

**Beata Sadowska**

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

---

## **ROLA RACHUNKOWOŚCI WE WSPIERANIU ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU NA PRZYKŁADZIE PAŃSTWOWEGO GOSPODARSTWA LEŚNEGO LASY PAŃSTWOWE**

---

### **THE ROLE OF ACCOUNTING IN SUSTAINABLE DEVELOPMENT SUPPORT ON THE EXAMPLE OF THE STATE FOREST HOLDING**

---

DOI: 10.15611/pn.2017.479.12

JEL Classification: Q01, Q23, Q56

**Streszczenie:** System rachunkowości generuje informacje dla potrzeb różnych grup użytkowników zainteresowanych zrównoważonym rozwojem, czyli rozwojem skierowanym na harmonizowanie celów: ekonomicznych, społecznych oraz ekologicznych. To prowadzenie działalności gospodarczej w harmonii ze środowiskiem naturalnym, tak aby nie spowodować w nim nieodwracalnych zmian. Artykuł ma na celu: przedstawienie roli rachunkowości jako instrumentu wspierającego zrównoważony rozwój na przykładzie PGL LP, które prowadzi zrównoważoną gospodarkę leśną, oraz wskazanie, że dotychczasowe rozwiązania przyjęte w systemie rachunkowości PGL LP nie są w stanie w pełni zaspokajać potrzeb informacyjnych różnych grup interesariuszy o zrównoważonej gospodarce leśnej: Dla potrzeb opracowania przyjęto hipotezę: „Rachunkowość we wspieraniu zrównoważonego rozwoju jest podstawowym narzędziem informującym o ekonomicznych, ekologicznych i społecznych działaniach organizacji”. Założony cel został zrealizowany przy wykorzystaniu krytycznej analizy krajowych i zagranicznych opracowań, metody opisowej, a także analizy zjawisk i syntezy wyników.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość, zrównoważony rozwój, lasy państwowe.

**Summary:** Accounting is one of the most important information systems of a company. It is a special information system, an international language of business. The accounting system generates information for different groups of information users interested in sustainable development, which is a development aimed at harmonizing (wisely) different purposes: economic, social and environmental. It is an economic activity, in harmony with the environment, so as not to cause irreversible changes in it. The article aims to: present the role of accounting as an instrument supporting sustainable development on the example of the State Forests, which run sustainable forest management and an indication that the existing solutions adopted in the accounting system of the State Forests are not able to fully satisfy the information needs of different stakeholder groups on sustainable forest management, which is part of

sustainable development. For the purposes of the development a hypothesis has been created: "Accounting in support of sustainable development is the basic tool for informing about the economic, environmental and social activities of the organization." Founded objective was achieved using a critical analysis of national and international studies, descriptive method, as well as analysis and synthesis of phenomena results.

**Keywords:** accounting, sustainable development, State Forests.

## 1. Wstęp

Ekonomia zrównoważonego rozwoju dąży do zagwarantowania standardów ekonomicznych, ekologicznych i społecznych, jakości oraz wolności życia wszystkim ludziom żyjącym na Ziemi obecnie, jak również bierze pod uwagę życie i potrzeby przyszłych pokoleń. Artykuł ma na celu:

1. Przedstawienie roli rachunkowości jako instrumentu wspierającego zrównoważony rozwój na przykładzie PGL LP, które prowadzi zrównoważoną gospodarkę leśną<sup>1</sup>.

2. Wskazanie, że dotychczasowe rozwiązania przyjęte w systemie rachunkowości PGL LP nie są w stanie w pełni zaspokajać potrzeb informacyjnych różnych grup interesariuszy o zrównoważonej gospodarce leśnej, która stanowi element zrównoważonego rozwoju.

Dla potrzeb opracowania przyjęto hipotezę: rachunkowość we wspieraniu zrównoważonego rozwoju jest podstawowym narzędziem informującym o ekonomicznych, ekologicznych i społecznych działaniach organizacji. Założony cel został zrealizowany przy wykorzystaniu krytycznej analizy krajowych i zagranicznych opracowań, metody opisowej, a także analizy zjawisk i syntezy wyników. Układ i treść opracowania podporządkowano realizacji założonych celów. Z uwagi na ograniczoną objętość artykułu rozważania zostaną zawężone do ogólnych kwestii dotyczących roli systemu rachunkowości we wspieraniu zrównoważonego rozwoju na przykładzie PGL LP.

