

Warszawa, dnia 20 lutego 2019 r.

Poz. 19

**KOMUNIKAT**  
**MINISTRA FINANSÓW<sup>1)</sup>**

z dnia 11 lutego 2019 r.

**w sprawie przyjęcia 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 wieczystego użytkowania tych gruntów w prawo własności**

Ogłasza się uchwałę Nr 2/2019 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 22 stycznia 2019 r. w sprawie przyjęcia 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 wieczystego użytkowania tych gruntów w prawo własności, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Finansów: wz. T. Robaczyński

---

<sup>1)</sup> Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

**Uchwała Nr 2/2019**  
**Komitetu Standardów Rachunkowości**  
z dnia 22 stycznia 2019 r.

**w sprawie przyjęcia 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  
wieczystego użytkowania tych gruntów w prawo własności**

Na podstawie § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 749 i 1765) oraz § 5 ust. 14 i § 6 ust. 2 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości, uchwała się, co następuje:

**§ 1.**

1. Komitet przyjmuje Stanowisko 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 wieczystego użytkowania tych gruntów w prawo własności, stanowiące załącznik do niniejszej uchwały.
2. Stanowisko, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2019 r.

**§ 2.**

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodnicząca  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Joanna Dadacz

Zastępca Przewodniczącej  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Agnieszka Stachniak

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Teresa Cebrowska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Katarzyna Dębska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Zdzisław Fedak

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
prof. dr hab. Jerzy Gierusz

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr hab. Radosław Ignatowski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Małgorzata Kosiorek

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Elżbieta Kowalska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Krzysztof Kruszewski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Barbara Misterna-Dragan

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Ernest Podgórski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Teresa Schubert

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Anna Sirocka

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Izabela Sykulska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
prof. dr hab. Gertruda Świdorska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Bogusława Toma

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Katarzyna Trzpięła

Załącznik do uchwały Nr 2/2019  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
z dnia 22 stycznia 2019 r.

## **Stanowisko 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 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 (Dz. U. z 2018 r. poz. 395, z późn. zm.) – dalej ustawa – oraz
  - rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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 r. poz. 1911 i z 2018 r. poz. 2471) – dalej rozporządzenie MRiFw odniesieniu do ujęcia, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym jednostki samorządu terytorialnego (dalej: jst) oraz skonsolidowanym bilansie gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste przez jst. Stanowisko wskazuje również sposób ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów będących własnością Skarbu Państwa przekazanych w użytkowanie wieczyste przez jednostkę wykonującą uprawnienia właścicielskie do tych gruntów. Ponadto 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 jst lub ich związków oraz grunty stanowiące własność Skarbu Państwa przekazane w użytkowanie wieczyste użytkownikom wieczystym na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r. poz. 1025, 1104, 1629 i 1104), przepisach ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2018 r. poz. 2204, 1509 i 2348), a także ustawy z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (Dz. U. z 2018 r. poz. 91 i 1162).
- 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. Ilekroć natomiast w Stanowisku mowa jest o skonsolidowanym bilansie, rozumie się przez to skonsolidowany bilans jst, o którym mowa w § 29 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 jst przekazane w użytkowanie wieczyste przez tę jednostkę użytkownikowi wieczystemu ujmuje się w księgach 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”.
- 2.2. Grunty stanowiące własność Skarbu Państwa przekazane w użytkowanie wieczyste przez jednostkę wykonującą uprawnienia właścicielskie w odniesieniu do tych gruntów, nie stanowią składnika aktywów 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.

