

Beata Sadowska

Uniwersytet Szczeciński
e-mail: beata.sadowska@wzieu.pl

Magdalena Wójcik-Jurkiewicz

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
e-mail: magdalena.wojcik-jurkiewicz@ue.katowice.pl

PLAN KONT ELEMENTEM SYSTEMU INFORMACYJNEGO LASÓW PAŃSTWOWYCH – STAN OBECNY I KIERUNKI ZMIAN

CHART OF ACCOUNTS AS PART OF THE STATE FOREST INFORMATION SYSTEM – CURRENT STATE AND DIRECTIONS OF CHANGE

DOI: 10.15611/pn.2018.503.35

JEL Classification: Q01, Q23, Q56

Streszczenie: Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGL LP) prowadzi rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 września 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w PGL LP. Celem opracowania jest analiza i przedstawienie zakresu planu kont Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe oraz propozycja zmian w celu dostosowania planu kont do podsystemu rachunkowości zarządczej. Autorka stawia następującą tezę: „Stosowanie podsystemu rachunkowości zarządczej oraz kontrolowanie kosztów wymaga wprowadzenia zmian w branżowym planie kont PGL LP”. Podczas pisania artykułu zastosowano następujące metody badawcze: studia literatury przedmiotu, metoda obserwacji i analizy dokumentów.

Słowa kluczowe: plan kont, polityka rachunkowości, nadleśnictwo.

Summary: The State Forests maintain accounting in accordance with the rules of the Act of 29th of September 1994 about accounting and the Regulation of the Council of Ministers of 29th of September 1994 on detailed rules of financial management in the State Forests. The purpose of the study is to analyze and present the branch accounts plan of the State Forests and to propose amendments to adjust the accounts plan to the management accounting subsystem. The author puts forward the thesis that: “Applying the management accounting subsystem and controlling costs requires changes to the State Forests’ branch accounts plan”. When writing the article, the following research methods were used: literature studies, observation and documents analysis.

Keywords: accounts plan, accounting policy, forestry management.

1. Wstęp

Podmioty gospodarcze zobligowane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych, zgodnie z określonymi i przyjętymi wewnątrznie zasadami rachunkowości. Polityka (zasady) rachunkowości zawiera: zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, metody wyceny aktywów i pasywów, sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych i opis systemu służącego ochronie danych. Załącznikiem do niej jest plan kont.

Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGL LP) prowadzi rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 września 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w PGL LP. Do prawidłowego zarządzania i prowadzenia gospodarki leśnej potrzebny jest dostęp do aktualnej informacji. Generowanie zbiorów informacji przyrodniczo-leśnych, techniczno-ekonomicznych w PGL LP jest możliwe dzięki polityce rachunkowości, planowi kont oraz Systemowi Informatycznemu Lasów Państwowych (SILP)¹.

Podsystem rachunkowości finansowej generuje informacje w trybie *ex post* na potrzeby sprawozdawcze i kontrolne, a podsystem rachunkowości zarządczej dostarcza informacji *ex ante* na potrzeby prognozowania i planowania operacyjnego oraz strategicznego. Stosowanie podsystemu rachunkowości zarządczej pozwala na generowanie informacji finansowych i niefinansowych, ilościowych i jakościowych, jednakże wymaga wprowadzenia zmian w planie kont PGL LP.

Celem opracowania jest analiza i przedstawienie zakresu planu kont Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe oraz propozycja zmian w celu dostosowania planu kont do podsystemu rachunkowości zarządczej. Autorka stawia następującą tezę: „Stosowanie podsystemu rachunkowości zarządczej oraz kontrolowanie kosztów wymaga wprowadzenia zmian w branżowym planie kont PGL LP”.

Mając na uwadze obszerność tematu poruszanego w opracowaniu oraz ograniczoną objętość, opracowanie stanowi jedynie wstęp do analizy zagadnień związanych z modelowaniem planu kont Lasów Państwowych, a propozycje w nim zawarte mogą się przyczynić do generowania informacji o kosztach pośrednich ponoszonych w tym gospodarstwie. Autorka skupiła się jedynie na wybranych elementach planu kont PGL LP, głównie na wybranych kontach zespołu 5 – Koszty według typów działalności, dokonując szczegółowej analizy konta 550.

¹ Należy podkreślić, iż SILP gromadzi szereg danych, na podstawie których możliwe jest szerokie raportowanie o zachodzących działaniach i procesach w PGL LP. Jednakże nie oznacza to, że są to pełne dane, w odniesieniu do których można stosować narzędzia rachunkowości zarządczej. Nie należy mylić raportowania z budżetowaniem ani raportowania z narzędziami rachunkowości zarządczej czy z prowadzeniem fakultatywnych rachunków kosztów.

