

UNIwersytet Łódzki
Wydział Zarządzania

Joanna Jolanta Pilacik

Rozprawa doktorska

**Identyfikacja i pomiar kosztów społecznej
odpowiedzialności w gospodarstwie leśnym**

Promotor: **dr hab. Ewa Śnieżek, prof. UŁ**

Łódź 2023

Spis treści

Wstęp	3
Rozdział 1	11
1. Społeczna odpowiedzialność biznesu w rachunkowości i zarządzaniu	11
1.1. Rozwój koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu	11
1.1.1. Otoczenie gospodarcze organizacji w kontekście zmian klimatycznych	11
1.1.2. Rozwój społecznej odpowiedzialności w warunkach globalizacji	14
1.1.3. Podstawy teoretyczne koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu	17
1.2. Rola rachunkowości w przedsiębiorstwie XXI wieku	21
1.2.1. Rachunkowość jako system informacyjny w zarządzaniu przedsiębiorstwem	21
1.2.2. Ewolucja współczesnej rachunkowości	32
1.2.3. Wpływ uwarunkowań sytuacyjnych na system rachunkowości organizacji	37
1.3. Rola systemu rachunkowości w generowaniu informacji o społecznej odpowiedzialności	41
1.3.1. Rachunkowość społecznej odpowiedzialności	41
1.3.2. Raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu – przegląd wybranych badań	52
1.3.3. Społeczna odpowiedzialność biznesu a zrównoważony rozwój	58
Rozdział 2	66
2. Leśnictwo jako działalność ściśle związana w koncepcją społecznej odpowiedzialności	66
2.1. Zrównoważony rozwój w leśnictwie	66
2.1.1. Istota koncepcji zrównoważonego rozwoju w leśnictwie	66
2.1.2. Historyczny rozwój koncepcji zrównoważonej gospodarki leśnej	74
2.1.3. Pozaprodukcyjne funkcje lasów i koszty ich realizacji	84
2.2. Różne formy organizacyjno-prawne gospodarstw leśnych w Europie	88
2.2.1. Gospodarstwa leśne a ich formy organizacyjne i prawne	88
2.2.2. Modele leśnictwa w Europie	92
2.2.3. Przegląd obszarów lasów państwowych i prywatnych na przykładzie EUSTAFOR	98
2.3. Zrównoważone leśnictwo w Polsce – założenia, ramy i praktyki	101
2.3.1. Lasy w Polsce – rys historyczny	101
2.3.2. Gospodarstwo leśne w Polsce – uwarunkowania prawne	104
2.3.3. Przegląd badań	108
Rozdział 3	113
3. Społeczna odpowiedzialność w działalności PGL Lasy Państwowe	113
3.1. Lasy Państwowe jako specyficzny podmiot gospodarczy	113
3.1.1. Model organizacyjny Lasów Państwowych	113
3.1.2. Społeczna odpowiedzialność w strategii Lasów Państwowych	120
3.1.3. Pozaprodukcyjne funkcje lasów w Polsce – przegląd literatury	125
3.2. Ocena działań społecznie odpowiedzialnych w Lasach Państwowych – metodologia badań własnych	128
3.2.1. Cel, założenia badawcze i organizacja badania	128

3.2.2.	Przedmiot badania	130
3.2.3.	Narzędzie badawcze	131
3.3.	Analiza realizacji pozaprodukcyjnych funkcji lasu przez Lasy Państwowe w kontekście ich społecznej odpowiedzialności – wyniki badań własnych	131
3.3.1.	Prezentacja wyników badania	131
3.3.2.	Analiza wyników badania	148
3.3.3.	Wnioski z badania – potrzeba wyodrębniania kosztów CSR w Lasach Państwowych.....	149
Rozdział 4.....		152
4.	Koszty społecznej odpowiedzialności w rachunkowości Lasów Państwowych	152
4.1.	Krytyczne podejście do rachunkowości w Lasach Państwowych	152
4.1.1.	Rachunkowość w Lasach Państwowych – stan obecny.....	152
4.1.2.	Rachunkowość w gospodarstwie leśnym w Polsce – przegląd badań.....	169
4.1.3.	Potrzeba identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych - wyniki badania ankietowego.....	174
4.2.	Propozycja identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w rachunkowości Lasów Państwowych.....	178
4.2.1.	Podstawowe założenia.	178
4.2.2.	Identyfikacja procesów społecznej odpowiedzialności.	179
4.2.3.	Pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności.	192
4.3.	Podsumowanie propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych.....	202
Rozdział 5.....		205
5.	Prezentacja zaproponowanych rozwiązań w praktyce – studium przypadku.....	205
5.1.	Zakres i podmiot badania	205
5.1.1.	Wprowadzenie do studium przypadku.....	205
5.1.2.	Charakterystyka jednostki objętej studium przypadku - Nadleśnictwo Drawsko.....	207
5.1.3.	Podstawowe informacje finansowe	214
5.2.	Metodologia rozliczania kosztów społecznej odpowiedzialności	217
5.2.1.	Metoda pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w działalności administracyjnej Lasów Państwowych.....	217
5.2.2.	Metoda pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w działalności podstawowej.....	231
5.2.3.	Metoda pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w działalności ubocznej, dodatkowej, pomocniczej i socjalno-bytowej	236
5.3.	Podsumowanie studium przypadku	241
Zakończenie		246
Załącznik 1.		250
Spis tabel		265
Spis ilustracji		268

Wstęp

Globalne problemy ekologiczne można podzielić na trzy główne kategorie: nadmierne wykorzystanie zasobów naturalnych i negatywne skutki wzrostu gospodarczego oraz konsumpcji, zmiany klimatyczne oraz utrata różnorodności biologicznej. Problemy te wymuszają na różnych podmiotach gospodarczych konieczność zmiany swojego podejścia do funkcjonowania. Zmiany te wynikają z oddziaływania różnych bodźców, które mogą obejmować dobrowolne działania wynikające ze świadomego podejścia do ochrony środowiska, działania marketingowe i filantropijne, a także obowiązkowe działania środowiskowe wynikające z przepisów prawnych. Niezależnie od tych bodźców istotny jest fakt, że celem tych działań jest dobro świata.

Do tej pory interesariusze skupiali się głównie na wewnętrznych aspektach działalności przedsiębiorstwa, takich jak wyniki finansowe i wskaźniki wewnętrzne. Rachunkowość odgrywała kluczową rolę w tym obszarze, ale istniało wiele kwestii, które wymagały dalszych badań i refleksji. Obecnie interesariusze coraz bardziej interesują się tym, co jest związane z otoczeniem zewnętrznym jednostki - środowiskiem i społeczeństwem (np. wpływ na lokalne środowisko, relacje z pracownikami, wpływ na różnorodność biologiczną). Tradycyjne informacje generowane przez rachunkowość stają się niewystarczające do podejmowania decyzji w kontekście społecznej odpowiedzialności, w dobie zrównoważonego rozwoju. Obserwuje się rosnące zapotrzebowanie na inne, dotychczas nieuwzględniane informacje oraz konieczność ich uwzględnienia w księgach rachunkowych. Niektóre przedsiębiorstwa prezentują informacje dotyczące wpływu swojej działalności na otoczenie w raportach pozafinansowych. W ramach tych raportów przedsiębiorstwa ujawniają koszty społeczne i środowiskowe, choć sposób prezentacji tych informacji może być zróżnicowany, a wykorzystywane dane i wskaźniki - niejednolite.

Podmioty gospodarcze w trakcie swojej działalności wykorzystują nie tylko posiadane zasoby materialne i niematerialne, ale również zasoby społeczne i środowiskowe. Wykorzystanie tych zasobów manifestuje się poprzez wpływ, jaki działalność przedsiębiorstwa wywiera na społeczeństwo i środowisko. Powoduje to wyczerpywanie zasobów społecznych i środowiskowych, ale przedsiębiorstwo zwykle nie ponosi z tego tytułu większej odpowiedzialności ani konsekwencji. Włączenie zużycia zasobów społecznych i środowiskowych do definicji kosztów rachunkowości z pewnością będzie miało wpływ na realizację celu rachunkowości odpowiedzialności społecznej. Ten cel polega na uwzględnieniu obciążeń dla społeczeństwa wynikających z działalności konkretnego podmiotu

gospodarczego. Większość badań dotyczących społecznej odpowiedzialności koncentruje się na przedsiębiorstwach, których głównym celem jest osiągnięcie maksymalnego wyniku finansowego. Warto zatem skupić uwagę na specyficznym podmiocie, który wyróżnia się swoim rozmiarem, skalą i specyfiką działalności, a równocześnie odznacza się wyjątkową społeczną odpowiedzialnością - Państwowym Gospodarstwie Leśnym "Lasy Państwowe" (dalej nazywane Lasy Państwowe lub LP).

Gospodarstwo leśne to obszar, na którym prowadzona jest gospodarka leśna. Jest to teren, na którym występują lasy, a ich zasoby są zarządzane i wykorzystywane w sposób zrównoważony. Gospodarstwo leśne pełni kilka funkcji. Po pierwsze, dostarcza drewno i inne produkty leśne, które są wykorzystywane w przemyśle drzewnym do produkcji mebli, papieru, drewna opałowego itp. Ponadto lasy wchodzące w skład gospodarstwa leśnego mają istotne znaczenie dla ochrony środowiska, dostarczając usługi ekosystemowe, takie jak regulacja klimatu, zatrzymywanie wody, ochrona gleby i bioróżnorodność.

Lasom przypisuje się niezastąpioną wartość dla człowieka, ponieważ pełnią one różnorodne funkcje ochronne, produkcyjne i społeczne. W Polsce większość lasów stanowią lasy publiczne, które są własnością Skarbu Państwa i zarządzane przez Lasy Państwowe. Zgodnie z regulacjami prawnymi Lasy Państwowe mają obowiązek prowadzenia trwale zrównoważonej gospodarki leśnej, której celem jest ochrona trwałości lasów, zapewnienie wieloaspektowego wykorzystania lasów oraz powiększanie zasobów leśnych. Działalność Lasów Państwowych jest w pełni zgodna i ściśle powiązana z istotą koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, która to idea jest odpowiedzią na wyzwania związane ze zrównoważonym rozwojem światowej gospodarki. W erze rozwijającego się społeczeństwa informacyjnego coraz większą uwagę poświęca się wartościom niematerialnym, jakie dostarcza las (Paschalis-Jakubowicz, 2012). Warto zauważyć, że Lasy Państwowe, w prowadzeniu trwałej gospodarki leśnej, ponoszą konkretne koszty związane z realizacją zadań środowiskowych i społecznych. Obecnie jednak występują trudności w pomiarze kosztów związanych z pozaprodukcyjnymi funkcjami lasu w ramach rachunkowości Lasów Państwowych.

W społeczeństwie wciąż funkcjonuje wyobrażenie Lasów Państwowych jako jednostki sektora finansów publicznych, finansowanej z budżetu państwa, będącej monopolistą na rynku drzewnym, a jej głównym celem jest pozyskanie i sprzedaż drewna. Odpowiednia komunikacja i polityka informacyjna to w ostatnich latach wyzwania, z którymi borykają się Lasy Państwowe, starając się budować świadomość ekologiczną społeczeństwa oraz promować prawdziwy obraz swojej działalności. Lasy Państwowe ciągle doskonalą mechanizmy

finansowania realizowanych zadań przy użyciu własnych środków, jednocześnie dążąc do budowania sprawnie funkcjonującej, efektywnej ekonomicznie jednostki (Piłacik, Kielanowicz, 2015).

