

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

## Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa  
[www.pracenaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracenaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-595-7**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting .....	13
<b>Anna Balicka:</b> Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry .....	23
<b>Paulina Belch:</b> Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector .....	32
<b>Małgorzata Białas:</b> Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks .....	42
<b>Adam Bujak:</b> Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
<b>Halina Buk:</b> Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies .....	61
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
<b>Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes:</b> Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
<b>Halina Chłodnicka:</b> Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences .....	109
<b>Anna Chojnacka-Komorowska:</b> Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting .....	119

<b>Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann:</b> Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results .....	128
<b>Michał Comperek:</b> Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis .....	139
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
<b>Joanna Dynowska:</b> Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research .....	159
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
<b>Wojciech Fliegner:</b> Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices .....	180
<b>Stanisław Gędek:</b> Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms .....	192
<b>Renata Gmińska:</b> Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
<b>Arkadiusz Januszewski:</b> Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise .....	215
<b>Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza:</b> Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization .....	225
<b>Anna Kasperowicz:</b> Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets .....	235
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

<b>Agnieszka Kister:</b> Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals .....	256
<b>Jerzy Kitowski:</b> Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
<b>Marcin Klinowski:</b> Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning .....	278
<b>Konrad Kochański:</b> Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises .....	305
<b>Mariola Kotłowska:</b> Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies .....	317
<b>Michał J. Kowalski:</b> Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research .....	327
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
<b>Jarosław Kujawski:</b> Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
<b>Agnieszka Lew:</b> Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor .....	363
<b>Wojciech Lichota:</b> Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland .....	372
<b>Tomasz Lis:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions .....	382

<b>Monika Łada:</b> Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes .....	392
<b>Małgorzata Macuda:</b> Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities .....	401
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny:</b> Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise .....	411
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
<b>Monika Martynkiewicz-Frank:</b> Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector .....	433
<b>Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej:</b> Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
<b>Teresa Maszczak:</b> Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users .....	451
<b>Marta Nowak:</b> Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest .....	461
<b>Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke:</b> Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions .....	471
<b>Michał Poszwa:</b> Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure .....	482
<b>Anna Stronczek:</b> Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM .....	491
<b>Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk:</b> Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems .....	501
<b>Agnieszka Tubis:</b> Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

---

<b>Wiesław Wasilewski:</b> Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
<b>Malwina Wołak:</b> Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

## Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

*Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz*



**Anna Kasperowicz**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: [anna.kasperowicz@ue.wroc.pl](mailto:anna.kasperowicz@ue.wroc.pl)

---

## **PRAWO POSIADANIA W KONTEKŚCIE KWALIFIKOWANIA AKTYWÓW**

---

## **RIGHT OF OWNERSHIP IN THE CONTEXT OF QUALIFICATION OF ASSETS**

---

DOI: 10.15611/pn.2016.440.22

**Streszczenie:** W opracowaniu zaprezentowano prawo posiadania jako samodzielną konstrukcję prawną odzwierciedlającą stan faktyczny władztwa nad rzeczą sankcjonowany prawem. Prawo to nie sięga dalej niż prawo własności i jednocześnie może zaistnieć tylko tam, gdzie prawo własności jest dopuszczalne. W polskim prawie bilansowym oraz rozwiązaniach międzynarodowych zastąpiono warunek posiadania tytułu własności do składnika majątku warunkiem kontroli, jako niezbędnym do klasyfikowania aktywów. Nie zdefiniowano jednoznacznie, czego ta kontrola ma dotyczyć. Celem opracowania jest zaprezentowanie prawa posiadania jako specyficznej konstrukcji prawnej możliwej do zastosowania w ramach warunku kontroli w klasyfikacji aktywów. W opracowaniu posłużono się metodą analizy wraz z metodą wnioskowania przez analogię, które wsparto indukcją i dedukcją.

**Słowa kluczowe:** prawo posiadania, kontrola, klasyfikacja aktywów.

**Summary:** This article presents the right of ownership as an independent legal structure which reflects the actual status of power over the thing sanctioned by law. This right does not go back further than ownership and, at the same time, it may be granted only where the ownership is permitted. In Polish balance sheet and international solutions that law has been replaced by the condition of having the ownership to the asset condition control as necessary for classifying assets, without clearly defining what this control concerns. The objective of this article is to present a specific legal structure as possible to apply in the context of control condition in the classification of assets. In the work the method of analysis is applied together with a method of inference by analogy, which is supported by induction and deduction.