2. Materiał i metody

Podczas pisania artykułu zastosowano następujące metody badawcze: studia literatury przedmiotu, metoda obserwacji i analizy dokumentów. Ponadto zostały wykorzystane:

- doświadczenia własne autorki nabyte w trakcie 20 lat pracy zawodowej na stanowisku księgowej;
- wiedza uzyskana w trakcie konferencji poświęconych ekonomicznym uwarunkowaniom gospodarki leśnej;
- wywiady pogłębione z pracownikami nadleśnictw.

Analizie poddano następujące dokumenty:

1. Zasady (polityka) rachunkowości PGL LP.
2. Branżowy plan kont PGL LP.
3. Publikacja „Leśnictwo 2015”. Główny Urząd Statystyczny. Warszawa 2015.
4. Informacja o wynikach kontroli – Gospodarka finansowa Lasów Państwowych Najwyższej Izby kontroli KBF-4113-001-00/2014, Nr ewid. 55/2015/D/14/505/KBF z dnia 03.07.2015 r.

Podmiotem rozważań było PGL LP na poziomie ogólnym z uwzględnieniem jednostek organizacyjnych, głównie nadleśnictw.

3. Dyskusja – subiektywne poglądy i opinie praktyki gospodarczej

Rachunkowość, jak podkreśla A. Kamela-Sowińska, to: „uniwersalny miernik wartości, skrupulatna umiejętność, narzędzie doskonałego pomiaru”, „istotą rachunkowości było i jest nadal przedstawienie wiernego i rzetelnego obrazu rzeczywistości gospodarczej i osiągnięć jednostki” [Kamela-Sowińska 2014, s. 107-108].

Przedmiotem teorii rachunkowości jest pomiar wielkości ekonomicznych charakteryzujących działalność jednostek gospodarczych. J.A. Christensen i J.S. Demski [2003, s. 305] wyróżniają dwa podstawowe zadania rachunkowości:

- pomiar, mierzenie wartości,
- dostarczanie informacji.

Jak słusznie podaje Y. Ijiri [1965, s. 65] „rachunkowość jest nauką o mierzeniu, o systemie pomiaru ekonomicznego”. Pomiar jest dokonywany w trybie retrospektywnym i prospektywnym [Dobija (red.) 2014, s. 20-21]. Pomiar i wycena stanowią podstawę do generowania informacji użytecznych² dla różnych grup jej użytkowników. S. Hońko podkreśla, że: „pomiar następuje według określonych zasad, dostosowa-

² Należy zwrócić uwagę na fakt, iż współcześnie funkcja użyteczności użytkownika informacji odzwierciedla kombinację jego własnych potrzeb, a asymetria informacji lub jej brak powodują, że jeden interesariusz jest lepiej poinformowany niż drugi, co pozwala mu podejmować trafniejsze decyzje. Szerzej: [Scott 1997, s. 3].

nych do określonej grupy użytkowników. Potrzeby tej grupy wpływają na metody, dokładność i terminowość pomiaru”, „pomiar poprzedza wycenę” [Hońko 2013, s. 60].

Jednym z kluczowych wyzwań współczesnej rachunkowości jest wiarygodność i odpowiedniość informacji [Mattessich 1994, s. 366] generowanych przez system rachunkowości finansowej i zarządczej. Prowadzenie rachunkowości finansowej jest obligatoryjne dla jednostek, które prowadzą działalność gospodarczą. Do zadań rachunkowości zarządczej zalicza się między innymi dostarczanie informacji na potrzeby [Horngren i in. 1995, s. 5]:

- decyzji dotyczących alokacji zasobów oraz klientów,
- planowania kosztów i kontroli kosztów poszczególnych działań,
- pomiaru dokonań,
- oceny pracowników,
- formułowania planów operacyjnych i strategicznych.

Szczególnego znaczenia dla prowadzenia rachunkowości zarządczej nabiera informacja o nakładach, kosztach działalności oraz informacja dotycząca rozliczania kosztów pośrednich według kluczy podziałowych [zob. Nowak 2016, s. 295]. Nie bez znaczenia jest również raportowanie informacji na potrzeby zarządzania organizacją [zob. Wójcik-Jurkiewicz, 2017]. Rachunkowość prowadzona przez PGL LP jest specyficznym systemem ewidencji, pomiaru i raportowania [Sadowska 2015].

