

KOSZTY NADLEŚNICTWA A ZADANIA USTAWOWE

Jarosław Czarnecki¹, Jakub Glura^{2✉}, Anna Ankudo-Jankowska²

¹Nadleśnictwo Osusznica, RDLP Szczecinek

Osusznica 3, 77-130 Lipnica

²Katedra Ekonomiki Leśnictwa, Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu

ul. Wojska Polskiego 71C, 60-625 Poznań

ABSTRAKT

Praca przedstawia zmiany w strukturze zatrudnienia w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe w latach 1995–2015 i związane z tym zmiany w kosztach funkcjonowania tego przedsiębiorstwa. Analiza zakresu czynności poszczególnych pracowników służby leśnej wskazuje na możliwość zmian kwalifikacji części kosztów administracyjnych ze względu na charakter pracy prowadzonej w lesie. Urealnienie kalkulacji kosztów wytworzenia produktów powinno prowadzić do znowelizowania ewidencji kosztów zarządu w systemie rachunkowości nadleśnictw. Aktualizacja rozwiązań w systemie ewidencyjno-sprawozdawczym, w sferze kosztów działalności, umożliwi wdrożenie rachunkowości zarządczej, uwzględniającej specyficzne uwarunkowania gospodarki leśnej.

Słowa kluczowe: ekonomika leśnictwa, koszty, koszty administracyjne

WSTĘP

W Polsce lasy zajmują prawie 30% powierzchni kraju. Według struktury własnościowej dominują lasy należące do Skarbu Państwa, który zarządza tym mieniem poprzez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGL LP). Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe prowadzi gospodarkę leśną, gospodaruje gruntami i innymi nieruchomościami oraz ruchomościami związanymi z gospodarką leśną, a także prowadzi ewidencję majątku Skarbu Państwa. Lasy Państwowe (LP) mają trzystopniową strukturę organizacyjną: kieruje dyktor generalny przy pomocy dyrektorów regionalnych dyrekcji LP, a dyrekcje regionalne LP składają się z nadleśnictw, które w strukturze LP są podstawowymi jednostkami organizacyjnymi. Nadzór nad PGL LP sprawuje minister środowiska (Ustawa..., 2014).

Funkcjonowanie i działalność leśnictwa jest uregulowana w aktach normatywnych rangi ustawowej, spośród których podstawowe znaczenie ma ustawa

o lasach. Odrębną kategorią są akty normatywne wewnętrzne, kształtujące uprawnienia lub obowiązki jednostek organizacyjnych LP (wydawane zwykle w formie zarządzeń dyrektora generalnego LP). Lasy Państwowe prowadzą rachunkowość według zasad określonych w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości (art. 50 ustawy o lasach) oraz Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 września 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w PGL LP (Dz. U. nr 134, poz. 692 z późn. zm.). Podstawą gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych LP są sporządzane corocznie plany finansowo-gospodarcze zawierające: zadania rzeczowe, przychody ze sprzedaży, koszty działalności i wynik finansowy.

Ze względu na formę organizacyjno-prawną PGL LP, a szczególnie przedmiot ich działalności, system finansowy prowadzony w nadleśnictwie jest odrębny i specyficzny, w porównaniu z większością jednostek

✉jglura@up.poznan.pl

gospodarczych (Szczypa, 2016). System rachunkowości zaadoptowany na potrzeby gospodarki leśnej dostarcza w pewnym aspekcie informację o kosztach i przychodach ponoszonych w LP, co pozwala skutecznie kierować organizacją. Jednakże większe zaangażowanie narzędzi rachunkowości i urealnienie kalkulacji kosztów wytworzenia produktów powinny prowadzić do sprostania nowym potrzebom gospodarki leśnej, zgodnie z zadaniami ustawowymi. Zarazem jednak nie mogą zaburzać racjonalnej polityki w zakresie zarówno wynagrodzeń, jak i całego przedsiębiorstwa. W konsekwencji pozwoli to zbudować przekonanie o prawidłowo i optymalnie prowadzonej gospodarce leśnej w nadleśnictwach.

