

# **PROJEKT STANOWISKA KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI W SPRAWIE UJĘCIA, WYCENY I PREZENTACJI GRUNTÓW PRZEKAZANYCH W UŻYTKOWANIE WIECZYZSTE W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO, A TAKŻE W SPRAWIE PRZEKSZTAŁCENIA PRAWA WIECZYSTEGO UŻYTKOWANIA TYCH GRUNTÓW W PRAWO WŁASNOŚCI**

## **1. Cel Stanowiska i definicje**

1.1. Celem niniejszego Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości jest wyjaśnienie wątpliwości dotyczących stosowania przepisów:

- ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.) – dalej ustawa - oraz

- rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017, poz. 1911) – dalej rozporządzenie MRiF,

w odniesieniu do ujęcia, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym jednostki samorządu terytorialnego (dalej: jst) oraz skonsolidowanym bilansie jst gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste przez jst. Stanowisko określa również sposób ujmowania przychodów z opłat wnoszonych z tytułu prawa użytkowania wieczystego gruntów, a także sposób ujmowania skutków przekształcenia prawa wieczystego użytkowania gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów.

1.2. Przez grunty przekazane w użytkowanie wieczyste rozumie się grunty stanowiące własność Skarbu Państwa lub grunty stanowiące własność jst lub ich związków przekazane w użytkowanie wieczyste użytkownikom wieczystym na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2017 poz. 459 ze zm.), przepisach ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz.U. z 2018, poz. 121 ze zm.), a także ustawy z dnia 19 października 1991 roku o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (tekst jednolity Dz.U. z 2018, poz. 91).

- 1.3. Przez jednostkę przekazującą grunt w użytkowanie wieczyste rozumie się jst lub związek jst, będące właścicielem gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste oraz starostę lub prezydenta miasta na prawach powiatu wykonujących zadanie z zakresu administracji rządowej polegające na gospodarowaniu gruntami Skarbu Państwa poprzez ich przekazanie w użytkowanie wieczyste.
- 1.4. Ilekroć w Stanowisku mowa jest o sprawozdaniu finansowym, rozumie się przez to sprawozdanie finansowe urzędu jst jako jednostki budżetowej, o którym mowa w § 23 ust. 1 rozporządzenia MRiF oraz sprawozdanie finansowe jst, o którym mowa w § 28 ust. 1 rozporządzenia MRiF.
- 1.5. Ilekroć w Stanowisku przywoływane są numery i nazwy kont księgowych, chodzi o konta przewidziane w Załączniku nr 3 do rozporządzenia MRiF.

## **2. Klasyfikacja gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste**

- 2.1. Grunty stanowiące własność Skarbu Państwa przekazane w użytkowanie wieczyste przez jst wykonującą uprawnienia właścicielskie w odniesieniu do tych gruntów, nie stanowią składnika aktywów tej jst. Ujmuje się je w ewidencji pozabilansowej, prowadzonej ilościowo i wartościowo. Wykazywaną w ewidencji pozabilansowej wartość gruntów ustala się zgodnie z zasadami ustalonymi przez jst. Możliwe jest uwzględnienie przy wycenie początkowej kwoty stanowiącej podstawę naliczania opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego. Nie oznacza to jednak obowiązku aktualizacji wartości w przypadku zmiany podstawy naliczania opłaty rocznej. Przychody z tytułu opłat, o których mowa w ustawie o gospodarce nieruchomościami, ujmowane są jako „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, zgodnie z zasadami księgowania zadań zleconych, opracowanymi na podstawie rozporządzenia MRiF.<sup>1</sup>
- 2.2. Grunty stanowiące własność jst przekazane w użytkowanie wieczyste przez tę jednostkę użytkownikowi wieczystemu ujmuje się w księgach

---

<sup>1</sup> [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) , zakładka Działalność/Rachunkowość/Najczęściej zadawane pytania/Rachunkowość budżetowa

rachunkowych urzędu jst i wykazuje w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów. Zalicza się je do środków trwałych, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy. W księgach rachunkowych urzędu jst grunty te wyodrębnia się w ramach konta „011 – Środki trwałe”.

