



## **NARZĘDZIA RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ LASÓW PAŃSTWOWYCH W ZAKRESIE ZASPOKAJANIA POTRZEB INFORMACYJNYCH UŻYTKOWNIKÓW SEKTORA PUBLICZNEGO, PRYWATNEGO I POZARZĄDOWEGO W KONCEPCJI ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU GOSPODARKI LEŚNEJ**

Beata Sadowska

Uniwersytet Szczeciński

**Streszczenie.** Zrównoważony rozwój to proces długotrwały, w którym następuje równoważenie trzech systemów: ekologicznego, ekonomicznego i społecznego. Specyficznym podmiotem realizującym koncepcję zrównoważonego rozwoju jest Przedsiębiorstwo Gospodarki Leśnej Lasy Państwowe (PGL LP), które jest przedsiębiorstwem wielofunkcyjnym, prowadzącym zrównoważoną gospodarkę leśną. Na każdym etapie realizacji zadań i celów gospodarki zrównoważonego rozwoju potrzebuje aktualnych i rzetelnych informacji generowanych przez system rachunkowości (finansowej lub zarządczej). Celem głównym opracowania jest zidentyfikowanie skutecznych narzędzi rachunkowości, które będą generowały użyteczną informację na potrzeby współpracy międzysektorowej. W pracy podjęto próbę odpowiedzi na pytania: 1. Jaki podsystem rachunkowości dominuje w PGL LP? 2. Czy ten podsystem generuje informacje w trybie ex post na potrzeby sprawozdawcze i kontrolne, czy również ex ante na potrzeby prognozowania i planowania strategicznego? W opracowaniu wskazano cel szczegółowy: „istnieje potrzeba większego zaangażowania narzędzi rachunkowości jako źródła informacji dla różnych grup użytkowników informacji w odniesieniu do współpracy międzysektorowej”. W pracy wykorzystano następujące metody badań naukowych: analizę literatury, metody indukcji i dedukcji, analizę zjawisk i syntezę wyników, indywidualne wywiady pogłębione. Układ i treść opracowania podporządkowano realizacji założonych celów i weryfikacji postawionej tezy.

**Słowa kluczowe:** narzędzia rachunkowości, współpraca międzysektorowa, informacja, użytkownicy, zrównoważona gospodarka leśna, rachunkowość PG LP

---

Corresponding author – Adres do korespondencji: Dr Beata Sadowska, Katedra Rachunkowości i Controllingu, Uniwersytet Szczeciński, ul. Cukrowa 8, 71-004 Szczecin, e-mail: beata.sadowska@wzieu.pl

© Copyright by Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu, Poznań 2015

## WSTĘP

Zrównoważony rozwój to proces długotrwały, w którym następuje równoważenie trzech systemów: ekologicznego, ekonomicznego i społecznego. Oznacza, że potrzeby teraźniejsze nie są zaspokajane kosztem możliwości przyszłych generacji do zaspokajania swoich potrzeb oraz kosztem wszystkich obecnych i przyszłych interesariuszy przedsiębiorstwa. Specyficznym podmiotem realizującym koncepcję zrównoważonego rozwoju jest Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGL LP<sup>1</sup>). Jest przedsiębiorstwem wielofunkcyjnym, prowadzącym zrównoważoną gospodarkę leśną<sup>2</sup>. Całość gospodarki leśnej, w tym realizację zadań i celów, prowadzi w zależności od funkcji lasu – ekologicznej, produkcyjnej, społecznej.

Na każdym etapie realizacji zadań i celów zrównoważonej gospodarki leśnej, PGL LP potrzebuje wielu aktualnych i rzetelnych informacji. Te są generowane przez system rachunkowości (finansowej lub zarządczej). Mogą być ilościowe, wartościowe i jakościowe – dotyczące uwarunkowań ekologicznych, społecznych oraz ekonomicznych.

Celem głównym opracowania jest zidentyfikowanie skutecznych narzędzi rachunkowości, które będą generowały użyteczną informację na potrzeby współpracy międzysektorowej. Podjęto próbę odpowiedzi na pytania:

1. Jaki podsystem rachunkowości dominuje w PGL LP?
2. Czy ten podsystem generuje informacje w trybie *ex post* na potrzeby sprawozdawcze i kontrolne, czy również *ex ante* na potrzeby prognozowania i planowania strategicznego?

W opracowaniu wskazano cel szczegółowy: istnieje potrzeba większego zaangażowania narzędzi rachunkowości, jako źródła informacji dla różnych grup użytkowników informacji w odniesieniu do współpracy międzysektorowej. W toku prac nad opracowaniem wykorzystano następujące metody badań naukowych: analizę literatury, metody indukcji i dedukcji, analizę zjawisk i syntezę wyników, indywidualne wywiady pogłębione. Układ i treść opracowania podporządkowano realizacji założonych celów i weryfikacji postawionej tezy.