METODA I CEL BADAŃ

Źródłem danych do badań związanych ze zmianą kwalifikacji części kosztów administracyjnych były materiały opublikowane w corocznych sprawozdaniach Głównego Urzędu Statystycznego (GUS) na temat leśnictwa za lata 1985–2015, sprawozdania finansowo-gospodarcze LP oraz komunikaty i obwieszczenia prezesa GUS o przeciętnym wynagrodzeniu w latach 1995–2015 (GUS, 1986–2015; GUS, 1996–2016; Państwowe..., 2016). Pierwsza część danych posłużyła do analizy restrukturyzacji zatrudnienia w leśnictwie i zmian struktury kosztów działalności w konsekwencji systemu outsourcingu, wprowadzonego w PGL LP na początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku. W ramach outsourcingu wydzielono ze struktury organizacyjnej, głównie nadleśnictw, niektóre realizowane przez nie samodzielnie funkcje (zadania gospodarczo-leśne), a następnie przekazano je do wykonania innym podmiotom. Zastosowana strategia zarządzania przyspieszyła pojawienie się korzyści wynikających między innymi z: restrukturyzacji, redukcji zatrudnienia administracyjnego, redukcji części jednostek na poziomie leśnictw i nadleśnictw, reorganizacji transportu, budowy Systemu Informatycznego Lasów Państwowych (Dawidziuk i Zajączkowski, 2014).

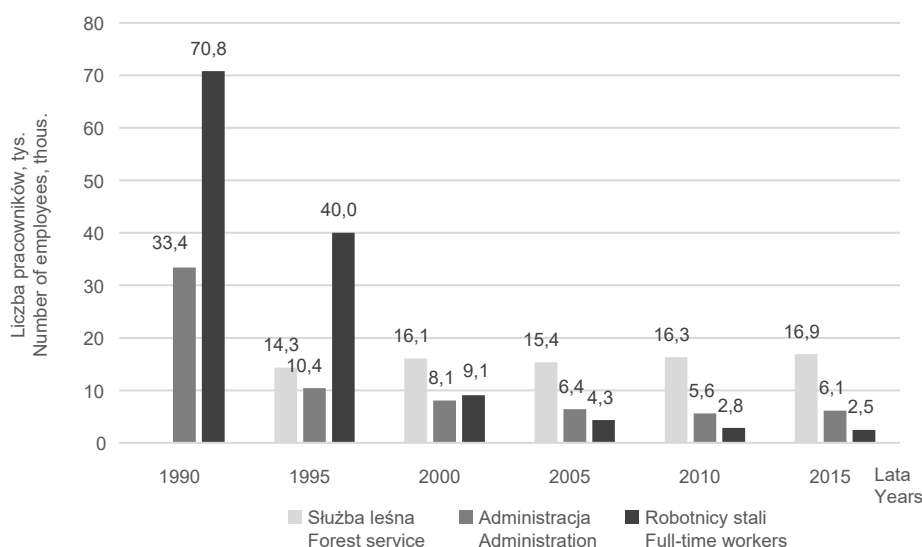
Jedną z konsekwencji przystosowania gospodarki leśnej do nowych specyficznych warunków rynkowych była redukcja zatrudnienia niektórych grup pracowniczych, która doprowadziła do zmian w strukturze kosztów funkcjonowania gospodarstwa leśnego. Stąd w dalszej kolejności przeprowadzono

analizę kosztów poszczególnych rodzajów działalności w nadleśnictwie podczas realizacji zadań wynikających z ustawy o lasach. Analizę przygotowano na podstawie doświadczeń autorów: wieloletniego nadleśniczego (doskonałego praktyka) oraz pracowników Katedry Ekonomiki Leśnictwa, badających funkcjonowanie rachunkowości w leśnictwie. Warto nadmienić, iż gospodarstwo leśne charakteryzuje się specyficznymi warunkami produkcji, które są odmienne niż w innych gałęziach gospodarki. Stąd jednym z problemów jest dostosowanie rachunkowości do specyfiki ekonomicznej gospodarstwa leśnego ze względu na długotrwałość produkcji leśnej czy poprawne zdefiniowanie związku między nakładami na zagospodarowanie lasu a wartością pozyskanego drewna (Burańczewski, 2013). Stosowany w LP podział kosztów według typów działalności nie odzwierciedla pełnej kalkulacji kosztów wytworzenia produktów, wynikających z realizacji wielostronnych funkcji lasu.

