

Wynik finansowy Lasów Państwowych i podział zysku – w opiniach interesariuszy

The financial results of Polish State Forests and profit distribution – in the opinions of stakeholders

BEATA SADOWSKA*

Otrzymano: 6.04.2023 – Poprawiono: 16.04.2023 – Zaakceptowano: 18.04.2023

Streszczenie

Cel: Celem podstawowym artykułu jest prezentacja i ocena istoty, zasad ustalania (pomiaru) i sposobów prezentowania w sprawozdawczości finansowej wyniku netto Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe (LP) oraz prezentacja podziału zysku.


Metodyka/podejście badawcze: Rozważania w artykule przedstawiono na tle poglądów prezentowanych w literaturze przedmiotu przez wybranych autorów. Zastosowano metodę krytycznej analizy i syntezy, wnioskowanie oraz studium przypadku. Dane do analiz zaczerpnięto ze sprawozdań finansowo-gospodarczych LP za lata 2011–2021 oraz raportów uzyskanych w ramach złożonego do LP wniosku o ponowne wykorzystanie informacji sektora publicznego.

Wyniki: LP od roku 2018 notują spadek przychodów ogółem. Około 55–56% kosztów ogółem LP stanowią koszty działalności podstawowej, związane ze sprzedażą drewna. Od roku 2018 udział tych kosztów jest malejący. Koszty ogólnego zarządu związane głównie z utrzymaniem Służby Leśnej to około 41–42% wszystkich kosztów LP. Koszty te kształtują się na zróżnicowanym poziomie w badanym okresie. Od roku 2018 notuje się wzrost procentowego udziału tych kosztów w kosztach ogółem LP. LP za lata 2011–2021 osiągały dodatni wynik z działalności (zysk), który przeznaczają na: zasilenie kapitału zasobów LP, nagrody dodatkowe dla pracowników, zasilenie zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, cele społecznie użyteczne.

Ograniczenia badawcze: Brak wyczerpujących, pełnych danych na temat podziału zysku ogółem w LP oraz w poszczególnych nadleśnictwach. Brak dostępu do danych poszczególnych nadleśnictw. Organizacja poddana badaniu nie udzieliła szczegółowych informacji.

Oryginalność/wartość: Uzupełnienie luki badawczej w zakresie informacyjnym o osiągniętych przychodach oraz ponoszonych kosztach prowadzonej zrównoważonej gospodarki leśnej, w tym próba szerszego opisu podziału zysku LP. Matryca podziału zysku oraz indeks stanowią uniwersalne narzędzia, które mogą być wykorzystywane do planowania podziału zysku w LP.

Słowa kluczowe: wynik finansowy, przychody, koszty, podział zysku, Lasy Państwowe.

* Dr hab. Beata Sadowska, prof. US, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Ekonomii i Finansów, Katedra Rachunkowości,  <https://orcid.org/0000-0003-4190-9440>, beata.sadowska@usz.edu.pl

Abstract

Purpose: The main aim of the study is to present and evaluate the essence, the principles of determining (measuring), and the means of presenting the result of Polish State Forests (LP) in financial reporting, as well as the presentation of the initial distribution of profit.

Methodology/approach: The considerations in the study are contrasted with selected authors from the source literature. The methods of critical analysis and synthesis, inference, and a case study were used. The data for the analyses were collected from the financial and economic reports of LP for 2011–2021 and from the accounts obtained by filing a motion in LP to reuse public sector information.

Findings: LP's revenue has been decreasing since 2018. Approximately 55–56% of LP's overall spending is related to the costs of the core activity, which is related to the sale of lumber. Since 2018, the share of this spending has diminished. The costs of general management primarily associated with maintaining the Forest Service amount to around 41–42% LP's total spendings. These costs are structured at diverse levels within the study period. The increase in the percentage contribution of the abovementioned spendings in LP's total costs has been noted since 2018. From 2011 to 2021, LP made a profit from business activities and it is used to support LP's assets, provide extra rewards for employees, contribute to the company's social benefits fund, and for socially useful purposes.

Research limitations: There is a lack of comprehensive data on the general distribution of profits from LP and individual forest districts. Additionally, there was a lack of access to data from the respective forest districts. LP did not provide detailed information.

Originality/value: The paper fills the gap on information about acquired revenue and incurred costs of managing a sustainable forest economy, including an attempt to delineate a description of the distribution of LP's profit. The profit-sharing matrix and index are versatile tools that can be used for profit-sharing planning in LP.

Keywords: financial result, revenue, costs, profit distribution, State Forests.

Wprowadzenie

Informacje o wynikach finansowych podmiotów gospodarczych umożliwiają poznanie i ocenę faktów i zjawisk gospodarczych, opracowanie sposobów usprawnienia działalności jednostki oraz określenie skutków ekonomiczno-finansowych podejmowanych decyzji. Źródłem informacji liczbowych są między innymi: rachunkowość, w skład której wchodzi: ewidencja, sprawozdawczość finansowa i pozafinansowa (Sierpińska, Jachna, 2005, s. 47; Waśniewski, Skoczylas, 2004, s. 185–242; Simoni i in., 2020; Wójcik-Jurkiewicz, 2020; Branco i in., 2014).

Syntetyczną miarą oceny działalności każdej jednostki gospodarczej w sektorze przedsiębiorstw jest wielkość osiągniętego zysku, który jest prezentowany w rachunku zysków i strat.

W sektorze finansów publicznych głównym kryterium oceny działalności danej jednostki gospodarczej nie jest aspekt finansowy, lecz przede wszystkim poziom zaspokajania potrzeb społeczeństwa – dostarczanie dóbr i usług publicznych. Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (LP) nie należy do sektora przedsiębiorstw ani do sektora finansów publicznych, a działalność administracyjna oraz podstawowa przez nie prowadzona nie podlega ocenie według kryterium zysku¹ (Ankudo-Jankowska, Glura, 2016, s. 158–165).

¹ Działalność LP podlega ocenie na podstawie zgodności działalności nadleśnictw z planem urządzenia lasu (na zasadzie najwyższej opłacalności), zgodnie z prowadzoną zrównoważoną gospodarką leśną, obejmującą, oprócz funkcji produkcyjnej, funkcję środowiskową oraz społeczną.

Celem podstawowym artykułu jest objaśnienie istoty, zasad ustalania (pomiaru) i sposobów prezentowania, w tym w sprawozdawczości finansowej wyniku netto LP oraz przedstawienie podziału zysku (Zn). Celami uzupełniającymi są: próba ustalenia, na jakie cele ogółem LP powinny przeznaczać zyski, i w jakiej wysokości, oraz określenia celów społecznie użytecznych, na które LP powinny przeznaczać zyski, biorąc pod uwagę personalizację i optymalizację wartości dla interesariuszy.

Problem badawczy przedstawiono w formie pytań:

1. Jaki był wynik działalności LP w latach 2011–2021?
2. Jakie szczegółowe kategorie ekonomiczne kształtują wynik LP?
3. Na jakie cele ogółem LP powinny przeznaczać zyski i w jakiej wysokości (%)?
4. Na jakie cele społecznie użyteczne LP powinny przeznaczać zyski, biorąc pod uwagę personalizację i optymalizację wartości interesariuszy w związku z koniecznością zrównoważonego rozwoju świata?

Rozważania w artykule przedstawiono na tle poglądów prezentowanych w literaturze przedmiotu przez wybranych autorów. Zastosowano metodę krytycznej analizy i syntezy, wnioskowanie oraz studium przypadku. Opracowując studium przypadku w ramach analizy jakościowej zastosowano między innymi kodowanie, kategoryzację (sortowanie) oraz redukcję (selekcję) danych.

Dane do analiz zaczerpnięto ze sprawozdań finansowo-gospodarczych LP za lata 2011–2021 oraz raportów uzyskanych w ramach złożonego do LP wniosku o ponowne wykorzystanie informacji sektora publicznego. Prowadzono również badania własne z zastosowaniem metody ankietowej. Podstawowym ograniczeniem przy pisaniu artykułu był brak wyczerpujących pełnych danych na temat podziału zysku ogółem w Lasach Państwowych oraz w poszczególnych nadleśnictwach. Organizacja poddana badaniu nie udzieliła szczegółowych informacji.

