

CZĘŚĆ II

PART II

EKONOMIA

ECONOMY

Rafał Nawrocki

DROGI LEŚNE JAKO ŚRODKI TRWAŁE W LASACH PAŃSTWOWYCH W POLSCE

Streszczenie

W artykule poruszono problematykę ujawnień środków trwałych, w szczególności obiektów infrastruktury leśnej, w których przeważającą część stanowią drogi leśne. Zdarzenia gospodarcze oraz ich ewidencja jakimi są ujawnienia dróg leśnych zostały opisane w oparciu o analizę literatury oraz obowiązujące akty prawa. Praktyka wskazuje, że środki trwałe ujawnione w przedsiębiorstwie w trakcie inwentaryzacji, powodują trudności w prawidłowym ich zaewidencjonowaniu w księgach rachunkowych. Szczególną grupę obiektów leśnych, które nie są w większości przypadków objęte ewidencją księgową stanowią drogi leśne, służące w znacznym stopniu działalności leśnej (pożyskanie drewna, ochrona, hodowla lasu). W niniejszym artykule, na podstawie literatury przedmiotu, obowiązujących ustaw, rozporządzeń oraz wewnętrznych uregulowań prawnych obowiązujących w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe (na przykładzie wybranych nadleśnictw jednej z Regionalnych Dyrekcji Lasów Państwowych), przedstawiono przyczyny ujawnień środków trwałych oraz sposoby ich ujęcia w księgach rachunkowych. Zaprezentowane w artykule metody wyceny odniesiono do ewidencji dróg leśnych posiadających odrębną identyfikację według planu kont Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe. W Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe w ewidencji środków trwałych ujmowane są te drogi leśne, które zostały przekazane nieodpłatnie lub w formie darowizny, powstałe w wyniku budowy albo przebudowy. Pozostała część infrastruktury leśnej (drogi), nieobjęta ewidencją księgową, stanowi grunty leśne związane z gospodarką leśną.

Słowa kluczowe: ujawnienie, środki trwałe, przedsiębiorstwo, Lasy Państwowe, darowizna.

FOREST ROADS AS CAPITAL ASSETS OF THE STATE FORESTS IN POLAND

Abstract

The article touches upon the issue of disclosing tangible assets, and especially the objects being part of the forestial infrastructure the overwhelming part of which are the forestial trails. The economic events and the listing of those that the disclosures of the forestial trails are have been described based on an analysis of the literature and the legislative acts currently in force. The practice shows that the tangible assets disclosed at an enterprise at the time of taking inventory constitute, in the face of the superior principles of the accounting act, an unconsolidated legal interpretation, thus causing a difficulty as regards to the correct listing of the transactions under the accounting books. A particular group of the forestial objects which in most cases are not subject to listing under the accounting books are the forestial trails which, to a far extent, serve the forestial activities (obtainment of wood and protection and cultivation of the forest). Based on the literature studied, the legal acts currently in force, ordinances, the internal legal regulations in force at the State Forests National Forest Holding, and also on the basis of select forest districts belonging to one of the Regional Directorates of the State Forests, presented have been the reasons for the disclosures of the tangible assets and the ways of listing them under the accounting books. The appraisal methods presented in the article are a mimicry of the way of listing the forestial trails that are identified separately in the cost and funding estimates, in compliance with the State Forests National Forest Holding account plan concerning as to how and on which accounts individual economic operations are to be booked. In the listing of the tangible assets belonging to State Forests National Forest Holding disclosed are those of the forestial trails that have been passed into possession free of charge, as a donation, or have come into existence as a result of a construction or reconstruction process. The remaining part of the forestial infrastructure (i.e. roads), which is not subject to listing under the accounting books, constitutes the forestial grounds associated with the forestial management.

Keywords: discovery, capital assets, enterprise, State Forests, donation.

Wstęp

Drogi leśne w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe są zakwalifikowane jako grunty leśne niezalesione, nie będące drogami publicznymi w rozumieniu przepisów o drogach publicznych. Leśna infrastruktura drogowa to nie tylko drogi leśne, to również wszystkie urządzenia inżynierskie niezbędne do ich funkcjonowania oraz zorganizowania miejsca postoju pojazdów¹.

