

Jessica Hornik

e-mail: 177602@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0000-0003-2536-4620

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Polityka rachunkowości w Lasach Państwowych na podstawie Nadleśnictwa Turawa

DOI: 10.15611/2022.25.1.3
JEL Classification: M21, M4

Streszczenie: Lasy są nieruchomościami, dlatego w artykule zwrócono uwagę na specyfikę prowadzonej w nich działalności i jej wpływ na zakres polityki rachunkowości. Celem badania było przedstawienie polityki rachunkowości dostosowanej do charakterystyki podmiotu – nadleśnictwa zarządzanego przez gospodarstwo leśne Lasy Państwowe. Badania potwierdziły, że polityka rachunkowości jednostki uwzględnia specyfikę wykorzystywanych przez podmiot zasobów i źródeł ich finansowania. Specyfika rachunkowości Lasów Państwowych wynika z tego, że zarządzają one nieruchomościami należącymi do Skarbu Państwa. Gospodarstwo tworzy Fundusz Leśny, a jego działalność podstawowa polega na gospodarowaniu elementami lasu, tzn. na pozyskiwaniu i sprzedaży m.in. drewna. Jednostka ma swój własny program księgowy do ewidencji, System Informatyczny Lasów Państwowych (SILP), oraz plan kont dostosowany do biologicznego cyklu rozwoju drzewostanów, co wskazuje na to, że jej rachunkowość odwzorowuje specyfikę działalności.

Słowa kluczowe: nieruchomości, lasy, grunty, rachunkowość, polityka rachunkowości.

1. Wstęp

Lasy odgrywają bardzo ważną rolę w życiu każdego organizmu na Ziemi. Są one nie tylko źródłem tlenu, który jest niezbędny do życia dla większości istot, ale również domem dla wielu gatunków zwierząt czy roślin. Zajmują one prawie 30% całej powierzchni kraju, stanowią osobny przedmiot własności i są nieruchomościami. Nieruchomość, na której może być prowadzona działalność wytwórcza w rolnictwie, zajmująca się produkcją roślinną, zwierzęcą, a także ogrodniczą, sadowniczą czy też rybną, stanowi tak zwany grunt rolny. Oznacza to, że lasy można określić jako nieruchomości.

Ponieważ największa część lasów w Polsce znajduje się w zarządzie Lasów Państwowych, istotne jest, aby rachunkowość w tym podmiocie była odpowiednio dostosowana do jego specyfiki. Stanowi to przesłankę do tego, aby zająć się tematem polityki rachunkowości w Lasach Państwowych.

Celem pracy jest przedstawienie polityki rachunkowości dostosowanej do charakterystyki podmiotu – nadleśnictwa zarządzanego przez gospodarstwo leśne. Problem badawczy wynika ze specyfiki zasobów i sposobu zarządzania nimi. Zwrócenie uwagi na specyfikę prowadzonej działalności i jej wpływ na zakres polityki

rachunkowości wyznaczył tezę pracy, która brzmi: polityka rachunkowości, w tym przyjęte przez jednostkę zasady w celu odwzorowania rzeczywistości, uwzględnia specyfikę wykorzystywanych przez podmiot zasobów i źródła ich finansowania.

Do osiągnięcia celu oraz udowodnienia tezy, wykorzystano takie metody badawcze, jak: analiza literatury dotyczącej lasów, rachunkowości i jej organizacji oraz rachunku kosztów. Przeanalizowano również dokumenty źródłowe zarówno wybranego jako studium przypadku nadleśnictwa w Turawie, jak i całej organizacji Lasy Państwowe, próbując zidentyfikować charakterystyczne cechy i przyjęte rozwiązania z zakresu rachunkowości.

Do badań wykorzystano materiały związane z badanym problemem, czyli między innymi elementy sprawozdania finansowego z nadleśnictwa w Turawie, takie jak bilans, rachunek zysków i strat z lat 2020-2021, polityka rachunkowości danej jednostki czy zarządzenia Głównego Dyrektora Lasów Państwowych. Zostaną również wykorzystane akty prawne, takie jak ustawa o lasach oraz ustawa o rachunkowości, a także literatura dotycząca lasów, rachunkowości, organizacji i polityki rachunkowości oraz rachunku kosztów.

W pracy opisano las, jego zasoby oraz funkcje. Wytłumaczono również pojęcia „organizacja rachunkowości” oraz „rachunek kosztów”.

2. Charakterystyka lasów jako nieruchomości

2.1. Lasy w trwałym zarządzie

Lasem – w rozumieniu Ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach – jest grunt o powierzchni minimum 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną, czyli drzewami, krzewami i runem leśnym albo chwilowo pozbawiony roślinności, który jest przeznaczony do produkcji leśnej, stanowi rezerwat przyrody, wchodzi w skład parku narodowego lub jest wpisany do rejestru zabytków. Lasem jest również grunt związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywanie dla potrzeb gospodarki leśnej, czyli: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne (Ustawa o lasach, 1991).

Z danych Głównego Urzędu Statystycznego wynika, że pod koniec roku 2020 w Polsce grunty leśne zajmowały 9464,2 tys. hektarów, w tym same lasy zajmowały 9260,3 tys. hektarów, co stanowi prawie 30% (dokładnie 29,6%) powierzchni całego kraju. W porównaniu z rokiem 2019 powierzchnia lasów wzrosła prawie o 1,5 tys. hektarów, co było skutkiem zalesienia gruntów nieleśnych użytkowanych rolniczo albo stanowiących nieużytki lub ujawnienia zalesień wykonanych w latach poprzedzających oraz przekwalifikowania innych gruntów pokrytych roślinnością leśną na lasy (Rogalińska, 2021).

Lasy stanowiące własność Skarbu Państwa są zarządzane przez instytucję Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe, zwaną w skrócie „Lasami Państwo-

wymi”. Nie należą do nich lasy, które są w użytkowaniu wieczystym parków narodowych, wchodzą w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz są w użytkowaniu wieczystym na mocy odrębnych przepisów (Ustawa o lasach, 1991).

Lasy państwowe zostały oddane w trwały zarząd gospodarstwu leśnemu. Pojęcie trwałego zarządu wyjaśnia art. 43 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Jest to forma prawna władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną, w omawianym przypadku przez gospodarstwo leśne. Taka jednostka ma prawo korzystania z nieruchomości przyjętej w trwały zarząd. Może między innymi korzystać z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania czy oddać nieruchomość lub jej części w najem, dzierżawę albo użyczenie na czas nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd, jednak na okres nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd (Ustawa o gospodarce nieruchomościami, 1997).

Z danych przedstawionych na stronie Lasów Państwowych wynika, że większość lasów należy do państwa i aż 7,3 mln ha jest zarządzane przez organizację, jaką jest Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe. W Polsce podstawę prac zalesieniowych stanowi „Krajowy program zwiększania lesistości”, który zakłada zwiększenie lesistości do 33% do 2050 roku. Obecnie jest to poziom 29,6%.

W głównej mierze przez rozwój rolnictwa w poprzednich wiekach lasy w Polsce rosną na najsłabszych glebach, co wpływa na rozmieszczenie ich typów siedliskowych. Siedliska borowe zajmują 50,1% powierzchni lasów, pozostałą zaś część, czyli 49,9%, zajmują siedliska lasowe (głównie mieszane). Dodatkowo wyróżnia się siedliska wyżynne, stanowiące 6,6%, i górskie – 8,6%, w obu grupach (borowych i lasowych) (*Zasoby leśne*, 2020).

2.2. Gospodarka zasobami lasów

W polskich lasach występują nie tylko drzewa, są one również bogate w rośliny oraz grzyby, a ponadto żyje w nich około 65% ogółu gatunków zwierząt. Zasoby lasów można wykorzystać na trzy następujące sposoby: użytkowanie główne, czyli pozyskiwanie drewna, uboczne, to jest pozyskanie runa leśnego, owoców czy nasion, oraz łowieckie.

Pozyskiwanie drewna odbywa się na podstawie różnego rodzaju cięć: rębnych, pielęgnacyjnych i sanitarnych. Cięcia rębne oznaczają usuwanie dojrzałych drzewostanów z lasu. Ich podstawowym celem jest przebudowa oraz odtworzenie drzewostanów. Czyszczenie i trzebież lasów, polegające na usuwaniu części drzew, które są szkodliwe i niepożądane dla pozostałych drzew oraz wartościowych części drzewostanu, to cięcia pielęgnacyjne. Cięcia sanitarne zaś polegają na oczyszczaniu lasu z negatywnych konsekwencji zjawisk naturalnych, takich jak pożary, huragany, powodzie itd. (Sternal, 2017).

