

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Halina K. Kocur  
Łamanie: Comp-rajt  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-469-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych .....	13
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	25
<b>Wioletta Baran:</b> System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych .....	41
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej .....	52
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych .....	61
<b>Adam Bujak:</b> Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	75
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości .....	84
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach .....	109
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych .....	122
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej .....	134
<b>Wojciech Fliegner:</b> Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym .....	144
<b>Stanisław Gędek:</b> Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych .....	160
<b>Anna Glińska:</b> Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej .....	171
<b>Renata Gmińska:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej .....	185
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań .....	194
<b>Bartosz Góralski:</b> Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej? .....	203

<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej .....	213
<b>Marcin Klinowski:</b> Ryzyko w analizie i ocenie projektów .....	221
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady .....	231
<b>Konrad Kochański:</b> Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych .....	246
<b>Joanna Koczar:</b> Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy .....	259
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin .....	267
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy? .....	276
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych .....	286
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie .....	295
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Współczesna rachunkowość a controlling .....	303
<b>Tomasz Lis:</b> Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia .....	313
<b>Monika Łada:</b> Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej .....	323
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg:</b> Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym .....	331
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa .....	341
<b>Łukasz Matuszak:</b> Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości .....	352
<b>Bożena Nadolna:</b> Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej .....	365
<b>Beata Namiel:</b> Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego .....	378
<b>Maria Nieplowicz:</b> Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia .....	388
<b>Edward Nowak:</b> Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej .....	396
<b>Marta Nowak:</b> Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów .....	405

<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej .....	414
<b>Krzysztof Prymon:</b> Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych .....	424
<b>Ewa Różańska:</b> Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym .....	434
<b>Jolanta Rubik:</b> Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw .....	446
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż” .....	455
<b>Beata Sadowska:</b> Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku .....	467
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie .....	476
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych .....	489
<b>Olga Szolno:</b> Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego .....	500
<b>Łukasz Szydelko:</b> Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia .....	511
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014 .....	520
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego .....	531
<b>Adam Węgrzyn:</b> Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego .....	540
<b>Edward Wiszniowski:</b> Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości ....	560
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa .....	569
<b>Paweł Wroński:</b> Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych ....	583
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw .....	591

## Summaries

<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> The possibilities of management accounting use in National Forests .....	24
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> The process of controlling system implementation in a production enterprise .....	40
<b>Wioletta Baran:</b> Management control system in healthcare providers .....	51
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation .....	60
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Organizational solutions of controlling in network organizations .....	74
<b>Adam Bujak:</b> The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	83
<b>Andrzej Bytniewski:</b> The technological modernization's effects of accounting system .....	93
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland .....	108
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises .....	121
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research .....	133
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union .....	143
<b>Wojciech Flegner:</b> Method of identifying accounting processes in the IT environment .....	159
<b>Stanisław Gędek:</b> The basics of short-term production decisions in mass production enterprises .....	170
<b>Anna Glińska:</b> Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop .....	184
<b>Renata Gmińska:</b> Behavioral aspects in management accounting .....	193
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trends in liquidity management – survey results ....	202
<b>Bartosz Góralski:</b> Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting .....	220
<b>Marcin Klinowski:</b> Risk in analysis and assessment of projects .....	230
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research .....	258

<b>Joanna Koczar:</b> Development of management accounting in Russia – selected issues .....	266
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities .....	275
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Do state controlled public companies pay too high dividends? .....	285
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks .....	294
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Retained earnings and taxation .....	302
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Contemporary accounting vs. controlling .....	312
<b>Tomasz Lis:</b> Development of costs optimization in production processes – selected aspects .....	322
<b>Monika Łada:</b> Grounded theories about management accounting .....	330
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg:</b> Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company .....	340
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing and company's decision-making model .....	351
<b>Łukasz Matuszak:</b> Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework .....	364
<b>Bożena Nadolna:</b> Identification of threats to the validation in management accounting research .....	377
<b>Beata Namiel:</b> Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune .....	387
<b>Maria Nieplowicz:</b> The performance-based budget cities with county rights – selected issues .....	395
<b>Edward Nowak:</b> Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size .....	404
<b>Marta Nowak:</b> Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers .....	413
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Bill of costs in insolvency proceedings .....	423
<b>Krzysztof Prymon:</b> On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation ....	433
<b>Ewa Różańska:</b> Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company .....	445
<b>Jolanta Rubik:</b> New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility .....	454
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

---

<b>Beata Sadowska:</b> Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study .....	475
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company .....	487
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures .....	499
<b>Olga Szolno:</b> Conditioning of effective budgeting functioning in local government units .....	510
<b>Łukasz Szydełko:</b> The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects .....	519
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014 .....	530
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling information system for the management of tires in the road transportation company .....	539
<b>Adam Węgrzyn:</b> Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan .....	558
<b>Edward Wiszniowski:</b> Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective .....	568
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Market valuation vs. book value of balance sheet elements .....	582
<b>Paweł Wroński:</b> Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study .....	590
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies .....	603