Intensywność eksploatacji dróg leśnych, związana głównie z pracami gospodarczymi prowadzonymi w lasach (pozyskanie drewna, ochrona i hodowla lasu) sprawia, że infrastruktura leśna wymaga nakładów finansowych, w celu

¹ Trzciniński G., *Udostępnianie infrastruktury komunikacyjnej na obszarach leśnych dla celów turystycznych*, Studia i Materiały Centrum Edukacji Przyrodniczo-Leśnej R.17, Zeszyt 45/4/2015, s. 226.

poprawy zwłaszcza m.in. nośności dróg, melioracji czy też przywrócenia ich pierwotnej wartości użytkowej. Wielu dróg leśnych, zwłaszcza związanych z wywozem surowca drzewnego z terenu leśnego nie ujmuje się w księgach rachunkowych, a więc nie są one wykazywane w bilansie Lasów Państwowych. Bardzo często jednak niezbędne jest ponoszenie nakładów związanych z poprawą ich stanu technicznego. Prawo bilansowe wymaga, aby – jako ulepszenie – zwiększały one wartość poddanego takiej procedurze obiektu. Drogę leśną należałoby więc ująć w księgach rachunkowych jako środek trwały, ze wszystkimi dotyczącymi takich zasobów wymogami ewidencyjnymi. Prawidłowa identyfikacja obiektu leśnego, przejawiająca się w nadaniu mu numeru inwentarzowego, powinna umożliwić zakwalifikowanie ponoszonych kosztów jako dotyczących remontu drogi leśnej, budowy nowej lub przebudowy drogi istniejącej.

Celem opracowania jest wskazanie problemów związanych z ujęciem dróg leśnych oraz ich wyceny w księgach rachunkowych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe. Ze względu na proponowane w literaturze sposoby ujęcia środków trwałych w artykule podjęto próbę wskazania tego wariantu wyceny, który przyczyni się do jasnego i rzetelnego obrazu sprawozdania finansowego. Przez wycenę należy rozumieć postępowanie, w wyniku którego określa się wartość nieruchomości. Omówiono tu zagadnienia związane z identyfikacją i klasyfikacją dróg leśnych, a także sposoby ujęcia istniejących już dróg, uznanych za środki trwałe. W aktualnie prowadzonej ewidencji ujęte są te obiekty, które są wynikiem budowy nowych lub przebudowy istniejących dróg leśnych.

1. Droga jako obiekt leśny

Drogi leśne w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe w myśl ustawy o lasach to grunty niezalesione, związane z gospodarką leśną, zajęte i wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej². Ta sama ustawa określa drogi leśne jako położone w lasach, niebędące drogami publicznym w rozumieniu przepisów o drogach publicznych.

Drogi leśne to wszystkie, niebędące drogami publicznymi w rozumieniu odrębnych przepisów, pasy terenu, służące do przemieszczania się pojazdów mechanicznych, ludzi, maszyn i sprzętu³. Potwierdza to prawo budowlane, które nie opisuje pojęcia drogi, a jedynie wskazuje definicję budowli. Jest to obiekt budowlany, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury (takim jak lotnisko, most, obiekt liniowy, tunel, budowla ziemna)⁴.

Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy prawo budowlane, regulacje te nie naruszają przepisów odrębnych. Oznacza to, że prawo budowlane nie narusza przepisów

² Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, Dz.U. Nr 101, poz. 444 z późn. zm.

³ <http://www.encyklopedialesna.pl/haslo/drogi-lesne/> [dostęp 19.10.2018 r.].

⁴ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, Dz.U. Nr 89, poz. 414 z późn. zm.

ustawy o drogach publicznych, w której zdefiniowano drogę jako *budowlę wraz z drogowymi obiektami inżynierskimi, urządzeniami oraz instalacjami, stanowiącą całość techniczno-użytkową, przeznaczoną do prowadzenia ruchu drogowego, zlokalizowaną w pasie drogowym*⁵.

Z kolei budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest *obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem ani obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem*⁶.