### **3. Przekazanie gruntów w użytkowanie wieczyste, ujęcie opłat oraz wycena bilansowa**

- 3.1. Grunty będące własnością jst, bez względu na to czy są przekazane w użytkowanie wieczyste, czy też nie wycenia się na dzień bilansowy i wykazuje w sprawozdaniu finansowym w cenie nabycia, pomniejszonej o ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy. Ilekroć Stanowisko odnosi się dalej do wyceny bilansowej – dotyczy to wartości ustalonej w sposób określony w niniejszym punkcie po początkowym ujęciu.
- 3.2. Przeklasyfikowanie gruntów nieobciążonych użytkowaniem wieczystym będących w zasobach jst do gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste, nie zmienia ich wyceny księgowej na dzień przeklasyfikowania.
- 3.3. Przekazanie gruntu w użytkowanie wieczyste i - co się z tym wiąże - ograniczenie możliwości dysponowania nim, może stanowić przesłankę trwałej utraty wartości gruntu. W szczególności może dotyczyć to przypadku, gdy wycena bilansowa gruntu na dzień przeklasyfikowania jest bliska jego aktualnej wartości rynkowej. Dlatego, na dzień bilansowy konieczna jest ocena, czy nie nastąpiła trwała utrata wartości gruntu przekazanego w wieczyste użytkowanie przy zastosowaniu procedury, o której mowa w pkt. 3.5 KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów”, dalej KSR 4. W razie stwierdzenia trwałej utraty wartości tego gruntu kwotę zmniejszającą jego dotychczasową wartość bilansową odnosi się w ciężar konta 800 „Fundusz jednostki”. w korespondencji z kontem 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”. Jst może jednakże uznać za przydatne utworzenie nowego konta np. „Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych”.
- 3.4. KSR 4 stanowi, że w celu stwierdzenia czy nastąpiła trwała utrata wartości ustala się wartość odzyskiwalną, którą jest: (1) wartość handlowa lub (2) wartość użytkowa, zależnie od tego która jest

wyższa. Grunty przekazane w użytkowanie wieczyste stanowią specyficzny składnik aktywów, ze względu na uregulowania prawne dotyczące tych gruntów. Jst będąca właścicielem gruntu, przekazanego w użytkowanie wieczyste nie może zbyć tego gruntu innemu podmiotowi, niebędącemu użytkownikiem wieczystym tego gruntu. Przyjmuje się zatem, iż nie jest możliwe wiarygodne ustalenie wartości handlowej takiego gruntu. Dlatego ustalenia wymaga wartość użytkowa danego gruntu. Jeżeli jest ona niższa od dotychczasowej wartości bilansowej gruntu, dokonuje się odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości.

3.5. W myśl KSR 4 wartość użytkową ustala się dla pojedynczego składnika aktywów lub dla grupy aktywów wypracowujących korzyści ekonomiczne. Biorąc pod uwagę specyfikę użytkowania wieczystego gruntu (każde przekazanie w użytkowanie wieczyste gruntu następuje na podstawie odrębnej umowy, a rozliczenia z tytułu danego gruntu nie wpływają na rozliczenia z tytułu innych gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste), oceny utraty wartości dokonuje się, co do zasady, dla każdego gruntu przekazanego w użytkowanie wieczyste indywidualnie. W uzasadnionych przypadkach (por. pkt 5.5 KSR4) może jednak być wskazane traktowanie określonych gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste jako grupy aktywów wypracowujących korzyści ekonomiczne (Przykład 1).

3.6. Wartość użytkową, zgodnie z KSR 4, ustala się jako zdyskontowaną wartość przyszłych korzyści ekonomicznych netto ustaloną przy założeniu dalszego trwania umowy o użytkowanie wieczyste gruntu. W tym celu jednostka określa możliwe do uzyskania wpływy pieniężne związane z tym gruntem (są to opłaty roczne) oraz uwzględnia możliwe w przyszłości przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności gruntu (z uwzględnieniem wszelkich bonifikat udzielonych w związku z tym nabywcy prawa do gruntu). Ustalając wartość użytkową gruntu na dzień przekwalifikowania nie uwzględnia się wpływów z tytułu pierwszej opłaty. Wycena gruntu stanowiącego własność jst (na którym nie ciąży żadne ograniczenia prawne) nie jest tożsama z wyceną gruntu przekazanego w użytkowanie wieczyste, a zatem przyjęcie założenia, że wartością użytkową jest wartość, która stanowi podstawę do obliczenia opłaty rocznej nie jest prawidłowe.