Ze względu na ograniczoną objętość opracowania zaprezentowano jedynie wybrane aspekty dotyczące narzędzi rachunkowości finansowej służących zaspokajaniu potrzeb informacyjnych w aspekcie zrównoważonego rozwoju gospodarki leśnej.

---

<sup>1</sup> Wyróżnia się jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej. Podstawowym dokumentem PGL LP jest ustawa o lasach z 28 września 1991 roku. Określa ona zasady prowadzenia gospodarki w lasach zarówno LP, jak i innych właścicieli. Strukturę organizacji precyzuje jej statut, wydany w 1994 roku zarządzeniem ministra środowiska.

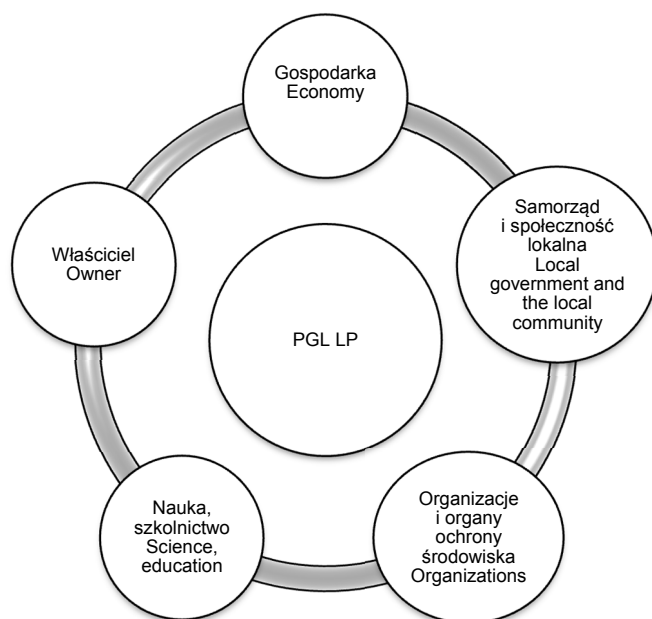
<sup>2</sup> Nie należy utożsamiać koncepcji zrównoważonego rozwoju z pojęciem zrównoważonej gospodarki leśnej. Zrównoważony rozwój jest pojęciem szerszym, a prowadzona przez PGL LP zrównoważona gospodarka leśna jest jednym z elementów zrównoważonego rozwoju. Więcej o rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju oraz rachunkowości w trwale zrównoważonej gospodarce leśnej w pracach Szczypy (2014a; 2014b).

## AKTY PRAWNE REGULUJĄCE ROZWIĄZANIA RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ W LASACH PAŃSTWOWYCH

Rachunkowość finansowa ma charakter obligatoryjny i podlega regulacjom zewnętrznym obowiązującym na terenie danego kraju. Regulacje są treścią norm stanowiących przez władze ustawodawcze. Rachunkowość finansowa to poświadczenie wierności oraz wiarygodności zdarzeń i operacji gospodarczych. Zajmuje się pomiarem i ewidencją majątku danego podmiotu za pomocą księgi finansowej (bilans, rachunek zysków i strat, sprawozdania z przepływów pieniężnych). Rachunkowość finansowa charakteryzuje się następującymi cechami (Gos, 1998):

- informacje opracowuje się według ściśle regulowanych zasad ewidencji, wyceny, dokumentacji, sporządzania sprawozdań finansowych
- opracowane informacje cechuje dokładność, wiarygodność oraz sprawdzalność
- dostarczone informacje dotyczą przeszłości
- informacje dotyczą przede wszystkim wielkości pieniężnych.

Rachunkowość finansowa generuje informacje na potrzeby różnych grup użytkowników (interesariuszy) informacji, co przedstawiono na rysunku 1.



Rys. 1. Wybrane grupy interesariuszy PGL LP

Fig. 1. Selected group of State Forests' stakeholders

Realizację podstawowej funkcji rachunkowości w PGL LP warunkują: status prawny jednostek organizacyjnych oraz warunki przyrodniczo-ekonomiczne produkcji. Ewidencyjna charakterystyka lasu pozwala na uzyskiwanie informacji dotyczących: wielkości powierzchni lasów, lesistości danego obszaru, składu gatunkowego drzewostanu, odnowień naturalnych i wielu innych ważnych danych niezbędnych do zarządzania przedsiębiorstwem.

Lasy Państwowe prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości oraz Rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w PGL LP. W tabeli 1 przedstawiono wykaz aktów prawnych regulujących rozwiązania rachunkowości finansowej w PGL LP (Ustawa..., 1991; 2002; Rozporządzenie..., 1994; Statut..., b.d.; Zasady..., 2009).