1. Ogólna klasyfikacja przychodów i kosztów Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe

Jednostka gospodarcza musi wyceniać swój majątek, obliczać ponoszone koszty i osiągnięte przychody, ustalać wynik finansowy oraz okresowo oceniać swoją sytuację majątkową i finansową. Wynik finansowy podmiotu jest kreowany przez przychody i koszty. W LP przychody netto ze sprzedaży dzieli się na dwie grupy, to przychody netto ze sprzedaży produktów oraz przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów.

Przychody netto w LP dzieli się na przychody (Buraczewski, 2011, s. 146–148; Maćkowiak, 2016, s. 113–122):

- 1) z działalności administracyjnej – obejmujące przychody ze sprzedaży usług świadczonych przez pracowników nadleśnictw i dyrekcji regionalnych LP;
- 2) ze sprzedaży działalności podstawowej – obejmujące głównie sprzedaż drewna, oraz sprzedaż szyszek i nasion, a także sadzonek;
- 3) ze sprzedaży działalności ubocznej – obejmujące sprzedaż żywicy, karpiny, kory, choinek, sadzonek ze szkółek handlowych, produktów i usług gospodarki łowieckiej oraz owoców runa leśnego;

- 4) ze sprzedaży wyrobów, produktów, towarów i usług działalności dodatkowej (usługi transportowe, warsztatowe, wyroby produkcji przemysłowej, działalność handlowa;
- 5) z działalności socjalno-bytowej – przychody z czynszów, odpłatności za wyżywienie w stołówkach i bufetach, z tytułu praktycznej nauki zawodu, z wynajmu pokoi gościnnych itp.;
- 6) sprzedaż i koszt sprzedaży materiałów – obejmuje sprzedaż materiałów zbędnych w jednostce do produkcji leśnej, przychody ze sprzedaży materiałów (w tym narzędzi) zakupionych z przeznaczeniem do zaopatrzenia pracowników, tj. paliwo, siekiery, pilarki mechaniczne, ubrania robocze;
- 7) z pozostałej sprzedaży – takiej jak dzierżawa gruntów, stawów, jezior, dzierżawa i najem środków trwałych i innych obiektów.

Do przychodów LP zalicza się również pozostałe przychody operacyjne (w tym dotacje) oraz przychody finansowe (w tym dywidendy i udziały w zyskach, odsetki).

Jedną z najstarszych i podstawowych funkcji lasów jest dostarczanie drewna. Jego sprzedaż jako surowca stała się głównym źródłem przychodów uzyskiwanych z prowadzenia zrównoważonej gospodarki leśnej.

Koszt sprzedaży wytworzonej produkcji jest określany jako koszt uzyskania przychodu. W LP wyróżnia się (Kozuch, Rys, 2016, s. 230–238; Marszałek, 1969, s. 203–264; Chodźko i in., 1971, s. 226–229):

- koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów;
- koszty sprzedaży;
- koszty ogólnego zarządu;
- pozostałe koszty operacyjne;
- koszty finansowe.

Ogólną klasyfikację kosztów ponoszonych przez LP, zgodnie z rachunkiem zysków i strat zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. Klasyfikacja kosztów ponoszonych przez LP

Kategoria kosztów	Charakterystyka/przykłady
Koszty sprzedaży działalności administracyjnej i podstawowej	<ul style="list-style-type: none"> – koszty Służby Leśnej (wynagrodzenia i inne) – delegacje i koszty przeniesienia – koszty bhp – koszty szkoleń – koszty utrzymania mieszkań Służby Leśnej – wynagrodzenia i narzuty na wynagrodzenia pozostałych grup pracowników – koszty regulacji stanu posiadania (obrot nieruchomościami) – amortyzacja i utrzymanie środków trwałych – utrzymanie transportu – koszty racjonalizacji i postępu technicznego – podatki, daniny i opłaty – koszty biurowe – utrzymanie izb pamięci i muzeów leśnych – koszty zagospodarowania lasu (nasiennictwo, selekcja, zadrzewienia, ochrona)

Kategoria kosztów	Charakterystyka/przykłady
	<ul style="list-style-type: none"> – koszty pozyskania drewna (koszty bezpośrednie ścinki drzew, zrywki, utrzymanie służby brakarskiej) – koszty zadań budżetowych (rekultywacja, zalesienie, przebudowa drzewostanów, działalność edukacyjna) – odpis na Fundusz Leśny – podatek leśny
Koszty działalności ubocznej	<ul style="list-style-type: none"> – pozyskania żywicy, karpiny, choinek, kory, igliwia – szkółki zadrzewieniowe – gospodarka łowiecka
Koszty działalności dodatkowej	<ul style="list-style-type: none"> – usługi transportowe – usługi sprzętowe i warsztatowe – gospodarka łąkowo-rolna, rybacka
Koszty działalności socjalno-bytowej	<ul style="list-style-type: none"> – koszty zakładowej gospodarki mieszkaniowej – żywienie przyzakładowe (stołówki, bufety) – ośrodki szkoleniowo-wypoczynkowe
Pozostałe koszty operacyjne	<ul style="list-style-type: none"> – koszty sprzedaży środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – zapłacone kary, grzywny – utworzone rezerwy – umorzone, przedawnione należności – kary za nieprzestrzeganie przepisów ochrony środowiska
Koszty finansowe	<ul style="list-style-type: none"> – odsetki od kredytów i pożyczek – odsetki za nieterminowe regulowanie zobowiązań – ujemne różnice kursowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Kożuch, M. Rys (2016, s. 230–238), A. Buraczewski (2011, s. 146–148), J. Czarnecki i in. (2016, s. 215–221).

System finansowy LP jest odrębny i charakteryzuje się specyficznymi warunkami produkcji, przez co powstaje wiele problemów i wątpliwości natury księgowej (Maćkowiak, 2016, s. 113–122). Podstawą działalności LP jest rachunek ekonomiczny² oraz poszanowanie społeczności i środowiska naturalnego – zrównoważona gospodarka leśna (Rametsteiner, 2001, s. 107–130; Beinhocker, 2006, s. 97). Przychody LP są sumą przychodów ich jednostek organizacyjnych: nadleśnictw (Rozporządzenie, 1994). Przychody i koszty w LP za lata 2011–2021, według rachunku zysków i strat przedstawiono w tabeli 2.

² Jak słusznie zauważają T. Brzezicki i in. (2021, s. 242–255): „Z jednej strony LP to podmiot, który prowadzi działalność w interesie publicznym, zaś wykonywanie gospodarki leśnej nie jest prowadzone w celu przynoszenia zysku. Z drugiej strony jest to podmiot prowadzący działalność gospodarczą *sensu stricto*. Powstaje więc pytanie, czy ten sam podmiot może posiadać dualistyczny charakter. Z jednej strony być podmiotem publicznym wykonującym szereg działań publicznych, z drugiej przedsiębiorcą występującym w obrocie gospodarczym, który powinien być traktowany jak każdy podmiot tego obrotu. Wydaje się, że w tym zakresie należy rozróżnić pozycję LP w znaczeniu ustrojowym od ich pozycji w rozumieniu funkcjonalnym”.

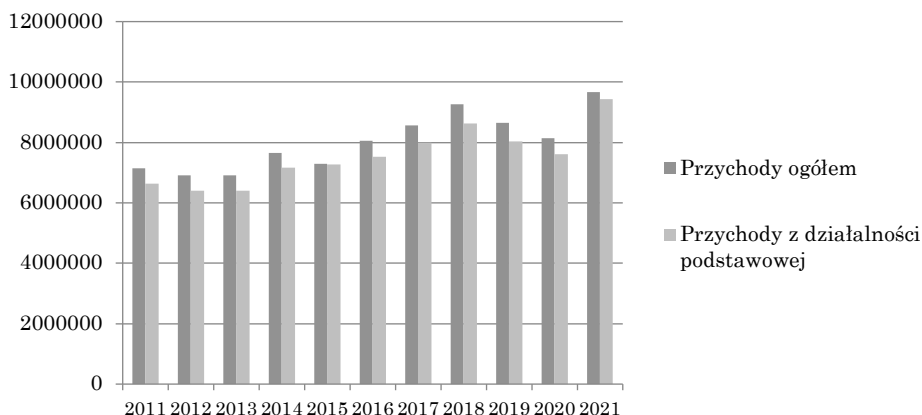
Tabela 2. Przychody i koszty w LP za lata 2011–2021, według rachunku zysków i strat

