PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCLAW UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS

2022, vol. 66, nr 2 e-ISSN 2392-0041

Joanna Piłacik
Uniwersytet Łódzki
e-mail: joanna.pilacik@uni.lodz.pl
ORCID: 0000-0003-3615-6456

POMIAR KOSZTÓW SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI LASÓW PAŃSTWOWYCH – ZARYS PROBLEMATYKI

DOI: 10.15611/pn.2022.2.08
JEL Classification: Q01, Q23, Q56

© 2022 Joanna Piłacik
This work is licensed under the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 In-ternational License. To view a copy of this license, visit http://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/

Cytuj jako: Piłacik, J. (2022). Pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych – zarys problematyki. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, *66*(2).

Streszczenie: Celem artykułu jest propozycja metody identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych w kontekście zadań związanych z pozaprodukcyjnymi funkcjami lasów. Cel artykułu osiągnięto poprzez studia literaturowe i przeprowadzone studium przypadku na wybranej jednostce organizacyjnej Lasów Państwowych. We wstępie autorka wskazała na niektóre bieżące problemy Lasów Państwowych, określiła potrzebę identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności ponoszonych w Lasach Państwowych oraz przestawiła główne informacje o kosztach w systemie rachunkowości tego podmiotu. Następnie przedstawiła fragmenty studium przypadku z propozycją pomiaru dotyczącego sposobu identyfikacji kosztów społecznej odpowiedzialności w działalności administracyjnej Lasów Państwowych. W podsumowaniu autorka podkreśliła konieczność identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych.

Słowa kluczowe: Lasy Państwowe, pozaprodukcyjne funkcje lasu, system rachunkowości Lasów Państwowych, koszty społecznej odpowiedzialności.

1. Wstęp

Lasy są dla człowieka niezastępowalnym dobrem, spełniając funkcje ochronne, produkcyjne i społeczne. Większość lasów w Polsce to lasy publiczne, należące do ma-

jątku Skarbu Państwa i zarządzane przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (dalej Lasy Państwowe lub LP). Lasy Państwowe spełniają ustawowy obowiązek prowadzenia trwale zrównoważonej gospodarki leśnej ukierunkowanej na zachowanie trwałości lasów, ciągłości ich wielowymiarowego użytkowania oraz powiększania zasobów leśnych. Lasy Państwowe przez specyfikę swojej działalności wpisują się bezpośrednio i jednoznacznie w istotę nurtu społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, będącej próbą sprostania wyzwaniom współczesnych problemów zrównoważonej gospodarki światowej. W dobie rozwoju świadomego społeczeństwa informacyjnego coraz większą wagę przywiązuje się do wartości pozaprodukcyjnych funkcji lasu (Paschalis-Jakubowicz, 2012). Należy pamiętać, że Lasy Państwowe, prowadząc zrównoważoną gospodarkę leśną, ponoszą określone koszty na realizację środowiskowych i społecznych zadań. Jednak obecnie pomiar kosztów pozaprodukcyjnych funkcji lasu w systemie rachunkowości LP jest utrudniony.

Celem artykułu są rozważania na temat identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych. Aby go zrealizować, autorka wykorzystała studia literaturowe dotyczące znaczenia pozaprodukcyjnych funkcji lasów oraz metodę dedukcyjną. W artykule wskazano na istnienie luki w literaturze przedmiotu dotyczącej propozycji pomiaru kosztów ponoszonych na realizację zadań LP związanych ze społeczną odpowiedzialnością. Studium przypadku pozwoliło na przedstawienie ogólnej koncepcji społecznej odpowiedzialności w działalności Lasów Państwowych i związanych z nimi kosztów.

2. Społeczna odpowiedzialność Lasów Państwowych w kontekście zrównoważonej gospodarki leśnej

Rosnąca popularność problematyki pozaprodukcyjnych funkcji lasów stawia przed LP wyzwania o coraz szerszym zasięgu. Po pierwsze, jako organizacja państwowa Lasy Państwowe spełniają cele wyznaczone przez właścicieli (czyli całe społeczeństwo), a ich ustawowym obowiązkiem jest prowadzenie trwale zrównoważonej gospodarki leśnej poprzez wypełnienie podstawowych funkcji lasu, czyli funkcji środowiskowych, produkcyjnych i społecznych. Realizacja tych trzech funkcji bezpośrednio wpisuje się w koncepcję społecznej odpowiedzialności, będąc konsekwencją i odpowiedzią na przyjętą politykę zrównoważonego leśnictwa, określoną w ustawie o lasach (Ustawa y dnia 28 września 1991). Opracowana przez Lasy Państwowe strategia na lata 2014-2030 powinna stanowić dla interesariuszy przekaz o konieczności równoważenia w działaniach Lasów Państwowych trzech funkcji gospodarki leśnej i wynikających z tego kompromisów[1]. W społeczeństwie nadal funkcjonuje obraz Lasów Państwowych jako jednostki sektora finansów publicznych, dotowanej

