

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 390

**Rachunkowość –
polityka makroekonomiczna –
globalizacja**

Redaktorzy naukowci

Zbigniew Luty

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Hanna Jurek

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

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



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-507-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Adamek: Elementy kształtujące sylwetkę muzułmańskiego księgowego.....	11
Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Poppek: Testy zgodności w teorii i praktyce audytu sprawozdań finansowych.....	21
Anna Bartoszewicz: Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego.....	36
Melania Bąk: Rachunkowość i jej kapitał, czyli rachunkowość w wymiarze niematerialnym.....	45
Anna A. Białek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska: Polityka rachunkowości spółek notowanych na NewConnect	55
Anna A. Białek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: Rola doświadczenia zawodowego w uczeniu się rachunkowości w Polsce i na Słowacji.....	64
Grzegorz Bucior: <i>Datio in solutum</i> w ujęciu bilansowym i podatkowym	74
Jolanta Chluska: Informacyjne aspekty funduszu własnego samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.....	82
Halina Chłodnicka: Wpływ wykonywania wyceny przedsiębiorstwa w upadłości likwidacyjnej do celów sprzedaży na wybranym przykładzie.....	91
Marek Garbowski: Przyszłość banków spółdzielczych w kontekście implementacji regulacji Basel III w polskim systemie bankowym.....	104
Magdalena Giedroyć: Relewantność informacji sprawozdawczych	114
Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka: Podejście praktyków do rozpoznania rezerw, zobowiązań oraz aktywów warunkowych w świetle MSSF – wyniki badania empirycznego	123
Magdalena Janowicz: Rola biegłego rewidenta w procesie połączenia spółek.....	134
Aldona Kamela-Sowińska: Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione przez ustawę o rachunkowości.....	142
Małgorzata Kamieniecka: Etyka w rachunkowości wczoraj i dziś – ocena aktualności postulatów L. Paciolego	150
Katarzyna Kobiela-Pionnier: Pod presją. Wpływ lobbingu na kształtowanie standardów rachunkowości.....	160
Mariola Kotłowska: Determinanty pomiaru dokonań na poziomie procesów w przedsiębiorstwie	173
Edyta Łazarowicz: Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności.....	183
Edward PieliCHATy: Rozpoznawanie przychodów ze sprzedaży produktów ubezpieczeniowych w księgach rachunkowych banków.....	191

Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Rewizja finansowa w jednostkach zainteresowania publicznego w świetle zmian dyrektyw unijnych...	203
Małgorzata Rówińska: Koszt historyczny i wartość godziwa aktywów – analiza modeli wyceny na podstawie wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie	212
Beata Sadowska: Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	222
Karol Schneider: Przestępczość ekonomiczno-finansowa a kreatywne aspekty księgowości	234
Joanna Toborek-Mazur: Kontrowersje wokół rozliczania fuzji w międzynarodowych standardach rachunkowości	242
Piotr Wanicki: Metody wyceny efektów prac badawczo-rozwojowych	250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identyfikacja bezpieczeństwa ekonomicznego w literaturze i regulacjach prawnych	261
Edward Wiszniowski: Waluty wirtualne w rachunkowości	273
Grzegorz Zimon: Wpływ grupy marketingowo-zakupowej na sytuacje i wyniki finansowe przedsiębiorstw	283

Summaries

Jacek Adamek: The profile of a Muslim accountant – influencing elements	11
Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Popek: Compliance testing in theory and practice of financial auditing	21
Anna Bartoszewicz: Transformation of internal audit in Poland – from compliance audit to performance audit	36
Melania Bąk: Accounting and its capital, that is accounting in nonmaterial dimension	45
Anna A. Bialek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska: Accounting policy used by the NewConnect listed companies	55
Anna A. Bialek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: The role of professional experience in accounting learning in Poland and Slovakia ...	64
Grzegorz Bucior: <i>Datio in solutum</i> in accounting and tax terms	74
Jolanta Chluska: Information aspects of the equity funds of the independent public health care units	82
Halina Chłodnicka: The impact of making evaluation of an enterprise in liquidation for the sale on a selected example	91
Marek Garbowski: The future of cooperative banks in the light of implementation of Basel III regulations into the Polish banking system ..	104
Magdalena Giedroyć: Relevance of reporting information	114

Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka: The practitioners' approach to the recognition of provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with IAS 37 – the results of an empirical study	123
Magdalena Janowicz: The role of an auditor in the process of business combinations.....	134
Aldona Kamela-Sowińska: Economic turnover as an interest legally protected by Accounting Law	142
Małgorzata Kamieniecka: Ethics in accounting today and in the past – evaluation of topicality of L. Pacioli postulates	150
Katarzyna Kobiela-Pionnier: Under pressure. Lobbying influence on the shaping of accounting standards.....	160
Mariola Kotłowska: Determinants of performance measurement at the level of processes in a company	173
Edyta Łazarowicz: The significance and future of the prudence principle ...	183
Edward Pielichaty: The recognition of insurance revenues in bank bookkeeping	191
Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Financial audit of public interest entities in the light of amendments to relevant EU directives.....	203
Małgorzata Rówińska: Historical cost and fair value of assets – analyses of valuation models on the ground of some companies listed on the Warsaw Stock Exchange	212
Beata Sadowska: Accounting in the State Forests National Forest Holding	222
Karol Schneider: Economic and financial crime vs. creative aspects of accounting.....	234
Joanna Toborek-Mazur: Controversy over mergers accounting in the international accounting standards.....	242
Piotr Wanicki: Methods of research and development work effects valuation	250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identification of economic safety in literature and legal regulations	261
Edward Wiszniowski: Virtual currencies in accounting	273
Grzegorz Zimon: Influence of marketing-purchasing groups on the performance and financial situation of companies	283

Beata Sadowska

Uniwersytet Szczeciński

e-mail: beata.sadowska@wzieu.pl

RACHUNKOWOŚĆ W PAŃSTWOWYM GOSPODARSTWIE LEŚNYM LASY PAŃSTWOWE

ACCOUNTING IN THE STATE FORESTS NATIONAL FOREST HOLDING

DOI: 10.15611/pn.2015.390.22

Streszczenie: Zgodnie z postanowieniem ustawy o lasach, rozporządzeniami i zarządzeniami wydanymi na podstawie tej ustawy, głównym celem PGL Lasy Państwowe jest prowadzenie gospodarki leśnej według podstawowych zasad, do których można zaliczyć: powszechną ochronę lasów, trwałość ich utrzymania, zrównoważone wykorzystanie poszczególnych funkcji lasów oraz powiększania zasobów leśnych. Lasami stanowiącymi własność Skarbu Państwa zarządza Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGL LP). Jest to państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, niebędąca przedsiębiorstwem. Działalność gospodarczo-leśną prowadzi się na podstawie rachunku ekonomicznego. LP prowadzą działalność na zasadzie samodzielności finansowej i pokrywają koszty działalności z własnych przychodów. Dyrektor Generalny LP ustala politykę rachunkowości dla wszystkich jednostek organizacyjnych LP. Jako cel główny opracowania przyjęto zidentyfikowanie skutecznych narzędzi rachunkowości w działalności LP. Podjęto próbę weryfikacji hipotezy, iż istnieje potrzeba większego zaangażowania narzędzi rachunkowości jako źródła informacji.

Słowa kluczowe: lasy, rachunkowość, rachunkowość zarządcza.

Summary: According to the forest law as well as regulations and ordinances issued on the basis of this law, the main aim of the State Forests National Forest Holding is to keep the forest economy by its basic rules, such as: common forest protection, their maintenance durability, balanced usage of individual forest functions and the extension of forest resources. Forests owned by the Treasury are governed by the State Forests National Forest Holding. It is a state of non-business organisational unit without legal personality. The economic and forest activity is led by economic calculation. The State Forests maintain their activity based on financial independence, covering all the activity costs by their own income. The State Forests CEO sets the accounting policy for every organisational unit of the State Forests. The main aim of this elaboration was to identify the most effective accounting tools of the State Forests. An attempt was made to verify the hypothesis that as a source of information more engagement of those accounting tools was needed.

Keywords: forests, accounting, management accounting.

1. Wstęp

Lasami stanowiącymi własność Skarbu Państwa zarządza Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGL LP). Jest to państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, niebędąca przedsiębiorstwem. Działalność gospodarczo-leśna prowadzona jest na podstawie rachunku ekonomicznego (przestrzegając zasady ochrony i trwałości lasów). Stosowanie tego rachunku jest utrudnione, m.in. ze względu na realizację wieloaspektowego celu gospodarowania określonego specyficznymi cechami produkcji. PGL LP prowadzi rachunkowość według zasad określonych w Ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 2013, poz. 330 i 613) oraz Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 września 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w GL LP (Dz. U. nr 134, poz. 692).

W zakresie nieobjętym ustawą o rachunkowości LP stosują krajowe i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. LP prowadzi działalność na zasadzie samodzielności finansowej i pokrywają koszty działalności z własnych przychodów. Dyrektor Generalny LP ustala politykę rachunkowości dla wszystkich jednostek organizacyjnych LP.

Za cel główny opracowania przyjęto zidentyfikowanie skutecznych narzędzi rachunkowości w działalności Lasów Państwowych. Podjęto próbę weryfikacji hipotezy, że zachodzi potrzeba większego zaangażowania narzędzi rachunkowości jako źródła informacji. W trakcie badań nad opracowaniem wykorzystano następujące metody badań naukowych: analizę literatury, metody indukcji i dedukcji, analizę zjawisk i syntezę wyników, badania jakościowe, indywidualne wywiady pogłębione.