Kategoria ekonomiczna	w tys. zł										
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Przychody netto ze sprzedaży	7 142 702	6 920 485	6 901 302	7 654 576	7 828 713	8 050 919	8 565 358	9 252 289	8 656 494	8 149 886	9 671 414
Pozostałe przychody operacyjne	224 449	308 812	306 129	308 353	329 496	321 191	353 331	491 289	447 236	438 441	449 925
Przychody finansowe	103 432	127 913	77 759	64 851	40 748	37 525	41 903	47 998	46 171	22 546	21 234
Przychody ogółem	7 470 583	7 357 210	7 285 190	8 027 780	8 198 957	8 409 635	8 960 592	9 791 576	9 149 901	8 610 873	10 142 573
Koszty sprzedanych produktów	3 710 115	3 962 991	3 779 088	4 255 564	4 299 189	4 447 734	4 906 645	5 353 357	4 833 013	4 450 392	5 136 557
Pozostałe koszty operacyjne	100 228	110 930	128 081	130 728	126 535	99 466	134 590	256 140	198 630	159 040	168 525
Koszty finansowe	35 505	22 162	6 736	5 468	15 741	13 981	12 435	26 581	22 531	20 188	13 470
Koszty ogólnego zarządu	2 763 124	2 959 129	3 033 097	3 183 497	3 346 461	3 424 664	3 465 838	3 600 054	3 656 281	3 465 768	4 088 424
Koszty ogółem	6 608 972	7 055 212	6 947 002	7 575 256	7 787 926	7 985 845	8 519 508	9 236 132	8 710 455	8 095 388	9 406 976
Podatek dochodowy	32 470	42 394	33 214	30 827	28 867	19 758	5 956	18 329	24 554	27 930	34 275
Zysk netto	829 141	259 604	304 974	421 697	382 164	404 032	435 128	537 115	414 892	487 555	701 322

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdań LP; <https://bip2.lasy.gov.pl/> (dostęp 10.03.2022; 7.02.2023).

Na wykresie 1 zaprezentowano przychody netto ogółem ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz przychody netto z działalności podstawowej (produkcja i sprzedaż drewna).

Wykres 1. Przychody netto ogółem ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz przychody netto z działalności podstawowej (produkcja i sprzedaż drewna) w tys. zł



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdań LP; <https://bip2.lasy.gov.pl/> (dostęp 10.03.2022; 7.02.2023).

Jak można zaobserwować na wykresie 1, w latach 2011–2013 przychody LP ze sprzedaży zmniejszyły się. Wyraźny wzrost przychodów można było natomiast zaobserwować w latach 2014–2018. Od roku 2018 natomiast znów notowany jest spadek przychodów ogółem LP, w tym przychodów z działalności podstawowej. W 2021 roku notowany jest ponowny wzrost przychodów netto ze sprzedaży. W badanym okresie poddano również analizie koszty działalności podstawowej LP (tj. koszty hodowli i ochrony lasu oraz pozyskania i zrywki drewna) oraz koszty działalności administracyjnej, obejmującej głównie utrzymanie Służby Leśnej – w odniesieniu do kosztów ogółem, co przedstawiono w tabeli 3.

Okolo 55–56% kosztów ogółem LP stanowią koszty działalności podstawowej, związane ze sprzedażą drewna. Od roku 2018 udział tych kosztów jest malejący. Koszty ogólnego zarządu (administracyjne) związane głównie z utrzymaniem Służby Leśnej to okolo 41–42% wszystkich kosztów LP. Koszty te kształtują się na zróżnicowanym poziomie w badanym okresie. Od roku 2018 notuje się wzrost procentowego udziału tych kosztów w kosztach ogółem LP.

Przychody są podstawowym źródłem powstawania wyniku finansowego³. Zróżnicowanie przedmiotu działalności, w tym prowadzenie zrównoważonej gospodarki

³ Należy zwrócić szczególną uwagę, iż w gospodarce leśnej w LP analizy ekonomiczne ograniczają się przede wszystkim do analiz rentowności funkcji gospodarczych – surowcowych. W sprawozdawczości finansowej pomijany jest aspekt społecznych i środowiskowych funkcji lasu.

leśnej, wpływa na strukturę tych przychodów. To z kolei znajduje odzwierciedlenie w kosztach uzyskania przychodów.

Tabela 3. Udział procentowy kosztów działalności podstawowej i kosztów działalności administracyjnej LP w latach 2011–2021 w kosztach ogółem

Lata	Koszty ogółem (tys. zł)	Koszty działalności podstawowej (koszty sprzedanych produktów) (tys. zł)	Udział (%)	Koszty działalności administracyjnej (służba leśna) (tys. zł)	Udział (%)
2011	6 608 972	3 710 115	56,14	2 763 124	41,81
2012	7 055 212	3 962 991	56,17	2 959 129	41,94
2013	6 947 002	3 779 088	54,40	3 033 097	43,66
2014	7 575 256	4 255 564	56,18	3 183 497	42,02
2015	7 787 926	4 299 189	55,20	3 346 461	42,97
2016	7 985 845	4 447 734	55,70	3 424 664	42,88
2017	8 519 508	4 906 645	57,59	3 465 838	40,68
2018	9 236 132	5 353 357	57,96	3 600 054	38,98
2019	8 710 455	4 833 013	55,49	3 656 281	41,98
2020	8 095 388	4 450 392	54,97	3 465 768	42,81
2021	9 406 976	5 136 557	54,60	4 088 424	43,46

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdań LP; <https://bip2.lasy.gov.pl/> (dostęp 10.03.2022; 7.02.2023).

2. Wynik finansowy Lasów Państwowych jako kategoria ekonomiczna

Efektom działalności danej jednostki gospodarczej w pewnym okresie jest wynik finansowy, który stanowi zestawienie dwóch głównych kategorii ekonomicznych: przychodów oraz kosztów. Wynik finansowy wyrażony w mierniku pieniężnym może być wielkością dodatnią – zyskiem lub wielkością ujemną – stratą (Epstein i in., 2010, s. 83–84; Hendriksen, van Breda, 2002, s. 321 i n.; Godfrey i in., 2006, s. 520).

Wynik finansowy informuje syntetycznie o finansowym rezultacie działalności gospodarczej jednostki organizacyjnej. Jest efektem decyzji ekonomicznych podejmowanych przez kierownictwo, przede wszystkim kierownictwo podmiotów działających na konkurencyjnym rynku, głównie w sektorze przedsiębiorstw. W odróżnieniu od jednostek gospodarczych, które decyzje ekonomiczne podejmują na własne ryzyko, na własny koszt i we własnym zakresie, jednostki organizacyjne Lasów Państwowych łączy wspólny system finansowy i nie zawsze decydent ma wpływ na wielkość wyniku finansowego (rola funduszu leśnego⁴).

⁴ Środki funduszu leśnego przeznacza się dla nadleśnictw na wyrównywanie niedoborów powstających przy realizacji zadań: gospodarki leśnej oraz dotyczących administracji publicznej w zakresie leśnictwa (Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, Dz.U. nr 101, poz. 444). Chcąc wyrównać powstałe różnice między poszczególnymi nadleśnictwami, można przesunąć kapitały pomiędzy nadleśnictwami lub korygować dopłatę z funduszu leśnego, czyli wpływać na wynik jednostek czy wielkość kapitałów. Szerzej o roli funduszu leśnego oraz jego korelacji z wynikami LP zob. M. Stebnicki (2008, s. 104–116).

Zgodnie z Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w LP, wynik finansowy LP stanowi sumę wyników finansowych wszystkich jednostek organizacyjnych LP.

Kategorie wyniku finansowego LP to:

- przychody netto ze sprzedaży produktów, materiałów i towarów;
- koszty sprzedanych produktów, materiałów i towarów;
- zysk brutto ze sprzedaży oraz zysk ze sprzedaży;
- zysk z działalności operacyjnej;
- zysk brutto, podatek dochodowy, zysk netto.

W praktyce gospodarczej wyróżnia się dwie metody ustalania wyniku finansowego:

- 1) w wariantcie porównawczym;
- 2) w wariantcie kalkulacyjnym.

LP sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym⁵. Do podstawowych czynników wpływających na wynik finansowy LP należy zaliczyć (*Fundusz leśny...*):

- czynniki kształtujące przychody;
- czynniki kształtujące koszty;
- czynniki wewnętrzne jednostek organizacyjnych LP;
- czynniki zewnętrzne,

co szerzej przedstawiono na rysunku 1.