Z przedstawionych informacji wynika, że PGL LP prowadzi rachunkowość<sup>3</sup> na podstawie różnych aktów prawnych, a obligatoryjnym podsystemem rachunkowości w przedsiębiorstwie jest rachunkowość finansowa. W PGL LP jest ona podsystemem

Tabela 1. Wykaz aktów prawnych regulujących rozwiązania rachunkowości obligatoryjnej (finansowej) w PGL LP

Table 1. List of legal acts regulating the mandatory (financial) accounting solutions in the State Forests

Wykaz aktów prawnych – List of legal acts
Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach. Dz.U. 1991, nr 101, poz. 444 z późn. zm. The Act of 28 September 1991. Forest OJ 1991, no. 101, item. 444, as amended. d.
Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm. The Act of 29 September 1994 of the Accounting Journal 2002, no. 76, item. 694, as amended. d.
Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w PGL LP. Dz.U. 1994, nr 134, poz. 692 z późn. zm. Council of Ministers of 6 December 1994. On detailed principles of financial management in State Forests. OJ 134, 1994, item 692, as amended. d.
Statut Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe The Statute of the State Forests National Forest Holding
Zasady (polityka) rachunkowości The rules (policies) of accountancy

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawa..., 1991; 1994; Rozporządzenie..., 1994; Statut..., b.d.; Zasady..., 2009.

Source: own development based on Ustawa..., 1991; 1994; Rozporządzenie..., 1994; Statut..., n.d.; Zasady..., 2009.

<sup>3</sup> Rachunkowość jest systemem umożliwiającym uzyskanie, przetwarzanie i prezentację danych oraz podejmowanie decyzji na podstawie informacji generowanych przez system księgowo-finansowy. Mają one pomóc kierownictwu skutecznie i efektywnie zarządzać jednostką gospodarczą oraz w odpowiednim czasie reagować na zmiany zachodzące w jej otoczeniu zewnętrznym i wewnętrznym.

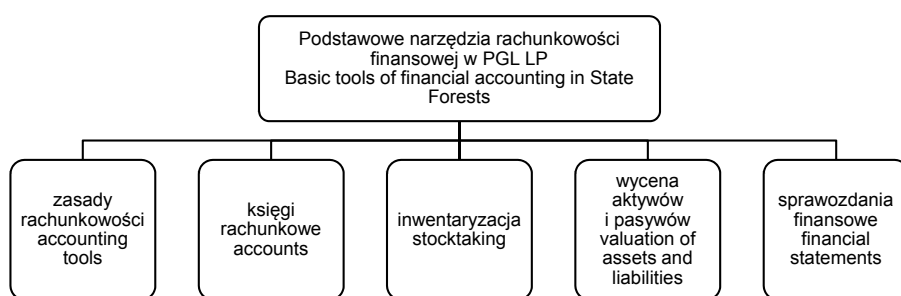
gromadzenia oraz przetwarzania informacji o procesach i zdarzeniach kształtujących majątek jednostki. Wykorzystuje różne instrumenty, techniki, metody, formy i rozwiązania organizacyjne, które umożliwiają rejestrację zmian oraz stanu majątku tej jednostki gospodarczej, źródeł finansowania, przeprowadzonych operacji gospodarczych, a także wskazuje procesy kształtujące wynik finansowy.

## PRZEGLĄD PODSTAWOWYCH NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ W PGL LP

Rachunkowość finansowa jest prowadzona w każdej jednostce gospodarczej podlegającej obowiązkowi prowadzenia ksiąg rachunkowych (Szczypa (red.), 2011), w tym w PGL LP. Rachunkowości finansowej przypisuje się ważną rolę w procesach informacyjnych. Informacje prezentowane są głównie na zewnątrz jednostki gospodarczej, a do ich generowania rachunkowość finansowa wykorzystuje różne narzędzia.

Do podstawowych narzędzi rachunkowości finansowej w PGL LP należy zaliczyć (rys. 2):

- opis stosowanych zasad rachunkowości we wszystkich jednostkach organizacyjnych PGL LP
- prowadzenie ksiąg rachunkowych, tj. dziennik, rejestry, inwentarz, plan kont, w tym: wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych oraz opis systemu informatycznego
- okresowe ustalanie i sprawdzanie aktywów i pasywów (inwentaryzacja), ze wskazaniem metod i terminów inwentaryzacji
- wycena aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego
- sporządzanie sprawozdań finansowych.



Rys. 2. Podstawowe narzędzia rachunkowości finansowej PGL LP  
Fig. 2. Basic financial accounting tools of State Forests

Gospodarka leśna w jednostkach organizacyjnych, wchodzących w skład PGL LP, jest prowadzona w zróżnicowanych warunkach ekonomicznych i środowiskowych. Informacje dostarczane użytkownikom przez system rachunkowości, w tym rachunkowości finansowej, powinny pozwalać na:

- podejmowanie efektywnych i skutecznych decyzji co do przyszłości
- realizację zadań w odniesieniu do funkcji zarówno produkcyjnej, jak i pozaprodukcyjnych (ekologia, społeczeństwo)
- prowadzenie zrównoważonej gospodarki leśnej.