- 3.7. Użytkownik wieczysty może wystąpić z wnioskiem o przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności gruntu w dowolnym momencie jego obowiązywania.<sup>2</sup> Użytkownik wieczysty może również po upływie pierwotnego okresu użytkowania wносить o przedłużenie tego prawa na kolejny okres, a jst ma ograniczone możliwości odmowy. Dlatego, dla ustalenia wartości użytkowej gruntu, konieczne jest rozważenie dwóch skrajnych scenariuszy:  
Scenariusz (1) - użytkownik wieczysty będzie wносił opłaty roczne, a po zakończeniu okresu użytkowania wieczystego wystąpi o jego przedłużenie na następny okres;  
Scenariusz (2) - użytkownik wieczysty wystąpi z wnioskiem o przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności korzystając z przewidzianych prawem możliwości w najbliższym okresie.  
Niższa z dwóch kwot ustalonych w ramach tych scenariuszy może zostać uznana za wartość użytkową, a zarazem wartość odzyskiwalną gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste. Wartość odzyskiwalna wyznacza wysokość odpisu z tytułu trwałej utraty wartości, o którym mowa w pkt 3.4 Stanowiska.
- 3.8. Wartość gruntu ustaloną według Scenariusza (1) oblicza się jako iloraz rocznej opłaty za użytkowanie wieczyste wynikającej z ostatniego zawiadomienia o jej wysokości oraz stopy dyskontowej. Stopę dyskontową ustala się jako stopę specyficzną dla jst, odpowiadającą oprocentowaniu, po którym jst ma możliwość uzyskania kredytu lub pożyczki o podobnych parametrach (nominał, termin zapadalności oraz zabezpieczenia). W ramach uproszczeń oraz uwzględniając posiadane zabezpieczenia można rozważyć zastosowanie stóp procentowych dla długoterminowych obligacji Skarbu Państwa, stóp procentowych wykorzystywanych dla celów opracowania wieloletniej prognozy finansowej przez jst lub publikowanych przez NBP danych w zakresie statystyki stóp procentowych.
- 3.9. Wartość gruntu ustaloną według Scenariusza (2) oblicza się tak, jakby przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności gruntu nastąpiło na dzień bilansowy, dokonując wyliczenia przewidzianego w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o przekształceniu

---

<sup>2</sup> Nie dotyczy gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe, o których mowa w ustawie z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów, Dz. U. z 2018 r., poz. 1716.

prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości (tekst jednolity: Dz.U z 2012, poz. 83), dalej ustawa z dnia 29 lipca 2005 r., z uwzględnieniem przysługujących bonifikat. Do wyliczenia opłaty z tytułu przekształcenia prawa do gruntu niezbędne jest ustalenie wartości rynkowej gruntu. Jst rozważa, czy wartość gruntu stanowiąca podstawę naliczenia opłaty rocznej odpowiada jego wartości rynkowej na dzień bilansowy. Jeżeli ocena wypadnie pozytywnie, wartość tę stosuje się do ustalenia opłaty za przekształcenie. W przeciwnym razie, jst szacuje wartość rynkową na podstawie informacji o cenach rynkowych podobnych gruntów. Sposób postępowania ilustruje Przykład 2 .