Rysunek 1. Przykłady determinant kształtujących wynik finansowy LP

Czynniki kształtujące przychody	Czynniki kształtujące koszty	Czynniki wewnętrzne	Czynniki zewnętrzne
<ul style="list-style-type: none"> • wielkość sprzedaży • struktura asortymentowa drewna • ceny sprzedaży drewna 	<ul style="list-style-type: none"> • poziom cen usług świadczonych przez firmy leśne • koszty ogólnego zarządu • zdarzenia losowe • zakłócenia w działalność LP 	<ul style="list-style-type: none"> • plany • możliwości nadleśnictw w zakresie podaży drewna • zasoby: majątkowe, finansowe, ludzkie, organizacyjne, informatyczne 	<ul style="list-style-type: none"> • uwarunkowania gospodarcze na rynku krajowym i rynkach zagranicznych • sytuacja popytowa na rynku drzewnym • wzrost ograniczeń w prowadzeniu gospodarki leśnej związany z postępującym wzrostem powierzchni chronionych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Kocel, A. Czernski (2017).

⁵ Należy podkreślić, że metodyka ustalania wyniku finansowego jest ściśle określona w Ustawie o rachunkowości. Przyjęta przez LP metodyka jest zgodna z wytycznymi ustawy.

Wynik finansowy LP jest sumą wyników wszystkich jednostek organizacyjnych LP, głównie nadleśnictw. Stanowi on różnicę między przychodami i kosztami działalności. Wynik finansowy nadleśnictwa, po pomniejszeniu o wartości niewykonanych zadań rzeczowych z zakresu działalności podstawowej oraz o część zysku przekazywanego na rachunek Generalnej Dyrekcji LP, pozostaje do dyspozycji nadleśnictwa, z przeznaczeniem na powiększenie funduszy własnych (Radecki, 2006, s. 291–292).

W literaturze przedmiotu szeroko są opisywane aspekty związane:

- ze sprawozdaniem finansowym;
- z przychodami i kosztami działalności;
- z wynikiem finansowym, w tym w sektorze finansów publicznych oraz w LP;
- z objaśnieniem istoty, zasad ustalania (pomiaru) i sposobów prezentowania, w tym w sprawozdawczości finansowej wyniku netto LP;
- oraz przedstawieniem ogólnego podziału zysku LP.

Informacje na ten temat są prezentowane między innymi w pracach: K. Adamowicz i in. (2017, s. 157–164); A. Kożuch, K. Adamowicz, (2016, s. 1010–1019); M. Piszczek i in. (2013); P. Szczypa, K. Adamowicz (2018, s. 428–437); P. Szczypa (2018, s. 454–463); M. Kosek-Wojnar, K. Maj-Waśniowska (2019, s. 211–226); N. Artienwicz i in. (2020); A. Piosik (2019, s. 135–150); S.J. Snarski (2020, s. 195–207); J. Szolno-Koguc (2021, s. 9–20).

Informacje te można uzyskać również na stronie internetowej LP, m.in. w sprawozdaniach finansowo-gospodarczych.

3. Wynik Lasów Państwowych i wstępny podział zysku w świetle własnych badań empirycznych

3.1. Wynik finansowy LP

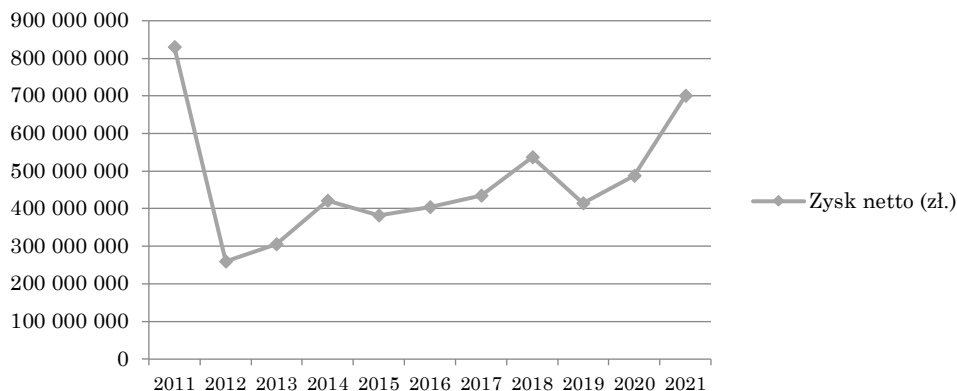
Wynik finansowy „charakteryzuje się wieloznacznością i wieloaspektowością” (Szychta, 2010, s. 117). Zasady jego pomiaru są ściśle związane z przyjętą definicją transakcji / zdarzenia gospodarczego, metodami ustalania wartości aktywów i zobowiązań, koncepcjami zachowania kapitału (Gierusz, Gawrońska, 2012, s. 29–45).

Podstawowym celem prowadzenia gospodarki leśnej jest ochrona i zachowanie lasu, a w dalszej kolejności produkcja i maksymalizacja zysku. Pomimo tego w gospodarce leśnej uwzględnia się rachunek ekonomiczny. Wynik finansowy rachunku ekonomicznego LP za lata 2011–2021 przedstawiono w tabeli 4 oraz na rysunku 2.

Tabela 4. Wynik finansowy LP (zysk) w latach 2011–2021

Zysk/strata	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
	w tys. zł										
Brutto ze sprzedaży	3 432 586	2 957 494	3 122 215	3 399 012	3 529 524	3 603 185	3 658 712	3 898 932	3 823 482	3 699 495	4 534 857
Ze sprzedaży	669 462	-1 635	89 118	215 515	183 062	178 521	192 874	298 878	167 201	233 726	446 432
Z działalności operacyjnej	792 603	195 863	267 259	392 982	385 666	400 246	411 615	534 027	415 807	513 127	727 833
Z działalności gospodarczej	860 530	301 615	338 281	452 365	410 673	-	-	-	-	-	-
Zysk brutto	861 611	301 998	338 188	452 524	411 031	423 789	441 082	555 444	439 447	515 486	735 596
Zysk netto	829 141	259 604	304 974	421 697	382 164	404 032	435 128	537 115	414 892	487 555	701 320

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdania LP; <https://bip2.lasy.gov.pl/> (dostęp: 10.03.2022; 7.02.2023).

Rysunek 2. Wynik finansowy LP (zysk) w latach 2011–2021

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdania LP;
<https://bip2.lasy.gov.pl/> (dostęp: 10.03.2022; 7.02.2023).

Zysk netto LP na przestrzeni lat kształtuje się na zróżnicowanym poziomie, najwyższy był w 2011 roku, a najniższy w 2012 roku. Średni wynik LP za lata 2011–2021 wynosi 470 692 tys. zł. Zysk ten jest kreowany przez przychody i koszty, których poziom w przypadku kosztów w ostatnich trzech badanych latach miał tendencję malejącą, co należy uznać za sytuację korzystną. Niestety również taką tendencję obserwuje się w przypadku przychodów netto ze sprzedaży, czego nie można uznać za sytuację korzystną.

3.2. Wstępny podział wyniku finansowego

Wynik finansowy (zysk netto) dzielony jest wewnątrznie w LP i może być przeznaczony zgodnie z dyspozycją §19 ust.2 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w LP (1994). Z dodatniego wyniku finansowego nadleśnictw mogą być wydzielone środki w wysokości nieprzekraczającej 15%, z przeznaczeniem na:

- nagrody dodatkowe;
- zasilenie zakładowego funduszu świadczeń socjalnych;
- cele społecznie użyteczne.

Pozostała część wyniku zasila kapitał (fundusz) własny.

Podział zysku Lasów Państwowych następuje po akceptacji ministra właściwego ds. środowiska po wcześniej przeprowadzonej weryfikacji niewykonanych zadań rzeczowych z zakresu działalności podstawowej nadleśnictw, o których mowa w §19 ust.1 powyższego rozporządzenia. Wstępny podział zysku LP zaprezentowano w tabeli 5.

Tabela 5. Wstępny podział zysku w LP w latach 2011–2021

Kategoria	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
	w tys. zł										
Zysk netto LP	829 141	259 604	304 974	421 697	382 164	404 032	435 128	537 115	414 892	487 555	701 320
Zasilenie kapitału (funduszu) własnego, z tego:											
– kapitał zasobów LP*	775 099	200 168	283 899	395 712	311 142	329 328	324 259	220 794	245 398	331 113	473 304
– fundusz leśny**	13 614	41 369	1 209	0	46 497	45 000	84 806	290 865	150 089	130 581	191 796
Zasilenie zakładowego funduszu świadczeń socjalnych											
Cele społecznie użyteczne	8 530	5 285	5 618	7 680	9 525	10 863	10 357	9 761	0	8 387	10 711
	31 899	12 782	14 248	15 491	15 000	18 841	15 705	15 696	19 406	17 475	25 508

* Jednostki organizacyjne LP, prowadzą ewidencję powierzonego w zarząd majątku Skarbu Państwa oraz ustalają jego wartość. Wartość tego majątku stanowi kapitał zasobów Lasów Państwowych.