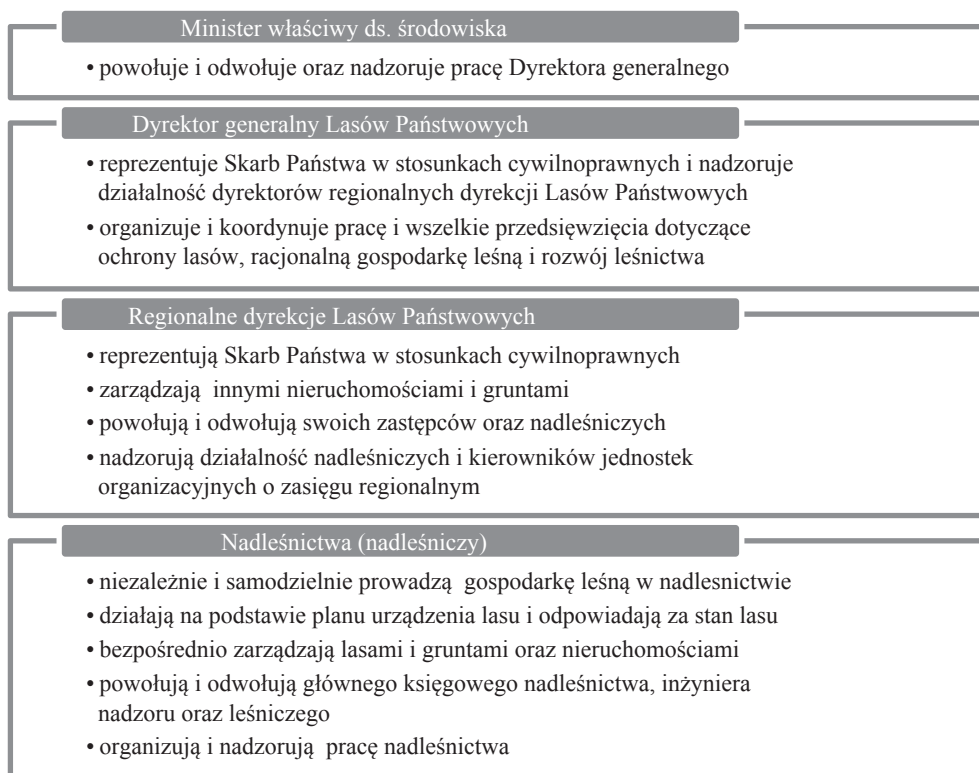
Układ i treść opracowania podporządkowano realizacji założonych celów i weryfikacji postawionej hipotezy. Ze względu na ograniczoną objętość opracowania zaprezentowano jedynie wybrane aspekty dotyczące organizacji i rachunkowości w LP.

2. Organizacja i zasady gospodarki finansowej w Lasach Państwowych

Lasami, które stanowią własność Skarbu Państwa, zarządza PGL LP, w ramach którego działają następujące jednostki organizacyjne:

- 1) Dyrekcja Generalna LP,
- 2) regionalne dyrekcje LP,
- 3) nadleśnictwa,
- 4) jednostki organizacyjne, zwane dalej zakładami.

Organizacja i podstawowe zadania w LP zostały zaprezentowane na rys. 1.

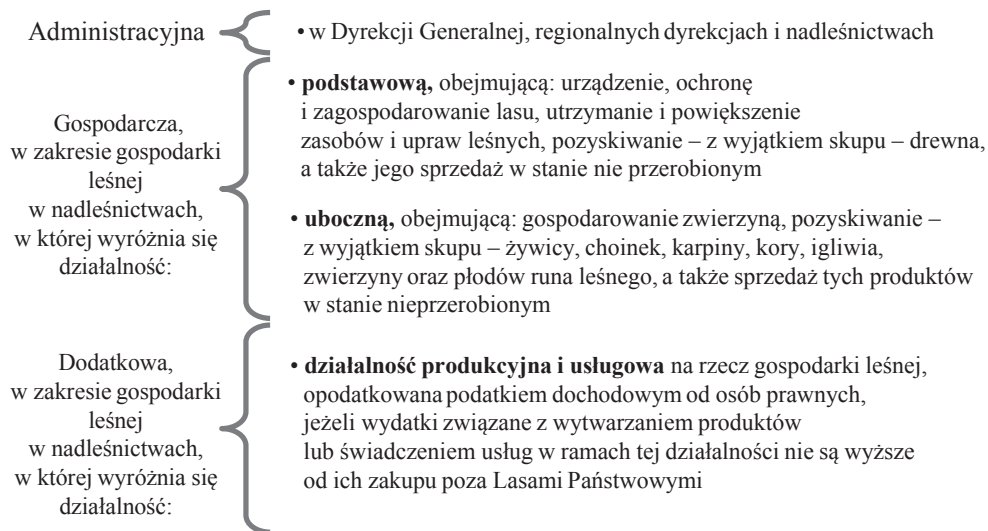


Rys. 1. Organizacja i podstawowe zadania Lasów Państwowych

Źródło: opracowanie własne.