Należałoby zadać pytanie czy informacje generowane przez system rachunkowości finansowej, przez narzędzia, które rachunkowość finansowa wykorzystuje, są adekwatne do oczekiwań: właściciela PGL LP – Skarbu Państwa, samorządów terytorialnych oraz społeczeństwa, przedstawicieli nauki i gospodarki, organizacji i organów środowiska?

Konkludując, poniżej scharakteryzowano podstawowe elementy narzędzi rachunkowości finansowej oraz podjęto próbę odpowiedzi na pytanie: Jakich informacji dostarczają poszczególne narzędzia rachunkowości finansowej.

#### **Wybrane elementy narzędzi rachunkowości finansowej**

1. **Zasady rachunkowości.** Normy prowadzenia ksiąg rachunkowych. Z zasad rachunkowości wynikają zasady wyceny aktywów i pasywów. Ustalają one elementy kreujące wynik finansowy. Wskazują jak ująć w księgach rachunkowych osiągnięte przychody oraz związane z nimi koszty w danym roku obrotowym. Informują, jakie rezerwy należy utworzyć w związku z zaliczeniem przychodów i kosztów danego okresu w sytuacji, gdy jeszcze nie zostały poniesione (koszty) i opłacone (przychody). Wskazują jak w jednostce podzielono rok obrotowy – w praktyce, również w PGL LP, są to okresy miesięczne.
2. **Księgi rachunkowe.** Księga główna składa się z wielu kont syntetycznych. Na kontach tych zapisuje się zdarzenia gospodarcze w ujęciu systematycznym. Księgi pomocnicze składają się z kont analitycznych (szczegółowych). Stanowią uzupełnienie zapisów księgi głównej (Czubakowska i in., 2014). Generowane są podstawowe informacje o zdarzeniach gospodarczych zaistniałych w danym okresie sprawozdawczym. Są to informacje syntetyczne, np.
  - o ogólnej liczbie środków trwałych w danym nadleśnictwie
  - o ogólnej kwocie rozrachunków z dostawcami i odbiorcami danego nadleśnictwa
  - na kontach ksiąg pomocniczych – szczegółowe informacje o rodzaju środków trwałych w danym nadleśnictwie, np. liczbie biur, szaf biurowych, samochodów służbowych, nieruchomości
  - na kontach ksiąg pomocniczych – którzy odbiorcy nie uregulowali należności oraz wobec których dostawców jest zobowiązanie.
3. **Inwentaryzacja.** Obejmuje zespół czynności, które zmierzają do ustalenia rzeczywistego stanu poszczególnych składników aktywów i pasywów jednostki gospodarczej oraz wyjaśnienia różnic pomiędzy stanem rzeczywistym a stanem wynikającym z ewidencji księgowej (Buraczewski (red.), 2011). Na podstawie przeprowadzonej inwentaryzacji lasu (Ważyński, 2014) sporządza się plany jego urządzenia na kolejne 10 lat. Inwentaryzacja dostarcza informacji dotyczących:

- stanu lasu i posiadanych gruntów
  - walorów przyrodniczych lasu
  - typów drzewostanu
  - powierzchni gruntów leśnych w podziale na obręby ewidencyjne, gminy, powiaty i województwa
  - powierzchni gruntów nieleśnych, np. pastwiska stałe, wody stojące.
4. **Bilans.** Odzwierciedla stan środków gospodarczych (aktywów) i źródeł ich finansowania (pasywów) na określony moment (dzień bilansowy). Bilans sporządza się w ujęciu wartościowym. Można odczytać z niego stan majątkowy i finansowy jednostki oraz zbadać strukturę aktywów i pasywów, ustalając relacje pomiędzy nimi. Na przykład:
- ilość i rodzaj środków trwałych (maszyn, urządzeń nieruchomości) znajdujących się w poszczególnych nadleśnictwach – ujęcie wartościowe
  - wartość majątku PGL LP
  - ewentualne zadłużenie (krótkoterminowe, długoterminowe) danego nadleśnictwa.
5. **Rachunek zysków i strat.** Jest drugą częścią sprawozdania finansowego, w której przedstawia się rodzaj i wielkość osiągniętego wyniku finansowego oraz sposób jego ustalenia. Dostarcza informacji o wyniku danego nadleśnictwa – zysku lub stracie z działalności: sprzedaży, operacyjnej oraz gospodarczej.
6. **Informacja dodatkowa.** Dokument ten przyjmuje dowolną postać. Obejmuje dane o jednostce gospodarczej oraz dodatkowe wyjaśnienia, których nie ujęto w sprawozdaniu finansowym. Dostarcza informacji dotyczących:
- zmian w środkach trwałych
  - zmian w stanie umorzeń środków trwałych
  - zmian w stanie inwestycji krótko- i długoterminowych
  - stanów rezerw według celu ich tworzenia
  - grup kosztów w układzie rodzajowym
  - przychodów ze sprzedaży.