Celem pracy jest przedstawienie koncepcji zmiany podejścia do ewidencji kosztów zarządu w systemie rachunkowości, w szczególności służby leśnej i pracowników wyższego szczebla. Duże znaczenie dla zwiększenia przejrzystości kosztów ponoszonych w różnych obszarach działalności nadleśnictwa czy innych jednostkach LP ma odpowiedni sposób ich ewidencji w rachunku kosztów przedsiębiorstwa. Odpowiedni i adekwatny system rachunkowości wspomaga bowiem kształtowanie i zarządzanie zasobami przedsiębiorstwa, a zwłaszcza zasobami kapitału ludzkiego.

WYNIKI

Okres lat dziewięćdziesiątych ubiegłego stulecia wiązał się z zasadniczymi procesami reorganizacyjnymi w LP, przeprowadzonymi z myślą o transformacji do warunków gospodarki wolnorynkowej. W porównaniu na przykład z 1985 roku, kiedy w LP pracowało ponad 131 tys. osób, okres ten oznaczał się największą redukcją zatrudnienia w leśnictwie. Od 1990 do 2015 roku zmieniła się struktura zatrudnienia w poszczególnych grupach pracowniczych LP. Największe zmniejszenie zatrudnienia wystąpiło w grupie zawodowej robotników, z ponad 70 tys. w 1990 roku do zaledwie 2,5 tys. w 2015 roku (rys. 1). Zmniejszyła się również liczba pracowników administracyjnych z ponad 33 tys. w 1990 roku do około 23 tys. w 2015 roku.



Rys. 1. Zatrudnienie w Lasach Państwowych według grup pracowników w latach 1990–2015
Fig. 1. Employment in the State Forests by groups of workers in 1990–2015

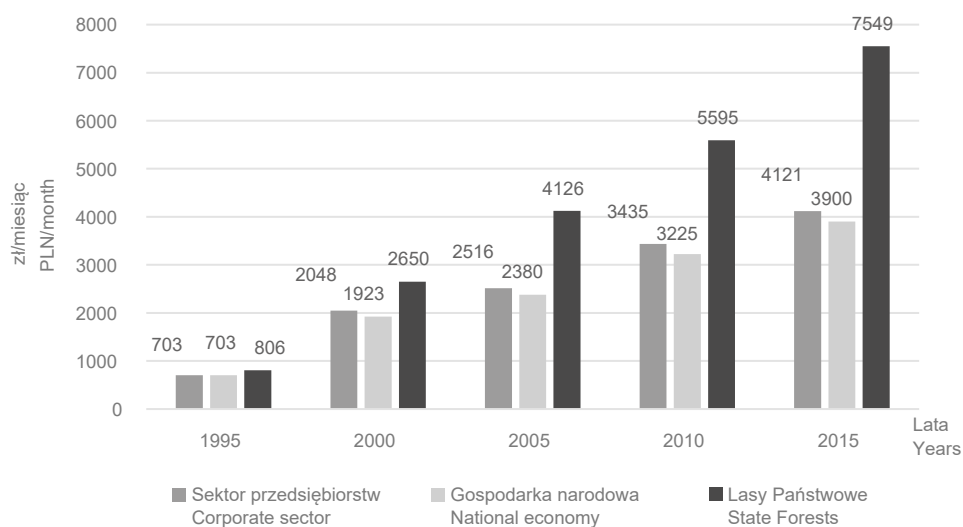
W wyniku wprowadzenia przepisów ustawy o lasach z 1991 roku powstał rozdział pracowników administracyjnych na służbę leśną i pracowników spoza służby leśnej. W analizowanym czasie zmiana w strukturze zatrudnienia LP wynikała przede wszystkim z kreowania sektora usług w otoczeniu LP, głównie przez prywatyzację wykonawstwa prac leśnych (i niemal całkowitą rezygnację jednostek LP z samodzielnego ich realizowania).

