

# Wartości niematerialne i prawne – ujmowanie i prezentacja



Redaktorzy naukowi  
**Teresa Cebrowska**  
**Waldemar Dotkuś**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2011

Senacka Komisja Wydawnicza

*Zdzisław Pisz (przewodniczący)*

*Andrzej Bąk, Krzysztof Jajuga, Andrzej Matysiak, Waldemar Podgórski,  
Mieczysław Przybyła, Aniela Styś, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Waldemar Gos, Józef Pfaff*

Redaktor Wydawnictwa

*Agnieszka Flasińska*

Redaktor techniczny

*Barbara Łopusiewicz*

Korektor

*Dorota Pitulec*

Łamanie

*Adam Dębski*

Projekt okładki

*Beata Dębska*

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2011

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-114-0**

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Melania Bąk</b> , Wartości niematerialne w polityce rachunkowości przedsiębiorstwa.....	11
<b>Olga Budzińska</b> , Kwalifikacja i wycena prac badawczo-rozwojowych według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości .....	22
<b>Halina Buk</b> , Kreowanie wartości marki w procesie łączenia się spółek handlowych.....	32
<b>Jolanta Chluska</b> , Wartości niematerialne i prawne w rachunkowości w Rosji i w Polsce .....	42
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Czaja-Cieszyńska</b> , Rozliczanie wartości firmy w świetle polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości – analiza przyjętych rozwiązań.....	51
<b>Przemysław Czajor</b> , Prawa do emisji gazów cieplarnianych w świetle krajowych oraz międzynarodowych regulacji rachunkowości .....	62
<b>Beata Dratwińska-Kania</b> , Koszty prac rozwojowych – ujęcie księgowo i sprawozdawcze .....	72
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko</b> , <i>Know-how</i> jako składnik aktywów.....	82
<b>Maciej Frenzel</b> , Aktywowanie wewnętrznie wytworzonych zasobów niematerialnych w wartości innych aktywów – zagadnienia dyskusyjne .	97
<b>Łukasz Furman</b> , Znak towarowy w świetle prawa bilansowego i podatkowego	110
<b>Małgorzata Kamieniecka</b> , Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych – inwestycje, wartości niematerialne i prawne czy towary?.....	119
<b>Joanna Koczar</b> , Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena wartości niematerialnych.....	133
<b>Dorota Anna Mikulska</b> , Prawo użytkowania wieczystego gruntu w księgach rachunkowych – wymogi polskiego prawa bilansowego.....	148
<b>Alicja Mazur</b> , Ustalanie wartości godziwej aktywów niematerialnych nabytych w drodze połączenia jednostek gospodarczych.....	157
<b>Anna Mazurczak, Paweł Zieniuk</b> , Wycena i prezentacja znaku towarowego w sprawozdaniu finansowym.....	166
<b>Aleksandra Łakomiak</b> , Wycena technologicznych aktywów niematerialnych.....	176
<b>Adrian Ryba</b> , Wycena i ewidencja wartości niematerialnych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej .....	189
<b>Kazimierz Sawicki</b> , Istota i zakres wartości niematerialnych i prawnych według ustaw o rachunkowości i podatku dochodowym oraz międzynarodowych standardów MSR/MSSF .....	199

<b>Edward Wiszniowski</b> , Dylematy postrzegania wartości niematerialnych i prawnych.....	209
<b>Marzena Wrona</b> , Koszty prac badawczych i rozwojowych w świetle polskiego prawa bilansowego, MSR/MSSF oraz prawa podatkowego – analiza porównawcza .....	226
<b>Joanna Zuchewicz</b> , Ujemna wartość firmy w regulacjach polskich i międzynarodowych.....	236
<b>Katarzyna Żuk</b> , Ujęcie księgowe nakładów na witrynę internetową dotyczącą e-usług .....	245
<b>Irina A. Lukyanova, Tatiana A. Verezubova</b> , Problemy wyceny własności intelektualnej jako składnika wartości niematerialnych i prawnych .....	264