## **Krzysztof Adamowicz**

Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu  
e-mail: adamowicz@up.poznan.pl

## **Piotr Szczypa**

Uniwersytet Szczeciński  
e-mail: piotr.szczypa@wp.pl

---

# **MOŻLIWOŚCI WYKORZYSTANIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W LASACH PAŃSTOWYCH**

---

**Streszczenie:** W jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych prowadzona jest przede wszystkim rachunkowość finansowa. Współczesne uwarunkowania, w jakich prowadzona jest trwale zrównoważona gospodarka leśna, wymagają dodatkowych informacji, wykraczających poza możliwości obligatoryjnej rachunkowości. W związku z tym istnieje potrzeba przeprowadzenia głębszych badań z zakresu możliwości i celowości zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej jako źródła informacji o gospodarce leśnej. Problem badawczy polega na zidentyfikowaniu obszarów, w których występuje zapotrzebowanie na informacje zarządcze, i zaproponowaniu rozwiązań w ramach systemu rachunkowości zarządczej. Rozwiązania te zostaną odniesione do trzech podstawowych jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych, jakimi są: Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych, regionalne dyrekcje Lasów Państwowych, nadleśnictwa.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość zarządcza, Lasy Państwowe, informacja zarządcza.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.01

## **1. Wstęp**

Las jako grunt o charakterystycznym przeznaczeniu może być przedmiotem zainteresowania rachunkowości. Z kolei podmiotami systemu rachunkowości w tym zakresie są jednostki organizacyjne wchodzące w skład Lasów Państwowych: Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych, regionalne dyrekcje Lasów Państwowych, nadleśnictwa oraz inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Na podstawie dostępnej literatury, aktów prawnych, wywiadów z pracowni-

kami działów finansowo-księgowych nadleśnictw należy stwierdzić, że rachunkowość w zakresie gospodarki leśnej koncentruje się przede wszystkim na rozwiązaniach obligatoryjnych związanych z podsystemem rachunkowości finansowej. Rozwiązania z zakresu rachunkowości zarządczej są rzadko stosowane, a w przypadku wielu jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych (LP) w ogóle nie są wykorzystywane. W związku z tym istnieje potrzeba przeprowadzenia głębszych badań z zakresu możliwości i celowości zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej jako źródła informacji o gospodarce leśnej. Problem badawczy polega na zidentyfikowaniu obszarów, w których występuje zapotrzebowanie na informacje zarządcze, i zaproponowaniu rozwiązań w ramach systemu rachunkowości zarządczej. Rozwiązania te zostaną odniesione do trzech podstawowych ww. jednostek organizacyjnych LP.

W trakcie pisania artykułu zostały wykorzystane metody indukcji, dedukcji, a także obserwacja uczestnicząca. Proces badawczy polegał na zidentyfikowaniu problemu badawczego, a następnie ustosunkowaniu się do niego poprzez analizę informacji pochodzących z literatury oraz zebranych w trakcie wywiadów bezpośrednich, a także szkoleń z zakresu rachunkowości zarządczej. Na tej podstawie zostały wyciągnięte wnioski. Z uwagi na ograniczoną objętość artykułu rozważania zostaną zawężone do ogólnych kwestii z zakresu rachunkowości i będą stanowić przyczynek do dalszych, pogłębionych badań naukowych.

## 2. Lasy Państwowe jako podmiot rachunkowości

Lasami stanowiącymi własność Skarbu Państwa zarządza, z drobnymi wyjątkami<sup>1</sup>, Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGL LP). Organizacja ta jest prowadzona na podstawie rachunku ekonomicznego. Powołano ją do kierowania gospodarką leśną w lasach stanowiących własność lub pozostających pod innymi tytułami we władaniu Skarbu Państwa oraz do realizacji innych zadań, określonych ustawami. W ramach zarządu PGL LP gospodaruje gruntami i innymi nieruchomościami oraz ruchomościami związanymi z gospodarką leśną.

LP są państwową jednostką organizacyjną określoną przez prawo (Ustawa o lasach, DzU 1991, nr 101, poz. 444) pod względem: obszaru zadaniowego i majątkowego, zasad i uprawnień władania tym majątkiem, zdolności prawnej, zdolności do czynności prawnych oraz zdolności do czynności faktycznych. Prowadzona jest również, w ramach zarządu PGL LP, wycena i ewidencja majątku Skarbu Państwa, wykonuje się prognozowanie stanu zagrożeń pożarowych lasów oraz występowania szkodników i chorób drzew, a także monitoring lasów w Polsce.

---

<sup>1</sup> PGL LP nie zarządza lasami będącymi w użytkowaniu wieczystym parków narodowych, wchodzącymi w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz będącymi w użytkowaniu wieczystym na mocy odrębnych przepisów.

Należy zwrócić uwagę, że LP jest jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Taki stan rzeczy powoduje oczywiste ograniczenia związane np. z możliwościami inwestowania. Biorąc jednak pod uwagę profil działalności omawianej instytucji, można ją traktować jako nieokreśloną w kodeksie cywilnym, ułomną osobę prawną, albowiem zdolność prawna jest to zdolność do tego, aby być podmiotem stosunków cywilnoprawnych, a PGL LP warunek ten spełnia.

