



Marcin Roj

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Studia doktoranckie
marcin_roj@o2.pl

DYLEMATY EWIDENCJI NIERUCHOMOŚCI STANOWIĄCYCH WŁASNOŚĆ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO ODDANYCH W WIECZyste UŻYTKOWANIE

Streszczenie: Nieruchomości stanowią jeden z fundamentów zasobu materialnego jednostek sfery publicznej. Użytkowanie wieczyste jest powszechną i trwałą formą prawną korzystania z gruntów państwowych i samorządowych. W przypadku nieruchomości gruntowych, stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego oddanych w użytkowanie wieczyste, występuje specyficzna kombinacja praw do tych aktywów. Przepisy z obszaru rachunkowości i finansów publicznych nie regulują zasad ich ujęcia i wyceny przez samorządy. W związku z tym występują w praktyce różne – bardzo odmienne – sposoby prezentacji i ustalania wartości gruntów obciążonych prawem wieczystego użytkowania, co w efekcie zakłóca proces porównywalności sprawozdań finansowych poszczególnych jednostek i niesie ryzyko błędnej oceny ich sytuacji majątkowej.

Słowa kluczowe: wycena bilansowa, użytkowanie wieczyste, jednostka samorządu terytorialnego.

Wprowadzenie

Prawa do nieruchomości stanowią jeden z podstawowych składników aktywów jednostek samorządu terytorialnego, w szczególności gmin, który pozwala im na wypełnianie ustawowych zadań. Stąd też wynika ich duże znaczenie dla oceny sytuacji majątkowej danego podmiotu. Sposób klasyfikacji i wyceny praw do nieruchomości rzutuje bezpośrednio na sprawozdanie finansowe, w głównej mierze na bilans jednostki. Przyjęte specyficzne zasady i rozwiązania w zakresie

wyceny i sporządzania sprawozdań powinny być dobrane tak, aby zapewnić odpowiednią jakość informacji finansowych przeznaczonych dla szerokiego grona odbiorców [Śniezek, 2004, s. 143]. W teorii rachunkowości ukształtowały się dwa podejścia do zagadnienia wyceny: oparte na cenach historycznych i oparte na cenach bieżących. Podejścia te zaś przekładają się na dwa modele wyceny stosowane w regulacjach i praktyce rachunkowości, tj. model kosztu historycznego oraz model wartości godziwej¹.

Użytkowanie wieczyste jest specyficzną dla Polski konstrukcją prawną. Celem niniejszego artykułu jest zarysowanie problemów klasyfikacji i wyceny nieruchomości jednostek samorządu terytorialnego oddanych podmiotom trzecim w wieczyste użytkowanie. Podstawą do napisania opracowania były studia obowiązujących przepisów prawa, analiza literatury, regulacji rachunkowości, interpretacji praktyków oraz dokumentacji sprawozdawczej wybranych jednostek samorządu terytorialnego.

1. Prawo własności a prawo użytkowania wieczystego gruntu

W prawie polskim pojęcie nieruchomości, własności oraz prawa wieczystego użytkowania zdefiniowane zostało w Kodeksie cywilnym.

Nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, ponadto za części składowe nieruchomości uważa się także prawa związane z jej własnością [Kodeks cywilny, art. 46, 48 i 50].

W granicach określonych przez ustawy i zasady współzycia społecznego właściciel może, z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochody z rzeczy. W tych samych granicach może rozporządzać rzeczą [Kodeks cywilny, art. 140]. Nieruchomość jest przedmiotem, może być zatem przedmiotem własności, tym samym ogólne zasady dotyczące własności mają również zastosowanie do własności nieruchomości. Własność daje uprawnionemu najpełniejszą władzę nad rzeczą. W systemie prawnym nie jest to jednak prawo absolutne, lecz względnie pełne. Traktowanie własności ja-

¹ Problematyka ta poruszana jest w licznych publikacjach, np. [Buk, Kostur, 2012; Gierusz, 2011; Wierzińska, 2014].

ko prawa absolutnego prowadziłoby nieuchronnie do nagminnego naruszania interesów innych podmiotów. Kodeks cywilny określa treść prawa własności ze wskazaniem jego granic, w obrębie których właściciel rzeczy wykonuje swoje uprawnienia [Strzelczyk, 2011, s. 7-8].