Głównymi jednostkami w systemie zarządzania lasami są nadleśnictwa, prowadzone przez nadleśniczych. Nadleśniczy, zgodnie z art. 35, ust. 1 ustawy o lasach [Ustawa z 28 września 1991 r. ...], organizuje samodzielnie gospodarkę leśną w nadleśnictwie na podstawie planu urządzenia lasu oraz odpowiada za stan lasu.

Zgodnie z postanowieniem ustawy o lasach, rozporządzeniami i zarządzeniami wydanymi na podstawie tej ustawy, głównym celem PGL LP jest prowadzenie gospodarki leśnej według podstawowych zasad, do których można zaliczyć: powszechną ochronę lasów, trwałość ich utrzymania, zrównoważone wykorzystanie poszczególnych funkcji lasów oraz powiększanie zasobów leśnych. Cel ten jest osiąganym przez trwale zrównoważoną, wielofunkcyjną gospodarkę leśną, która jest prowadzona zgodnie z planem urządzenia lasu opracowywanym dla każdego nadleśnictwa na okres dziesięcioletni. W LP i ich jednostkach organizacyjnych, w ramach sprawowanego zarządu, działalność jest prowadzona na podstawie rachunku ekonomicznego. Poszczególne elementy tej działalności zaprezentowano na rys. 2.



Rys. 2. Elementy działalności Lasów Państwowych

Źródło: opracowanie własne.

Elementem rachunku ekonomicznego i podstawą gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych LP są sporządzane przez nie roczne plany finansowo-gospodarcze zawierające [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. ...]:

- 1) zadania rzeczowe,
- 2) przychody ze sprzedaży,
- 3) koszty działalności,
- 4) wynik finansowy.

Plany finansowo-gospodarcze regionalnych dyrekcji, obok planu własnego, obejmują plany nadleśnictw i zakładów, zatwierdzane przez dyrektorów regionalnych dyrekcji, a przychody z działalności ubocznej i dodatkowej nie powinny być niższe niż koszty poniesione na ich prowadzenie. Definiując zasady finansowania gospodarki leśnej, należy wskazać na podatek leśny¹, który zastąpił zwykły podatek dochodowy, oraz tzw. Fundusz Leśny², służący redystrybucji środków od jednostek wykonujących z największym powodzeniem funkcje produkcyjne do jednostek

¹ Podatek leśny zaliczany jest do podatków bezpośrednich. Przedmiotem opodatkowania podatkiem leśnym są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy. Podstawę opodatkowania podatkiem leśnym stanowi powierzchnia lasu, wyrażona w hektarach.

² Fundusz Leśny – jego podstawowym zadaniem jest wyrównywanie niedoborów w nadleśnictwach, niedoborów powstających przy realizacji zadań gospodarki leśnej z tytułu zróżnicowanych przyrodniczo-ekonomicznych warunków gospodarowania. Wykorzystywany też jest na wspólne przedsięwzięcia jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych – badania naukowe, tworzenie infrastruktury, sporządzanie planów urządzenia lasów.

uboższych [Hausner, Żylicz]. Wskazać należy również na istotną zmianę wprowadzoną w 2014 r., a mianowicie: zgodnie z brzmieniem regulacji dodanej w art. 58a Ustawy z dnia 24 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o lasach [Ustawa z 24 stycznia 2014 r. ...] Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych zobowiązana będzie do przekazywania do budżetu państwa części przychodów – w wysokości stanowiącej równowartość 2% przychodów uzyskanych przez LP ze sprzedaży drewna. Pierwsza wpłata, stanowiąca dochód budżetu państwa, zostanie dokonana w 2016 r.³ i będzie bezpośrednio determinowała zmiany w księgowości LP oraz wymusi stosowanie nowych zapisów w księgach rachunkowych i sprawozdawczości obligatoryjnej.

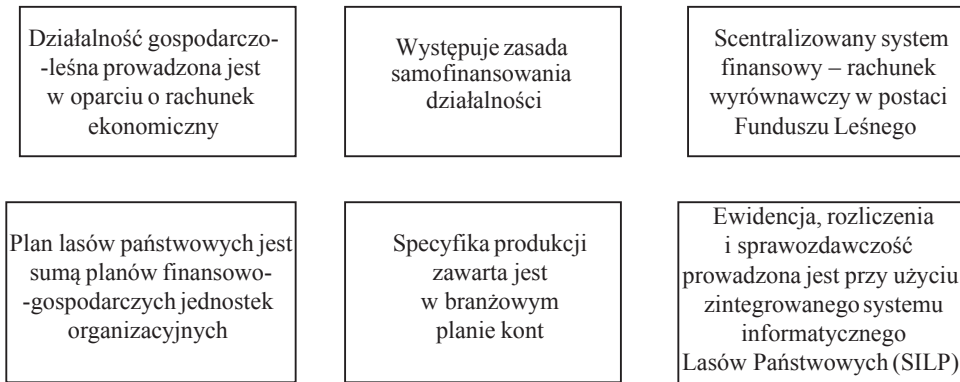
3. Rachunkowość obligatoryjna w Lasach Państwowych