PGL LP posiada monopol ustawowy, wynikający z zapisów ustawy o lasach, co przyczynia się do zarządzania biurokratycznego tą organizacją. Działalność zarządcza w odniesieniu do PGL LP dotyczy trzech sfer, a mianowicie: działań związanych bezpośrednio z produkcją (działalność statutowa), działań związanych z usuwaniem nieprzewidzianych, lecz niewywołujących poważnych skutków, zakłóceń w produkcji oraz działań związanych z usuwaniem nieprzewidzianych zakłóceń w produkcji, na których usunięcie zarządzający nie ma bezpośredniego wpływu (np. wielkoobszarowe zwalczanie gradacji owadów) [Buraczewski 2001].

Legislacyjną podstawę do działania LP stanowią Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (DzU 2011, nr 12, poz. 59 z późn. zm) wraz z aktami wykonawczymi do niej oraz statut PGL LP nadany zarządzeniem nr 50 Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa z dnia 18 maja 1994 r. Zgodnie z ustawą o lasach trwale zrównoważoną gospodarkę leśną prowadzi się według planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu, z uwzględnieniem w szczególności następujących celów: zachowania lasów i korzystnego ich wpływu na klimat, powietrze, wodę, glebę, warunki życia i zdrowia człowieka oraz na równowagę przyrodniczą i ochrony lasów, zwłaszcza lasów i ekosystemów leśnych stanowiących naturalne fragmenty rodzimej przyrody lub lasów szczególnie cennych. Istotnym celem realizacji gospodarki leśnej jest ochrona gleb i terenów szczególnie narażonych na zanieczyszczenie lub uszkodzenie oraz o specjalnym znaczeniu społecznym, a także ochrona wód powierzchniowych i głębinowych, retencji zlewni, w szczególności na obszarach wododziałów i na obszarach zasilania zbiorników wód podziemnych. Należy zwrócić uwagę, że wymienione cele związane są z szeroko pojętymi działaniami zmierzającymi do ochrony środowiska. Działania te są działaniami kosztochłonnymi pokrywanymi w zdecydowanej większości z przychodów PGL LP. Przychody natomiast pochodzą przede wszystkim (ok. 98%) z ostatniego celu realizacji gospodarki leśnej, jakim jest racjonalna produkcja surowca drzewnego oraz surowców i produktów ubocznego użytkowania lasu.

Zgodnie z ustawą o lasach LP prowadzą działalność na zasadzie samodzielności finansowej i pokrywają koszty działalności z własnych przychodów. Dyrektor Generalny Lasów Państwowych, dyrektorzy regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych i nadleśniczowie są reprezentantami Skarbu Państwa w stosunkach cywilnoprawnych, w zakresie działania tych organów. Samodzielnie gospodarkę leśną prowadzi jednak nadleśniczy w nadleśnictwie na podstawie planu urządzenia lasu oraz on odpowiada za stan lasu. Charakterystyczną cechą realizacji gospodarki

leśnej jest to, że realizuje się ją na podstawie planu urządzania lasu, który jest opracowywany w oparciu o naukowe metody i zapewnia przede wszystkim zachowanie ekologicznych celów realizacji gospodarki leśnej z ewentualnym uwzględnieniem pozyskania surowca [Milczarska 2013]. Taka konstrukcja powoduje, że w leśnictwie nie obowiązuje powszechnie stosowana zasada maksymalizacji zysku. Wspomniany wcześniej zapis art. 50 ustawy o lasach, głoszący, że LP prowadzą działalność na zasadzie samodzielności finansowej i pokrywają koszty działalności z własnych przychodów, stwarza podstawy do twierdzenia, że PGL LP powinno uzyskiwać przychody na poziomie ponoszonych kosztów. Wynika to z faktu, że podstawowym elementem realizacji gospodarki leśnej, jak zauważono wcześniej, nie jest maksymalizacja zysku, lecz zachowanie i ochrona lasów wraz z ich korzystnym wpływem na szeroko pojęte środowisko. Zasada trwałości lasu sprawia, że poszczególne podstawowe jednostki organizacyjne nie mogą podlegać procedurze upadłościowej i jedynie w ograniczonym stopniu mogą być poddawane weryfikacji rynkowej [Buraczewski, Fałdowski 1999].

### **3. Rachunkowość i finanse w Lasach Państwowych**

Lasy Państwowe prowadzą rachunkowość według zasad określonych w Ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 2013, poz. 330 i 613). Gospodarkę finansową w Lasach Państwowych określa rozporządzenie Rady Ministrów z 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe (DzU z 22 grudnia 1994 r.), wydane na podstawie art. 59 ustawy o lasach.