## Summaries

<b>Melania Bąk</b> , Intangible assets in accounting policy of an enterprise.....	21
<b>Olga Budzińska</b> , Appraisal and valuation of research and development works according to Polish and international accounting standards .....	31
<b>Halina Buk</b> , Creation of brand value in the process of commercial companies' merger .....	41
<b>Jolanta Chluska</b> , Intangible assets in Polish and Russian accounting.....	50
<b>Małgorzata Ciecziura, Hanna Czaja-Cieszyńska</b> , Calculation of goodwill in terms of Polish and international regulations of accountancy – analysis of accepted solutions.....	61
<b>Przemysław Czajor</b> , Greenhouse gases emission rights in the light of domestic and international accounting regulations .....	71
<b>Beata Dratwińska-Kania</b> , Costs of developmental works – the bookkeeping and financial reporting depiction .....	81
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko</b> , Know-how as an asset.....	96
<b>Maciej Frenzel</b> , Recognition of internally generated intangible resources in value of other assets – questionable issues .....	109
<b>Łukasz Furman</b> , Trademark in the light of balance sheet law and tax law ...	118
<b>Małgorzata Kamieniecka</b> , Property rights from certificates of origins from renewable energy — investments, intangible assets or goods for sale? .....	132
<b>Joanna Koczar</b> , Russian balance law and recognition, measurement and valuation of intangible assets.....	147
<b>Dorota Anna Mikulska</b> , Right of perpetual use of land in books of accounts – regulations of Polish balance sheet law .....	156
<b>Alicja Mazur</b> , Fair value measurement of intangible assets acquired in the merger of economic entities.....	165
<b>Anna Mazurczak, Paweł Zieniuk</b> , Valuation and presentation of trademarks in financial statements .....	175

---

<b>Aleksandra Łakomiak</b> , Measurement of technological intangible assets.....	188
<b>Adrian Ryba</b> , Measurement and recording of intangible fixed assets in accordance with International Accounting Standards .....	198
<b>Kazimierz Sawicki</b> , Essence and scope of intangible assets according to regulations concerning bookkeeping and taxes, and international standards IAS/IFRS .....	208
<b>Edward Wiszniowski</b> , Dilemmas regarding the perception of intangible assets .....	225
<b>Marzena Wrona</b> , Costs of research and development works in the light of Polish balance sheet law, IAS/IFRS and tax law — comparative analysis	235
<b>Joanna Zuchewicz</b> , Negative value of a company in Polish and international regulations .....	244
<b>Katarzyna Żuk</b> , Accounting for investments in the web site for e-services ..	263
<b>Irina A. Lukyanova, Tatiana A. Verezubova</b> , Problems of valuation of intellectual property as a component of intangible assets .....	277

**Dorota Anna Mikulska**

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

---

## **PRAWO UŻYTKOWANIA WIECZYSTEGO GRUNTU W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH – WYMOGI POLSKIEGO PRAWA BILANSOWEGO**

---

**Streszczenie:** Użytkowanie wieczyste jest specyficzną konstrukcją prawną, sytuującą się między prawem własności rzeczy a ograniczonymi prawami rzeczowymi. W artykule najpierw przedstawiono jego istotę, a następnie scharakteryzowano kwalifikację, wycenę (bieżącą i bilansową) oraz prezentację prawa wieczystego użytkowania gruntu w sprawozdaniu finansowym. Tematyka ta została przedstawiona w świetle obowiązujących przepisów prawnych, a zwłaszcza polskiego prawa bilansowego.

**Słowa kluczowe:** użytkowanie wieczyste, prawo użytkowania wieczystego gruntu, środki trwałe, wartości niematerialne.

### **1. Wstęp**

Użytkowanie wieczyste jest konstrukcją prawną występującą tylko w nielicznych systemach prawnych na świecie, w tym w ustawodawstwie polskim. Celem artykułu jest próba uporządkowania problematyki związanej z kwalifikacją, wyceną i prezentacją prawa użytkowania wieczystego gruntu w sprawozdaniu finansowym w świetle obowiązujących przepisów polskiego prawa bilansowego. Problem ten jest nader aktualny, gdyż kwalifikacja prawa użytkowania wieczystego gruntu do rzeczowych aktywów trwałych lub inwestycji w nieruchomości budzi wątpliwości.