- 3.10. Jeżeli od dnia ustalenia poprzedniej wartości użytkowej gruntu nastąpiły znaczące zmiany, np. istotnie zmieniła się wysokość rocznej opłaty z tytułu użytkowania wieczystego gruntu lub opłaty za przekształcenie, co może świadczyć o tym, że nastąpiła kolejna trwała utrata wartości lub jej odwrócenie, ustala się ponownie wartość użytkową gruntu na dany dzień bilansowy w sposób opisany w pkt 3.5-3.9 Stanowiska. Jeżeli tak ustalona wartość odzyskiwalna jest wyższa od wartości odzyskiwalnej ustalonej poprzednio, wówczas dokonuje się korekty odpisu z tytułu trwałej utraty wartości w korespondencji z kontem 800 „Fundusz jednostki”. Korekta ta nie może jednak spowodować, że wartość gruntu będzie wyższa od jego wartości początkowej, po której grunt został wprowadzony do ksiąg rachunkowych.
- 3.11. Pierwszą opłatę z tytułu ustanowienia prawa użytkowania wieczystego oraz opłaty roczne ujmuje się na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”.
- 3.12. Niekiedy ustanowienie prawa wieczystego użytkowania gruntu będącego własnością jst na rzecz spółki np. komunalnej następuje w zamian za udziały w tej spółce. W przypadku takim jst przeprowadza procedury związane z ustanowieniem prawa opisane w pkt. 3.1 – 3.10 Stanowiska. Jednocześnie jst ujmuje objęte udziały jako długoterminowe aktywa finansowe odnosząc ich wartość drugostronnie na konto 800 „Fundusz jednostki”. Jeżeli ustanowienie prawa nastąpiło na rzecz spółki będącej jednostką zależną od jst, to na potrzeby sporządzenia bilansu skonsolidowanego jst należy dokonać odpowiednich korekt konsolidacyjnych. Ilustruje to

Przykład 3. Odpowiednio, w razie gdy ustanowienie prawa nastąpiło na rzecz jednostki współzależnej, której dane finansowe obejmowane są w skonsolidowanym bilansie jst metodą proporcjonalną, o której mowa w art. 59 ust. 2 ustawy, podane w Przykładzie 3 rozwiązanie wymaga dostosowania do zasad właściwych metodzie proporcjonalnej, określonych w art. 61 ustawy.

#### **4. Rozwiązanie umowy o użytkowanie wieczyste gruntu**

W przypadku zrzeczenia się prawa użytkowania wieczystego lub rozwiązania umowy z użytkownikiem wieczystym z innej przyczyny, grunt, dotychczas kwalifikowany jako obciążony prawem wieczystego użytkowania zostaje przeklasyfikowany do gruntów nieobciążonych użytkowaniem wieczystym będących w zasobach jst. Na dzień przeklasyfikowania jednostka ujmuje grunt w wartości księgowej jaką posiadał grunt nieobciążony użytkowaniem wieczystym w dniu poprzedzającym jego przeklasyfikowanie do gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste. Skutki ewentualnej korekty wartości gruntu odnosi się odpowiednio w ciężar lub na dobro konta 800 „Fundusz jednostki”.

#### **5. Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntu stanowiącego własność jednostki samorządu terytorialnego w prawo własności użytkownika**

5.1. Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntu stanowiącego własność jst w prawo własności użytkownika może nastąpić na wniesione żądanie użytkownika wieczystego zgodnie z ustawą z dnia 29 lipca 2005 r. Prawo użytkowania wieczystego przekształca się w prawo własności nieruchomości z dniem, w którym decyzja o przekształceniu stała się ostateczna.

Na dzień przekształcenia, jst zaprzestaje ujmowania gruntu w księgach rachunkowych, odnosząc jego wartość bilansową na konto 800 „Fundusz jednostki”.

5.2. Z tytułu przekształcenia jst ustala w decyzji opłatę, która może być na wniosek użytkownika wieczystego rozłożona na raty (do 20 lat). Opłatę może pomniejszać udzielona bonifikata. Nieuiszczona część opłaty, rozłożonej na raty podlega oprocentowaniu przy zastosowaniu stopy procentowej określonej w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. Należną opłatę ustaloną na dzień przekształcenia, z uwzględnieniem bonifikaty,

ujmuje się na koncie 760 „Pozostałe przychody operacyjne” w korespondencji z kontem 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”. W przypadku rozłożenia opłaty na raty, wymagalnej w okresie powyżej 12 miesięcy od dnia bilansowego, należność z tytułu dochodów budżetowych przenosi się do należności długoterminowych - konto 226”.

*Wariant II brzmienia punktu 5.2:*

*5.2 Z tytułu przekształcenia jst ustala w decyzji opłatę (...)przy zastosowaniu stopy procentowej określonej w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. Należną opłatę ustaloną na dzień przekształcenia, z uwzględnieniem bonifikaty, ujmuje się na **koncie 800 „Fundusz jednostki”** w korespondencji z kontem 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”. W przypadku rozłożenia opłaty na raty (...).*

5.3. Na mocy ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (Dz. U. poz. 1716), dalej ustawa z dnia 20 lipca 2018 r., z dniem 1 stycznia 2019 r. prawo użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe przekształca się w prawo własności tych gruntów. Z tym dniem jst zaprzestaje ujmowania gruntu, spełniającego warunki określone w ustawie z dnia 20 lipca 2018 r., i odnosi jego wartość bilansową na konto 800 „Fundusz jednostki”.