[1] Największe znaczenie dla społeczeństwa mają funkcje lasów związane z adaptacją do zmian klimatu, ochroną powietrza, środowiska życia roślin i zwierząt oraz rekreacją i turystyką (Gołos, 2010, 2011, 2012).

z budżetu państwa, monopolisty na rynku drzewnym, którego głównym i jedynym zadaniem jest pozyskanie i sprzedaż drewna. Właściwa komunikacja oraz polityka informacyjna to w ostatnich kilku latach problem Lasów Państwowych, które starają się budować świadomość ekologiczną społeczeństwa oraz promować właściwy i prawdziwy obraz działalności LP. Dodatkowo Lasy Państwowe nieustannie pracują nad doskonaleniem mechanizmów zapewniających możliwość finansowania zadań realizowanych ze środków własnych, dążąc przy okazji do zbudowania sprawnej i efektywnej ekonomicznie jednostki (Piłacik i Kielanowicz, 2015).

Zdaniem Adamowicza i Szczypy gospodarka leśna prowadzona zgodnie z ideą trwale zrównoważonych wielostronnych korzyści z lasu może być znacznie droższa w porównaniu z gospodarką leśną nastawioną głównie na produkcję drewna (Adamowicz i Szczypa, 2014). Istnieje powszechne przekonanie, że pozaprodukcyjne funkcje lasu stanowią zwielokrotnienie oszacowanej wartości gospodarczej. Wydaje się zatem zasadne stwierdzenie, iż istnieje zapotrzebowanie na informacje (ekonomiczne, ekologiczne i społeczne) związane z realizacją kosztowych pozaprodukcyjnych funkcji lasów. Obecnie system rachunkowości Lasów Państwowych generujący informacje finansowe nie dysponuje narzędziami pozwalającymi powiązać rozmiar zadań gospodarczych (koszty ich realizacji) w określonych warunkach przyrodniczych, ekonomicznych oraz społecznych jednostek Lasów Państwowych z efektami ich działalności (przychodami oraz wynikiem finansowym). Ponadto brakuje jednolitej i rzetelnej wyceny pozaprodukcyjnych aspektów gospodarki leśnej, a realizacja idei trwałego rozwoju leśnictwa wymaga zwiększonych nakładów na gospodarkę leśną. W literaturze zarówno polskiej (np. Bartczak, Lindhjem, Novrud, Zandersen i Żylicz, 2008; Żylicz i Giergiczny, 2013), jak i zagranicznej (np. Cameron, Poe, Ethier i Schulze, 2002; Stenger, Harou i Navrud, 2009) powstało wiele opracowań na temat wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasów. Natomiast brakuje opracowań i propozycji pomiaru i wyceny zadań wykonywanych przez Lasy Państwowe na rzecz społecznej odpowiedzialności względem szerokiej grupy interesariuszy tej jednostki.

W związku z powyższym kolejnym wyzwaniem dla Lasów Państwowych jest dostosowanie systemu rachunkowości do potrzeb społeczeństwa w zakresie zapotrzebowania na informację o działalności związaną ze społeczną odpowiedzialnością tej jednostki. Propozycję metod pomiaru i wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasu przedstawiali m.in. Sadowska i Szczypa. Zidentyfikowali oni (na poziomie ogólnym) narzędzia rachunkowości, które wspomogą proces pomiaru i wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasu oraz zasilą informacyjnie procesy decyzyjne kadry menedżerskiej Lasów Państwowych (Sadowska i Szczypa, 2018). Z kolei Ankudo i Kowalczyk na przykładzie nadleśnictw Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Szczecinie oszacowali wielkość kosztów ponoszonych na wypełnianie wybranych pozaprodukcyjnych funkcji lasu (Ankudo i Kowalczyk, 2013). W obu wspomnianych opracowaniach punktem wyjścia dla proponowanych rozwiązań jest spojrzenie na cele i funkcje lasów z perspektywy ich roli pozaprodukcyjnej, czyli w zakresie koncepcji społecznej wartości lasu. Kompleksowe postrzeganie wartoś-

ci lasu jest ważne z ekonomicznego punktu widzenia, gdyż wskazane są zarówno korzyści, jak i społeczne koszty realizacji zrównoważonego modelu gospodarki leśnej (Płotkowski, 2008).