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

- 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 księgach rachunkowych i 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 w dalszej części stanowiska mowa jest o wartości księgowej netto – dotyczy to wartości ustalonej w sposób określony w niniejszym punkcie.
- 3.2. Przeklasyfikowanie gruntów nieobciążonych użytkowaniem wieczystym będących w zasobach jst do gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste, nie powoduje zmiany ich wartości księgowej netto 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 wartość księgowa netto 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 nr 4. W razie stwierdzenia trwałej utraty wartości tego gruntu, kwotę zmniejszającą jego dotychczasową wartość księgową netto odnosi się w ciężar konta 800 „Fundusz jednostki”. Wskazane jest uzupełnienie planu kont dla urzędu jst o nowe konto, np. „Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych”, na które odnosi się skutki trwałej utraty wartości gruntu, o czym mowa powyżej.
- 3.4. KSR nr 4 stanowi, że w celu stwierdzenia czy nastąpiła trwała utrata wartości składnika aktywów ustala się jego wartość odzyskiwalną, którą jest: (1) wartość handlowa lub (2) wartość użytkowa, zależnie od tego która z nich 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 co do zasady nie jest możliwe wiarygodne

ustalenie wartości handlowej takiego gruntu. Dlatego ustalenia wymaga wartość użytkowa danego gruntu. Jeżeli jest ona niższa od dotychczasowej wartości księgowej netto gruntu, dokonuje się odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości.

- 3.5. W myśl KSR nr 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 KSR nr 4) 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 nr 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 nabywcą prawa do gruntu). Ustalając wartość użytkową gruntu na dzień przeklasyfikowania 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 wnosić 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 wnosił 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

---

<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 i 2540).

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 do opracowania wieloletniej prognozy finansowej przez jst lub publikowanych przez NBP danych w zakresie statystyki stóp procentowych. Wskazane jest, aby jst ujawniła w informacji dodatkowej (we wprowadzeniu do sprawozdania w pkt I.4) informacje o przyjętych zasadach ustalenia wartości użytkowej gruntów, w tym zastosowanej stopie dyskontowej i jej podstawie.

- 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 prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 83 ze zm.), 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 ocenia, 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 ustala 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 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 w księgach rachunkowych urzędu jst na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”.
- 3.12. Przychody z tytułu opłat, o których mowa w ustawie o gospodarce nieruchomościami, dotyczące gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa oddanych w użytkowanie wieczyste przez jednostkę wykonującą uprawnienia właścicielskie, ujmowane są w księgach rachunkowych urzędu jst jako „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, zgodnie z zasadami księgowania zadań zleconych, opracowanymi na podstawie rozporządzenia MRiF<sup>3)</sup>.
- 3.13. 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 przy sporządzeniu skonsolidowanego bilansu należy dokonać odpowiednich korekt konsolidacyjnych. Ilustruje to przykład 3. Odpowiednio, w razie gdy ustanowienie prawa nastąpiło na rzecz jednostki współzależnej, której dane

<sup>3)</sup> [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl), zakładka Działalność/Rachunkowość/Najczęściej zadawane pytania/Rachunkowość budżetowa

finansowe obejmowane są w skonsolidowanym bilansie 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 klasyfikowany jako obciążony prawem wieczystego użytkowania zostaje przeklasyfikowany do gruntów nieobciążonych użytkowaniem wieczystym będących w zasobach jst. Na dzień przeklasyfikowania jednostka ujmuje grunt w jego dotychczasowej wartości księgowej z dnia przeklasyfikowania, zmniejszając ją o skutki dokonywanych wcześniej odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, wynikających z wcześniejszego obciążenia gruntu prawem wieczystego użytkowania. Przykładowo, jeśli na dzień rozwiązania umowy o użytkowanie wieczyste grunt miał wartość księgową 200 tys. zł, przy czym na wysokość tej kwoty wpłynęły odpisy w wysokości 50 tys. zł z tytułu trwałej utraty wartości gruntu, spowodowanej ustanowieniem prawa wieczystego użytkowania, to na dzień rozwiązania umowy o wieczyste użytkowanie, wartość księgowa netto gruntu wynosi 250 tys. zł. Nie zwalnia to jednostki z przeprowadzenia procedury, o której mowa w pkt. 3.5 KSR nr 4 dotyczącej utraty wartości tego gruntu w roku rozwiązania umowy”. Skutki ewentualnej korekty wartości gruntu odnosi się odpowiednio w ciężar lub na dobro konta 800 „Fundusz jednostki”.