5.4. Nowy właściciel z tytułu przekształcenia wnosi roczną opłatę, przez okres 20 lat od dnia przekształcenia. Wysokość opłaty jest równa wysokości opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego, obowiązującej w dniu przekształcenia. Jst może udzielić bonifikaty od wskazanej opłaty za dany rok. Opłatę wnosi się w terminie do dnia 31 marca każdego roku, a za rok 2019 w terminie do dnia 29 lutego 2020r.

Z dniem przekształcenia jst ujmuje w księgach rachunkowych należną opłatę za okres 20 lat od dnia przekształcenia, z uwzględnieniem ewentualnych bonifikat jako należność długoterminową (konto 226 „Długoterminowe należności budżetowe”), odnosząc ją drugostronnie na konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

*Wariant II brzmienia punktu 5.4:*



*Nowy właściciel z tytułu przekształcenia wnosi roczną opłatę (...), odnosząc ją drugostronnie na **konto 800 „Fundusz jednostki”**.*

5.5. Właściciel nieruchomości, w odniesieniu do której nastąpiło przekształcenie prawa wieczystego użytkowania w prawo własności zgodnie z przepisami ustawy z dnia 20 lipca 2018 r., może wystąpić w każdym czasie trwania obowiązku wnoszenia opłaty rocznej z wnioskiem o jednorazową zapłatę należności z tytułu opłaty za przekształcenie w kwocie pozostającej do spłaty. Wysokość opłaty jednorazowej stanowi iloczyn wysokości opłaty obowiązującej w roku, w którym złożono wniosek oraz liczby lat pozostałych do upływu okresu 20 lat.

W momencie złożenia wniosku jst wycenia należność z tytułu opłaty jednorazowej z uwzględnieniem ewentualnej bonifikaty udzielonej za jednorazową zapłatę. Jst ujmuje należność z tytułu jednorazowej opłaty na koncie 221 – należności z tytułu dochodów budżetowych zmniejszając w tej samej wysokości należności długoterminowe – konto 226, a różnicę odnosząc drugostronnie na konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne” (lub w przypadku przyjęcia wariantu II w pkt. 5.4 – na konto 800 „Fundusz jednostki”).

5.6. W przypadku przekształcenia, na mocy przepisów wskazanych w punkcie 5.1 i 5.3, prawa wieczystego użytkowania gruntu będącego własnością Skarbu Państwa w prawo własności, w odniesieniu do którego jst wykonuje uprawnienia właścicielskie, otrzymane opłaty roczne i opłaty jednorazowe z uwzględnieniem udzielonych bonifikat z tytułu przekształcenia odprowadzane są przez jst do budżetu państwa. Część opłat, należnych jst z tytułu realizacji tego zadania zleconego stanowi dochód jst ujmowany na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”.

## **6. Prezentacja w bilansie oraz ujawnienia w informacji dodatkowej**

6.1. W myśl załącznika nr 5 do rozporządzenia MRiF, określającego zakres informacji wykazywanych w bilansie jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego, grunty stanowiące własność jst przekazane w użytkowanie wieczyste wykazuje się w aktywach trwałych bilansu w poz. „1.1.1. Grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom”. W skonsolidowanym bilansie jst, o którym mowa w załączniku nr 9 do rozporządzenia MRiF celowe jest wyodrębnienie

analogicznej pozycji „1.1.1. Grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom”.

6.2. W informacji dodatkowej sprawozdania finansowego zasadne jest zamieszczenie następujących zbiorczych informacji na temat gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste:

- wartość księgową gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste, przed dokonaniem odpisów z tytułu trwałej utraty wartości,
- skumulowana wartość odpisów z tytułu trwałej utraty wartości,
- wartość gruntów stanowiąca podstawę ustalenia opłaty rocznej w roku obrotowym,
- powierzchnia gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste.