## 2. Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe jako podmiot rachunkowości w koncepcji zrównoważonego rozwoju

Pojęcie zrównoważonego rozwoju<sup>2</sup> zostało użyte po raz pierwszy na Konferencji w Sztokholmie w 1972 r. w związku z omawianiem zadań oraz celów globalnej ochrony środowiska. Przeniesienie tej koncepcji do dokumentów międzynarodo-

<sup>1</sup> Nie należy utożsamiać koncepcji zrównoważonego rozwoju z pojęciem zrównoważonej gospodarki leśnej. Zrównoważony rozwój jest pojęciem szerszym, a zrównoważona gospodarka leśna jest jednym z jego elementów [Szczyba 2014b, s. 111].

<sup>2</sup> Zrównoważony rozwój jest w literaturze przedmiotu różnie definiowany. Wielu autorów podejmowało próby usystematyzowania ewolucji tego pojęcia. O zrównoważonym rozwoju pisali m.in.:

wych miało miejsce na II Konferencji ONZ „Środowisko a Rozwój” w Rio de Janeiro w czerwcu 1992 r. Koncepcja zrównoważonego rozwoju powstała w opozycji do rozwoju tradycyjnego. Stanowiła krytykę dotychczasowego modelu rozwoju, który opierał się na nieograniczonej eksploatacji zasobów naturalnych i degradacji środowiska naturalnego [Nogalski, Klisz 2012, s. 32]. Zrównoważony rozwój to „rozwój skierowany na harmonizowanie (rozsądne gospodarowanie) różnych celów: ekonomicznych, społecznych oraz ekologicznych”; to: „prowadzenie działalności gospodarczej, w harmonii ze środowiskiem naturalnym, tak, aby nie spowodować w nim nieodwracalnych zmian” [szerzej: Sadowska 2016, s. 394-396]. Jak wskazuje P. Szczypa: „cele zrównoważonego rozwoju powinno się rozpatrywać w trzech wymiarach – ekologicznym, ekonomicznym i społecznym” [Szczypa 2014a, s. 283].

Zrównoważony rozwój:

- to rozwój społeczno-gospodarczy zrównoważony ze środowiskiem przyrodniczym;
- to działania prowadzące do poprawy jakości życia obywateli i jednocześnie nieprzyczyniające się do degradacji środowiska;
- ma zapewniać trwałą poprawę jakości życia obecnych i przyszłych pokoleń;
- to dążenie do prowadzenia działań produkcyjnych przy jak najniższej presji na środowisko naturalne;
- jest harmonijnym rozwojem systemu gospodarczego, społecznego i przyrodniczego;
- stanowi obszar zainteresowania ekonomii, finansów, zarządzania, teorii i praktyki.

Zrównoważony rozwój [Rogall 2010, s. 44] jest rozwojem zaspokajającym obecne potrzeby obywateli bez ryzyka, że przyszłe pokolenia nie będą mogły zaspokoić swoich potrzeb. Zrównoważony rozwój zapewnia wszystkim żyjącym wysokie standardy ekologiczne, ekonomiczne i społeczno-kulturowe. Koncepcja zrównoważonego rozwoju jest podstawą dla wielu działań gospodarczych o zasięgu lokalnym, krajowym czy międzynarodowym. Opiera się ona na wielu aktualnych i rzetelnych informacjach o procesach zachodzących w organizacjach, podmiotach, zespołach. Informacje dotyczące pojedynczych działań, realizowanych zadaniach, wspierające zrównoważony rozwój, są generowane przez systemy rachunkowości jednostek gospodarczych. Rachunkowość zaś to kluczowa dyscyplina, bez której trudno wyobrazić sobie funkcjonowanie gospodarki. Odzwierciedla ona rzeczywistość, transponując procesy do wymiaru finansowego. Rachunkowość jest nauką stosowaną, mierzącą i ewidencjonującą działania w jednostce organizacyjnej. Jest nauką, ponieważ posiada przedmiot, podmiot oraz metody badawcze [Olchowicz 2009, s. 24-27]. Pojęcie rachunkowości zaproponowane przez W. Brzezina [*Encyklopedia rachunkowości* 2005, s. 639] określa je jako: „pojęcie wieloznaczne, szczególnie system informacyjny, międzynarodowy język biznesu (rachunek ekonomiczny polegający

