

Wynajem lokali przez dewelopera – skutki księgowe

Wybudowane nieruchomości:

- a) zostają natychmiast sprzedane lub były już uprzednio sprzedane przed ukończeniem przedsięwzięcia deweloperskiego jako całości,
- b) będą prawdopodobnie sprzedane w niedalekiej przyszłości,
- c) zostają przekwalifikowane do inwestycji w nieruchomości z przeznaczeniem do oddania w najem lub leasing.

Jeżeli gotowe nieruchomości lub ich części są przeznaczone do sprzedaży w ciągu normalnego cyklu operacyjnego lub też sprzedaż ta jest na razie niemożliwa ze względu na warunki rynkowe, to koszty wytworzenia tych nieruchomości lub ich części, obejmujące także cenę nabycia gruntu lub prawa wieczystego użytkowania gruntu, na którym nieruchomości te są posadowione, ujmuje się w księgach rachunkowych nie później niż na dzień bilansowy – oraz prezentuje w aktywach bilansu jako zapasy wyrobów gotowych (poz. Aktywów B.I.3. Wyroby gotowe).

- Nie zalicza się do wyrobów gotowych objętych przedsięwzięciem deweloperskim lokali wynajętych lub oddanych w leasing. Zostają one zaklasyfikowane do nieruchomości inwestycyjnych (bilans poz. Aktywów A.IV.1. Nieruchomości).
- Wycena początkowa nieruchomości (osobno budynku lub jego części i osobno gruntu bądź prawa wieczystego użytkowania gruntu) następuje w koszcie wytworzenia.
- W razie niemożności ustalenia ceny nabycia gruntu lub prawa wieczystego użytkowania rozliczenie kosztu między budynek (lokale) i grunt (prawo wieczystego użytkowania) może nastąpić proporcjonalnie do ich ceny rynkowej.
- W kolejnych latach obrotowych deweloper wycenia budynek lub jego część oraz grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntu zgodnie z zasadami określonymi w art. 28. ust. 1 pkt 1a ustawy, to jest budynek w koszcie wytworzenia powiększonym o ulepszenia a pomniejszonym o odpisy z tytułu amortyzacji oraz trwałej utraty wartości, zaś grunt lub prawo wieczystego użytkowania w cenie nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości lub według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.

Jeżeli nieruchomość lub jej części wybudowane w ramach przedsięwzięcia deweloperskiego oraz grunt na którym są posadowione (prawo do wieczystego użytkowania) zostały wcześniej zaklasyfikowane do nieruchomości inwestycyjnych, a potem zostają sprzedane bez uprzedniego wykonania istotnych prac budowlanych, to wynik z tej sprzedaży prezentuje się jako **wynik ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych**.

Koszty jej przystosowania do sprzedaży obciążają pozostałe koszty operacyjne.

W przypadku gdy nieruchomość lub jej części wybudowane w ramach przedsięwzięcia deweloperskiego oraz grunt na którym są posadowione (prawo do wieczystego użytkowania) zostały wcześniej zaklasyfikowane do nieruchomości inwestycyjnych, a potem powzięto zamiar ich sprzedaży i jednocześnie rozpoczęto w związku z tym **istotne prace budowlane** w celu ich dostosowania do sprzedaży to takie nieruchomości lub ich części oraz grunt na którym są posadowione (prawo do wieczystego użytkowania) są **przeklasyfikowane do produkcji w toku**. Koszty prac budowlanych zwiększają wartość produkcji w toku.

Przeniesienie do produkcji w toku następuje w wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych **na dzień przeniesienia**.

Ten sposób postępowania stosuje się bez względu na przyjęte zasady wyceny nieruchomości inwestycyjnych.

Koszty i przychody związane z zarządzaniem nieruchomościami ujmuje się jako koszty i przychody podstawowej działalności operacyjnej dewelopera.

Przykład (KSR 8)

Przekwalifikowanie budynku budowanego w ramach przedsięwzięcia deweloperskiego do inwestycji w nieruchomości

Deweloper rozpoczął w roku 2025 budowę biurowca z przeznaczeniem na sprzedaż.

