



RACHUNKOWOŚĆ W WYCENIE WARTOŚCI LASU W PARKACH NARODOWYCH – WSPÓŁCZESNE DYLEMATY

Piotr Szczypa¹, Agnieszka Szewczyk²

¹Uniwersytet Szczeciński

²Woliński Park Narodowy

Streszczenie. Wycena lasów wchodzących w skład parków narodowych wymaga od systemu rachunkowości, traktowanego jako główny system informacyjny, jednoczesnego uwzględnienia uwarunkowań ekonomicznych, społecznych i środowiskowych. W obecnych rozwiązaniach w rachunkowości parków narodowych nie przeprowadza się wyceny lasów w ramach celów gospodarki zrównoważonego rozwoju. Należy przeprowadzić interdyscyplinarne badania naukowe, których celem będzie dobór tych metod wyceny stosowanych w systemie rachunkowości, które mogą być najskuteczniejsze i celowe w wycenie wartości lasu w warunkach gospodarki zrównoważonego rozwoju w parkach narodowych.

Słowa kluczowe: rachunkowość, wartość lasu, park narodowy

WSTĘP

Wycena środowiska przyrodniczego, w tym wycena wartości lasu, są zagadnieniami ciągle aktualnymi, mimo iż są poruszane od wielu lat. Wymagają nowych opracowań, szczególnie z uwzględnieniem funkcji lasów w warunkach gospodarki zrównoważonego rozwoju. Problematyka ta nabiera bowiem zupełnie innego znaczenia w przypadku lasów znajdujących się w zasobach parków narodowych. Celem artykułu jest ocena aktualnych rozwiązań w systemie rachunkowości finansowej i zarządczej, dotyczących wyceny wartości lasu w parkach narodowych w warunkach gospodarki zrównoważonego rozwoju. Można przyjąć hipotezę, że obligatoryjne metody wyceny wartości lasu,

Corresponding author – Adres do korespondencji: Dr hab. Piotr Szczypa, Katedra Rachunkowości i Controllingu, Uniwersytet Szczeciński, ul. Cukrowa 8, 71-004 Szczecin, e-mail: piotr.szczypa@wp.pl

© Copyright by Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu, Poznań 2015

zgodnie z wytycznymi rachunkowości finansowej, są współcześnie niewystarczające w praktyce parków narodowych. Artykuł został napisany na podstawie literatury przedmiotu, aktów prawnych, doświadczeń własnych autorów z wykorzystaniem metod indukcji i dedukcji.

MATERIAŁ I METODY

Ijiri (1965) podaje: „[...] rachunkowość jest nauką o mierzeniu, o systemie pomiaru ekonomicznego”. Rzeczywiście rachunkowość od wieków jest traktowana jako system informacyjny, którego rolą jest przede wszystkim pomiar i wycena, a następnie przetwarzanie i prezentowanie informacji ekonomicznych. Sama wycena polega na przyporządkowaniu wielkości liczbowych cechom obiektów, między innymi takim, jak lasy będące podstawowym składnikiem majątku parków narodowych.

Działalność parków narodowych, jak nigdy wcześniej, wpisuje się we współczesny system gospodarki zrównoważonego rozwoju opartej na trzech filarach: ekonomii, środowisku, społeczeństwie. To co dla większości jednostek gospodarczych jest swoistym balastem – realizacja celów środowiskowych i społecznych – w parkach narodowych jest normalnym priorytetowym działaniem. Ewolucyjnie jednak system rachunkowości był i nadal jest podporządkowany uwarunkowaniom przedsiębiorstw, dla których głównym wyznacznikiem jest zysk i płynność finansowa. Dlatego należy zadać pytania przedstawione poniżej:

1. Czy w rachunkowości jako systemie pomiaru i wyceny lasów w parkach narodowych uwzględnia się nie tylko uwarunkowania ekonomiczne, ale także uwarunkowania społeczne i środowiskowe?

2. Czy koncepcje i metody wyceny, stosowane w systemie rachunkowości finansowej (obligatoryjnej), współcześnie są wystarczające do wyceny lasów w parkach narodowych i są wiarygodnym oraz pełnym źródłem informacji ekonomicznej dla kadry menedżerskiej?

3. Czy system rachunkowości zarządczej (fakultatywnej) jest w stanie sprostać wyzwaniom wyceny lasów w parkach narodowych w warunkach gospodarki zrównoważonego rozwoju?