Gospodarka leśna, oparta na idei trwale zrównoważonych wielostronnych korzyści z lasu, może być znacznie bardziej kosztowna w porównaniu do gospodarki leśnej skoncentrowanej głównie na produkcji drewna (Adamowicz i Szczypa, 2014). Istnieje powszechne przekonanie, że pozaprodukcyjne funkcje lasu mają znaczący potencjał ekonomiczny. W związku z tym istnieje zapotrzebowanie na informacje (ekonomiczne, ekologiczne i społeczne) dotyczące kosztownych działań związanych z realizacją tych niematerialnych funkcji lasów. Obecny system rachunkowości Lasów Państwowych, który generuje informacje finansowe, nie dysponuje narzędziami umożliwiającymi powiązanie kosztów realizacji działań gospodarczych w określonych warunkach przyrodniczych, ekonomicznych i społecznych jednostek Lasów Państwowych z efektami ich działalności (przychodami i wynikiem finansowym). Ponadto brakuje spójnej i wiarygodnej wyceny pozaprodukcyjnych aspektów gospodarki leśnej, a realizacja idei trwałego rozwoju leśnictwa wymaga większych nakładów na gospodarkę leśną.

W świetle przedstawionych powyżej rozważań można postawić następujące pytanie badawcze: czy i jak identyfikować i mierzyć koszty społecznej odpowiedzialności w gospodarstwie leśnym?

Główną przesłanką wyboru tematu podjętego w niniejszej rozprawie jest głębokie przekonanie autorki, że obecnie system rachunkowości Lasów Państwowych nie generuje bezpośrednich i wystarczających danych dotyczących społecznej odpowiedzialności jednostki w odpowiednich przekrojach. Brakuje opracowań i propozycji pomiaru i wyceny zadań realizowanych przez Lasy Państwowe w zakresie społecznej odpowiedzialności wobec szerokiej grupy interesariuszy jednostki. Nie tylko środowisko akademickie i autorka rozprawy dostrzegają ten problem, ale również pracownicy Lasów Państwowych są tego świadomi. Powstanie takiego opracowania umożliwi skuteczne zarządzanie kosztami jednostek Lasów Państwowych oraz dostarczy istotnych informacji dla decydentów odpowiedzialnych za zarządzanie tymi jednostkami.

Jakkolwiek badania nad możliwymi rozwiązaniami w zakresie pomiaru pozaprodukcyjnych funkcji lasu w Polsce były prowadzone, to koncentrowały się one głównie na powszechnym wykorzystaniu wybranych narzędzi księgowych do pomiaru tych funkcji. Z drugiej strony autorka rozprawy nie znalazła w literaturze przedmiotu kompleksowej analizy dotyczącej identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności państwowych

gospodarstw leśnych oraz wykorzystania tych informacji na potrzeby zarządzających taką jednostką. W świetle powyższego stwierdzenia widoczna jest luka badawcza w istniejących opracowaniach, która stwarza możliwości dla niniejszego opracowania.

Celem pracy jest doskonalenie systemu rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, szczególnie w jego warstwie zarządczej, poprzez przedstawienie propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów, która pozwoli na generowanie z systemu rachunkowości informacji o kosztach społecznej odpowiedzialności.

W celu realizacji celu głównego rozprawy sformułowano cele szczegółowe:

1. Wskazanie kluczowej roli systemu informacyjnego rachunkowości w warunkach społecznej odpowiedzialności.
2. Wykazanie specyfiki działania Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe w świetle jego podstawowych celów i strategii.
3. Identyfikacja nieprodukcyjnych funkcji PGL Lasy Państwowe w kontekście koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu.
4. Krytyczna ocena systemu rachunkowości PGL Lasy Państwowe oraz struktury kosztów w tym systemie.
5. Opracowanie modelu identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w systemie rachunkowości.
6. Przeprowadzenie pogłębionej analizy zastosowania modelu identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w systemie rachunkowości Lasów Państwowych na podstawie metody studium przypadku.

Główna teza badawcza rozprawy sprowadza się do następującego stwierdzenia: system rachunkowości Lasów Państwowych nie pozwala na bezpośrednie generowanie informacji o kosztach odpowiedzialności społecznej, które są ściśle związane z realizacją statutowych i strategicznych funkcji tej jednostki, a tym samym ich identyfikacja i pomiar są możliwe i konieczne.

Autorka rozprawy przyjęła stanowisko, że Lasy Państwowe dążą do prowadzenia działań zgodnych z zasadami społecznej odpowiedzialności poprzez realizację różnych zadań i projektów mających na celu trwałość i ochronę lasów. W ramach swojej strategii, organizacja dąży do prowadzenia zrównoważonej gospodarki leśnej oraz uwzględniania pozaprodukcyjnych funkcji lasów. W związku z tym tezy pomocnicze zostały sformułowane następująco:

1. rozbudowany system rachunkowości Lasów Państwowych nie obejmuje elementów rachunkowości zarządczej w odniesieniu do kosztów społecznej odpowiedzialności, co

stanowi istotne ograniczenie w zakresie monitorowania i analizy efektywności zarządzania finansowego w tej jednostce,

2. istnieje konieczność dostosowania systemu ewidencjonowania kosztów Lasów Państwowych związanych z pozaprodukcyjnymi funkcjami lasu, co jest istotne dla wyeksponowania i kontroli działań podejmowanych przez Lasów Państwowych w celu wiarygodnego i rzetelnego pomiaru kosztów pośrednich oraz utraconych korzyści związanych z tymi działaniami.

Aby potwierdzić sformułowane powyżej tezy oraz zrealizować wyznaczone cele rozprawy zastosowano niżej wymienione metody badawcze, takie jak studia literaturowe, badania ankietowe (z wykorzystaniem ustrukturyzowanych kwestionariuszy) oraz studium przypadku. Przeprowadzone badania polegały na analizie literatury dotyczącej systemu rachunkowości, ładu i zrównoważonego leśnictwa, a w szczególności rachunkowości odpowiedzialności społecznej. Badaniami objęto monografie, artykuły opublikowane w głównych czasopismach polskich i zagranicznych oraz referaty prezentowane na konferencjach krajowych i międzynarodowych. W szczególności wykorzystano takie techniki jak analiza krytyczna, uogólnianie poglądów innych autorów oraz formułowanie wniosków, które były również podstawą do sformułowania tez pomocniczych.

W celu identyfikacji działań Lasów Państwowych związanych z wypełnianiem pozaprodukcyjnych funkcji lasu w kontekście społecznej odpowiedzialności tego podmiotu, opracowano kwestionariusz badawczy. Pytania zawarte w kwestionariuszu zostały podzielone na obszary zgodnie z przedstawionymi obszarami dotyczącymi zarówno wypełniania przez Lasy Państwowe ról społecznych, jak i środowiskowych. Kwestionariusz stanowił dla autorki ramy dla oceny działań w zakresie społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych (pytania są jednocześnie wskaźnikami). Do oceny większości z 80 pytań zastosowano skalę Tak/Nie, co oznacza, że mierzono jedynie istnienie informacji, a nie określony poziom czy stopień odpowiedzi.

W celu potwierdzenia zasadności podjętej próby identyfikacji i pomiaru kosztów działań z zakresu społecznej odpowiedzialności przeprowadzono badanie ankietowe, skierowane do kierowników podstawowej jednostki ekonomiczno-organizacyjnej w strukturze Lasów Państwowych, tj. do pracowników Nadleśnictwa zatrudnionych na stanowisku Nadleśniczego, Zastępcy Nadleśniczego i Głównego Księgowego

W celu sformułowania propozycji metody identyfikacji i pomiaru wybranych działań społecznie odpowiedzialnych w Lasach Państwowych opracowano studium przypadku dotyczące wybranej jednostki organizacyjnej Lasów Państwowych. Podstawowymi technikami

badawczymi wykorzystanymi do przeprowadzenia studium przypadku była obserwacja bezpośrednia, analiza dokumentów źródłowych oraz badania ilościowe z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety.

Praca ma charakter teoretyczno-empiryczny i składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów, zakończenia, bibliografii, spisów tabel i ilustracji oraz załączników. Strukturę rozprawy podporządkowano realizacji przyjętych celów badawczych.

W Rozdziale I omówiono teoretyczne uwarunkowania koncepcji społecznej odpowiedzialności, a następnie skoncentrowano się na roli systemu rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem, w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu. Analizowana jest istota i znaczenie systemu rachunkowości w generowaniu informacji o społecznej odpowiedzialności oraz omawiane są powiązania między koncepcją społecznej odpowiedzialności biznesu a rachunkowością społeczną. W rozdziale omówiono także główne obszary badawcze oraz wnioski dotyczące raportowania społecznej odpowiedzialności, a także wskazano różnice między zrównoważonym rozwojem a społeczną odpowiedzialnością.

Rozdział II koncentruje się na modelu zrównoważonego leśnictwa w Polsce i Europie. Przedstawiono w nim podstawy zrównoważonego zarządzania lasami oraz różne formy organizacyjno-prawne gospodarstw leśnych w Europie i Polsce. Dokonano przeglądu literatury dotyczącej pozaprodukcyjnych funkcji lasów i kosztów ich realizacji. Następnie przedstawiono aspekty prawne funkcjonowania państwowego gospodarstwa leśnego w Polsce i omówiono wybrane obszary badań związane z tą organizacją.

Rozdział III ma na celu przedstawienie badanego podmiotu, czyli Państwowego Gospodarstwa Leśnego „Lasy Państwowe”, jego struktury organizacyjnej i innych uwarunkowań gospodarczych. Przybliżono tu założenia społecznej odpowiedzialności w strategii tej organizacji oraz omówiono wybrane projekty i działania w tym obszarze. Szczególną uwagę poświęcono pozaprodukcyjnym funkcjom lasu, a przegląd literatury umożliwił opracowanie struktury badania oceniającego występowanie zadań społecznej odpowiedzialności w działalności PGL Lasy Państwowe. Ponadto w rozdziale tym zidentyfikowano procesy społecznej odpowiedzialności państwowych gospodarstw leśnych związane z pozaprodukcyjnymi funkcjami lasu. Zweryfikowano także, na podstawie stworzonego kwestionariusza, obecność tych procesów w działalności Lasów Państwowych.

W rozdziale IV opisano strukturę systemu rachunkowości Lasów Państwowych. Poprzez krytyczną ocenę tego systemu podkreślono potrzebę zmian w tym systemie. Na podstawie przeglądu piśmiennictwa krajowego, potwierdzono brak wykorzystania w istniejącym systemie rachunkowości Lasów Państwowych rozwiązań oraz narzędzi używanych do pomiaru

pozaprodukcyjnych funkcji lasu. Przeprowadzono badanie ankietowe wśród pracowników nadleśnictw potwierdzające, że pomiar kosztów oraz odpowiednie ich kształtowanie ma istotne znaczenie w ocenie ekonomicznej efektywności prowadzonej gospodarki leśnej. Rozdział kończy się modelowym sformułowaniem propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności tego podmiotu.

Rozdział V to analiza studium przypadku, które przedstawia praktyczne zastosowanie proponowanej metody pomiaru i identyfikacji kosztów związanych ze społeczną odpowiedzialnością w kontekście Lasów Państwowych. Studium przypadku miało podwójne zastosowanie - pozwoliło zarówno na zbadanie konkretnego zjawiska w rzeczywistych warunkach i sytuacji, jak również na zastosowanie teoretycznych założeń w praktyce i weryfikację ich skuteczności w konkretnym przypadku. Badanie to dostarczyło cennych informacji i wniosków dotyczących poprawności propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych w rzeczywistych warunkach, a także pozwoliło na dostosowanie tej propozycji do specyficznych warunków.