**Keywords:** right of ownership, control, classification of assets.

## 1. Wstęp

Prawo posiadania to specyficzna konstrukcja prawna odzwierciedlająca pewien stan faktyczny władztwa nad rzeczą sankcjonowany prawem. Z jednej strony nie sięga dalej niż prawo własności, z drugiej strony sięga wszędzie tam, gdzie prawo własności jest dopuszczalne. Jawi się jako prawo lepiej odzwierciedlające stosunki ekonomiczne niż kodeksowo zdefiniowane prawo własności. W polskich i międzynarodowych rozwiązaniach z zakresu rachunkowości posiadanie prawa własności do rzeczy nie jest niezbędnym warunkiem do zakwalifikowania jej do majątku jednostki. W warunkach kwalifikacji majątku do aktywów zastąpiono pojęcie własności pojęciem kontroli. Przy czym nie zdefiniowano, czy należy tę kontrolę utożsamiać z fizyczną kontrolą składnika, czy też z kontrolą przyszłych korzyści ekonomicznych, jakie składnik wygeneruje.

Celem opracowania jest zaprezentowanie prawa posiadania jako konstrukcji prawnej możliwej do zastosowania w ramach warunku kontroli klasyfikacji aktywów. Z uwagi na obszerność zagadnienia pominięto w opracowaniu kwestię konsekwencji sprawozdawczych wynikających z zastosowania tego prawa.

W opracowaniu zastosowano metodę analityczną wraz z metodą wnioskowania przez analogię, którą wsparto metodami indukcji oraz dedukcji.

## 2. Posiadanie jako kategoria prawna

Prawo posiadania w tradycji prawniczej było najczęściej traktowane „jako stan faktyczny odrębny od własności, pociągający za sobą określone skutki prawne, albo też jako jedna z części składowych prawa własności, jako jeden z atrybutów właściciela” [Stelmachowski 1958]. Z jednej strony w teorii prawa posiadanie traktowane jest jako stan faktyczny pociągający określone skutki natury prawnej, z drugiej strony jako atrybut właściciela w rozbudowanej konstrukcji prawa własności. Niewątpliwie podstawową treścią prawa posiadania jest władztwo człowieka nad rzeczą. W prawie rzymskim najprostszy stosunek człowieka do rzeczy był określany jako „posiadanie naturalne” i to ono stało się załączkiem prawa własności. Ten najprymitywniejszy stosunek z punktu widzenia prawa przestał być wystarczający, gdy zaistniało zróżnicowane klasowo społeczeństwo, w którym prawo własności jest wyrazem władztwa w pewnym stopniu niezależnione od bezpośredniego fizycznego władania rzeczą. Prawo posiadania opiera się na „cielesno-zmysłowym” modelu własności. W modelu tym zakłada się, że stosunek własności „przejawia się w bezpośrednim zmysłowym kontakcie człowieka ze światem rzeczy” [Kozyr-Kowalski 1997]. Takie pojmowanie własności narzuca posiadaczowi konieczność dysponowania określonymi umiejętnościami niezbędnymi do korzystania z obiektów własności. Jednak wraz z powstaniem wymiany towarowo-pieniężnej pojmowanie własności w kategoriach posiadania zgodnie z modelem „cielesno-zmysłowym” musiało ulec

zmianie. Właściciel w nowym systemie nie musi wchodzić w kontakt bezpośredni z dobrami, których jest posiadaczem. Jego własność jest identyfikowana nie przez konkretne dobra ale, przez pełnię praw podmiotowych ze względu na rzecz. K. Marks posiadanie traktował „jako prostszy stosunek bardziej rozwiniętej organizacji” [Marks 1953], jako relację wyrażającą się w bezpośrednim kontakcie człowieka ze środkami produkcji, natomiast własność jako korzystanie z obiektów własności w sposób społecznie zapośredniczony. Ten bezpośredni kontakt wyznacza stan faktyczny – posiadanie, ale zgodnie przyjmuje się w doktrynie prawa, że nie jest on identyczny ze stałym fizycznym oddziaływaniem na przedmiot posiadania, a elementem decydującym w tej kwestii jest fakt możliwości oddziaływania na rzecz w taki sposób, że „pomiędzy posiadacza a rzecz nie wchodzi żadna osoba, która by nie respektowała woli posiadacza” [Stelmachowski 1958]. Władanie rzeczą może być usankcjonowane prawem, chociaż nie każdy stan fizycznego posiadania będzie posiadaniem w sensie prawnym. Aby posiadanie nabrało wymiaru prawa, musi zaistnieć przekonanie ze strony osób trzecich, że posiadaczowi służy wykonywane przez niego prawo. Według A. Stelmachowskiego właśnie to uznanie cudzego prawa jest niezbędne do nadania określonemu stanowi faktycznemu znamionu prawa [Stelmachowski 1958]. Musi mieć również pewne cechy stabilności wyrażające się wykonywaniem uprawnień w sposób trwały. Stwierdzenie przypadkowości wykonywania prawa nie daje podstaw do traktowania go jako prawa posiadania i nie podlega ochronie posesoryjnej. Prawo posiadania powstaje w wyniku zbiegu dwóch elementów [Stelmachowski 1958]:

- faktycznego władztwa nad rzeczą,
- sprawowania władztwa w sposób zbieżny z wykonywaniem określonego prawa.

Idąc tokiem takiego rozumowania, posiadanie w sensie prawnym jest to prawo rzeczowe, które polega na sprawowaniu władztwa nad rzeczą uznanego za wykonywanie określonego prawa. Dzięki takiemu podejściu prawo posiadania jest stosunkiem społecznym gwarantującym stabilizację pomiędzy ludźmi, ze względu na rzeczy, na gruncie przekonania ogółu, że uprawnienia jednostki należy respektować.

Prawo cywilne rozróżnia **posiadanie** jako stan władztwa nad rzeczą w zakresie odpowiadającym prawu własności i **dzierżenie** jako władztwo nad rzeczą w cudzym imieniu. Niezależnie od posiadania rzeczy w prawie występuje **posiadanie praw**. Zgodnie z art. 336 KC posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada, jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada, jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad rzeczą (posiadacz zależny). Posiadanie zależne może zostać przekształcone w posiadanie samoistne, ale fakt ten wymaga zewnętrznego zaimplementowania. Intencja nie jest tutaj wystarczająca. Faktyczne władztwo nad rzeczą daje podstawy domniemania posiadania samoistnego (art. 339 KC), a z kolei posiadanie samoistne (art. 341 KC) daje domniemanie prawa własności. Co ważne, ochrona praw własności jest ściśle związana z ochroną prawa posiadania rzeczy. Za potwierdzeniem ważności prawa posiadania przekonuje również

sposób przeniesienia własności, szczególnie rzeczy ruchomych, przez wydanie rzeczy (umowa kupna – sprzedaży art. 535, 548 KC), czyli przeniesienie posiadania. Długotrwała utrata posiadania przez właściciela osłabia jego prawo własności, a w szczególnych przypadkach nawet prowadzi do jego utraty – skarga windykacyjna, zasiedzenie – art. 222 KC.

Bliskim pojęciem posiadania jest dzierżenie (art. 338 KC). W odróżnieniu od posiadacza dzierżyciel włada rzeczą za kogoś innego, a więc inny jest jego stan świadomości w porównaniu z posiadaczem. Wynika ono najczęściej z istniejącego między posiadaczem a dzierżycielem stosunku prawnego.

Posiadaczem może być zarówno właściciel, jak i użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub inna osoba mająca określone władztwo nad rzeczą. Posiadanie w związku z tym nie jest tylko bezpośrednio związane z prawem własności, chociaż tylko wtedy mamy do czynienia z posiadaniem samoistnym, ale uprawnienie do posiadania zależnego wchodzi w skład takich praw rzeczowych, jak: użytkowanie, użytkowanie wieczyste, zastaw, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu użytkowego oraz praw obligacyjnych, z którymi wiąże się pewna władza nad rzeczą, jak: najem, dzierżawa, leasing, użyczenie. Pomimo kłopotów z jego zaklasyfikowaniem posiadanie nie jest stanem pozaprawnym. Jest ono albo częścią składową praw, albo prawem domniemanym w stosunku do praw pełnych.