### **2. Istota użytkowania wieczystego gruntów**

Zasady ustanawiania wieczystego użytkowania gruntów regulują w Polsce dwa akty prawne: Kodeks cywilny i Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Zgodnie z zawartymi tam przepisami użytkowanie wieczyste polega na oddaniu w użytkowanie nieruchomości gruntowej, będącej własnością Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub związku tych jednostek osobie fizycznej lub prawnej na okres 99 lat, a w wyjątkowych przypadkach, tj. gdy wymaga tego cel gospodarczy, na krócej, ale nie mniej niż 40 lat. W każdym przypadku oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste wymaga zawarcia umowy w formie aktu notarialnego

[Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997..., art. 27], w której właściciel gruntów musi określić sposób korzystania z nieruchomości oraz okres użytkowania wieczystego [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964..., art. 236 § 1]. Postanowienia umowy o oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste podlegają ujawnieniu w księdze wieczystej.

Prawo użytkowania wieczystego gruntu jest podmiotowym prawem rzeczowym, co oznacza, że z jednej strony dotyczy ono rzeczy, a z drugiej – jest prawem bezwzględnym, skutecznym wobec wszystkich [Wasilkowski 1963, s. 8; Ignatowicz 1994, s. 11, 12]. Nawiązując swoją konstrukcją do występującej w prawie rzymskim instytucji dzierżawy wieczystej [Dajczak, Giaro, Longchamps de Bérier 2009, s. 413 i n.], stanowi ono formę pośrednią między własnością a ograniczonymi prawami rzeczowymi, przy czym bardziej zbliżoną do prawa własności niż prawa użytkowania rzeczy. Użytkownik wieczysty ma bowiem prawa zbliżone do właściciela. Może korzystać (w sposób zgodny z określonym w umowie przeznaczeniem) z przyjętej w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowej z wyłączeniem innych osób. Może też prawem użytkowania wieczystego gruntu swobodnie rozporządzać, a więc może je np. sprzedać, darować, zamienić albo wnieść w formie aportu do spółki. Jeśli nie jest to sprzeczne z umową, może na gruncie będącym w wieczystym użytkowaniu wznosić – stanowiące jego własność – budynki i urządzenia [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964..., art. 235 § 1 i art. 240].

Oddający w użytkowanie wieczyste pozostaje właścicielem gruntu i z tego tytułu pobiera stosowne opłaty, tj. tzw. pierwszą opłatę oraz opłaty roczne [Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997..., art. 71]. Pierwsza opłata pobierana jest wyłącznie od pierwszego użytkownika wieczystego i wynosi od 15 do 25% ceny nieruchomości gruntowej [Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997..., art. 72 ust. 2]. Jeżeli oddanie nieruchomości gruntowej w wieczyste użytkowanie nastąpi w drodze przetargu, od właściciela prawa użytkowania wieczystego gruntu wymagana jest jednorazowa zapłata całej kwoty pierwszej opłaty. W sytuacji zaś bezprzetargowego ustanowienia wieczystego użytkowania, należność z tytułu pierwszej opłaty może zostać rozłożona na oprocentowane raty.

Natomiast opłaty roczne z tytułu nabycia prawa użytkowania wieczystego gruntu wnosi się przez cały okres użytkowania wieczystego (z wyjątkiem roku, w którym prawo użytkowania wieczystego zostało ustanowione), w terminie do 31 marca każdego roku, z góry za dany rok. Na wniosek użytkownika wieczystego, złożony nie później niż 14 dni przed upływem terminu płatności opłaty rocznej, właściwy organ może ustalić inny termin zapłaty, nieprzekraczający danego roku kalendarzowego. Wysokość stawek procentowych opłat rocznych zależy od celu, na jaki nieruchomość gruntowa została oddana w użytkowanie wieczyste, i waha się od 0,3 do 3,0% ceny gruntu [Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997..., art. 72 ust. 3]. Zmiana wartości nieruchomości może prowadzić do aktualizacji opłat rocznych [Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997..., art. 77].

Nieruchomość gruntowa oddana w użytkowanie wieczyste może być użytkownikowi wieczystemu (i tylko jemu) sprzedana. Z dniem zawarcia umowy sprzedaży nieruchomości wygasa, z mocy prawa, uprzednio ustanowione prawo użytkowania wieczystego. Użytkowanie wieczyste wygasa także z upływem okresu ustalonego w umowie albo przez rozwiązanie umowy przed upływem tego okresu. Warto jednak zauważyć, iż w ciągu ostatnich pięciu lat przed upływem zastrzeżonego w umowie terminu wieczysty użytkownik może żądać jego przedłużenia na dalszy okres od 40 do 99 lat [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964..., art. 236, § 2]. Jedynym czynnikiem uzasadniającym odmowę przedłużenia wieczystego użytkowania nieruchomości gruntowej jest ważny interes społeczny.