System finansowy LP ma specyficzny charakter. Polega on na tym, że w odniesieniu do działania administracyjnego i podstawowego nadleśnictw stosuje się rozwiązania podobne do mechanizmów wdrażanych w podmiotach budżetowych. W odróżnieniu jednak od jednostek budżetowych, nadleśnictwa nie odprowadzają swoich oszczędności na działalności administracyjnej i podstawowej, lecz mają je do własnej dyspozycji [Buraczewski, Fałdowski 1999]. Przekazują natomiast na rachunek generalnej dyrekcji LP określoną corocznie przez Dyrektora Generalnego część zysku z działalności dodatkowej.

Jeszcze raz należy podkreślić, że PGL LP działa na zasadzie samodzielności finansowej i poza dochodami ze sprzedaży lasów i gruntów nie przekazywała dotąd środków finansowych związanych z zarządzeniem lub nadzorem gruntami Skarbu Państwa do krajowego budżetu. Pewna zmiana w tym zakresie nastąpiła w 2014 r., kiedy to Rada Ministrów przyjęła projekt ustawy o zmianie ustawy o lasach, przedłożony przez ministra środowiska, zakładający, że Lasy Państwowe będą przekazywać 2% przychodu do budżetu państwa od 2016 roku. Dodatkowo przyjęto, że w latach 2014-2015 PGL LP dokonają wpłaty do budżetu państwa w wysokości 1 600 mln zł (w każdym roku po 800 mln zł).

Oczywiście PGL LP zobowiązane jest do odprowadzania podatków. Podstawowym podatkiem dla tej organizacji jest podatek leśny, będący podatkiem rocznym, pobieranym w równych, comiesięcznych lub kwartalnych ratach, które to podatnik zobowiązany jest odprowadzić do swojej gminy. Przedmiotem opodatkowania podatkiem leśnym są lasy, ale z zastrzeżeniem, że dla lasów ochronnych oraz lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych stawka podatku leśnego jest obniżona o 50%. Finansowy wymiar opodatkowania ustalany jest na podstawie równowartości pieniężnej 0,220 m<sup>3</sup> drewna, obliczanej według średniej ceny sprzedaży (bez kwoty podatku od towarów i usług) drewna za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy.

Specyfiką gospodarki leśnej jest to, że takie czynniki, jak: układ bonitacji siedlisk, struktura wiekowa i gatunkowa drzewostanów, długość cyklu produkcyjnego, powierzchnia i zasięg kompleksów leśnych oraz ukształtowanie terenu, znacząco wpływają na poziom samodzielności ekonomicznej poszczególnych gospodarstw leśnych [Marszałek 1987]. W praktyce państwowego gospodarstwa leśnego można się spotkać z dwiema zasadniczymi formami systemu finansowego, które umożliwiają wyrównywanie różnic finansowych powstałych na skutek gospodarowania w odmiennych przyrodniczo-ekonomicznych warunkach produkcji leśnej. Pierwsza z nich polega na finansowaniu gospodarki leśnej z budżetu państwa i jest właściwa dla takich organizacji publicznoprawnych, jak jednostki budżetowe (budżetowanie brutto) i zakłady budżetowe (budżetowanie netto), występujące m.in. w Niemczech i Szwajcarii. System ten charakteryzuje się znaczącym udziałem budżetu państwa w redystrybucji środków finansowych. Tym samym jest on zbiurokratyzowany, działa z opóźnieniem i wymaga ponoszenia dodatkowych kosztów, choćby z tytułu rozliczeń, a także jest wrażliwy na wpływy różnych grup nacisku [Fajferek 1999]. System ten jest jednak niezgodny z głoszoną i akceptowaną w polityce UE zasadą deregulacji, sprowadzającą się do idei: „im mniej udziału państwa, tym lepiej” [Kłoczek 2000]. Przy drugiej formie systemu finansowego wyrównywanie różnic finansowych odbywa się w ramach wewnętrznych rozliczeń między jednostkami organizacyjnymi (zakładami) przedsiębiorstwa, koncernu i innych skoncentrowanych organizacji gospodarczych. Ta forma jest właściwa dla skomercjalizowanych gospodarstw leśnych (przedsiębiorstwa państwowe, w tym spółki kapitałowe), a także dla PGL LP [Piekutin 2006]. Dlatego kolejną specyficzną cechą systemu finansowego LP jest to, że rachunkiem centralnym jest dla nadleśnictw rachunek funduszu leśnego.

Minister właściwy do spraw środowiska na wniosek Dyrektora Generalnego, w drodze decyzji, ustala corocznie LP wielkość odpisu na fundusz leśny. Dyrektor Generalny może ustalać wielkość odpisu dla poszczególnych dyrekcji regionalnych, a dyrektor regionalnej dyrekcji LP dla poszczególnych nadleśnictw. Na ten cel nadleśnictwa dokonują comiesięcznych odpisów ustalanych z iloczynu wartości przychodów ze sprzedaży surowca drzewnego i odpowiedniego dla danego nadleśnictwa wskaźnika.