** Fundusz tworzony w Lasach Państwowych, którego dochodami są m.in.: odpis podstawowy obciążający koszty nadleśnictwa, kary i opłaty związane z wyłączeniem z produkcji gruntów leśnych oraz należności wynikające z odszkodowań za szkody powstałe w wyniku oddziaływania gazów i pyłów przemysłowych, i z tytułu przedwczesnego wyrębu drzewostanów; podstawowym zadaniem funduszu leśnego jest wyrównywanie niedoborów w nadleśnictwach, niedoborów powstających przy realizacji zadań gospodarki leśnej z tytułu różnicowanych przyrodniczo-ekonomicznych warunków gospodarowania; wykorzystywany też jest na wspólne przedsięwzięcia jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych – badania naukowe, tworzenie infrastruktury, sporządzanie planów urzędzenia lasu (*Fundusz leśny*).

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdania LP; <https://bip2.lasy.gov.pl/> (dostęp 28.03.2022; 7.02.2023).

Cele społecznie użyteczne, w tym świadczenia na rzecz jednostek użyteczności publicznej i oświatowej to między innymi lekcje terenowe i wycieczki z przewodnikiem, spotkania z leśnikiem w szkołach, konkursy leśne, inne działania, takie jak:

- przeciwdziałanie zmianom klimatu „Leśne Gospodarstwa Węglowe”;
- promocja zdrowej żywności;
- realizacja i udział w projektach międzynarodowych.

Cele społecznie użyteczne, na które LP przeznaczają część wypracowanego dodatniego wyniku, związane są z projektami społecznymi obejmującymi bartnictwo, turystykę ornitologiczną, ichtiofaunę na obszarach chronionych, edukację przyrodniczą osób niepełnosprawnych. Cele te obejmują również rozwój infrastruktury leśnej, w tym wirtualnej, oranżerie, nowe inwestycje, tj. parkingi leśne, wiaty, miejsca noclegowe w lesie. Realizacja celów społecznie użytecznych powinna stanowić odpowiedź jednostki gospodarczej na wyzwania współczesnego otoczenia dotyczące konieczności „ratowania świata” w drodze zrównoważonego rozwoju. Kluczowa wydaje się tu zarówno personalizacja, jak również optymalizacja wartości dla interesariuszy. Użyteczność informacji i badanie potrzeb informacyjnych ich użytkowników. Zmienia się definiowanie tradycyjnego zysku, który kojarzy się jedynie w wyrażonym w mierniku pieniężnym dodatnim wynikiem podmiotów gospodarczych.

Mając na uwadze przeprowadzone powyżej badania literaturowe oraz własne i informacje przekazane w ramach analizy sprawozdań oraz raportów wewnętrznych LP, na potrzeby niniejszego artykułu przeprowadzono w okresie październik–grudzień 2022 roku, badania własne. Narzędziem badawczym był kwestionariusz ankietowy, a badanie zostało przeprowadzone przy użyciu techniki CAWI, ankietę przygotowano w MS Teams. Ankieta była anonimowa. Poinformowano respondentów o specyficznych uwarunkowaniach działalności LP, w tym samofinansowania się LP. Badanie miało charakter cząstkowy, a próba badawcza została dobrana metodą kuli śnieżnej, w celu dotarcia do osób zamieszkujących na danym obszarze. W badaniu wzięło udział 589 osób (interesariuszy LP). Średnia wieku badanych to 35 lat. Najmłodszy respondent miał 23 lata a najstarszy 65 lat. W badaniu wzięło udział 409 kobiet i 180 mężczyzn. 58% to mieszkańcy miast, a 42% to mieszkańcy wsi. Najwięcej respondentów zamieszkuje województwo zachodniopomorskie (47%) oraz lubuskie (32%).

Celem badania było m.in. pozyskanie informacji:

- 1) na jakie cele ogółem LP powinny przeznaczać zyski i w jakiej wysokości (%),
- 2) na jakie cele społecznie użyteczne LP powinny przeznaczać zyski.

Odpowiedzi na pierwsze pytanie badawcze zaprezentowano w tabeli 6.

Tabela 6. Cele ogółem, na które LP powinny przeznaczać zyski (%)

Fundusz (kapitał) zasobowy + fundusz leśny	Fundusz nagród	Fundusz dobroczynności publicznej i na rzecz oświaty (cele społecznie użyteczne)	Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych
A	B	ESG	C
60	5	25 = 10 + 10 + 5	10

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań empirycznych, N = 589.

Drugi cel szczegółowy sformułowany jako pytanie: Na jakie cele społecznie użyteczne LP powinny przeznaczać zyski? oparto na trzech kategoriach ujawnień informacji: E, S, G, gdzie E oznacza działania na rzecz środowiska przyrodniczego, S oznacza dokonania na rzecz społeczeństwa, w tym pracowników LP, a G to kwestie związane z ładem korporacyjnym i rynkiem. Ta część procesu badawczego została opracowana na podstawie odpowiedzi respondentów. Do analizy treści niezbędne było przygotowanie systemu oceny dla każdego stwierdzenia. Do badania przyjęto subiektywną skalę ocen od 1 do 5, gdzie 5 oznacza, że na te cele społecznie użyteczne LP powinny przeznaczać wyższą część wypracowanego zysku, a 1 oznacza, że ten cel nie stanowi przedmiotu zainteresowania interesariuszy LP i na ten cel LP mogą, ale nie muszą przeznaczać części zysku. Wyniki przedstawiono również w procentach. Wykaz celów społecznie użytecznych przyjętych w procesie badawczym w podziale na trzy kategorie przedstawiono w tabeli 7.

Tabela 7. Wykaz celów społecznie użytecznych wartych finansowania z zysku LP w ocenie interesariuszy

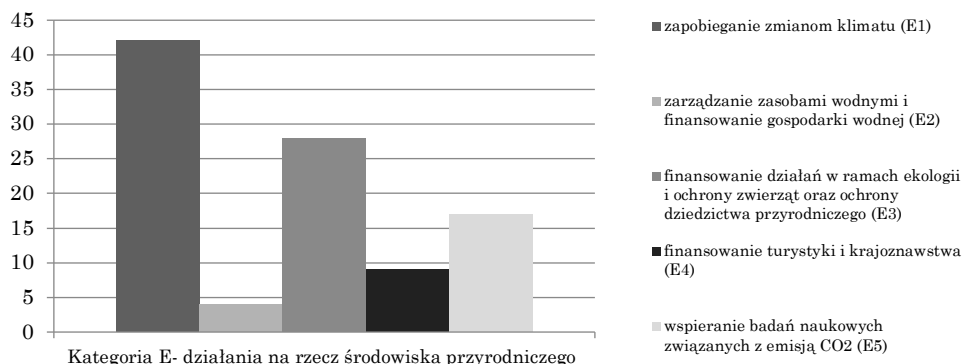
Kategoria		Cele społecznie użyteczne	Szczegółowa kategoria
E	Działania na rzecz środowiska przyrodniczego	Zapobieganie zmianom klimatu	E1
		Zarządzanie zasobami wodnymi i finansowanie gospodarki wodnej	E2
		Finansowanie działań w ramach ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego	E3
		Finansowanie turystyki i krajoznawstwa	E4
		Wspieranie badań naukowych związanych z emisją CO ₂	E5
S	Dokonania na rzecz społeczeństwa	Finansowanie działań na rzecz osób niepełnosprawnych niezatrudnionych w LP	S1
		Podtrzymywanie i upowszechnianie tradycji narodowej, pielęgnowanie polskości oraz rozwój świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej	S2
		Promocja zatrudnienia i aktywizacja zawodowa osób	S3
		Działalność wspomagająca rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości	S4
		Działalność wspomagająca rozwój techniki, wynalazczości i innowacyjności oraz rozpowszechnianie i wdrażanie nowych rozwiązań technicznych w praktyce gospodarczej	S5
		Finansowanie działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych	S6
		Wspieranie nauki, szkolnictwa wyższego, edukacji, oświaty i wychowania	S7
		Działalność na rzecz dzieci i młodzieży, w tym wypoczynku dzieci i młodzieży	S8
		Finansowanie kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego	S9
		Wspierania i upowszechniania kultury fizycznej	S10