Użytkowanie uboczne, poprzez pozyskanie zasobów runa leśnego oraz warstwy krzewów, obejmuje pozyskiwanie roślin i grzybów do celów spożywczych, leczni-

czych, przemysłowych lub dekoracyjnych i musi się odbywać zgodnie z obowiązującymi przepisami prawnymi, w szczególności z ustawą o lasach oraz ustawą o ochronie przyrody. Podczas zbiorów zakazuje się rozgniatać ściółki leśnej. Rośliny i grzyby, które znajdują się pod ścisłą ochroną są wyłączone z użytkowania, czyli nie można ich pozyskiwać, natomiast te znajdujące się pod częściową ochroną są regulowane odrębnymi przepisami.

Na własne potrzeby można zbierać płody runa leśnego, ale tylko w lasach nieobjętych stałym lub okresowym zakazem wstępu oraz pod warunkiem przestrzegania przepisów dotyczących ochrony gatunkowej i obszarowej, natomiast na skalę przemysłową musi się to odbywać pod nadzorem nadleśnictwa, z przestrzeganiem zasady zachowania trwałości i różnorodności biologicznej użytkowanych baz. W tym drugim celu musi być spisana umowa z nadleśniczym, w której będą zawarte takie informacje, jak: rodzaj zbiorów, ich maksymalna masa, obszar, z którego mogą być pozyskane, oraz sposób ich pozyskania.

Nadleśniczy może w szczególnych sytuacjach odmówić zawarcia umowy. Takie przypadki mają miejsce między innymi, gdy na danym terenie: są wykonywane zabiegi gospodarcze wiążące się z ochroną lasu, hodowlą lub pozyskiwaniem drewna, istnieje zagrożenie pożarowe, runo leśne zostało zdegradowane, baza surowców runa leśnego jest bardzo niewielka, a jej użytkowanie zagraża trwałości i odnawialności zasobów, urodzaj określonych surowców jest ubogi lub dany teren został wyłączony z użytkowania na czas regeneracji zasobów (to w przypadku stwierdzenia wysokiego stopnia degradacji grzybowisk) (*Zasady użytkowania lasu*, 2019).

Użytkowanie łowieckie na terenach leśnych jest nieodłącznie powiązane z leśnictwem, ale jako element ochrony środowiska przyrodniczego. Zajmuje się ochroną zwierzyny łownej oraz gospodarowaniem zasobami zgodnie z zasadami ekologii i racjonalnej gospodarki rolnej, leśnej i rybackiej. Ustawa Prawo łowieckie z 1995 r. reguluje wszystkie prawne aspekty związane z gospodarką łowiecką oraz ochroną zwierzyny w Polsce. Ochrona, hodowla oraz pozyskanie zwierzyny odbywają się w obwodach łowieckich na podstawie rocznych planów łowieckich oraz wieloletnich łowieckich planów hodowlanych. Gospodarka łowiecka w Polsce wyróżnia się na tle innych krajów europejskich trzema rozwiązaniami systemowymi:

- zwierzęta łowne w stanie wolnym są własnością Skarbu Państwa,
- obwody łowieckie, na których jest prowadzona gospodarka łowiecka, zajmują powierzchnię minimum 3000 ha (istnieją szczególne przypadki, w których powierzchnia ta może być mniejsza), a ich granice są ustalone z uwzględnieniem uwarunkowań przyrodniczych,
- organizacja pozarządowa Polski Związek Łowiecki zarządza gospodarką łowiecką (Czyżowski, Tajchman, Drozd i Gruszecki, 2017).

Zwierzęta łowne w Polsce dzielą się na zwierzynę grubą oraz drobną. W skład zwierząt łownych grubych wchodzi: łosie, jelenie szlachetne, jelenie sika, daniela, sarny, dziki i muflony. Do zwierzyny drobnej zalicza się: lisy, jenoty, borsuki, kuny

leśne, kuny domowe, norki amerykańskie, tchórze zwyczajne, szopy pracze, piżmaki, zające szaraki, dzikie króliki, jarząbki, bażanty, kuropatwy, gęsi gęgawe, gęsi zbożowe, gęsi białoczelne, krzyżówki, cyraneczki, głowienki, czernice, gołębie, grzywa-cze, słonki, łyski i szakale złociste (Rozporządzenie Ministra Środowiska w sprawie ustalenia listy gatunków zwierząt łownych, 2005).

Tabela 1 przedstawia liczbę gatunków drzew najczęściej rosnących w lasach w roku 2020 (w m³, z podziałem na drzewa liściaste i iglaste).

Tabela 1. Wielkość najliczniejszych gatunków drzew rosnących na pniu w lasach w 2020 r. (w m³)

Zasoby drzewne na pniu									
iglaste			liściaste						
sosna	świerk	jodła	buk	dąb	olsza	brzoza	grab	osika	topola
1630 911 543	142 292 545	118 577 229	182 732 403	175 973 956	142 244 183	119 348 128	30 241 682	18 941 747	3 051 592

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z GUS.

W polskich lasach najpopularniejszymi rosnącymi gatunkami są w kolejności: sosna, buk, dąb, świerk i olsza, które oscylują w podobnych wartościach, dalej zaś znajdują się brzoza, jodła, grab, osika oraz topola.

Tabela 2 przedstawia zarejestrowaną przez GUS w Polsce ilość wyrażoną w tonach sprzedanych owoców leśnych i grzybów w latach 2018, 2019, 2020 oraz ich wartość w tysiącach złotych.

Tabela 2. Ilość i wartość sprzedanych owoców i grzybów leśnych w latach 2018-2020

Owoce leśne						Grzyby					
ilość			wartość			ilość			wartość		
2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
[t]	[t]	[t]	[tys. zł]	[tys. zł]	[tys. zł]	[t]	[t]	[t]	[tys. zł]	[tys. zł]	[tys. zł]
4 573	4 448	5 476	41 243,0	34 472,6	50 288,8	3 261	5 913	2 749	39 216,8	88 744,7	37 868,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z GUS.

Na podstawie danych przedstawionych w tab. 2 można zauważyć, że sprzedaż owoców we wszystkich ujętych latach była znacznie wyższa niż grzybów, z wyjątkiem roku 2019, gdy ilość sprzedanych grzybów była ponad dwukrotnie wyższa niż w roku kolejnym.

Podsumowując, należy stwierdzić, że najpopularniejszym zasobem lasów jest drewno, a następnie: owoce, grzyby, zwierzyna.

2.3. Funkcje lasów

Lasy pełnią różnorakie funkcje i należy je traktować jako korzyści, jakie ludzie otrzymują od lasów. Wyróżniamy trzy podstawowe grupy funkcji: produkcyjne, społeczne oraz ochronne.

Funkcja produkcyjna polega głównie na pozyskiwaniu drewna oraz pozostałych zasobów. Wiąże się ona z otrzymywaniem przez podmioty korzyści materialnych. Zgodnie z ustawą o lasach właściciele lasów mają za zadanie stale utrzymywać lasy i zapewniać ciągłość ich użytkowania, co wiąże się z tym, że drewno można pozyskiwać w takich ilościach, aby nie przekraczały one możliwości produkcyjnych, pozyskiwanie surowców i ubocznych produktów użytkowania lasów zaś w taki sposób, aby zapewnić możliwość ich odtworzenia biologicznego i zarazem ochronę runa leśnego.

Funkcja społeczna polega na kształtowaniu korzystnych warunków zdrowotnych oraz rekreacyjnych dla społeczności. Lasy wzbogacają również rynek pracy, zapewniając rozwój edukacji o ekologii, a także wzmacniają obronność i bezpieczeństwo kraju oraz chronią granice państwa, gdyż są położone w granicach administracyjnych miast lub do 10 km od tych granic.

Funkcja ekologiczna oznacza, że lasy kształtują globalny oraz lokalny klimat, mają wpływ na atmosferę i jej skład, w przyrodzie regulują obieg wody oraz działają przeciwko lawinom, powodziom, osuwiskom. Chronią one również glebę przed erozją oraz krajobraz przed stepowaniem (*Funkcje lasu*, b.d.).