Fundusz leśny powstał w związku z nasilającymi się skutkami ujemnego oddziaływania przemysłu na lasy i rosnącymi kosztami zagospodarowania lasu, związanymi z usuwaniem tych szkód i działaniami profilaktycznymi. Jego podstawowym celem było wyodrębnienie źródła finansowania wszelkich przedsięwzięć w zakresie naprawy szkód lub zapobiegania szkodom. Miało to przeciwdziałać niekształceniom rachunku kosztów i zapewnić środki finansowe na określony cel. Spodziewano się również, że taka forma finansowania szkód pozwoli na kontrolowanie wydatkowanych środków zgodnie z ich przeznaczeniem [Gregorowicz 1971]. Fundusz ten może zostać wykorzystany na wyrównanie niedoborów finansowych w nadleśnictwach i regionalnych dyrekcjach, wynikających ze zróżnicowanych warunków gospodarki leśnej. Rodzi się jednak wątpliwość: czy można korzystać z zasobów finansowych funduszu leśnego w przypadku niedoborów finansowych związanych ze zmianami koniunkturalnymi? Przy obecnych rozwiązaniach legislacyjnych wydaje się, że nie.

Inną cechą systemu finansowego PGL LP jest zasada bilansowej wyceny produktów. Ogólnie obowiązującą zasadą wyceny bilansowej produktów jest ustalenie ich wartości według technicznego kosztu wytwarzania. W Lasach Państwowych wartość drewna liczona według kosztu własnego obejmuje koszty produkcji drewna przy pniu (ścinka, manipulacja, zrywka, sprzedaż i narzuty kosztów pośrednich). Brak w tym rachunku uwzględnienia kosztów zagospodarowania lasu, urządzania lasu oraz kosztów utrzymania służby leśnej. Taki stan rzeczy niewątpliwie wpływa na wynik rentowności funkcjonowania leśnych jednostek gospodarczych.

Podobny problem występuje w przypadku określania poziomu produkcji globalnej w leśnictwie. Zgodnie z obowiązującymi przepisami za wartość produkcji globalnej leśnictwa przyjmuje się efekt jednego zakresu produkcji, tj. produkcji drewna przy pniu, czyli *de facto* przyjmuje się jako wartość produkcji globalnej tylko wartość pozyskanych sortymentów drzewnych. Rachunek taki nie uwzględnia rezultatów drugiego zakresu produkcji, tj. produkcji drewna „na pniu”.

#### **4. Zapotrzebowanie na informacje zarządcze w Lasach Państwowych**

Jak zauważono wcześniej, PGL LP w ramach zarządu gospodaruje gruntami i innymi nieruchomościami oraz ruchomościami związanymi z gospodarką leśną. W sporządzanym bilansie nie ujmuje się jednak informacji dotyczących wartości lasów. Potrzeba dysponowania danymi odnośnie do wartości zasobów leśnych dotyczy głównie lasów zarządzanych przez LP (wartość majątku Skarbu Państwa). Do wyceny tej wartości zobowiązują zapisy ustawy o lasach. Zgodnie z art. 4 ust. 3 tej ustawy, PGL LP w ramach sprawowanego zarządu prowadzi także ewidencję majątku Skarbu Państwa oraz ustala jego wartość. Podobnie przepisy §8 Rozporządzenia... [1994] zobowiązują jednostki organizacyjne LP do prowadzenia ewi-

dencji ilościowej i wartościowej powierzonego w zarząd mienia Skarbu Państwa. Wartość tego mienia ustala się zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa. Natomiast w przypadku wartości lasów pozostałych form własności, w tym lasów prywatnych będących drugą pod względem powierzchni formą własności lasów w Polsce, jej ustalenie (obecnie wartość tych lasów jest nieznaną) ma znaczenie głównie informacyjne [Gołos 2013]. Uwzględnienie jednak tego typu informacji należałoby wykorzystać w systemie zarządzania lasami w Polsce.

Kolejnym istotnym elementem w prowadzeniu rachunkowości pozwalającej na wykorzystanie jej efektów w procesie decyzyjnym jest potrzeba wyceny pozagospodarczych funkcji realizowanych przez PGL LP. Obecnie brak jest rzetelnej wyceny tych aspektów gospodarki leśnej, a praktyczna realizacja idei trwałego rozwoju leśnictwa wymaga zwiększonych nakładów na gospodarkę leśną. Okazuje się, że gospodarowanie ekosystemami leśnymi, w sposób zapewniający trwale uzyskiwanie wielostronnych korzyści z lasu, może być znacznie kosztowniejsze w porównaniu z gospodarką leśną nastawioną głównie na produkcję drewna. Powszechnie uważa się, że pozaprodukcyjne funkcje lasu stanowią zwielokrotnienie oszacowanej wartości gospodarczej.

