

Piotr Szczypa

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Koninie

e-mail: piotr.szczypa@konin.edu.pl

Krzysztof Adamowicz

Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu

e-mail: adamowicz@up.poznan.pl

WYCENA ZJAWISK GOSPODARCZYCH W RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ PAŃSTWOWEGO GOSPODARSTWA LEŚNEGO LASY PAŃSTWOWE

VALUATION OF ECONOMIC PHENOMENA IN THE MANAGEMENT ACCOUNTING OF STATE FORESTS NATIONAL FOREST HOLDING

DOI: 10.15611/pn.2018.514.39

JEL Classification: O44, Q23, Q56, M41

Streszczenie: Zjawiska gospodarcze mogą służyć do podejmowania decyzji pod warunkiem, że opisują jej funkcjonowanie w ramach dokładnych wielkości. Wielkości te wyrażone liczbowo określa się jako informacje ekonomiczne, a rachunkowość dokonuje ich wartościowania (wycena). Rozwiązanie problemów decyzyjnych, przed którymi stoi Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGL LP), coraz częściej wymaga informacji emitowanych z podsystemu rachunkowości zarządczej. Celem artykułu jest: (1) zdefiniowanie kluczowych pojęć ujętych w tytule; (2) zidentyfikowanie mierników do wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP; (3) określenie kierunków zmian w zakresie wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP. Artykuł ma charakter opracowania teoretycznego. Wyniki przeprowadzonych badań wskazują na potrzebę opracowania katalogu miar służących do wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasu i ustalenia metody wyceny drzewostanów, gwarantujących ich ujawnienie w sprawozdaniu finansowym.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, wycena, zjawiska gospodarcze, gospodarka leśna, pozaprodukcyjne funkcje lasu.

Summary: Economic phenomena occurring in every entity can be used to make decisions provided that they describe its operation within the exact quantities. These quantities are expressed as numbers – economic information, and accounting evaluates economic phenomena as valued (assessment). The solution of decision-making problems faced by the State Forests National Forest Holding (PGL LP) increasingly requires information coming

from the management accounting subsystem. The aim of the article is: (1) to define the key concepts included in the title; (2) to identify measures to value economic phenomena in the management accounting of the analyzed entity; (3) to define directions of changes in the valuation of economic phenomena in management accounting of PGL LP. The article is a theoretical elaboration. The results of the conducted research indicate the need to develop a catalogue of measures used for valuation of non-production-related forest functions and to determine the method of valuation of tree stands to guarantee their disclosure in the financial statements.

Keywords: management accounting, valuation, economic phenomena, forest management, non-production-related forest functions.

1. Wstęp

Skuteczne zarządzanie każdą jednostką wymaga wiarygodnych informacji o zachodzących w niej zjawiskach gospodarczych. Szczególnie istotne będą informacje ekonomiczne wyrażone w mierniku pieniężnym. Z sytuacją taką można się także spotkać w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe (PGL LP). Jednostka ta, zgodnie z ustawowym zakresem działalności, realizuje trwale zrównoważoną gospodarkę leśną z uwzględnieniem następujących celów [Ustawa z 28 września 1991, art. 7.1]:

- 1) zachowania lasów i korzystnego ich wpływu na klimat, powietrze, wodę, glebę, warunki życia i zdrowie człowieka oraz na równowagę przyrodniczą;
- 2) ochrony lasów, zwłaszcza lasów i ekosystemów leśnych stanowiących naturalne fragmenty rodzimej przyrody lub lasów szczególnie cennych ze względu na:
 - a) zachowanie różnorodności przyrodniczej,
 - b) zachowanie leśnych zasobów genetycznych,
 - c) walory krajobrazowe,
 - d) potrzeby nauki;
- 3) ochrony gleb i terenów szczególnie narażonych na zanieczyszczenie lub uszkodzenie oraz o specjalnym znaczeniu społecznym;
- 4) ochrony wód powierzchniowych i głębinowych, retencji zlewni, w szczególności na obszarach wododziałów i na obszarach zasilania zbiorników wód podziemnych;
- 5) produkcji, na zasadzie racjonalnej gospodarki, drewna oraz surowców i produktów ubocznego użytkowania lasu.