2.4. Podział lasów

Polskie lasy można podzielić na prywatne oraz publiczne.

Lasy prywatne według stanu na 1 stycznia 2020 roku liczą 1787 tys. hektarów i stanowią ponad 19% wszystkich lasów w Polsce. Są to głównie te, które należą do osób fizycznych (czyli człowieka od chwili urodzenia aż do śmierci). Stanowią one aż 94%, reszta należy do zarządu wspólnot gruntowych oraz pozostałych instytucji, takich jak np. kościoły, związki zawodowe, rolnicze spółdzielnie produkcyjne itd.

Wspólnoty gruntowe są to nieruchomości rolne, leśne, a także obszary wodne, które są nadane na własność wspólną, do wspólnego użytkowania lub do wspólnego posiadania gminie – miejscowości i ich mieszkańcom lub części jej mieszkańców (Bank Danych o Lasach, b.d.).

Prawa i obowiązki, jakie spoczywają na właścicielach lasów prywatnych, wynikają z postanowień zawartych w ustawie o lasach. Gospodarowanie w tych lasach jest prowadzone pod nadzorem starosty, według uproszczonego planu urządzania lasu albo decyzji starosty, która została wydana na podstawie inwentaryzacji stanu lasów. W tych dokumentach jest również określona dopuszczalna wielkość pozyskania drewna na danym terenie. W prowadzeniu gospodarki pomagają im pracownicy Lasów Państwowych (*Lasy prywatne*, 2018).

Lasy publiczne dzielą się na te należące do Skarbu Państwa, z podziałem na parki narodowe objęte zarządzeniem Lasów Państwowych oraz znajdujące się w Zasobie Własności Rolnej Skarbu Państwa, a także na te należące do gmin. W roku 2020 zajmowały one 7472 tys. ha. Prawie cały ten obszar znajduje się we własności Skarbu Państwa – dokładnie 7387,6 tys. ha, a zaledwie niecałe 84,5 tys. ha należy do gmin.

Lasy Skarbu Państwa w parkach narodowych liczą prawie 184,5 tys. ha. Park narodowy to chroniony obszar o minimalnej powierzchni 1000 ha, który został utworzony na mocy rozporządzenia Rady Ministrów. Na jego obszarze cała przyroda podlega ochronie, przez co nie prowadzi się tam działalności gospodarczej. „Nadrzędnym celem parku jest zachowanie różnorodności biologicznej, zasobów, tworów i składników przyrody nieożywionej i walorów krajobrazowych, przywrócenie właściwego stanu zasobów i składników przyrody oraz odtworzenie zniekształconych siedlisk: przyrodniczych, roślin, zwierząt lub grzybów” (Rocznik Statystyczny Leśnictwa, 2021). Cechują się one szczególnymi walorami nie tylko przyrodniczymi i krajobrazowymi, ale także kulturowymi oraz naukowymi. W Polsce zostały utworzone 23 parki narodowe.

Lasy znajdujące się w Zasobie Własności Rolnej Skarbu Państwa liczą najmniej, bo tylko 27,6 tys. ha. Są to lasy, którymi zarządzają różne instytucje państwowe, takie jak ministerstwa, marszałkowie, wojewodowie czy agencje nieruchomości rolnych, lub też znajdują się one w użytkowaniu wieczystym albo dzierżawie osób prawnych czy fizycznych.

Największą część lasów publicznych będących własnością Skarbu Państwa stanowią te zarządzane przez Lasy Państwowe. Ich powierzchnia zajmuje 7118,3 tys. ha. Jest to prawie 77% powierzchni wszystkich lasów. Obszar ten stanowi ¼ powierzchni całego kraju.

Lasy Państwowe to państwowa jednostka organizacyjna, która nie ma osobowości prawnej. W rozumieniu prawa Lasy Państwowe nie są przedsiębiorstwem. Najważniejszym dokumentem, który określa działalność tej organizacji, jest Ustawa o lasach z 1991 roku (Sadowska, 2017). Organizacja Lasy Państwowe została powołana w 1924 roku do reprezentacji Skarbu Państwa w ramach zarządzanego mienia, którym są lasy należące do reprezentowanej instytucji. W Unii Europejskiej jest to największa organizacja zarządzająca lasami publicznymi. Lasy Państwowe zajmują się: ochroną lasów, ich hodowlą, ochroną przyrody oraz łowiectwem (Gruszka, 2021). Ochrona lasów polega na zwiększaniu ich odporności na szkodliwe czynniki oraz na zachowaniu trwałości lasu. Dzięki kontroli stanu środowiska leśnego oraz znajomości procesów zachodzących w przyrodzie leśnicy są w stanie wcześniej zdiagnozować zagrożenia, których wpływ ma negatywne skutki na stan lasów. Zagrożenia można podzielić na trzy grupy. Są to zagrożenia:

- biotyczne, czyli szkodliwe owady, roślinożerne ssaki albo patogeniczne grzyby;
- abiotyczne – są to ekstremalne zjawiska atmosferyczne, takie jak: ulewne deszcze, silne, wiatry, śnieg, zbyt wysokie oraz za niskie temperatury;

- antropogeniczne – wywoływane są przez człowieka i jego działalność. Zaliczają się do nich między innymi zaśmiecenia, pożary albo zanieczyszczenia przemysłowe (*Ochrona lasu*, 2017).

Hodowla lasów jako kolejne zadanie Lasów Państwowych polega na zachowaniu oraz wzbogacaniu istniejących lasów, czyli odnawianiu, a także na tworzeniu nowych, co jest nazywane zalesieniem. Ma ona na celu zapewnienie trwałości oraz wysokiej produktywności ekosystemów leśnych, a także zachowanie ich stabilności i ciągłości rozwoju. Metody hodowli lasu są wzorowane na naturalnych procesach odnowy lasu (Adamowicz, Gostolek, Jaszczak, Szczypa i Szramka, 2016). Obejmuje ona zbiórkę oraz przechowywanie nasion, produkcję sadzonek, a także zakładanie, pielęgnację i ochronę drzewostanów oraz upraw leśnych. Leśnicy hodują sadzonki w szkółkach, które zajmują około 2 tys. ha. Rocznie produkuje się w nich około 800 mln sadzonek drzew oraz krzewów leśnych. Do hodowli w końcowym etapie zalicza się również wycinkę dojrzałych drzew w celu odnowienia lasu. W całkowitej powierzchni odnowień wzrasta udział naturalnych odnowień. Jeszcze w roku 1980 wynosił on tylko 3,4%, obecnie – do 2017 roku – wzrósł on do 13,6%. Jest to ponad 10% w ciągu ostatnich 40 lat. Baza nasienna Lasów Państwowych stanowi jedyne źródło pozyskiwania nasion w Polsce, które mają najwyższą jakość oraz odpowiednie pochodzenie (*Hodowla lasu*, 2018).

Kolejnym zadaniem Lasów Państwowych jest ochrona przyrody. Do form ochrony należą: rezerваты, pomniki przyrody, parki krajobrazowe, strefy ochronne, użytki ekologiczne oraz ochrona gatunkowa. Rezerваты są to zachowane w naturalnym albo niewiele zmienionym stanie, wydzielone tereny cechujące się szczególnymi wartościami przyrodniczymi. Z kolei do pomników przyrody zaliczają się najczęściej pojedyncze okazy przyrody, które są ożywione lub nieożywione. Zazwyczaj są to najstarsze oraz największe drzewa. Mogą to być pojedyncze drzewa lub też grupy drzew. Parki krajobrazowe tworzone są na terenach, które mają wyjątkowe walory przyrodnicze oraz estetyczno-krajobrazowe, a w celu ochrony ostoi oraz stanowisk roślin czy grzybów bądź też miejsc przebywania i rozrodu zwierząt, które są objęte ochroną gatunkową, tworzy się strefy ochronne. Użytki ekologiczne składają się z pozostałości po ekosystemach, które mają znaczenie w zachowaniu różnorodności biologicznej. Należą do nich np. niewielkie oczka wodne, torfowiska, wydmy, bagna, pojedyncze kępy drzew i krzewów. Ochrona gatunkowa dotyczy unikatowych, najcenniejszych i zarazem rzadkich przedstawicieli zwierząt oraz roślin (*Ochrona przyrody*, 2020). Łowiectwo jest określane przez ustawę Prawo łowieckie jako element ochrony przyrody. Leśnicy wraz z myśliwymi zajmują się gospodarowaniem zwierzyną łowną z zachowaniem zasad racjonalnej gospodarki leśnej, rolnej i rybacciej oraz ekologii.