Należy wskazać, że prowadzenie rachunkowości i pozyskiwanie informacji stwarza wiele problemów i wątpliwości ze względu na specyficzne warunki gospodarki leśnej – występowanie funkcji lasu nie tylko produkcyjnych, ale i pozaprodukcyjnych (społecznych) (Buraczewski (red.), 2011). W tej grupie możemy wymienić między innymi brak:

- ustalenia wartości lasu w trybie ex ante (choćby grunt leśny wraz z drzewostanem stanowią podstawowy środek trwały)
- wyceny pozagospodarczych funkcji lasu (wartości społeczno-użytkowej)
- dookreślenia właściwych relacji między przychodami a realizacją wielostronnych funkcji lasów
- nowoczesnych rachunków kosztów
- precyzyjnego rozliczania kosztów pośrednich działalności podstawowej
- możliwości ograniczenia rachunku kosztów własnych do jednorocznych okresów obrachunkowych.

Lasy Państwowe generują informacje z wykorzystaniem Systemu Informatycznego Lasów Państwowych (SILP) (Buraczewski (red.), 2011). Składa się on z podsystemów: gospodarka leśna, finanse i księgowość, kadry i płace, gospodarka towarowa, dane wspólne.

### **RACHUNKOWOŚĆ FINANSOWA PGL LP W GOSPODARCE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU – WYZWANIA WOBEĆ MIĘDZYSEKTOROWYCH PROBLEMÓW WSPÓŁPRACY**

Zapisy ustawy z 28 września 1991 roku o lasach nakładają na PGL LP obowiązek prowadzenia gospodarki leśnej w sposób zapewniający trwałe zrównoważenie wszystkich istotnych funkcji lasu: ekologicznej, społecznej i produkcyjnej. Wypełniając te funkcje Lasy Państwowe powinny wychodzić naprzeciw oczekiwaniom wielu różnych interesariuszy (Strategia..., 2013).

Realizowanie wszystkich funkcji gospodarki leśnej wymaga współpracy międzysektorowej<sup>4</sup>, dostępu do informacji oraz skutecznej komunikacji w działaniach PGL LP, która zapewni obopólne korzyści wszystkim użytkownikom informacji (interesariuszy). Zrównoważony rozwój PGL LP i współpraca międzysektorowa mają polegać na umiejętnym koordynowaniu działań przedsiębiorstwa w trzech obszarach (gospodarka, społeczeństwo, środowisko) (Pajda, 2001). Działania te powinny być wewnętrznie spójne i zbudowane na potrójnym fundamencie.

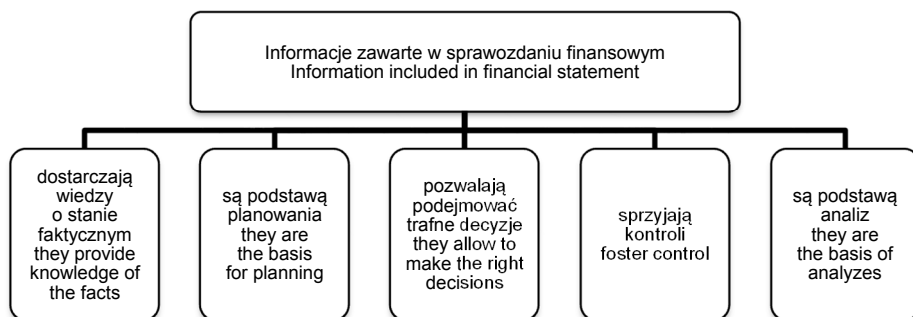
Jak wspomniano, obligatoryjną rachunkowością (Krzywda, 1999) w PGL LP jest rachunkowość finansowa, a jej produktem są informacje ujawniane w sprawozdaniach finansowych. Współcześnie rachunkowość finansowa jest definiowana jako „pragmatyczny system informacyjno-kontrolny”. Powołana jest do tworzenia w sprawozdaniu finansowym rzetelnego obrazu potencjału oraz dokonań jednostki gospodarczej. W procesie informacyjnym rachunkowości sprawozdania finansowe stanowią ostatnie ogniwo. Zawarte w ich informacje odgrywają ważną rolę w procesie decyzyjnym jednostki gospodarczej, co przedstawiono na rysunku 3.

