

Parametry i zasady wyceny nieruchomości leśnych w rachunkowości. Wycena drzewostanów

MICHAŁ NEMŚ *, BEATA SADOWSKA **, PIOTR SZCZYPA ***

Streszczenie

Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (LP) prowadzi rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Ustawa ta wskazuje na parametry i zasady wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów. Praktyka wskazuje, że największy zasób LP, jakim są lasy, nie może być wyceniony wiarygodnie w myśl przepisów tej ustawy, co skutkuje nieujawnianiem w bilansie informacji o wielkości lasów. Jedynie grunty zakupione lub zamienione są wyceniane i wykazywane w ramach systemu rachunkowości. Celem opracowania jest przeprowadzenie rozważań natury teoretycznej nad możliwościami zastosowania wybranych parametrów i zasad wyceny nieruchomości leśnych, ze szczególnym uwzględnieniem drzewostanów w ramach rozwiązań dopuszczonych przez krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości. Przyjęto następującą hipotezę: specyfika działalności LP oraz uregulowania ustawy o rachunkowości skłaniają do zmian w klasyfikowaniu nieruchomości leśnych, celem skutecznego doboru parametrów wyceny poszczególnych składników nieruchomości leśnych lub opracowania Krajowego Standardu Rachunkowości przeznaczonego dla gospodarki leśnej. Hipoteza została zweryfikowana pozytywnie w części dotyczącej postulatu opracowania Krajowego Standardu Rachunkowości – leśnictwo.

Słowa kluczowe: rachunkowość, wycena drzewostanów, parametry wyceny, zasady wyceny, nieruchomości leśne.

Abstract

The parameters and rules of forest land valuation in accounting. Valuation of forest in the strict sense

The State Forests National Forest Holding maintains its accounting records in accordance with the Accounting Act. The law prescribes the parameters and principles of valuation of individual assets and liabilities. Practice shows that forests – the greatest resource of State Forests – cannot be measured reliably in accordance with the provisions of the above-mentioned Act, which results in non-disclosure in the balance sheet of information about most of the forests. Only the land purchased or converted is measured and reported under the accounting system. The aim of the study is to carry out a theoretical consideration

* Mgr Michał Nemś, specjalista ds. kontroli i audytu wewnętrznego, Regionalna Dyrekcja Lasów Państwowych w Szczecinie, michal.nems@szczecin.lasy.gov.pl

** Dr Beata Sadowska, adiunkt, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług, Katedra Rachunkowości i Controllingu, beata.sadowska@wzieu.pl

*** Dr hab. Piotr Szczypa, profesor nadzwyczajny, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Koninie, Wydział Społeczno-Techniczny, Katedra Finansów, Rachunkowości i Logistyki, piotr.szczypa@konin.edu.pl

of the possibilities of using selected parameters and principles of forest land valuation, with a particular focus on forest in the strict sense, in the framework of national and international accounting regulations. The following hypothesis was adopted: the specificity of State Forests operations and the provisions of the Accounting Act call for changes in the classification of wooded areas so as to achieve an effective selection of parameters for valuation of individual components of woodland or to develop a National Accounting Standard dedicated to forest management. The hypothesis was verified positively in the section on the postulate to develop a National Accounting Standard – forestry.

Keywords: accounting, valuation of forest, valuation parameters, principles of valuation, forest land.

Wstęp

Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (LP) prowadzi rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (Ustawa o rachunkowości) oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe (Rozporządzenie). Natomiast w zakresie nieobjętym ustawą o rachunkowości LP powinny stosować Krajowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

Y. Ijiri (1965, s. 56) podaje, że „rachunkowość jest nauką o mierzeniu, o systemie pomiaru ekonomicznego”. Rzeczywiście, rachunkowość od początku swojego istnienia traktowana jest jako system informacyjny, którego główną rolą jest pomiar i wycena, następnie przetwarzanie i prezentowanie informacji ekonomicznych. W odniesieniu do działalności LP należy stwierdzić, że podstawowymi składnikami majątku w ramach systemu rachunkowości powinny być nieruchomości leśne, ze szczególnym uwzględnieniem drzewostanów. W związku z tym należy oczekiwać, że system rachunkowości LP dostarczy informacji o lasach, o pożądanых cechach przypisywanych informacjom z systemu rachunkowości. Informacja taka powinna być między innymi: rzetelna, porównywalna, aktualna, istotna, prawdziwa, odpowiednio wyselekcjonowana, zrozumiała, podana we właściwym czasie i we właściwej formie. Niestety, obecne rozwiązania z zakresu rachunkowości przyjęte przez LP nie dają takiej możliwości. Świadczy o tym także wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli z dnia 10 października 2008 roku (Wystąpienie pokontrolne), w którym to negatywnie została oceniona wiarygodność ksiąg rachunkowych jednostek organizacyjnych LP. Szczególny nacisk w tym piśmie został położony na zaniedbania dotyczące ustalania wartości nieruchomości gruntowych i wykazywania tej wartości w ewidencji księgowej.