Prowadzenie rachunkowości oraz realizację podstawowej funkcji rachunkowości w LP warunkuje status prawny jednostek organizacyjnych oraz warunki przyrodniczo- ekonomiczne produkcji. System finansowy LP jest odrębny, co oznacza, że nie należy do przedsiębiorstw państwowych, podmiotów prawa handlowego czy systemu finansowego jednostek sektora finansów publicznych [Buraczewski (red.) 2011]. Specyfiką gospodarki leśnej jest: struktura gatunkowa i wiekowa drzewostanów, układ bonitacji siedlisk, długość cyklu produkcyjnego, powierzchnia i zasięg kompleksów leśnych i ukształtowanie terenu [Marszałek 1987]. Czynniki te determinują poziom samodzielności ekonomicznej poszczególnych gospodarstw leśnych. Na poziom samodzielności i prowadzenie rachunkowości w poszczególnych jednostkach wpływ mają również szczególne cechy Lasów Państwowych przedstawione na rys. 3.

PGL LP prowadzi rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości oraz rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej oraz stosuje krajowe i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Rachunkowość jest integralną częścią struktury organizacyjnej. Pośredniczy w nadawaniu i odbieraniu informacji oraz wpływa na sposoby komunikacji i interakcji pomiędzy członkami jednostki, a zasady prowadzenia rachunkowości ujęte są w polityce rachunkowości danej jednostki. Do podstawowych elementów polityki rachunkowości w PGL LP zaliczyć należy:

- postanowienia ogólne,
- zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych,

³ Uzasadnieniem tej nowelizacji było ujednoczenie zasad gospodarki finansowej w Lasach Państwowych poprzez dostosowanie jej do aktualnych wymogów ustawy o rachunkowości oraz stworzenie mechanizmu prawnego umożliwiającego dokonywanie przez Lasy Państwowe wpłat do budżetu państwa. Wprowadzona nowelizacja jest często krytykowana przez środowisko leśników, naukowców, praktyków. Wskazuje się, iż Lasy Państwowe, które będą zmuszone do ponoszenia nałożonych na nie dodatkowych ciężarów finansowych, aby mogły realizować swoje zadania, będą zmuszone maksymalizować krótkookresowy wynik z działalności, co będzie wymuszało podporządkowywanie funkcji społecznej i środowiskowej funkcji czysto produkcyjnej. Pamiętać należy, iż gospodarka leśna to nie tylko gospodarka surowcowa i sektor leśno-drzewny.



Rys. 3. Szczególne cechy Lasów Państwowych

Źródło: opracowanie własne.

- metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- powierzenie składników majątkowych,
- inwentaryzację,
- załączniki (tj. umowę – wzór, o odpowiedzialności za powierzone mienie, protokół z przebiegu inwentaryzacji, protokół komisji inwentaryzacyjnej z przebiegu inwentaryzacji).

LP pokrywają koszty swojej działalności z własnych przychodów. Sporządzają corocznie raport o stanie lasów oraz sprawozdanie finansowo-gospodarcze z prowadzonej przez nie działalności. Podstawą gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych LP są sporządzane przez nie roczne plany finansowo-gospodarcze. Nadleśniczy przedstawia dyrektorowi regionalnej dyrekcji informacje o działalności finansowo-gospodarczej nadleśnictwa [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. ..]. W Lasach Państwowych prowadzona jest ewidencja ilościowa i wartościowa powierzonego w zarząd mienia Skarbu Państwa. Zasoby LP są zwiększane o zysk bilansowy, odpisy amortyzacyjne, dotacje celowe, a zmniejszane – między innymi o straty bilansowe i umorzenia majątku trwałego. W LP sporządzane są:

- plan przychodów i wydatków Funduszu Leśnego,
- bilans Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe,
- rachunek zysków i strat,
- zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym,
- rachunek przepływów pieniężnych.

Podkreślić należy, że ze względu na specyficzne warunki gospodarki leśnej, występowanie, obok funkcji produkcyjnej, funkcji pozaprodukcyjnej (socjalnej) lasu

i prowadzenie rachunkowości stwarza szereg problemów i wątpliwości, między innymi są one następujące [Buraczewski 2011]⁴:

- grunt leśny wraz z drzewostanem stanowią podstawowy środek trwały, jednak brakuje poprawnych metod określania ich wartości,
- brakuje poprawnej metody wartościowej ewidencji pozyskanych produktów,
- brakuje dookreślenia właściwych relacji między przychodami a realizacją wielostronnych funkcji lasów,
- trudno ograniczyć rachunek kosztów własnych do jednorocznych okresów obrotowych,
- występują wysokie koszty zarządu – ok. 40%.