### 3. Elementy składowe posiadania

Według A. Stelmachowskiego prawo posiadania składa się z dwóch elementów. Pierwszy to element zewnętrzny, przejawiający się w faktycznym władaniu rzeczą (*corpus possessionis*), drugi – wewnętrzny (*animus possidendi*) wyraża się przez wolę wykonywania tego władztwa. Co do pierwszej części składowej posiadania teoretycy prawa nie są zgodni, jednak na gruncie doktryny prawa ustalił się pogląd opisany wcześniej: „dopóki osoby trzecie nie wkraczają w sferę naszego władztwa, dopóty stosunek posiadania utrzymuje się, choćby sam związek z rzeczą uległ rozluźnieniu” [Savigny 1803].

Posiadanie rzeczy ogranicza się tylko do tych przedmiotów, które mają wartość ekonomiczną i występują w obrocie ekonomicznym. Przedmiotem posiadania mogą być wyłącznie rzeczy samoistne, czyli fizycznie wyodrębnione. Nie można posiadać rzeczy niczych (np. dziłkiej zwierzyny). Przedmiotem posiadania oprócz rzeczy mogą być również prawa, takie jak: wszelkie prawa majątkowe (z pewnymi ograniczeniami), prawa obligacyjne (najem, dzierżawa) oraz inne, z którymi łączy się bezpośrednio władztwo nad rzeczą.

Kolejną kwestią związaną z posiadaniem jest konieczność efektywnego wykonywania prawa. Prawo posiadania wygasa wskutek jego niewykonywania.

Drugim elementem posiadania – wewnętrznym – wynika z woli posiadacza. W prawie rzymskim ten element był rozstrzygający. Rozważania na ten temat zaowocowały trzema podejściami. W pierwszym czynnik woli jest rozpatrywany jako podejście

subiektywne, charakteryzujące się wyrażeniem subiektywnej woli realizacji posiadania przez posiadacza. W drugim decydującą rolę miał odgrywać nie czynnik woli subiektywnej, tylko warunki obiektywne. Ostatnie podejście eliminuje wolę zupełnie z kwestii posiadania. Obecnie w doktrynie prawa przeważa traktowanie elementu woli jako istotnego, pozwalającego odróżnić posiadanie od dzierżenia oraz posiadanie samoistne od posiadania zależnego.

Mimo że posiadanie nie jest prawem podmiotowym, kodeks cywilny przyznaje posiadaczowi ochronę prawną. Podstawową ochroną jest zakaz naruszania zawarty w art. 342 KC. W świetle tego artykułu nikt nie może samowolnie naruszać posiadania, chociaż posiadanie to byłoby posiadaniem w złe wierze. Zakaz ten ma charakter bezwzględny.

#### 4. Posiadanie zależne

Posiadanie zależne wyraża się w rzeczywistym bezpośrednim lub pośrednim władaniu rzeczą, lecz zawsze podporządkowanym posiadaczowi samoistnemu, realizowanemu we własnym imieniu i we własnym interesie oraz w interesie posiadacza samoistnego. Jest to „podwójne” posiadanie tej samej rzeczy, w którym następuje pewne podporządkowanie posiadacza zależnego w stosunku do posiadacza samoistnego, które ma podłoże ekonomiczne wyrażające się podziałem korzyści uzyskiwanych z rzeczy. Rozróżnienie między posiadaniem samoistnym a zależnym dotyczy głównie kwestii ekonomicznych związanych z czerpaniem korzyści z rzeczy. Posiadacz samoistny włada we własnym interesie, natomiast zależny wykonuje władzę nad rzeczą zarówno w interesie zastąpionego, jak i w interesie własnym (najemca, dzierżawca, użytkownik) [Ignatowicz (red.) 1977].

Posiadacz samoistny, zgodnie z art. 337 kodeksu cywilnego, nie traci posiadania w związku z przekazaniem rzeczy osobie trzeciej w posiadanie zależne. Władza ta zostaje podzielona pomiędzy posiadacza samoistnego i zależnego, a bezpośredni związek posiadacza samoistnego z rzeczą nie jest konieczny do zachowania posiadania samoistnego. Zatem w ramach umowy najmu czy dzierżawy może dojść do przekazania rzeczy przez posiadacza zależnego następnemu posiadaczowi zależnemu. W ten sposób każdy z posiadaczy wykonuje swoje prawa, ale głównym dysponentem pozostaje posiadacz samoistny, który wykonuje swoją władzę w ramach prawa własności, pozostali wykonują władzę w ramach umowy najmu, dzierżawy, użytkowania. Sfera władzy jest wyodrębniona i dlatego nie dochodzi do współposiadania.