W ciągu ostatnich dziesięcioleci w Europie pojawiło się kilka nowych paradygmatów zarządzania lasami, będących alternatywą dla długotrwałej zrównoważonej produkcji leśnej, która od ponad dwóch stuleci zdominowała europejską gospodarkę leśną. Na szczególną uwagę zasługują dwie koncepcje, a mianowicie zrównoważona gospodarka leśna (*sustainable forest management* – SFM) i leśnictwo wielokrotnego użytku (*multiple-use management* – MUM) [Rametsteiner,

Mayer 2004; García-Fernández i in. 2008]. W Polsce realizowany jest model SFM i mimo że ustawodawca nie zhierarchizował celów realizacji gospodarki leśnej, produkcja drewna, jako działalność zapewniająca samofinansowanie PGL LP, została przez ustawodawcę wskazana jako ostatni cel prowadzenia gospodarki leśnej. W ten sposób uwypuklone zostały pozaprodukcyjne funkcje lasu, których realizacja jednak nie jest możliwa bez środków uzyskanych z produkcji i sprzedaży drewna. Wskazane nieprodukcyjne cele działalności PGL LP w wyniku rozgłosu problematyki Puszczy Białowieskiej oraz rosnącej świadomości ekologicznej społeczeństwa stały się zauważalne i ważne dla interesariuszy PGL LP. W związku z tym dostrzega się wzrost zapotrzebowania na wartościowe informacje dotyczące zjawisk gospodarczych zachodzących w ramach czterech kolejnych celów gospodarki leśnej. Z uwagi na ich specyficzny charakter za system predysponowany do ich wyceny należy uznać rachunkowość zarządczą, która uwzględnia czynniki jakościowe i odnosi się do okresów przyszłych.

Celem artykułu jest: (1) zdefiniowanie kluczowych pojęć ujętych w tytule; (2) zidentyfikowanie mierników do wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej analizowanej jednostki; (3) określenie kierunków zmian w zakresie wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP. Artykuł ma charakter opracowania teoretycznego i został napisany na podstawie badań literaturowych, wywiadów z pracownikami PGL LP przy zastosowaniu metody dedukcji i indukcji. Badaniami z zakresu rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej w PGL LP, zajmują się między innymi: E. Śnieżek [2016], K. Adamowicz i P. Szczypa [2014], B. Sadowska [2015], jednak problematyka poruszana w niniejszym artykule nie była do tej pory przedmiotem zainteresowania.

2. Charakterystyka kluczowych pojęć

A. Halachmi wskazuje, że jeżeli czegoś nie można zmierzyć, to nie można tego zrozumieć, nie można tym zarządzać i w konsekwencji nie można tego optymalizować [Halachmi 2005]. Zjawiska dysfunkcyjne wynikające z przedstawionej zależności są dostrzegalne w praktyce PGL LP. Pozaprodukcyjne funkcje lasu nie są poddane procesowi pomiaru i wyceny przy wykorzystaniu powszechnie akceptowalnych miar i zasad. Za szczególnie system pomiaru i wyceny w tym zakresie należy uznać rachunkowość zarządczą. Jak słusznie zauważa G. Lew: „Rachunkowość zarządcza, tak jak wiele innych obszarów współczesnych nauk ekonomicznych, podlega ciągłym zmianom. Dynamika tych zmian nabiera tempa wraz z postępującymi procesami globalizacyjnymi w gospodarce światowej. Zmiany w rachunkowości zarządczej dokonywały się w trzech podstawowych aspektach: teorii rachunkowości, kanonu wiedzy z rachunkowości zarządczej oraz metod rachunkowości zarządczej” [Lew 2015]. Mając to na uwadze, można dokonać wstępnej próby oceny możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w procesie wyceny zjawisk gospodarczych zachodzących w PGL LP i jednocześnie będących przedmiotem zaintereso-

wania rachunkowości zarządczej. Jednak w pierwszej kolejności w celu jednoznacznej i prawidłowej interpretacji analizowanego zagadnienia należy zdefiniować kluczowe pojęcia (tab. 1) takie jak:

- wycena,
- zjawiska gospodarcze,
- rachunkowość zarządcza,
- wycena zjawisk gospodarczych,
- zjawiska gospodarcze w rachunkowości zarządczej,
- wycena zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej,
- Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe,
- rachunkowość zarządcza w PGL LP,
- zjawiska gospodarcze w rachunkowości zarządczej PGL LP,
- wycena zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP.