Redukcja zatrudnienia przyniosła LP duże oszczędności. W wyniku procesów prywatyzacyjnych w sferze wykonawczej udało się znacznie obniżyć koszty gospodarki leśnej. Oszczędności zostały poczynione przede wszystkim w funduszu płac (redukcje w zatrudnieniu, zmniejszenie wydatków na bezpieczeństwo i higienę pracy, ubezpieczenia i podatki) oraz w kosztach prac leśnych, które od tej pory zależały głównie od efektywności prywatnych firm. Wraz ze zmianą struktury zatrudnienia (mała liczba stałych robotników) zmieniła się również wielkość przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w LP. W latach 1995–2015 jego wartość wzrosła średnio o 670% wśród pracowników administracyjnych oraz prawie o 790% wśród robotników. W porównaniu z wynagrodzeniem w sektorze przedsiębiorstwa (łącznie z wypłatami z zysku) czy wynagrodzeniem w gospodarce narodowej, wartość w tych dwóch działach wzrosła

odpowiednio o 590% i 550%. W 1995 roku wielkość przeciętnego wynagrodzenia w analizowanej przestrzni gospodarczej była na podobnym poziomie, ale wraz z upływem lat rosła dysproporcja: i tak w 2015 roku wynagrodzenie w LP było wyższe o około 80% niż w sektorze przedsiębiorstw i o około 90% wyższe niż w całej gospodarce narodowej (rys. 2).

Opisane działania, zmierzające do poprawy efektywności gospodarki leśnej i przystosowania jej do nowych specyficznych warunków rynkowych, mogą zniekształcić prawidłową interpretację struktury kosztów działalności w przedsiębiorstwie leśnym.

Działalnością podstawową nadleśnictwa jest sprzedaż drewna jako produktu – w zasadniczy sposób stanowi ona o wyniku finansowym jednostki. Działalności dodatkowe i uboczne mogą być pominięte w rozważaniach, gdyż ich znaczenie jest niewspółmiernie małe w porównaniu z efektem ekonomicznym użytkowania lasu. Pomimo pewnych utrudnień – ze względu na specyfikę schematu organizacyjnego i obiegu dokumentów w jednostkach LP – można uznać czytelność działalności podstawowej. Nadleśnictwa, działając na podstawie przepisów ustawy o lasach, uzyskują środki finansowe przez pozyskanie drewna, w użytkowaniu rębnym i przedrębnym, a następnie jego sprzedaż. Gdyby zakończyć interpretację działalności nadleśnictw tylko na możliwości zdobywania środków



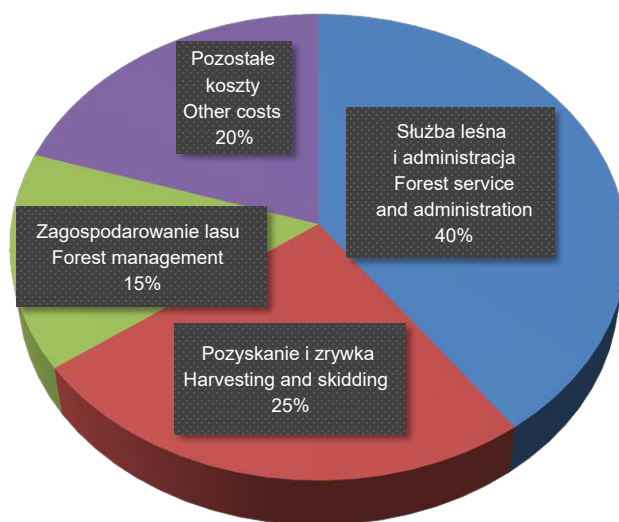
Rys. 2. Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw, gospodarce narodowej i LP w latach 1995–2015