Odrębny problem stanowią rzetelna wycena samych pozaprodukcyjnych funkcji oraz poziomu kosztów alternatywnych z nimi związanych i mentalne zaakceptowanie ewentualnych nakładów społecznych, które należałoby dostarczyć lasom jako ekwiwalent za pełnione przez nie funkcje społeczne [Adamowicz 2012]. Šišak [2011] twierdzi, że w wielofunkcyjnej koncepcji leśnictwa efektywność ekonomiczna rynkowej produkcji drewna jest znacznie obciążona żądaniami intensyfikacji nieдрzewnych funkcji lasów. Gospodarka leśna, jako działalność służąca produkcji drewna, może być ograniczana z różnorodnych przyczyn, przede wszystkim jednak dzieje się to w celu wzmocnienia funkcji środowiskowych lasów. Coraz bardziej oczywiste jest, że leśna produkcja rynkowa (szczególnie produkcja drewna, a także innych tradycyjnych leśnych produktów rynkowych) nie będzie w stanie sfinansować wzrastającego popytu społecznego na pozaprodukcyjne funkcje lasów w poszczególnych krajach. Podaż tych funkcji wpływa zazwyczaj na podniesienie kosztów produkcji i zmniejszenie przychodów ze sprzedaży drewna. Z tego powodu właściciele i dzierżawcy lasów muszą poszukiwać innych możliwości urynkwienia tradycyjnych nieдрzewnych produktów i funkcji leśnych [Adamowicz 2012]. Aspekt ten obecnie całkowicie jest pomijany w elementach rachunkowości lasów. Konieczne wydaje się stworzenie możliwości identyfikacji kosztów ponoszonych przez jednostki organizacyjne na kształtowanie pozaprodukcyjnych funkcji lasów.

Istotnym zagadnieniem jest również uwzględnienie w określaniu rocznej produkcji globalnej leśnictwa zakresu produkcji drewna „przy pniu” (wartości pozyskanych sortymentów) oraz wartości produkcji drewna „na pniu”, wyrażonej finansową zmianą zapasu drewna. Niewątpliwie wycena tych składników wpłynęłaby na ocenę roli gospodarki leśnej w gospodarce narodowej. Uwaga ta odnosi się rów-

niez do zasady bilansowej wyceny produktów drzewnych i uwzględnienia kompleksowych kosztów produkcji leśnej. Na podstawie analizy faktycznego stanu rzeczy można stwierdzić, że w PGL LP prowadzi się ewidencję kosztów, ale nie prowadzi się rachunku kosztów wykorzystywanego w procesie wsparcia decyzyjnego poprzez wykorzystanie rachunkowości zarządczej. Doskonalenie systemu rachunkowego LP powinno przewidywać rewizję metodologii rachunku kosztów w celu ograniczenia zakresu schematycznego przypisywania do kosztu całkowitego danej działalności kosztów pośrednich.

Kolejnym kluczowym problemem jest konieczność stworzenia nowoczesnych podstaw rachunkowych klasyfikacji odpisów na fundusz leśny. Obecnie wielu badaczy zwraca uwagę na celowość modyfikacji zasad jego funkcjonowania [Gregorowicz, Kot 1993; Buraczewski, Fałdowski 1999; Piekutin, Gruchała 2006]. Powtarzające się w ostatnich latach próby zmian struktury organizacyjnej LP, jak również podporządkowania ich rygorom i dyscyplinie finansowej sektora publicznego wskazują na prawdopodobieństwo zmian w funkcjonowaniu funduszu leśnego. Również zasady gospodarki rynkowej oraz zalecane przez Unię Europejską dążenie do samodzielności (niezależności) finansowej podmiotów gospodarczych mogą mieć wpływ na ograniczenie znaczenia funduszu leśnego w przyszłości. Przy braku alternatywnych źródeł finansowania bieżącej działalności może stanowić to o przyszłych problemach wielu nadleśnictw. Dodatkowo, obecnie tempo wzrostu kosztów produkcji drewna „przy pniu” jest wyższe od tempa wzrostu ceny surowca drzewnego [Adamowicz, Kaciunka 2014], co może mieć wpływ na wzrost liczby nadleśnictw deficytowych.

Redystrybucję środków z funduszu leśnego, która ma wpływ na bilans, utrudnia określenie poziomu płynności finansowej oraz wyników finansowych odzwierciedlających rzeczywistą pozycję finansową nadleśnictw. Wykorzystanie rachunkowości zarządczej w tym zakresie przyczyniłoby się do stworzenia podstaw racjonalnej, wynikowej oceny poszczególnych jednostek gospodarczych w leśnictwie.

## **5. Kierunki zastosowania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych**

Podsystem rachunkowości zarządczej z uwagi na swój fakultatywny charakter, a także możliwość objęcia swoim zakresem przeszłościowych, teraźniejszych i przyszłych działań LP, jest o wiele bardziej elastyczny w stosunku do podsystemu rachunkowości finansowej. W związku z tym możliwości zaspokajania potrzeb informacyjnych, jakie dają narzędzia rachunkowości zarządczej, są bardzo duże. Jednakże z uwagi na koszty pozyskania informacji zarządczej należy skupić uwagę tylko na tych rozwiązaniach, które w jak największym stopniu zaspokoją ww. potrzeby informacyjne. Współczesne zapotrzebowania na informacje zarządcze w LP w świetle rozważań z pkt. 4 dotyczą przede wszystkim:



- ustalenia wartości lasu w trybie *ex post*, *in tempora* i *ex ante*,
- wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasów,
- wyceny produkcji drewna „przy pniu” i „na pniu”,
- zarządzania finansami nadleśnictw,
- wielokryterialnej oceny nadleśnictw i innych jednostek LP.