Na istotność prowadzenia ewidencji majątku oraz ustalania jego wartości przez LP wskazano w ustawie o lasach (Ustawa o lasach, art. 4 ust. 3), gdzie odczytujemy, że: „w ramach sprawowanego zarządu Lasy Państwowe prowadzą gospodarkę leśną, gospodarują gruntami i innymi nieruchomościami oraz ruchomościami związanymi z gospodarką leśną, a także prowadzą ewidencję majątku Skarbu Państwa oraz ustalają jego wartość”.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że problematyka wyceny nieruchomości leśnych jest istotna dla LP i wymaga opracowania nowych rozwiązań, które docelowo uszczegółowią zasady (politykę) rachunkowości LP, a nawet mogą wywołać zmiany w dotychczasowym planie kont. Wartość majątku LP można rozpatrywać przyjmując różne kryteria wyceny, w tym cel wyceny. W niniejszym artykule autorzy odnoszą się wyłącznie do wyceny w systemie rachunkowości. Celem artykułu jest przeprowadzenie rozważań natury teoretycznej nad możliwościami zastosowania wybranych parametrów i zasad wyceny nieruchomości leśnych, ze szczególnym uwzględnieniem drzewostanów w ramach rozwiązań dopuszczonych przez krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości. Przyjęto następującą hipotezę: specyfika działalności LP oraz uregulowania ustawy o rachunkowości skłaniają do zmian w klasyfikowaniu nieruchomości leśnych celem skutecznego doboru parametrów wyceny poszczególnych składników nieruchomości leśnych lub opracowania Krajowego Standardu Rachunkowości przeznaczonego dla gospodarki leśnej.

1. Metodyka badania

Podstawowym źródłem danych była analiza piśmiennictwa z zakresu rachunkowości oraz krajowe i międzynarodowe regulacje z zakresu wyceny w systemie rachunkowości. Autorzy, stosując metody dedukcji i indukcji dążyli do oceny przedmiotowej materii i wypracowania możliwych kierunków zmian.

W opracowaniu, z uwagi na ograniczenia objętości tekstu, nie odniesiono się do nieruchomości leśnych związanych z gospodarką łowiecką, a główną uwagę poświęcono wycenie nieruchomości leśnych gruntowych, przyjmując klasyfikację nieruchomości leśnych zaproponowaną w internetowej *Encyklopedii leśnej*. W ramach działu „Wartościowanie nieruchomości leśnych” K. Tomaszewski wyodrębnił i zdefiniował między innymi następujące pojęcia (www 1):

1. Nieruchomość leśna – „leśna nieruchomość gruntowa lub nieruchomość niegruntowa, wchodząca, pod tym samym tytułem własności i władania, w skład Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe”.
2. Leśna nieruchomość gruntowa – „nieruchomość leśna, będąca zwartą (ciągłą) powierzchnią ziemską:
 - a) charakteryzującą się:
 - określonym polem powierzchni,
 - szczegółowym przebiegiem granicy zewnętrznej;
 - b) rozpatrywaną wraz ze wszystkim częściami składowymi nieruchomości, znajdującymi się na tej powierzchni, pod nią oraz nad nią, przy czym przestrzeń leśnej nieruchomości gruntowej wyznacza wartość pola danej powierzchni ziemskiej, ekosystemowo istotny przebieg dolnej powierzchni skały macierzystej pod tą powierzchnią i górnej granicy atmosfery otwartej nad tą powierzchnią – ustalone, w tym na podstawie wyników prac siedliskowo-gleboznawczych, w trakcie urządzania lasu”.

3. Leśna nieruchomości niegruntowna – „urządzenie nieruchome, będące przedmiotem odrębnego od powierzchni ziemskiej tytułu własności i władania, wchodzące w skład Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, jako:
- a) urządzenie gruntowe;
 - b) urządzenie budowlane, będące przejazdami, ogrodzeniami, placami postojowymi, placami pod śmietniki;
 - c) tymczasowe obiekt budowlany, w tym:
 - trwale połączony z gruntem;
 - połączony z powierzchnią gruntu w sposób nietrwały, tworzący część zasadniczą danego obiektu, albo będący urządzeniem technicznym i instalacjami, związanymi z tą częścią zasadniczą, albo będący urządzeniem technicznym, wyczerpującym znamiona maszyny, sprzętu, osprzętu i narzędzi;
 - d) obiekt budowlany, w tym:
 - obiekt małej architektury;
 - budowla;
 - budynek,tworzący część zasadniczą danego obiektu albo będący urządzeniem technicznym i instalacjami, związanymi z tą częścią zasadniczą, albo będący urządzeniem technicznym, wyczerpującym znamiona maszyny, sprzętu, osprzętu i narzędzi”.

Autorzy w zakresie terminologii związanej z wyceną w rachunkowości przyjęli rozwiązanie zaproponowane przez S. Hońkę, który określił relacje między pojęciami: podstawy wyceny, parametry wyceny oraz zasady wyceny i zdefiniował je następująco (Hońko, 2013, s. 113–117):

1. Podstawy wyceny – „zbiór parametrów wyceny o podobnej treści ekonomicznej, które można odpowiednio pogrupować, kierując się na przykład kryterium podmiotowym lub czasowym”.
2. Parametry wyceny – „uszczegółowienie podstaw wyceny przez podanie informacji o procedurze ustalania wartości z zastosowaniem logicznie spójnych danych wejściowych i przyjętej metody. Parametry wyceny nie muszą łączyć się z konkretnymi pozycjami aktywów, czy zobowiązań, ale informują użytkowników sprawozdań finansowych o przyjętym podejściu”.
3. Zasady wyceny – „reguły stosowane do wyceny poszczególnych pozycji”.