W celu sformułowania propozycji metody identyfikacji i pomiaru wybranych działań społecznie odpowiedzialnych w Lasach Państwowych opracowano studium przypadku na wybranej jednostce organizacyjnej Lasów Państwowych. Podstawowymi technikami badawczymi zastosowanymi na potrzeby przeprowadzenia studium przypadku były obserwacja bezpośrednia, analiza dokumentów źródłowych oraz badanie ilościowe z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety.

3. Koszty w systemie rachunkowości Lasów Państwowych – podstawowe zagadnienia

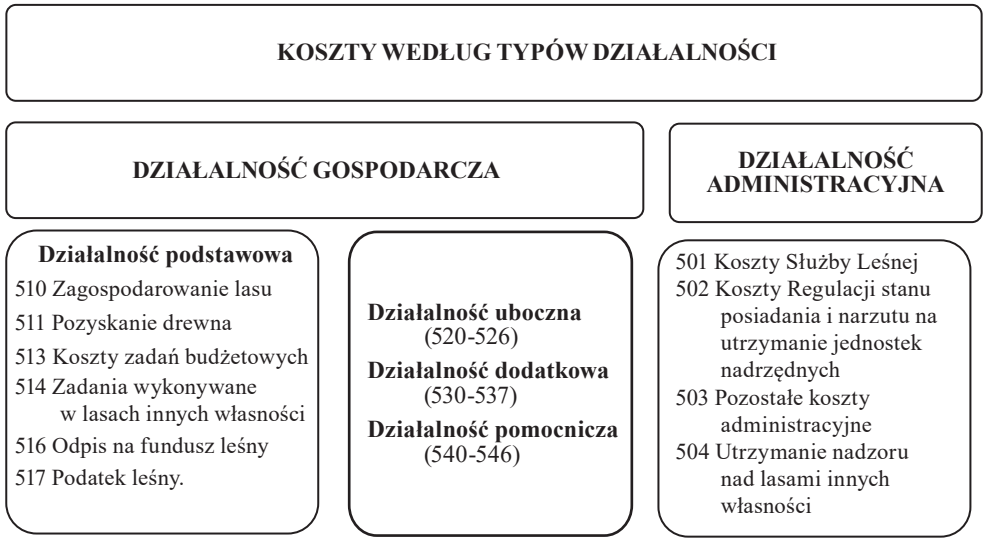
System rachunkowości Lasów Państwowych[2] jest prowadzony zgodnie z regulacjami ustawy o rachunkowości oraz Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe. System ten jest wspierany przez unikalny zintegrowany system informatyczny (System Informatyczny Lasów Państwowych, SILP), uwzględniający specyfikę i szczególną złożoność procesów gospodarczych na każdym poziomie organizacyjnym zarządzania w Lasach Państwowych (Śnieżek, 2016). Jednostki Lasów Państwowych prowadzą ewidencję kosztów w układzie rodzajowym, co stanowi punkt wyjścia do rozliczania kosztów na układ podmiotowy (funkcjonalny) kosztów z podziałem na miejsca powstawania kosztów. Podział kosztów według typów działalności przedstawiono na rys. 1.

Przyjęte podejście pokazuje strukturę rodzajową kosztów, umożliwia identyfikację ośrodków odpowiedzialnych za ich powstawanie oraz pozwala na przeprowadzenie kalkulacji kosztu jednostkowego i kontroli. Zastosowany rachunek kosztów daje możliwość sporządzenia kalkulacyjnego rachunku zysków i strat. Zgodnie z branżowym planem kont stosowanym w jednostkach Lasów Państwowych konta syntetyczne odzwierciedlają biologiczny cykl rozwoju drzewostanów, począwszy od zbioru nasion poprzez ich wysiew, hodowlę sadzonek, zalesienia i odnowienia, pielęgnowanie i ochronę aż do pozyskania i spedycji.

Ewidencja kosztów według typów działalności w Lasach Państwowych jest prowadzona w Systemie Informatycznym Lasów Państwowych z zastosowaniem pogłębionej analityki:

– na kontach syntetycznych (księga główna) – w podsystemie „Finanse i Księgowość”,
– w układzie kalkulacyjnym – w miejscach powstawania kosztów jednolitych dla wszystkich jednostek Lasów Państwowych (MPK oznacza fragment działalności, w której koszty powstały lub na rzecz której zostały poniesione).

