării utilizării ca fiind data aplicării inițiale; și

(ii) să recunoască orice valoare care, în conformitate cu punctele 59-64, ar fi fost recunoscută în profit sau pierdere ca o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat de la data aplicării inițiale.

(b) să prezinte valorile reclasificate la sau de la investiţie imobiliară în conformitate cu punctul 84C. Entitatea trebuie să prezinte acele valori reclasificate ca parte a reconcilierii valorii contabile a investiţiei imobiliare la începutul perioadei și la finalul perioadei în conformitate cu punctele 76 și 79.

Data intrării în vigoare

85 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

85A IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007) a modificat terminologia folosită în cadrul IFRS-urilor. De asemenea, a modificat punctul 62. O entitate trebuie să aplice acele amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, amendamentele trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

85B Punctele 8, 9, 48, 53 , 54 şi 57 au fost modificate, punctul 22 a fost eliminat şi punctele 53A şi 53B au fost adăugate de documentul *Îmbunătăţiri la IFRS-uri* emis în mai 2008. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Unei entităţi i se permite să aplice amendamentele pentru investiţiile imobiliare aflate în curs de execuţie pentru orice perioadă care începe înainte de 1 ianuarie 2009, cu condiţia ca valorile juste ale investiţiilor imobiliare aflate în curs de execuţie să fi fost evaluate la acele date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt şi în acelaşi timp trebuie să aplice amendamentele punctelor 5 şi 81E ale IAS 16 *Imobilizări corporale.*

85C IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiţia valorii juste de la punctul 5, a modificat punctele 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 şi 85B şi a eliminat punctele 36–39, 42–47, 49, 51 şi 75 litera (d). O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 13.

85D Documentul *Îmbunătățiri anuale, ciclul 2011-2013* emis în decembrie 2013 a adăugat titluri înaintea punctului 6 şi după punctul 84 şi a adăugat punctele 14A şi 84A. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică anterior aceste amendamente, ea trebuie să prezinte acest fapt.

85E IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 3 litera (b), 9, 67 și 70. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 15.

85F IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat domeniul de aplicare al IAS 40 prin definirea investițiilor imobiliare ca incluzând atât investiţiile imobiliare proprii, cât și investițiile deținute de un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare. IFRS 16 a modificat punctele 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 și 78, a adăugat punctele 19A, 29A, 40A și 84B și titlul aferent acestuia și a eliminat punctele 3, 6, 25, 26 și 34. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 16.

85G Documentul *Transferuri ale unei investiţii imobiliare* (Amendamente la IAS 40), emis în decembrie 2016, a modificat punctele 57-58 și a adăugat punctele 84C–84E. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să prezinte acest fapt.

Retragerea IAS 40 (2000)

86 Prezentul standard înlocuieşte IAS 40 *Investiţii imobiliare* (emis în 2000).