6.3. W przypadku gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa przekazanych w użytkowanie wieczyste przez jst wykonującą uprawnienia właścicielskie, zasadne jest wykazanie w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego następujących informacji:

- wartość gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa przekazanych w użytkowanie wieczyste, stanowiąca podstawę ustalenia opłaty rocznej w roku obrotowym,
- powierzchnia gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa przekazanych w użytkowanie wieczyste.

## **7. Zastosowanie Stanowiska po raz pierwszy**

7.1. Stanowisko stosuje się po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2019 r., z możliwością jego wcześniejszego stosowania

7.2. Jst, które zastosują postanowienia niniejszego stanowiska do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy 2018, przy wycenie na dzień bilansowy gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste przeznaczonych na cele mieszkaniowe, objętych przekształceniem w prawo własności na mocy ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. uwzględniają fakt, iż wartość bilansowa tych gruntów nie może być wyższa od sumy opłat za przekształcenie, należnych za

okres 20 lat przewidzianych tą ustawą, z uwzględnieniem ewentualnych bonifikat.

- 7.3. Przy pierwszym zastosowaniu Stanowiska, ze względu na trudności związane z odtworzeniem danych zgodnie z pełnym podejściem retrospektywnym przewidzianym w KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”, możliwe jest przyjęcie uproszczeń. Polegają one na tym, że jst, które stosowały dotychczas zasady klasyfikacji odmienne od określonych w Stanowisku, przeklasyfikowują grunty przekazane w użytkowanie wieczyste oraz dokonują ich wyceny zgodnie ze Stanowiskiem na pierwszy dzień roku obrotowego, w którym wskazówki Stanowiska zastosowano po raz pierwszy, bez dokonywania korekt za lata poprzednie.
- 7.4. W przypadku, gdy jst nie ujmowała gruntów będących jej własnością przekazanych w użytkowanie wieczyste w ewidencji bilansowej, grunty takie wprowadza się do ewidencji bilansowej z dniem zastosowania Stanowiska w cenie nabycia. Jeżeli ustalenie ceny nabycia nie jest możliwe lub jest praktycznie niewykonalne – w rozumieniu KSR 7 - jst może przyjąć do wyceny wartość gruntu, która stanowi podstawę do ustalenia rocznej opłaty za rok 2018. Ewentualnych odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, o których mowa w punkcie 3.4 Stanowiska dokonuje się nie później niż na pierwszy dzień bilansowy po zastosowaniu Stanowiska.
- 7.5. Wszelkie inne zmiany spowodowane zastosowaniem Stanowiska ustala się na dzień jego pierwszego zastosowania i odnosi drugostronnie na konto 800 „Fundusz jednostki”. Na przykład jeżeli jst rozliczała w czasie pierwszą otrzymaną opłatę to nierozliczone saldo z tego tytułu ujmuje na koncie 800 „Fundusz jednostki”. Z kontem tym rozlicza się również ewentualne korekty wyceny gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste jakie nastąpiły w związku z zastosowaniem Stanowiska po raz pierwszy.
- 7.6. Przy pierwszym zastosowaniu Stanowiska, jst wyjaśnia w informacji dodatkowej zmiany dotychczas stosowanych zasad rachunkowości oraz ich wpływ na wielkości wykazane w sprawozdaniu finansowym, a także objaśnia ewentualne zakłócenia porównywalności danych finansowych za kolejne okresy.

## **PRZYKŁAD 1 – Grunty oddane w użytkowanie wieczyste jako grupa aktywów wypracowujących korzyści ekonomiczne**

Typową sytuacją traktowania określonych gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste jako grupy aktywów wypracowujących korzyści ekonomiczne jest przypadek, w którym przedmiotem prawa są powiązane ze sobą grunty, choć stanowiące odrębne jednostki rejestrowe gruntów, przekazane w wieczyste użytkowanie dla realizacji określonego działania gospodarczego zasadniczo na jednym z nich.