[2] O systemie rachunkowości Lasów Państwowych w różnym ujęciu pisali m.in.: A. Buraczewski (2011), J. Piekutin (2006), B. Sadowska (2015), E. Śnieżek (2016), K. Adamowicz i P. Szczypa (2016) oraz K. Adamowicz i in. (2017).



Rys. 1. Koszty według typów działalności Lasów Państwowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Planu Kont PGL Lasy Państwowe.

Miejsca powstawania kosztów odpowiadają grupom czynności i tym samym pozycjom planu w podsystemie „Las". Ewidencja prowadzona jest w ujęciu wartościowym oraz rzeczowym, odzwierciedlającym amortyzację, koszty wykonanych prac gospodarczych jako czynności, koszty materiałów i produktów zużytych dla wykonania tych zadań. Warto wspomnieć, iż w Lasach Państwowych wyróżnia się dwa główne rodzaje działalności: gospodarczą (czyli podstawową, uboczną, dodatkową, socjalno-bytową i pomocniczą) – w zakresie gospodarki leśnej w nadleśnictwach, oraz administracyjną – w Dyrekcji Generalnej, regionalnych dyrekcjach i nadleśnictwach. Podział ten odzwierciedlony został w układzie kosztów funkcjonalnym (por. rys. 1).

Koszty działalności operacyjnej ponoszone w Lasach Państwowych w 2019 roku to koszty wytworzenia sprzedanych produktów (około 55% ogółu kosztów), koszty ogólnego zarządu (około 45% wszystkich kosztów), pozostałe koszty operacyjne oraz koszty sprzedaży i koszty finansowe. Wysokie koszty zarządu, do których zaliczane są głównie koszty związane z zatrudnieniem pracowników Służby Leśnej i pozostałych pracowników administracyjnych, to problem, który należy w systemie rachunkowości Lasów Państwowych rozwiązać. Zdaniem autorki, część z kosztów administracyjnych można przyporządkować do kosztów własnych sprzedaży, jednak należy zaproponować odpowiednie rozwiązania i zaimplementować je w systemie rachunkowości Lasów Państwowych. Jednak dostosowanie rachunkowości do specyfiki ekonomicznej gospodarstwa leśnego w zakresie długotrwałości produkcji leśnej i jej przyrodniczego uwarunkowania jest utrudnione ze względu na ustalenie

związku przyczynowo-skutkowego między nakładami na zagospodarowanie lasu a wartością pozyskanego drewna.

W kolejnym rozdziale artykułu przedstawiono metodę rozliczania kosztów administracyjnych jako istotnego elementu kalkulacji kosztów społecznej odpowiedzialności ze względu na wielkość kosztów występujących w Lasach Państwowych oraz w badanej jednostce.

4. Studium przypadku – metoda pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w działalności administracyjnej Lasów Państwowych

Prace nad metodą identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych w ramach działalności administracyjnej odbywały się w kilku etapach:

– ustalenie struktury organizacyjnej nadleśnictwa X,
– analiza jej wpływu na funkcjonowanie i realizację zadań ustawowych (istotny etap z punktu widzenia identyfikacji poniesionych kosztów wynagrodzeń pracowników związanych z działaniami społecznie odpowiedzialnymi),
– analiza regulaminu pracy, regulaminu kontroli wewnętrznej, regulaminu organizacyjnego, instrukcji obiegu dokumentów i ich kontroli wewnętrznej w nadleśnictwie X oraz zakresu czynności pracownika (zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności) na wszystkich stanowiskach zidentyfikowanych w strukturze tej jednostki.

W strukturze organizacyjnej nadleśnictwa X wyróżnia się: biuro nadleśnictwa, leśnictwa oraz Ośrodek Hodowli Zwierzyny.

W skład biura nadleśnictwa wchodzą działy kierowane bezpośrednio przez nadleśniczego, do których zalicza się:

– Dział Gospodarki Leśnej,
– Dział Finansowo-Księgowy,
– stanowisko ds. nadzoru gospodarki drewna,
– posterunek Straży Leśnej,
– Dział Administracyjno-Gospodarczy,
– sekretarza,
– stanowisko ds. pracowniczych.

Dodatkowo w biurze wyróżnia się stanowisko pracy ds. kontroli, czyli inżyniera nadzoru, oraz posterunek Straży Leśnej kierowany przez starszego strażnika leśnego pełniącego funkcje komendanta posterunku Straży Leśnej.