Zarówno literatura przedmiotu, jak i praktycy wskazują, iż działalność gospodarcza jest nierozzerwalnie związana z ponoszeniem kosztów, a w przypadku Lasów Państwowych występuje ścisła zależność gospodarowania od czynników przyrodniczych. Działanie gospodarcze na poszczególnych etapach decyzyjnych w rozwoju lasu odbywa się w warunkach dużej niepewności. Głównym źródłem przychodów są wpływy z tytułu sprzedaży drewna (cechą swoistą jest powtarzalność i względna ich przewidywalność). Każda jednostka musi ponosić koszty, które trzeba optymalizować, a strategie kosztowe winny się koncentrować zarówno na działalności produkcyjnej, w przypadku lasów gospodarczo-leśnej, jak i sprawowaniu zarządu. Cel ten może być osiągnięty poprzez wykorzystywanie podsystemu rachunkowości zarządczej, który to, ze względu na swój fakultatywny charakter, jest elastyczniejszy w odniesieniu do prowadzonej obligatoryjnie rachunkowości finansowej. W związku z powyższym możliwości zaspokajania potrzeb informacyjnych, a tym samym usprawnienie działania LP, są możliwe przy zastosowaniu instrumentów rachunkowości zarządczej.

4. Wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych – proponowane kierunki zmian

Działalność gospodarcza jest nierozzerwalnie związana z ponoszeniem kosztów. Koszty są jednym z najważniejszych kryteriów oceny efektywności gospodarowania. Głównym narzędziem generującym informacje jest rachunek kosztów, który

⁴ W Lasach Państwowych brakuje metod i instrumentów umożliwiających poprawne przeprowadzenie kontroli procesu gospodarowania oraz norm do porównań, ocen, analiz. W wystąpieniu pokontrolnym Najwyższej Izby Kontroli LKI-41101-1-08 NIK negatywnie oceniła wiarygodność ksiąg rachunkowych kontrolowanych jednostek organizacyjnych PGL LP w odniesieniu do zasad ustalania wartości zarządzanych nieruchomości gruntowych i wykazywania tej wartości w księgach rachunkowych. Przepisy § 8 Rozporządzenia Rady Ministrów z 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe zobowiązują jednostki organizacyjne Lasów Państwowych do prowadzenia ewidencji ilościowej i wartościowej powierzonego w zarząd mienie Skarbu Państwa. Przedmiotowa kontrola NIK wykazała, że Lasy Państwowe w niewielkim zakresie uwzględniały w ewidencji księgowej wartość powierzonego im mienia.

stanowi podsystem informacyjny rachunkowości wykorzystywany do kalkulacji kosztu jednostkowego, wyceny, sporządzania sprawozdań, zarządzania organizacją. Celem rachunku kosztów jest [Szychta (red.) 2014]:

- pozyskiwanie informacji o kosztach jednostkowych i całkowitych oraz ustalanie czynników determinujących poziom i strukturę kosztów,
- umożliwienie podejmowania poprawnych decyzji związanych z alokacją kosztów wewnątrz organizacji, sporządzanie planów działalności oraz kontrola ponoszenia działalności i uzyskiwanych efektów działalności poszczególnych komórek organizacyjnych,
- edukacja pracowników organizacji.

Ukierunkowanie rachunkowości na sterowanie efektywnością i skutecznością procesów zachodzących w organizacji spowodowało pojawienie się takich systemów i narzędzi zarządzania kosztami, jak:

- rachunek kosztów działań,
- strategiczna karta wyników,
- *Lean Accounting*,
- *Kaizencosting* (system redukcji kosztów),
- wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności.

Wymienione wyżej systemy stanowią jedynie wybrane elementy rachunkowości zarządczej i nie stanowią zamkniętego katalogu, a ze względu na ograniczoną objętość opracowania zaprezentowano jedynie wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej możliwe do wykorzystania w LP. Efektywność przebiegu procesów gospodarczych organizacji zależy w dużym stopniu od sprawności działań, które składają się na procesy [Filipiak i in.]. Zarządzanie kosztami w układzie działań jest ukierunkowane na podejmowanie oraz na prowadzenie działań sprzyjających poprawie sprawności przebiegu procesu gospodarczego, jak również doskonalących proces podejmowania decyzji. W rachunku kosztów działań duże znaczenie przypisuje się przyczynom ponoszenia kosztów, przy czym przyjmuje się, że pierwotną przyczyną ich ponoszenia są działania angażujące różne zasoby, których ponoszenie generuje poziom kosztów w organizacji [Nowak 2003].