Informowanie (dostęp do informacji czy wymiana informacji) zakłada pewien dialog między organizacjami, przedsiębiorstwami i administracją, którego celem jest poprawa efektywności współpracy międzysektorowej. Trudno wyobrazić sobie współpracę pomiędzy sektorami bez wymiany informacji. Potrzeby informacyjne użytkowników informacji pochodzących z systemu rachunkowości w zrównoważonej gospodarce leśnej przedstawiono poniżej.

---

<sup>4</sup> Należy podkreślić, iż międzysektorową współpracę w zrównoważonej gospodarce tworzą: PGL LP oraz jednostki administracji państwowej i samorządowej odpowiedniego szczebla (rząd, samorząd), prywatni właściciele lasów i ich zrzeszenia oraz inni zarządcy lasów, związki zawodowe, wydziały leśne wyższych uczelni, Instytut Badawczy Leśnictwa i inne placówki naukowe, stowarzyszenia naukowo-techniczne, odbiorcy, dostawcy, społeczeństwo.





Rys. 3. Informacyjny aspekt sprawozdania finansowego

Fig. 3. Informative aspect of financial statements

1. **Dyrekcja generalna LP** oczekuje informacji o:

- wysokości kosztów działalności (np. dane jednostkowe o kosztach pośrednich i zmiennych prowadzonej działalności, kosztach wynagrodzeń leśniczych, nadleśniczych, księgowych, kosztach zarządu w rozbiciu na poszczególne nadleśnictwa, kosztach zużycia materiałów biurowych, paliwa, kosztach podróży służbowych)
- zasobach finansowych, w tym wysokość obecnych zobowiązań krótko- i długoterminowych
- planowanym poziomie zobowiązań w przyszłości
- projektach realizowanych w poszczególnych jednostkach oraz ich cenie
- nakładach związanych z podnoszeniem kwalifikacji poszczególnych pracowników, kosztach premii, nagród, utrzymania mieszkań służbowych
- kosztach utrzymania infrastruktury
- środkach trwałych będących w użyciu oraz przeznaczonych do likwidacji czy sprzedaży
- efektywności poszczególnych jednostek i zakładów
- kosztach programów edukacyjnych oraz udostępniania lasu społeczeństwu
- przyszłym wpływie gospodarki leśnej na rozwój społeczny i gospodarczy.

2. **Pracownicy** potrzebują informacji o: kondycji finansowej PGL LP (co daje im gwarancję terminowej wypłaty wynagrodzenia wraz z pochodnymi), poziomie kosztów związanych z zarządzaniem kapitałem ludzkim, w tym planowanych zmianach w zatrudnieniu (co daje możliwość oceny zatrudnienia w przyszłości).

3. **Dostawcy, kontrahenci, kredytodawcy handlowi** oczekują wiedzy na temat: sytuacji finansowej i wynikach PGL LP (zysku) oraz poziomie obecnych zobowiązań.

4. **Rząd i agendy rządowe** potrzebują informacji do oceny prawidłowości naliczenia podatków oraz kreowania przyszłej polityki podatkowej (obecne deklaracje podatkowe).

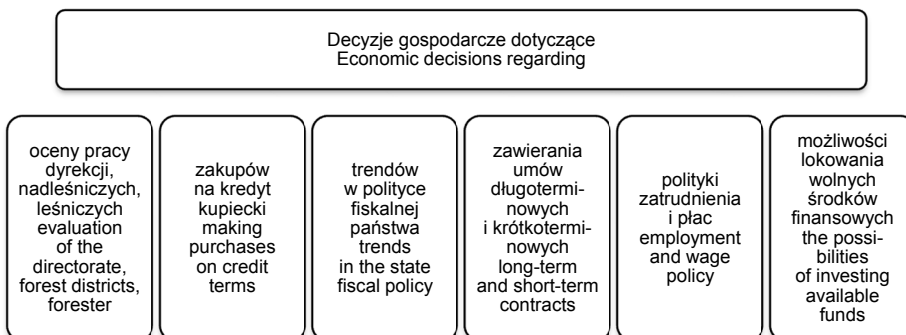
5. **Samorząd i społeczności lokalne** oczekują informacji o jakości świadczonych usług oraz oferowanych produktów.
6. **Odbiorcy produktów i usług** oczekują informacji o:
- jakości świadczonych usług oraz oferowanych produktów
  - polityce cenowej PGL LP oraz preferencjach cenowych w przyszłości
  - obecnej wielkości płaconych podatków oraz o możliwościach podatkowych w przyszłości
  - wysokości zatrudnienia oraz wynagrodzeń
  - planowanych zmianach w kapitale ludzkim (zwolnienia indywidualne lub grupowe).