---

[Bölsche 1999; Klemmer 1996, s. 313-330; Luks 2002, s. 20; Manstetten, Faber 1999, s. 90; Radke 2001, s. 72].

na porównaniu kosztów z efektami) lub system pomiaru działalności gospodarczej”. Z przedstawionej definicji wynika, że:

- rachunkowość jest pojęciem wieloznacznym – co oznacza, iż nie ma jednej obowiązującej definicji rachunkowości. Przedstawiciele nauki i praktyki różnie interpretują rachunkowość. W PGL LP podstawowym zadaniem rachunkowości jest generowanie informacji o realizowanych produkcyjnych i pozaprodukcyjnych funkcjach lasów w podziale na cele i zadania ekonomiczne, ekologiczne i społeczne;
- rachunkowość jest jednym z najważniejszych systemów informacyjnych przedsiębiorstw oraz innych jednostek gospodarczych, co w warunkach gospodarki opartej na wiedzy, której kluczowym zasobem są informacje niezbędne do podejmowania decyzji, stanowi o jej znaczącej roli w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju. W PGL LP są to informacje pozwalające integrować z sobą różne środowiska, takie jak społeczeństwo lokalne, organizację ochrony przyrody, przemysł przetwórczy, odbiorców drewna, pośredników;
- rachunkowość jest rachunkiem ekonomicznym – co oznacza, iż dostarcza informacji umożliwiających przeprowadzenie rachunku ekonomicznego, czyli porównanie poniesionych kosztów z osiągniętymi efektami. Rachunkowość gromadzi, przetwarza i prezentuje informacje o kosztach prowadzonej działalności przedsiębiorstw oraz efektach tej działalności. W PGL LP są to informacje pozwalające dokonywać kalkulacji ceny 1 m<sup>3</sup> drewna, dotyczące ponoszonych kosztów na pozaprodukcyjne funkcje lasów, np. na edukację leśną, dotyczące społecznych funkcji lasów, np. ochrona klimatu;
- rachunkowość jest systemem pomiaru działalności gospodarczej; jednocześnie pomiar jest bardzo szeroko interpretowany, dotyczy także czynników niefinansowych (jakościowych), pozaprodukcyjnych. W PGL LP istnieją potrzeby informacyjne dotyczące niefinansowych miar, które pozwolą ocenić wpływ zrównoważonej gospodarki leśnej na zrównoważony rozwój, szczególnie do pozaprodukcyjnych funkcji lasów.

Konieczność zastosowania rachunkowości w przedsiębiorstwie wynika z art. 2.1. przepisów ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994], a jej zapisy obligują również do stosowania zasad rachunkowości PGL LP, które jest państwową jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w związku z tym nie jest typowym przedsiębiorstwem ani podmiotem sektora finansów publicznych. Gospodarkę finansową w Lasach Państwowych określa rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe [Rozporządzenie Rady Ministrów z 29 września 1994].

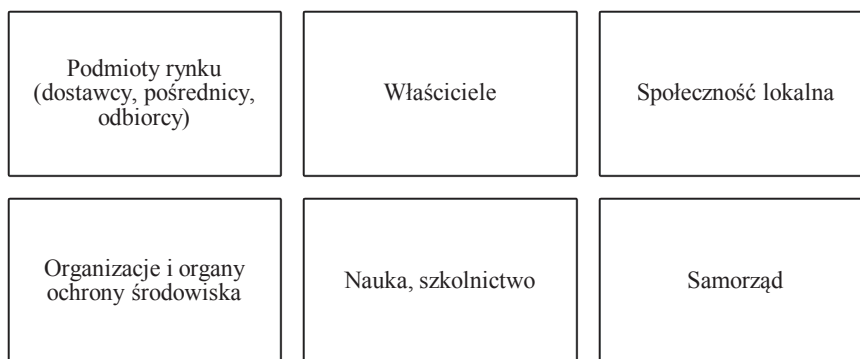
Konkludując, zrównoważony rozwój oznacza taki model rozwoju, w którym zaspokajanie bieżących potrzeb społecznych oraz potrzeb przyszłych pokoleń traktowane będzie równoprawnie. Każde przedsiębiorstwo, prowadząc działalność, powinno mieć na względzie koncepcję zrównoważonego rozwoju. Cele tej koncepcji,

czyli zagwarantowanie standardów ekologicznych, ekonomicznych i społecznych, jakości i wolności życia obywateli, są realizowane również przez PGL LP, a rolą rachunkowości jest zbieranie, zapisywanie, generowanie informacji o zrównoważonej gospodarce leśnej, która przyczynia się bezpośrednio do zrównoważonego rozwoju kraju. Informacje w PGL LP są generowane przede wszystkim przez obligatoryjny system rachunkowości finansowej.