Definicję pasa drogowego wskazuje ustawa o drogach publicznych. Zgodnie z art. 4 pkt. 1 jest to wydzielony liniami granicznymi grunt wraz z przestrzemią nad i pod jego powierzchnią, w którym są zlokalizowane droga oraz obiekty budowlane i urządzenia techniczne, związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, a także urządzenia związane z potrzebami zarządzania drogą⁷. Drogi, drogi rowerowe, parkingi oraz place przeznaczone do ruchu pojazdów, niezaliczone do żadnej z kategorii dróg publicznych i niezlokalizowane w pasie drogowym tych dróg są drogami wewnętrznymi. W jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych wprowadzono instrukcję wyznaczania sieci drogowej, której celem jest wykonanie docelowej sieci drogowej nadleśnictw do 31 grudnia 2020 r.⁸.

Według danych inwentaryzacyjnych z końca 2007 r. w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe znajdowało się 182,97 tys. dróg leśnych. Zmiany w stanie posiadania wybranych Regionalnych Dyrekcji Lasów Państwowych przedstawiono na Rysunku 1⁹.

⁵ Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, Dz.U. Nr 14, poz. 60 z późn. zm.

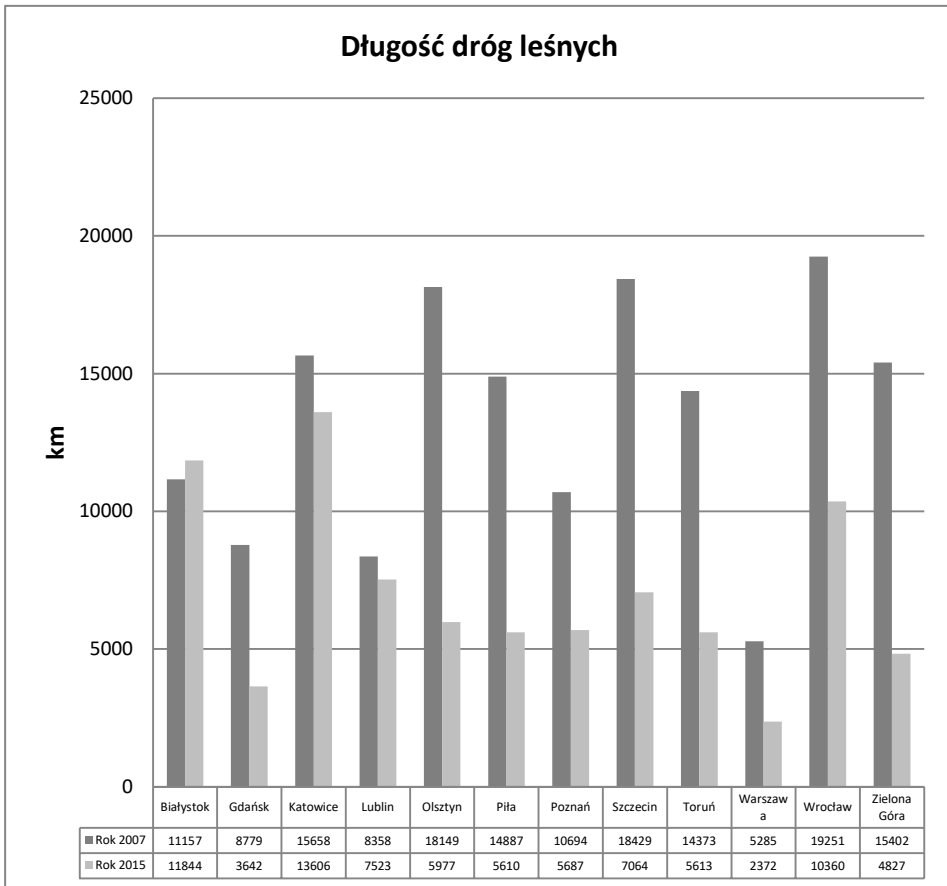
⁶ Prawo Podatkowe z kazusami i pytaniami, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 353.

⁷ Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, Dz.U. Nr 14, poz. 60 z późn. zm.

⁸ Zarządzenie Nr 28 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 27 kwietnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji wyznaczania docelowej sieci drogowej nadleśnictwa.

⁹ Trzeciński G., *Udostępnianie infrastruktury komunikacyjnej na obszarach leśnych dla celów turystycznych*, Studia i Materiały Centrum Edukacji Przyrodniczo-Leśnej R.17, Zeszyt 45/4/2015, s. 226.