Pierwszą analizowaną komórką organizacyjną jest leśnictwo – zarządzane przez leśniczego, w razie potrzeby zatrudnieni są podleśniczowie będący pomocniczymi pracownikami leśniczego. W nadleśnictwie X funkcjonuje 17 leśnictw oraz dodat-

kowo Ośrodek Hodowli Zwierzyny składający się czterech obwodów łowieckich[3]. W badanym okresie, poza analizą dokumentacji źródłowej, przeprowadzono również obserwację bezpośrednią pracy leśniczych w kancelarii oraz w terenie. Analizie poddano zakres czynności określony dla pracowników na stanowiskach leśniczego. Czynności podzielono na dwie kategorie: działania związane ze społeczną odpowiedzialnością i działania związanie z działalnością podstawową. Wstępny podział zakresu czynności został ustalony w drodze konsultacji bezpośrednich z leśniczym[4]. Zakres czynności leśniczego związany ze społeczną odpowiedzialnością przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Zakres obowiązków leśniczego – działania związane ze społeczną odpowiedzialnością

Bieżąca obserwacja, zbieranie i kompletowanie materiałów niezbędnych do opracowania prognoz zagrożenia drzewostanów przez czynniki biotyczne i abiotyczne, terminowe zwalczanie szkodników i zapobieganie szkodom przez nie wyrządzonym, otaczanie opieką pożytecznych organizmów oraz stała troska o poprawę stanu sanitarnego drzewostanów.
Bieżąca obserwacja lasu oraz realizacja dodatkowych zadań hodowlanych i ochronnych.
Współpraca w zakresie gospodarki łowieckiej z leśniczym ds. łowieckich dotycząca: inwentaryzacji zwierzyny, zagospodarowania łowisk, lokalizacji urządzeń łowieckich, organizacji polowań zbiorowych, ewidencjonowania wyjść myśliwych indywidualnych.
Prowadzenie działalności w zakresie edukacji leśnej społeczeństwa oraz działalności informacyjnej dotyczącej udostępniania lasu, a także dbania o bezpieczeństwo pożarowe w lasach.
Kreowanie pozytywnego wizerunku Lasów Państwowych i dbanie o niego.
Podejmowanie działań w kierunku zabezpieczenia lasu, budynków i innych obiektów leśnych przed pożarami oraz nadzór nad przestrzeganiem przepisów dotyczących zabezpieczenia majątku leśnego przez podległych mu pracowników i osób przebywających na terenach leśnych.
Dbanie o utrzymanie właściwej estetyki osad i obiektów LP znajdujących się na terenie leśnictwa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakresu czynności pracownika badanej jednostki LP.

Zaproponowany podział zweryfikowano na podstawie ankiety przeprowadzonej wśród leśniczych nadleśnictwa X. Leśniczowie z badanej jednostki to wykształceni i doświadczeni pracownicy (70% pracowników ma wykształcenie wyższe, a 41% leśniczych posiada ponad 20-letni straż pracy na tym stanowisku). Na pytanie „Czy zgadzasz się z podziałem na działania społecznie odpowiedzialne CSR/działania związanie z działalnością podstawową w ramach obowiązków na stanowisku leśniczego (lub leśniczego ds. łowieckich)?" wszyscy ankietowani odpowiedzieli twierdząco. Następnie wskazali, iż średnio 30% działań w ramach zakresu obowiązków jest związane z CSR.

[3] Każdy leśniczy kierujący leśnictwem lub obwodem łowieckim jest zobowiązany do wykonania wszystkich czynności techniczno-gospodarczych, ochronnych i administracyjnych na terenie powierzonego leśnictwa wynikających z planów gospodarczych i harmonogramów prac ustalonych dla leśnictwa lub obwodu łowieckiego w ramach wyznaczonego przez zastępcę nadleśniczego zakresu obowiązków.

[4] Czynność ta została powtórzona w przypadku leśniczego ds. łowieckich, ale ze względu na ograniczenie objętości artykułu została ona pominięta.