Tabela 1. Interpretacja kluczowych pojęć

Przedmiot zainteresowania	Definicja	Charakterystyka / dodatkowe informacje
1	2	3
Wycena	Ustalenie wartości czegoś (przedmiotu wyceny).	Wycenę poprzedza pomiar, czyli ujęcie liczbowe przedmiotu wyceny, który został przedstawiony w sposób opisowy. Pomiar to ujęcie liczbowe, ale wyrażone najczęściej w jednostkach naturalnych. Wycena ma charakter wartościowy (miernik pieniężny), wyznaczając cenę za coś.
Zjawiska gospodarcze	Ogół czynności podlegających obserwacji w danej jednostce gospodarczej.	Zjawiska gospodarcze związane są z działalnością gospodarczą danej jednostki. Nie wszystkie zjawiska gospodarcze muszą wywoływać skutki w aktywach, pasywach lub wynikach jednostki.
Rachunkowość zarządcza	System informacyjny ukierunkowany na pomiar i wycenę przez pozyskanie, przetwarzanie i prezentowanie informacji finansowych i niefinansowych dotyczących zjawisk gospodarczych przeszłych, teraźniejszych oraz przyszłych przy zastosowaniu określonych metod.	Informacja pochodząca z rachunkowości zarządczej powinna odznaczać się istotnością i użytecznością, czyli korzyści osiągnięte z tej informacji powinny przewyższać koszty jej uzyskania. Rachunkowość zarządcza jest elastycznym systemem informacyjnym, który może uzupełniać niedostatki rachunkowości finansowej, szczególnie w zakresie pomiaru i wyceny zjawisk gospodarczych o charakterze bardzo złożonym z elementami oceny jakościowej i natury niematerialnej, a nawet emocjonalnej.
Wycena zjawisk gospodarczych	Ustalenie wartości czynności podlegających obserwacji w danej jednostce gospodarczej.	W ujęciu szerokim należy mieć na myśli całość zabiegów poznawczych ukierunkowanych na wyrażenie zjawisk gospodarczych w określonych jednostkach miary. W pierwszej kolejności przy zastosowaniu miar ilościowych, a następnie w mierniku pieniężnym.

Tabela 1, cd.

1	2	3
Zjawiska gospodarcze w rachunkowości zarządczej	Czynności podlegające obserwacji w danej jednostce gospodarczej, dające się opisać w ramach reguł postępowania uznanych przez teorię i praktykę rachunkowości zarządczej.	Rachunkowość zarządcza jest systemem ograniczonym w ramach swoich rozwiązań. Ograniczenia mogą wynikać z barier organizacji rachunkowości zarządczej danej jednostki lub rozwoju nauki rachunkowości. W związku z tym część zjawisk gospodarczych w danych uwarunkowaniach nie może być jej przedmiotem zainteresowań, co nie wyklucza takiej możliwości w przyszłości.
Wycena zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej	Ustalenie wartości czynności podlegających obserwacji w danej jednostce gospodarczej w ramach przyjętych rozwiązań rachunkowości zarządczej.	Wykorzystywanie w jednostce rachunkowości zarządczej w sposób zorganizowany lub intuicyjny nie oznacza, że pracownicy mają wiedzę i umiejętności związane z wyceną każdego zjawiska gospodarczego będącego w kręgu zainteresowań.
PGL LP	Państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, powołana do kierowania gospodarką leśną w lasach stanowiących własność lub pozostających pod innymi tytułami we władaniu Skarbu Państwa oraz do realizacji innych zadań określonych ustawami.	Organizacja ta prowadzona jest na podstawie rachunku ekonomicznego. Jej struktura składa się z Dyrekcji Generalnej LP, dyrekcji regionalnych LP, nadleśnictw oraz innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej.
Zjawiska gospodarcze w rachunkowości zarządczej PGL LP	Czynności podlegające obserwacji w PGL LP, dające się opisać w ramach reguł postępowania uznanych przez teorię i praktykę rachunkowości zarządczej.	Ogół zjawisk gospodarczych w PGL LP można podzielić na dwie grupy: (1) związane z funkcją produkcyjną, (2) związane z funkcją pozaprodukcyjną lasu. Praktyka PGL LP w zakresie rachunkowości zarządczej w tej materii jest dalece niewystarczająca w stosunku do możliwości rozwiązań teoretycznych.
Wycena zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP	Ustalenie wartości czynności podlegających obserwacji w PGL LP w ramach przyjętych rozwiązań rachunkowości zarządczej.	Procedura ta nie jest systematycznie wykonywana w praktyce PGL LP z uwagi na brak rozwiązań systemowych na każdym szczeblu zarządzania. Ponadto PGL LP ma nierozwiązane problemy z zakresu wyceny zjawisk gospodarczych w ramach podsystemu rachunkowości finansowej, dotyczących głównej działalności – produkcja na pniu i produkcja przy pniu, co przekłada się na możliwości wykorzystania metod rachunkowości zarządczej.