Rysunek 1. Stan posiadanych dróg w wybranych Regionalnych Dyrekcjach Lasów Państwowych.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Trzciński G. – *Udostępnianie infrastruktury komunikacyjnej na obszarach leśnych dla celów turystycznych*, Studia i Materiały Centrum Edukacji Przyrodniczo-Leśnej R.17, Zeszyt 45/4/2015.

Na uwagę zasługuje fakt, iż z wyjątkiem Regionalnej Dyrekcji LP w Białymstoku, we wszystkich pozostałych przypadkach nastąpiło zmniejszenie stanu posiadania dróg leśnych, często bardzo znaczące, np. w Regionalnych Dyrekcjach Olsztyn, Szczecin, Toruń czy Zielona Góra.

Do identyfikacji dróg leśnych w Lasach Państwowych nawiązała Najwyższa Izba Kontroli w raporcie z kontroli dróg leśnych w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe. Odnosząc się do przebudowy oraz utrzymania dróg leśnych w Lasach Państwowych stwierdziła, że drogi leśne są specyficzną kategorią dróg. Nie kwalifikują się do kategorii dróg publicznych, o których mowa w ustawie z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1440). Stanowią grunt leśny zajęty przez drogę (najczęściej bez

wyznaczonych granic pasa drogowego). Drogi leśne mogą pełnić również funkcję dojazdów pożarowych, umożliwiającą jednostkom ratowniczym sprawny dojazd i dowóz sprzętu do miejsc pożaru, a także sprawny dojazd do punktów czerpania wody. Uregulowania prawne dotyczące tych dróg zawarte są także w rozporządzeniu Ministra Środowiska z dnia 22 marca 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad zabezpieczenia przeciwpożarowego lasów¹⁰. Drogi wykonane z użyciem wyrobów budowlanych są obiektami budowlanymi w myśl ustawy Prawo budowlane. Najwyższa Izba Kontroli kwalifikuje je jako obiekty liniowe (art. 3 pkt. 3a), tzn. obiekty budowlane, których charakterystycznym elementem jest długość, a w szczególności drogi ze zjazdami¹¹.

Raport NIK stanowi również, że w celu prowadzenia gospodarki leśnej, nadleśnictwa zobowiązane były do utrzymywania dróg w lasach w sposób zapewniający ich przejezdność, związaną z potrzebą terminowego wywozu drewna. Skontrolowane przez Najwyższą Izbę Kontroli nadleśnictwa nie posiadały pełnej informacji o długości wszystkich dróg na administrowanym terenie. Inwentaryzacji podlegały głównie drogi o szerokości powyżej 2 m. W związku z tym Dyrektor Generalny Lasów Państwowych wydał Zarządzenie, mające na celu przeprowadzenie do końca 2020 r. inwentaryzacji wszystkich dróg leśnych na administrowanych terenach¹². Nie zostało jednak rozstrzygnięte, czy zinwentaryzowane drogi leśne zostaną objęte ewidencją bilansową, czy będą miały charakter informacyjno-strategiczny. Wydaje się, iż byłoby wskazane zastosowanie rozwiązania pierwszego.

W artykule przedstawiono metody ujawnienia dróg leśnych oraz ich ujęcia w księgach rachunkowych. Jest to zgodne z art. 24 pkt. 1 ustawy o rachunkowości¹³, który stanowi, że księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Prawidłowe ujmowanie nakładów na modernizację obiektu drogowego wymaga uprzednio jego ujęcia w ewidencji środków trwałych i nadania mu odpowiedniego numeru inwentarzewego. Przy wycenie ujawnionego środka trwałego jednostka ma obowiązek stosować się do nadrzędnych zasad rachunkowości, w tym ostrożności oraz istotności.

Do rachunku ekonomicznego odniosła się Najwyższa Izba Kontroli w swoim raporcie o wynikach kontroli gospodarki finansowej Lasów Państwowych. Stwierdziła, że należy zachować ostrożność ekonomiczną w przypadku nakła-

¹⁰ Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 22 marca 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad zabezpieczania przeciwpożarowego lasów, Dz.U. Nr 58, poz. 405 z późn. zm.

¹¹ Raport *Budowa, przebudowa oraz utrzymanie dróg leśnych przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe w województwie warmińsko-mazurskim*, Informacja o wynikach kontroli NIK (P/16/081).