Leśnicy pomagają ustalić liczebność zwierzyny, co jest konieczne, aby móc właściwie prowadzić gospodarkę jej populacji. Opiera się ona na tym, by utrzymać stan liczebny zwierząt leśnych na takim poziomie, aby gwarantowało to zachowanie trwałości lasów, a zarazem by populacja zwierząt mogła się właściwie rozwijać.

Zajmują się oni także zagospodarowywaniem łowisk, dokarmianiem zwierząt, wprowadzaniem ich do lasów, prowadzeniem szkoleń z zakresu łowiectwa oraz prowadzeniem badań naukowych. Do elementów gospodarki łowieckiej zalicza się również odstrzał zwierzyny. Jego celem jest utrzymanie liczby zwierzyny na optymalnym poziomie, tak by była ona bezpieczna dla jej populacji, a zarazem środowiska.

Gospodarka leśna jest prowadzona w zrównoważony sposób, który zapewnia trwałość lasów i ich procesów przyrodniczych oraz odnawialność zasobów leśnych.

3. Zarządzanie i rachunkowość w Nadleśnictwie Turawa

3.1. Lasy Państwowe – ich organizacja oraz finansowanie

Lasy Państwowe są jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Jest w niej zatrudnionych ponad 25 tys. osób.

Model zarządzania w Lasach Państwowych jest oparty na trzech szczeblach. Zaczynając od najwyższego, są to: dyrektor generalny, regionalne dyrekcje i nadleśnictwa. Również na tych trzech szczeblach jest prowadzona rachunkowość, z czego największy zakres prac można zaobserwować na poziomie działu księgowości nadleśnictw (Szczyba, 2016).

Dyrektor Generalny Lasów Państwowych zostaje powołany przez Ministra Środowiska. Jego zadaniem jest kierowanie całą organizacją, np. poprzez wydawanie zarządzeń oraz decyzji. Jednostką centralną stanowiącą jego biuro jest Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych. Dyrektor ma również swój organ doradczy, którym jest Kolegium Lasów Państwowych. Regionalne Dyrekcje Lasów Państwowych mają za zadanie nadzorowanie podległych jednostek oraz koordynowanie działań na swoim obszarze. Z kolei nadleśnictwa zajmują się prowadzeniem gospodarki leśnej, a podstawę do jej prowadzenia stanowi plan urządzania lasu. Nadleśniczy, który kieruje daną jednostką, odpowiada za stan lasu na terenie przypisanym do danego nadleśnictwa. Nadleśnictwa dzielą się dodatkowo na leśnictwa.

Na terenie całego kraju albo w określonych regionach działają zakłady, które pełnią funkcję pomocniczą dla opisanych jednostek. Zakłady działające na całym terytorium Polski to: Centrum Informacyjne Lasów Państwowych, Ośrodek Kultury Leśnej w Głuchołowie, Centrum Koordynacji Projektów Środowiskowych, Leśny Bank Genów Kostrzyca, Ośrodek Techniki Leśnej, Zakład Informatyki Lasów Państwowych oraz Ośrodek Rozwojowo-Wdrożeniowy Lasów Państwowych w Bedoniu.

Finansowanie w Lasach Państwowych odbywa się na zasadzie samofinansowania, dzięki czemu nie obciąża się budżetu państwa. Jest to możliwe dzięki funduszowi leśnemu, gdzie nadleśnictwa, które mają dobrą kondycję finansową, przekazują swoje nadwyżki finansowe. Środki wpłacone na fundusz leśny wykorzystują inne jednostki. Są z nich finansowane również inne przedsięwzięcia, także ogólnokrajowo-

we, takie jak sporządzanie planów urządzania lasów, tworzenie infrastruktury, edukacja czy też badania naukowe. Zadania, jakie ma do wykonania organizacja, są finansowane ze środków, które pochodzą ze sprzedaży drewna (Organizacja, 2021).

Jednym z 429 nadleśnictw jest to w Turawie. Zostało utworzone 1 stycznia 1973 roku na mocy zarządzenia Naczelnego Dyrektora Lasów Państwowych. Powstało ono po połączeniu trzech nadleśnictw utworzonych w 1945 roku, a mianowicie nadleśnictw z Turawy, Jełowej oraz Kuźnic Kluczborskich (Kurek, 2014).

Nadleśnictwo w Turawie podlega Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Katowicach i znajduje się w obrębie województwa opolskiego, a jego obszar zajmuje 17 030 ha gruntów leśnych (Informacje ogólne, 2021). Nadleśniczy w Turawie zarządza 52 osobami, z czego aż sześć jest zatrudnionych w dziale finansowo-księgowym – są to księgowie, a także jeden specjalista do spraw obrotu drewnem.

3.2. Polityka rachunkowości w Lasach Państwowych na przykładzie Nadleśnictwa Turawa

Organizacja rachunkowości w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe wynika z dokumentu – polityki rachunkowości, która to ma zastosowanie do wszystkich jednostek wchodzących w skład Lasów Państwowych. Oznacza to, że każda jednostka LP musi stosować zasady zapisane w polityce rachunkowości, jednak zakres rachunkowości nie jest taki sam w każdej jednostce (Adamowicz i in., 2017).

Rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy rozpoczynający się 1 stycznia, a kończący 31 grudnia, okresami sprawozdawczymi zaś są kolejne miesiące kalendarzowe.

Księgi rachunkowe są prowadzone w siedzibach jednostek, tj. nadleśnictwach. Otwiera się je dla jednostek kontynuujących działalność na początek każdego roku obrotowego, a zamyka z dniem kończącym dany rok obrotowy. Dla jednostek powstałych na nowo otwarcie ksiąg następuje w dzień rozpoczęcia działalności, czyli w dniu, gdy wystąpi pierwsze zdarzenie gospodarcze, a dla jednostek, które powstały wskutek połączenia z inną jednostką Lasów Państwowych bądź podzielenia, dniem otwierającym księgi rachunkowe jest dzień rozpoczęcia działalności po połączeniu lub podziale, a dniem zamknięcia – dzień poprzedzający podział lub połączenie. Dla jednostek, które się likwidują, dniem zamknięcia ksiąg rachunkowych jest dzień zakończenia likwidacji. Dla wszystkich tych jednostek zamknięcie nie powinno nastąpić później niż 3 miesiące od momentu zaistnienia tych zdarzeń. W jednostce, która kontynuuje swoją działalność, ostateczne zamknięcie i ponowne otwarcie powinno nastąpić do 15 dni po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy.

Do prowadzenia ewidencji operacji gospodarczych Lasy Państwowe wykorzystują System Informatyczny Lasów Państwowych (SILP), a zasady jego działania są opisane w zarządzeniach Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych.

Plan kont, jaki obowiązuje w jednostkach organizacyjnych badanego podmiotu, jest jednolity dla wszystkich jednostek i został on wprowadzony 23 stycznia 2009 r.

na podstawie Zarządzenia nr 4 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych. Ewidencję operacji gospodarczych prowadzi się na kontach zarówno syntetycznych, jak i analitycznych, z czego te drugie są automatycznie przenoszone na konta syntetyczne.

Konta ksiąg pomocniczych prowadzi się w Systemie Informatycznym Lasów Państwowych (SILP) w poszczególnych podsystemach, tj.: Infrastruktura, Finanse i Księgowość, Kadry i Płace, Gospodarka Towarowa i Planowanie. W podsystemie Infrastruktura prowadzi się ewidencję dla nabywanych w drodze zakupu albo zamiany środków trwałych, do których zaliczają się również lasy i grunty, dla wartości niematerialnych i prawnych i ich odpisów amortyzacyjnych, a także dla środków trwałych w budowie oraz aktywów finansowych. Wartość lasów i gruntów przyjętych w trwały zarząd oraz koszty według typów działalności i w układzie kalkulacyjnym ewidencjonuje się pozabilansowo w podsystemie Las.