Fig. 2. Average monthly salary in the corporate sector, national economy and the State Forests in 1995–2015

pieniężnych, zagadnienie byłoby proste, nieskomplikowane. Jest działalność, jest produkt, są koszty, są przychody i wreszcie jest zysk. Różne inne działania prowadzone przez nadleśnictwa, a przede wszystkim zadania narzucone przez ustawodawcę, wpływają jednak na skomplikowanie przedstawienia LP jako firmy spełniającej wymogi współczesnej ekonomii.

Nadrzędnym zadaniem LP jest wypełnianie zadań ustawy dotyczących troski o drzewostany. To ogólne stwierdzenie zawiera w sobie umiejętność wykorzystania przez leśników wiedzy i doświadczenia w zagospodarowaniu lasu. Sztuka prowadzenia gospodarstwa leśnego sprowadza się do działań dotyczących hodowli i ochrony lasu. Ustawa wskazuje to jednoznacznie i wyraźnie. Użytkowanie lasu jest tylko konsekwencją czynności prowadzonych przez pokolenia w ramach zagospodarowania lasu. Okazuje się, że w nadleśnictwie koszty wypełnienia zadań ustawowych, czyli prac hodowlano-ochroniarskich, wynoszą około 15% (rys. 3). Oczywiście zależą od wielu różnych czynników, ale można przyjąć takie ogólne założenie. Zresztą kilkuprocentowe odchylenia nie będą miały praktycznego znaczenia w rozważaniach. Jeżeli porównamy tę wartość z pozyskaniem i zrywką, stwierdzimy, że użytkowanie lasu stanowi 25%

kosztów. Kwalifikowanie kosztów tylko ze względu na działalność podstawową wydaje się niekorzystne ze względu na charakter prac prowadzonych w lesie.



Rys. 3. Przybliżona struktura kosztów działalności w nadleśnictwie

Fig. 3. Approximate cost structure in the forest district

Rozróżnienie zadań z hodowli, ochrony, pozyskania i zrywki jest oczywiste dla specjalistów, ale obecne przedstawianie kosztów zadań ustawowych w porównaniu z kosztami produkcji oddaje nierzetelnie pracę nadleśnictw.

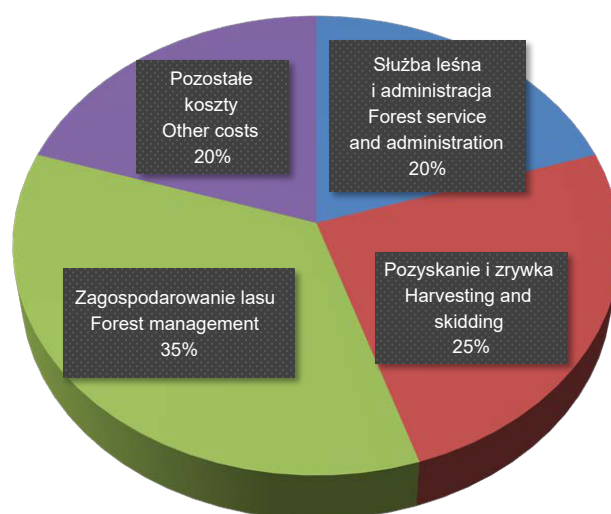
Bardzo istotnym kosztem (40%) generowanym w nadleśnictwie jest utrzymanie służby leśnej i administracji. Czy można założyć, że są to koszty zarządu? Większość służby leśnej to grupa pracowników terenowych zajmująca się bezpośrednio „produkcją” drewna, raczej więc nie jest to definicyjny zarząd? A co z realizacją zadań ustawowych? Już na tym etapie analizy można zauważyć skomplikowanie, które jednocześnie uniemożliwia przejrzyste przedstawienie zadań gospodarczych realizowanych przez nadleśnictwa. Pozostałe koszty generowane w nadleśnictwach (np. utrzymanie obiektów, podatki) wynoszą około 20% i nie muszą być przedmiotem analizy, gdyż nie mają wpływu na istotę rozważań.