### 3. Kwalifikacja i wycena początkowa prawa użytkowania wieczystego gruntu

Dla wieczystego użytkownika prawo użytkowania wieczystego gruntu spełnia definicję aktywów. Oczywiście pod warunkiem, że posiada wiarygodnie określoną wartość, jest przezeń kontrolowane, powstało w wyniku przeszłych zdarzeń (np. nabycia, otrzymania w formie aportu lub darowizny) i – w myśl przewidywań jednostki – spowoduje w przyszłości wpływ korzyści ekonomicznych, bezpośrednio (np. poprzez sprzedaż lub dzierżawę) lub pośrednio (poprzez wykorzystanie do prowadzenia działalności gospodarczej) [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 3 ust. 1 pkt 12]. Jest to jednak zasób szczególny, możliwy do zidentyfikowania, ale nieposiadający postaci materialnej (rzeczowej lub pieniężnej). W świetle standardów międzynarodowych taki składnik aktywów kwalifikuje się do wartości niematerialnych [*Międzynarodowy Standard Rachunkowości...*, § 8]<sup>1</sup>.

Zasadniczą cechą wartości niematerialnych jest to, iż zasobów tych nie można dotknąć ani uchwycić [Gmytrasiewicz, Karmańska 2002, s. 139]. Właściwość ta wybrzmiewa także w polskim prawie bilansowym. Zgodnie bowiem z przepisami ustawy o rachunkowości przez wartości niematerialne i prawne należy rozumieć nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych i nadające się do gospodarczego wykorzystania prawa majątkowe, pod warunkiem że posiadają one przewidywany okres ekonomicznej użyteczności dłuższy niż rok, są przeznaczone do używania na potrzeby jednostki i nie spełniają definicji inwestycji [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 3 ust. 1 pkt 14]<sup>2</sup>. I chociaż podana przez ustawodawcę lista takich praw jest otwarta, prawo użytkowania wieczystego gruntu – na mocy aktualnie obowiązujących przepisów – nie może zostać ujęte w księgach rachunkowych jako składnik wartości niematerialnych i prawnych.

<sup>1</sup> Warto zauważyć, iż w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej nie występuje termin „wartości niematerialne i prawne”. Stanowisko takie należy uznać za w pełni uzasadnione, gdyż pojęcie wartości prawnych *de facto* zawiera się w wyrażeniu „wartości niematerialne”.

<sup>2</sup> Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również nabytą wartość firmy i koszty zakończonych prac rozwojowych.



Polskie prawo bilansowe kwalifikuje wieczyste użytkowanie identycznie jak grunty własne. Jeżeli zatem jednostka nabywa, bezpośrednio od właściciela gruntu albo na rynku wtórnym, prawo użytkowania wieczystego gruntu z zamiarem wykorzystania go, w okresie dłuższym niż rok, na własne potrzeby, a więc do prowadzenia bieżącej działalności gospodarczej, to przedmiotowe prawo stanowi środek trwałe [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 3 ust. 1 pkt 15 lit. a)]. W takiej sytuacji jego wartość początkową stanowi – analogicznie jak w przypadku składników uznawanych za wartości niematerialne i prawne – cena nabycia [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 28 ust. 1 pkt 1]. Jest nią kwota należna sprzedającemu, obejmująca cenę zakupu bez podlegającego odliczeniu podatku VAT, powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem, pomniejszona o rabaty, opusty i inne zmniejszenia oraz powiększona o koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania zakupu i związane z tym różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania – jeżeli zakup zostanie sfinansowany kredytem [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 28 ust. 2 i 8].

Jeżeli nabycie prawa wieczystego użytkowania gruntu związane jest z wykonywaniem czynności opodatkowanych, wieczysty użytkownik jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego w fakturze zakupu [Ustawa z dnia 11 marca 2004..., art. 86]. A zatem w przypadku gdy jednostka nabywa prawo wieczystego użytkowania gruntu na rynku wtórnym, cena zakupu netto jest równa kwocie wykazanej w umowie kupna-sprzedaży (sporządzonej w formie aktu notarialnego). W sytuacji natomiast, gdy przedmiotowe prawo zostanie nabyte bezpośrednio od właściciela gruntu, cenę zakupu netto stanowi kwota wskazanej w akcie notarialnym pierwszej opłaty. Ponieważ analizowany składnik aktywów jest kompletny i zdalny do użytku już w chwili jego nabycia, nie występują tutaj koszty przystosowania do stanu zdatnego do używania.