W zakończeniu rozprawy zaprezentowano najważniejsze wnioski oraz rekomendacje w zakresie dalszych badań i działań.

W rozprawie niektóre aspekty zostały jedynie zwięźle omówione lub przedstawione jako wybrane poglądy, które zostały szczegółowo opisane w publikacjach naukowych. Rozprawa ta nie wyczerpuje przedstawionego zagadnienia, pominięto chociażby:

- rozważania związane z biologicznymi aspektami prowadzenia gospodarki leśnej,
- uwarunkowania polityczne związane z funkcjonowaniem i organizacją Lasów Państwowych,
- zagadnieniem opracowania metody wyceny produkcji na pniu i produkcji przy pniu, umożliwiającej uzyskanie wartościowych wyników dla celów ewidencyjnych i sprawozdawczych w systemie rachunkowości PGL LP.

Autorka rozprawy pragnie wyrazić serdecznie podziękowania dla Pani Profesor Ewy Śnieżek, za nieocenione wsparcie udzielone w trakcie tworzenia rozprawy doktorskiej. Jej cierpliwość, wyrozumiałość i motywacja do krytycznego spojrzenia na tematykę badawczą były niezastąpione. Podziękowania dla Pani Profesor należą się również za pomoc w jasnym sformułowaniu myśli naukowej oraz inspirację do dalszego zgłębiania zagadnień badawczych, cytując Panią Profesor: „było ich zawsze dwóch: mistrz i uczeń”.

Z całego serca autorka wyraża swoją wdzięczność dla rodziny – męża Krzysztofa, syna Mikołaja oraz mamy Jolanty, za nieustającą cierpliwość, wytrwałość i wiarę, nawet w chwilach wątplenia.

Powstanie niniejszej rozprawy doktorskiej było możliwe dzięki pracy autorki w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, której kierownictwo sprawuje Pani prof. dr hab. Ewa Walińska. To właśnie dzięki niej autorka miała możliwość swobodnego rozwijania własnych zainteresowań naukowych oraz prowadzenia badań. Serdeczne podziękowania autorka składa koleżankom i kolegom z Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ, w których gronie mogą zdobywać wiedzę i doświadczenia badawcze.

Rozdział 1

1. Społeczna odpowiedzialność biznesu w rachunkowości i zarządzaniu

1.1. Rozwój koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu

1.1.1. Otoczenie gospodarcze organizacji w kontekście zmian klimatycznych

Pierwsze dwudziestolecie XXI wieku to okres dynamicznych i burzliwych zmian, których jesteśmy świadkami i uczestnikami. Obserwowane zmiany, których początek odnotowuje się w ubiegłym wieku mają charakter ewolucyjny, a wciąż pojawiają się nowe źródła zmian. Zmiany te dotyczą otoczenia ekonomicznego (czyli kryzysów gospodarczych czy politycznych, np. ataki terrorystyczne) i ekologicznego. Główne przemiany w otoczeniu ekologicznym dotyczą zmian klimatu. Są wyjątkowo dynamiczne, wiążą się głównie z działalnością człowieka powodując, iż wiele gatunków roślin i zwierząt nie jest w stanie się do nich przystosować. Obecnie już nastąpiły nieodwracalne zmiany, takie jak choćby utrata niektórych ekosystemów czy nasilenie się występowania zjawisk pogodowych o ekstremalnej sile. Zmiany klimatu mają również wpływ na otoczenie ekonomiczne i polityczne. Zdaniem Europejskiej Agencji Środowiskowej¹ wzrost globalnych średnich temperatur powietrza i oceanów, topnienie śniegu i lodu oraz podnoszenie się poziomu mórz, można w dużej mierze przypisać emisji gazów cieplarnianych wywołanych działalnością człowieka. Ostatnie 150 lat to wzrost średniej temperatury o prawie 0,8°C na świecie i o około 1°C w Europie. Międzyrządowy Zespół ds. Zmian Klimatu (*Intergovernmental Panel on Climate Change – IPCC*) szacuje, że do 2100 r. globalna temperatura może zwiększyć się o kolejne 1,8– 4,0 °C. Wskazuje się, iż punkt krytyczny, po którego przekroczeniu może dojść do zachwiania globalnej równowagi systemu klimatycznego, wynosi zaledwie 2 stopie C.

Skutki zmian klimatu już zostały zaobserwowane, a prognozuje się, że staną się znacznie bardziej odczuwalne. Ekstremalne warunki pogodowe takie jak fale upałów, susze czy powodzie będą występowały częściej i z jeszcze większą siłą. Takie zjawiska pogodowe mają wpływ na środowisko naturalne, zdrowie człowieka, ale również na gospodarkę i jej sektory takie jak leśnictwo, rolnictwo, turystyka czy budownictwo. Według raportu *Health Effects Institute* (2018) zanieczyszczenie powietrza spowodowało w 2015 r. 1,1 miliona

¹ Europejska Agencja Środowiska (EEA) to agencja Unii Europejskiej, która zapewnia rzetelne, niezależne informacje na temat środowiska osobom zaangażowanym w opracowywanie, przyjmowanie, wdrażanie i ocenę polityki środowiskowej, a także ogółowi społeczeństwa. W ścisłej współpracy z Europejską Siecią Informacji i Obserwacji Środowiska (Eionet) i jej 33 krajami członkowskimi EEA gromadzi dane i dokonuje ocen szerokiego zakresu tematów związanych ze środowiskiem. Szerzej: <https://www.eea.europa.eu/> (dostęp 21.04.2021).

przedwczesnych zgonów tylko w Indiach, będących trzecim co do wielkości emitentem dwutlenku węgla na świecie po Chinach i Stanach Zjednoczonych (*Burden of disease attributable to major air pollution sources in India: Special Report 21*, 2018). Wyłącznie znacząca redukcja emisji gazów cieplarnianych może doprowadzić do zahamowania zmian klimatu. Wdrożenie polityki i działań zmierzających w kierunku ograniczenia emisji gazów cieplarnianych nie uchroni społeczeństwa przed niektórymi zmianami klimatu, dlatego ważne jest opracowanie strategii, które pozwolą na przystosowanie się do skutków tych zmian w Europie, ale również poza nią. Głównymi źródłami gazów cieplarnianych są: paliwa kopalne spalane w elektrowniach, transport, przemysł i gospodarstwa domowe; rolnictwo oraz zmiany w użytkowaniu gruntów, takie jak karczowanie lasów; składowanie odpadów na wysypiskach oraz stosowanie przemysłowych gazów fluorowanych. To właśnie kraje najsłabiej rozwinięte są najbardziej narażone na następstwa zmian klimatu, posiadając zarazem najmniejsze finansowe i techniczne możliwości adaptacyjne.

Konsekwencje związane z degradacją środowiska naturalnego kreują nowe wyzwania dla funkcjonowania systemów gospodarczych poszczególnych krajów, w tym także działalności organizacji, jako grupy ludzi współpracujących ze sobą w sposób uporządkowany i skoordynowany, aby osiągnąć pewien zestaw celów (Griffin, 2014, str. 5). Zazwyczaj opis złożonych przemian ekonomicznych i społecznych zaczyna się praktycznie zawsze od odwołania się do globalizacji i procesów związanych z tym zjawiskiem². Globalizacja jest pojęciem wielowymiarowym i złożonym, które można rozważać w różnorodnych aspektach. Nie istnieje jedna definicja tego terminu, a najczęściej rozważania oscylują wokół aspektu ekonomicznego (Liberska, 2002). Globalizacja to koncepcja reprezentująca zestaw procesów gospodarczych, politycznych i kulturowych, które przejawiają się w zwiększonej współzależności między narodami (Goldberg, Pavcnik, 2007; Mills, 2009). Przedsiębiorstwa znając współczesne warunki ekonomiczne powinny zrozumieć zasady globalnej konkurencji, megakoncentracji, możliwości wykorzystania wiedzy i kapitału, postęp techniczny oraz rewolucję technologii informacyjnych, tak istotnych dla przetrwania przedsiębiorstw oraz rozwoju ich w nurcie innowacji. Trudno jednoznacznie określić czy globalizacja jest procesem

² Pojęcie „globalizacja” odnosi się do różnych sfer, dotyczących rozprzestrzeniania pewnych norm, standardów czy ujednoczania wzorców działalności w skali ogólnoswiatowej. Do najważniejszych z nich są zaliczane: polityczną, prawną, etyczną, naukową, medialną, technologiczną i w końcu gospodarczą, szerzej: (Oczkowska, 2013, s. 18). Autorka rozprawy zaznacza jedynie istotę zjawiska globalizacji w szerokim kontekście i odsyła do bogatej literatury przedmiotu w tym obszarze, powołując się między innymi na opracowanie autorstwa E. Śnieżek (2008) dotyczące problematyki istoty i uwarunkowania procesów globalizacji we współczesnej gospodarce, uznając je za syntetyczną analizę najważniejszych pojęć i definicji wykazanych w literaturze w tym obszarze, szerzej: (Śnieżek, 2008, s. 22-29; Gierszewska, Wawrzyniak, 2001; Wysłocka (red.), 2009; Scholte, 2000; s. 43-56; Rosińska-Bukowska, 2009).

pozytywnym czy negatywnym, jej skutki są różnie postrzegane przez poszczególne grupy społeczne. Badania empiryczne analizujące wpływ globalizacji choćby na jakość środowiska ujawniają niejednoznaczne konkluzje. Dla przykładu według badań W. Antweiler, B.R. Copeland, M.S. Taylor (2001) czy M. Shahbaz, S.A. Solarin, I. Ozturk (2016) globalizacja poprawia jakość środowiska. Z drugiej strony niektóre badania wskazują, że globalizacja wpływa negatywnie na jakość środowiska np.: M.A. Cole (2006) czy H. Fell, P. Maniloff (2018).

Globalizacja jest postrzegana przez wielu jako decydujący element naszych czasów, jednak, aby firma mogła się skutecznie rozwijać, musi stale dostosowywać się do zmieniającego się otoczenia i zrozumieć potencjalny wpływ czynników zewnętrznych na wyniki przedsiębiorstwa. Kluczowe znaczenie ma również pełne rozpoznanie i ocena środowiska firmy w celu opracowania odpowiedniej i skutecznej strategii. Oprócz oceny faktycznej sytuacji środowiskowej firmy konieczne jest zrozumienie, w jaki sposób otoczenie to może wpłynąć na wyniki firmy w przyszłości. Otoczenie firmy jest skomplikowanym i złożonym zjawiskiem z punktu widzenia opracowania właściwej strategii jej działalności. Warto także rozważyć wzajemnie powiązania między globalizacją, wzrostem i rozwojem finansowym oraz ich konsekwencjami dla środowiska, gdyż pominięcie jakiegokolwiek czynnika może prowadzić do niespójności w określeniu otoczenia jednostki gospodarczej, czego konsekwencją jest niedostosowanie właściwej strategii.

Spójne relacje między otoczeniem a organizacją mają znaczenie dla opracowania skutecznego zarządzania daną jednostką. Rozróżnia się środowisko wewnętrzne organizacji, czyli warunki panujące i siły działające wewnątrz organizacji oraz otoczenie zewnętrzne, będące wszystkim poza granicami jednostki, co może na nią oddziaływać (Griffin, 2014, 74–75). Kompilacja czynników wpływających na to otoczenie jest różnorodna i składa się między innymi z czynników kulturowych, stanowiących system norm i wartości obowiązujących w konkretnej społeczności i czynników społeczno-politycznych, przejawiających się w potrzebach społecznych, ich priorytetach i zasadach zaspokajania, a także czynników związanych z systemem zarządzania gospodarką i państwem (Lemańska-Majdzik, 2013, s. 103). Obecnie środowisko w jakim funkcjonują podmioty gospodarcze jest dynamiczne, nieprzewidywalne i wielowymiarowe, ma wpływ na podmioty gospodarcze, stwarzając im zarówno szanse i zagrożenia. Jednak same jednostki gospodarcze również wpływają na otoczenie zewnętrzne, tworząc związki przyczynowo-skutkowe między organizacją a otaczającym ją środowiskiem w świecie międzynarodowych rynków zróżnicowanych pod względem ekonomicznym, politycznym, społecznym i kulturowym. Zarządy podmiotów

gospodarczych mają na uwadze fakt, iż organizacja to system otwarty składający się z wielu wzajemnie powiązanych i skorelowanych podsystemów, wchodzący w interakcje z otoczeniem i jej wymiarami.