Budowa zakończyła się w 2026 roku. W momencie ukończenia budowy nie znaleziono potencjalnych nabywców, choć budynek został przeznaczony do sprzedaży.

W roku 2027 ceny na rynku nieruchomości zaczęły drastycznie spadać. Zarząd Dewelopera podjął decyzję o zmianie przeznaczenia nieruchomości i uznał, iż nieruchomość pozostanie własnością jednostki i zostanie przeznaczona na wynajem.

W roku 2030 udało się znaleźć nabywców nieruchomości i po przeprowadzeniu robót remontowych sprzedano ją.

Data	Tytuł	Zł
31.12.2025	Koszt wytworzenia biurowca (przedsięwzięcia deweloperskiego)	8 000 000
31.12.2026	Koszt wytworzenia biurowca (przedsięwzięcia deweloperskiego) - budowa zakończona Cena sprzedaży netto możliwa do uzyskania	20 000 000 25 000 000
31.12.2027	Cena rynkowa (wartość godziwa) biurowca	20 500 000
31.12.2028	Cena rynkowa (wartość godziwa) biurowca	16 000 000
31.12.2029	Cena rynkowa (wartość godziwa) biurowca	19 000 000
31.12.2030	- koszt wytworzenia prac remontowych w celu doprowadzenia biurowca do stanu zdatnego do sprzedaży - sprzedaż biurowca - cena sprzedaży	100 000 21 000 000

1. Rok 2025

W bilansie Dewelopera wykazano w pozycji zapasów – Produkcja w toku dotycząca przedsięwzięcia deweloperskiego 8.000.000 zł.

2. Rok 2026

W bilansie Dewelopera w pozycji zapasów wyrobów gotowych wykazano 20.000.000 zł (zakończone przedsięwzięcie deweloperskie).

3. Rok 2027

a) Na dzień 20.12.2027 nastąpiło przeklasyfikowanie nieruchomości z wyrobów gotowych do inwestycji w nieruchomości. Deweloper w zasadach (polityce) rachunkowości przyjął, że wycena bilansowa inwestycji w nieruchomości następuje w cenie rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej. Zgodnie KSR 8 wycena początkowa inwestycji w nieruchomości następuje w koszcie ustalonym według zasad opisanych w KSR 8 – jest to koszt wytworzenia 20.000.000 zł.

b) Na dzień 31.12.2027 nastąpiła wycena inwestycji w nieruchomości do bilansu w cenie rynkowej 20.500.000 zł. Nastąpił zatem wzrost wartości budynku o 500.000 zł, który został ujęty jako pozostały przychód operacyjny.

4. Rok 2028

Nieruchomość jest nadal utrzymywana w celach inwestycyjnych; jej cena rynkowa 16.000.000 zł jest niższa od poprzedniej wyceny (20.500.000 zł). W związku z tym deweloper dokonał odpisu aktualizującego wartość inwestycji w nieruchomości – 4.500.000 zł odnosząc go na pozostałe koszty operacyjne. Nieruchomość wykazano w bilansie jako inwestycję w nieruchomości o wartości 16.000.000 zł.

5. Rok 2029

Nastąpił wzrost ceny rynkowej biurowca do kwoty 19.000.000 zł. Aktualizacja wyceny składnika inwestycji w nieruchomości o 3.000.000 zł stanowi pozostały przychód operacyjny roku 2029. Biurowiec jest wykazany w bilansie jako inwestycja w nieruchomości o wartości 19.000.000 zł.

6. Rok 2030

Deweloper znalazł nabywców biurowca, ale aby sprzedaż doszła do skutku niezbędne stało się przeprowadzenie prac remontowych. Ich koszt wyniósł 100.000 zł. Obciążąły one pozostałe koszty operacyjne.

Deweloper sprzedał biurowiec za kwotę 21.000.000 zł (jest to pozostały przychód operacyjny), ujmując jednocześnie jako pozostały koszt operacyjny jego wartość bilansową figurującą w księgach rachunkowych 19.000.000 zł.

Deweloper wykazał zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych w kwocie 2.000.000 zł (21.000.000 – 19.000.000). Wynik ten obniża koszty prac remontowych w kwocie 100.000 zł.