T. Marszałek [1981, s. 157] napisał: „nakłady oraz efekty związane z realizacją gospodarczych funkcji lasu są ściśle ewidencjonowane, natomiast nakłady oraz efekty związane z realizacją pozagospodarczych funkcji lasu są ewidencjonowane tylko częściowo lub w ogóle nie są ewidencjonowane”. Nasuwa się wniosek, iż w takiej sytuacji PGL LP nie dostarcza pełnych informacji o zużytych materiałach pośrednich, pośrednich wynagrodzeniach pracowników, którzy biorą udział przy świadczeniu pozagospodarczych funkcji lasów³, o amortyzacji środków trwałych wykorzystywanych w celu świadczenia pozagospodarczych funkcji. Jeżeli dane o nakładach i kosztach nie są ewidencjonowane lub są ewidencjonowane tylko częściowo, to powstaje zjawisko zniekształcania informacji oraz nasuwa się pytanie, czy wyniki z działalności są w pełni wiarygodne. Trudno jest planować przyszłość w oparciu o niepełne dane historyczne, trudno stosować nowoczesne narzędzia rachunkowości zarządczej takie jak: rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, strategiczna karta wyników czy benchmarki.

Dyskusje, jakie się toczą obecnie pomiędzy praktykami a naukowcami, potwierdzają, iż temat ten jest ważny z punktu widzenia działalności Lasów Państwowych,

³ Pozaprodukcyjne funkcje lasów to funkcje ekologiczne (stabilizacja obiegu wody w przyrodzie, kształtowanie klimatu, stabilizacja składu atmosfery i jej oczyszczanie, przeciwdziałanie powodziom, lawinom, ochrona gleb przed erozją i stepowieniem) i społeczne (kształtowanie warunków zdrowotnych i rekreacyjnych, wzbogacanie rynku pracy, tworzenie różnorodnych form użytkowania lasu przez społeczność lokalną, zagospodarowanie terenów zdegradowanych). Szerzej o znaczeniu i wycenie tych funkcji: [Zydroń, Kayzer 2015, s. 8, 9, 13-16].

a problemy dotyczące ewidencjonowania, wyceniania i informowania interesariuszy wymagają zainicjowania transparentnych rozwiązań, szczególnie w zakresie ewidencji kosztów pośrednich.

W opracowaniu Najwyższej Izby Kontroli⁴ czytamy: „prowadzona przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe gospodarka finansowa – której efektem jest stały wzrost kosztów zarządu, wzrost wynagrodzeń oraz zwiększenie nakładów inwestycyjnych – stwarza ryzyko nieosiągnięcia podstawowych celów działania Lasów Państwowych: zachowania i ochrony lasów oraz ekosystemów leśnych, a także utrzymania i powiększania upraw i zasobów leśnych. Mimo spadku przychodów w latach 2011-2013 Lasy Państwowe sukcesywnie zwiększały koszty zarządu”.

Zarówno koszty zarządu, koszty administracyjne czy ogólnogospodarcze, jak i koszty związane z dostarczaniem pozaprodukcyjnych funkcji lasów powinny być rozliczane pośrednio i kontrolowane, a wiedza o ich poziomie mogłaby stanowić podstawę do oceny działalności PGL LP w tym zakresie.

Plan kont Lasów Państwowych nie dostarcza pełnych informacji o tym, jak rozliczane są pośrednio wynagrodzenia pracowników, którzy oprócz wykonywania swoich podstawowych obowiązków biorą okresowo udział w obowiązkach, które nie są im przypisane zakresem czynności, np. przy oferowaniu usług edukacyjnych grupom szkolnym, wycieczkom, jako wsparcie dla edukatorów. Taki stan rzeczy może utrudniać zarządzanie kosztami. Plan kont PGL LP nie gromadzi również pełnych informacji o kosztach pozaprodukcyjnych funkcji lasów⁵, tj.:

- rekreacyjnych,
- ochrony zdrowia,
- wzbogacenia rynku pracy,
- edukacji,
- turystyki.

Jedną z fundamentalnych determinant świadczących o skuteczności i efektywności gospodarowania zasobami organizacji jest kontrola poziomu ponoszonych kosztów, dlatego dyrektorzy czy menadżerowie muszą posiadać bieżące i wiarygodne informacje na ten temat. Koszty w toku prowadzonej działalności operacyjnej znajdują odzwierciedlenie w systemach ewidencyjnych rachunkowości i są grupowane na odpowiednich kontach księgowych. Jednakże należy mieć na uwadze, iż

⁴ Szerzej na temat prowadzonej gospodarki finansowej w Lasach Państwowych: Informacja o wynikach kontroli – Gospodarka finansowa Lasów Państwowych Najwyższej Izby kontroli KBF-4113-001-00/2014, Nr ewid. 55/2015/D/14/505/KBF z dnia 03.07.2015 r. [<https://www.nik.gov.pl/plik/id,9302,vp,11524.pdf> z dnia 04.05.2016 r.].