Nowoczesne organizacje potrzebują systemowej przebudowy i modernizacji ich struktur i dostosowania do rzeczywistych warunków gospodarczych. Konieczna stała się również identyfikacja i ciągłe doskonalenie mechanizmów, procesów i narzędzi zarządzania. Podniesienie efektywności działania współczesnych organizacji odbywa się poprzez przystosowanie do specyficznego otoczenia, a najczęściej wykorzystywane metody to zarządzanie informacją, projektowanie struktur jednostki, przeciwdziałania strategiczne, a także w ostatnim latach również szeroko rozumiana społeczna odpowiedzialność.

W globalnej gospodarce odpowiedzialny biznes nie jest już tylko szansą dla jednostki gospodarczej, która stwarza m.in. możliwość budowania zaufania oraz kształtowanie reputacji przedsiębiorstwa, ale wręcz warunkiem koniecznym do: poprawy relacji ze społecznością lokalną, wzrostu lojalności klientów oraz zwiększenia atrakcyjności w opinii inwestorów. I choć przedsiębiorstwom od dawna przypisywano funkcje społeczne, to były one ograniczone do różnych świadczeń na rzecz grup z otoczenia wewnętrznego, czyli np. pracowników. Obecnie rozszerzenie odpowiedzialności przedsiębiorstw na otoczenie zewnętrzne powoduje, że stają się one w coraz większym stopniu zależne od jego oceny. Równowaga ekonomiczna, środowiskowa i społeczna wymaga pewnego minimum społecznej akceptacji sposobu i konsekwencji funkcjonowania organizacji zarówno przez społeczne otoczenie, jak i przez samych członków organizacji (Koźmiński, Obłój, 1997, s. 379). Dlatego konieczność wdrażania koncepcji społecznej odpowiedzialności (ang. *corporate social responsibility*, zwanej dalej CSR) w organizacjach nie budzi obecnie żadnych wątpliwości. Świadczy o tym chociażby rosnąca liczba opracowań w tym zakresie.

1.1.2. Rozwój społecznej odpowiedzialności w warunkach globalizacji

W ciągu ostatnich dziesięcioleci kilka czynników ekonomicznych i politycznych znacząco wpłynęło na porządek społeczny i zatarło tradycyjny podział sfer publiczno-prywatnych. Postępująca globalizacja działalności gospodarczej zwiększyła wolumen i tempo międzynarodowego handlu i inwestycji oraz doprowadziła do bezprecedensowego wzrostu siły korporacji (Kudłak, Low, 2015, s. 215–227). Jednocześnie korporacje przestały być jedynie odbiorcami porządku instytucjonalnego; coraz częściej go tworzą i przeprojektowują. Niemniej

jednak nadal niektórzy naukowcy i badacze przyjmują założenie, że firmy koncentrują się wyłącznie na zyskach, a zadaniem systemu państwowego jest dostarczanie dóbr publicznych. W tym ujęciu firmy są postrzegane jako podmioty gospodarcze, a rządy i ich agencje państwowe są uważane za elementy otoczenia politycznego. Jednak w warunkach globalizacji ścisły podział ról między prywatnym biznesem a rządem danego państwa już nie obowiązuje. Wiele przedsiębiorstw zaczęło przyjmować odpowiedzialność społeczną i polityczną, która wykracza poza wymogi prawne i wypełnia lukę regulacyjną w globalnym zarządzaniu. Tradycyjna relacja między sektorem publicznym i prywatnym stała się mniej wyraźna, a tym samym na nowo zdefiniowano rolę i pozycję korporacji (Scherer, G. Palazzo' 2008, s. 413–431).

Koncepcja społecznej odpowiedzialności jest pod wieloma względami powiązana z procesem globalizacji i rosnącą potrzebą zabezpieczenia wymiaru społecznego i środowiskowego (Ruggie, 2003), mimo że koncepcja ta pojawiła się w praktyce i teorii znacznie wcześniej niż zaczęto mówić o „globalizacji”. W związku z tym korporacje międzynarodowe są pod wieloma względami motorem napędowym zjawiska CSR, nadając tym samym tej koncepcji wyraźnie ogólnoświatowy i globalny wymiar. Choć dąży się do rozpowszechniania idei CSR w skali globalnej, to istnieje kilka powodów, dla których można oczekiwać, że krajowe standardy i regulacje odegrają w tym zakresie decydującą rolę. Przedsiębiorstwa nie działają w próżni egzystencjalnej; dostosowują, udoskonalają i rozwijają swoje strategie oraz przewagę konkurencyjną w powiązaniu z otoczeniem instytucjonalnym. Istnieje wiele publikacji, skupiających się na tym, jak relacje między państwem, rynkiem i społeczeństwem obywatelskim są różnie zorganizowane w gospodarkach rynkowych³. Nawet w korporacjach międzynarodowych, często przedstawianych jako ogniwo globalnej homogenizacji są podstawy, by sądzić, że strategie korporacyjne dotyczące CSR będą również kształtowane przez czynniki krajowe, a tym samym będą skutkować różnicami w praktykach CSR między krajami. Prace teoretyczne D. Matten i J. Moon (2004, 2008) próbują odpowiedzieć na pytania: w jaki sposób i dlaczego społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR) różni się w poszczególnych krajach oraz jak i dlaczego się zmienia. Opisują także jak systematycznie koncepcja CSR łączy się z szerszym kontekstem społecznym. D. Matten i J. Moon (2004, 2008) przeprowadzili badanie porównawcze społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, zarówno historycznie, jak i współcześnie w USA i Europie. Wśród najważniejszych wniosków jakie sformułowano należy wymienić następujący: w ostatnim

³ Literatura ta pokazuje, w jaki sposób rozbieżne modele kapitalistyczne wpływają na strategię biznesową i zachowanie w różny sposób (zob. Amable, 2006; Crouch, 2005; Hall, Soskice, 2001; Whitley, 1998).

czasie wśród europejskich korporacji wielonarodowych nastąpiło przyjęcie do działalności założeń koncepcji CSR, związanych z szerszym krajowym (i międzynarodowym) europejskim porządkowaniem instytucjonalnym, stanowi to zachętę do przyjmowania rozwiązań zarządczych na poziomie korporacyjnym. Książka A. Habisch, J. Jonker i M. Wegner (2005) pt.: „*Corporate Social Responsibility Across Europe*”, obejmująca analizę 23 krajów europejskich, jest być może najbardziej systematycznym porównaniem praktyk CSR, autorzy uważają, że CSR w dużym stopniu zależy od kontekstów krajowych. A. Midttun, K. Gautesen i M. Gjølborg (2006) prześledzili instytucjonalne warunki wstępne i kształtowanie CSR w krajowych instytucjach polityczno-gospodarczych utworzonych kilkadziesiąt lat temu, jednakże sposób systematycznego mierzenia i analizowania wpływu struktur krajowych na CSR nie zyskał ogólnej akceptacji w środowisku naukowym.

Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu może stanowić odpowiedź na zmiany zachodzące w otoczeniu firmy. Po pierwsze konsekwencje ekologiczne działalności jednostek gospodarczych często przekraczają granice krajów. Dotyczy to wydobycia zasobów krajowych, a także emisji dwutlenku węgla. W szczególności międzynarodowe korporacje są często oskarżane o działania generujące duże ilości odpadów i inne zanieczyszczenia, powodujące degradację środowiska naturalnego (por.: Chen i in., 2009; Hoffmann i in., 2005; Reimann i in., 2012; Wheeler, 2001). Po drugie, w międzynarodowych organizacjach rośnie świadomość faktu, że potrzebne są globalne regulacje, aby zmniejszyć wpływ działalności gospodarczej na środowisko⁴. W praktyce społeczna odpowiedzialność biznesu oferuje w tym zakresie wiele narzędzi, wspomnieć tu można chociażby szeroki wachlarz międzysektorowych i sektorowych standardów oraz inicjatyw/programów. Za kluczowe należy uznać: SA 8000, rodzinę norm AA 1000, ISO 26000 czy rodzinę norm ISO 14000. Próby uregulowania działań przedsiębiorstw w obszarze CSR nie były opłacalne ze względu na dużą różnorodność związanych z nimi kwestii, przy czym większość z nich ma charakter międzynarodowy oraz wymaga harmonizacji zasad i mechanizmów wdrażania, trudnych do wykonania ze względów politycznych i technicznych. Brak szeroko rozpowszechnionych międzynarodowych regulacji dotyczących kwestii społecznych i środowiskowych można uznać za problem i szansę dla międzynarodowych korporacji. Po trzecie, media i organizacje pozarządowe próbują wywierać presję na firmy w swoim kraju, aby działały ekologicznie (również w krajach o niższych

⁴ Przykładem jest Global Compact ONZ, w którym firmy proszą o ostrożne podejście do wyzwań środowiskowych, podejmowanie inicjatyw promujących większą odpowiedzialność za środowisko oraz zachęcanie do rozwoju i rozpowszechniania technologii przyjaznych dla środowiska (zob. <http://www.unglobalcompact.org>, dostęp. 25.01.2021).

standardach ekologicznych)⁵. W dobie globalizacji zmieniła się rola mediów, które obecnie są w stanie dostarczyć najświeższe informacje niemal natychmiast. Opinia publiczna jest więc w stanie śledzić na bieżąco i oceniać wielkie afery ekonomiczne i ekologiczne (Adamczyk, 2009).

Niewątpliwie w przypadku międzynarodowych korporacji era globalizacji oznacza balansowanie między komponentami, które są częścią ich „regularnych” strategii biznesowych, a szerszymi aspektami dotyczącymi społecznej odpowiedzialności biznesu. W tak trudnych, ryzykownych i nieprzewidywalnych warunkach szczególnie ważna stała się ogólnościatowa dyskusja na temat CSR, która pobudziła zainteresowanie wśród naukowców, prowadząc do badań na temat obszarów CSR i ich uwarunkowań, a także badań postrzegania samej koncepcji i aspektów jej wdrażania menedżerów i interesariuszy.

1.1.3. Podstawy teoretyczne koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu

Społeczna odpowiedzialność biznesu przyciąga coraz większą uwagę, co znalazło odzwierciedlenie w zwiększonym poziomie odpowiedzialności biznesowej i przejrzystości w odniesieniu do konsekwencji działań operacyjnych przedsiębiorstw dla środowiska i całego społeczeństwa (Jamali, Mirshak, 2007). Rola CSR i korzyści jakie ze sobą niesie były analizowane przez wielu badaczy, gdyż działalność ta stwarza możliwości rozwoju społeczno-gospodarczego kraju (np.: Belal, Cooper, 2011). CSR jest instrumentem uzyskiwania przewagi konkurencyjnej (m.in.: Saeed, Arshad, 2012; Porter, Kramer, 2006; Herrera, 2015), zmniejszania asymetrii informacji (np.: Lu, Chueh, 2015; Cui *i in.*, 2018) i uzyskania legitymizacji swoich działań (Porter, Kramer, 2011; Ahn, Park, 2018). Obszar CSR w przedsiębiorstwie dotyczy takich działań jak przyjazna polityka wobec pracowników, środowiska naturalnego, inwestorów, ale również kwestii etycznych i społecznych. Czasami CSR wykracza poza obszar jednostki gospodarczej, włączając w to wspieranie sztuki, uniwersytetów i innych celów społecznych (Benabou, Tirole, 2010). Gdy korporacje prowadzą swoją działalność bez poszanowania oczekiwań społeczeństwa i żądań interesariuszy, wpadają w kryzys legitymizacji i asymetrię informacyjną, skutkujących utratą przez firmę przewagi konkurencyjnej.