O ile jednak na gruncie prawa bilansowego pierwsza opłata – jako element ceny zakupu – wliczana jest do wartości początkowej nabywanego prawa wieczystego użytkowania gruntu, o tyle – w świetle prawa podatkowego – stanowi ona koszt uzyskania przychodu w momencie jej poniesienia [Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. a); Ustawa z dnia 26 lipca 1991..., art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. a)]. Tym samym w sytuacji gdy jednostka jest pierwszym użytkownikiem wieczystym danego gruntu, wartość początkową prawa wieczystego użytkowania gruntu, w aspekcie podatkowym, stanowią jedynie koszty poniesione w związku z nabyciem tegoż prawa, tj. koszty opłat notarialnych, skarbowych, sądowych, odsetki itd. Wydatki te, a także cena zakupu, w przypadku nabycia prawa wieczystego użytkowania na rynku wtórnym, nie stanowią kosztów podatkowych, ani bezpośrednio w momencie ich poniesienia, ani pośrednio poprzez odpisy amortyzacyjne. Mogą zostać zaliczone w ciężar kosztów podatkowych dopiero w dniu zbycia prawa wieczystego użytkowania gruntu.

Jeżeli jednostka nabędzie prawo użytkowania wieczystego gruntu w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, powinna dokonać jego wyce-

ny według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu, a jeżeli nie jest to możliwe – według inaczej ustalonej wartości godziwej [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 28 ust. 2]. Najlepszą podstawą wartości godziwej są aktualne ceny, uzyskane na rynku dla nieruchomości podobnych np. pod względem położenia. Wartość początkową prawa użytkowania wieczystego gruntu stanowi wówczas wartość rynkowa z dnia nabycia. W tej sytuacji koszty notarialne nie powiększają wartości rynkowej, a tym samym nie wpływają na wartość początkową środka trwałego i stanowią koszt podatkowy w dacie ich poniesienia. Wartość nabytego nieodpłatnie prawa zalicza się – jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększa ona kapitałów własnych – do rozliczeń międzyokresowych przychodów [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 41].

Omówione wyżej zasady kwalifikacji i wyceny prawa użytkowania wieczystego gruntu mają zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy prawo to zostanie nabyte w celu użytkowania. Albowiem wycena księgowa zawsze jest dokonywana w kontekście przebiegu działalności gospodarczej [Hejnar, Kulis 2010, s. 106], a kwalifikacja zasobów majątkowych zależy ściśle od ich przeznaczenia. Przedmiotowe prawo może również stanowić składnik inwestycji lub towarów.

Prawo wieczystego użytkowania gruntu kwalifikuje się do inwestycji w nieruchomości wówczas, gdy celem jego nabycia jest nie użytkowanie go, ale posiadanie i czerpanie z tego tytułu korzyści ekonomicznych. Jeżeli zatem użytkownik wieczysty nabywa je, przykładowo, w celu wniesienia aportem do spółki i uzyskania z tego tytułu dywidendy, stanowi ono długoterminową inwestycję [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 3 ust. 1 pkt 17]. Wycena początkowa może być w tym przypadku – w zależności od przyjętej w jednostce polityki rachunkowości – dokonana według zasad stosowanych do środków trwałych albo według ceny rynkowej lub też inaczej określonej wartości godziwej [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 28 ust. 1a].

I wreszcie, jeżeli nabyte prawo wieczystego użytkowania gruntu przeznaczone jest do odsprzedaży, spełnia ono definicję towaru. Sytuacja taka występuje m.in. wówczas, gdy firma deweloperska na przyjmowanych w użytkowanie wieczyste gruntach planuje wybudować budynki i dokonać łącznej sprzedaży obydwu nieruchomości (budynek + prawo użytkowania wieczystego gruntu). Prawo użytkowania wieczystego gruntu zakwalifikowane do towarów należy ująć w księgach rachunkowych na dzień nabycia według cen nabycia.