W piśmiennictwie krajowym problematyką rachunkowości w praktyce LP zajmują się między innymi: E. Śnieżek (2016, 2016a, Śnieżek, Piłacik, 2016), B. Sadowska (2015, 2015a); K. Adamowicz i in. (2017; 2017), P. Szczypa (2016), a także K. Adamowicz i P. Szczypa (2017, 2016, 2015, (2014). Natomiast wycena zasobów przyrodniczych, w tym leśnych jest poruszana między innymi w następujących monografiach: M. Chodźko i in. (1971), J.T. Winpenny (1995), J. Famielec (1999), S. Czaja i in. (2002), J. Famielec, M. Stępień (2005), Rogall (2010), A. Belca/Becla? i in. (2012), A. Buraczewski (red.) (2013), A. Zydrón, D. Kayzer (2015), A. Nowak (2017).

2. Wyniki badania – od teorii do praktyki

Bezpośrednio z procesem wyceny związany jest pomiar, przez który należy rozumieć (www 2) „zespół czynności wykonywanych w celu ustalenia miary określonej wielkości fizycznej lub umownej, jako iloczynu jednostki miary oraz liczby określającej wartość liczbową tej wielkości, inaczej mówiąc porównanie wartości danej z jednostką miary wielkości”. Odnosząc przytoczoną definicję na grunt rachunkowości finansowej LP należy stwierdzić, że pomiar to działanie, którego celem jest ujęcie liczbowe czegoś, co zostało ujęte opisowo, na przykład zdarzenie gospodarcze. Pomiar to ujęcie liczbowe, ale wyrażone najczęściej w jednostkach naturalnych (liczba hektarów gruntu, ilość i wiek drzew, maszynogodziny, roboczogodziny itd.) lub innych jednostkach o różnych skalach, lecz nie wyrażone w mierniku pieniężnym (wyjątkiem jest pomiar środków pieniężnych).

Pomiar w rachunkowości może mieć charakter:

- pomiaru ciągłego – czyli dokonywany jest nieprzerwanie, najczęściej przy zastosowaniu urządzeń i czynników (np. elektroniczny pomiar czasu pracy, pomiar zużytej energii elektrycznej, zużytej wody itd.);
- pomiaru incydentalnego – czyli przeprowadzonego w ściśle określonym czasie lub w związku z zaistniałym zdarzeniem gospodarczym (np. inwentaryzacja nieruchomości leśnych, nabycie gruntu, inwentaryzacja lasu po przejściu trąby powietrznej, pożaru itd.).

Pomiar poprzedza wycenę i jest związany z gromadzeniem danych w ramach procesu informacyjnego rachunkowości (Kiziukiewicz, 1984, s. 38). Na podstawie wyników pomiaru zdarzeń gospodarczych możliwe jest przeprowadzenie wyceny.

Wycena według S. Zadrody (Gmytrasiewicz (red.), 2005, s. 818), to „wyznaczenie ceny na coś”, natomiast wycena w rachunkowości to „wycena bilansowa lub wycena składników majątkowych polegająca na ustaleniu wartości ewidencyjnych oraz pozycji sprawozdań finansowych”. Zatem wycena przeprowadzana jest w mierniku pieniężnym, a podana definicja dotyczy wyłącznie wyceny w systemie rachunkowości finansowej. Wycena w systemie rachunkowości z uwagi na zakres rachunkowości zarządczej nie ogranicza się tylko do ustalenia wartości dla potrzeb ewidencji na kontach księgowych i sporządzania elementów sprawozdania finansowego. Najprościej wycenę można określić, jako wartościowe wyrażenie wyników pomiaru. Wycena ma miejsce na etapie przetwarzania danych w ramach procesu informacyjnego rachunkowości i następuje po etapie gromadzenia danych.

Z pojęciem wycena wiąże się termin „aktualizacja wyceny”. Z uwagi na stosowanie w systemie rachunkowości finansowej przede wszystkim cen historycznych lub aktualnych cen przez aktualizację wyceny należy rozumieć (www 2) „każdą zmianę wartości ewidencjonowanych wynikającą ze zmian cen oraz ustalenie wartości pozycji sprawozdań finansowych w sposób uwzględniający bardziej aktualny poziom cen”. Zatem aktualizacja wyceny jest szczególnym przypadkiem wyceny w systemie rachunkowości finansowej.

Proces pomiaru poza jego częstotliwością w przeciwieństwie do wyceny nie jest szeroko opisywany w regulacjach z zakresu rachunkowości. Jednostki, w tym LP wypracowały swoje techniki pomiaru, które w przypadku nieruchomości leśnych wykorzystują nowoczesne rozwiązania, między innymi pomiaru satelitarnego, laserowego, z zastosowaniem kodów kreskowych itd. Natomiast szczegółowe parametry i zasady wyceny nieruchomości leśnych powinny być szczegółowo wskazane i opisane zgodnie z wytycznymi art. 4 ustawy o rachunkowości.