⁵ Na przykład Greenpeace zmusił Nestle do całkowitego zaprzestania używania indonezyjskiego oleju palmowego w swoich produktach spożywczych, w tym w popularnej czekoladzie, po tym jak organizacja skonfrontowała się z nią w celu zniszczenia środowiska. Indonezyjskie lasy były niszczone przez rosnące zapotrzebowanie na tanie zasoby, a Greenpeace zaczął publicznie potępiać korporację za udział w tak poważnych praktykach biznesowych. Por P. Christmann (2004), J. P. Doh i T.R. Guay (2004), A. Kolk R. van Tulder (2010).

Z punktu widzenia społecznego zaangażowania przedsiębiorstw badano wiele teorii jako podstawy do określania działań i strategii CSR. W tej dziedzinie teoria ekonomii politycznej uznaje istotną rolę systemu społeczno-politycznego i gospodarczego kraju w kształtowaniu systemu wartości między przedsiębiorstwami a społeczeństwem, biorąc pod uwagę, że ten system wartości stymuluje normatywne naciski na przedsiębiorstwa, aby uczestniczyły w działaniach CSR. Dlatego, kiedy przedsiębiorstwa postępują nieetycznie, często tracą zaufanie lub wręcz są „usuwane” ze społeczeństwa (Deegan, 2002). Teoria ekonomii politycznej wyjaśnia również istotę interwencji rządu jako czynnika motywacyjnego w sytuacji istnienia niedoskonałego rynku (Mehedi, Jalaludin, 2020).

Z teorii ekonomii politycznej wywodzi się teoria legitymizacji, szeroko omawiana w literaturze raportowania społecznego⁶. Legitymizacja oznacza społeczną akceptację dla działań podejmowanych przez organizację. U podstaw teorii legitymizacji leży przekonanie, że przedsiębiorstwo wpływa na społeczeństwo, w którym funkcjonuje, ale z uwagi na to, że podlega również wpływom społecznym, jego funkcjonowanie przypomina rodzaj umowy społecznej zorientowanej na uzyskanie i utrzymanie społecznej akceptacji. Taka właśnie społeczna akceptacja dla działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo jest szczególnie ważna w dobie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Uzyskanie legitymizacji przez daną organizację zależy zatem od zaadaptowania właściwych struktur, praktyk, procedur, norm, przekonań, symboli, rytuałów itp., zgodnie ze zrozumieniem dla tego, co jest społecznie akceptowane i właściwe (Łada, Kozarkiewicz, 2014, s. 48). Teoria legitymizacji oferuje pozycję równowagi, w której przedsiębiorstwa maksymalizują majątek swoich akcjonariuszy, uwzględniając przy tym interesy społeczności.

Związana z teorią ekonomii politycznej jest również teoria interesariuszy⁷, zgodnie z którą przedsiębiorstwa prowadzą działania CSR oraz ujawniają informacje finansowe i pozafinansowe, aby utrzymać silne relacje z istotnymi interesariuszami. Teoria ta uznaje, iż korporacje identyfikują grupę interesariuszy, których interes jest najbardziej istotny dla strategii tej jednostki. W takiej sytuacji kierownictwo jest zorientowane bardziej na relacje z tą konkretną grupą interesariuszy, aby osiągnąć określone cele biznesowe (Deegan, 2002).

⁶ Przegląd literatury przedmiotu wskazuje, iż teoria legitymizacji odgrywa istotną rolę w badaniach dotyczących takich problemów rachunkowości jak: sprawozdawczość finansowa (Georgiou, Jack, 2011), raportowanie i ujawnianie informacji (Ogden, Clarke, 2005), rachunkowość społeczna i środowiskowa (Archel i in., 2009; Aerts, Cormier, 2009; Beuren, Boff, 2011), nadzór korporacyjny (Liu, Taylor, 2008), audyt (Power, 2003), rachunkowość zarządcza (Messner i in., 2008) oraz rachunkowość sektora publicznego (Moll, Houque, 2011).

⁷ R. E. Freemana spopularyzował teorię interesariuszy, zgodnie z którą interesariuszami są wszystkie podmioty lub ich grupy, które mogą wpływać na osiągnięcie przez organizację wyznaczonych celów lub pozostają pod wpływem jej oddziaływania (zob. Rojek-Nowosielska, 2006, s. 14).

W teorii interesariuszy wyróżniane są trzy podejścia (określone przez T. Donaldsona i L. Prestona): opisowe, instrumentalne i normatywne (Donaldson, Preston, 1995). Opisowa teoria interesariuszy wyjaśnia, w jaki sposób korporacje powinny komunikować się ze swoimi interesariuszami. Określa również, jakie powinno być stanowisko korporacji i możliwe strategie zarządzania i motywowania interesariuszy. Podejście normatywne zakłada, że każdy interesariusz ma prawa własności, więc menedżerowie powinni zwracać uwagę na oczekiwania interesariuszy, by kontynuować swoją działalność w społeczeństwie. Podejście instrumentalne oznacza, iż niemożliwe jest maksymalizowanie bogactwa akcjonariuszy przy jednoczesnej optymalizacji operacji dążących do osiągnięcia zysku.

Jak powszechnie wiadomo wszystkie organizacje są częścią systemu społecznego, oznacza to, że z jednej strony wpływają na społeczeństwo, w którym funkcjonują, zaś z drugiej organizacje same pozostają pod jego wpływem. Organizacje uznawane są za systemy otwarte, czyli występuje przepływ materialny i informacyjny między organizacyjną a otoczeniem. Przepływ materialny polega na przekazaniu wytwarzanych przez organizację dóbr materialnych, usług lub wartości odpłatnie lub nieodpłatnie otoczeniu, w celu zaspokojenia występujących w nim potrzeb. W konsekwencji odpłatnie i/lub nieodpłatnie otoczenie dostarcza organizacji materialne i niematerialne zasoby i warunki, umożliwiające jej kontynuowanie i rozszerzenie działalności. Istotny jest tutaj również proces wymiany informacji, który jest czymś więcej niż prostym odbiciem procesów zaopatrzeniowych, ponieważ w przepływie informacyjnym wyrażają się procesy sterowania i regulacji (Koźmiński, Latusek-Jurczak, 2011, s.42–46). Zależności te wyjaśniane są przez teorie zorientowane systemowo (ang. *systems-oriented theories*), zwanych również teoriami otwartych systemów (ang. *open-systems theories*). Spojrzenie na organizacje i społeczeństwo z perspektywy systemowo-zorientowanej uwidocznione jest w takich teoriach jak wyżej przedstawione: teorii legitymizacji i interesariuszy, ale także w teorii instytucjonalnej (Deegan, Unerman, 2011, s. 320–321; Krasodomska, 2013, s. 39–51).

Kolejny nurt w ramach badań nad społeczną odpowiedzialnością dotyczy teorii instytucjonalnej ukształtowanej pod wpływem koncepcji instytucjonalizmu w socjologii i teorii organizacji, mającej źródło w nurcie ekonomii instytucjonalnej (Szychta, 2014, s. 200–206). Teoria ta definiuje i wyjaśnia różne zachowania organizacyjne będące pod wpływem środowisk instytucjonalnych, do których należą m.in.: regulacje, zasoby i systemy ekonomiczne społeczeństwa⁸. Według C. Olivera teoria instytucjonalna kładzie nacisk na to, jak reguły

⁸ J. Hotho i T. Pedersena (2012) wyróżnili trzy różne podejścia instytucjonalne obejmujące teorię instytucjonalną, czyli nową ekonomię instytucjonalną, instytucjonalizm porównawczy i nowy instytucjonalizm organizacyjny -

i przekonania organizacyjne są konstruowane przez wartość i społeczne znaczenie otoczenia organizacji. Teoria ta wyjaśnia, w jaki sposób otoczenie wpływa na strukturalne cechy organizacji (Oliver, 2005), wskazuje jakie formy organizacyjne są przyjmowane przez organizacje i próbuje wyjaśnić, dlaczego organizacja staje się coraz bardziej homogeniczna w ramach aspektu organizacyjnego. Ponadto, teoria ta przedstawia jak konkretne formy organizacyjne przedsiębiorstw mogą zostać przyjęte w celu uzyskania społecznej akceptacji (Krasodomoska, 2013, s.43).

Teoretyczne podstawy koncepcji społecznej odpowiedzialności można również odnaleźć w teorii agencji, odnoszącej się do relacji między właścicielem przedsiębiorstwa (czyli pryncypałem) a jego kierownikiem (agentem). Agent działa na rzecz, w imieniu lub jako reprezentant pryncypała w celu maksymalizacji jego korzyści z działalności jednostki. Strony te połączone są kontraktem, zgodnie z którym jedna strona (pryncypał) realizuje swoje cele, korzystając z usług drugiej strony (agenta). Istotą kontraktu jest zatem delegowanie zadań i kompetencji (Grzesiak, Kabalski, 2018). Oddzielenie funkcji zarządzających od funkcji właścicielskich implikuje brak bezpośredniego dostępu właścicieli do informacji o przedsiębiorstwie i brak bezpośredniego wpływu pryncypała na jego funkcjonowanie (Ittonen, 2010, s. 16). Na asymetrię informacji nakłada się skłonność przedkładania przez agentów własnej korzyści nad interesy pryncypała. Agent może podejmować działania, aby realizować swoje cele (tzw. ukryte działanie, czyli realizacja własnych partykularnych interesów poza polem widzenia mocodawcy). Teoria agencji wskazuje zatem na następujące problemy (Jeżak, 2012, s. 790–791):

- a. asymetrię informacji między agentem a pryncypałem,
- b. odmienną postawę wobec ryzyka wynikającą z różnic w pozycji obu stron relacji,
- c. rozbieżność celów agenta i pryncypała,
- d. trudności w obserwacji działalności agenta przez zwierzchnika.

Konieczne jest zatem stworzenie takiego mechanizmu, który ograniczałby asymetrię informacji oraz pozostałe problemy wynikające z relacji agencyjnych. Najbardziej naturalne wydaje się

które różnią się znacznie pod względem konceptualizacji instytucji i poziomów analizy. Nowa ekonomia instytucjonalna, wywodząca się z ekonomii, kładzie nacisk głównie na regulacyjne aspekty instytucji (North, 1990; Williamson, 2000), oraz jak te przepisy wpływają na wybór zasad zarządzania, na podstawie których organizowana jest działalność gospodarza. Porównawcze podejście instytucjonalne ma swoje korzenie w politologii i uznaje, że istnieją różnice w rozwiązaniach instytucjonalnych, które prowadzą do różnic w sposobach organizacji działalności społeczno-gospodarczej w gospodarkach rynkowych, a ponadto różnice te mogą mieć znaczący wpływ na konkurencyjność firm (Ferner, 1997; Harzing, Sorge, 2003). Nowy instytucjonalizm organizacyjny jest zakorzeniony w socjologii i zakłada, że instytucje dzielą „ramy regulacyjne, poznawcze i normatywne” (Morgan, Kristensen, 2006, s. 1470) (zob. Hotho, Pedersen, 2012, [w:] Demirbag, Wood, s. 236-273).

wprowadzenie ścisłego nadzoru pryncypała nad działaniami podejmowanymi przez agenta. Jednak po pierwsze, jest to bardzo kosztowne, a po drugie, nie zagwarantuje całkowitego wyeliminowania problemu asymetrii informacji.