### 3. Obligatoryjny system rachunkowości finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe jako podstawowe źródło informacji o zrównoważonej gospodarce leśnej

Strategia PGL LP [<http://strategia.lasy.gov.pl/>] stanowi, iż w celu realizacji zrównoważonego rozwoju poprzez prowadzenie zrównoważonej gospodarki leśnej las pełni funkcje ekologiczne, społeczne i ekonomiczne. Poprzez wypełnianie tych funkcji lasy generują określone użyteczności dla różnych grup interesariuszy, a rachunkowość gromadzi i udostępnia informacje o tych działaniach. Podstawowym podsystemem w PGL LP jest podsystem rachunkowości finansowej.

Rachunkowość finansowa ma charakter obligatoryjny i podlega regulacjom zewnętrznym obowiązującym na terenie danego kraju. Regulacje te są treścią norm stanowionych przez władze ustawodawcze. Rachunkowość finansowa generuje informacje dla potrzeb różnych grup użytkowników informacji o działalności jednostki gospodarczej, które są zainteresowane jej zrównoważonym rozwojem, co przedstawiono na rysunku 1.



Rys. 1. Użytkownicy informacji o działalności jednostki gospodarczej

Źródło: opracowanie własne.

Do podstawowych narzędzi rachunkowości finansowej w PGL LP zaliczyć należy:

- opis stosowanych zasad rachunkowości we wszystkich jednostkach organizacyjnych PGL LP, dyrekcjach regionalnych, nadleśnictwach, leśnictwach, zakładach;
- prowadzenie ksiąg rachunkowych, tj. dziennik, rejestry, inwentarz, plan kont, w tym: wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych, opis systemu informatycznego;
- okresowe ustalanie i sprawdzanie aktywów i pasywów (inwentaryzacja), ze wskazaniem metod i terminów inwentaryzacji;
- wycena aktywów i pasywów;
- ustalanie wyniku finansowego;
- rachunek kosztów pełnych;
- sporządzanie sprawozdań finansowych.

Instrumenty systemu rachunkowości finansowej, które są podstawowym źródłem informacji o zrównoważonej gospodarce leśnej, przedstawiono w tabeli 1.

**Tabela 1.** Instrumenty systemu rachunkowości finansowej

| Lp. | Instrument rachunkowości finansowej  | Informacje dotyczące działań w ramach zrównoważonej gospodarki leśnej w ramach:   |                     |                       |
|-----|--|---|---------------------|-----------------------|
|     |  | funkcji ekologicznych   | funkcji społecznych | funkcji gospodarczych |
| 1   | 2  | 3   | 4                   | 5                     |
| 1   | Prowadzenie ksiąg rachunkowych, tj. dziennik, rejestry, inwentarz, plan kont | Plan kont odnosi się w głównej mierze do działalności podstawowej (produkcyjnej) i nie zawiera danych na temat pozaprodukcyjnych funkcji lasów. Obszar ten obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>– informacje dotyczące aktywów i pasywów, rozrachunków i rozliczeń z tytułu zakupów materiałów i towarów, robót i usług; dostępne są informacje o ogólnym poziomie i rozliczeniu kosztów i przychodów, o kapitałach własnych PGL LP i wyniku finansowym;</li> <li>– podatki lokalne (udział PGL LP),</li> <li>– stawki dzierżaw gruntów innych niż leśne</li> </ul>       |                     |                       |
| 2   | Wycena aktywów i pasywów   | Metody wyceny: <ul style="list-style-type: none"> <li>– na dzień ujęcia składnika w księgach rachunkowych,</li> <li>– na dzień bilansowy.</li> </ul> Metody wyceny aktywów i pasywów: <ul style="list-style-type: none"> <li>– środków trwałych: „las <i>sensu stricto</i>” oraz pozaprodukcyjnych funkcji lasów, takich jak: ochrona zdrowia, ochrona klimatu, ochrona gleb i wód, edukacja leśna, promocja lasów,</li> <li>– inwestycji,</li> <li>– rzeczowych aktywów obrotowych,</li> <li>– należności,</li> <li>– zobowiązania,</li> <li>– kapitały (fundusze) własne</li> </ul> |                     |                       |
| 3   | Rachunek kosztów pełnych   | 1. Koszty służby leśnej<br>2. Zagospodarowanie lasu<br>3. Pozyskiwanie drewna<br>4. Odpis na Fundusz Leśny<br>5. Podatek leśny<br>6. Gospodarka łowiecka  |                     |                       |