Analiza dokumentu „Zasady (polityka) rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe” nie daje odpowiedzi na pytanie: jakie zasady wyceny należy zastosować w odniesieniu do lasu, a tym bardziej do drzewostanów. Wskazane są jedynie parametry wyceny środków trwałych w podziale na sposób (przyczynę) zwiększenia majątku LP (np. odpłatne nabycie, wytworzenie we własnym zakresie, czy przyjęcia na podstawie decyzji administracyjnej). Zainteresowaniem objęto część dotyczącą wyceny środków trwałych z uwagi na utożsamianie lasu przez ustawę o lasach, jako gruntu (Ustawa o lasach, art. 3). Bezpośrednie przyjęcie definicji lasu z ustawy o lasach na potrzeby rozwiązań systemu rachunkowości LP stwarza określone trudności, a nawet skutkuje pewnymi ograniczeniami, do czego autorzy odnoszą się w dalszej części opracowania.

W polityce rachunkowości LP wskazano zasady wyceny dla wszystkich środków trwałych w zależności od sposobu ich powstania. Dotyczy to również gruntów. Zapisy wskazują jednocześnie na fakt, iż wyceny odnośnie gruntów dokonuje się wyłącznie dla tych pochodzących z zakupu lub zamiany.

W planie kont LP poza środkami trwałymi znajduje się konto 011 – *Wartość lasu*. Przyjęte nazewnictwo konta 011 sugeruje, że w systemie rachunkowości nastąpił podział lasu określonego w ustawie o lasach na dwa składniki majątku w myśl rozwiązań bliższych prawu bilansowemu, a mianowicie:

- wartość gruntu (konto 0101 – *Grunty*);
- wartość lasu *sensu stricte* – drzewostan (konto 011 – *Wartość lasu*).

Jednak analiza typowych zapisów po stronie Winien i Ma konta 010 – *Środki trwałe* oraz konta 011 – *Wartość lasu*, wskazuje na inne podejście, zgodne z definicją lasu w ustawie o lasach. Właśnie konto 011 – *Wartość lasu* służy do ewidencji wartości lasu, o którym mowa jest w art. 3 ustawy o lasach. Zatem należy domniemywać, że grunty ewidencjonowane na koncie 0101 – *Grunty*, to te grunty, które nie spełniają pojęcia lasu zgodnie z art. 3 ustawy o lasach. Taka interpretacja jest jednak błędna.

Konto 0101 *Grunty* zawiera wartość wszystkich gruntów, tych, które są lasem w rozumieniu art. 3 ustawy o lasach oraz tych, które tej definicji nie spełniają (pozostałych). Oczywiście wyłącznie takich gruntów, które pochodzą z transakcji zakupu lub zamiany. Konto 011 zawiera wyszczególnienie z konta 0101 wartości wyłącznie tych gruntów, które są lasem (w rozumieniu art. 3 ustawy o lasach). Nie jest to wyodrębniona wartość samego gruntu, czy drzewostanu, tylko łącznie grunt plus to, co na nim jest. Jeżeli spełnia definicję art. 3 ustawy o lasach winien być zaksięgowany na koncie 011.

Rodzi się zatem wątpliwość, jakim składnikiem majątku LP w myśl regulacji rachunkowości jest drzewostan (traktowany jako grunt), skoro jest wykazywany tylko w szczególnych przypadkach w księgach rachunkowych (zakup lub zamiana gruntu). W związku z tym wartość gruntu, traktowanego jako las nie jest prezentowana bilansie LP w ujęciu kompleksowym, a jedynie dotyczy małej części lasów, którymi gospodarują LP. Jednostki LP prowadzą jednak wycenę i ewidencję wszystkich lasów, którymi gospodarują. Jest to jednak ewidencja pozabilansowa przy zastosowaniu wyceny przygotowanej na potrzeby sprawozdania o majątku Skarbu Państwa dla ministra skarbu, a do ksiąg rachunkowych trafiają, tak jak wspomniano wcześniej, jedynie grunty (las) pochodzące z zakupu lub zamiany. Wartość lasu *sensu stricte* (wyceniony drzewostan bez gruntu) nie jest ujmowany odrębnie. Na koncie 0101 ewidencjonowane są wszystkie grunty (las i pozostałe). Salda Wn kont 0101 *Grunty* i 011 *Wartość lasu* minus salda Ma kont 0701 *Umorzenie* i 0711 *Odpisy aktualizujące* składają się na wartość wykazywaną w bilansie w pozycji aktywów, jako II. *Rzeczowe aktywa trwałe*, 1. *Środki trwałe*, a) *grunty* (w tym prawo wieczystego użytkowania gruntów).

Wycena lasów na potrzeby sprawozdania o majątku Skarbu Państwa sporządzana jest nie przy zastosowaniu zasad wyceny określonych w ustawie o rachunkowości lecz zgodnie z wytycznymi zarządzenia nr 26 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 20 maja 2010 roku w sprawie ustalania wartości lasów i gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa, pozostających w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe. Wskazana w zarządzeniu metoda ustalania wartości majątku Skarbu Państwa w zarządzie Lasów Państwowych (lasy i grunty) bazuje na standardzie V.6 – *Wycena nieruchomości rolnych*, ustalonym w ramach Standardów Zawodowych Rzeczników Majątkowych. Wartość gruntu leśnego ustalana jest na podstawie podanych w zarządzeniu wzorów opartych na urzędowej cenie (GUS) jednej decytony ziarna żyta albo ceny jednego metra sześciennego drewna. W ten sposób dla każdej działki jest dokonywana w nadleśnictwach wycena na dzień 31 grudnia każdego roku. Następnie wartość ta ewidencjonowana jest pozabilansowo i ujawniana w sprawozdaniu o majątku Skarbu Państwa.