Kolejnym podsystemem są Finanse i Księgowość, gdzie księguje się rozrachunki z kontrahentami oraz z dotującymi, zakup i podatek naliczony, a także sprzedaż i podatek należny, z czego sprzedaż ewidencjonuje się również w podsystemie Gospodarka Towarowa. Kadry i Płace służą do księgowania operacji związanych z rozrachunkami z pracownikami oraz rezerw na świadczenia pracownicze. Podsystem Gospodarka Towarowa służy do ewidencji materiałów, towarów i produktów w magazynach. Ostatni podsystem to Planowanie i służy do rejestrowania oraz rozliczania umów związanych z dofinansowaniem projektów z Unii Europejskiej i z innych zewnętrznych źródeł, gdzie operacje muszą być oznaczone specjalnym kodem księgowym.

Dzięki prowadzeniu pomocniczych ksiąg rachunkowych jednostka ma pełną kontrolę nad dokonywanymi operacjami gospodarczymi oraz stanem składników majątku, którym dysponuje, ma również dostęp do danych związanych z rozliczeniami publicznoprawnymi, rozrachunkami z kontrahentami i pracownikami, rozliczeniami z przyznanymi dotacji, dopłat z zewnętrznych źródeł oraz do danych potrzebnych do sporządzenia sprawozdania finansowego i innych sprawozdań oraz do informacji, które są określone w przepisach.

Do prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla rzeczowych składników aktywów obrotowych stosuje się takie metody, jak: ewidencja ilościowo-wartościowa dla materiałów i towarów w jednostkach naturalnych oraz pieniężnych, z kolei dla produktów, wyrobów gotowych z gospodarki leśnej oraz dodatkowej działalności stosuje się ewidencję ilościową, a ich wartość wycenia się z końcem każdego miesiąca, dla towarów zaś znajdujących się w sklepach zakładowych wykorzystuje się ewidencję wartościową (Zasady (polityka) rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, 2020).

Początkowym etapem przetwarzania danych jest zarówno sporządzenie, jak i zebranie dowodów księgowych, ich kontrola, dekretacja oraz przygotowanie do dalszych etapów. Dalej znajduje się prowadzenie ksiąg rachunkowych, czyli wprowadzanie, sprawdzanie oraz ewentualne korekty danych i obliczanie wyników. Końcowym etapem jest prezentacja otrzymanych wyników. Zalicza się do tego wydrukowanie tych danych, ich wyświetlenie oraz wykorzystanie przez użytkowników.

Ochrona danych w nadleśnictwie jest dosyć obszernie opisana, co oznacza, że jest to bardzo ważna kwestia. Ochrona danych i ich zbiorów dzieli się na: zabezpieczenia techniczne, ochronę fizyczną przechowywanych i transmitowanych zasobów oraz na zabezpieczenie i ochronę ksiąg rachunkowych.

Zabezpieczenia techniczne i ochrona fizyczna dzieli się dodatkowo na: zabezpieczenia fizyczne, zabezpieczenia systemu operacyjnego, danych teletransmisji, zabezpieczenia w ramach systemu operacyjnego serwera ograniczającego dostęp użytkownika jedynie do konkretnych zasobów, zabezpieczenia wynikające z dostępu do Internetu oraz ograniczenia i kontrolę dostępu do zbiorów danych osobowych i szyfrowania bazy danych.

W zabezpieczeniach fizycznych chodzi o to, że zbiory danych są przechowywane na serwerach, które znajdują się w specjalnie wydzielonych pomieszczeniach, do których dostęp mają tylko wyznaczone osoby. Podstawowy Centralny Ośrodek Przetwarzania Danych (P-COPD) znajduje się w siedzibie Dyrekcji Generalnej Lasów Państwowych, a Zapasowy Centralny Ośrodek Przetwarzania Danych (Z-COPD) w Zakładzie Informatyki Lasów Państwowych w Sękocinach Starych.

Pozostałe zabezpieczenia to specjalne oprogramowania i zapory systemowe, które ochraniają przed dostępem do danych. Zabezpieczenie oraz ochrona ksiąg rachunkowych odbywa się poprzez wykonywanie kopii zapasowych oraz przechowywanie ich poza budynkiem P-COPD.

Również przed każdą zmianą programu są wykonywane pełne kopie baz danych oraz oprogramowania SILP i przechowuje się je aż do momentu uzyskania informacji, że program działa prawidłowo (Zasady (polityka) rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, 2020).

W obszarze polityki rachunkowości znajdują się również zasady wyceny aktywów i pasywów.

3.3. Wycena wybranych pozycji bilansowych

W jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych aktywa i pasywa wycenia się według zasad określonych w ustawie o rachunkowości, a w zakresach, gdzie istnieje możliwość wyboru, stosuje się konkretne metody wyceny.

Środki trwałe w momencie oddania do użytkowania wycenia się: w przypadku odpłatnego nabycia według ceny nabycia, wedle kosztu wytworzenia, gdy środek trwały był wytworzony we własnym zakresie. W momencie nabycia z darowizny środek trwały wycenia się według aktualnej wartości rynkowej takiego samego albo podobnego przedmiotu; wyjątkiem jest sytuacja, gdy umowa darowizny wskazuje niższą wartość. W przypadku ujawnienia składnika aktywów podczas inwentaryzacji wycenia się go również według aktualnej wartości rynkowej. Gdy środek trwały został nabyty w postaci aportu niepieniężnego, wycenia się go wedle wartości ustalonej w umowie, ale nie może ona być wyższa niż wartość rynkowa. W momencie gdy nieruchomości została przyjęta na podstawie decyzji administracyjnej, wycenia

się ją według wartości, jaka jest ustalona w decyzji, gdy zaś przyjęto nieruchomość na podstawie orzeczenia – wycenia się ją według wartości zawartej w orzeczeniu. Wartość środków trwałych, które zostały już przeznaczone do likwidacji albo wycofane z użytku, jest wyceniana według wartości księgowej netto albo ceny sprzedaży netto, zależnie od tego, która cena jest niższa. Z kolei gdy środki trwałe uległy ulepszeniu, powiększa się ich wartość początkową o sumę wydatków, które zostały poniesione w ramach ulepszenia.

W Lasach Państwowych środkami trwałymi są rzeczowe aktywa trwałe, które są kompletne i zdadne do użytku, a ich okres ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż rok. Spełnione muszą być również kryteria obowiązkowej amortyzacji określone w przepisach podatkowych od osób prawnych, uwzględniające progi istotności.

Środki trwałe, których wartość początkowa jest nieistotna, ale spełniają inne warunki pozwalające na uznanie ich za środek trwały, podlegają następującym uproszczeniom: ewidencjonuje się je w środkach trwałych, ale zostają objęte jako zbiorczy obiekt inwentarzowy lub widnieją jako pojedyncze obiekty inwentarzowe, ich wartość początkową zaś odpisuje się jednorazowo w koszty amortyzacyjne w momencie przyjęcia ich do użytkowania. Drugi sposób uproszczenia jest taki, że nie ewidencjonuje się ich jako środki trwałe, tylko jednorazowo odpisuje się ich wartość początkową w momencie oddania ich do użytkowania w ciężar kosztów materiałów i w tym przypadku podlegają ewidencji ilościowej w podsystemie Infrastruktura albo odpisuje się je w ciężar kosztów materiałów.

Kolejną ważną pozycją w bilansie Lasów Państwowych są produkty. Ewidencjonuje się je ilościowo w księgach pomocniczych, a przychody uzyskane dzięki produktom, takim jak: drewno odebrane defraudantom oraz wartość nadwyżek wyrobów gotowych, wycenia się według kosztu wytworzenia, jaki obowiązywał w poprzednim okresie sprawozdawczym. Rozchody produktów wycenia się zaś następująco: produkty, które zostały zużyte na własne potrzeby, nadwyżki oraz niezawinione niedobory wycenia się wedle kosztu wytworzenia z poprzedniego okresu sprawozdawczego, z kolei wartość drewna, które zostało wydane pracownikom w formie deputatu zgodnie z Ponadzakładowym Układem Zbiorowym Pracy, wycenia się według średniej ceny, jaka obowiązywała za drewno w Lasach Państwowych w grudniu zeszłego roku.

Wartość stanu zapasów produktów jest wyceniana na koniec każdego miesiąca według kosztu wytworzenia, lecz nie może być ona wyższa niż cena sprzedaży netto, a w przypadku braku tej ceny – według samego kosztu wytworzenia. Odpisy aktualizujące produktów ewidencjonuje się na koncie „Pozostałe koszty operacyjne”.

Produkcja w toku występuje tylko w działalności szkółkarskiej i jest wyceniana według kosztu wytworzenia. Nadleśnictwo stosuje rachunek kosztów ciągionych.