Zgodnie z wcześniejszymi rozważaniami jednoznacznie można stwierdzić, że tylko posiadanie samoistne, będące sobowtorem prawa własności, jest wyposażone we wszystkie cechy tego prawa (prawo do rozporządzania rzeczą oraz prawo korzystania z rzeczy).

Tabela 1. Treści przenoszonych uprawnień i obowiązków w wybranych transakcjach

Transakcja	Przedmiot	Treść przenoszonego uprawnienia i obowiązków
<b>Użytkowanie wieczyste</b> (art. 233 KC)	grunty Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków	Uprawnienia do: 1) <b>korzystania z gruntu w granicach innych ustaw i zasad współzycia społecznego,</b> 2) rozporządzanie prawem
<b>Użytkowanie</b> (art. 252-284 KC)	rzeczy niezużywalne i prawa; najczęściej nieruchomości	Uprawnienia do : 1) <b>użytkowania i pobierania pożytków</b> Obowiązki: 1) wykonywanie napraw i innych nakładów związanych ze zwykłym korzystaniem z rzeczy
<b>Najem</b> (art. 659 – 692 KC)	rzeczy niezużywalne, nieruchomości oraz ich części składowe, np.: meble, książki, samochody, maszyny produkcyjne, grunty, dom, mieszkanie	Uprawnienia do: 1) <b>używania</b> przez czas oznaczony bądź nie- oznaczony, 2) przekazania do bezpłatnego używania osobie trzeciej lub w podnajem Obowiązki: 1) płatność czynszu, 2) utrzymywanie rzeczy w stanie przydatnym do użytku, 3) drobne naprawy związane ze zwykłym użytkowaniem rzeczy, 4) zwrot rzeczy w stanie niepogorszonym
<b>Dzierżawa</b> (art. 693 – 707 KC)	rzeczy, które przynoszą pożytki, np. przedsiębiorstwa, prawa autorskie, prawa wynikające z patentu; najczęściej przedmiotem dzierżawy są nieruchomości rolne	Uprawnienia do: 1) <b>używania i pobierania pożytków</b> przez czas oznaczony bądź nieoznaczony, 2) przekazania do bezpłatnego używania osobie trzeciej lub w podnajem wyłącznie po uzyskaniu zgody wydzierżawiającego Obowiązki: 1) płatność czynszu, 2) drobne naprawy, 3) zwrot rzeczy w stanie, w jakim powinny się znajdować stosownie do przepisów o wykonywaniu dzierżawy
<b>Leasing</b> (art. 709 KC)	rzeczy, ruchomości i nieruchomości, dobra konsumpcyjne i inwestycyjne	Uprawnienia do: 1) <b>używania lub używania i pobierania pożytków</b> na czas oznaczony, 2) przekazania do używania osobie trzeciej wyłącznie za zgodą finansującego, 3) przekazania własności przez finansującego (jeżeli umowa zawiera takie postanowienie) użytkowanej rzeczy po upływie okresu leasingu na korzystającego Obowiązki: 1) płatność wynagrodzenia w kwocie co najmniej równej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy, utrzymywanie rzeczy w stanie niepogorszonym, z uwzględnieniem prawidłowego używania rzeczy
<b>Użyczenie</b> (art. 710 – 719 KC)	rzeczy niezużywalne	Uprawnienia do: 1) <b>bezpłatnego używania rzeczy</b> na czas oznaczony lub nieoznaczony

Źródło: opracowanie własne na podstawie Kodeksu cywilnego, <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU20140000121>.

W ramach rozważań nad prawem posiadania dokonano analizy treści umów o użytkowanie aktywów, takich jak użytkowanie wieczyste, użytkowanie, najem, dzierżawa, leasing oraz użyczenie w kontekście przenoszonych przez nie praw i obowiązków. Zestawienie treści przenoszonych uprawnień i obowiązków w zakresie wybranych ograniczonych praw rzeczowych oraz stosunków obligacyjnych zostało zawarte w tab. 1.

Następnie wyodrębnione i zaprezentowane prawa i obowiązki poddano analizie w kontekście elementów składowych prawa własności [Kasperowicz 2013]. Wyniki analizy zaprezentowano w tab. 2, biorąc pod uwagę trzy wyróżnione elementy:

- prawo rozporządzania rzeczą,
- prawo do użytkowania,
- prawo do uzyskiwania pożytków.