Proces oznacza ciągłe i regularne działanie lub też sekwencje następujących po sobie działań, które są wykonywane w określony sposób dla osiągnięcia zamierzonego rezultatu. Polega na analizie i przekształceniu procesów działania z uwzględnieniem celów, kosztów, jakości obsługi klienta i czasu realizacji zadań. Dotyczy wzrostu wydajności, efektywności i skuteczności. Procesowy rachunek kosztów w koncepcji ABC przebiega w etapach; są one następujące [Szczypa 2011]:

- analiza wartości procesu gospodarczego i wydzielenie centrów działań,
- ustalenie rodzajów kosztów grupowanych w przekroju działań,
- wybór jednostek pomiaru wielkości wydzielonych działań,
- pomiar i grupowanie kosztów w przekroju działań,
- kalkulacja kosztów produktów, czyli ustalenie kosztów w przekroju przedmiotowym.

Wynikiem analizy działań jest lista procesów cząstkowych. W efekcie analizy procesów ułatwione staje się wyeliminowanie działań zbędnych, które nie przyczyniają się do zwiększania jakości i użyteczności usług. Jako główne cele rachunku kosztów działań wymienia się: urealnienie kalkulacji kosztów wytworzenia produktów i ograniczenie błędnych decyzji dotyczących tych kosztów, zwiększenie dokładności pomiaru zużycia zasobów przedsiębiorstwa, zwiększenie przejrzystości kosztów ponoszonych w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa [Szczypa 2014]. W tabelach 1 i 2 zaprezentowano wykorzystanie rachunku kosztów działań w dziale administracyjno-gospodarczym nadleśnictwa.

Rachunek kosztów procesowych pozwala redukować poziom kosztów w oparciu o konkretne działania. Zaprezentowany przykład wskazuje, iż proces związany z budową środków infrastruktury nadleśnictwa, wynagrodzenia oraz remonty dróg i kanalizacji generuje najwyższy poziom kosztów. Determinuje to wykonanie analiz dotyczących ceny jednostkowej tych usług w ramach outsourcingu oraz kontrolę kosztów tych działań.

Tabela 1. Tradycyjny rachunek kosztów

Dział administracyjno-gospodarczy: Koszt rodzajowy	Koszt (w zł)
Wynagrodzenia	200 000
Świadczenia na rzecz pracowników	19 200
Zużycie materiałów i energii	100 500
Amortyzacja	200 000
Pozostałe	18 300
Usługi obce	152 900
Ubezpieczenia	54 200
Razem	745 100

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Rachunek kosztów procesowych (działań)

Dział administracyjno-gospodarczy: Proces/działanie	Koszt (w zł)
Zaopatrzenie	7 000
Remonty	60 000
Budowa środków infrastruktury nadleśnictwa, w tym amortyzacja	285 000
Transport	30 000
Umowy dzierżawy i najmu mieszkań	14 000
Organizacja i realizacja zamówień publicznych	7 100
Koordinacja spraw związanych z inwentaryzacją składników majątkowych	6 500
Remonty dróg i urządzeń wodno-kanalizacyjnych	140 000
Prowadzenie ZFŚS	4 000
Prowadzenie spraw dotyczących ubezpieczeń	6 000
Wynagrodzenia wraz z pochodami	185 500
Razem	745 100

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że podstawowe koszty ponoszone w LP to koszty wytworzenia sprzedanych produktów (średnio 57%), koszty ogólnego zarządu (średnio 40,2%), pozostałe koszty operacyjne oraz koszty sprzedaży i koszty finansowe. Wysokie koszty zarządu powodują, że nadleśnictwa poszukują narzędzi, w tym narzędzi rachunkowości, pozwalających na redukcję tych kosztów. Możliwe do wykorzystania w LP instrumenty rachunkowości zarządczej zaprezentowano w tab. 3.

Tabela 3. Inne narzędzia rachunkowości zarządczej

Narzędzie rachunkowości zarządczej	Wyszczególnienie	Odniesienie do Lasów Państwowych
Strategiczna karta wyników	Jest koncepcją, która zmieniła model postrzegania zarządzania strategicznego. W szczególności uwypukliła ważność kapitału ludzkiego, gdyż to on w głównej mierze stanowi wartość przedsiębiorstwa i w znaczący sposób wpływa na rozwój i sukcesy organizacji	<ul style="list-style-type: none"> – zmusza pracowników do indywidualnego rozwoju, uczy pracy w grupie i umiejętności kompromisu – zwiększa efektywność pracy i planowania, dekretowania, księgowania dokumentów w LP – przełożenie strategii na plany i budżety, sprawozdania wewnętrzne w LP
<i>Kaizencosting</i>	Metoda jest ukierunkowana jedynie na redukcję kosztów i osiągnięcie wyznaczonego celu redukcji, głównie kosztów zmiennych z podziałem na poszczególne działy przedsiębiorstwa i wytwarzane produkty. Cel redukcji kosztów jest wyznaczany dla całego roku i może podlegać podziałowi na poszczególne miesiące	<ul style="list-style-type: none"> – ma szczególne znaczenie przy redukowaniu wysokich w PL kosztów zarządu, – wprowadzenie różnych usprawnień na każdym szczeblu, np. zlecenie zadań zbędnych na zewnątrz w ramach outsourcingu, szkolenia kaskadowe pracowników, ograniczanie podróży służbowych pracowników
<i>Lean Accounting</i>	Celem zastosowania <i>Lean</i> w rachunkowości jest wspieranie jako elementu realizacji strategii biznesowej. Jest to dążenie do przejścia od tradycyjnych metod rachunkowości do systemu, który mierzy i motywuje dostosowania doskonałych praktyk biznesowych w organizacji	<ul style="list-style-type: none"> – identyfikuje i eliminuje niestanowiącego wartości marnotrawstwa w procesie księgowym i procesach sprawozdawczych, – doprowadzenie do eliminacji metody kosztów standardowych – zaangażowanie pracowników, – samodzielność, ciągła poprawa