⁵ Główny Urząd Statystyczny w opracowaniu „Leśnictwo 2015” charakteryzuje działalność PGL LP (aneks, s. 321), określając m.in.: obiekty LP wykorzystywane w edukacji leśnej, formy edukacji leśnej, liczbę pracowników LP biorących udział w edukacji leśnej społeczeństwa, wydatki ogółem na edukację leśną. Pełne koszty różnych pozaprodukcyjnych funkcji LP, w tym koszty pośrednie, nie znajdują odzwierciedlenia w tym opracowaniu.

uwarunkowania przyrodniczo-ekonomiczne oraz prowadzona przez PGL LP działalność stwarzają szereg problemów prawno-metodycznych w zakresie prowadzonej rachunkowości, w tym ewidencji dowodów źródłowych na kontach księgowych⁶.

Potrzebę zmian w branżowym planie kont dostrzega dyrektor generalny LP Konrad Tomaszewski, który w wywiadzie opublikowanym w „Dwutygodniku Leśników i Przyjaciół Lasu” nr 2/2016 16-31 stycznia stwierdza, iż:

- „trzeba naprawić system ewidencji księgowej”;
- „nie sposób też nie powiedzieć, że w ślad za tym konieczne będzie zrewidowanie planu kont”;
- „w ewidencji LP pomija się koszty dotyczące pozaprodukcyjnych funkcji LP”;
- „na modernizację SILP-u potrzeba ogromnych pieniędzy”;
- „olbrzymia część kosztów w LP to koszty stałe np. wydatki na wynagrodzenia”;
- „prognoza sytuacji finansowej – przystąpimy do niej w podejściu odrodzajowym, czyli w takim, w którym koszty osobowe wynikające z wynagrodzeń prognozuje się odrębnie od kosztów zużycia materiałów, kosztów usług obcych” [„Las Polski”, 2016, s. 8-12].

W wywiadzie opublikowanym w „Dwutygodniku Leśników i Przyjaciół Lasu” nr 1/2016 1-15 stycznia głos w dyskusji zabrał Andrzej Konieczny, podsekretarz stanu w ministerstwie środowiska, wskazując m.in. na rosnącą rolę modelowania w gospodarce leśnej, konkludując: „ważne są badania ukierunkowane na modelowanie gospodarki leśnej, na przedstawianie zdarzeń gospodarczych, mających miejsce w lesie”.

4. Wyniki badań oraz kierunki zmian w planie kont PGL LP

Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe prowadzi rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 września 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w PGL LP [Rozporządzenie 1994]. W zakresie nieobjętym ustawą o rachunkowości PGL LP stosują Krajowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

Ze względu na ograniczoną objętość opracowania autorki poddały analizie głównie konto 550 – Koszty ogólnogospodarcze. Przedmiotem badania planu kont PGL LP było również konto 501 – Koszty Służby Leśnej w zakresie pośrednich kosztów wynagradzania pracowników oraz konto 510 – Zagospodarowanie lasu –

⁶ W PGL LP trudno jest obniżyć koszty poprzez standaryzację produktu, jego jakość, wprowadzanie innowacji czy też skracanie czasu produkcji. Strategia kosztowa może koncentrować się na takich obszarach, jak działalność gospodarczo-leśna lub sprawowanie zarządu. W związku z powyższym bardzo ważne jest dostarczanie pełnych informacji właśnie o tych kosztach, czyli o kosztach pośrednich związanych z zatrudnianiem pracowników, innych kosztach pracy czy ogólnego zarządu. Szerzej: [Buračewski, Grygier 2011, s. 267].

⁷ Pisał o tym T. Marszałek już w 1981 r. Problem ten do dzisiaj nie został przez PGL LP w pełni rozwiązany, co podkreślił dyrektor generalny LP Konrad Tomaszewski.

utrzymanie obiektów leśnych (infrastruktury) ogólnego przeznaczenia, głównie w zakresie funkcji edukacyjnej.