W tabeli 1 dokonano krótkiej charakterystyki wymienionych pięciu grup potrzeb informacyjnych z subiektywnym wskazaniem preferowanych narzędzi rachunkowości zarządczej.

**Tabela 1.** Potrzeby informacji zarządczej LP a rachunkowość zarządcza

Grupa informacji zarządczej	Charakterystyka	Narzędzia rachunkowości zarządczej
Wartość lasu	Obecna informacja zarządcza oparta jest na wytycznych zawartych w Zarządzeniu nr 26 z dnia 20 maja 2010 r. w sprawie ustalania wartości lasów i gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa, pozostających w zarządzie PGL LP. W ramach informacji zarządczej wartość lasu powinna dodatkowo uwzględniać znaczenie lasu w strategii ekonomicznej, ekologicznej i społecznej danej gminy, powiatu, regionu. Ponadto wartość lasu powinna być ustalana nie tylko w trybie <i>ex post</i>	Strategiczna karta wyników z uwzględnieniem standardu V.6. Określenie wartości nieruchomości leśnych oraz zadrzewionych i zakrzewionych
Wycena pozaprodukcyjnych funkcji lasów	Istnieje zapotrzebowanie na wieloaspektowe informacje (ekonomiczne, ekologiczne i społeczne) związane z realizacją kosztownych pozaprodukcyjnych funkcji lasów (np. ochrona klimatu, kształtowanie warunków zdrowotnych i rekreacyjnych)	Strategiczna karta wyników wsparta dodatkowymi metodami wyceny, np. metodą kosztów podróży lub metodą preferencji deklarowanych
Wycena produkcji drewna	Brak informacji na potrzeby decyzji krótkookresowych związanych z produkcją i sprzedażą drewna „na pniu” i różnych sortymentów drewna (drewno „przy pniu”). Istnieje potrzeba innego rozliczania kosztów pośrednich niż tego stosowanego w ramach systematycznego rachunku kosztów	Rachunek kosztów zmiennych. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów
Finanse nadleśnictwa	Wzrasta potrzeba długo- i krótkookresowego zarządzania finansami nadleśnictw. Niezbędne będą szczególnie informacje o płynności finansowej, w tym ostrzeżenia o możliwości jej utraty	Budżetowanie finansowe i operacyjne. Strategiczna karta wyników
Ocena nadleśnictw	Brak informacji finansowych i niefinansowych o wynikach działalności (wynik finansowy, płynność finansowa, satysfakcja okolicznych mieszkańców, ochrona przed erozją, ochrona stanu wód) na potrzeby oceny działalności różnych jednostek gospodarczych w leśnictwie	Strategiczna karta wyników

Źródło: opracowanie własne.

Treść tabeli 1 wskazuje na potrzebę:

- wsparcia osób decyzyjnych LP informacjami spoza podsystemu rachunkowości finansowej,
- zmiany procedury rozliczania kosztów pośrednich podstawowej działalności,
- pozyskania większej ilości informacji o działaniach pozaprodukcyjnych lasów,
- uwzględnienia w procesach zarządczych informacji niefinansowych,
- wzmocnienia informacyjnego działań prewencyjnych i kontrolnych.

Wymienione kierunki zastosowania rachunkowości zarządczej w LP należy uznać za celowe oraz możliwe do realizacji na płaszczyźnie teoretycznej i praktycznej. Należy przeprowadzić pogłębione badania w tym zakresie, w ramach których zostaną wyselekcjonowane najskuteczniejsze narzędzia rachunkowości zarządczej. Uwzględniając treść tabeli 1 oraz hierarchię jednostek LP, należy szczególnie pochylić się nad rozwiązaniami rachunkowości zarządczej nadleśnictw. Postuluje się, aby rachunkowość zarządcza nadleśnictw oparta była na dwóch głównych narzędziach: strategicznej karcie wyników i wybranym rachunku kosztów (np. rachunku kosztów zmiennych lub zasobowo-procesowym rachunku kosztów). W obu narzędziach należy wyodrębnić obszar działalności produkcyjnej i pozaprodukcyjnej nadleśnictw.

Strategiczna karta wyników pozwoli na wielokryterialne zarządzanie lasami. Pokaże zależności między obszarem działalności pozaprodukcyjnej i produkcyjnej przy jednoczesnym uwzględnieniu danych finansowych i jakościowych. Warto wskazać, że strategiczna karta wyników może być wdrożona, począwszy od Dyrekcji Generalnej, dalej regionalnych dyrekcji i na końcu nadleśnictw w ramach procesu kaskadowania, czyli przełożenia karty na niższe szczeble zarządzania. Pozwala to na zachowanie zbieżności strategicznej LP i daje warunki do porównywania poszczególnych jednostek LP. Natomiast proponowany rachunek kosztów stałby się podstawą nowej kalkulacji kosztów produkcji i działań pozaprodukcyjnych. Powinien być źródłem informacji na potrzeby decyzyjne, w tym analizy kosztów procesów realizowanych przez nadleśnictwa.