Źródło: opracowanie własne.

Zawartość tabeli 1 wskazuje na zakres przedmiotowy i podmiotowy niniejszego opracowania. Na tym tle warto szerzej zidentyfikować zjawiska gospodarcze mające być przedmiotem wyceny w rachunkowości zarządczej PGL LP. Zjawiska te wynikają bezpośrednio z ustawowych zadań przypisanych prowadzeniu gospodarki leśnej. Tak jak wskazano w tabeli 1, można ogólnie je ująć w dwóch grupach. Pierwsza obejmuje szereg czynności związanych z procesem produkcji drewna, np. nasiennictwo, szkółkarstwo, odnowienia, czyszczenia, trzebieże, cięcia pielęgnacyjne, rębnia. Druga grupa zawiera różnorodne czynności związane z pozaprodukcyjnymi funkcjami lasu, np. edukacja, turystyka i rekreacja, ochrona zdrowia, ochrona powietrza, ochrona gleb, ochrona wody, ochrona bioróżnorodności itd.

Zjawiska gospodarcze pierwszej grupy są w kręgu zainteresowań i praktyki rachunkowości finansowej prowadzonej na poziomie nadleśnictw. Jednak i w tym zakresie odnotować można liczne zjawiska dysfunkcyjne, na czele z niemożliwością ujawniania w sprawozdaniu finansowym wartości drzewostanów z uwagi na braki w zakresie rozwiązań krajowych i międzynarodowych co do wyceny drzewostanów w systemie rachunkowości. Natomiast zjawiska gospodarcze drugiej grupy mocno ewaluowały w ostatnich latach i przysparzają trudności w zakresie ich wyceny lub w ogóle nie są uwzględniane w systemie rachunkowości PGL LP. W związku z tym dostrzega się duże możliwości w ramach rozwiązań typowych dla rachunkowości zarządczej.

3. Mierniki w wycenie zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP

H. Sobolewski wskazuje na dwa rodzaje wyceny zjawisk gospodarczych, a mianowicie: wycena elementarna (pierwotna) i pochodna (opisowa) [Sobolewski 1997]. Wycena elementarna w PGL LP odbywa się na etapie obserwacji zjawisk gospodarczych i polega na mierzeniu cech badanych zjawisk, a następnie zjawiska te są ujmowane w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. Zatem zachodzi już wartościowanie. Jednak w pełnym zakresie etap wartościowania zjawisk gospodarczych to pomiar pochodny, który polega na identyfikacji, agregacji, opisie i wyjaśnieniu zdarzeń gospodarczych, z tym że istnieje dowolność w doborze metod opisu tych zjawisk [Sobolewski 1997]. Można przyjąć, że wycena pierwotna jest bliższa rachunkowości finansowej, natomiast dowolny opis zjawisk gospodarczych związany jest z rachunkowością zarządczą. Jednak doświadczenia PGL LP, ukazujące ograniczenia w zakresie wyceny w ramach rachunkowości finansowej, skłaniają autorów do przypisania większej wagi rachunkowości zarządczej w wycenie zjawisk gospodarczych.

Wycena konkretnej postaci zjawiska gospodarczego zachodzącego w PGL LP wymaga doboru właściwej jednostki miary, która nada miano liczbowe danemu zjawisku. E. Nowak podaje, że: „Miernik jest wyrażeniem liczbowym stanu określone-

go zjawiska ekonomicznego. Miernik jest więc informacją liczbową ukazującą skalę obserwowanego zjawiska” [Nowak (red.) 2001]. Najogólniej ze względu na sposób wyrażania skali zjawiska można wyodrębnić dwa rodzaje mierników:

- bezwzględne (stanowią liczbowe wyrażenie w wartościach bezwzględnych stanu danego zjawiska gospodarczego; mogą być wyrażone w jednostkach naturalnych, umownych lub wartościowych);
- względne (stanowią stosunek wyrażający relatywną skalę obserwowanego zjawiska gospodarczego i najczęściej wyrażane są w procentach).

W związku z powyższym mierniki w wycenie zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP mogą być zaliczone do grupy:

- mierników ilościowych, np. objętość (m^3), powierzchnia (m^2);
- mierników wartościowych, np. koszty, przychody, zysk;
- mierników pracochłonności, np. wartość wynagrodzenia leśniczego za ustalony okres;
- mierników procentowych, np. procent terminowych odbiorów drewna w nadleśnictwie, procent satysfakcji pracowników nadleśnictwa.