Teoria agencji w powiązaniu z zasadami społecznej odpowiedzialności biznesu uwidacznia problemy innego spojrzenia na te same cele i zadania przedsiębiorstwa, w zależności od zajmowanej pozycji (agent, pryncypał, obserwator). Jednak nic nie zmienia faktu, że patrząc na problem działań społecznie odpowiedzialnych przedsiębiorstwa z punktu widzenia agenta i pryncypała na światło dzienne wychodzą prawdziwe motywy i możliwości działania. Zgodnie z badaniami Gravesa i Waddocka (1994), menadżerowie są bardziej skłonni do podejmowania działań na rzecz zrównoważonego rozwoju i CSR, ponieważ w mniejszym stopniu partycypują w podziale zysków przedsiębiorstwa w długim horyzoncie czasu. Co więcej, działania takie mogą w większym stopniu doprowadzić do utrzymania piastowanych przez nich stanowisk, które mogliby utracić na skutek oskarżeń o działanie na szkodę społeczeństwa. Mogą oni wykorzystując sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, poprawiać swoją reputację i zwiększyć uznanie społeczne, co może z kolei ułatwić im budowanie własnych ścieżek kariery. Właściciele ponoszą natomiast koszty sporządzania sprawozdań zrównoważonego rozwoju i są mniej skłonni do rozwijania tego typu sprawozdawczości.

Dynamiczne zmiany zachodzące w gospodarce XXI wieku wymuszają na organizacjach przyjęcie ciężaru odpowiedzialności za niekorzystne efekty społeczne wynikające z ich funkcjonowania, takie jak na przykład likwidacja miejsc pracy lub zanieczyszczenie środowiska naturalnego. Od przedsiębiorstwa oczekuje się przede wszystkim prowadzenia działalności w sposób, który byłby odpowiedzialny społecznie, czyli zgodny z zasadami zrównoważonego rozwoju, oraz uwzględniały dobrostan społeczeństwa, ale również tego, że działalność o powyżej sformułowanych parametrach zostanie w odpowiedni sposób opisana w przeznaczonych do tego celu raportach.

1.2. Rola rachunkowości w przedsiębiorstwie XXI wieku

1.2.1. Rachunkowość jako system informacyjny w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Rzeczywistość światowej gospodarki rynkowej determinuje działalność podmiotów gospodarczych w niej funkcjonujących, które w coraz większym stopniu odnotowują wymierne

korzyści płynące z zapewnienia ścisłej korelacji ich społecznego zaangażowania z przyjmowanymi celami strategicznymi, zgodnymi z modelem zrównoważonego rozwoju. Zastosowanie modelu zrównoważonego rozwoju w jednostkach gospodarczych jest realizowane poprzez wdrażanie zasad społecznej odpowiedzialności biznesu i zasad zarządzania wartością przedsiębiorstwa (ang. *Value Based Management*)⁹. Organizacja urzeczywistniając model zrównoważonego rozwoju podejmuje działania odpowiadając za wpływ jaki wywiera na pracowników, klientów, akcjonariuszy, społeczeństwo oraz środowisko naturalne, ale również czynnie uczestniczy w realizacji polityki zrównoważonego rozwoju gospodarczego. Działania te mają doprowadzić do konkurencyjnej pozycji na rynku, ale również wykreować wizerunek jednostki jako odpowiedzialnego partnera biznesowego. Niewątpliwie skuteczne konkurowanie w coraz większym stopniu zależne jest od posiadanych informacji i sposobu zarządzania nimi. Obecnie informacja jest uznawana za jeden z ważniejszych zasobów jakimi dysponuje przedsiębiorstwo, wręcz traktowana jest jako wartość krytyczna dla pozycji konkurencyjnej jednostki. Według M. Masztalerza (2015) informacja jest terminem niejednoznacznym i różnie definiowanym¹⁰ w różnych dyscyplinach (takich jak: cybernetyka, telekomunikacja, informatyka, komunikacja społeczna itp.). W naukach o zarządzaniu informacja uznawana jest jako wiedza potrzebna do określenia i realizacji zadań służących do osiągnięcia celów organizacji (Nogalski, Surawski, 2003). Zdaniem B. Stefanowicza (2013) informacja jest niewyczerpywalna i kosztuje, a jej rozkład w otoczeniu jest nierównomierny, co z kolei wywołuje jej asymetrię. Za informację można uznać znak lub ciąg znaków, które interpretuje się jako wiadomość (komunikat) dla adresata, natomiast proces przekazywania informacji od nadawcy do odbiorcy jest generalnie określany jako komunikacja (Masztalerz, 2015). Należy podkreślić, że obecnie komunikacji nie należy rozważać wyłącznie w kategoriach wysyłania przekazu od nadawcy do odbiorcy, ponieważ komunikaty podlegają ponownej interpretacji przez ich użytkowników. Zarówno nadawcą, jak

⁹ Zdaniem A. Jabłońskiego (2012) podmiot gospodarczy, którego model biznesu oparty jest na założeniach koncepcji zrównoważonego rozwoju wspomagany jest dodatkowo przez dwie koncepcje związane bezpośrednio z interesariuszami jednostki, czyli koncepcje *stakeholders* i *shareholders* (Jabłoński, 2012, s.283–295). I. Sobańska i M. Michalak (2009) stwierdzają, iż równoległe przyjęcie dwóch wymiarów wartości w zarządzaniu: wartości dla właściciela oraz wartości dla klienta staje się kryterium zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa. Autorzy podkreślają, iż nie jest możliwe maksymalizowanie wartości przedsiębiorstwa bez dbałości o interes (wartość) klienta, ponieważ długoterminowo grozi to przedsiębiorstwu utratą źródła generowania przepływów pieniężnych. Jednak maksymalizacja wartości dla klienta kosztem stopy zwrotu z kapitału dla właściciela prowadzi w długim okresie do utraty źródeł finansowania działalności, a w konsekwencji do zaprzestania funkcjonowania podmiotu (Sobańska, Michalak, 2019 [w:] Sobańska, Wnuk-Pel (red.), s. 11–34).

¹⁰ B. Nadolna (2013) wskazuje, że pojęcie informacji jest uznawane za pierwotne i często niewymagające interpretacji lub też wyraża się je przez cechy, funkcje i zadania, które informacje spełniają w danej dziedzinie (Nadolna, s. 451–460).

i odbiorcą komunikatu może być każdy interesariusz danego przekazu, a role te występują najczęściej przemiennie, co oznacza, że nadawca staje się odbiorcą i odwrotnie – odbiorca może przejąć funkcję nadawcy. Komunikacja dotyczy „wiadomości, informacji, znaczenia i aktywności symbolicznej (Putnam, Cheney, 1985, s. 130–156) i wpływa na każdy aspekt naszego codziennego życia (Littlejohn, Foss, 2011, s. 3). Komunikacja obejmuje nie tylko wymianę informacji, wiedzy i pomysłów, ale także umożliwia nawiązywanie i utrzymywanie relacji oraz tworzenie naszych światów społecznych. W przypadku przedsiębiorstw komunikacja odgrywa kluczową rolę w informowaniu stron zewnętrznych o wynikach i zdarzeniach oraz w zarządzaniu ich relacjami z interesariuszami organizacji, w tym udziałowcami, mediami i opinią publiczną (Brennan, Merkl-Davies, Beelitz, 2013).

Komunikacja jest obecnie instrumentem służącym wywołaniu zrozumienia w otoczeniu jednostki (Klinowski, 2018). Coraz więcej wątpliwości wzbudza utożsamianie komunikowania z informowaniem, gdyż informowanie i komunikowanie mają odmienne cele (Martyniuk, 1997). Informowanie dotyczy przekazywania i odbierania ustrukturalizowanych danych, natomiast w procesie komunikowania cel stanowi wymiana informacji ukierunkowana na zmianę czyjejs świadomości¹¹.

Warunkiem koniecznym przebiegu procesów komunikacji i informowania jest posiadanie odpowiednich informacji dotyczących spraw wewnętrznych oraz bliższego i dalszego otoczenia jednostki. Zmiana koncepcji prowadzenia biznesu oraz celu i sposobów zarządzania przedsiębiorstwem wywołuje zapotrzebowanie na zupełnie inny rodzaj informacji niezbędnych do podejmowania decyzji zarówno przez menedżerów, jak i właścicieli podmiotów. W związku z tym pojawia się potrzeba opracowania systemu, który umożliwi pozyskiwanie, przechowywanie i późniejsze wykorzystywanie niezbędnych informacji, czyli systemu informacyjnego przedsiębiorstwa. System ten powinien być zorientowany na rozwiązywanie bieżących i przyszłych problemów zarządzania jednostką, a także umożliwiać przepływ informacji między poszczególnymi komórkami organizacji i jej otoczeniem (Wnuk-

¹¹ A. Rogala (2013) w przeglądzie literatury przedstawia różne stanowiska w odniesieniu do tych pojęć. Przykładowo A. Bartoli (1994, s. 60) uznaje komunikację jednocześnie jako akt, przedmiot i środek przekazywania informacji. W konsekwencji uznaje komunikowanie za pojęcie nadrzędne w stosunku do informowania. Natomiast odmiennego zdania są E. Lesca i H. Lesca (1995, s. 30), według których komunikowanie stanowi proces wymiany informacji między nadawcą i odbiorcą, przy czym każdy uczestnik procesu pełni w nim obie role, ze względu na występujące sprzężenie zwrotne. Autorzy twierdzą także, że komunikowanie jest jedną z form informowania, rozróżniając w przepływie komunikatów w organizacji sformalizowane i skwantyfikowane informacje działalności od często niesformalizowanych i werbalnych informacji współdziałania. Przy analizie terminów „informowanie” i „komunikowanie” warto odnieść się także do typów informacji występujących w organizacji (Rogala, 2013, s. 81).

Pel i in., 2016). System informacyjny¹² jest odpowiedzialny za gromadzenie, przetwarzanie, tworzenie i raportowanie informacji użytecznych w zarządzaniu przedsiębiorstwem, bez względu na ich wymierny czy też niemierzalny charakter (Flakiewicz, 2002, 32). Zdaniem A. Karmańskiej (2009) kryterium przepływu danej informacji w systemie informacyjnym jednostki gospodarczej jest tylko i wyłącznie jej użyteczność decyzyjna i przydatność w sterowaniu dokonaniem. Jakość i efektywność systemu informacyjnego są zależna od trzech czynników, takich jak: selekcja informacji pochodzących z zewnętrznych i wewnętrznych źródeł oraz ocena ich przydatności, procedury i sprawność ich przetwarzania, synchronizacja działań w zakresie przepływu informacji. Sprawność działania tego systemu jest zatem określana przez perspektywę uzyskania informacji oraz ocenę jej przydatności w procesie zarządzania¹³, co w konsekwencji powinno prowadzić do wprowadzania jednoczesnych, a najlepiej wyprzedzających zmian głównie w systemach informacyjnych podmiotów, w tym – rachunkowości i sprawozdawczości wewnętrznej i zewnętrznej.