Odnosnie pytania 2 należy dodatkowo wskazać stwierdzenie Micherdy (2011): „Wiarygodność informacji zakłada, że muszą wiernie odzwierciedlać transakcje i inne zdarzenia, które starają się odzwierciedlić lub których odzwierciedlenia można by od nich zasadnie oczekiwać. W przypadku informacji finansowych istnieje pewne ryzyko, że nie dość wiernie odzwierciedlają to, co starają się przedstawić. Nie wynika to ze stronniczości, lecz raczej z nieodłącznych trudności związanych zarówno z ich identyfikacją i wyceną, jak i z opracowaniem i stosowaniem odpowiednich zasad wyceny i prezentacji, które posłużą przekonaniu tych informacji”. Natomiast w odniesieniu do wszystkich postawionych pytań trzeba zgodzić się z wnioskami Hendriksena i Breda (2002): „[...] w coraz większym stopniu rośnie świadomość, że księgowi powinni po-

szukiwać ulepszonych, alternatywnych metod wyceny i prezentacji danych pieniężnych i niepieniężnych”.

Zanim zostaną przedstawione rozwiązania stosowane w wycenie lasów w parkach narodowych, z uwzględnieniem realizacji celów i wyzwań ekonomii zrównoważonego rozwoju, należy ustalić teoretyczne możliwości, które daje system rachunkowości finansowej i zarządczej w badanej materii. Hońko (2008) zebrał i scharakteryzował osiemnaście koncepcji ustalania wartości w systemie rachunkowości finansowej. W tej grupie znalazły się:

1. wartość księgową (*book value*)
2. wartość rynkowa (*market value*)
3. rzetelna (sprawiedliwa) wartość rynkowa (*fair market value*)
4. wartość sprawiedliwa, godziwa (*fair value*)
5. wartość ekonomiczna (*economic value*)
6. wartość w użyciu (*value in use*)
7. wartość dla właściciela (*owner value*)
8. wartość odtworzeniowa (*reproduction value*)
9. wartość zmiany (zastąpienia) (*replacement value*)
10. wartość nieodłączna (*intrinsic value*)
11. wartość inwestycji (inwestycyjna) (*investment value*)
12. wartość likwidacyjna (*liquidation value*)
13. wartość biznesu w działaniu (*going concern value*)
14. wartość kapitalizacji rynkowej (*market capitalization*)
15. wartość szacunkowa (*estimate value*)
16. wartość podatkowa (*tax value*)
17. wartość zabezpieczenia (*collateral value*)
18. wartość końcowa.

Z kolei w systemie rachunkowości zarządczej można wskazać następujące metody i techniki wyceny ekonomicznej środowiska: analiza kosztów i korzyści, metoda minimalizacji kosztów, nakłady prewencyjne i koszty restytucji, kapitał ludzki, metody hedoniczne, metoda kosztów podróży, metoda deklarowanych preferencji. Ponadto należy pamiętać o licznych narzędziach rachunkowości zarządczej, które mogą mieć zastosowanie w wycenie lasów, a mianowicie: strategicznej karcie wyników, rachunku kosztów działań, rachunku kosztów działań sterowanym czasem, rachunku kosztów cyklu życia produktu, rachunku kosztów jakości, benchmarkingu.

Zasoby przyrodnicze parków narodowych zalicza się do strategicznych zasobów naturalnych Polski. To ich wartość bezwzględna. Park narodowy obejmuje obszar – wyróżniający się szczególnymi wartościami przyrodniczymi, naukowymi, społecznymi, kulturowymi i edukacyjnymi – o powierzchni nie mniejszej niż 1000 ha. Na jego obszarze podlega ochronie cała przyroda oraz walory krajobrazowe.

Park narodowy tworzy się w celu zachowania różnorodności biologicznej, zasobów, tworów i składników przyrody nieożywionej oraz walorów krajobrazowych, przywrócenia właściwego stanu zasobów i składników przyrody. Łączny obszar parków narodowych zajmuje ok. 1% powierzchni Polski. Ogółem powierzchnia parków stanowi

około 320 000 ha. Łączna powierzchnia leśna w parkach narodowych wynosi około 195,6 tys. ha, co stanowi ok. 65% ich powierzchni ogólnej i niewiele, bo ok. 2% ogólnej powierzchni lasów w Polsce. W tym objęte jest: ochroną ścisłą 54,2 tys. ha, ochroną czynną 132,7 tys. ha, a ochroną krajobrazową 8,7 tys. ha.