Analityka planu kont LP w zakresie ewidencji wynagrodzeń nie dostarcza pełnych informacji o wszystkich składnikach wynagrodzeń pracowników LP⁸. Ani z planu kont, ani z informacji zawartych w obszernej publikacji Głównego Urzędu Statystycznego *Leśnictwo 2015*⁹, nie dowiemy się, z jakich szczegółowych elementów składają się wynagrodzenia pracowników LP. Wiedza ta mogłaby stanowić przyczynek do kształtowania racjonalnej polityki wynagradzania pracowników tego sektora oraz do efektywnego zarządzania kapitałem ludzkim. Część tych informacji jest generowana przez System Informatyczny Lasów Państwowych (SILP). W grudniu 1990 r. uchwałą Kolegium Lasów Państwowych zapadła decyzja w sprawie budowy Systemu Informatycznego Lasów Państwowych. SILP to narzędzie informatyczne, które uwzględnia złożoność procesów gospodarczych na każdym poziomie zarządzania w PGL LP, tj. w:

- leśnictwach,
- nadleśnictwach,
- zakładach,
- regionalnych dyrekcjach,
- Dyrekcji Generalnej Lasów Państwowych.

System SILP spełnia wymogi w zakresie zaspokajania potrzeb informacyjnych użytkowników oraz pozwala na sporządzanie obligatoryjnych sprawozdań w zakresie prowadzonej rachunkowości finansowej. System ten na wyższych poziomach zarządzania jest jednak ubogi w mechanizm złożonego przetwarzania danych dla funkcji rzeczywiście wspomagających zarządzanie (wielowariantowość, trendy, prognozy, benchmarki, wykorzystywanie kluczy podziałowych).

Wielopłaszczyznowość analiz rachunkowości determinuje różnokierunkową klasyfikację zdarzeń i operacji gospodarczych, a to powoduje inne ujmowanie danych historycznych w rachunkowości finansowej. Z tego powodu dotychczasowe propozycje systemu rachunkowości są niewystarczające i wymagają zmian [Świderska (red.) 1997, s. 295]. Zmiany te dotyczą głównie zmian w planie kont oraz syste-

⁸ Proponuje się rozszerzenie ewidencji analitycznej np. o:

- konta informujące o wewnętrznych i zewnętrznych szkoleniach pracowników (wartość w zł);
- konta gromadzące informacje kosztowe o premiach w podziale na: premie regulaminowe, motywujące, okresowe, premie za efektywność realizacji zadań indywidualnych, nagrody za osiągnięcia indywidualne pracowników związane z realizacją specjalnych projektów;
- konta gromadzące informacje kosztowe o dodatkach specjalnych, kosztach zastępstw pracowników itp.

⁹ W opracowaniu podane są ogólne dane na temat wynagrodzeń bezpośrednich. Praktyka wskazuje, iż bardzo trudno wyodrębnić część pośrednią wynagrodzeń pracowników, którzy świadczą pracę i wykonują czynności nie zawsze im przypisane, a jedynie okresowo, sporadycznie realizowane. Szerzej: [*Leśnictwo 2015*, s. 192, 210, 208].

mie ewidencji kosztów, w tym zbierania informacji o kosztach związanych z kosztami ogólnego zarządu oraz pozaprodukcyjnymi funkcjami LP.

To plan kont odzwierciedla techniczne aspekty prowadzenia ksiąg rachunkowych, a odpowiednio zbudowany dostarcza informacji na potrzeby zarządzania jednostką gospodarczą. Plan kont PGL LP w zakresie kosztów grupuje operacje gospodarcze na zespole 4 – koszty według rodzaju i zespole 5 – koszty według miejsc powstawania.

Przykładowe rozwiązanie organizacji planu kont PGL LP, uwzględniające potrzeby rachunkowości finansowej i zarządczej pozwalające na wprowadzenie nowoczesnych narzędzi rachunkowości, można przedstawiać w konstrukcji każdego pojedynczego konta księgowego, co zaprezentowano poniżej. Autorską propozycję modelowania planu kont dla potrzeb rachunkowości zarządczej dla PGL LP przedstawiono poniżej:

- budowa konta księgowego, analitycznego przedstawia się następująco:

501 – 01 – A01 – B01
550 – 01 – A01 – B01
510 – 01 – A01 – B01,

gdzie na przykład:

550 – symbol rodzaju konta zgodnie z jego funkcjonalnością; podział kosztów ogólnogospodarczych; konto służy do ewidencji kosztów pośrednich, których ze względu na ich charakter nie można bezpośrednio odnieść na poszczególne rodzaje działalności (minimalny, podstawowy zakres, np. 550 – koszty ogólnogospodarcze czy też konto 501 – koszty Służby Leśnej);

01 – podział kosztów w ramach danego typu kosztów na szczegółowy obszar działalności (na przykład: 550 – 01 Wynagrodzenia i świadczenia; 550 – 02 Narzuty na wynagrodzenia; 550 – 03 Koszty BHP);

A01 – miejsce powstania kosztów, czyli szczegółowo określona pozycja dotycząca konkretnego kosztu w danej grupie kosztów (na przykład 550 – 01 – A01 koszty ogólnogospodarcze, koszty BHP, koszty szkoleń w zakresie BHP);

B01 – informacja na temat szczegółowego, jednostkowego kosztu.