**Tabela 2.** Uprawnienia i obowiązki wybranych umów o użytkowanie aktywów

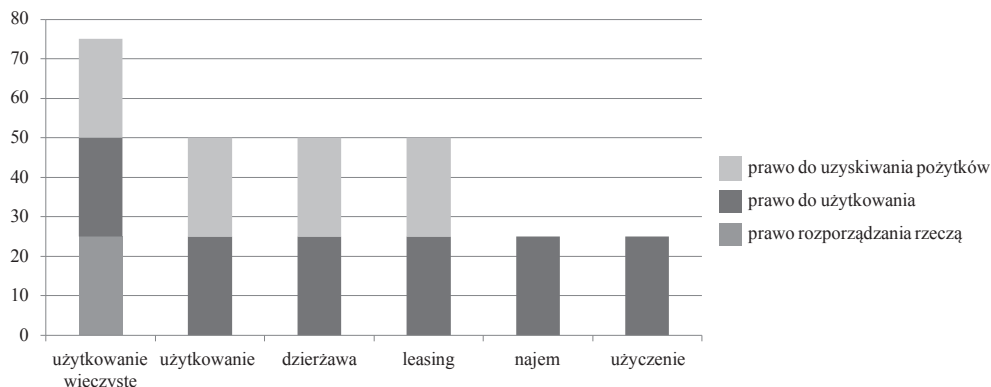
Wyszczególnienie	Użytkowanie wieczyste	Użytkowanie	Najem	Dzierżawa	Leasing	Użyczenie
Prawo rozporządzania rzeczą	✓					
Prawo do użytkowania	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Prawo do uzyskiwania pożytków	✓	✓		✓	✓	

Źródło: opracowanie własne.

W analizie prawo korzystania z rzeczy zostało podzielone na dwie oddzielne części: prawo do użytkowania oraz prawo do pobierania pożytków. Z tabeli 2 wynika, że we wszystkich analizowanych prawach wmontowane jest uprawnienie do użytkowania. Kwestia uprawnienia do uzyskiwania pożytków została pominięta w użyczeniu oraz najmie.

Z analizy wynika, że najbliższe prawu własności jest użytkowanie wieczyste, ponieważ w jego treść zostały włączone wszystkie prawa charakterystyczne dla prawa własności, łącznie z prawem rozporządzania rzeczą. Kolejne analizowane prawa rzeczowe, takie jak: użytkowanie, dzierżawa oraz leasing ze względu na zakres uprawnień plasują się na następnym miejscu, ponieważ w ich konstrukcji pominięto prawo rozporządzania rzeczą, pozostawiając pozostałe analizowane aspekty. Najdalej od konstrukcji prawa własności znajduje się użyczenie, jako że z analizowanych uprawnień i obowiązków kodeksowo zagwarantowano mu tylko prawo do użytkowania. Graficznie elementy składowe poszczególnych praw zostały zaprezentowane na rys. 1.





**Rys. 1.** Elementy umów o użytkowanie aktywów

Źródło: opracowanie własne.

Warto w tym miejscu przytoczyć opinię R. Iheringa, który zwracał uwagę na korelację między posiadaniem a własnością. Autor ten twierdził mianowicie, że posiadanie nie sięga dalej niż własność, ponieważ jest ono wyłączone tam, gdzie nie może powstać prawo własności, natomiast sięga wszędzie tam, gdzie dopuszczalne jest prawo własności [Ihering 1869]. Prawo to często uważane jest za sobowtóra innych praw.

Z przedstawionych rozważań wynika, że prawo posiadania realizowane jest w czterech z sześciu analizowanych umów o użytkowanie aktywów – w użytkowaniu wieczystym, użytkowaniu, dzierżawie i leasingu.

## 5. Prawo posiadania a warunek kontroli kwalifikowania aktywów

Zgodnie z zapisami art. 3, ust. 12 ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994] „aktywa to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych”. Z podanej definicji wynikają cztery ogólnie sformułowane warunki, które mają pomóc w identyfikacji składników majątkowych. Są one następujące:

- składnik musi być kontrolowany przez jednostkę,
- kontrola wynika ze zdarzeń z przeszłości,
- składnik musi mieć wiarygodnie określoną wartość,
- składnik spowoduje w przyszłości wpływ korzyści ekonomicznych.