Wartość drzewostanów w sprawozdaniu o majątku Skarbu Państwa jest wielokrotnie wyższa od tej prezentowanej w bilansie. Dzieje się tak, ponieważ w sprawozdaniu o majątku Skarbu Państwa są wycenione wszystkie lasy (pochodzące z zakupu, zamiany, a także te przejęte przez LP z tak zwanym „dobrodziejstwem inwentarza”). W bilansie wykazana wartość tylko znikomej części lasów, wyłącznie tych pochodzących z zakupu lub zamiany¹. Ustawa o rachunkowości stanowi, że aktywa to takie składniki, dla których można wiarygodnie określić wartość i w tym momencie powstaje problem: jak zgodnie z zasadami wyceny aktywów ujętymi w ustawie o rachunkowości dokonać wyceny lasów, które powstały siłami natury lub były sadzone 50, 70 lat temu, a nawet wcześniej.

¹ Grunt wykazywany w ewidencji pozabilansowej jest ujawniany w księgach rachunkowych w sytuacji, kiedy ma być przedmiotem transakcji sprzedaży.

Las w systemie rachunkowości LP jest nierozzerwalnie związany i utożsamiany z gruntem, czyli środkiem trwałym. Wycenę środków trwałych, zgodnie z art. 28 Uor można podzielić na:

- wycenę bieżącą – dokonywaną w momencie wprowadzenia środka trwałego do ksiąg rachunkowych, związana z ustaleniem jego wartości początkowej;
- wycenę bilansową – dokonywana na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego. Jednostka gospodarcza dokonuje bieżącej wyceny środków trwałych, ustalając ich wartości początkowe:
 - według ceny nabycia,
 - kosztu wytworzenia,
 - stosując wartość godziwą,
 - wartość zaktualizowaną (przeszacowaną).

Ocenę zasad wyceny w kontekście rachunkowości LP można przeczytać w poniżej wskazanym opracowaniu. Istotne są wnioski zawarte przez K. Tomaszewskiego, L. Płotkowskiego i M. Ukleję zawarte w rozdz. 7.4 (www 3): „Określanie wartości nieruchomości w wykonaniu przepisów ustawy o rachunkowości” stanowiącego opracowanie pt. *Stan prac nad kompleksowym rozwiązaniem problemu określania wartości nieruchomości leśnych wykorzystywanych do prowadzenia działalności przez wielkoobszarowe gospodarstwa leśne*. Stwierdzają oni (www 3, s. 55), że „nie jest możliwe, w wykonaniu przepisów ustawy o rachunkowości, dokonywanie wyceny lasów i innych nieruchomości gruntowych pozostających we władaniu Lasów Państwowych według kosztów wytworzenia”. Analogiczny wniosek jest w odniesieniu do zasad wyceny według cen nabycia lub cen sprzedaży. W pierwszym przypadku, jako podstawa argumentacji został podany fakt, że część lasów nie jest wytworem ludzkiej działalności, lecz naturalnych procesów przyrodniczych (koszt wytworzenia). W drugim przypadku argumentacja to uzyskanie przez LP prawa władania lasami na mocy prawa, bez wydatkowania środków pieniężnych na ich nabycie (cena nabycia) oraz brak możliwości stworzenia wiarygodnej bazy danych cen sprzedaży nieruchomości gruntowych, podobnych do nieruchomości znajdujących się we władaniu LP (cena sprzedaży). Kolejna zasada wyceny na poziomie wartości godziwej także w ocenie cytowanych autorów nie jest jednoznaczna do zastosowania w praktyce LP.

Zgodnie z wytycznymi, w przypadku, kiedy nie ma stosownych uregulowań w ustawie o rachunkowości, LP powinny stosować rozwiązania zapewniające Krajowe Standardy Rachunkowości lub Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Teoretycznie w myśl przedstawionej argumentacji nie ma możliwości ustalenia wiarygodnej wartości lasu, jako środka trwałego w ramach rozwiązań zaproponowanych w ustawie o rachunkowości.

Analiza zakresu Krajowych Standardów Rachunkowości nie daje przesłanek do zastosowania w przedmiotowej sprawie. Natomiast w przypadku Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) na uwagę zasługuje MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* i MSR 41 *Rolnictwo*.

W MSR 16 w pkt. 58 czytamy, że „grunty i budynki są odrębnymi aktywami i dla celów księgowych traktowane są rozłącznie, nawet, jeśli zostały nabyte razem. Z niektórymi wyjątkami, takimi jak wykopaliska i wysypiska, grunty posiadają nieograniczony okres użytkowania i dlatego nie są amortyzowane. Budynki mają ograniczony okres użytkowania, a zatem są aktywami podlegającymi amortyzacji. Wzrost wartości gruntu, na którym stoi budynek, nie wpływa na ustalenie wartości podlegającej amortyzacji budynku”. Na podstawie przedstawionego tekstu pojawiają się pytania:

1. Czy grunt i drzewa rosnące na nim mogą być odrębnymi aktywami dla celów księgowych i być traktowane rozłącznie?
2. Grunt posiada nieograniczony okres użytkowania, ale drzewa już nie. Jednak, czy drzewa powinny być amortyzowane? Zdecydowanie nie. Zatem, czy drzewa powinny być zaliczane do rzeczowych aktywów trwałych?