Kolejnym etapem identyfikacji i pomiaru kosztów Służby Leśnej związanych ze społeczną odpowiedzialnością było ustalenie czasu pracy pracowników leśnictw w całym roku przypadającego na działalność CSR. Zgodnie z ewidencją czasu pracy prowadzoną w nadleśnictwie ustalono koszt roboczogodziny dla każdego leśniczego na podstawie wynagrodzenia określanego za dany rok. W wyniku konsultacji z leśniczymi ustalono, iż aby dokładniej prezentować czas, a co za tym idzie – koszty poniesione na ten rodzaj działalności, należy opracować specjalny formularz. Na jego podstawie leśniczowie wskazali, w jakim okresie roku (w podziale na miesiące) wykonywali zadania związane z CSR oraz ile roboczogodzin poświecili na tę czynność. W formularzu czasu pracy leśniczego liczba roboczogodzin w podziale na działania społecznie odpowiedzialne w poszczególnych miesiącach była różna, ponieważ leśniczowie wykonują określone prace wynikające z ustalonego harmonogramu opartego na planie urządzenia lasu oraz przebiegu samego procesu przyrodniczego[5]. Oczywiście, opracowując zasady pomiaru kosztów, należy mieć na uwadze, iż także działalność w zakresie społecznej odpowiedzialności może być prowadzona w różnym zakresie, w różnych rejonach kraju. Dlatego sama metoda postępowania w ustalaniu kosztów społecznie odpowiedzialnych w nadleśnictwie X może zostać powielona w innych jednostkach Lasów Państwowych, ale otrzymany średni czas poświęcony na działalność CSR może być różny.

W toku dalszych prac, opierając się na danych wygenerowanych z systemu rachunkowości nadleśnictwa X, ustalono koszty pracowników Służby Leśnej zatrudnionych na stanowisku leśniczego, czyli wynagrodzenia i świadczenia wraz z narzutami na wynagrodzenia oraz utrzymanie środków lokomocji[6] tej grupy zatrudnionych. Pozostałe koszty związane z pracownikami Służby Leśnej, takie jak koszty szkoleń pracowników, delegacji czy utrzymania mieszkań Służby Leśnej, uznano – w drodze konsultacji z głównym księgowym nadleśnictwa X – za nieistotne z punktu widzenia kalkulacji kosztów społecznej odpowiedzialności. W kalkulacji tych kosztów uwzględniono również koszty przypisane do pracowników zatrudnionych na stanowisku podleśniczych współpracujących z leśniczymi. W wyniku obserwacji bezpośredniej pracy leśniczego w jego kancelarii stwierdzono, iż podleśniczy działa zgodnie z zadaniami zleconymi przez leśniczego, zatem czas pracy podleśniczego poświęcony na działalność CSR jest zgodny z czasem pracy uzgodnionym z leśniczym[7].

[5] Sposób zarządzania i gospodarowania lasami będącymi w zarządzie Lasów Państwowych na terenie kraju jest uzależniony od wielu czynników, takich jak: ukształtowanie terenu, warunki klimatyczne, położenie geograficzne czy też uwarunkowania kulturowe. To tylko przykłady czynników wpływających na działalność Lasów Państwowych w różnych regionach Polski.

[6] Jest to MPK 114, czyli koszty związane z utrzymaniem pojazdów służbowych pracowników Służby Leśnej, a w szczególności koszty: amortyzacji, paliw i olejów, remontów, napraw, konserwacji i przeglądów technicznych ubezpieczeń. Tu ewidencjonuje się również ryczałty przyznane pracownikom Służby Leśnej za używanie do celów służbowych własnych samochodów, motocykli i innych środków lokomocji.

[7] W badanym okresie zatrudnionych na stanowisku podleśniczego było piętnastu pracowników. W nadleśnictwie zatrudniano również dwóch stażystów – ich wynagrodzenia pominięto w kalkulacji.

Procedura identyfikacji kosztów społecznej odpowiedzialności w kosztach Służby Leśnej została powtórzona stosunku do działalności leśniczych ds. łowieckich, czyli dwóch pracowników zatrudnionych na tym stanowisku w nadleśnictwie. Gospodarka łowiecka prowadzona w ośrodkach hodowli zwierzyny (kolejna komórka organizacyjna wyszczególniana w strukturze organizacyjnej nadleśnictwa X) jest rozbudowana i specyficzna, tak jak gospodarka leśna na terenie tej jednostki. Z gospodarki łowieckiej została wyłączona całkowicie, w kontekście kalkulacji kosztów społecznej odpowiedzialności, działalność związana z myślistwem, a ściślej – działalność związana z przeprowadzaniem polowań.

Ostatnią analizowaną komórką organizacyjną jest biuro nadleśnictwa. W ramach tej komórki pracownicy zostali podzieleni na trzy kategorie ze względu na specyfikę stanowisk pracy:

– zarząd nadleśnictwa (kierownictwo jednostki: nadleśniczy, zastępca nadleśniczego, inżynier nadzoru, główny księgowy, komendant Straży Leśnej, sekretarz),
– specjaliści związani z działalnością operacyjną nadleśnictwa,
– specjaliści związani z działalnością społecznej odpowiedzialności.

Wynagrodzenia kierownictwa nadleśnictwa oraz narzuty na nie są w całości uznane za koszty ogólnego zarządu, niezwiązane ze społeczną odpowiedzialnością.