Przykładowo, jst dysponuje gruntem, oznaczonym jako działka 214/7, która posiada zasoby piasku, możliwe do eksploatacji i gospodarczego wykorzystania. Aby eksploatacja piasku mogła być prowadzona, niezbędny jest dojazd do działki 214/7 przez przylegającą do niej działkę 214/5, z kwalifikacją jako droga. Przedsiębiorca „IKS” uzyskał prawo do wieczystego użytkowania działki 214/7 i prowadzenia na niej działalności eksploatacyjnej. Aby taką działalność mógł prowadzić, uzyskał także prawo do użytkowania działki 214/5. Z oczywistych względów wynika, że wartość godziwa działki 214/7 oraz prawa jej użytkowania jest znacząco większa od wartości działki 214/5 i prawa jej użytkowania. Ustalając, czy nie nastąpiła trwała utrata wartości działki 214/5, należy uwzględnić przepływy pieniężne, realizowane zarówno z eksploatacji działki 214/7, jak i korzystania z przejazdu do niej przez działkę 214/5. Innymi słowy, w celu oceny, czy nie nastąpiła trwała utrata wartości obu działek, działki 214/5 i 214/7 powinny być brane pod uwagę jako jeden ośrodek (grupa aktywów) wypracowujący korzyści ekonomiczne.

## **PRZYKŁAD 2 - Ustalenie wartości użytkowej gruntu oddanego przez jednostkę samorządu terytorialnego w użytkowanie wieczyste**

Jednostka samorządu terytorialnego posiada w ramach gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste działkę zlokalizowaną w centrum miasta, przekazaną w użytkowanie wieczyste, zaewidencjonowaną na koncie 011 „Środki trwałe”. Nieruchomość stanowi grunt o powierzchni 21.200 m<sup>2</sup>, przekazany na cele komercyjne. Wznosi się na nim 6-kondygnacyjny budynek. Użytkowanie wieczyste ustanowiono na 99 lat

*Załącznik do Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego tych gruntów w prawo własności.*

- do 2086 roku. Wartość początkowa gruntu (przed dokonaniem odpisów) wynosi 3.000 tys. zł. Dotychczas nie dokonywano odpisu.

### 1. Ustalenie wartości zdyskontowanych przyszłych czynszów (Scenariusz 1)

Wartość gruntu będąca podstawą do obliczania aktualnych opłat za użytkowanie wieczyste wynosi 3.065 tys. zł. Roczne opłaty otrzymywane przez jednostkę przy stawce 3% wynoszą 92 tys. zł. Stopa dyskontowa wynosi 3,5%<sup>1</sup>.

Jednostka samorządu terytorialnego ustala wartość użytkową gruntu oddanego w użytkowanie wieczyste stosując wytyczne punktu 3.7 Stanowiska:

$$\text{Wartość użytkowa} = \left( \frac{\text{aktualna opłata roczna}}{\text{stopa dyskontowa}} \right) = \frac{92.000}{0,035} = 2.629 \text{ tys. zł}$$

### 2. Ustalenie wartości wykupu (Scenariusz 2)

W celu oszacowania opłaty z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności gruntu, jednostka samorządu terytorialnego przeprowadziła analizę cen rynkowych nieruchomości zlokalizowanych w sąsiedztwie działki, z uwzględnieniem sposobu ich wykorzystania. Analiza wykazała, że aktualne ceny rynkowe podobnych gruntów odbiegają istotnie od wartości stanowiącej podstawę ustalenia aktualnej opłaty rocznej. Dlatego, w celu obliczenia opłaty z tytułu przekształcenia prawa jednostka samorządu terytorialnego oszacowała wartość rynkową gruntu. Wynosi ona 4 000 tys. zł.

Obliczono opłatę z tytułu przekształcenia prawa zgodnie z przepisami ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości, z uwzględnieniem maksymalnej, możliwej do przyznania bonifikaty. Jednostka samorządu terytorialnego obliczyła współczynniki korygujące i oszacowała opłatę za przekształcenie prawa na 2.430 tys. zł. Oceniono, że kwota należnej płatności będzie płatna z góry i nie zostanie rozłożona na raty.

3. Ustalenie, która z kwot: (Scenariusz 1 czy Scenariusz 2) jest niższa  
Kwotę wyznaczającą wartość użytkową ustalono w wysokości 2.430 tys. zł, gdyż jest ona niższa (patrz punkt 3.7 Stanowiska).

---

<sup>1</sup> Stopę dyskontową ustalono zgodnie z wytycznymi pkt 3.8 Stanowiska.