Parametry i zasady wyceny podane w ustawie o rachunkowości nie są dostosowane do specyficznych sytuacji dotyczących składnika majątku, jakim są lasy zarządzane przez LP, stanowiące jedność z gruntem. W związku z tym możemy przeczytać w pkt. 32 MSR 16, że „wartość godziwą gruntów oraz budynków ustala się zazwyczaj na podstawie wyceny opartej na ewidencji transakcji rynkowych, dokonywanej zwyczajowo przez profesjonalnych rzeczoznawców. Wartość godziwą maszyn i urządzeń stanowi zazwyczaj ich wartość rynkowa ustalona na podstawie wyceny rzeczoznawców”. Przepis ten można bezpośrednio odnieść do wyceny nieruchomości leśnych gruntowych, kwestia ta została dokładnie poddana ocenie przez wspomniany zespół – Tomaszewski, Płotkowski i Ukleja. Stwierdzili oni (www 3, s. 56), że „dotychczasowe rozwiązania, jakie tymczasowo przyjęto w celu określenia wartości lasów bazują na tzw. standardzie V.6, który jest nie tylko prawnie niewiążący, lecz dodatkowo w jego użyciu uzyskuje się wyniki zasługujące na kontestowanie”.

MSR 41 dotyczy innego działu gospodarki niż leśnictwo, a mianowicie rolnictwa. LP nie prowadzi działalności rolnej, jednak uprawa lasów może być przedmiotem działalności rolniczej, dlatego warto przyjrzeć się rozwiązaniom zawartym w MSR 41. W ramach rozpatrywanej problematyki istotna jest część MSR 41 pt. „Ujmowanie i wycena”, a szczególnie pkt. 25 o następującej treści: „aktywa biologiczne są często fizycznie połączone z gruntem (na przykład drzewa na plantacji lasu). Zdarza się, że nie istnieje odrębny rynek na aktywa biologiczne na stałe połączone z gruntem, ale istnieje aktywny rynek na pewną kombinację aktywów, to jest na te właśnie aktywa biologiczne w połączeniu z samym gruntem i jego ulepszeniami, przy czym zespół tych aktywów jest traktowany, jako pakiet. Jednostka gospodarcza może wykorzystywać informacje dotyczące kombinacji aktywów w celu ustalenia wartości godziwej pojedynczych aktywów biologicznych. Na przykład od wartości godziwej kombinacji aktywów biologicznych można odjąć wartość godziwą samego gruntu i jego ulepszeń, aby dzięki temu uzyskać wartość godziwą pozostałych aktywów biologicznych”. Niestety zaprezentowane podejście nie jest łatwe do zastosowania w LP z uwagi na ustawowe ograniczenia definicji wartości godziwej, w szczególności dotyczy to kwestii spełnienia „warunków rynkowych”.

MSR 41 w tym dziale mówi, że jednostka ujmuje składnik aktywów biologicznych tylko wówczas, gdy: „c) wartość godziwą lub cenę nabycia/koszt wytworzenia można wiarygodnie ustalić”. Na tym twórcy planu kont opierali się, uznając las i rosnące na nim drzewa za nietypowe aktywa biologiczne. Dla wszystkich gruntów leśnych we władaniu np. nadleśnictwa nie da się wiarygodnie ustalić powyższych parametrów (tym bardziej wyceniać co roku na dzień bilansowy), ale w momencie sprzedaży (zamiany) czy nabycia 1 hektara już jest to możliwe i wówczas jest to ujmowane w bilansie.

Podsumowując aktualne unormowania prawne przyjęte przez LP do wyceny lasów należy zgodzić się z ostatnim wnioskiem Tomaszewskiego, Płotkowskiego i Uklei (www 3, s. 56), dotyczącym określenia wartości nieruchomości w wykonaniu przepisów ustawy o rachunkowości, że „wyniki określenia wartości lasów, uzyskiwane aktualnie w Lasach Państwowych w żadnym razie nie powinny podlegać utrwaleniu w księgach rachunkowych jednostek organizacyjnych LP”.

3. Dyskusja naukowa

Mając na uwadze prezentowane wcześniej treści oraz definicję aktywów zawartą w ustawie o rachunkowości (Ustawa o rachunkowości, art. 3, pkt. 1, ust. 12), zgodnie z którą aktywa to „kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych”, można stwierdzić, że obecnie nie można wiarygodnie określić wartości drzewostanów. Zatem, czy las można uznawać za składnik aktywów LP? Jest to pytanie retoryczne, bowiem dotychczasowa niemożność dokonania wiarygodnej wyceny lasu nie jest wystarczającą przesłanką do tak dalece idących wniosków. Las w przekonaniu autorów jest składnikiem aktywów, lecz rodzi się pytanie: skoro, jako grunt (środek trwały w myśl prawa bilansowego) nie daje się wiarygodnie wycenić, czy powinien być w systemie rachunkowości LP zaliczany literalnie w myśl definicji ustawy o lasach właśnie do tego składnika aktywów?