| 1 | 2                              | 3   | 4   | 5   |
|---|--------------------------------|---|---|---|
|   |                                | 7. Pozostała działalność uboczna<br>8. Pozostała działalność dodatkowa<br>9. Inne usługi  |   |   |
| 4 | Przychody                      | 1. Przychody z działalności administracyjnej:<br>– nadzór nad lasami,<br>– praktyczna nauka zawodu.<br>2. Przychody ze sprzedaży działalności podstawowej:<br>– drewno,<br>– szyszki i sadzonki.<br>3. Przychody ze sprzedaży działalności ubocznej:<br>– żywica, karpina,<br>– choinki, sadzonki.<br>4. Przychody z działalności socjalno-bytowej.<br>5. Sprzedaż i koszt sprzedaży towarów.<br>6. Koszty sprzedaży działalności administracyjnej, podstawowej, ubocznej i dodatkowej. |   |   |
| 5 | Plany (operacyjne i finansowe) | <ul style="list-style-type: none"> <li>– nakłady na ochronę zasobów leśnych,</li> <li>– koszty ochrony</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– ruch turystyczny,</li> <li>– budowa infrastruktury drogowej (lokalnie),</li> <li>– liczba uczestników zajęć edukacyjnych</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– pozyskiwanie drewna wyrażone wartościowo i ilościowo w m<sup>3</sup>,</li> <li>– dotyczące zatrudnienia i wysokości wynagrodzeń w PGL LP,</li> <li>– dodatkowe źródła przychodów,</li> <li>– podaż drewna,</li> <li>– popyt na drewno,</li> <li>– wielkość sprzedaży drewna</li> </ul> |
| 6 | Analizy i raporty              | <ul style="list-style-type: none"> <li>– nakłady na ochronę zasobów gleby i wody,</li> <li>– działania na rzecz ochrony środowiska (przed czynnikami biotycznymi i pożarami)</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– liczba godzin pracy leśników zaangażowanych w promocję i edukację leśną,</li> <li>– wspólne inwestycje,</li> <li>– współtworzenie miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego,</li> <li>– kreowanie nowych miejsc pracy,</li> <li>– mieszkania zakładowe</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– wzrost zasobów drewna,</li> <li>– substytuty drewna,</li> <li>– zbudna infrastruktura leśna</li> <li>– dostarczanie surowca drzewnego na potrzeby gospodarki (wartościowo i ilościowo),</li> <li>– innowacje w metodach i technologiach gospodarki leśnej</li> </ul>                   |

Źródło: opracowanie własne.

Narzędzia rachunkowości finansowej dostarczają informacji *ex post*, które wykorzystuje się do celów planistycznych, sprawozdawczych czy kontrolnych. Takie rozwiązanie należy uznać jednak za niewystarczające dla zaspokajania potrzeb in-



formacyjnych w ramach koncepcji zrównoważonego rozwoju. Stąd istnieje potrzeba szukania nowych rozwiązań w obszarze rachunkowości zarządczej.

#### **4. Fakultatywny system rachunkowości zarządczej instrumentem wspomagającym zrównoważony rozwój poprzez zrównoważoną gospodarkę leśną**

Koncepcja zrównoważonego rozwoju realizowana w jednostkach gospodarczych może być rozpatrywana przez pryzmat informacji i charakteryzowana w różny sposób, w zależności od tego, czy odbiorcę interesuje [Szczypa 2014a, s. 285]:

- ilość generowanych i użytkowanych w jej ramach informacji, ujęcie ilościowe;
- sposób kreacji, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystania informacji, ujęcie funkcjonalne;
- związek pomiędzy etapem realizacji strategii rozwoju zrównoważonego z informacją, ujęcie strukturalno-etapowe.