#### **4. Wycena bilansowa i prezentacja prawa użytkowania wieczystego gruntu w sprawozdaniu finansowym**

We współczesnej rachunkowości dominuje podejście historyczne, lepiej odzwierciedlające przeszłość jednostki gospodarującej. Zgodnie z tym podejściem przy wycenie preferowane są ceny (koszty) historyczne, a bilans stanowi zestawienie wartości rezydualnych [Turyna 2005]. Obowiązująca Ustawa o rachunkowości wymaga, aby

środki trwale były na dzień bilansowy wyceniane według cen nabycia lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 28 ust. 1 pkt 1]. Prawo użytkowania wieczystego gruntu zakwalifikowane do środków trwałych wykazuje się zatem w bilansie w wartości księgowej netto, czyli według wartości początkowej, skorygowanej o aktualizację wyceny oraz wymienione odpisy, przy czym podwyższenie wartości początkowej i dotychczasowego umorzenia może nastąpić wyłącznie na podstawie odrębnych przepisów. W obecnym stanie prawnym w wartości przeszacowanej wykazywane są tylko środki trwale nabyte przed 1 stycznia 1995 r. [Rozporządzenie Ministra Finansów... 1995].

Uwzględniając to, iż wartość prawa użytkowania wieczystego gruntu maleje wraz z upływem czasu, prawo bilansowe nakazuje jego amortyzację [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 31 ust. 2]. Okres lub stawkę i metodę amortyzacji wieczysty użytkownik jest zobowiązany ustalić na dzień wprowadzenia tego prawa do ewidencji środków trwałych, uwzględniając okres jego ekonomicznej użyteczności. Prawo wieczystego użytkowania gruntów amortyzuje się przy zastosowaniu stawki indywidualnej, drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Zasadne jest przy tym przyjęcie okresu amortyzacji nieprzekraczającego 20 lat, gdyż tyle wynosi maksymalny okres amortyzacji wartości firmy [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 44b ust. 10]. Rzeczywisty okres użytkowania wieczystego gruntu, wynoszący najczęściej 99 lat (a przynajmniej 40 lat), stanowi bowiem perspektywę bardzo odległą i tym samym trudną do określenia, jeśli chodzi o kształtowanie się realiów rynkowych. Na gruncie prawa podatkowego użytkowanie wieczyste jest prawem niepodlegającym amortyzacji [Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 16 c pkt 1; Ustawa z dnia 26 lipca 1991..., art. 22c pkt 1], dlatego naliczone od niego księgowe odpisy amortyzacyjne nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Jeżeli istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowane przez jednostkę prawo wieczystego użytkowania gruntu nie przyniesie w przyszłości (w znaczącej części lub w całości) przewidywanych korzyści ekonomicznych, jednostka powinna dokonać odpisu aktualizującego, doprowadzającego wartość tego prawa, wynikającą z ksiąg rachunkowych, do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 32 ust. 4]. Przyczyną dokonania odpisu aktualizującego może być wyłącznie trwała utrata wartości składnika aktywów, spowodowana np. wycofaniem prawa wieczystego użytkowania gruntu z użytkowania.

W sprawozdaniu finansowym prawo wieczystego użytkowania gruntu, wykorzystywane przez jednostkę do prowadzenia bieżącej działalności gospodarczej, wykazuje się w aktywach bilansu w grupie A.II. „Rzeczowe aktywa trwałe” w pozycji 1a) „Środki trwałe – grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu)”.

Natomiast w informacji dodatkowej, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, jednostka powinna wykazać wartość użytkowanych wieczystośći gruntów.

W stosunku do prawa wieczystego użytkowania gruntu zakwalifikowanego do inwestycji w nieruchomości, ustawodawca polski dopuszcza zastosowanie dwóch alternatywnych metod wyceny bilansowej. Inwestycje bowiem mogą być wyceniane na dzień bilansowy albo według takich samych zasad jak środki trwałe, albo według wartości godziwej. W tym drugim przypadku prawo użytkowania wieczystego gruntu wykazuje się w bilansie w kwocie, za jaką mogłoby zostać ono wymienione pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 28 ust. 6]. Taką kwotę może stanowić aktualna wartość rynkowa danego prawa.

W sprawozdaniu finansowym stanowiące inwestycję użytkowanie wieczyste prezentuje się w aktywach bilansu w grupie A.IV. „Inwestycje długoterminowe” w pozycji 1. „Nieruchomości”, a wartość przyjętych w użytkowanie wieczyste gruntów ujawnia – analogicznie jak w przypadku środków trwałych – w informacji dodatkowej.