Kategoria		Cele społecznie użyteczne	Szczegółowa kategoria
	Dokonywania na rzecz pracowników	Pomoc społeczna, w tym pomoc rodzinom i osobom w trudnej sytuacji życiowej oraz wyrównywania szans tych rodzin i osób	S11
		Udzielanie nieodpłatnej pomocy prawnej oraz zwiększanie świadomości prawnej pracowników	S12
		Ochrona i promocja zdrowia pracowników	S13
		Działalność na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w LP	S14
		Działalności na rzecz osób na emeryturze i rentach chorobowych	S15
G	Kwestie związane z ładem korporacyjnym i rynkiem	Udzielanie nieodpłatnego poradnictwa obywatelskiego	G1
		Pomoc ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w Polsce i za granicą	G2
		Promocja i organizacja wolontariatu, utworzenie fundacji LP	G3
		Promocja Polski za granicą	G4
		Zarządzanie ryzykiem	G5

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań empirycznych, N = 589.

Analiza treści wyników badań ankietowych w kategorii E, gdzie wymieniono 5 celów społecznie użytecznych, pozwoliła na sformułowanie wniosku, że interesariusze LP postulują, aby LP z wypracowanego zysku finansowały działania mające na celu zapobieganie zmianom klimatu (42%) oraz działania w ramach ekologii, ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego (28%) – wykres 2.

Wykres 2. Wykaz celów społecznie użytecznych wartych finansowania z zysku LP w ocenie interesariuszy w kategorii E – działania na rzecz środowiska przyrodniczego (%)



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań empirycznych, N = 589.

Drugi etap badań dotyczył pozyskania informacji, na jakie cele społecznie użyteczne w kategorii S – dokonania na rzecz społeczeństwa, w tym na rzecz pracowników, LP powinny przeznaczać zyski. Wyniki pozyskanych informacji zaprezentowano w tabeli 8.

Tabela 8. Wykaz celów społecznie użytecznych wartych finansowania z zysku LP w ocenie interesariuszy w kategorii S – dokonania na rzecz społeczeństwa, w tym na rzecz pracowników

Kategoria S		Wykaz celów społecznie użytecznych wartych finansowania z zysku LP w ocenie interesariuszy w kategorii S – dokonania na rzecz społeczeństwa, w tym na rzecz pracowników	1	2	3	4	5
Dokonania na rzecz społeczeństwa	S1	Finansowanie działań na rzecz osób niepełnosprawnych nie zatrudnionych w LP	56	132	209	111	81
	S2	Podtrzymywanie i upowszechnianie tradycji narodowej, pielęgnowanie polskości oraz rozwój świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej	30	140	108	221	90
	S3	Promocja zatrudnienia i aktywizacja zawodowa osób	186	28	185	112	78
	S4	Działalność wspomagająca rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości	114	115	175	98	87
	S5	Działalność wspomagająca rozwój techniki, wynalazczości i innowacyjności oraz rozpowszechnianie i wdrażanie nowych rozwiązań technicznych w praktyce gospodarczej	130	98	142	126	93
	S6	Finansowanie działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych	38	201	136	89	125
	S7	Wspieranie nauki, szkolnictwa wyższego, edukacji, oświaty i wychowania	13	82	112	145	237
	S8	Działalność na rzecz dzieci i młodzieży, w tym wypoczynku dzieci i młodzieży	0	6	48	201	334
	S9	Finansowanie kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego	1	8	79	189	312
	S10	Wspierania i upowszechniania kultury fizycznej	5	21	98	176	289
Dokonania na rzecz pracowników	S11	Pomoc społeczna, w tym pomoc rodzinom i osobom w trudnej sytuacji życiowej oraz wyrównywania szans tych rodzin i osób	5	188	212	88	96
	S12	Udzielanie nieodpłatnej pomocy prawnej oraz zwiększanie świadomości prawnej pracowników	15	80	112	114	268
	S13	Ochrona i promocja zdrowia pracowników	17	15	99	143	315
	S14	Działalność na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w LP	90	99	174	115	111
	S15	Działalność na rzecz osób na emeryturze i rentach chorobowych	121	126	131	95	116

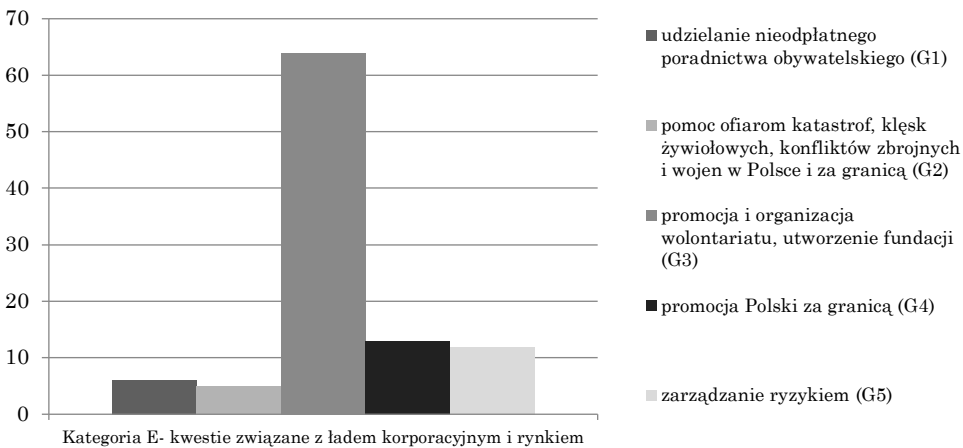
Źródło: opracowanie własne na podstawie badań empirycznych, N = 589.

W ocenie interesariuszy w kategorii S – dokonania na rzecz społeczeństwa, w tym na rzecz pracowników, wśród celów społecznie użytecznych wartych finansowania z zysku LP znalazły się między innymi:

- S7 – wspieranie nauki, szkolnictwa wyższego, edukacji, oświaty i wychowania (zdaniem 65% respondentów);
- S8 – działalność na rzecz dzieci i młodzieży, w tym wypoczynku dzieci i młodzieży (zdaniem 91% respondentów);
- S9 – finansowanie kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego (w opinii 85% respondentów);
- S10 – wspieranie i upowszechnianie kultury fizycznej (zdaniem 79% respondentów);
- S12 – udzielanie nieodpłatnej pomocy prawnej oraz zwiększanie świadomości prawnej pracowników (w opinii 65% respondentów);
- S13 – ochrona i promocja zdrowia pracowników (zdaniem 78% respondentów).

Kolejny etap badań dotyczył pozyskania informacji, na jakie cele społecznie użyteczne w kategorii G – kwestie związane z ładem korporacyjnym i rynkiem, LP powinny przeznaczać zyski. Wyniki pozyskanych informacji zaprezentowano na wykresie 3.

Wykres 3. Wykaz celów społecznie użytecznych wartych finansowania z zysku LP w ocenie interesariuszy w kategorii G – kwestie związane z ładem korporacyjnym i rynkiem



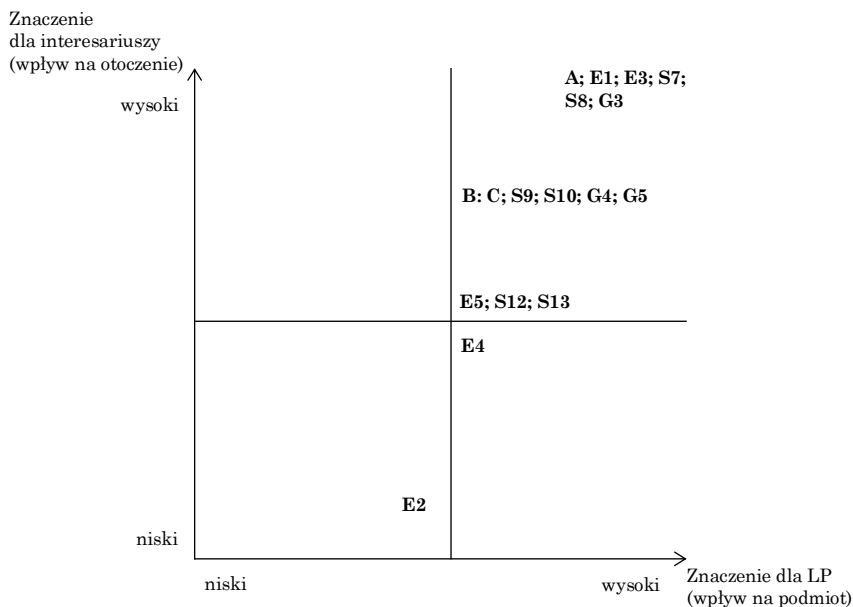
Źródło: opracowanie własne na podstawie badań empirycznych, N = 589.