¹² *Zarządzenie Nr 28 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 27 kwietnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji wyznaczania docelowej sieci drogowej nadleśnictwa*.

¹³ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. Nr 121, poz. 591 z późn. zm.

dów i modernizacji dróg, zwłaszcza na masową ich skalę i bardzo duże nakłady finansowe¹⁴.

2. Drogi leśne w księgach rachunkowych

Plan kont Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe przewiduje utrzymanie obiektów leśnych infrastruktury. Kosztami bezpośrednimi są w tym przypadku pozycje, które mają na celu utrzymanie w nienagannym stanie technicznym obiektów niezbędnych dla potrzeb gospodarki leśnej. Są to koszty amortyzacji, remontów i konserwacji. Nie ujmuje się tu nakładów na ulepszenie dróg istniejących. Również przebudowa czy budowa nowych dróg, ujmowane są jako wyodrębnione zadania inwestycyjne. Koszty utrzymania obiektów leśnych infrastruktury grupowane są według miejsc ich powstawania, do których zalicza się:

- 1) utrzymanie dróg leśnych,
- 2) utrzymanie obiektów wodno-melioracyjnych,
- 3) utrzymanie obiektów wodno-melioracyjnych w ramach realizacji projektów małej retencji,
- 4) utrzymanie obiektów edukacyjnych,
- 5) zakładanie i utrzymanie Leśnych Kompleksów Promocyjnych,
- 6) utrzymanie infrastruktury turystycznej,
- 7) utrzymanie pozostałych obiektów i urządzeń infrastruktury ogólnego przeznaczenia¹⁵.

Realizację zadań związanych z bieżącym utrzymaniem dróg leśnych (przebudową, budową), reguluje roczny plan finansowo-gospodarczy, który jest sporządzany corocznie przez jednostki Lasów Państwowych. Obowiązek oraz sposób jego sporządzenia reguluje Statut Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, stanowiący załącznik do Zarządzenia nr 50 Ministra Ochrony Środowiska z 1994 r.¹⁶ oraz Zarządzenie Nr 10 Dyrektora Generalnego z 2010 r.¹⁷.

W ramach rocznego planu finansowo-gospodarczego kierownik jednostki określa zakres prac remontowo-budowlanych zadania inwestycyjnego dotyczącego m. in. infrastruktury leśnej, w oparciu o potrzeby gospodarcze jednostki, co do rozmiarów jak i nakładów finansowych. Podstawowy akt normatywny,

¹⁴ *Raport Gospodarka Finansowa Lasów Państwowych*, informacja o wynikach kontroli NIK (55/2015/D/14/505/KBF).

¹⁵ Zarządzenie Nr 4 z dnia 23 stycznia 2009 r. w sprawie wprowadzenia planu kont Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe.

¹⁶ *Statut Państwowego Gospodarstwa Leśnego* stanowiący załącznik do Zarządzenia nr 50 Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa z dnia 18 maja 1994 r. w sprawie nadania Statutu Państwowemu Gospodarstwu Leśnemu.

¹⁷ Zarządzenie Nr 10 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 24 lutego 2010 r. w sprawie zasad tworzenia planów finansowo-gospodarczych w jednostkach organizacyjnych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe.

w oparciu o który w Lasach Państwowych prowadzona jest rachunkowość stanowi ustawa o rachunkowości, a w sprawach nieuregulowanych ustawą wykonywane są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Zgodnie z art. 4 ustawy o rachunkowości, Lasy Państwowe stosują przyjętą Politykę Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, stanowiącą załącznik nr 1 do Zarządzenia Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 23 stycznia 2009 r.

W księgach rachunkowych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe zgodnie z art. 28 ustawy o rachunkowości, obiekty infrastruktury leśnej (drogi leśne), które zostały przekazane nieodpłatnie lub w formie darowizny, powstały w wyniku budowy albo przebudowy ujmowane są jako środki trwałe. Pozostała część drogowej infrastruktury leśnej nie znajduje odzwierciedlenia w księgach rachunkowych.