Adamowicz (2012) wskazuje, że: „Praktyczna realizacja idei trwałego rozwoju leśnictwa wymaga zwiększonych nakładów na gospodarkę leśną. Okazuje się, że gospodarowanie ekosystemami leśnymi w sposób zapewniający trwałe uzyskiwanie wielostronnych korzyści z lasu, może być znacznie kosztowniejsze w porównaniu z gospodarką leśną nastawioną głównie na produkcję drewna. Powszechnie uważa się jednak, że pozaprodukcyjne funkcje lasu stanowią zwielokrotnienie oszacowanej wartości gospodarczej”. Spostrzeżenia te w pełni wpisują się w praktykę parków narodowych, słusznie wskazując na złożoność i kosztochłonność realizacji pozaprodukcyjnych funkcji lasów, co powinno być uwzględnione w procesie wyceny lasów, których funkcje produkcyjne nie są priorytetem.

Wybór państwowej osoby prawnej jako nowej formy organizacyjno-prawnej – które należą do jej sektora zgodnie z ustawą o finansach publicznych – miał na celu zlikwidowanie dualizmu w parkach narodowych, polegającego na istnieniu jednostki macierzystej i gospodarstwa pomocniczego. Jego celem była również zmiana sposobu funkcjonowania parków oraz zarządzania parkami przez dyrektorów, którzy powinni być menedżerami pokazującymi społeczeństwu i światu wyjątkowość ich jednostek. Szczypa (2012) stwierdza, że: „Ustawa o rachunkowości przez swój uniwersalizm nie wskazuje w żaden sposób na informacje dotyczące działalności jednostki na rzecz ochrony środowiska. To menedżerowie dopiero powinni zgłaszać zapotrzebowanie na takie informacje, a system rachunkowości finansowej w ramach swojego zakresu powinien im je dostarczyć między innymi dzięki zastosowaniu pożądanego ewidencji analitycznej, przemyślanemu systemowi grupowania i rozliczania kosztów, czy też uszczegółowieniu informacji zawartych w elementach sprawozdania finansowego”. Aby różni interesariusze rachunkowości mogli uznać za wiarygodną informację o lasach jako składniku aktywów parków narodowych, niezbędna jest kompleksowa i rzetelna wycena lasów, uwzględniająca kwestie nie tylko gospodarcze, ale także środowiskowe i społeczne.

Przedstawione treści powinny świadczyć o kierunku wykorzystania systemu rachunkowości jako źródła informacji w parkach narodowych. Ponadto mogą wskazywać na zasady i metody wyceny lasu stanowiącego podstawowy zasób (aktywa) parków narodowych. Ustawa o rachunkowości wyraźnie wskazuje jakie wartości powinny zawierać się w bilansie po stronie rzeczowych aktywów trwałych. Sama wycena wartości drewna pozyskanego jest niewystarczająca, stanowi ona zanizoną wartość aktywów parków narodowych. Minister Finansów wskazał, stosownym pismem adresowanym do Ministra Środowiska (2011 r.), by będące w posiadaniu parków narodowych działki gruntu, na zasadach prawa wieczystego użytkowania, były wycenione w wartości godziwej i zostały wprowadzone do ksiąg rachunkowych. W myśl ustawy o rachunkowości stanowią one aktywa kontrolowane (art. 3, ust. 1, pkt 15). Zgodnie z decyzjami administracyjnymi, każdy park narodowy nabył prawa wieczystego użytkowania gruntu stanowiącego własność Skarbu Państwa i pozostającego w trwałym zarządzie parku

narodowego. Parki narodowe w rzeczowych aktywach trwałych wykazują tylko wartość wykupionych gruntów prywatnych, które są cenną wartością przyrodniczą.

W praktyce, w parkach narodowych stosuje się w systemie rachunkowości wycenę jedynie pozyskanego drewna. W rachunkowości finansowej uzyskujemy więc wartość księgową drewna złożonego w magazynie. Nie ma wyceny gruntów i posadzonego na nim lasu, czyli wartości drzew tworzących las, co rodzi wiele pytań, na które wciąż brak odpowiedzi. Zatem można stwierdzić, że aktywa w parkach narodowych nie są oszacowane do końca (gdyby stricte stosować się do ustawy o rachunkowości). Podstawowe metody rachunkowości finansowej okazują się niewystarczające. Niestety nie ma też zastosowań metod rachunkowości zarządczej, która dokładniej pokazałaby niepowtarzalność walorów powstałych dwudziestu trzech parków narodowych w Polsce.