PGL LP ze względu na pełnione funkcje ekologiczne, społeczne i ekonomiczne jest podmiotem zainteresowania wielu użytkowników informacji. Użytkownicy chcą wiedzieć, w jaki sposób zrównoważona gospodarka leśna wspiera zrównoważony rozwój. PGL LP wskazuje priorytetowe działania ważne dla osiągnięcia celów, jakie są określone w strategii Lasów Państwowych [szerzej: Szczypa 2014b, s. 114], tj.:

- ekonomizacja działalności gospodarczej, w tym racjonalizowanie kosztów i zwiększanie przychodów,
- optymalne planowanie i zarządzanie zasobami,
- optymalne dostosowanie poziomu zatrudnienia i struktur do faktycznych obowiązków i zadań,
- wdrażanie długoletnich programów działania oraz nowych technologii,
- kreowanie skutecznej polityki informacyjnej,
- kształcenie i rozwój pracowników.

System rachunkowości finansowej nie dostarcza pełnych informacji w ramach ośmiu priorytetowych działań ważnych dla osiągnięcia celów Lasów Państwowych, które wymieniono powyżej. Podsystem rachunkowości zarządczej, ze względu na swój fakultatywny charakter, daje elastyczniejsze narzędzia zaspokajania potrzeb informacyjnych o zrównoważonej gospodarce leśnej.

Wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej mogłyby wspierać podsystem rachunkowości finansowej PGL LP, co dałoby gwarancję holistycznego spojrzenia na gospodarkę leśną. W opinii autorki do najbardziej przydatnych narzędzi rachunkowości zarządczej, możliwych do zastosowania obecnie w PGL LP, należy zaliczyć:

- rachunek kosztów cyklu życia produktu,
- rachunek kosztów zmiennych,
- rachunek kosztów ciągłego doskonalenia,
- rachunek kosztów działań sterowny czasem,



- budżetowanie,
  - benchmarking,
  - analizy ryzyk,
  - strategiczną kartę wyników,
- co przedstawiono na rysunku 2.

|  |  |
|--|--|
| Rachunek kosztów cyklu życia produktu    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• minimalizowanie niedostatków metody „na pniu”, a także potrzeba określania cykli życia produktów, wyrobów, projektów</li> </ul>   |
| Rachunek kosztów zmiennych               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• niedostatki systematycznego rachunku kosztów oraz potrzeba kalkulacji kosztu wytworzenia (produkcja oraz pozaprodukcyjne funkcje lasu), kalkulacja funkcji pozaprodukcyjnych</li> </ul>   |
| Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• niezbędny w przypadku konieczności restrukturyzacji jednostek organizacyjnych LP oraz struktury zatrudnienia, podnoszenia kwalifikacji pracowników</li> </ul>   |
| Rachunek kosztów działań sterowny czasem | <ul style="list-style-type: none"> <li>• nowe podejście do kosztów pośrednich, rozliczenia według kluczy podziałowych, podejście procesowe w zarządzaniu organizacją oraz prowadzeniu rachunkowości celem wyodrębniania działań ekologicznych, społecznych oprócz produkcyjnych</li> </ul> |
| Budżetowanie                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• niezbędne dla planowania oraz sterowania działaniami, zarządzania rentownością, płynnością oraz nieruchomościami, które służą zrównoważonemu rozwojowi</li> </ul>   |
| Benchmarking                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• wykorzystywanie różnych mierników i wskaźników, narzędzi pomiaru i wyceny celem gromadzenia i generowania rzetelnej informacji o działalności LP w ramach trzech filarów: ekologicznego, społecznego i gospodarczego</li> </ul>                   |
| Analizy ryzyk                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>• określanie i szacowanie ryzyk w PGL LP oraz możliwości przeciwdziałania tym ryzykom, nadawanie rang i wag</li> </ul>  |
| Strategiczna karta wyników               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• przełożenie strategii na działania oraz ujmowanie ich w systemie rachunkowości</li> <li>• wiarygodna wycena majątku oraz pozaprodukcyjnych funkcji lasów oraz pomiar dokonań</li> </ul>   |

**Rys. 2.** Narzędzia rachunkowości zarządczej możliwe do zastosowania w PGL LP

Źródło: opracowanie własne.

Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej w PGL LP uwarunkowane jest wieloma różnymi determinantami. Kluczowe znaczenie ma poziom świadomości menadżerskiej oraz wiedza i doświadczenie pracowników PGL LP, w tym uświadomienie im konieczności wdrażania zmian. Fundamentalnym działaniem jest określenie korzyści i kosztów związanych z ich osiągnięciem, wpływ zastosowanych narzędzi na otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne podmiotu oraz szacowanie potencjalnych korzyści dla systemu rachunkowości i użyteczności informacji. Skonkretyzowane działania powinny zwiększać skuteczność i efektywność systemu rachunkowości PGL LP.