Użytkowanie wieczyste wykształciło się jako forma prawna korzystania z gruntów państwowych i miało służyć pierwotnie głównie celom budownictwa mieszkaniowego. Wprowadzono je po raz pierwszy do prawa polskiego ustawą z 14 lipca 1961 r. o gospodarce terenami w miastach i osiedlach. Przepisy dotyczące użytkowania wieczystego znalazły się następnie w obowiązującym Kodeksie cywilnym. Stanowi on, iż grunty stanowiące własność jednostek samorządu terytorialnego mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste osobom fizycznym i osobom prawnym. Użytkownik wieczysty może korzystać z gruntu z wyłączeniem innych osób w granicach określonych przez ustawy, zasady współzycia społecznego oraz w oparciu o umowę o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste. W tych samych granicach użytkownik wieczysty może swoim prawem rozporządzać. Przysługująca wieczystemu użytkownikowi własność budynków i urządzeń na użytkowanym gruncie jest prawem związanym z użytkowaniem wieczystym. Użytkowanie wieczyste jest prawem terminowym, zawiera się je co do zasady na 99 lat. Ze względu na cel gospodarczy okres ten może ulec skróceniu, jednak nie mniej niż na 40 lat. Wieczysty użytkownik uiszcza przez czas trwania swego prawa opłatę roczną [Kodeks cywilny, art. 232-239].

Prawo własności jest prawem rzeczowym dającym bez wątpienia najpełniejsze władztwo nad rzeczą, wywodzą się od niego inne prawa rzeczowe. Z porównania przepisów Kodeksu cywilnego wynika bezpośrednio, że prawo użytkowania wieczystego gruntu jest prawem zbliżonym do prawa własności; uprawnienia użytkownika wieczystego są jednak bardziej zawężone niż uprawnienia właściciela, gdyż ograniczają je dodatkowo postanowienia umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste. Użytkowanie wieczyste stanowi ogniwo pośrednie pomiędzy własnością a ograniczonymi prawami rzeczowymi [Bieniek i Rudnicki, 2006, s. 751]. Obecnie użytkowanie wieczyste jest powszechną i trwałą formą korzystania z gruntów państwowych i samorządowych. Ochrona prawa właściciela (m.in. gminy) do czerpania pożytków z gruntu oddanego w wieczyste użytkowanie określona jest ogólnie w Kodeksie cywilnym. Uszczegółowiona została natomiast w ustawie o gospodarce nieruchomościami (art. 71-81) w zakresie pierwszej opłaty oraz opłat rocznych wnoszonych przez użytkowników wieczystych. Ich wysokość uzależniona jest od celu, na jaki grunt został oddany w użytkowanie wieczyste oraz jego aktualnej wartości rynkowej.

2. Wybrane zagadnienia rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego

Jednostki samorządu terytorialnego zaliczane są do jednostek sektora finansów publicznych. Rachunkowość sektora finansów publicznych określana jest często mianem rachunkowości budżetowej. Rachunkowość budżetowa obejmuje rachunkowość rządu, samorządów lokalnych i instytucji budżetowych. Jej zadaniem jest dostarczenie informacji o wykonaniu budżetu, a także planów finansowych i sytuacji majątkowej jednostek budżetowych [Nowak, 1996, s. 175].

Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych [ustawa o finansach publicznych, art. 40]. W rachunkowości budżetowej obowiązują zatem wszystkie zasady rachunkowości, wśród których wskazać można m.in. zasadę ciągłości, ostrożnej wyceny, wyższości treści nad formą czy indywidualnej wyceny. Zastosowanie tych zasad pozwala na rzetelne i wiarygodne odzwierciedlenie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki [Winiarska i Kaczurak-Kozak, 2013, s. 60].

Jednym z przepisów wykonawczych do ustawy o finansach publicznych jest Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 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. Rozporządzenie to określa m.in.: pojęcie środków trwałych, szczególne zasady ich wyceny oraz zasady ewidencji środków trwałych, w tym nieruchomości.