Ustawowa definicja jest analogiczna do definicji zawartej w Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej, w której składnik aktywów został opisany jako „zasób kontrolowany przez jednostkę w wyniku zdarzeń z przeszłości, z



którego, według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne” [Międzynarodowe... 2011].

Podane definicje mają ogólny charakter. Podają tylko podstawowe cechy aktywów, nie wprowadzają jednak szczegółowych kryteriów, których spełnienie pozwala identyfikować składnik aktywów.

Czytając literalnie zapisy Ustawy o rachunkowości i Założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej, można zauważyć, że użyty zwrot „aktywa to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe...” nie jest jednoznacznie sformułowany. Z podanych słów nie wynika, że sprawa kontroli dotyczy wyłącznie kontrolowania przyszłych korzyści ekonomicznych, które on wygeneruje. Wręcz przeciwnie, z podanego zapisu można wnioskować, że kontrola dotyczy również samego składnika.

Zatem pojęcie kontrolowania aktywów jest pojęciem złożonym i właściwe nie do końca wyjaśnionym. Z pewnością posiadanie praw własności do danego składnika jest tożsame ze sprawowaniem pełnej kontroli nad nim. Jednak w przypadku nieposiadania praw własności i jednocześnie czerpania korzyści ekonomicznych ze składnika sprawa ujmowania składników majątkowych się komplikuje.

Przyjęcie kontroli jako warunku niezbędnego kwalifikowania składników majątkowych do aktywów, przy jednoczesnym braku jednoznacznego zdefiniowania tego pojęcia, spowodowało powstanie w prawie bilansowym luki pojęciowej. Konstrukcja prawa własności sztywno zdefiniowana kodeksowo nie odzwierciedla faktycznych stosunków ekonomicznych. Prawo posiadania jako to prawo, które nie sięga dalej niż prawo własności i jednocześnie nie występuje tam, gdzie to prawo własności jest dopuszczone, jest elastyczną konstrukcją uwzględniającą stosunki ekonomiczne.

Przyjęcie rozumienia kontroli jako realizacji prawa posiadania skutkowałoby ujęciem w bilansie nie tylko składników, co do których jednostka posiada prawo własności, ale również tych użytkowanych w ramach umów użytkowania, dzierżawy i leasingu.

## 6. Zakończenie

Celem opracowania było zaprezentowanie prawa posiadania, które mogłoby zostać wykorzystane w postępowaniu kwalifikacyjnym aktywów w ramach warunku kontroli. Ta specyficzna konstrukcja prawna o długiej tradycji lepiej odzwierciedla stosunki ekonomiczne niż prawo własności. Jej pierwotny charakter zgodny z modelem „cielesno-zmysłowym”, manifestowanie prawa poprzez wolę wykonywania władztwa realizowane w interesie własnym oraz wyodrębnienie sfery władzy, które nie dopuszcza do współwłasności daje podstawy do wykorzystania poddanego analizie prawa do kalifikacji składników aktywów na potrzeby rachunkowości.

## Literatura

- Dybowski T. (red), 2003, *System prawa rzeczowego*, t. 3, *Prawo rzeczowe*, C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa, s. 221.
- Ignatowicz J. (red), 1977, *System prawa cywilnego*, t. II, *Prawo własności i inne prawa rzeczowe*, PAN IPIP, Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk, s. 839.
- Ihering R., 1869, *Über den Grund des Besitzschutzes*, s. 145.
- Kasperowicz A., 2013, *Sprawowanie kontroli jako warunek kwalifikacji aktywów*, [w:] Karmańska A. (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, s. 587-600.
- Kodeks cywilny z dnia 23 kwietnia 1964 r., DzU 2014, poz. 121.
- Kozyr-Kowalski S., 1997, *Własność, gospodarka a prawo*, PWN, Warszawa, s. 103.
- Marks K., 1953, *Przyczynek do krytyki ekonomii politycznej*, Wydawnictwo Książka i Wiedza, Warszawa, s. 249.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, cz. A, 2011, SKwP, IFRS, s. A44.
- Savigny F., 1803, *Das Recht des Besitzes*, Neudruck der 1. Auflage, Gießen, s. 180.
- Stelmachowski A., 1958, *Istota i funkcja posiadania*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa, s. 59.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity z 2009 r., DzU, nr 152, poz. 1223.