Analiza treści wyników badań ankietowych w kategorii G, gdzie wymieniono pięć celów społecznie użytecznych pozwoliła na sformułowanie wniosku, że interesariusze LP postulują, aby LP z wypracowanego zysku finansowały działania promocyjne obejmujące wolontariat. Interesariusze LP postulują utworzenie fundacji LP, której celem byłyby dokonania na rzecz szeroko pojętej zrównoważonej gospodarki leśnej. W kategorii G – kwestie związane z ładem korporacyjnym i rynkiem

na uwagę zasługuje również zarządzanie ryzykiem oraz promocja gospodarki leśnej za granicą.

Opierając się na wynikach badania rekomenduje się wykorzystywanie autorskiej matrycy podziału zysku LP, która może być stosowana w nadleśnictwach LP (rys. 3).

Rysunek 3. Autorska matryca podziału zysku LP



Źródło: opracowanie własne.

Autorska matryca podziału zysku LP, która może być zastosowana w nadleśnictwach LP, może stać się narzędziem dialogu LP z interesariuszami, a tym samym stanowi o przejrzystości podziału zysku generowanego przez gospodarstwo leśne. Matryca może podlegać modyfikacjom, w zakresie przeznaczania finansów na poszczególne cele, w tym te społecznie użyteczne, gdyż preferencje interesariuszy podlegają dyferencjacji.

Ogólna wartość podziału zysku może być również zaprezentowana w formule indeksu, tj.

$$PZni(LP) = \frac{\text{Zysk netto (Zn)}}{nA + nB + nC + nESG} = \frac{Zn}{nA + nB + nC + (nE + nS + nG)}$$

gdzie:

PZni(LP) – podział zysku netto wypracowanego przez LP w danym roku obrotowym (i)

Zn – zysk netto w zł za dany rok obrachunkowy;

nA – % ułamek podziału zysku z przeznaczeniem na fundusz (kapitał) zasobowy + fundusz leśny;

- nB – % ułamek podziału zysku z przeznaczeniem na fundusz nagród;
 nC – % ułamek podziału zysku z przeznaczeniem na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych;
 nE – % ułamek podziału zysku z przeznaczeniem na działania w zakresie środowiska przyrodniczego;
 nS – % ułamek podziału zysku z przeznaczeniem na działania społeczne, w tym pracownicze;
 nG – % ułamek podziału zysku z przeznaczeniem na działania dotyczące ładu korporacyjnego i rynku.

Korzystając z własnych badań ankietowych podjęto próbę weryfikacji indeksu – stan zastany w LP na dzień 31.12.2020 roku:

1. Zysk netto LP wynosił 487 555 tys. zł.
2. Podział zysku:
 - a) kapitał zasobowy + fundusz leśny = 461 694 tys. zł, tj. 94,70% zysku (A);
 - b) zakładowy fundusz świadczeń socjalnych = 8 387 tys. zł, tj. 1,72% zysku (C);
 - c) cele społecznie użyteczne = 17 475 tys. zł, tj. 3,58% (ESG).

Weryfikacja indeksu PZn₂₀₂₀ (LP) zgodnie z wynikami badania ankietowego zawartego w tabeli 6 – cele ogółem, na które LP powinny przeznaczać zyski w ujęciu procentowym przedstawia się następująco:

$$PZn_{2020} (LP) = \frac{Zn}{nA + nB + nC + (nE + nS + nG)} = \frac{487\ 555}{60\%A + 5\%B + 10\%C + 10\%E + 10\%S + 5\%G}$$

$$PZn_{2020} (LP) = \frac{487\ 555}{292\ 533 (A) + 24\ 378 (B) + 48\ 756 (C) + 48\ 756 (E) + 48\ 756 (S) + 24\ 378 (G)}$$

Różnice między obecnym podziałem zysku netto za 2020 rok a podziałem zysku netto LP, zgodnie z oczekiwaniami interesariuszy, które ustalono podczas badań empirycznych przeprowadzonych w okresie październik–grudzień 2022 roku, zaprezentowano w tabeli 9.

Zaproponowany indeks PZni (LP) może być skutecznym instrumentem wstępnego podziału zysku LP. Należy jednak zaznaczyć, że przepisy prawa, w tym Ustawa o lasach, statut LP wskazują, że dodatkowo wyniki finansowe mogą zostać użyte na powiększenie funduszy nagród z zysku, zasilenie zakładowych funduszy świadczeń socjalnych oraz funduszy dobroczynności publicznej i oświatowej w kwocie nieprzekraczającej łącznie 15% wyniku po korekcie. Oczekiwanie interesariuszy LP w kwestii podziału zysku LP nie są zbieżne z przepisami prawa. Powstaje więc pytanie, czy LP powinny zweryfikować procentowy podział zysku, jeśli tak to zmiany muszą być poczynione na szczeblu makro, legislacyjnym.

Tabela 9. Różnice między podziałem zysku netto za 2020 rok a podziałem zysku netto LP zgodnie z oczekiwaniami interesariuszy

Zysk netto za 2020 rok: 487 555 tys. zł =		
Na dzień:	31.12.2020 r.	X–XII/2022 r.
Kategoria podziału zysku	w tys. zł	w tys. zł
A	461 694	292 533
B	0	24 378
C	8 387	48 756
E	17 475	48 756
S		48 756
G		24 378
Razem ESG	17 475	121 890

Objaśnienie: badania empiryczne przeprowadzono w okresie październik–grudzień 2022 roku.

Źródło: opracowanie własne.

Sposób i zakres raportowania oraz ujawniania informacji o zrównoważonej gospodarce leśnej, w tym o osiągniętych wynikach z działalności oraz przeznaczaniu zysku zostały szeroko przedstawione, między innymi w opracowaniach: E. Śnieżek (2016); R. Ignatowski, B. Sadowska, M. Wójcik-Jurkiewicz (2020).

Podsumowanie

Wynik finansowy jest to miernik oceny działalności jednostki odzwierciedlający jej kondycję finansową oraz wskazujący, w jaki sposób kształtują się przychody i koszty w danym okresie sprawozdawczym. Wynik finansowy służy jako baza przy podejmowaniu optymalnych decyzji w zakresie bieżącego gospodarowania oraz informuje, czy znajdujące się w dyspozycji zasoby są wykorzystywane racjonalnie, skutecznie i efektywnie.

W LP wynik finansowy jest kreowany przez czynniki kształtujące przychody (tj. wielkość sprzedaży i struktura sortymentowa drewna, ceny sprzedaży drewna) oraz czynniki kształtujące koszty (tj. poziom cen usług świadczonych przez przedsiębiorstwa leśne, koszty ogólnego zarządu (administracyjne), zdarzenia losowe i zakłócenia w działalności gospodarczej LP). Na wynik finansowy LP mają również wpływ czynniki wewnętrzne (np. plany, dotyczące podaży drewna, zasoby – finansowe, majątkowe, ludzkie, informatyczne) oraz czynniki zewnętrzne (tj. wskaźniki makroekonomiczne, sytuacja popytowa na rynku drzewnym, wzrost ograniczeń w prowadzeniu gospodarki leśnej związany z postępującym wzrostem powierzchni chronionych, lobby) (Kocel, Czerski, 2017).