Rachunkowość uznawana jest za system informacyjny, który pozwala na ocenę dokonań przedsiębiorstwa przez interesariuszy – zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Zadania i definicje rachunkowości ewaluowały na przestrzeni lat, dostosowując się do otoczenia gospodarczego, w którym funkcjonowała (Walińska, 2016, s. 22). Rachunkowość i jej systemowy charakter determinują jej istotę i określone zdania (funkcje), które można uznać za powszechnie uznane podejście w prowadzonych badaniach i rozważaniach¹⁴. Struktura wewnętrzna i uporządkowanie systemu rachunkowości powinny odzwierciedlać specyfikę jego funkcji. Przez ich pryzmat możliwe staje się bowiem wyodrębnienie zadań, jakie pełni rachunkowość oraz identyfikację wewnętrznej logiki samego systemu. Różnorodność w definiowaniu rachunkowości następuje ze względu na podmiot i przedmiot rachunkowości, jej funkcje i zadania, zastosowane metody bilansowe i dostarczanie informacji finansowych, szczególnie odbiorcom zewnętrznym (Sawicki, 2013, s.212). Polscy badacze rachunkowości

¹² Pojęcie systemu informacyjnego ukształtowało się na gruncie cybernetyki. Według J. Turyny (1997) system informacyjny to układ wzajemnie powiązanych ze sobą elementów, czyli: otoczenia systemu, wejścia, wyjścia, samego systemu będącego zespołem komponentów, układu kontrolnego oraz związanego z nim sprzężenia zwrotnego (Turyna, 1997, s. 41, [za:] Żukowska, Spoz, Zasuwa (red.), 2016, s. 14).

¹³ Według J. Błażyńskiej (2015) informacja powinna posiadać cechy umożliwiające jej wartościowanie i ocenę użyteczności, przy czym informację można uznać za użyteczną, gdy przybliży użytkownika informacji do osiągnięcia zamierzonych celów. Determinanty wskazujące na jakość informacji to: aktualność, bezbłądność, dokładność, dostępność, istotność, jednoznaczność, kompletność, neutralność, porównywalność, przydatność, spójność i sprawdzalność (Błażyńska, 2015, 37–45).

¹⁴ Autorka rozprawy w pełni popiera stanowisko A. Szychty (2007) w odniesieniu do rachunkowości jako dyscypliny naukowej, według której rachunkowość, stanowi ważną dziedzinę wiedzy ekonomicznej, dyscyplinę empiryczną stosowaną, opartą współcześnie na kilku paradygmatach, a także podstawowy system informacyjny jednostek gospodarczych (Szychta, 2007, s. 499–500).

uznając rachunkowość jako system informacyjny przedsiębiorstwa opisują go poprzez funkcje oraz wyodrębniając w tym kontekście jego podstawowe zadania: funkcję kontrolną, rozliczeniową i informacyjną, ale również atestacyjną, związaną z poświadczeniem wierności odwzorowania przez rachunkowość rzeczywistości gospodarczej podmiotu. W tabeli 1.1. przedstawiono wybrane definicje rachunkowości, które charakteryzują ją jako system informacyjny lub informacyjno-kontrolny podmiotu gospodarczego.

Tabela 1.1. Wybrane definicje rachunkowości jako systemu informacyjnego.

Autor (Rok, strony publikacji)	Definicja
S. Skrzywan (1973, s. 5).	Rachunkowość to (...) system ciągłego w czasie obserwowania, mierzenia, rejestrowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w mierniku pieniężnym i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej oraz finansowej jednostki gospodarującej.
E. Burzym (1980, s. 13)	Rachunkowość to uniwersalny, elastyczny, podmiotowy system informacyjno-kontrolny, zdeterminowany metodą bilansową, która jest nierozzerwalnie z nim związaną metodą poznawczą, umożliwiającą tworzenie liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości oraz wynikających stąd rozrachunków pomiędzy podmiotami gospodarczymi.
A. Jarugowa (1991, s. 12–13)	Rachunkowość ogólnie można określić jako system informacyjny, służący do podejmowania decyzji gospodarczych, szczególnie finansowych oraz rozliczania kierownictwa z efektywności zarządzania powierzonym majątkiem.
M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, I. Olchowicz (1996, s. 20)	Rachunkowość – jako system informacyjny – jest podstawową bazą informacji dla decyzji ekonomicznych podejmowanych przez jednostkę gospodarczą. Różnorodność tych decyzji wymaga naturalnie różnych informacji dostarczanych przez rachunkowość; terminów rachunkowość finansowa, rachunkowość dla zarządzania, rachunkowość podatkowa używa się często do określenia danych szeroko wykorzystywanych informacji ekonomicznych jednostki gospodarczej.
W. Brzezina, (2005, s. 642)	Rachunkowość jest to szczególny system informacyjny organizacji gospodarczych o charakterze retrospektywnym i prospektywnym, który ma własny algorytm ustalania, planowania i analizy wyniku finansowego w rozpatrywanym okresie oraz określenia kondycji finansowej w ściśle wyznaczonym momencie.
Z. Messner (2006, s. 7)	Rachunkowość jest powszechnie uznawana za system informacyjny przedsiębiorstwa, który stanowi skomplikowany układ czynników rzeczowych, finansowych, organizacyjnych i ludzi oraz działa w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu. Zakres informacji tworzonych w rachunkowości i ich prezentacja wiążą się też z dużym kręgiem odbiorców o różnych, nieraz odmiennych potrzebach... w rachunkowości następuje rozszerzenie horyzontów poznawczych, wychodzenie poza tradycyjne ujęcia, twórcze korzystanie z dorobku wielu dyscyplin naukowych oraz tworzenie nowych paradygmatów i prób syntezy.
E. Walińska (2014, s. 510)	Rachunkowość jako system informacyjny nie tylko jest dostarczycielem informacji dla szerokiego grona użytkowników (komunikacja), ale przede wszystkim dokonuje pomiaru rzeczywistości gospodarczej (pomiar).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Sawicki, 2013, s. 212–213) oraz pozycji literatury wymienionych w tabeli.

Określenie rachunkowości mianem systemu informacyjnego od dawna pojawia się zarówno w polskiej, jak i zagranicznej literaturze. W literaturze zagranicznej system rachunkowości również definiuje się jako zbiór procedur i przetwarzania danych, który tworzy niezbędne informacje dla użytkowników (Bagranoff, 2010, s. 605). J.R. Jordan (1970) stwierdził, że celem rachunkowości jest przekazywanie komunikatów ekonomicznych na temat

wyników decyzji biznesowych i zdarzeń, o ile można je wyrazić w kategoriach wymiernych danych finansowych, w taki sposób, aby osiągnąć maksymalne zrozumienie przez użytkownika i korespondencję komunikatu z ekonomiczną rzeczywistością. U. J. Gelinas i R.B. Dull (2008), uważają, że system rachunkowości jest wyspecjalizowanym podsystemem systemu informacyjnego, a celem tego oddzielnego systemu jest zbieranie, przetwarzanie i raportowanie informacji związanych z finansowymi aspektami zdarzeń biznesowych. Podobnie twierdzi G.H. Bodnar (2010), uznając system informacyjny rachunkowości jako zbiór zasobów, takich jak ludzie i sprzęt służący do przekształcenia danych finansowych i innych do informacji, a informacja ta jest przekazywana szerokiemu gronu decydentów. Ponadto J.W. Wild i inni (2011) wyjaśniają, że system ten gromadzi i przetwarza dane z transakcji i zdarzeń, organizując je w użyteczne raporty i przekazując wyniki decydentom. Natomiast według J. A. Hall (2011), system rachunkowości przetwarza zdarzenia gospodarcze i transakcje niefinansowe, które bezpośrednio wpływają na przetwarzanie transakcji finansowych. Powyższe definicje zagranicznych badaczy są zbieżne z podejściem w polskiej literaturze przedmiotu przedstawionym w tabeli 1.1. Ujęcie systemowe rachunkowości pozwala na pełne zrozumienie istoty tego pojęcia i jego roli w zarządzaniu jednostką gospodarczą. Znaczenie rachunkowości jako systemu informacji oznacza integrację podsystemów (czy też komponentów) zarówno fizycznych, jak i nie fizycznych, które są ze sobą połączone i współpracują w harmonii, w celu przetwarzania danych transakcji związanych z operacjami gospodarczymi w zakresie informacji finansowych¹⁵. Przyjmując ogólne założenia teorii systemów R. A. Leitch i K.R. Davis (1992) oceniają skuteczność systemu poprzez integrację podsystemów (komponentów), więc aby system rachunkowości działał sprawnie i skutecznie, wszystkie komponenty systemu muszą być zintegrowane. Zasadniczo cele systemowe są najważniejszymi przyczynkami do sukcesu systemu rachunkowości, bo umożliwiają harmonijny przebieg pięciu kluczowych procedur: gromadzenia, utrzymania, zarządzania, kontroli danych i generowania informacji¹⁶. Efektywność i sprawność systemu informacyjnego rachunkowości wymaga m.in. zaangażowania oraz bezpośredniego udziału kompetentnego i uczciwego zespołu

¹⁵ Należy podkreślić, iż system jest szeregiem komponentów, które wzajemnie oddziałują na siebie jako ogólna jedność w osiągnięciu określonych celów (Susanto, 2013).

¹⁶ T. Boczko (2007) określił sześć wymiarów jakości systemu rachunkowości: niezawodność, wydajność, integracja, dostępność, elastyczność i dokładność, (Boczko, 2007). W literaturze wymienia się też inne czynniki mające wpływ na jakość tego systemu. Na przykład według C. Avgerou i T. Conmford (1998) wymieniają niezawodność, wydajność, łatwość konserwacji, użyteczność, a M. Heidmann (2008) twierdzi, że jakość systemu rachunkowości ma tylko pięć wymiarów: integracja, elastyczność, dostępność, formalizacja i bogactwo mediów. Ponadto P. Baltzan i A. Phillips (2014) podają siedem wymiarów: przystępność, dostępność, łatwość konserwacji, możliwość przenoszenia, niezawodność lub dokładność, skalowalność i użyteczność, podczas gdy R.M. Stair i G.W. Reynolds (2010) podają tylko cztery wymiary: elastyczny, wydajny, dostępny, aktualny (por. Lingga, Yadiati, Susanto, Afiyah, 2019, s. 93–105).

pracowników. Dodatkowe atrybuty systemu to możliwość sprawowania kontroli, kompatybilność, czyli m.in. dopasowanie do potrzeb użytkowników wszystkich funkcji systemu, elastyczność odpowiadająca możliwości dostosowania do zmian w organizacji i jej otoczeniu oraz efektywność kosztowa polegająca na uzyskiwaniu przewagi korzyści z zastosowania systemu nad kosztami jego utrzymania (Horngren, Harrison, Bamber, 2005, s.281).