Kwestia wyceny gruntów, lasów, oddanych w trwałe zarząd parkom narodowym nie jest jednoznaczna i wymaga głębszej oceny, ponieważ istotą rachunkowości finansowej jest wprowadzanie do ksiąg rachunkowych aktywów, które można wiarygodnie wycenić. Na potrzeby analizy różnych decyzji należy zatem odróżniać wartość księgową od wartości ekonomicznej. Zapisów ustawy o rachunkowości nie można traktować literalnie, ale trzeba zwracać uwagę na sens ekonomiczny wyceny i wprowadzania pozycji do bilansu. Podejmowano próby wyceny m.in. gruntów pod jeziorami i stawami, jednak cel takiej wyceny budzi wątpliwości. W tym kontekście można zastanowić się czy zmiana osobowości na państwową osobę prawną umożliwi dyrektorom parków narodowych zaciąganie kredytów i tworzenie wartościowych społecznie, kulturowo i dydaktycznie inwestycji. Wówczas miałyby sens pełna wycena aktywów parków narodowych.

WYNIKI

Na podstawie przedstawionych rozważań można podjąć próbę udzielenia odpowiedzi na zdefiniowane wcześniej trzy pytania.

1. W rachunkowości jako systemie pomiaru i wyceny uwzględnia się nie tylko uwarunkowania ekonomiczne, ale także aspekty społeczne i środowiskowe. W odniesieniu do wyceny lasów w parkach narodowych praktyki takie nie występują.

2. Stosowane obecnie koncepcje i metody wyceny lasów, w systemie rachunkowości finansowej, należy uznać za niewystarczające dla potrzeb zarządczych kadry menedżerskiej parków narodowych.

3. System rachunkowości zarządczej, na zasadach dobrowolności, może dostarczyć informacje na temat wyceny lasów w parkach narodowych z jednoczesnym uwzględnieniem uwarunkowań ekonomicznych, społecznych i środowiskowych.

W praktyce w parkach narodowych:

- stosuje się wyceny, w wartości księgowej, jedynie pozyskanego drewna
- nie przygotowuje się wyceny gruntów i posadzonych na nim lasów
- nie przeprowadza się wyceny ani analiz wartości lasu w warunkach zrównoważonego rozwoju, uwzględniającego pozaprodukcyjne znaczenie parków narodowych, które są najważniejszą funkcją lasów wchodzących w skład parków

- nie ma powszechnej praktyki stosowania rozwiązań rachunkowości zarządczej.

Literatura przedmiotu i doświadczenia jednostek gospodarczych potwierdzają, że:

- narzędzia systemu rachunkowości mogą uwzględniać w procesie pomiaru i wyceny uwarunkowania ekonomiczne, społeczne i środowiskowe, szczególnie w systemie rachunkowości zarządczej
- nie ma kompleksowych opracowań i zestawu „dobrych praktyk” z zakresu rachunkowości w wycenie wartości lasów w parkach narodowych ze szczególnym uwzględnieniem idei zrównoważonego rozwoju.

DYSKUSJA

Parki narodowe musiałyby wydać wiele milionów złotych na wycenę gruntów i lasów. Należy zatem zastanowić się na celowości takiej wyceny z punktu widzenia zwykłego turysty, mieszkańca otuliny parkowej czy menedżerów parków narodowych lub ministerstwa środowiska. Trwa zagorzała dyskusja czy nie powinny zaistnieć konieczne zmiany w zapisach ustawy o rachunkowości. Zauważa się brak zastosowania nowoczesnych metod wyceny rachunkowości zarządczej. Czytając raport Najwyższej Izby Kontroli oraz zalecenia ministerstwa środowiska, dotyczące wyceny gruntów, na których rosną również lasy w parkach narodowych, odnosi się wrażenie swoistego zamętu. Dyrektorzy parków dostali bowiem z resortu wspomniane zalecenia, z których wynikało, że mają obowiązek oszacowania wartości podległych im gruntów oraz wykazania ich w ewidencji księgowej i bilansach. Dyrektorzy parków, ani nawet ministerstwo środowiska nie widzą merytorycznych przesłanek szacowania wartości: Morskiego Oka, biebrzańskich bagien, terenu pod wodą Zatoki Pomorskiej, przepięknych lasów otaczających wydmy w Międzyzdrojach i okolicach Wolińskiego Parku Narodowego. W zamyśle ustawodawcy pozostaje zmiana w ustawie o rachunkowości lub należy wprowadzić przepis, zgodnie z którym wycena gruntów nie ma zastosowania do parków narodowych, co jednak kłóci się ze standardami rachunkowości. Ministerstwo środowiska stoi na stanowisku, że wymogi wynikające z ustawy o rachunkowości nie przystają w pełni do sytuacji parków narodowych, a oszacowanie wartości gruntów i drzewostanu parków narodowych musiałoby uwzględniać ich wartość przyrodniczą. Dlatego ministerstwo środowiska po raz kolejny będzie wnioskowało do ministerstwa finansów o wyłączenie nieruchomości będących w trwałym zarządzie parków narodowych spod działania ustawy o rachunkowości.