Reasumując, ogólny podział kosztów w nadleśnictwie przedstawia się w przybliżeniu następująco: służba leśna i administracja – 40%, pozyskanie i zrywka – 25%, zagospodarowanie lasu – 15%, pozostałe koszty – 20%. Powinniśmy skupić uwagę na trzech pierwszych grupach, gdyż w nich można skutecznie i czytelnie przedstawić zakres pracy leśników w jednostkach LP.

Analizując przepisy, które umożliwiają funkcjonowanie gospodarki leśnej, zwrócono uwagę na art. 28, pkt 3 ustawy o rachunkowości, gdzie zapisano definicje kosztu wytworzenia produktu, czyli w przypadku nadleśnictwa – drewna.

„Koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednio obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny [...]”. Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów:

- 1) będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych
- 2) *ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny*



Rys. 4. Alternatywny podział kosztów działalności w nadleśnictwie

Fig. 4. Alternative distribution of operating costs in the forest district

- 3) magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji
- 4) kosztów sprzedaży produktów” (Ustawa..., 2013, poz. 330).

Istotny jest brak konkretnego określenia definicji kosztu ogólnego zarządu. Służba leśna i administracja, jako zarząd oraz zadania ustawowe jednostek LP, są przestrzenią formalną, w której można próbować pokazać – na nowo bądź inaczej – istotę pracy leśników. Podział kosztów działalności nadleśnictw mógłby się kształtować na poziomie porównywalnym z innymi przedsiębiorstwami, jeżeli uwzględnimy, iż 2/3 służby leśnej to leśniczowie i podleśniczowie, których praca polega głównie na: obchodach i lustracji terenu, realizacji planu urządzania lasu, kreacji planów bieżących, dozorcze prac leśnych i prowadzeniu magazynu drewna (rys. 4).

DYSKUSJA I PODSUMOWANIE

Alternatywne podejście do podziału kosztów pokazuje, że koszty administracji można „sprowadzić” do wielkości, które są reprezentowane w innych jednostkach gospodarczych w wartościach akceptowalnych i zgodnych z szeroko rozumianą ekonomią. Koszty

funkcji zarządu realizowanego przez jednostkę gospodarczą, jaką jest nadleśnictwo odbiegają w rzeczywistości od prostej definicji odnoszącej się do kosztów zarządu, według której są to koszty związane z funkcjonowaniem działów administracyjnych (pozaprodukcyjnych – niezwiązanych bezpośrednio z produkcją). Jeżeli uwzględnimy produkcyjny charakter prac wykonywanych przez pracowników służby leśnej, pojawi się pytanie: czy taki ustawowy podział kosztów działalności jest adekwatny do rzeczywistości?

Próba odpowiedniego zdefiniowania specyfiki pracy współczesnego leśnika wymaga także szerokiego spojrzenia na kształt i wymiar generowanych kosztów. Bieżąca praca leśnika, związana z kreowaniem planów aktualnych i długoterminowych, jest zaliczana obecnie do kosztów służby leśnej, a zatem do kosztów zarządu. Właściwie jednak późniejsze jej wykonanie obciąża na przykład koszty pozyskania i zrywki drewna. Jeżeli będziemy analizować problematykę zagadnień czysto hodowlanych (o utrzymaniu trwałości funkcji przyrodniczych drzewostanu), czyli w gruncie rzeczy odnoszącą się do istoty leśnictwa, możemy dojść do wniosku, że język dotyczący kosztów ponoszonych przez nadleśnictwo nie tylko nie tłumaczy pracy leśnika, ale i sensu funkcjonowania gospodarki leśnej. A przecież informacje generowane przez system rachunkowości, niezbędne do odpowiedniego zarządzania LP, muszą być wiarygodne, rzetelne i kompletne (Sadowska, 2015). Stąd potrzeba urealnienia kalkulacji kosztów wytworzenia produktów, która powinna prowadzić do znowelizowania ewidencji kosztów zarządu w systemie rachunkowości nadleśnictwa. Przedsiębiorstwo, które zamierza powiększać potencjał konkurencyjny, musi bowiem odpowiednio kształtować i zarządzać swoimi zasobami. Ponadto informacje z rachunkowości są podstawą rzetelnej oceny działalności LP przez jednostki kontrolujące, które wysuwają zastrzeżenia dotyczące na przykład nierzetelnego przedstawiania sytuacji finansowo-majątkowej jednostek organizacyjnych czy zbyt wysokich kosztów zarządu (NIK, 2015).