W strukturze nadleśnictwa X specjaliści związani z działalnością operacyjną to zespół stanowisk lub stanowisko pracy wyodrębnione w strukturze organizacyjnej nadleśnictwa X, podległe bezpośrednio lub pośrednio kierownictwu jednostki, czyli: Dział Finansowo-Księgowy (kierowany przez głównego księgowego), Dział Administracyjno-Gospodarczy (kierowany przez sekretarza), specjalista ds. pracowniczych, specjalista ds. stanu posiadania[8], specjalista ds. użytkowania i urządzania[9], specjalista ds. użytkowania lasu[10] oraz specjalista ds. użytkowania lasu i marketingu[11] (kierowani przez zastępcę nadleśniczego). W tej grupie znajdują się pracownicy zatrudnieni w Służbie Leśnej oraz pozostali pracownicy administracyjni. Koszty utrzymania pozostałych pracowników administracyjnych są ewidencjonowane na koncie 503. Powyższa grupa pracowników i ich koszty zatrudnienia są uznane za koszty ogólnego zarządu i nie są identyfikowane jako koszty społecznej odpowiedzialności.

W biurze nadleśnictwa X w dziale gospodarki leśnej wyodrębniono grupę stanowisk pracy, którą, po zapoznaniu się z zakresem obowiązków pracowników, zaliczono do działalności społecznie odpowiedzialnej. Należą do nich:

---

[8] Prowadzi on ewidencję stanu posiadania i rejestru gruntów, gromadzi komplet dokumentów w tym zakresie, aktualizuje mapy i prowadzi współpracę z BULiGL oraz bierze udział w ustalaniu stanu posiadania RDLP w Szczecinku.

[9] Prowadzenie spraw dotyczących urządzania lasu, w tym organizowanie, koordynowanie i nadzorowanie opracowania planu urządzenia lasu dla nadleśnictwa oraz jego wykonawstwa.

[10] Bieżąca współpraca z leśniczymi w zakresie pozyskania drewna, sprzedaży i wielkości zapasów drewna.

[11] Prowadzi całokształt prac związanych z planowaniem i realizacją planu cięć w nadleśnictwie oraz z organizacją i realizacją sprzedaży drewna.

– specjalista ds. hodowli lasu, który ustala zadania w zakresie hodowli lasu i nasiennictwa na podstawie zadań rocznych wynikających z planu urządzenia lasu i bieżących potrzeb nadleśnictwa,
– specjalista ds. ochrony lasu, którego jednym z głównych zadań jest działalność edukacyjna.

Koszty związane z zatrudnieniem tej grupy pracowników (Służba Leśna oraz pozostali pracownicy administracyjni) zostały uznane w całości za koszty społecznej odpowiedzialności.

Studium przypadku, którego fragmenty przedstawiono w niniejszym artykule, było realizowane w latach 2014-2018. Przyczyniło się ono istotnie do poszerzenia wiedzy na temat identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych.

5. Zakończenie

Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe to jednostka gospodarcza specyficzna zarówno pod względem prawnym, jak i zakresu oraz rodzaju prowadzonej działalności. W miarę wzrostu zamożności społeczeństwa oraz podnoszenia się poziomu świadomości ekologicznej zauważalna jest rosnąca presja ludności na dominację funkcji ochronnych lasów nad gospodarczymi. W dyskusji na temat pozaprodukcyjnych funkcji lasu trzeba uwzględnić oczekiwania, a czasami wręcz żądania ludności korzystającej z dóbr lasu w zakresie rekreacji, wypoczynku i edukacji.

Propozycja identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych wymaga stworzenia dodatkowych, niezależnie wyodrębnionych w systemie rachunkowości struktur kosztowych, które obecnie nie funkcjonują w systemie SILP. Umożliwi to dostęp i przekaz informacji o wielkości i kosztowności wykonywanych zadań związanych z pozaprodukcyjnym funkcjami lasów. Należy wszak pamiętać, że identyfikacja i pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności, czyli m.in. szacowanie wielkości tych kosztów, określanie miejsc ich powstania, powiązanie z nakładami oraz zadaniami, jak również ustalanie stopnia zaangażowania poszczególnych zasobów, jest zagadnieniem bardzo złożonym. Czynnikami determinującymi skuteczność wdrożenia metod identyfikacji i wyodrębnienia oraz pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności jest przekonanie zarówno kadry zarządzającej, jak i innych pracowników Lasów Państwowych o korzyściach wynikających z generowania takich informacji i udostępniania ich interesariuszom.