## 5. Zakończenie

System rachunkowości w warunkach zrównoważonego rozwoju jest tematem wciąż aktualnym i ważnym w świetle zachodzących zmian w funkcjonowaniu gospodarek oraz postrzeganiu roli rachunkowości. Wielopłaszczyznowość analiz rachunkowości determinuje klasyfikację zdarzeń i operacji gospodarczych, co powoduje ujmowanie danych w systemie rachunkowości finansowej. Współcześnie wykorzystywanie jedynie tego systemu jest niewystarczające i wymaga wdrażania zmian.

Rozważania autorki skupiały się na systemie rachunkowości PGL LP. Dokonując krytycznej analizy literatury, stosując metodę opisową, a także analizę zjawisk i syntezę wyników, autorka:

- dokonała interpretacji definicji „rachunkowość”;
- scharakteryzowała PGL LP jako podmiot systemu rachunkowości;
- dokonała interpretacji definicji „zrównoważony rozwój” i „zrównoważona gospodarka leśna” oraz podkreśliła, iż są to pojęcia odmienne;
- przedstawiła obligatoryjny system rachunkowości finansowej w PGL LP jako podstawowe źródło informacji o zrównoważonej gospodarce leśnej;
- zaproponowała możliwe do wykorzystania w ramach fakultatywnego systemu rachunkowości zarządczej – instrumenty wspierające zrównoważony rozwój poprzez dostarczanie rzetelnych informacji różnym grupom interesariuszy o efektach działalności zrównoważonej gospodarki leśnej.

Tym samym autorka zweryfikowała pozytywnie hipotezę, potwierdzając, że rachunkowość we wspieraniu zrównoważonego rozwoju jest podstawowym, narzędziem informującym o ekonomicznych, ekologicznych i społecznych działaniach organizacji.

## Literatura

- Bölsche J., 1999, *Der Feind im Spiegel – Das Jahrhundert der Befreiung – Weltmacht in Grün*, Der Spiegel, no. 10.
- Encyklopedia rachunkowości*, red. Gmystrasiewicz M., Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa 2005.

<http://strategia.lasy.gov.pl/> (31.03.2017).

- Klemmer P., 1996, *Das Prinzip der Nachhaltigkeit: Neuere stoffpolitische Ansätze*, List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik, no. 22.
- Luks F., 2002, *Nachhaltigkeit*, EVA, Hamburg.
- Manstetten R., Faber M., 1999, *Umweltökonomie, Nachhaltigkeitsökonomie und ökologische Ökonomie*, [w:] *Jahrbuch Ökologische Ökonomie*, Marburg.
- Nogalski B., Klisz S., 2012, *Koncepcje i metody zarządzania zasobami leśnymi. Polska i świat*, CeDeWu, Warszawa.
- Olchowicz I., 2009, *Podstawy rachunkowości, wykład*, t. I, wyd. 7, Difin, Warszawa.
- Sadowska B., 2016, *Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe a zrównoważony rozwój*, [w:] Dziawgo L., Patrzalek L. (red.), *Finanse na rzecz zrównoważonego rozwoju. Gospodarka – etyka – środowisko*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 437, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Radke V., 2001, *Indikatoren der Nachhaltigkeit – Bedingungen der empirischen Messung des Konzepts*, [w:] Held M., Nutzinger H. (red.), *Nachhaltiges Naturkapital, Ökonomik und zukunftsfähige Entwicklung*, Frankfurt a. M.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 29 września 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w PGL LP (1994), Dz.U. nr 134, poz. 692.
- Szczypta P., 2014a, *Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju*, [w:] Dziawgo D., Borys G. (red.), *Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju. Gospodarka – etyka – środowisko*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 329, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Szczypta P., 2014b, *Rachunkowość zarządcza w trwale zrównoważonej gospodarce leśnej*, Zeszyty Naukowe, seria Ekonomia, t. 22, nr 6, Wyższa Szkoła Gospodarki, Bydgoszcz.
- Rogall H., 2010, *Ekonomia zrównoważonego rozwoju. Teoria i praktyka*, Żysk i S-ka, Poznań.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity z 19 lipca 2016, Dz.U. 2016, poz. 1047.