Poniżej zaprezentowano przykładowe modelowanie branżowego planu kont, wykorzystując zespół 5 tego planu, zawężając rozważania jedynie do konta 550 – Koszty ogólnogospodarcze.

Zespół 5 – Koszty według typów działalności (miejsc powstawania) i ich rozliczenie.

550 – Koszty ogólnogospodarcze

550 – 01 [MPK 701] – Wynagrodzenia i świadczenia

550 – 01 A01 – Koszty wynagrodzeń za urlop

- 501 – 01 – A01 – B01 – Koszty wynagrodzeń za urlop wypoczynkowy;
- 501 – 01 – A01 – B02 – Koszty wynagrodzeń za urlop szkoleniowy.

550 – 01 – A02 – Koszty innych wynagrodzeń

- 501 – 01 – A02 – B01 – Koszty wynagrodzeń za godziny nadliczbowe;
- 501 – 01 – A02 – B02 – Koszty wynagrodzeń za zwiększenie obowiązków; pracowniczych;
- 501 – 01 – A02 – B03 – Koszty dodatków za zastępstwo pracownika.

550 – 02 [MPK 704] – Koszty szkoleń**550 – 02 – A01 – Koszty szkoleń – system zlecany, szkolenia zewnętrzne**

- 550 – 02 – A01 – B01 – Szkolenia zewnętrzne – koszty – koszty dojazdu samochodem służbowym;
- 550 – 02 – A01 – B02 – Szkolenia zewnętrzne – koszty dojazdu samochodem prywatnym;
- 550 – 02 – A01 – B03 – Szkolenia zewnętrzne – koszty dojazdu komunikacją miejską;
- 550 – 02 – A01 – B04 – Szkolenia zewnętrzne – ryczałt za dojazd;
- 550 – 02 – A01 – B05 – Szkolenia zewnętrzne – noclegi;
- 550 – 02 – A01 – B06 – Szkolenia zewnętrzne – wyżywienie, diety.

550 – 02 – A02 – Koszty szkoleń – szkolenia wewnętrzne (kaskadowe)**550 – 02 – A03 – Studia podyplomowe****550 – 02 – A03 – Inne formy kształcenia pracowników, np. studia inżynierskie, magisterskie, uzyskanie średniego wykształcenia na poziomie licencjatu.**

W podobny sposób można ewidencjonować na zespole 5 – koszty według miejsc powstawania kosztów – wydatki związane z realizacją pozaprodukcyjnych funkcji LP. Jednakże najpierw należałoby określić w zasadach rachunkowości LP:

- metody pomiaru i wyceny tych funkcji;
- metody grupowania tych kosztów i wydatków na odpowiednich kontach księgowych planu kont LP;
- określenie sposobów wyodrębniania kosztów pozaprodukcyjnych funkcji LP w podziale na bezpośrednie i pośrednie;
- określenie właściwych kluczy podziałowych w celu rozliczenia kosztów pośrednich.

Obecnie w planie kont Lasów Państwowych na kontach zespołu 5 ewidencjonowane są głównie koszty bezpośrednie związane ze świadczeniem pozaprodukcyjnych funkcji lasów. Jedną z podstawowych społecznych funkcji lasów jest edukacja. Na koncie 5106 – Utrzymanie obiektów leśnych (infrastruktury) ogólnego przeznaczenia prowadzi się ewidencję analityczną według miejsc powstawania kosztów – MPK.

MPK 279 gromadzi koszty utrzymania obiektów edukacyjnych, MPK 280 dotyczy kosztów zakładania i utrzymywania Leśnych Kompleksów Promocyjnych, MPK 276 służy do rejestrowania kosztów bezpośrednich utrzymania parkingów leśnych, pól biwakowych, pól namiotowych i innych urządzeń turystycznych¹⁰. W tym planie

¹⁰ Dokładny podział kont kosztów bezpośrednich prezentuje Plan kont z komentarzem PGL LP, tekst jedn., załącznik nr 2 do Zarządzenia nr 87 Dyrektora Generalnego LP z dnia 4 grudnia 2012 r. Ostatnia zmiana obowiązująca od 1 stycznia 2016 r. – zarządzenie 94 z 22.12.2015 r. (załącznik nr 2).

kont wyraźnie zaznaczono, iż ewidencjonuje się koszty bezpośrednie, czyli te, które na podstawie dowodów źródłowych można odnieść na konkretne konto księgowo.