Do ujawnienia środka trwałego, w szczególności przyczynia się inwentaryzacja. Ustawa o rachunkowości oraz wydane na jej podstawie rozporządzenia z przyczyn oczywistych nie mogą ujmować wynikających z zakresu działalności, formy prawnej czy wielkości przedsiębiorstwa właściwości wszystkich przedsiębiorstw objętych tymi przepisami oraz potrzeb odbiorców tychże sprawozdań¹⁸. Nie ma więc jednego ustalonego sposobu ujęcia ujawnionej drogi leśnej jako środka trwałego w księgach rachunkowych. Należy w związku z tym rozstrzygnąć czy:

- 1) ujawniony środek trwały został zakupiony przez jednostkę, a brak jego ujęcia w ewidencji środków trwałych wynikał z przeoczenia momentu oddania go do użytkowania na cele prowadzonej działalności gospodarczej lub nastąpiło omyłkowe odniesienie jego wartości do kosztów działalności operacyjnej,
- 2) ujawniony środek trwały został nabyty nieodpłatnie lub w drodze darowizny,
- 3) jednostka nie jest w stanie ustalić pochodzenia ujawnionego środka trwałego.

Ujawnione środki trwałe zgodnie z przyjętą w Lasach Państwowych polityką rachunkowości wycenia się w zależności od źródła ich pozyskania – w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Ten sposób wyceny dotyczy zakupionych lub wytworzonych we własnym zakresie obiektów.

Wycenę środków trwałych zgodnie z art. 28 ustawy o rachunkowości można podzielić na: wycenę bieżącą, dokonywaną w momencie ujęcia składnika w księgach rachunkowych oraz wycenę bilansową, dokonywaną na dzień spo-

¹⁸ Komunikat Ministra Finansów z dnia 24 stycznia 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości.

rządzenia sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa. Parametrami wyceny są:

- 1) cena nabycia,
- 2) koszt wytworzenia,
- 3) wartość godziwa,
- 4) wartość zaktualizowana (przeszacowana)¹⁹.

W stosunku do ujawnionych środków trwałych za podstawę wyceny przyjmuje się cenę sprzedaży. Można je także wycenić wg aktualnej na danym rynku wartości rynkowej takiego samego lub podobnego przedmiotu²⁰. Ustalenie cen sprzedaży dróg leśnych wymaga szczególnej staranności. Od ustalonej wartości będzie bowiem zależała wartość zasobów majątkowych Lasów Państwowych, a przez naliczaną amortyzację, również wykazywany w przyszłości wynik finansowy.

Tematyce prezentacji i wyceny środków trwałych w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstwa zostały poświęcone również następujące międzynarodowe standardy: MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*, MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana*, MSR 2 *Zapasy*. Każdy z tych standardów, w zależności od profilu działalności przedsiębiorstwa, dotyczy innego sposobu wykorzystania aktywów trwałych²¹.

MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, jak i ustawa o rachunkowości przewiduje, że środki trwałe ewidencjonuje się w księgach rachunkowych w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Według MSR cena nabycia lub koszt wytworzenia agreguje wszystkie koszty bezpośrednio związane z doprowadzeniem środka trwałego do stanu zdatnego do używania zgodnie z zamierzeniem kierownictwa²².

Cena nabycia lub koszt wytworzenia jest kwotą zapłaconych środków pieniężnych lub wartością godziwą innych dóbr przekazanych z tytułu nabycia składnika aktywów w momencie jego nabycia lub wytworzenia. Do kosztów bezpośrednich, które zwiększają cenę nabycia lub koszt wytworzenia zalicza się m.in.:

- 1) koszty świadczeń pracowniczych określonych w MSR 19 *Świadczenia pracownicze*, poniesione w związku z nabyciem lub wytworzeniem pozycji rzeczowych aktywów trwałych,

¹⁹ Nemś M., Sadowska B., Szczypa P., *Parametry i zasady wyceny nieruchomości leśnych w rachunkowości*, Zeszyty teoretyczne Rachunkowości, tom 96 (152), s. 116.

²⁰ Zarządzenie Nr 4 z dnia 23 stycznia 2009 r. w sprawie wprowadzenia planu kont Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe.

²¹ <https://www.bdo.pl/pl-pl/publikacje/biuletyn-podatki-i-rachunkowosc/2017/metody-wyceny-srodkow-trwa%C5%82ych-wed%C5%82ug-mssf> [dostęp 16.12.2018 r.]