W myśl art. 3, ust. 1, pkt 15 ustawy o rachunkowości za środki trwałe uważa się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich m.in. nieruchomości – w tym grunty oraz prawo użytkowania wieczystego gruntu. Środki trwałe oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości wskazuje zaś, iż przez środki trwałe rozumie się środki, o których mowa w art. 3, ust. 1, pkt 15 ustawy o rachunkowości, w tym środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Definicji środków trwałych nie sposób jednak rozpatrywać bez jej oceny przez pryzmat pojęcia aktywów. W rachunkowości przez aktywa rozumie się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych [ustawa o rachunkowości, art. 3, ust. 1, pkt 12]. Ustawodawca nie odwołuje się do aspektu „własnościowego”, lecz sprawowania kontroli nad zasobem majątkowym. Pojęcie sprawowania kontroli nie jest wyjaśnione w ustawie o rachunkowości, niemniej jednak w doktrynie rozumie się przez to podejmowanie decyzji, ponoszenie ryzyka i osiąganie korzyści. Sprawowanie kontroli nad aktywami oznacza zdolność do egzekwowania praw jednostki wynikających z tzw. własności gospodarczej i dopływ korzyści ekonomicznych wynikających z posiadanych przez nią tytułów prawnych do określonych zasobów majątkowych [Gabrusewicz i Kołaczyk, 2005, s. 26]. Samo prawo własności może nie być wystarczającym warunkiem uznania sprawowania kontroli². Zastosowanie ma bowiem tutaj zasada wyższości treści ekonomicznej nad formą prawną. Ustalenie, czy dana jednostka kontroluje składnik rzeczowego majątku trwałego, czy też nie, wymaga uwzględnienia wszystkich faktów i okoliczności.

Na mocy regulacji określonych w art. 268 ustawy o finansach publicznych wprowadzone zostało obligatoryjne badanie rocznych sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego przez biegłego rewidenta. Dotyczy ono jednostek, w których liczba mieszkańców ustalona przez GUS na koniec poprzedniego roku sprawozdawczego przekracza 150 000. Po raz pierwszy obowiązek ten wystąpił w przypadku sprawozdań sporządzonych za 2010 r. [Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, art. 121, ust. 3].

3. Analiza przyjętych rozwiązań z zakresu ewidencji nieruchomości obciążonych prawem użytkowania wieczystego

Ustawa o rachunkowości nie reguluje kwestii ewidencji i wyceny bilansowej gruntów jednostek samorządu terytorialnego oddanych w użytkowanie wieczyste. Odnosi się bezpośrednio w swoich przepisach jedynie do samego prawa użytkowania wieczystego, zaliczając je do środków trwałych podmiotu, na rzecz którego zostało ono ustanowione lub nabyte w obrocie cywilnoprawnym. Zagadnienia ewidencji i wyceny gruntów stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego oddanych w użytkowanie wieczyste, nie zostały również

² Sztandarowym przykładem jest leasing finansowy.

sprecyzowane w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Stąd też – w szczególności po wejściu w życie obowiązkowego badania sprawozdań finansowych jednostek budżetowych – materia ta budzi kontrowersje i jest przedmiotem bardzo rozbieżnych opinii.

Wydaje się, że zasadniczy punkt sporny stanowi pytanie, czy jednostka samorządu terytorialnego będąca właścicielem gruntu oddanego w użytkowanie wieczyste nadal sprawuje nad nim kontrolę? Prowadzone przez autora konsultacje wskazują na trzy wiodące nurty w tym zakresie:

- jednostka mimo ustanowienia prawa użytkowania wieczystego pozostaje prawnym właścicielem gruntu, stąd też sprawuje pełną kontrolę nad nią tak, jak nad innymi nieruchomościami nieobciążonymi tym prawem,
- jednostka z chwilą ustanowienia prawa użytkowania wieczystego traci w zupełności kontrolę nad nieruchomością. Będąc właścicielem i mając prawo do korzystania z rzeczy i rozporządzania nią z wyłączeniem innych osób, jednostka dokonuje właśnie takiego rozporządzenia. Od tego momentu użytkownik korzysta z gruntu z wyłączeniem innych osób i to on sprawuje pełną kontrolę nad nieruchomością,
- jednostka, ustanawiając prawo użytkowania wieczystego, traci wprawdzie kontrolę nad nieruchomością, jednakże opłaty roczne ponoszone przez użytkownika wieczystego spełniają definicję aktywów, gdyż stanowią kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które w przyszłości spowodują wpływ korzyści ekonomicznych, a ich wartość można wiarygodnie oszacować.