Kluczowym zadaniem na najbliższe lata wydaje się rozwiązanie kwestii rozliczania kosztów pośrednich, które obecnie nie są jeszcze w PGL LP w pełni rozliczane. Ten stan rzeczy nie wynika z zaniedbań Lasów, a jedynie z wielowariantowej działalności, którą prowadzą, oraz z szeregu różnych uwarunkowań przyrodniczych, społecznych, metodologicznych. Należy poszukiwać możliwych rozwiązań w zakresie modelowania planu kont, co posłuży generowaniu transparentnej informacji o działalności PGL LP.

Autorska propozycja rozbudowy analitycznej planu kont jest tylko jednym z zaproponowanych wariantów, za pomocą którego możliwa jest rejestracja kosztów pośrednich prowadzonej przez Lasy działalności. Zorganizowany w taki sposób plan kont PGL LP daje możliwości uzyskiwania informacji na potrzeby różnych grup użytkowników informacji, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, i nie jest katalogiem zamkniętym.

Przedstawiony sposób modelowania branżowego planu kont PGL LP jest tylko jednym z wielu możliwych do zaproponowania rozwiązań, a decyzje co do jego budowy należy podjąć po przeanalizowaniu potrzeb informacyjnych wielu grup interesariuszy PGL LP oraz uwzględniając specyficzne uwarunkowania wewnętrzne związane z funkcjonowaniem PGL LP. Odpowiednie grupowanie informacji finansowych i niefinansowych na rozbudowanych kontach księgowych może stanowić punkt wyjścia do wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczej, za pomocą których PGL LP będzie sprawniej zarządzało organizacją. Zarządzanie kosztami powinno stanowić trwały element kultury organizacyjnej jednostki gospodarczej w zakresie ciągłej „polityki optymalizacji kosztów”.

Autorka dostrzega tu pewną rolę środowiska naukowego, jako wsparcie w opracowaniu metod oraz kluczy do rozliczania kosztów pośrednich działalności prowadzonej przez PGL LP, szczególnie w odniesieniu do rejestracji kosztów pozaprodukcyjnych funkcji lasów.

5. Zakończenie

Obecnie sfera życia społeczno-gospodarczego łączy się bezpośrednio i pośrednio z informacją. W obszarze aktywności gospodarczej ważne miejsce zajmują informacje przekazywane użytkownikom, a rachunkowość, wraz z zasadami i planem kont, odgrywa fundamentalną rolę dzięki swojej funkcji informacyjnej. Równocześnie informacje generowane przez system rachunkowości finansowej i zarządczej stanowią immanentny element systemu zarządzania jednostką gospodarczą.

Organizacja zakładowego planu kont jest jedną z istotniejszych kwestii, które wpływają na jakość danych pozyskiwanych z systemu finansowo-księgowego. Niewłaściwie zorganizowany zakładowy plan kont może prowadzić do występowania

wielu braków informacyjnych, co uniemożliwia jednostce gospodarczej podejmowanie właściwych decyzji w procesie zarządzania organizacją. Uzyskiwanie szczegółowej, dokładnej, rzetelnej oraz bieżącej informacji przyczynia się do poprawy sprawności zarządzania PGL LP.

Od zawartości i struktury planu kont Lasów Państwowych zależy nie tylko sposób prowadzenia ewidencji księgowej, lecz również potencjał informacyjny rachunkowości, jej aktualność, rzetelność, wiarygodność. Na tej podstawie użytkownicy informacji, właściciele, kontrahenci, inwestorzy dokonują oceny danej organizacji, gdyż koszty są jednym z najważniejszych kryteriów oceny efektywności gospodarowania.

Rozważania autorki skupiały się na analizie planu kont Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe. Dokonując krytycznej analizy literatury, stosując metodę opisową, a także analizę dokumentów, należy stwierdzić, że:

- jednym z kluczowych wyzwań współczesnej rachunkowości jest wiarygodność i odpowiedniość informacji,
- szczególnego znaczenia dla prowadzenia rachunkowości zarządczej nabiera informacja o nakładach, kosztach działalności oraz informacja dotycząca rozliczania kosztów pośrednich według kluczy podziałowych, co pozwoli jednostce gospodarczej stosować różne narzędzia rachunkowości zarządczej,
- koszty w toku prowadzonej działalności operacyjnej Lasów Państwowych znajdują odzwierciedlenie w systemach ewidencyjnych rachunkowości i są grupowane na odpowiednich kontach księgowych,
- uwarunkowania przyrodniczo-ekonomiczne oraz prowadzona przez PGL LP działalność stwarzają szereg problemów prawno-metodycznych w zakresie prowadzonej rachunkowości,
- obecnie w planie kont Lasów Państwowych na kontach zespołu 5 ewidencjonowane są głównie koszty bezpośrednie,
- potrzebę zmian w branżowym planie kont dostrzega dyrektor generalny LP Konrad Tomaszewski,
- jednym z możliwych rozwiązań generowania dokładnej informacji o ponoszonych kosztach, w tym pośrednich, jest autorska propozycja modelowania planu kont dla potrzeb rachunkowości zarządczej w PGL LP,
- odpowiednie grupowanie informacji finansowych i niefinansowych na rozbudowanych kontach księgowych może stanowić punkt wyjścia do wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczej, za pomocą których PGL LP będzie sprawniej zarządzało organizacją,
- kluczowym zadaniem na najbliższe lata wydaje się rozwiązanie kwestii rozliczania kosztów pośrednich, które obecnie nie są jeszcze w PGL LP w pełni rozliczane.

Literatura

- Buraczewski A., Grygier P., 2011, *Koszty gospodarki leśnej oraz potrzeby i kierunki ich racjonalizacji. Strategia rozwoju lasów i leśnictwa w Polsce do roku 2030*, Zimowa Szkoła Leśna przy Instytucie Badawczym Leśnictwa, III sesja, Sękocin Stary, 15-17 marca 2011 r.
- Christensen J.A., Demski J.S., 2003, *Accounting theory: an information content perspective*, McGraw-Hill, New York, s. 4-5 za R. Mattessich, 2008, *Two hundred years of Accounting Research. An international survey of personalities, ideas and publications*, Routledge Tailor & Francis Group, New York.
- Dobija M. (red.), 2014, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Hońko S., 2013, *Wycena w rachunkowości. Znaczenie, podstawy, parametry i zasady*, Wydawnictwo Zapol Dmochowski, Sobczyk Sp.j., Szczecin.
- Horngrén Ch.T., Bhimani A., Foster G., Datar S.M., 1999, *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall Europe, New Jersey.
- Ijiri Y., 1965, *Management Goals and Accounting for Control*, North – Holland, Amsterdam.
- Kamela-Sowińska A., 2014, *Od rachunkowości do opisu gospodarczego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 77(133), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Rada Naukowa, Warszawa.
- „Las Polski”, dwutygodnik leśników i przyjaciół lasu, 2016, nr 2, 16-31 stycznia, s. 8-12.
- Leśnictwo 2015*, GUS, Warszawa, s. 192, 210, 208.
- Marszałek T., 1981, *Ekonomiczne zagadnienia gospodarstwa leśnego*, Skrypty Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego Akademii Rolniczej w Warszawie, Studium Podyplomowe przy Wydziale Leśnym, Warszawa.
- Mattessich R., 1994, *Accounting as a Cultural Force: Past, Present and Future*, European Accounting Review, vol. 3, nr 2.
- Nowak E., 2016, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu. Warszawa.
- Plan kont z komentarzem PGL LP, tekst jednolity, załącznik nr 2 do zarządzenia nr 87 Dyrektora Generalnego LP z dnia 4 grudnia 2012 r., ostatnia zmiana obowiązująca od 1 stycznia 2016 r. – zarządzenie 94 z 22.12.2015 r. (załącznik nr 2).
- Sadowska B., 2015, *Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe*, [w:] Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 390, Rachunkowość – polityka makroekonomiczna – globalizacja, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Scott W., 1997, *Financial Accounting theory*, Prentice Hall, London.
- Świdarska G.K. (red.), 1997, *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa.
- Wójcik-Jurkiewicz M., 2017, *Role of CSR reporting. Evidence from Poland*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 94(150), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Zydroń A., Kayzer D., 2015, *Podnoszenie świadomości społeczeństwa o nowych metodach wyceny wartości przyrody. Willingness to Pay oraz Willingness to Accept na przykładzie Wielkopolskiego Parku Narodowego*, Bogucki Wydawnictwo Naukowe, Poznań.

Źródła internetowe

- Informacja o wynikach kontroli – Gospodarka finansowa Lasów Państwowych Najwyższej Izby kontroli KBF-4113-001-00/2014, nr ewid. 55/2015/D/14/505/KBF z dnia 03.07.2015 r., <https://www.nik.gov.pl/plik/id,9302,vp,11524.pdf> (dostęp: 04.05.2016).

Akty prawne

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 września 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w PGL LP, Dz.U. Nr 134, poz. 692.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330.