Dobór mierników do wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP jest zdeterminowany przede wszystkim charakterem tych zjawisk, a dopiero w drugiej kolejności możliwościami organizacyjnymi jednostki. Autorzy uważają, że z uwagi na różnorodny wymiar zjawisk gospodarczych, szczególnie tych wynikających z pozaprodukcyjnych funkcji lasu, mierniki powinny mieścić się w grupie ilościowych i pracochłonności, czyli dających podstawy do dalszego ich wartościowania. Pomiar i następnie wycena zjawisk gospodarczych przy zastosowaniu takich mierników są mniej skomplikowane niż przy użyciu mierników wartościowych lub procentowych przede wszystkim z uwagi na niematerialny charakter większości pozaprodukcyjnych funkcji lasów. Ponadto takie zjawiska gospodarcze, jak stwarzanie warunków do turystyki, ochrona powietrza, wpływanie na zdrowie ludzi, ochrona bioróżnorodności, nie dają się zobrazować w sposób bezpośredni przy użyciu mierników wartościowych. Natomiast w odniesieniu do zjawisk gospodarczych związanych z czynnościami produkcyjnej działalności PGL LP preferowane powinny być mierniki ilościowe i wartościowe.

Możliwości organizacyjne PGL LP w zakresie wdrożenia rozwiązań rachunkowości zarządczej są bardzo duże. Wniosek taki można postawić ze względu na:

- rozbudowaną sieć służb finansowo-księgowych, obejmującą zasięgiem cały kraj (komórki księgowości znajdują się w każdym nadleśnictwie, a scalanie ich pracy ma miejsce na poziomie dyrekcji regionalnych i następnie centralnie w dyrekcji generalnej);
- jednolite zasady funkcjonowania służb finansowo-księgowych w całym PGL LP;
- duże możliwości SILP – System Informatyczny Lasów Państwowych, który zawiera nie tylko dane finansowo-księgowe, kadrowe itp., ale także dane z takich modułów, jak: LAS, Planowanie, Gospodarka Leśna, Infrastruktura, Dane

Wspólne; ten zintegrowany system informatyczny zawiera także zdjęcia satelitarne i inne unikatowe dane;

- wykształconą kadre;
- szybki przepływ informacji między jednostkami organizacyjnymi PGL LP.

Przedstawione wywody świadczą o możliwościach i ogólnych wytycznych w zakresie przyszłego doboru mierników do wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP. Należy jednak pamiętać o możliwych trudnościach przy wycenie zjawisk gospodarczych. Szczególną uwagę powinno się zwrócić na ograniczoną możliwość agregacji różnorodnych zjawisk gospodarczych. Jest ona możliwa tylko w obrębie zbioru jednorodnych zjawisk gospodarczych. Praktyka PGL LP dowodzi jednak, że zjawiska gospodarcze w tej jednostce nie są jednorodne i odznaczają się dużą wewnętrzną złożonością. W związku z tym stosowanie różnych mierników (jednostek pomiaru) w celu określenia wolumenu fizycznego różnorodnych zjawisk gospodarczych PGL LP będzie się sprowadzać najczęściej do tworzenia agregatów i niewielkiej wartości poznawczej. Dlatego postuluje się, aby każdy zastosowany rodzaj miernika (ilościowy, pracochłonności, wartościowy, procentowy) został w konsekwencji poddany procesowi wyceny przy użyciu jednej jednostki pieniężnej, co umożliwi agregację różnorodnych zjawisk gospodarczych PGL LP.

4. Stan obecny i kierunki zmian wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP

Aktualnie wycena zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP jest realizowana w sposób incydentalny na poziomie dyrekcji generalnej lub dyrekcji regionalnych. W nadleśnictwach prowadzona jest tylko w nielicznych jednostkach. Stan taki należy uznać za naturalny z uwagi na nieprowadzenie w sposób zorganizowany rachunkowości zarządczej. Tym bardziej że kierownictwo PGL LP nadal ma niewypracowane metody wyceny drzewostanów i rozliczania kosztów pośrednich w ramach rachunkowości finansowej. W zakresie wyceny drzewostanów posiłkuje się standardami rzeczoznawców majątkowych, a wyniki takiej wyceny ujawniane są pozabilansowo. W związku z tym można uznać PGL LP za jednostkę, która nie dokonuje wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej w sposób zorganizowany.