Źródło: opracowanie własne.

Lasy Państwowe wypracowały schemat działania na przestrzeni kilkudziesięciu lat. Nie funkcjonują jednak gotowe rozwiązania w zakresie rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej. Wyzwania stojące przed LP wymuszają stosowanie coraz nowocześniejszych metod i narzędzi prowadzenia rachunkowości. Mają one na celu zwiększenie sprawności i efektywności procesów występujących w danej organizacji, które pozwalają skutecznie kierować organizacją. Z pewnością każda decy-

zja o wprowadzaniu zmian ponosi za sobą szereg konsekwencji, jednakże warto się wzorować na pozytywnych doświadczeniach zaczerpniętych z innych krajów i wdrażać do warunków polskich możliwe do adaptacji rozwiązania dotyczące prowadzenia rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej.

5. Podsumowanie

Na podstawie analizy w zakresie rachunkowości w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe nasuwają się następujące wnioski:

1. Celami wszystkich organizacji, w tym LP, są osiągnięcie wysokiej efektywności działania, gwarantowanie zadowolenia klienta, podnoszenie wydajności oraz działanie przy minimum kosztów, co jest możliwe, jeżeli podmiot ma odpowiedni zasób informacji.

2. Informacje generowane przez system rachunkowości, niezbędne do odpowiedniego zarządzania LP, muszą być wiarygodne, rzetelne, kompletne i dostarczane na czas.

3. Rachunek kosztów stanowi dodatkowy zbiór informacji o kosztach ponoszonych przez LP.

4. Przedstawione w opracowaniu wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej mogą wpływać na usprawnienie zarządzania LP poprzez: poprawę jakości realizowanych usług, obniżanie kosztów działalności oraz efektywne wykorzystywanie posiadanych zasobów i tworzenie dodatkowej informacji.

5. Strategiczna karta wyników:

a) może być wykorzystywana do skomunikowania celów poszczególnych komórek organizacyjnych i pracowników z wizją i misją LP,

b) może generować niższe koszty działalności oraz osiąganie wyższych przychodów przez LP, zapewniając pełniejszy dostęp do informacji,

c) korzystnie wpływa na komunikację z klientem wewnętrznym i zewnętrznym LP, dostarczając dodatkowych informacji o realizowanych zadaniach,

d) zapewnia terminowe wykonywanie zadań i angażuje w nie wszystkich pracowników LP.

6. Rachunek kosztów działań:

a) pozwoli na optymalizowanie struktury organizacyjnej LP na wszystkich poziomach organizacji,

b) znowelizuje ewidencję kosztów zarządu w systemie rachunkowości, w szczególności Służby Leśnej i pracowników wyższego szczebla,

c) może się przyczynić do optymalizacji kosztów logistycznych w gospodarce leśnej,

d) pozwoli na obniżenie kosztów urządzenia lasu.

Literatura

- Buraczewski A. (red.), 2011, *Podstawy rachunkowości i gospodarki finansowej w Lasach Państwowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu, Poznań.
- Filipiak B., Cieciora M., Czaja-Cieszyńska H., Niewęglowski A., Szczypa P., 2010, *Rachunek kosztów w ochronie środowiska*, CeDeWu, Warszawa.
- Hausner J., Żylicz T., *Aksjologiczne podstawy i systemowo-ekonomiczne reguły racjonalnej gospodarki i polityki leśnej*, <http://www.lasy.gov.pl/informacje/aktualnosci/wyjatkowa-narada-na-jubileusz-lp/referat-hausner.pdf>, 13.01.2015.
- Marszałek T., 1987, *Ekonomiczne problemy gospodarki leśnej*, SGGW, Warszawa.
- Nowak E., 2003, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Szczypa P., 2011, *Rachunkowość zarządcza. Klucz do sukcesu*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa.
- Szychta A. (red.), 2014, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 76 (132), SKwP Rada Naukowa, Warszawa.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe, Dz. U. 1994 nr 134, poz. 692.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, Dz. U. 2011 nr 12, poz. 59 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 24 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o lasach, Dz. U. nr 222, poz. 222.