Należy dodać, że intencją badań nie było podważanie dotychczasowego dorobku w przedstawianej dziedzinie, ale próba innego spojrzenia na rzeczywistość często niepotrzebnie ograniczaną. Precyzyjne

przepisy prawne powinny usuwać wszelkie wątpliwości. W przeciwnym wypadku rodzi się potrzeba sprawniejszego wykorzystania dostępnych przepisów różnej rangi.

Wiedza i doświadczenie w zestawieniu z zapisami ustawy o lasach z 1991 roku pozwalają na trafne wyrażenie celu leśnictwa. Istotnym walorem jest możliwość uzyskiwania przychodu przez sprzedaż pozyskanego drewna, które jest i zawsze będzie celem hodowli lasu. Dzięki kontynuowanej i zaplanowanej na przyszłość hodowli lasu – przez odpowiednio sporządzone i realizowane plany finansowo-gospodarcze – leśnictwo można nazwać gospodarstwem prowadzonym dobrze.

PIŚMIENNICTWO

- Buraczewski, A. (red.) (2013). Podstawy rachunkowości i gospodarki finansowej w Lasach Państwowych. Poznań: Wyd. UP.
- Dawidziuk, J., Zajączkowski, S. (2014). Ewolucja wizji gospodarki leśnej oraz misji PGL Lasy Państwowe w ich historii; wyzwania przyszłości. Panel Ekspertów ORGANIZACJA, NPL. Sękocin Stary: IBL.
- GUS (1986–2015). Leśnictwo 1986–2015. Warszawa: GUS.
- GUS (1996–2015). Dziennik Urzędowy. Warszawa: GUS.
- NIK (2015). Informacja o wynikach kontroli. Gospodarka finansowa Lasów Państwowych. KBF /2014 nr ewid. 55/2015/D/14/505/KBF. Warszawa: Depart. Budż. Fin. NIK.
- Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (2016). Sprawozdanie finansowo-gospodarcze za 2015 rok. Warszawa: DGLP.
- 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.
- Sadowska, B. (2015). Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe. *Res. Pap. Wroc. Univ. Econ.*, 390, 221–233.
- Szczypa, P. (2016). Rachunkowość nadleśnictw – stan obecny i przyszły w świetle aktualnego stanu nauki i wiedzy z zakresu rachunkowości. *Acta Sci. Pol. Silv. Colendar. Ratio Ind. Lignar.*, 15(2), 97–103.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (2013). Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (2014). Dz.U. z 2014, poz. 1153 ze zm.

COSTS OF FOREST DISTRICT AND STATUTORY DUTIES

ABSTRACT

The paper presents the changes in the structure of employment in the State Forests National Forest Holding in 1995–2015 and the related changes in the operating costs of the company. The carried out analysis of the scope of activities of individual employees Forest Service suggests a possibility of changes in the qualification part of the administrative costs due to the nature of the work conducted in the forest. Getting the calculation of the production costs should lead to an amendment of the records management costs in the accounting system for forest districts. Upgrade solutions in the system of recording and reporting, in terms of operating costs, enable the implementation of accounting management, taking into account the specific conditions of forest management.

Key words: economics of forestry, costs, management costs