Należności krótkoterminowe są wyceniane w Lasach Państwowych na dzień bilansowy po kwocie wymaganej do zapłaty z zachowaniem zasad ostrożności. Należności w obcej walucie wycenia się na dzień bilansowy według średniego kursu na

ten dzień dla danej waluty ogłoszonego przez NBP, chyba że NBP nie ogłasza kursu dla tej waluty – wówczas jednostka wskazuje inną walutę jako walutę odniesienia. W ciągu roku, czyli na dzień, w którym przeprowadzono operację, należności wyrażone w obcej walucie wycenia się według średniego kursu ogłoszonego przez NBP z ostatniego dnia roboczego, który poprzedza dzień wyceny, chyba że inne przepisy, które dotyczą środków pochodzących z Unii Europejskiej, z innych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo z zagranicznych źródeł, które nie podlegają zwrotowi, stanowią coś innego.

Krótkoterminowe aktywa finansowe wycenia się według ceny nabycia na dzień zawarcia kontraktu lub na dzień bilansowy według poszczególnych zasad: udziały i akcje oraz papiery wartościowe, które są dostępne do sprzedaży, wycenia się po cenie rynkowej, różnicę zaś, jaka jest pomiędzy ich ceną nabycia a ceną rynkową na dzień bilansowy, ewidencjonuje się jako przychody lub koszty finansowe, udzielone pożyczki wycenia się po kwocie, która jest wymagana, zachowując zasadę ostrożności, a środki pieniężne i lokaty terminowe są wyceniane w wartości nominalnej wraz z odsetkami zaliczonymi przez bank albo jednostkę.

Środki pieniężne wyrażone w obcych walutach są wyceniane w ciągu roku obrotowego w wartości nominalnej przeliczonej na polską walutę zgodnie z kursem kupna lub sprzedaży od banku jednostki, na dzień bilansowy zaś wycenia się je według obowiązującego na ten dzień średniego kursu dla danej waluty ogłoszonego przez NBP. Gdyby NBP nie ogłaszał kursu dla danej waluty, to jej kurs ustala się w przeliczeniu na określoną przez jednostkę walutę odniesienia. Różnice kursowe, które są związane z kupnem i sprzedażą walut, ewidencjonuje się na kontach „Koszty” lub „Przychody finansowe”.

Podsumowując rozważania dotyczące aktywów finansowych, można stwierdzić, że nie wymagają one specyficznego podejścia do ujęcia rachunkowego.

Przechodząc do opisu źródeł finansowania w Lasach Państwowych, należy podkreślić, że zobowiązania krótkoterminowe wycenia się w ten sam sposób co należności krótkoterminowe, czyli na dzień bilansowy, po kwocie, która jest wymagana do zapłaty, zobowiązania zaś wyrażone w obcych walutach – na dzień bilansowy, zgodnie ze średnim kursem dla danej waluty ogłoszonym przez NBP obowiązującym na dzień bilansowy, a w ciągu roku – na dzień przeprowadzenia operacji wycenia się je po średnim kursie ogłoszonym przez NBP z ostatniego roboczego dnia, który poprzedzał dzień operacji.

Rezerwy w LP są tworzone na odroczony podatek dochodowy, świadczenia dla pracowników oraz przewidywane straty według wiarygodnie oszacowanej i uzasadnionej wielkości.

Rezerwy na odroczony podatek dochodowy ustala się w najwyższej kwocie, jaka mogłaby być przewidziana do odliczenia od ujemnej przejściowej różnicy pomiędzy niższym zyskiem brutto a wyższą podstawą do opodatkowania. Stawka podatku dochodowego jest taka, jaka obowiązuje w danym roku, na który jest przewidziane powstanie obowiązku podatkowego.

Rezerwy na świadczenia pracownicze dzielą się na krótko- oraz długoterminowe. Te krótkoterminowe uwzględniają zaległe płatne urlopy pracowników produkcyjnych, których wynagrodzenie zależy od efektów pracy. Oprócz płatnych urlopów zaliczają się tutaj również świadczenia niepieniężne, czyli deputaty opałowe, zagwarantowane przez Ponadzakładowy Układ Zbiorowy Pracy. To świadczenie wylicza się na podstawie średniej ceny z grudnia poprzedniego roku za 1 m² sosnowego drewna opałowego w Lasach Państwowych. Oba świadczenia zawierają w sobie składki na ubezpieczenie społeczne w tej części, która przypada na pracodawcę, oraz Fundusz Pracy. Z kolei długoterminowe świadczenia obejmują odprawy emerytalne oraz nagrody jubileuszowe i są one tworzone dla pracowników do momentu, kiedy osiągną wiek emerytalny. Oblicza się je, wykorzystując metodę aktuarialną, co oznacza, że stosuje się matematykę ubezpieczeniową, finansową oraz statystykę. Rezerwy te aktualizuje się co roku.

Rezerwy na przewidywane straty są tworzone na koszty, które w całości albo częściowo przypadają na dany okres sprawozdawczy, ale będą ponoszone w kolejnych. Przykładem takich kosztów są straty gospodarcze w toku czy też restrukturyzacja zakładów należących do Lasów Państwowych, które mają zatwierdzony plan restrukturyzacji (Zasady (polityka) rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, 2020).

4. Prezentacja bilansowa najistotniejszych pozycji w bilansie jednostki

Każda jednostka sporządza bilans oraz rachunek zysków i strat. W dalszej części pracy zostaną przedstawione najistotniejsze pozycje z bilansu Nadleśnictwa w Turawie za lata 2020 i 2021. Pierwsza kolumna z kwotami przedstawia wartość danych na rok 2021.

W tabeli 3 przedstawiono rzeczowe aktywa trwałe.

Tabela 3. Środki trwałe w Nadleśnictwie Turawa w latach 2020-2021 (w zł)

Lp.	Aktywa	2021	2020
08	II. Rzeczowe aktywa trwałe	13 931 516,89	13 067 012,62
09	1. Środki trwałe	12 819 246,78	13 001 069,34
10	a) Grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu)	50 246,72	2.842,72
11	b) Budynki, lokale, prawa do lokali i obiekty inżynierii lądowej i wodnej	12 476 174,62	12 663 163,72
12	c) Urządzenia techniczne i maszyny	236 227,94	252 397,74
13	d) Środki transportu	19 206,08	47 802,80
14	e) Inne środki trwałe	37 391,42	34 862,31

Źródło: bilans Nadleśnictwa Turawa.

Analizując bilans (tab. 3) Nadleśnictwa, można zauważyć, że najwyższą wartość wśród rzeczowych aktywów trwałych mają budynki i lokale – w latach 2020-2021 było to ok. 12,5 mln zł. Zwraca to uwagę, ponieważ można wnioskować, że najwyższą pozycję w bilansie miały grunty, których wartość w bilansie na rok 2020 wynosiła niecałe 3 tys. zł, a w 2021 roku wzrosła do nieco ponad 50 tys. Wpływ na tak niską wartość gruntów ma to, że w Lasach Państwowych nieruchomości leśne nie stanowią majątku tej jednostki, a znajdują się tylko w jej zarządzie. Są one wykazywane w podsystemie Las, w ewidencji pozabilansowej. Te występujące w bilansie lasy to te zakupione np. od osób prywatnych, natomiast jest to tylko niewielka część ogółu lasów należących do LP.

Drugą w kolejności istotną pozycją w bilansie nadleśnictwa są inwestycje krótkoterminowe, a dokładniej pozycja „Inne środki pieniężne” (tab. 4).

Tabela 4. Inwestycje krótkoterminowe w Nadleśnictwie Turawa za lata 2020 i 2021 (w zł)

Lp.	Aktywa	2021	2020
50	III. Inwestycje krótkoterminowe	5 717 138,33	5 220 641,16
51	1. Krótkoterminowe aktywa finansowe	5 717 138,33	5 220 641,16
52	a) W pozostałych jednostkach	0	0
57	b) Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	5 717 138,33	5 220 641,16
58	– środki pieniężne w kasie	9962,44	20 781,68
59	– środki pieniężne na rachunkach	2 706 970,41	2 199 822,49
60	– inne środki pieniężne	3 000 205,48	3 000 036,99

Źródło: bilans Nadleśnictwa Turawa.