Na tak sformułowane pytanie zostanie przeprowadzony teoretyczny wywód na gruncie wyłącznie przepisów ustawy o rachunkowości, ustawy o lasach i rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe.

Krok 1. Wytyczne do prowadzenia rachunkowości w LP.

Ustawa o lasach w art. 4 pkt. 3 wskazuje na potrzebę prowadzenia ewidencji (bez wskazania na ewidencję księgową) oraz wycenę majątku (bez wskazania na wycenę w rachunkowości), a mianowicie: „w ramach sprawowanego zarządu Lasy Państwowe prowadzą gospodarkę leśną, gospodarują gruntami i innymi nieruchomościami oraz ruchomościami związanymi z gospodarką leśną, a także prowadzą ewidencję majątku Skarbu Państwa oraz ustalają jego wartość”. Jedynie w rozdziale 8 ustawy o lasach treść art. 50 odnosi się bezpośrednio do rachunkowości LP w kolejnych trzech punktach:

1. Lasy Państwowe prowadzą działalność na zasadzie samodzielności finansowej i pokrywają koszty działalności z własnych przychodów.
2. Dyrektor Generalny Lasów Państwowych ustala dla wszystkich jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych zasady (politykę) rachunkowości.
3. Lasy Państwowe prowadzą rachunkowość według zasad określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości.

W ramach szczegółowych wytycznych dotyczących wyceny majątku rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe w paragrafie 8 kolejno wskazuje:

1. Jednostki organizacyjne Lasów Państwowych [...], prowadzą ewidencję ilościową i wartościową powierzonego w zarząd mienia Skarbu Państwa.
2. Wartość mienia, o którym mowa w ust. 1, ustala się z zastrzeżeniem ust. 3, zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami.
3. Ewidencja oraz ustalenie wartości lasów i gruntów są dokonywane według stanu określonego w planie urządzania lasu.

Wniosek – LP mają prowadzić rachunkowość według zasad określonych w ustawie o rachunkowości.

Krok 2. Poszukiwanie alternatywnego rozwiązania w ustawie o rachunkowości.

Ponieważ najwięcej trudności przysparza wycena drzewostanów, to proponuje się na potrzeby rachunkowości oddzielnie wyceniać, ewidencjonować i ujawniać w sprawozdaniu finansowym grunt i las rosnący na nim (drzewostan). Grunt zaliczany będzie do środków trwałych, natomiast las można potraktować, jako rzeczowy składnik aktywów obrotowych, a dokładnie produkcja w toku. Aktywa rzeczowe stanowiące część aktywów obrotowych zgodnie z ustawą o rachunkowości to przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy. Produkcja na pniu trwa ponad 12 miesięcy od dnia bilansowego, ale jest to normalny cykl operacyjny właściwy dla LP.

Wniosek – dzięki traktowaniu w rachunkowości drzewostanów jako produkcji w toku można na bieżąco odnosić koszty bezpośrednie i uzasadnioną część kosztów pośrednich produkcji na pniu do wyodrębnionych obiektów kosztów (produkcji w toku), którymi będą ewidencyjne części lasów.

Krok 3. Ocena rozwiązania alternatywnego.

Zaproponowane rozwiązanie niesie ze sobą zarówno zjawiska pożądane, jak i dysfunkcyjne. Zaletą jest oddzielna wycena drzewostanów bez gruntu oraz możliwość corocznej aktualizacji wartości lasu lub na dzień zagrożenia trwałości. Wadą tego rozwiązania jest nierozwiązanie problemu ustalenia wartości lasu, który już jest i często jest wytworem samej natury. Ponadto, następują poważne konsekwencje w sprawozdaniu finansowym wynikające z przesunięć części aktywów trwałych do aktywów obrotowych. Nie rozwiązany pozostaje problem sposobu przyporządkowania kosztów pośrednich

do obiektów kosztów, np. kosztów ochrony środowiska. Produkcja w toku powinna dać się rozliczyć, a w tym przypadku byłyby duże trudności, jaki klucz rozliczeniowy zastosować? Faza przygotowania produkcji (ogromne koszty), produkcja (trwająca w przypadku sosny 80–100 lat) i wprowadzenie produktu na rynek. Rozliczenie cyklu produkcyjnego trwającego 100 lat byłoby kłopotliwe. Zatem proponowane podejście należy odrzucić.

Przedstawione treści w niniejszym opracowaniu skłaniają autorów do jednego, dalece idącego postulatu. Kompleksowym rozwiązaniem, na trwale rozwiązującym wszystkie zjawiska dysfunkcyjne z zakresu wyceny lasów, czy szerzej nieruchomości leśnych, powinno być opracowanie nowego Krajowego Standardu Rachunkowości poświęconego leśnictwu lub wybranemu zagadnieniu wycenie lasów (nieruchomości leśnych).