Prawo wieczystego użytkowania gruntów utrzymywane w celu odsprzedaży wycenia się na dzień bilansowy w cenie nabycia; cena ta nie może jednak być wyższa od obowiązującej w dniu bilansowym ceny sprzedaży netto posiadanego prawa [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 28 ust. 1 pkt 6]. Wymóg ten oznacza, iż w sytuacji gdy nastąpi utrata wartości zaliczonego do towarów prawa wieczystego użytkowania gruntu, jednostka powinna dokonać odpisu aktualizującego, zmniejszającego wartość prawa do wysokości jego ceny sprzedaży netto.

Użytkowanie wieczyste kwalifikujące się do towarów należy wykazać w aktywach obrotowych bilansu w grupie I. „Zapasy” w pozycji 4. „Towary”. Jeżeli wartość prawa użytkowania wieczystego gruntu jest istotna dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, informacje dotyczące posiadanego prawa jednostka powinna ujawnić w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. Dane te bowiem mogą być przydatne dla użytkownika sprawozdania finansowego, dokonującego analizy sytuacji jednostki np. za pomocą wskaźników obrotowości zapasów.

Podsumowując, należy stwierdzić, iż prawo użytkowania wieczystego gruntu jest bardzo specyficznym składnikiem majątkowym. Z punktu widzenia swojej postaci jest to składnik niematerialny – podmiotowe prawo rzeczowe. Jego ujęcie w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wynika z dwóch zasadniczych przesłanek. Po pierwsze, musi ono zapewniać, z dużym prawdopodobieństwem, osiągnięcie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych, tj. wpływ środków pieniężnych (lub ich ekwiwalentów) albo możliwość ograniczenia wydatkowania środków pieniężnych. Po drugie, musi istnieć możliwość wiarygodnego ustalenia ceny jego nabycia.

Zgodnie z obowiązującym w naszym kraju prawem bilansowym wykorzystywane w bieżącej działalności gospodarczej prawo użytkowania wieczystego gruntu jest zaliczane do rzeczowych aktywów trwałych i wykazywane w bilansie razem z grun-

tami. I chociaż ma ono wiele cech wspólnych z prawem własności, jego zakwalifikowanie do środków trwałych zmniejsza czytelność sprawozdania finansowego i narusza konsekwencję terminologiczną pojęcia „rzeczowe aktywa trwałe”, tym bardziej że w treści bilansu nie występuje wyrażenie „i zrównane z nimi”, a użytkowanie wieczyste – w odróżnieniu od gruntów własnych jednostki – dodatkowo podlega amortyzacji. Wydaje się, iż bardziej właściwym miejscem do prezentacji tego składnika aktywów w sprawozdaniu finansowym byłaby pozycja np. „Prawa rzeczowe”, usytuowana w aktywach bilansu w grupie I. „Wartości niematerialne (i prawne)”.

## Literatura

- Dajczak W., Giaro T., Longchamps de Bérier F., *Prawo rzymskie. U podstaw prawa rzymskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2002.
- Hejnar J., Kulis I., *Podstawy wyceny w rachunkowości*, [w:] B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2010.
- Ignatowicz J., *Prawo rzeczowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1994.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”*, [w:] Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, DzUrz UE PL L320 z 29.11.2008 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych, DzU 1995 nr 7, poz. 34.
- Turyna J., *Wartości niematerialne i ich wycena w świetle standardów rachunkowości amerykańskiej (US GAAP) oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, „Problemy Rachunkowości” 2005, nr 2, [www.e-finanse.com/artykuly/39.pdf](http://www.e-finanse.com/artykuly/39.pdf) (18.05.2011).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2004 nr 54, poz. 535 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. DzU 2011 nr 74, poz. 397 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, tekst jedn. DzU 2010 nr 102, poz. 651 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, DzU 1964 nr 16, poz. 93 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. DzU 2010 nr 51, poz. 307 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. DzU 2009 nr 152, poz. 1223 z późn. zm.
- Wasilkowski J., *Zarys prawa rzeczowego*, PWN, Warszawa 1963.

---

## **RIGHT OF PERPETUAL USE OF LAND IN BOOKS OF ACCOUNTS – REGULATIONS OF POLISH BALANCE SHEET LAW**

**Summary:** Perpetual use is a specific legal structure located between the property right and limited real estate rights. First the article presents its content, and then its qualification, valuation, recognition in Books of Accounts and representation of the right of perpetual use of land in the financial statement. This content is presented on the basis of the existing regulations, especially Polish Balance Sheet Law.