#### **5. Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntu 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 księgową netto 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 800 „Fundusz jednostki” 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.
- 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. z 2018 r. poz. 1716 i 2540), 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 w księgach rachunkowych urzędu jst gruntu spełniającego warunki określone w ustawie z dnia 20 lipca 2018 r. i odnosi jego wartość księgową netto na konto 800 „Fundusz jednostki”. Ujęcie w księgach rachunkowych tej operacji następuje nie później niż na dzień wydania zaświadczenia, o którym mowa w art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r.



W razie złożenia przez właściciela gruntu wniosku o jednorazową zapłatę należności z tytułu opłaty za przekształcenie lub nowego oświadczenia o zamiarze wnoszenia opłaty w przypadku właściciela gruntu będącego przedsiębiorcą, jst ponownie wycenia należność z tytułu opłaty, z uwzględnieniem ewentualnej bonifikaty udzielonej za jednorazową zapłatę. Skutki ponownej wyceny odnosi się na konto 800 „Fundusz jednostki”. Jst ujmuje należność z tytułu jednorazowej opłaty na koncie 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” zmniejszając w tej samej wysokości należności długoterminowe – konto 226.

- 5.4. 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 jednostka wykonuje uprawnienia właścicielskie, otrzymane opłaty z uwzględnieniem udzielonych bonifikat z tytułu przekształcenia jednostka ujmuje w księgach rachunkowych urzędu jst jako „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, zgodnie z zasadami księgowania zadań zleconych opracowanymi na podstawie rozporządzenia MRiF<sup>4)</sup>

## 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, 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 netto gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste, przed dokonaniem odpisów z tytułu trwałej utraty wartości spowodowanych ustanowieniem prawa użytkowania wieczystego,
  - skumulowana wartość odpisów z tytułu trwałej utraty wartości spowodowanych ustanowieniem prawa użytkowania wieczystego,
  - wartość gruntów stanowiąca podstawę ustalenia opłaty rocznej w roku obrotowym,
  - powierzchnia gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste,
  - wartość księgową netto i powierzchnia gruntów przekazanych w wieczyste użytkowanie przeznaczonych na cele mieszkaniowe, które podlegają przekształceniu w prawo własności na mocy ustawy z dnia 20 lipca 2018 r.,
  - wartość księgową netto gruntów wcześniej użytkowanych wieczyście, przekształconych w prawo własności na mocy ustawy z dnia 29 lipca 2005 r.
- 6.3. W przypadku gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa przekazanych w użytkowanie wieczyste przez jednostkę 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.

<sup>4)</sup> [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl), zakładka Działalność/Rachunkowość/Najczęściej zadawane pytania/Rachunkowość budżetowa

## 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 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 nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja” – dalej KSR nr 7, 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. Zastosowanie podejścia uproszczonego wymaga ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.
- 7.4. Jeżeli jst nie ujmowała gruntów będących jej własnością, w tym przekazanych w użytkowanie wieczyste w księgach rachunkowych, grunty takie wprowadza się do ksiąg z dniem zastosowania Stanowiska w cenie nabycia. Jeżeli ustalenie ceny nabycia nie jest możliwe lub jest praktycznie niewykonalne – w rozumieniu KSR nr 7 - jst może przyjąć do wyceny wartość gruntu, która stanowi podstawę do ustalenia rocznej opłaty za rok 2018. W przypadkach, gdy nie jest możliwe ustalenie wartości gruntu w oparciu o wartość gruntu stanowiącą podstawę do ustalenia opłaty za rok 2018 (np. wobec zwolnień z tej opłaty) wartość gruntu można ustalić w oparciu o cenę sprzedaży takiego samego lub podobnego gruntu.  
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.

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.

### **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 – 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>5)</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

<sup>5)</sup> Stopę dyskontową ustalono zgodnie z wytycznymi pkt 3.8 Stanowiska.

stanowiącej podstawę ustalenia aktualnej opłaty rocznej. Dlatego, w celu obliczenia opłaty z tytułu przekształcenia prawa jednostka samorządu terytorialnego ustaliła 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).

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 rzeczowych aktywów trwałych”.

**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 tys. 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 tys. 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 jest niższa od wartości księgowej netto. 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 rzeczowych aktywów trwałych”	400 tys. zł

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

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><u>-</u></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).