Wnioski końcowe

1. Obecnie przyjęte rozwiązania, pochodzące z ustawy o rachunkowości, do wyceny lasów nie zapewniają skutecznego prowadzenia rachunkowości i wywiązywania się z ustawowych obowiązków dotyczących wyceny lasów (w tym drzewostanów).
2. Księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe LP nie dostarczają wiarygodnych informacji o wartości lasów (drzewostanów).
3. Brak jest w krajowych i międzynarodowych uregulowaniach wskazań na parametry i zasady wyceny, które zniwelowałyby sytuacje patologiczne występujące przy wycenie lasów w systemie rachunkowości.
4. Postuluje się opracowanie Krajowego Standardu Rachunkowości dotyczącego leśnictwa.

Literatura

- Adamowicz K., Szczypa P. (2016), *Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 440 s. 13–22.
- Adamowicz K., Szczypa P. (2015), *Las jako obiekt controllingu projektu*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 245, s. 7–16.
- Adamowicz K., Szczypa P. (2014), *Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 344 s.13–24.
- Adamowicz K., Dyrz A., Szczypa P., Zydroń A., Michalski K., Szramka H. (2017), *Wpływ funduszu leśnego na wartość poszczególnych pozycji bilansu finansowego gospodarstwa leśnego*, „Acta Scientiarum Polonorum. Colendarum Ratio et Industria Lignaria” 16 (3), s. 157–164.
- Adamowicz K., Gwiazdowicz M., Szczypa P. (2017a), *Applicability of book value to estimate property of Polish forest management units*, „Folia Forestalia Polonica”, Series A – Forestry, 59 (3), s. 231–238.
- Becla A., Czaja S., Zielińska A. (2012), *Analiza kosztów – korzyści w wycenie środowiska przyrodniczego*, Difin, Warszawa.
- Buraczewski A. (red.) (2013), *Podstawy rachunkowości i gospodarki finansowej w Lasach Państwowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu, Poznań.

- Czaja S., Fiedor B., Graczyk A., Jakubczyk Z. (2002), *Podstawy ekonomii środowiska i zasobów naturalnych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Chodźko M., Gregorowicz J., Molenda T. (1971), *Finanse i rachunkowość przedsiębiorstw lasów państwowych*, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa.
- Famielec J. (1999), *Straty i korzyści ekologiczne w gospodarce narodowej*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.
- Famielec J., Stępień M. (2005), *Informacja ekologiczna w ujęciu finansowym*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Gmytrasiewicz M. (red.) (2005), *Encyklopedia rachunkowości*, LexisNexis, Warszawa.
- Hońko S. (2013), *Wycena w rachunkowości. Znaczenie, podstawy, parametry i zasady*, Wydawnictwo Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Handlowe ZAPOL Dmochowski, Sobczyk Sp.j., Szczecin.
- Ijiri Y. (1965), *Management Golas and Accounting for Control*, North – Holland, Amsterdam.
- Kizukiewicz T. (1984), *Problemy dostosowania rachunkowości do informacyjnych wymagań zarządzania*, „Prace Naukowe Politechniki Szczecińskiej”, 261.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości 16 – *Rzeczowe aktywa trwałe*, Dz. Urz. UE L 320/72.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości 41 – *Rolnictwo*, Dz. Urz. UE L 320/355.
- Nowak A. (2017), *Wycena nieruchomości leśnych*, Educaterra, Olsztyn.
- Rogall H. (2010), *Ekonomia zrównoważonego rozwoju. Teoria i praktyka*, Zysk i S-KA, Poznań.
- Sadowska B. (2015), *Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 390, s. 222–233.
- Sadowska B. (2015), *Narzędzia rachunkowości finansowej Lasów Państwowych w zakresie zaspokajania potrzeb informacyjnych użytkowników sektora publicznego, prywatnego i pozarządowego w koncepcji zrównoważonego rozwoju gospodarki leśnej*, „Acta Scientiarum Polonorum. Colendarum Ratio et Industria Lignaria”, 14 (2), s. 135–147.
- Szczypa P. (2016), *Istota i rodzaje pożądanych zmian w rachunkowości Lasów Państwowych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 300, s. 174–182.
- Śnieżek E. (2016), *Raportowanie społecznej odpowiedzialności w Państwowym Gospodarstwie Leśnym „Lasy Państwowe”*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 89 (145), s. 151–165.
- Śnieżek E. (2016a), *Zbilansowana karta wyników w Państwowym Gospodarstwie Leśnym „Lasy Państwowe”. Propozycja modyfikacji koncepcji ukierunkowana na zrównoważony rozwój*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 90 (146), s. 173–190.
- Śnieżek E., Piłacik J. (2016), *Raportowanie informacji pozafinansowych o społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych w świetle niektórych koncepcji teoretycznych*, „Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 284, s. 140–149.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 1153, z 2015 r., poz. 349, 671, 1322).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z dnia 19 lipca 2016, poz. 1047).
- Winpenny J.T. (1995), *Wartość środowiska. Metody wyceny ekonomicznej*, PWE, Warszawa.
- Wystąpienie pokontrolne z dnia 10 października 2008 r. Najwyższa Izba Kontroli, I/08/015 LKI-41101-1-08.
- 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

- www 1 – <http://www.encyklopedialesna.pl/dzialy/wartosciowanie-nieruchomosci-lesnych/> (dostęp 24.09.2017).
- www 2 – <https://pl.wikipedia.org/wiki/Pomiar> (dostęp 24.09.2017).
- www 3 – <http://www.npl.ibles.pl/sites/default/files/artykuly/studium.pdf> (dostęp 23.09.2016).