Rachunkowość finansowa w PGL LP nie dostarcza między innymi wiedzy na temat:

- poziomu kosztów pośrednich oraz zmiennych poszczególnych jednostek i zakładów
- wysokości środków możliwych do przeznaczenia na kształcanie i motywowanie pracowników w przyszłości
- wyceny pozagospodarczych funkcji lasu
- kosztów ponoszonych na realizację pozaprodukcyjnych funkcji lasu
- możliwości rozliczania kosztów pośrednich
- poziomu kosztów zmiennych, które reagują na zmiany wielkości produkcji
- dokładnego rachunku kosztów, który umożliwiłaby prowadzenie wielu analiz związanych z planowaniem strategicznym.

Zarówno PGL LP, jak i użytkownicy danych generowanych przez jego system rachunkowości zdają sobie sprawę, że bez informacji tworzonych przez omawiany system nie można podejmować trafnych decyzji gospodarczych (Roszczynialska i Wydymus, 1998; rys. 4).

Szczególnym przedmiotem współpracy międzysektorowej oraz międzynarodowej powinny być: wymiana informacji, określanie możliwości harmonizacji prac legislacyjnych w leśnictwie, konsultowanie niezbędnych działań w sektorze leśno-drzewnym



Rys. 4. Wpływ informacji na decyzje gospodarcze

Fig. 4. The impact of information on economic decisions

i ich otoczeniu. Lasy Państwowe powinny więc zaspokajać potrzeby informacyjne różnych użytkowników w celu minimalizowania problemów międzysektorowych<sup>5</sup>, w szczególności (Strategia..., 2013):

- przedstawicieli gospodarki – o ilości i jakości surowca drzewnego (pozyskiwania i sprzedaży) oraz produktów ubocznych gospodarki leśnej, ich cenach i generowanych przychodach
- samorządów – o wpływie podatków i opłat lokalnych bieżących i prognozowanych, tworzeniu nowych miejsc pracy, rozwoju gospodarczym danego regionu oraz uczestnictwie w przedsięwzięciach inwestycyjnych oraz infrastrukturalnych na danym terenie
- społeczeństwa – o zasobach leśnych, ich ochronie, dostępności i odpłatności
- organizacji oraz organów ochrony przyrody i środowiska – o ochronie zagrożonych gatunków roślin, zwierząt i grzybów, miejscach ochronnych, planowanych projektach i inwestycjach, kosztach związanych z ochroną zasobów naturalnych.

Rachunkowość finansowa – ze względu na uregulowania prawne i obligatoryjny charakter – skupia się jedynie na generowaniu informacji finansowych. Pozwala jedynie ocenić PGL LP, natomiast nie jest ukierunkowana na przyszłość. To przepisy prawa precyzują zakres informacji prezentowany przez narzędzia rachunkowości finansowej.

## PODSUMOWANIE

Na podstawie rozważań na temat roli i narzędzi rachunkowości finansowej, informacji przez nią generowanych oraz potrzeb użytkowników (różne sektory gospodarki) w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju można przedstawić następujące konkluzje (Strategia..., 2013, s. 10):

- w PGL LP dominuje podsystem rachunkowości finansowej
- podsystem rachunkowości finansowej generuje głównie informacje w trybie ex post na potrzeby sprawozdawcze i kontrolne
- istnieje konieczność poszukiwania nowych narzędzi generujących użyteczną informację w PGL LP, zgodnie z oczekiwaniami różnych grup we współpracy międzysektorowej
- rachunkowość finansowa nie jest w stanie zaspokoić wspomnianych potrzeb ze względu na obligatoryjny charakter, dostarczanie informacji ex post
- należy zaproponować i wprowadzić nowe rozwiązania strukturalne podsystemu rachunkowości (korzystać z osiągnięć rachunkowości zarządczej – fakultatywnej i controllingu)

---

<sup>5</sup> Rola lasów w rozwoju społeczno-gospodarczym kraju, funkcje lasu oraz liczne uzależnienia gospodarki leśnej od zewnętrznych podmiotów gospodarczych określają wykładnię polityki leśnej, realizującej się w układach międzysektorowych, jako szczególnie powiązanej z: polityką ekologiczną i przestrzennego zagospodarowania kraju, polityką rolną, społeczną, edukacyjną i naukową, strategią rozwoju kraju, ochrony różnorodności biologicznej i ochrony klimatu.

- trzeba podejmować działania w kwestii zmian regulacji prawnych, czyli dążyć do harmonizacji systemu rachunkowości w celu minimalizowania sprzecznych interesów w otoczeniu międzysektorowym.

Nowe warunki, w których funkcjonuje PGL LP, modyfikują dotychczasowy jego model organizacyjny, sposób działania i metody generowania informacji. Rodzi to potrzebę większego współdziałania międzysektorowego, czyli poznania powiązań między sektorami, określenia problemów i zakresu współpracy.