## 6. Zakończenie

System finansowy PGL LP nie jest systemem finansowym jednostek sektora finansów publicznych, do którego LP oraz jednostki organizacyjne LP nie należą. Nie jest to również system finansowy podmiotów prawa handlowego (*właściwość kodeksu spółek handlowych*) czy przedsiębiorstw państwowych. Jest to więc specyficzny system oparty na ogólnych rozwiązaniach legislacyjnych oraz swoistych elementach odnoszących się wyłącznie do PGL LP. Taka specyfika jednostek LP sprawia, że system rachunkowości zarządczej także powinien być dostosowany jak najlepiej do uwarunkowań LP. Nie należy adaptować bezpośrednio rozwiązań rachunkowości zarządczej od przedsiębiorstw produkcyjnych, handlowych lub usługowych czy jednostek sektora finansów publicznych, mimo iż zostały wdrożone z sukcesem.

Niezależnie od wskazanych ograniczeń należy stwierdzić, że rozwiązania z zakresu rachunkowości zarządczej mogą i powinny być zastosowane w jednostkach LP. Wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej mogą stanowić cenne źródło informacji finansowych i niefinansowych dotyczących okresów przeszłych, teraźniejszych i przyszłych. Takie informacje wypełnią lukę informacyjną zwłaszcza na szczeblu nadleśnictw, powstałą w wyniku niedostosowania systemu rachunkowości finansowej jako źródła informacji zarządczej do opisanego i wspomaganego decyzyjnego w ramach nowych wyzwań, przed którymi stoją LP. Należy dodać, że wszystkie jednostki organizacyjne LP posiadają służby finansowo-księgowe, które mogą w przyszłości przeprowadzić implementację zaproponowanych rozwiązań.

## Literatura

- Adamowicz K., 2012, *Ocena zmian gospodarki leśnej prowadzonej przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe w handlu drewnem w Polsce*, Wydawnictwo UP, Poznań.
- Adamowicz K., Kaciunka H., 2014, *Ocena tempa zmian kosztów produkcji drewna „przy pniu” i cen surowca drzewnego w latach 2001-2009 na przykładzie Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Zielonej Górze*, „Leśne Prace Badawcze” 75, s. 55-60.
- Buraczewski A., 2001, *Zarys organizacji i zarządzania w gospodarce leśnej*, Wydawnictwo AR, Poznań.
- Buraczewski A., Fałdowski M., 1999, *Podstawy rachunkowości i gospodarki finansowej w Lasach Państwowych*, Wydawnictwo AR, Poznań.
- Fajferk A. (red.), 1999, *Polityka ekonomiczna*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie.
- Gołos P., 2013, *Wartość zasobów leśnych Polski*, „Sylwan”, s. 3-16.
- Gregorowicz J., 1971, *Kierunki reform gospodarki finansowej przedsiębiorstw lasów państwowych*, „Sylwan” 10, s. 51-58.
- Gregorowicz J., Kot R., 1993, *Gospodarka finansowa w Lasach Państwowych*, „Sylwan” 3, s. 21-28.
- Marszałek T., 1987, *Ekonomiczne problemy gospodarki leśnej*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- Milczarska M., *Las przegra z zyskiem*, „Nasz Dziennik” z 27.12.2013.
- Kłoczek A., 2000, *Rentowność gospodarstwa leśnego a formy własności leśnej*, „Sylwan” 5, s. 5-21.
- Piekutin J., 2006, *Analiza funkcjonowania funduszu leśnego w systemie finansowym Lasów Państwowych na przykładzie Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Radomiu*, „Sylwan” 6, s. 3-8.
- Piekutin J., Gruchała A., 2006, *Miejsce i rola funduszu leśnego w systemie finansowym Lasów Państwowych*, „Sylwan” 2, 37-45.
- Ustawa z 28 września 1991 r. o lasach, DzU 2011, nr 12, poz. 59 z późn. zm.
- Ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330 i 613 z późn. zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe, DzU 1994, nr 134, poz. 692.
- Šišak L., 2011, *Financing of Non-wood Forest Services*, [w:] D. Lotz (red.), *Współczesne problemy ekonomiki leśnictwa*, IBL, Puszczykowo, s. 201-216.

## **THE POSSIBILITIES OF MANAGEMENT ACCOUNTING USE IN NATIONAL FORESTS**

**Summary:** The organizational units of the National Forests are conducting primarily financial accounting. Contemporary conditions in which permanently sustainable forest management is conducted, require additional information beyond the capabilities of obligatory accounting. Therefore there is a need for deeper research into the possibility and expediency of the use of tools of management accounting as a source of information about forest management. The aim of the study is to identify the applicability of solutions in the field of management accounting as a source of management information in the National Forests. These solutions will be referred to the three basic organizational units of the National Forests: General Directorate of National Forests, Regional Directorates of National Forests and Forest District.

**Keywords:** management accountancy, National Forests, management information.