Najwyższą wartość wśród analizowanej pozycji mają inne środki pieniężne. Należą do tej kategorii wszystkie przepływy pomiędzy rachunkami bankowymi, jakie posiada jednostka, oraz wpłaty gotówki do banku lub odwrotnie – wypłata gotówki z banku do kasy, czego podstawę stanowią czekgi gotówkowe. Zalicza się tam również wszystkie rozliczenia z leśniczymi z wpłat dokonanych gotówką.

Kolejną pozycją, która zwraca uwagę w aktywach obrotowych bilansu, są produkty gotowe (tab. 5).

Wartość produktów gotowych w 2020 roku wynosiła ponad 400 tys. zł, a w 2021 roku wzrosła prawie dwukrotnie i liczyła niespełna 780 tys. zł. Warto również zwrócić uwagę na to, że pozycja „Towary” w obu badanych latach ma wartość zerową, co może wskazywać na to, że badane nadleśnictwo, jeśli już ewidencjonuje jakieś towary, to robi to pozabilansowo, czyli nie wykazuje ich w bilansie lub sprzedaje te zakupione w danym okresie. Wiąże się to z tym, że działalnością podstawową nadleśnictwa jest sprzedaż pozyskanego drewna, a w tym przypadku jest ono zaliczane do produktów.

Tabela 5. Zapasy Nadleśnictwa Turawa w latach 2020 i 2021 (w zł)

Lp.	Aktywa	2021	2020
32	B. Aktywa obrotowe	7 498 776,51	6 350 836,18
33	I. Zapasy	879 746,80	469 728,11
34	1. Materiały	103 064,02	67 317,72
35	2. Półprodukty i produkty w toku	0	0
36	3. Produkty gotowe	776 682,78	402 410,39
37	4. Towary	0	0

Źródło: bilans Nadleśnictwa Turawa.

Jeżeli chodzi o pasywa – istotnymi pozycjami są wybrane kapitały własne i rezerwy na zobowiązania. Wybrane pozycje kapitału własnego przedstawia tab. 6.

Tabela 6. Kapitał własny Nadleśnictwa Turawa w latach 2020 i 2021 (w zł)

Lp.	Pasywa	2021	2020
65	Kapitał (fundusz) własny	16 051 333,45	14 520 060,25
66	I. Kapitał zasobów Lasów Państwowych	13 030 596,66	12 036 353,77
67	II. Kapitał zasobów Lasów Państwowych z aktualizacji wyceny	618 488,59	618 488,59
68	III. Fundusz Leśny	0	0

Źródło: bilans Nadleśnictwa Turawa.

Kapitał zasobów Lasów Państwowych stanowi najbardziej istotną pozycję po stronie pasywów (tab. 6) i stanowi go przekazane im w zarząd mienie Skarbu Państwa. Składają się na niego wszystkie otrzymane nieodpłatnie środki trwałe, również te w budowie, oraz wartości niematerialne i prawne od innych jednostek Lasów Państwowych, a także grunty i lasy przyjęte od jednostek spoza LP. Ich wartość na koniec roku 2021 wynosiła 13 mln zł, a w roku poprzednim 1 mln zł mniej, czyli 12 mln.

Na odpowiadającym tym kapitałom koncie nr 800 ewidencjonuje się między innymi wszystkie nieodpłatne przekazania i przejęcia środków trwałych i niskocennych składników majątku między jednostkami LP, a także nieodpłatne przekazanie środków trwałych do jednostek spoza LP.

Operacje dotyczące Funduszu Leśnego prowadzi się na koncie nr 850, ale tylko w Dyrekcji Generalnej Lasów Państwowych, gdyż Dyrektor Generalny LP dysponuje tymi środkami. Ujmuje się tu operacje dotyczące przychodów oraz wydatków funduszu leśnego, które są opisane w ustawie o lasach.

W tabeli 7 przedstawiono kolejny element pasywów, a dokładniej rezerwy.

Tabela 7. Rezerwy na zobowiązania z bilansu z lat 2020 i 2021 w Nadleśnictwie Turawa (w zł)

Lp.	Pasywa	2021	2020
77	I. Rezerwy na zobowiązania	1 935 469,64	1 797 194,28
78	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	5885,18	11 907,58
79	Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne	1 929 584,46	1 785 286,70
80	– długoterminowa	1 704 651,48	1 530 525,80
81	– krótkoterminowa	224 932,98	254 760,90

Źródło: bilans Nadleśnictwa Turawa.

W rezerwach (tab. 7) istotną rolę odgrywają długoterminowe rezerwy na świadczenia pracownicze. Wyniosły one niewiele powyżej 1,5 mln zł w 2020 r., a w 2021 r. już 1,7 mln zł, co daje wzrost o niecałe 200 tys. zł w ciągu roku.

Rachunek zysków i strat to kolejny element sprawozdania finansowego, jaki sporządza każda jednostka, w tym nadleśnictwo. Lasy Państwowe sporządzają go w wariantcie kalkulacyjnym. W tabeli 8 zaprezentowano wynik ze sprzedaży, jaki osiągnęła omawiana jednostka w latach 2021 (rok bieżący) oraz 2020 (rok poprzedni).

Tabela 8. Elementy rachunku zysków i strat Nadleśnictwa Turawa z lat 2021 i 2020 (w zł)

Lp.	Wyszczególnienie	2021	2020
01	A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	25 641 133,56	22 395 403,70
02	I. Przychody netto ze sprzedaży produktów, w tym z:	25 637 328,56	22 391 954,70
03	– działalności administracyjnej	29 246,36	22 670,89
04	– działalności podstawowej	24 937 376,51	21 880 644,14
05	– działalności ubocznej	644 303,53	461 442,03
06	– działalności dodatkowej	0	0
07	– działalności socjalno-bytowej	26 402,16	27 197,64
08	– przychodów ze sprzedaży produktów przez zakłady	0	0
09	II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	3805,00	3449,00
10	B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	13 968 576,33	12 845 178,47
11	I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów, w tym z:	13 964 771,33	12 841 729,47
12	– działalności administracyjnej	24.953,92	21.450,41
13	– działalności podstawowej	13.341.633,60	12.392.167,51
14	– działalności ubocznej	584.154,62	415.625,72
15	– działalności dodatkowej	866,64	0
16	– działalności socjalno-bytowej	13.162,55	12.485,83
17	– koszty wytworzenia sprzedanych produktów przez zakłady	0	0
18	II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	3.805,00	3.449,00
19	C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B)	11.672.557,23	9.550.225,23

Źródło: RZiS Nadleśnictwa Turawa.

W rachunku zysków i strat w przychodach netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów najwyższą pozycją są przychody z działalności podstawowej, czyli z produkcji drewna i wycinki lasów. W 2020 roku wyniosły one prawie 22 mln zł, a w 2021 roku niespełna 25 mln zł, co oznacza, że w ciągu roku wzrosły prawie o 3 mln zł.

W kosztach sprzedanych produktów, towarów i materiałów również koszty z działalności podstawowej stanowią najważniejszą pozycję. W 2020 roku wyniosły one prawie 12,4 mln zł, w kolejnym zaś roku wzrosły o prawie 1 mln i na koniec roku 2021 wyniosły trochę ponad 13,3 mln zł.

Najistotniejsze pozycje w rachunku zysków i strat w Lasach Państwowych wiążą się z działalnością podstawową – wynikają głównie z pozyskania drewna. Wyceńnią się je za pomocą kosztu wytworzenia, na który składają się koszty pozyskania oraz zrywki. Do kosztów pozyskania zalicza się wszystkie koszty związane ze ścinką drzew, m.in. wynagrodzenia pracowników, którzy zajmują się ścinką, koszty maszyn wykorzystywanych do ścinki itp. Natomiast do kosztów zrywki zaliczają się te koszty, które wiążą się z już ściętym drzewem, czyli np. z układaniem ściętego drewna na stopy itd.

Do działalności podstawowej zalicza się również produkcja szkółkarska, czyli zakup oraz produkcja sadzonek. Na potrzeby ustalenia kosztów wytworzenia stosuje się w niej rachunek kosztów ciągnionych. Jest to możliwe między innymi dlatego, że produkcja szkółkarska trwa 2-3 lata, a rozpoczyna się od wysiania nasionka i trwa aż do wyhodowania sadzonki, którą później się przekazuje innym leśnikom w celu zasadzenia w lesie lub sprzedaje.