Celem artykułu była prezentacja i ocena istoty, zasad ustalania (pomiaru) i sposobów prezentowania w sprawozdawczości finansowej wyniku netto LP oraz

przedstawienie podziału zysku. Zysku, który LP mogą przeznaczać na cele społecznie użyteczne uwzględniając zróżnicowaną wartość tych działań dla interesariuszy. Wyniki prowadzonych badań własnych za lata 2011–2021 pozwalają na sformułowanie ogólnych wniosków:

- 1) LP od roku 2018 notują spadek przychodów ogółem; dopiero rok 2021 zmienił tę sytuację;
- 2) około 55–56% kosztów ogółem LP stanowią koszty działalności podstawowej, związane ze sprzedażą drewna. Od roku 2018 udział tych kosztów jest malejący;
- 3) koszty ogólnego zarządu (administracyjne) związane głównie z utrzymaniem Służby Leśnej to około 41–42% wszystkich kosztów LP. Koszty te kształtują się na zróżnicowanym poziomie w badanym okresie. Od roku 2018 notuje się wzrost procentowego udziału tych kosztów w kosztach ogółem LP;
- 4) LP za lata 2011–2021 osiągały dodatni wynik z działalności (zysk), co należy ocenić pozytywnie;
- 5) LP dodatni wynik finansowy mogą przeznaczać na:
 - zasilenie kapitału zasobów LP;
 - nagrody dodatkowe dla pracowników;
 - zasilenie zakładowego funduszu świadczeń socjalnych;
 - cele społecznie użyteczne.
- 6) Zaproponowana matryca oraz indeks PZni (LP) mogą być skutecznymi instrumentami wstępnego podziału zysku LP.

Rekomenduje się prowadzenie dalszych badań w tym zakresie, szczególnie mając na względzie miejsce polskiego leśnictwa w Unii Europejskiej⁶, na tle innych państw, oraz zmieniające się preferencje interesariuszy LP.

Literatura

- Adamowicz K., Dyrz A., Szczypa P., Zydrón 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.
- Ankudo-Jankowska A., Glura J. (2016), *Ocena wykorzystania mierników księgowych do badania rentowności Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe*, „Leśne Prace Badawcze”, 77 (2), s. 158–165.
- Artienowicz N., Bartoszewicz A., Cygańska M., Wójtowicz P. (2020), *Kształtowanie wyniku finansowego w Polsce. Teoria–praktyka – stan badań*, Instytut Prawa Gospodarczego Sp. z o.o.
- Beinhocker E.D. (2006), *The Origin of Wealth. Evolution, Complexity, and the radical Remaking of Economics*, Harvard Business School Press, Cambridge.
- Branco M.C., Delgado C., Gomes S.F., Pereira Eugenio T. (2014), *Factors influencing the assurance of sustainability reports in the context of the economic crisis in Portugal*, „Managerial Auditing Journal”, 29 (3), s. 237–252.

⁶ Punktem wyjścia mogą tu być rozważania ujęte przez P. Paschalisa-Jakubowicza (2004).

- Brzezicki, T., Morawski, W., Wantoch-Rekowski J. (2021), *Janusowe oblicze Lasów Państwowych. Wybrane aspekty gospodarki finansowej w Lasach Państwowych*, „Prawo i Więź”, 3 (37), s. 242–255.
- Buraczewski A. (2011), *Przychody i koszty związane z ich osiągnięciem*, [w:] Buraczewski A. (red.), *Podstawy rachunkowości i gospodarki finansowej w Lasach Państwowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu, Poznań.
- Chodźko M., Gregorowicz J., Molenda T. (1971), *Finanse i rachunkowość przedsiębiorstw lasów państwowych*, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa.
- Czarnecki J., Glura J., Ankudo-Jankowska A. (2016), *Koszty nadleśnictwa a zadania ustawowe*, „Acta Scientiarum Polonorum Silvarum Colendarum Ratio et Industria Lignaria”, 15 (4), s. 215–221.
- Epstein B., Nach R., Bragg S. (2010), *GAAP 2010. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, Wiley, Hoboken, NJ.
- Gierusz J., Gawrońska J. (2012), *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 66 (122), s. 29–45.
- Godfrey J., Hodgson A., Holmes S., Tarce A. (2006), *Accounting Theory*, 6nd ed., John Wiley&Sons Australia, Ltd, Milton.
- Hendriksen E., van Breda M. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ignatowski R., Sadowska B., Wójcik-Jurkiewicz M. (2020), *Oblicza raportowania w perspektywie środowiskowej*, Wydawnictwo Ius Publicum, Katowice.
- Kosek-Wojnar M., Maj-Waśniowska K. (2019), *Funkcjonowanie wybranych form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych w warunkach quasi-rynkowych – próba oceny*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 5 (977), s. 211–226.
- Koźuch, A., Adamowicz K. (2016), *Wpływ kosztów realizacji pozaprodukcyjnych funkcji lasu na sytuację ekonomiczną nadleśnictw Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Krakowie*, „Sylwan”, 160 (12), s. 1010–1019.
- Koźuch A., Rys M. (2016), *Ocena ekonomicznej efektywności gospodarki leśnej prowadzonej przez Leśny Zakład Doświadczalny w Krynicy*, „Leśne Prace Badawcze”, 77 (3), s. 230–238.
- Maćkowiak E. (2016), *Finansowe podstawy działalności Państwowych Gospodarstw Leśnych Lasy Państwowe*, „Problemy Zarządzania”, 14 (4/63), s. 113–122.
- Marszałek T. (1969), *Organizacja procesów produkcji w uspołecznionym gospodarstwie leśnym*, [w:] Krajski W. (red.), *Zagadnienia ekonomiki leśnictwa*, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa.
- Paschalis-Jakubowicz P. (2004), *Polskie leśnictwo w Unii Europejskiej*. Centrum Informacyjne Lasów Państwowych, Warszawa.
- Piosik A. (2019), *Struktura własnościowa przedsiębiorstw a księgowe kształtowanie wyniku finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 103 (159), s. 135–150.
- Piszczyk M., Janusz A., Maj O. (2013), *Przychody, koszty i wynik finansowy gospodarki łowieckiej na przykładzie ośrodków hodowli zwierzyny Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Krakowie w sezonach łowieckich 2006/07–2010/11*, „Studia i Materiały Centrum Edukacji Przyrodniczo-Leśnej”, 15 (3/36).
- Rametsteiner E. (2001), *SFM Indicators as Tools in Political and Economic Contexts: Actual and Potential Roles*, [w:] Raison R.J., Brown A.G., Flinn D.W. (eds), *Criteria and Indicators for Sustainable Forest Management*, IUFRO Research Series 7, CABI Publishing, Wallingford, s. 107–130.
- Radecki W. (2006), *Ustawa o lasach. Komentarz*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa.
- Sierpińska M., Jachna T. (2005), *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 101–102.

- Simoni L., Bini L., Bellucci M. (2020), *Effects of social, environmental, and institutional factors on sustainability report assurance: evidence from European countries*, „Meditari Accountancy Research”, 28 (6), s. 1059–1087.
- Snarski, S.J. (2020), *Uwarunkowania organizacyjno-ekonomiczne funkcjonowania państwowego gospodarstwa leśnego lasy państwowe*, „Journal of Modern Science”, 44 (1), s. 195–207.
- Szczypa P., Adamowicz K. (2018), *Wycena zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, (514), s. 428–437.
- Szczypa P. (2018), *Istota i uwarunkowania rachunkowości w gospodarce leśnej – ujęcie retro- i prospektywne*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, (503), s. 454–463.
- Szołno-Koguc J. (2021), *Samodzielność dochodowa jednostek samorządu terytorialnego – aspekty teoretyczne*, „Studia Biura Analiz Sejmowych”, (1), s. 9–20.
- Szychta A. (2010), *Pomiar i prezentowanie wyniku całościowego spółki kapitałowej w sprawozdaniu finansowym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, (59), s. 117–142.
- Śnieżek E. (2016), *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu. Studium przypadku Lasów Państwowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Waśniewski T., Skoczylas W. (2004), *Teoria i praktyka analizy finansowej w przedsiębiorstwie*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa.
- Wójcik-Jurkiewicz M. (2020), *Weryfikacja raportów społecznej odpowiedzialności biznesu – przykłady spółek z Respect Index*, [w:] Chłapek K., Krajewska S., Zieniuk P. (red.), *Wyzwania rewizji finansowej*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, Dz.U. nr 101, poz. 444.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe. Dz.U. 1994 nr 134 poz. 692.

Źródła internetowe

- Fundusz leśny* (2022), <https://www.lasy.gov.pl> (dostęp 14.03.2022), <https://bip2.lasy.gov.pl> (dostęp 10.03.2022; 7.02.2023).
- Kocel J., Czerski A. (2017), *Kategorie wyników finansowych Lasów Państwowych, zasady ich ustalania oraz przeznaczenie*, <http://www.ibles.pl> (dostęp 14.03.2022).