²² *Rachunkowość, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Finansowej a ustawa o rachunkowości*, Warszawa 2015, s. 25.

- 2) koszt przygotowania miejsca ulokowania środka trwałego,
- 3) koszt początkowej dostawy, załadunku i rozładunku obiektu,
- 4) koszt instalacji i montażu rzeczowego aktywa trwałego,
- 5) koszt sprawdzenia poprawnego działania składnika aktywów,
- 6) honoraria za usługi dotyczące tego środka trwałego²³.

Droga leśna zgodnie z ustawą o lasach to grunt leśny. Żaden z obowiązujących aktów normatywnych nie reguluje wyceny gruntu leśnego. Najbardziej zbliżonym aktem regulującym wycenę aktywów biologicznych jest MSR 41 *Rolnictwo*, który do wyceny bilansowej wskazuje wartość godziwą składnika aktywów biologicznych²⁴. W praktyce do wyceny ujawnionych dróg leśnych nie stosuje się tej podstawy wyceny.

Zgodnie z zapisami Komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie ogłoszenia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 *Środki trwałe* dopuszcza się jeden z dwóch sposobów ujęcia (wyceny) ujawnionych środków trwałych co prezentuje tabela 1²⁵.

Tabela 1: Sposoby ujęcia i wyceny ujawnionego składnika majątku trwałego.

Lp.	Określenie przyczyny powstania środka trwałego	Metoda wyceny	Sposób ujęcia bilansowego
1.	Błędne zaliczenie do prac remontowych.	W wartości początkowej, jaką ten składnik miałby, gdyby został poprawnie ujęty. Przy braku możliwości odtworzenia wartości początkowej ustala się ją w wysokości ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego środka trwałego.	Wartość środka trwałego odnoszona drugostronnie na pozostałe przychody operacyjne (z zastrzeżeniem art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości).
2.	Brak możliwości określenia przyczyny powstania nadwyżki środka trwałego.	W wysokości ceny sprzedaży (rynkowej) takiego samego lub podobnego środka trwałego.	Wartość środka trwałego odnoszona drugostronnie jako rozliczenie międzyokresowe przychodów w korespondencji z pozostałymi przychodami operacyjnymi równolegle do wysokości odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od środka trwałego.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie ogłoszenia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 *Środki trwałe*.

²³ Buk H., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości w praktyce*, CeDeWu, Warszawa 2018, s. 145.

²⁴ Mazur A. *Wartość godziwa-potencjał informacyjny*, Difin, Warszawa 2011, s. 115.

²⁵ Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 maja 2017 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 *Środki trwałe*.

Ujęcie operacji gospodarczej, jaką jest ujawnienie środka trwałego powoduje uznanie pozostałych przychodów operacyjnych. Jest to konsekwencją stosowanych nadrzędnych zasad rachunkowości, zwłaszcza zasady istotności, ostrożności, sprzyjających prezentacji prawdziwego i rzetelnego obrazu. Na uwagę zasługuje, iż przychody te podlegają rozliczeniom międzyokresowym, co jest szczególnie zasadne w przypadku środków trwałych, których znaczna wartość początkowa odniesiona wprost na wynik finansowy narusza zasadę istotności i zniekształca sprawozdanie jednostki ²⁶.

Zakończenie

Ujawnione składniki majątku przedsiębiorstwa ujmuje się w księgach rachunkowych zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Skutki nieprawidłowego ujęcia ujawnionych środków trwałych, szczególnie o znacznej wartości, mogą wpłynąć na kształtowanie wyniku finansowego jednostki. Dostępne w polskim prawie uregulowania pozwalają na identyfikację zdarzenia gospodarczego jakim jest ujawnienie środków trwałych, ale nie wskazują jednoznacznie przyjętego, jednolitego, wzorcowego rozwiązania. Przy braku możliwości określenia powstania nadwyżki składnika majątku trwałego, dla ujawnienia dróg leśnych najlepszą metodą ich wyceny wydaje się cena sprzedaży (rynkowej) takiego samego lub podobnego środka trwałego) ujmowana w księgach rachunkowych na rozliczenia międzyokresowe przychodów w korespondencji z pozostałymi przychodami operacyjnymi równoległymi do wysokości odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od środka trwałego. Metoda ta zmniejsza skutki kształtowania wyniku finansowego jednostki.