Wynik brutto, jaki udało się osiągnąć ze sprzedaży, to całkiem pokaźna suma, bo w roku 2020 było to ponad 9,5 mln, w kolejnym zaś już ponad 11,6 mln zł. Poza działalnością podstawową były one kształtowane przez działalność uboczną, ale zaliczaną do statutowej – działalności właściwej operacyjnej oraz socjalno-bytowej.

5. Zakończenie

Lasy są bardzo ważne dla istnienia świata i trzeba mieć je na uwadze. Lasy – obejmujące grunty oraz roślinność w nim rosnącą – to specyficzne zasoby. Większą część terytorium Polski porastają lasy publiczne, zarządzane przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe. Porasta je różnorodna co do gatunku i wieku roślinność, nadzorowana, a nawet chroniona przed zniszczeniami przez pracowników Lasów Państwowych oraz podlegających im nadleśnictw.

Celem artykułu było przedstawienie polityki rachunkowości odpowiednio dostosowanej do charakterystyki podmiotu, jakim jest nadleśnictwo zarządzane przez Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe. Do osiągnięcia celu, a także udowodnienia tezy, że polityka rachunkowości, w tym przyjęte przez jednostkę zasady, dla odzworowania rzeczywistości, uwzględnia specyfikę wykorzystywanych przez podmiot zasobów i źródeł ich finansowania, zostały wykorzystane takie metody badawcze,

jak analiza literatury z badanego przedmiotu, czyli literatury dotyczącej lasów, rachunkowości oraz jej organizacji. Posłużono się również materiałami źródłowymi z wybranego na studium przypadku Nadleśnictwa Turawa oraz całej organizacji Lasy Państwowe, takimi jak: bilans i rachunek zysków i strat z Nadleśnictwa Turawa, polityka rachunkowości badanej jednostki oraz zarządzenia Głównego Dyrektora Lasów Państwowych.

W wyniku rozpoznania zasobów oraz źródeł ich finansowania okazało się, że gospodarstwo w aktywach bilansu nie wykazuje nieruchomości gruntowych otrzymanych w trwałą zarząd od Skarbu Państwa, lecz takie, które jednostka zakupiła, np. od osób prywatnych. Również sprzedawanego drewna nie zalicza się jako towar, tylko traktuje jako produkty gotowe.

W wyniku przeprowadzonych identyfikacji specyficznych cech podmiotu, jakim jest Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe, można wyciągnąć wnioski, że ma on rachunkowość dostosowaną do własnych potrzeb. Specyfika Lasów Państwowych wynika z tego, że zarządzają one lasami należącymi do Skarbu Państwa, ale nie są ich właścicielami. Gospodarstwo tworzy Fundusz Leśny, czyli finansowanie w danej jednostce także wpływa na specyfikę jej kapitałów. Również działalność podstawowa jest specyficzna, gdyż składa się z gospodarowania lasami oraz pozyskiwania i sprzedaży drewna.

Fakt, że jednostka ma swój własny program do ewidencji, jakim jest System Informatyczny Lasów Państwowych (SILP), oraz to, że plan kont jest dostosowany do biologicznego cyklu rozwoju drzewostanów, wskazuje na to, że jednostka ma rachunkowość zorganizowaną w taki sposób, aby odwzorować specyfikę swojej działalności.

Literatura

- Adamowicz, K., Gostolek, R., Jaszczak, R., Szczypa, P. i Szramka, H. (2016). Ocena wpływu wybranych zabiegów hodowlanych i typów siedliskowych lasu na koszt pozyskania surowca drzewnego w czyszczeniach i trzebieżach. *Sylvan: Dziennik Nauk Leśnych i Myśliwskich*, 993-1001.
- Adamowicz, K., Dyrz, A., Szczypa, P., Zydroń, A., Michalski, K. i Szramka, H. (2017). Wpływ funduszu leśnego na wartość poszczególnych pozycji bilansu finansowego Gospodarstwa Leśnego. *Acta Sci. Pol. Silv. Colendar. Ratio Ind. Lignar*, 16(3), 157-164.
- Bank Danych o Lasach. (b.d.). Pobrane 22 października 2022 z <https://www.bdl.lasy.gov.pl/portal/lasy-poza-lp>
- Czyżowski, P., Tajchman, K., Drozd, L. i Gruszecki, T. M. (2017). Rola gospodarki łowieckiej w kształtowaniu bioróżnorodności. *Wiadomości Zootechniczne*, LV(5), 198-202.
- Funkcje lasu. (b.d.). Pobrano 22 października 2022 z <https://www.lasy.gov.pl/pl/edukacja/slownik/funkcje-lasu>
- Gruszka, P. (2021). [www.lasy.gov.pl](https://www.lasy.gov.pl/pl/informacje/publikacje/do-poczytania/spoleczna-odpowiedzialnosc-lasow-panstwowych-1). Pobrane 22 października 2022 z <https://www.lasy.gov.pl/pl/informacje/publikacje/do-poczytania/spoleczna-odpowiedzialnosc-lasow-panstwowych-1>
- Hodowla lasu. (2018, 5 września). Pobrano 22 października 2022 z <https://www.lasy.gov.pl/pl/nasza-praca/hodowla-lasu>

- Kurek, I. (2014, 3 marca). *Nadleśnictwo Turawa*. Pobrane 22 października 2022 z https://turawa.katowice.lasy.gov.pl/historia/-/asset_publisher/1M8a/content/historia#.Y2RQxHbMJPZ
- Lasy państwowe*. (2021, 23 marca). Pobrano 22 października 2022 z <https://www.lasy.gov.pl/pl/nasza-praca/pgl-lasy-panstwowe/organizacja>
- Lasy prywatne*. (2018, 6 września). Pobrano 22 października 2022 z <https://www.lasy.gov.pl/pl/nasza-praca/lasy-prywatne>
- Ochrona lasu*. (2017, 5 grudnia). Pobrano 22 października 2022 z <https://www.lasy.gov.pl/pl/nasza-praca/ochrona-lasu>
- Ochrona przyrody*. (2020). Pobrane 22 października 2022 z https://www.lasy.gov.pl/pl/nasza-praca/copy_of_ochrona-przyrody
- Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe. (2019). *Zasady użytkowania lasu. Załącznik nr 1 do Zarządzenia DGLP nr 66 z dnia 7 listopada 2019 r.*
- Rocznik Statystyczny Leśnictwa*. (2021). Warszawa: Główny Urząd Statystyczny.
- Rogalińska, D. (2021). *Leśnictwo w 2020 r.* GUS, Departament Badań Przemysłowych i Środowiska. Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 11 marca 2005 r. w sprawie ustalenia listy gatunków zwierząt łownych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1484)
- Sadowska, B. (2017). System Informatyczny Lasów Państwowych – nowoczesne narzędzie informatyczne wykorzystywane w systemie rachunkowości. *Studia i Prace, Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyty Naukowe*, (157), 129-143.
- Sternal, M. (2017, 5 października). *Użytkowanie lasu*. Pobrane 22 października 2022 z <https://brzozka.zielonagora.lasy.gov.pl/uzytkowanie-lasu#.Y2RFcHbMJPa>
- Szczyba, P. (2016). Istota i rodzaje pożądanych zmian w rachunkowości Lasów Państwowych. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 174-182.
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2021 r., poz. 1899 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2021 r., poz. 1275 z późn. zm.)
- Zasady (polityka) rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe. (2020, 12 17). *Załącznik nr 3 do zarządzenia nr 78 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 17 grudnia 2020 r.*
- Zasoby leśne*. (2020, 6 marca). Pobrane 22 października 2022 z <https://www.lasy.gov.pl/pl/nasza-praca/zasoby-lesne>

Accounting Policy in State Forests based on the Turawa Forest District

Summary: Forests are real estate, therefore the article draws attention to the specificity of the activity conducted in them and its impact on the scope of accounting policy. The aim of the study was to present the accounting policy adapted to the characteristics of the entity – the forest inspectorate managed by the Lasy Państwowe forestry farm. The research confirmed that the entity's accounting policy takes into account the specificity of the resources used by the entity and the sources of their financing. The specificity of the accounting of the State Forests results from the fact that they manage real estate belonging to the State Treasury. The farm forms the Forest Fund, and its basic activity consists in managing elements of the forest, i.e. collecting and selling e.g. wood. The unit has its own accounting software, the State Forests Information System (SILP), and a chart of accounts adapted to the biological cycle of forest stands development, which indicates that its accounting reflects the specificity of the activity.

Keywords: real estate, forests, land, accounting, accounting policy.