Przytoczone powyżej stanowiska nie wyczerpują oczywiście istoty problemu i go nie rozstrzygają, niemniej jednak obrazują niejednorodność i rozpiętość poglądów na poruszone zagadnienie. Każdy wariant znajduje w obszarze prawa cywilnego oraz rachunkowości zarówno argumenty za, jak i przeciw przyjęciu określonego rozwiązania. Analizy dostępnej dokumentacji sprawozdawczej jednostek samorządu terytorialnego dowodzą zaś, że aktualnie w praktyce funkcjonują przynajmniej cztery rozwiązania w zakresie ewidencji księgowej i prezentacji w sprawozdaniu finansowym gruntów, na których ustanowione zostało prawo użytkowania wieczystego. Wspomniane odmienne zasady ewidencji zidentyfikowano w systemach rachunkowości następujących miast: Gliwic, Wrocławia, Warszawy i Krakowa.

Tabela 1. Zestawienie zasad ujęcia, wyceny i wartości bilansowych nieruchomości obciążonych prawem użytkowania wieczystego w wybranych jednostkach

	Gliwice	Wrocław	Warszawa	Kraków
Klasyfikacja w sprawozdaniu finansowym	Pozabilansowo	Środki trwałe (grunty)	Nieruchomości inwestycyjne	Inne długoterminowe aktywa finansowe
Model wyceny bilansowej	n/d	Model kosztu historycznego	Model wartości godziwej	Model wartości godziwej
Opis przyjętego sposobu wyceny bilansowej	-	Grunty pozostają w rejestrze środków trwałych w wartościach wynikających z ich wyceny na dzień nabycia, gdyż są traktowane jako długoterminowy najem.	Wycena w wartości stanowiącej podstawę naliczania opłat za wieczyste użytkowanie. Wartość nieruchomości inwestycyjnych podlega przeszacowaniom do wartości rynkowej zgodnie z zasadami dotyczącymi ustalania podstawy zmian opłat za wieczyste użytkowanie wynikającymi z przepisów o gospodarce nieruchomościami, tj. nie częściej niż raz na 3 lata.	Szacunkowa wartość godziwa przychodów uzyskiwanych przez Gminę Miejską Kraków z tytułu rocznych opłat za użytkowanie wieczyste gruntów (ujęta w księgach rachunkowych zgodnie z zasadami określonymi w zarządzeniu Nr 331/2014 Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 7.02.2014 r.).

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [www 1], [www 2], [www 3] i [www 4].

Wskazane rozbieżności w zakresie samej tylko prezentacji w sprawozdaniu finansowym tego samego rodzaju aktywów skłaniają do krytycznego spojrzenia na kwestię ich porównywalności. W tej materii równie istotne znaczenie ma fakt, iż w związku ze wspomnianym brakiem odgórnych uregulowań, jednostki według własnego osądu stosują do wyceny bilansowej zarówno koszt historyczny, jak i wartość godziwą. W ramach tej drugiej kategorii mamy zaś do czynienia z różnymi modelami wyceny opartymi na szeregu indywidualnych i zmiennych danych wejściowych, np. wartości rynkowej gruntu stanowiącej podstawę naliczania opłat za wieczyste użytkowanie, strumieni pieniężnych planowanych z tytułu rocznych opłat za użytkowanie wieczyste czy stóp dyskontowych. Warto w tym miejscu zaznaczyć, iż działający przy Ministrze Finansów Komitet Standardów Rachunkowości we współpracy z Bankiem Światowym ma w planie wydanie stanowiska w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji prawa wieczystego użytkowania gruntów oraz gruntów oddanych w wieczyste użytkowanie. Celem wydania stanowiska będzie m.in. wyjaśnienie wątpliwości dotyczących stosowania przepisów o rachunkowości w odniesieniu do omawianego w niniejszym artykule zagadnienia [www 5].