#### 4. Ustalenie odpisu lub korekta odpisu aktualizującego i jego ujęcie

Ponieważ wartość początkowa gruntu wykazana w ewidencji wynosi 3.000 tys. zł, a jego wartość użytkowa 2.430 tys. zł to konieczne jest dokonanie odpisu w wysokości różnicy tj. 570 tys. zł (patrz punkt 3.3 Stanowiska). Odpis aktualizujący odnosi się w ciężar konta 800 „Fundusz jednostki”, w korespondencji z kontem „Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych” lub 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”.

#### **PRZYKŁAD 3 – Ustanowienie prawa użytkowania wieczystego gruntu jst w zamian za udziały w spółce kontrolowanej przez jst.**

Jst ustanowiła prawo wieczystego użytkowania gruntu będącego jej własnością na rzecz spółki komunalnej zajmującej się utylizacją odpadów. Wartość przedmiotowego gruntu figurująca w księgach rachunkowych jst przed ustanowieniem prawa to 2.000 tys. zł. Wartość nominalna udziałów w spółce komunalnej kontrolowanej przez jst wynosi 500 tys. zł i odpowiada wartości rynkowej ustanowionego prawa wieczystego użytkowania gruntu. Jst ustaliła wartość użytkową gruntu, zgodnie z wytycznymi Stanowiska, na pierwszy dzień bilansowy po ustanowieniu prawa i objęciu udziałów. Wartość użytkowa wyniosła 1.600 zł.

1. Ujęcie transakcji objęcia przez jst udziałów w spółce w zamian za ustanowienie prawa wieczystego użytkowania gruntu.

Wn konto 030 „Długoterminowe aktywa finansowe” 500 tys. zł

Ma konto 800 „Fundusz jednostki” 500 tys. zł

Jednocześnie następuje przeklasyfikowanie gruntu o wartości 2.000 zł. z gruntów nieobciążonych użytkowaniem wieczystym do gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste (ewidencja na odpowiednich kontach analitycznych do konta 011 „Środki trwałe”.

2. Ustalenie wartości gruntu jst oddanego w użytkowanie wieczyste na dzień bilansowy.

Na dzień bilansowy konieczne jest ujęcie odpisu aktualizującego wartość gruntu w związku z ustaleniem wartości użytkowej, która

Załącznik do Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego tych gruntów w prawo własności.

jest niższa od wartości bilansowej. Odpis aktualizujący wartość gruntu wynosi 400 tys. zł. (2.000 tys. zł - 1.600 tys. zł).

Wn konto 800 „Fundusz jednostki” 400 tys. zł

Ma konto „Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” 400 tys. zł

3. Korekty dotyczące gruntu oddanego w wieczyste użytkowanie w zamian za udziały w spółce dla potrzeb sporządzenia bilansu skonsolidowanego jst.

w tys. zł

Bilans	JST	Spółka	Korekty konsolidacyjne		BS JST
			Wn	Ma	
<b>Grunty</b>	<b>1.600</b>	<b>500</b>	<b>(2) 2.000</b>	<b>(2) 2.100</b>	<b>2.000</b>
w tym prawo wieczystego użytkowania gruntów		500		(2) 500	
w tym grunty w użytkowaniu wieczystym	1.600			(2) 1.600	-
<b>Długoterminowe aktywa finansowe</b>	<b>500</b>			<b>(1) 500</b>	<b>-</b>
<b>Fundusz jednostki</b>	<b>100*</b>		<b>(2) 100</b>		
<b>Kapitał zakładowy</b>		<b>500</b>	<b>(1) 500</b>		<b>-</b>
<b><u>Razem</u></b>			<b><u>2.600</u></b>	<b><u>2.600</u></b>	<b>-</b>

(1) Korekta konsolidacyjna dot. udziałów.

(2) Zbiorcza korekta konsolidacyjna związana z ustanowieniem prawa wieczystego użytkowania i związanej z tym wyceny gruntu.

\* Wykazana w funduszu jednostki pozycja w kwocie 100 tys. zł stanowi wypadkową ujęcia udziałów w zamian za prawo wieczystego użytkowania (Ma 500) i ujęcia skutków utraty wartości przez grunty, na których ustanowiono prawo wieczystego użytkowania (Wn 400).