P. Szczypa jeszcze przed powstaniem konfliktów społecznych na tle Puszczy Białowieskiej wskazał na trzy grupy czynników, które powinny wywołać zmiany w rachunkowości PGL LP, a mianowicie [Szczypa 2016]:

- trendy społecznościowe i kulturowe,
- ekologia,
- kapitał społeczny PGL LP.

Natomiast same zmiany powinny być ukierunkowane na [Szczypa 2016]:

- wdrożenie narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej,
- dostosowanie planu kont do działalności PGL LP w ramach jej czterech segmentów (gospodarka leśna, dodatkowa działalność zarobkowa, wspomaganie administracji publicznej, w tym realizacja pozaprodukcyjnych funkcji lasu, „miękkie rozwój”),
- opracowanie metodyki rozliczania kosztów pośrednich na „nowe” obiekty kosztowe ze szczególnym uwzględnieniem pozaprodukcyjnych funkcji lasu,
- stworzenie sprawozdawczości zarządczej adresowanej zarówno do odbiorców zewnętrznych, jak i wewnętrznych.

W celu skutecznej wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP należy przede wszystkim:

1. Opracować i wdrożyć rozwiązania z zakresu rachunkowości zarządczej na szczeblu centralnym, regionalnym i nadleśnictw z pełnym wykorzystaniem zasobów SILP i szkoleniem pracowników.

2. Zidentyfikować i opisać katalog zjawisk gospodarczych, które powinny zostać wycenione dla potrzeb zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych.

3. Ustalić zasady pomiaru zjawisk gospodarczych przez dobór katalogu mierników i metod wyceny.

Powyższa lista ma charakter ogólny i wyznacza kroki milowe opisywanego zagadnienia.

5. Zakończenie

Podsumowując, należy stwierdzić, że zostały zrealizowane postawione cele. Jednak z uwagi na ograniczone rozmiary opracowania nie wyczerpano tematu ani argumentacji. Autorzy będą kontynuować badania w zakresie drugiego i trzeciego kroku milowego. Kluczowy wydaje się czynnik ludzki, szczególnie w tak dużej i rozproszonej jednostce, jaką jest PGL LP. Dlatego należy zgodzić się ze słowami G. Lwa: „Funkcjonowanie wszystkich przedsiębiorstw i instytucji jest uzależnione od zaangażowania pracowników. Szczególne znaczenie ma to w organizacjach rozproszonych o rozbudowanych strukturach organizacyjnych, w których właściciele nie mają możliwości bezpośredniego zarządzania wszystkimi obszarami funkcjonowania organizacji” [Lew 2017].

W związku z powyższym osobą inicjującą wdrożenie rozwiązań mających na celu wycenę zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej PGL LP jest Dyrektor Generalny LP. Jednak bez wiedzy i umiejętności z zakresu rachunkowości zarządczej pracowników i ich zaangażowania w nowe przedsięwzięcia rozwiązania te nie będą skuteczne. Autorzy ponadto wskazują na kluczową kwestię wyceny drzewostanów w systemie rachunkowości oraz wycenę pozaprodukcyjnych funkcji lasów w ramach przyszłego katalogu zjawisk gospodarczych i ich mierników.

Literatura

- Adamowicz K., Szczypa P., 2014, *Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 344, s. 13-24.
- García-Fernández C., Ruiz-Perez M., Wunder S., 2008, *Is multiple-use forest management widely implementable in the tropics?*, Forest Ecology and Management, vol. 256 (7), s. 1468-1476.
- Halachmi A., 2005, *Performance measurement is only one way of managing performance*, International Journal of Productivity and Performance Management, vol. 54, issue 7, s. 503-504.
- Lew G., 2015, *Rachunek kosztów klienta w zarządzaniu przedsiębiorstwem handlowym*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów.
- Lew G., 2017, *Rachunek odpowiedzialności w grupach kapitałowych*, Ekonomiczne Problemy Usług, nr 2 (127).
- Nowak E. (red.), 2001, *Metody statystyczne w analizie działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Rametsteiner E., Mayer P., 2004, *Sustainable forest management and Pan-European forest policy*, Ecological Bulletins, 51, s. 51-57.
- Sadowska B., 2015, *Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 390, s. 222-233.
- Sobolewski H., 1997, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań, s. 27-28.
- Szczypa P., 2016, *Istota i rodzaje pożądanych zmian w rachunkowości Lasów Państwowych*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 300, s. 174-182.
- Śnieżek E., 2016, *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu. Studium przypadku Lasów Państwowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ustawa z 28 września 1991 r. o lasach, Dz.U. nr 101, poz. 444 ze zm.