Podsumowanie

Nieruchomości stanowią jeden z fundamentalnych komponentów zasobu materialnego jednostek sfery publicznej. Mechanizm ich wyceny bilansowej powinien zawsze służyć koncepcji wiernego i rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowo-finansowej jednostki. Występujące w praktyce skrajnie różne podejście do prezentacji oraz wyceny w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego nieruchomości stanowiących ich własność, a oddanych w użytkowanie wieczyste, ma swoje źródło w pominięciu tego specyficznego zagadnienia w systemie normatywnym. To z kolei implikuje odmienne interpretacje przenikających się przepisów oraz doktryny z obszaru prawa cywilnego i rachunkowości. Ponadto zauważyć można istotne rozbieżności w nadaniu treści ekonomicznej analizowanych zasobów w sumie bilansowej jednostek, co jest efektem stosowania przez nie rozmaitych modeli wyceny. W efekcie zakłóca to proces porównywalności sprawozdań finansowych poszczególnych jednostek i może wpływać na wątpliwości odbiorców co do ich wiarygodności. Obszar ten wymaga z pewnością dalszych pogłębionych badań. W ocenie autora ustawodawca powinien niezwłocznie uregulować zagadnienie ewidencji gruntów jednostek samorządu terytorialnego oddanych w wieczyste użytkowanie, aby zstandaryzować raportowanie oraz uniknąć arbitralności wycen.

Literatura

- Bieniek G., Rudnicki S. (2006), *Nieruchomości. Problematyka prawna*, LexisNexis, Warszawa.
- Buk H., Kostur A. (red.) (2012), *Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystania wartości godziwej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Gabrusewicz W., Kołaczyk Z. (2005), *Bilans – wartość poznawcza i analityczna*, Difin, Warszawa.
- Gierusz J. (2011), *Koszt historyczny czy wartość godziwa – dylematy wyceny w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62(118), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Nowak E. (1996), *Leksykon rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 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 2010 r., nr 128, poz. 861 z późn. zm.

- Strzelczyk R. (2011), *Prawo nieruchomości*, C.H. Beck, Warszawa.
- Śniezek E. (2004), *Wprowadzenie do rachunkowości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. z 1964 r., nr 16, poz. 93 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz.U. z 1997 r., nr 115, poz. 741 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2002 r., nr 76, poz. 694 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1241 z późn. zm.
- Wierzbińska Z. (2014), *Wycena aktywów i pasywów a oczekiwania informacyjne użytkowników sprawozdań finansowych*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, t. 2, nr 4.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M. (2013), *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- [www 1] <http://www.bip.gliwice.pl> (dostęp: 21.08.2015).
- [www 2] <http://www.bip.um.wroc.pl> (dostęp: 18.08.2015).
- [www 3] <http://www.bip.warszawa.pl> (dostęp: 18.08.2015).
- [www 4] <http://www.bip.krakow.pl> (dostęp: 20.08.2015).
- [www 5] <http://www.mf.gov.pl> (dostęp: 4.09.2015).

DILEMMAS ABOUT RECORDS OF PROPERTIES OWNED BY LOCAL GOVERNMENT UNITS, CAST IN PERPETUAL USUFRUCT

Summary: Real estate is one of the cornerstones of material units' resource of the public sphere. Perpetual usufruct is the universal and permanent legal form of use state and local government lands. In the case of land owned by local government units casted in perpetual usufruct, there is a specific combination of rights to these assets. The rules in the area of accounting and public finance rules do not regulate their recognition and measurement by local government units. Therefore, in practice there are different – very distinct – ways of presentation and valuation of land, encumbered with right of perpetual usufruct. As a consequence, it interferes with the process of comparability of financial statements of individual units and carries the risk of an erroneous assessment of their financial situation.

Keywords: balance sheet valuation, lease, local government unit.