Literatura

Adamowicz, K. i Szczypa, P. (2014). Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (334), 13-24.

Adamowicz, K. i Szczypa, P. (2016). Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (440), 13-22.

Adamowicz, K., Dyrcz, A., Szczypa, P., Zydroń, A., Michalski, K. i Szramka, H. (2017). Wpływ funduszu leśnego na wartość poszczególnych pozycji bilansu finansowego gospodarstwa leśnego. *Acta Scientiarum Polonorum. Colendarum Ratio et Industria Lignaria*, *16*(3), 157-164.

Ankudo, L. i Kowalczyk, H. (2013). *Koszty pozaprodukcyjnych funkcji lasu realizowanych na terenie RDLP w Szczecinie* (t. 104). Poznań: Wydawnictwo PTPN, Wydział Nauk Rolniczych i Leśnych.

Bartczak, A., Lindhjem, H., Navrud, S., Zandersen, M. i Żylicz, T. (2008). Valuing forest recreation on the national level in a transition economy: The case of Poland. *Forest Policy and Economics*, *7-8*(10), 467-472.

Buraczewski, A. (red.). (2011). Podstawy rachunkowości i gospodarki finansowej w Lasach Państwowych, *Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu*, Poznań.

Cameron, T. A., Poe, G. L., Ethier, R. G. i Schulze, W. D. (2002). Alternative non-market value--elicitation methods: Are the underlying preferences the same? *Journal of Environmental Economics and management*, *44*(3), 391-425.

Gołos, P. (2010). Społeczne znaczenie publicznych funkcji lasu – pożądany dla rekreacji i wypoczynku model drzewostanu i lasu. *Leśne Prace Badawcze*, *71*(2), 149-164.

Gołos, P. (2011). Ekonomiczne i finansowe aspekty rekreacyjnej i turystycznej funkcji lasu. *Leśne Prace Badawcze*, *72*(3), 241-251.

Gołos, P. (2012). Koszty świadczenia pozaprodukcyjnych funkcji gospodarki leśnej na przykładzie Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Katowicach. *Leśne Prace Badawcze*, *73*(3), 209--220.

Gołos, P. i Kaliszewski, A. (2016). Społeczne i ekonomiczne uwarunkowania realizacji publicznych funkcji lasu w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe. *Sylwan*, *160*(2), 91-99.

Piekutin, J. (2006). Analiza funkcjonowania funduszu leśnego w systemie finansowym Lasów Państwowych na przykładzie Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Radomiu. *Sylwan*, (6), 3-8.

Piłacik, J. i Kielanowicz, Ż. (2015). Społeczna odpowiedzialność biznesu na przykładzie Lasów Państwowych. W: D. Dyrda, M. Ptak (red.), *Zarządzanie środowiskiem i zrównoważona energetyka* (s. 162-170). Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Płotkowski, L. (2008). Ekonomiczne aspekty oceny funkcji lasu. *Studia i Materiały Centrum Edukacji Przyrodniczo-Leśnej*, *3*(19).

Sadowska, B. i Szczypa, P. (2018). Pomiary i wycena dokonanych pozaprodukcyjnych funkcji lasu w systemach rachunkowości – wybrane elementy. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, *97*(153), 99-113.

Stenger, A., Harou, P. i Navrud, S. (2009). Valuing environmental goods and services derived from the forests. *Journal of Forest Economics*, (15), 1-14.

Śnieżek, E. (2016). *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu. Studium przypadku Lasów Państwowych*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2011 r. Nr 12, poz. 59 z późn. zm.)

Żylicz, T. i Giergiczny, M. (2013). *Wycena pozaprodukcyjnych funkcji lasu. Raport końcowy*. Warszawa: Uniwersytet Warszawski.

MEASURING THE COSTS OF SOCIAL RESPONSIBILITY OF THE STATE FORESTS – AN OUTLINE OF ISSUES

Abstract: The purpose of this article is to propose a method for identifying and measuring the costs of social responsibility of the State Forests in the context of tasks related to non-productive functions of forests. The purpose of the article was achieved through literature studies and a case study on a selected organizational unit of the State Forests. In the introduction, the author indicated some current problems of the State Forests, defined the need for identification and measurement of social responsibility costs incurred in the State Forests and presented the main cost information in the accounting system of this entity. Then she presented fragments of a case study with a measurement proposal on how to identify social responsibility costs in the administrative activities of the State Forests. In conclusion, the author emphasizes the need to identify and measure the costs of social responsibility of the State Forests.

Keywords: State Forests, non-productive forest functions, accounting system of State Forests, social responsibility costs.