Przy ujawnianiu dróg leśnych, należy kierować się zasadą ostrożności ekonomicznej. Nadrzędne zasady rachunkowości powinny być tymi, którymi przede wszystkim należy kierować się przy wprowadzaniu ujawnionego składnika majątku do ksiąg rachunkowych. Ustawa o lasach stanowi, że nadleśniczy samodzielnie prowadzi gospodarkę leśną, a co za tym idzie, odpowiada za prawidłowe, zgodne z obowiązującymi przepisami i zasadami, rejestrowanie i prezentowanie zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych. Przedstawia on dyrektorowi regionalnej dyrekcji informacje o działalności gospodarczej nadleśnictwa²⁷.

Bibliografia

1. Buk H., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości w praktyce*, CeDeWu, Warszawa 2018.
2. Gierusz B. *Podręcznik samodzielnej nauki księgowania*, ODDK, Gdańsk 2018.

²⁶ Gierusz B. *Podręcznik samodzielnej nauki księgowania*, ODDK, Gdańsk 2018, s. 380.

²⁷ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe.

3. <http://www.encyklopedialesna.pl/haslo/drogi-lesne/> [dostęp 19.10.2018 r].
4. <https://www.bdo.pl/pl-pl/publikacje/biuletyn-podatki-i-rachunkowosc/2017/metody-wyceny-srodkow-trwa%C5%82ych-wed%C5%82ug-mssf> – [dostęp 16.12.2018 r].
5. Komunikat Ministra Finansów z dnia 24 stycznia 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości.
6. Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 maja 2017 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 "Środki trwałe".
7. Mazur A. *Wartość godziwa-potencjał informacyjny*, Difin, Warszawa 2011.
8. Frenzel M., Ignatowski R., Kabalski P., Krzyżanowska N., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Finansowej a ustawa o rachunkowości omówienie MSR/MSSF, porównanie, praktyczne przykłady*, „Rachunkowość”, Warszawa 2015.
9. Nemś M., Sadowska B., Szczypa P., *Parametry i zasady wyceny nieruchomości leśnych w rachunkowości*, „Zeszyty teoretyczne Rachunkowości”, tom 96 (152).
10. *Prawo Podatkowe z kuzasami i pytaniami*, red. nauk. P. Boroszowski, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
11. Raport *Budowa, przebudowa oraz utrzymanie dróg leśnych przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe w województwie warmińsko-mazurskim*, Informacja o wynikach kontroli NIK (P/16/081).
12. Raport *Gospodarka Finansowa Lasów Państwowych*, Informacja o wynikach kontroli NIK (55/2015/D/14/505/KBF).
13. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe.
14. Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 22 marca 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad zabezpieczania przeciwpożarowego lasów, Dz.U. Nr 58, poz. 405 z późn. zm.
15. *Statut Państwowego Gospodarstwa Leśnego* stanowiący załącznik do Zarządzenia nr 50 Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa z dnia 18 maja 1994 r. w sprawie nadania Statutu Państwowemu Gospodarstwu Leśnemu.

16. Trzciński G., *Udostępnianie infrastruktury komunikacyjnej na obszarach leśnych dla celów turystycznych*, „Studia i Materiały Centrum Edukacji Przyrodniczo-Leśnej” R.17, Zeszyt 45/4/2015.
17. Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, Dz.U. Nr 14, poz. 60 z późn. zm.
18. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, Dz.U. Nr 101, poz. 444 z późn. zm.
19. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. Nr 121, poz. 591 z późn. zm.
20. Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, Dz.U. Nr 89, poz. 414 z późn. zm.
21. Zarządzenie Nr 10 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 24 lutego 2010 r. w sprawie zasad tworzenia planów finansowo-gospodarczych w jednostkach organizacyjnych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe.
22. Zarządzenie Nr 28 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 27 kwietnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji wyznaczania docelowej sieci drogowej nadleśnictwa.
23. Zarządzenie Nr 4 z dnia 23 stycznia 2009 r. w sprawie wprowadzenia planu kont Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe.

Informacje o autorze

mgr Rafał Nawrocki
Katedra Rachunkowości,
Wydział Zarządzania
Uniwersytet Gdański, Polska
rnaw@interia.pl