W procesie rozwoju społeczno-gospodarczego regionów oraz kraju pojawiają się konflikty na tle różnego pojmowania funkcji lasów i leśnictwa. Rozbieżności wymuszają współpracę z różnymi grupami społecznymi, organizacjami czy decydentami w celu określenia dalszych kierunków prowadzenia rozwoju gospodarki leśnej. Konflikty mogą być rozwiązywane przez dostęp różnych użytkowników do dokładniejszych informacji PGL LP o działalności, wynikach czy planowanych zmianach.

## PIŚMIENNICTWO

- Buraczewski, A. (red.) (2011). Podstawy rachunkowości i gospodarki finansowej w Lasach Państwowych (s. 21, 42, 246). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu.
- Czubakowska, K., Gabrusewicz, W., Nowak, E. (2014). Rachunkowość zarządcza (s. 25–26). Warszawa: PWE.
- Gos, W. (1998). Ogólne zasady rachunkowości finansowej przedsiębiorstw. W: K. Sawicki (red.), Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw (s. 11–12). Wrocław: Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo.
- Krzywda, D. (1999). Rachunkowość finansowa. Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Pajda, R. (red.) (2001). Wybrane zagadnienia współczesnej ekonomii. Kraków: Wydział Zarządzania AGH.
- Roszczyńska, E., Wydymus, Z. (1998). Rachunkowość według standardów Unii Europejskiej. Teoretyczne i praktyczne ABC rachunkowości. T. 1 (s. 15). Kraków: Wyższa Szkoła Zarządzania i Bankowości.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe (1994). Dz.U. nr 134, poz. 692 z późn. zm.
- Statut Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe (b.d.). Pobrano z [http://bip.lasy.gov.pl/pL/bip/prawo\\_i\\_organizacja](http://bip.lasy.gov.pl/pL/bip/prawo_i_organizacja).
- Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe na lata 2014-2030 (2013). Pobrano z <http://bip.lasy.gov.pl>.
- Szczypa, P. (red.) (2011). Rachunkowość finansowa (s. 11). Warszawa: Wydawnictwo CeDeWu.
- Szczypa, P. (2014a). Rachunkowość zarządcza w trwale zrównoważonej gospodarce leśnej. Zesz. Nauk. 22, *Ekonomia*, 6.
- Szczypa, P. (2014b). Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju. W: D. Dziawgo, G. Borys (red.), Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju. Gospodarka – etyka – środowisko. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Nr 329. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach. (1991). Dz.U. nr 101, poz. 444 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. (2002). Dz.U. nr 76, poz. 694 z późn. zm.  
Ważyński, B. (red.). (2014). Podstawy gospodarki leśnej. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu  
Przyrodniczego.

Zasady (polityka) rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe. Za-  
łącznik nr 1 do Zarządzenia nr 4 Dyrektora Generalnego LP z dnia 23 stycznia 2009 r. (2009).  
Pobrano z <http://bip.lasy.gov.pl>.

## **FINANCIAL ACCOUNTING TOOLS OF STATE FORESTS IN THE AREA OF THE INFORMATION NEEDS OF PUBLIC, PRIVATE AND NON-GOVERNMENTAL USERS, IN THE CONCEPT OF SUSTAINABLE FORESTRY DEVELOPMENT**

**Summary.** Sustainable development is a long process in which three systems are balanced: ecological, economic and social. The specific subject of implementing the concept of sustainable development is the State Forests National Forest Holding, which is a multi-function enterprise. At each stage of the implementation of the tasks and objectives of management for sustainable development, the State Forests National Forest Holding needs a lot of current and accurate information. The information is being generated by the accounting system (financial or management). The main objective of the study is to identify effective accounting tools that will generate useful information for the purpose of cross-sectoral cooperation. The author has attempted to answer the following questions: 1. What accounting subsystem dominates in the State Forests? 2. Does this subsystem generate ex post information for the purposes of reporting and control, and also ex-ante information for the need of forecasting and strategic planning? The study identifies a specific objective: “need for greater involvement of accounting tools as a source of information for different groups of users in relation to the intersectoral cooperation”. During the research, the following methods were used: literature analysis, methods of induction and deduction, analysis and synthesis of phenomena results, individual in-depth interviews. The layout and content of the study was subordinated to the realization of the goals and verification of the thesis.

**Key words:** accounting tools, cross-sectoral cooperation, information, users, sustainable forest management, State Forests accounting

Accepted for print – Zaakceptowano do druku: 27.10.2015

For citation – Do cytowania: Sadowska, B. (2015). Narzędzia rachunkowości finansowej lasów państwowych w zakresie zaspokajania potrzeb informacyjnych użytkowników sektora publicznego, prywatnego i pozarządowego w koncepcji zrównoważonego rozwoju gospodarki leśnej. *Acta Sci. Pol. Silv. Colendar. Rat. Ind. Lignar.*, 14(2), 135–147. DOI: 10.17306/J.AFW.2015.2.13