W parkach narodowych wycena pozyskanego drewna ma określoną wartość rynkową. Pozyskanie takiego drewna wynika z określonych ściśle procedur wymiany drzewostanów w danym obwodzie lub działania natury w ekosystemach. W omawianym systemie wyceny nie uwzględnia się wartości cennych walorów przyrodniczych.

WNIOSKI

1. Należy zastanowić się nad celowością wyceny lasów w parkach narodowych w ogóle oraz w warunkach gospodarki zrównoważonego rozwoju. Dlatego powinno się uwzględnić zarówno krajowe, jak i międzynarodowe przepisy dotyczące rachunkowości oraz potrzeby informacyjne: ministerstwa środowiska, pracowników parków narodowych oraz instytucji współpracujących z parkami i społeczeństwa.

2. Walory przyrodnicze, turystyczne i inne, uwzględniane w społecznych i środowiskowych uwarunkowaniach idei gospodarki zrównoważonego rozwoju, nie są ujęte w wycenie wartości lasów w systemie rachunkowości parków narodowych.

3. Wykorzystywane obecnie w praktyce parków narodowych obligatoryjne rozwiązania dotyczące wyceny lasów (rachunkowość finansowa) są niewystarczające i powinny być uzupełnione o wyselekcjonowane narzędzia rachunkowości zarządczej, bardziej predysponowane do zaspokojenia potrzeb informacyjnych wynikających z realizacji celów gospodarki zrównoważonego rozwoju.

4. Istnieje potrzeba pogłębionych, interdyscyplinarnych badań naukowych na temat pomiaru i wyceny lasów w parkach narodowych w warunkach gospodarki zrównoważonego rozwoju.

PIŚMIENNICTWO

- Adamowicz, K. (2012). Ocena zmian gospodarki leśnej prowadzonej przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe w handlu drewnem w Polsce. Poznań: Wyd. UP.
- Hendriksen, E. A., Breda, M. F. (2002). Teoria rachunkowości. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Hońko, S. (2008). Koncepcja ostrożnej wyceny w rachunkowości. Szczecin: Wyd. Nauk. Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Ijiri, Y. (1965). Management golas and accounting for control. Amsterdam: North – Holland.
- Micherda, B. (red.) (2011). Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości. Warszawa: Difin.
- Szczyba, P. (2012). Narzędzia rachunkowości wspomagające działalność proekologiczną przedsiębiorstw w Polsce. Warszawa: CeDeWu.

ACCOUNTING IN THE VALUATION OF FOREST IN NATIONAL PARKS AND CONTEMPORARY DILEMMAS

Summary. Valuation of forests included in the national parks requires accounting system, seen as the main information system, which simultaneously considers economic, social and environmental conditions. In the current accounting solutions of national parks, the valuation of forest management objectives of sustainable development is not being performed. Therefore interdisciplinary research aimed at the selection of valuation methods

used in the accounting system should be carried out, which can be most effective and appropriate to the valuation of forest economy of sustainable development in national parks.

Key words: accountancy, the value of the forest, national park

Accepted for print – Zaakceptowano do druku: 5.11.2015

For citation – Do cytowania: Szczypa, P., Szewczyk, A. (2015). Rachunkowość w wycenie wartości lasu w parkach narodowych – współczesne dylematy. *Acta Sci. Pol. Silv. Colendar. Rat. Ind. Lignar.*, 14(2), 161–168. DOI: 10.17306/J.AFW.2015.2.15