System rachunkowości jest zbudowany z dwóch głównych podsystemów: rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, które wspólnie realizują funkcję informacyjną systemu dostarczając informacje klientom wewnętrznym, głównie menedżerom, oraz klientom zewnętrznym: inwestorom i innym interesariuszom (Sobańska, 2010). Jak zauważają E. Walińska i J. Gad (2008) dualizm systemu rachunkowości rozszerza go przy jednoczesnym tworzeniu struktury zależności zsynchronizowanych do wymagań informacyjnych¹⁷. Zróżnicowanie informacji generowanych przez system rachunkowości adresowanych do użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych jest jednym z głównych kryteriów wyodrębnienia rachunkowości zarządczej i finansowej, najczęściej wykorzystywanym do opisu budowy tego systemu. W literaturze przedmiotu wyodrębnia się dwie główne grupy użytkowników systemu rachunkowości: wewnętrznych (zarząd, kierownictwo niższych szczebli zarządzania) oraz zewnętrznych (inwestorzy, pożyczkodawcy, konkurenci, klienci, skarb państwa oraz aparat fiskalny, instytucje i organizacje administracji państwowej, społeczność i władze lokalne) (Śniezek, 2008, s.62–63). Podział ten można przeprowadzić również według usytuowania użytkowników wobec systemu rachunkowości (użytkownicy wewnętrzni są częścią systemu rachunkowości, natomiast użytkownicy zewnętrzni korzystają jedynie z informacji generowanych przez ten system) oraz według kryterium ich usytuowania wobec spółki (spoza jednostką oraz istniejący w samej jednostce) (Gad, 2014). Informacje pochodzące z systemu rachunkowości zorientowane są na użytkowników, którzy reprezentują odmienne potrzeby informacyjne i jak podkreślają E. Śniezek i M. Wiatr (2011, s. 22) rozbieżne cele, zróżnicowanie specyfiki problemów decyzyjnych oraz wpływ globalizacji powodują, że oczekiwania i postulaty użytkowników są nie zawsze spójne, a dodatkowo znacznie szersze oraz wieloaspektowe i wielopłaszczyznowe niż miało to miejsce jeszcze na początku XXI wieku¹⁸.

¹⁷ Autorzy definiują system ekonomiczno-finansowy przedsiębiorstwa, natomiast system rachunkowości określają jako uszczegółowienie oraz podsystem systemu ekonomiczno-finansowego, w którym również odnaleźć można dwa wymiary - wewnętrzny i zewnętrzny (Gad, Walińska, 2008, s. 33–47).

¹⁸ Użytkownicy sprawozdań finansowych nie są jednorodną grupą i te same informacje nie mogą w równym stopniu zadowolić wszystkich, ponieważ posiadają oni różne umiejętności, zainteresowania i cele (por. Rudkin,

W literaturze i praktyce gospodarczej krajów o gospodarce rynkowej przyjęto metodologię opisu systemu funkcjonalnego, który wymaga jednoczesnego zastosowania wysokiej klasy systemów informatycznych. W Polsce podejście to przybliżyła I. Sobańska (2012), która na bazie wieloletnich badań (Sobańska, 2000) i obserwacji zmian zachodzących w systemach rachunkowości w praktyce w Polsce oraz wyników badań innych autorów (Szychta, 2001; Wnuk-Peł, 2006), stwierdza, iż od połowy lat 90. XX wieku coraz więcej podmiotów odchodzi od systemu rachunkowości odpowiadającego opisowi strukturalnemu i organizuje systemy według opisu funkcjonalnego. Autorka jako podstawę teoretyczną do wyjaśnienia jedności systemu rachunkowości przyjęła teorię systemów L. von Bertalanffy'ego oraz teorię systemów społecznych N. Luhmanna. Warto również podkreślić, iż metodologia ogólnej teorii systemów została włączona w ubiegłym wieku do teorii rachunkowości i do wielu innych nauk społecznych. Umożliwia to poznanie i opis rzeczywistych systemów rachunkowości stanowiących przedmiot badań i dociekań naukowych. W objaśnianiu, badaniu i analizie zmian zachodzących we współczesnych, złożonych systemach rachunkowości pomocna jest metodologia teorii systemów społecznych, sformułowana przez niemieckiego socjologa N. Luhmanna teoria, będąca odmiennym od tradycyjnego podejścia systemowego, spojrzeniem na istotę systemu. Odmienność ta polega przede wszystkim na tym, że system jest opisywany z perspektywy zewnętrznej (tzw. opis zewnętrzny, czyli relacje system – otoczenie), a nie głównie wewnętrznej (tzw. opis wewnętrzny, czyli relacje elementów w systemie). System społeczny funkcjonuje dzięki różnicy między nim samym a otoczeniem. Trwa dzięki temu, że wykonuje operacje, te zaś doprowadzają do samowytwarzania się (autopoezy) systemu (inaczej: jego zmian) w reakcji na bodźce ze zmieniającego się otoczenia. Operowanie systemem polega na wyróżnianiu się części (podsystemów).

Opis systemu rachunkowości według kryterium odbiorców uznaje się jako jednolitą formę rozróżnienia systemu w metodologii opisu funkcjonalnego systemu, pozwala na ewolucję systemu rachunkowości i jego ustabilizowanie się na wyższym poziomie złożoności. Różne potrzeby informacyjne odbiorców na wyjściu (właściciel kapitału, menedżer) uformowały system rachunkowości, jednakże dynamiczne zmiany, jakie następują od końca XX wieku wewnątrz podmiotów gospodarczych (silna orientacja rynkowa, nowe technologie, nowe formy transakcji itd.) oraz zmiany zachodzące w środowisku (globalizacja rynków, konkurencja, nowe technologie, rozwój wiedzy) wywołują wiele różnic w relacjach: system rachunkowości - środowisko.

2007 s. 13–24.). Ponadto, nowe oczekiwania użytkowników są tworzone przez wyrafinowanie praktyki biznesowej i technologie informatyczne (por. Rohan, 1996, s. 50 [w:] Zoysa, Rudkin, 2010, s.183–202).

Integracja informacji wewnątrz systemu rachunkowości zbudowanego z podsystemu rachunkowości finansowej i podsystemu rachunkowości zarządczej (operacyjnej i strategicznej) stała się dodatkowym aspektem rozpatrywanym w kontekście prawidłowego stosowania MSR/MSSF w procesie sporządzania sprawozdania finansowego. Aspekt ten był szeroko omawiany w literaturze zagranicznej (Weissenberger, Angelkort, 2011) i literaturze polskiej, w tej ostatniej dodatkowo, w kontekście wąskich ram rachunkowości wyznaczonych w ustawie o rachunkowości i jakości sprawozdań finansowych według MSR/MSSF¹⁹.

Obecnie wyróżniany w systemie rachunkowości podsystem rachunkowości finansowej, generujący informacje użyteczne dla odbiorców zewnętrznych (inwestorzy, agendy podatkowe), jest on uznawany za niewystarczająco przejrzysty z uwagi na zbyt duże różnice w potrzebach informacyjnych odbiorców. Według teorii systemów społecznych, aby w systemie rachunkowości zachować transparentność w komunikowaniu się z odbiorcami należy dokonać dekompozycji jego podsystemu rachunkowości finansowej. Dekompozycja podsystemu powinna odbyć się według odmienności informacji oczekiwanych przez odbiorców zewnętrznych, stąd należy wyodrębnić rachunkowość (finansową) właścicielską generującą sprawozdania finansowe oraz rachunkowość (finansową) podatkową dostarczającą informacje dla organów podatkowych. Ponadto działalności biznesowej nie można analizować w oderwaniu od szerszego kontekstu ekonomiczno-społecznego i jedynie przez pryzmat interesów oraz odpowiedzialności wobec inwestorów, ale należy brać pod uwagę także kontekst jej odpowiedzialności za współtworzenie i kształtowanie całego systemu społecznego. Współczesne korporacje nastawione na działalność z zastosowaniem innowacyjnych technologii, przy jednoczesnym zmniejszaniu zużycia zasobów naturalnych, opracowują nowoczesne modele biznesu²⁰. Znaczenie sprawnego przepływu istotnych i rzetelnych informacji stanowiących podstawę racjonalnych decyzji nie tylko biznesowych, ale także społecznych, politycznych i środowiskowych, zmieniła rachunkowość finansową – w tym sprawozdawczość jako jej integralną część - w rachunkowość biznesową, łączącą w sobie zarówno informacje finansowe jak i niefinansowe. Informacja niefinansowa

¹⁹ Zdaniem I. Sobańskiej i E. Walińskiej (2018) obszarem tym w Polsce zajmowało się zaledwie kilku badaczy, m.in.: I. Sobańska (2004), P. Kabalski (2012), J. Michalak, 2014 (zob. Sobańska, Walińska, 2018 s.163).

²⁰ Model biznesu to sposób kreowania wartości oraz unikatowa kombinacja procesów i zasobów, mający wpływ na sytuację podmiotu prezentowaną w sprawozdaniu finansowym i w innych raportach. Różnica między modelem biznesu a strategią i zamierzenia kierownictwa polega przede wszystkim na zastosowaniu kryterium okresu, na jaki opracowane są powyższe elementy zarządzania jednostką. Strategia przedsiębiorstwa może zostać zmieniona w krótkim okresie, zaś zmiana modelu biznesu jest bardziej trwała i ma większe znaczenie dla sposobu wykorzystania zasobów i organizacji jednostki w dłuższym okresie. Więcej o modelach biznesowych i znaczeniu ich dla systemu rachunkowości pisali np.: J. Michalak, B. Bek-Gaik, M. Karwowski (2018), E. Walińska, B. Bek-Gaik, J. Gad (2017 s. 51–60).

w sprawozdawczości przedsiębiorstw cieszy się coraz większym zainteresowaniem. Publikowane raporty społeczne, raporty środowiskowe lub raporty zintegrowane²¹ są odpowiedzią na rosnącą popularność i wagę zagadnień społecznych i środowiskowych również wśród współczesnych inwestorów, często instytucjonalnych, ponoszących największe ryzyko związane z działalnością podmiotu. Inwestor oczekuje dostępu do informacji o sytuacji finansowej i perspektywach rozwoju przedsiębiorstwa, tworzonych na podstawie danych, a informacje generowane na potrzeby menedżerów często pochodzą wprost z podsystemu rachunkowości zarządczej. Konsekwencją zmian w otoczeniu jednostki gospodarczej, jest przebudowa struktury systemu rachunkowości, która nadal obejmuje dwa podsystemy: rachunkowość biznesową i rachunkowość podatkową²². Pierwszy podsystem tworzą: zintegrowana rachunkowość finansowa (właścicielska) i rachunkowość zarządcza (strategiczna), natomiast drugi jest wyodrębnionym podsystemem rachunkowości podatkowej. Rachunkowość biznesowa generuje zatem informacje finansowe i niefinansowe, które wykorzystywane są do ujawnień, takich jak: opis otoczenia, czyli warunków zewnętrznych, w akich funkcjonuje jednostka, analityczny wykaz kluczowych czynników wpływających na pomnażanie jej wartości, ujawnienia dotyczące strategii, długo- i krótkoterminowych planów i zamierzeń, analizy konkurencyjności działań jednostki i realne możliwości jej poprawienia, oszacowanie ryzyka działalności. Ujawnienia te tworzą zintegrowany raport biznesowy (Świdarska, 2007, s. 322), będący efektem zacierania się granic między rachunkowością finansową i zarządczą, które jak już wyżej wspomniano są spowodowane głównie rosnącym profesjonalizmem inwestorów oraz postulowanymi przez nich potrzebami informacyjnymi. Zdaniem M. Sobczyk (2012) zintegrowane raportowanie związane jest z holistycznym podejściem, umożliwiającym interesariuszom organizacji zrozumienie tego, jak organizacja funkcjonuje. Zintegrowany raport ujawnia związki istniejące między finansowymi i niefinansowymi (społecznymi, środowiskowymi i z zakresu ładu korporacyjnego) aspektami działania organizacji oraz wynikające z tego szerokie i długofalowe konsekwencje.

Reasumując, choć tradycyjne koncepcje rachunkowości nie uległy dezaktualizacji, zmieniło się postrzeganie roli rachunkowości w przedsiębiorstwie. Obecnie aspekt techniczny,

²¹ Interesującym opracowaniem w obszarze raportowania informacji niefinansowych w szerokim kontekście jego rozwoju oraz znaczenie ujawniania informacji niefinansowych w raportach biznesowych, jest publikacja autorstwa E. Śnieżek, J. Krasodomska, A. Szadzińska (2018).

²² Podejście to zaproponowały E. Walińska i I. Sobańska (2018). Autorki podkreślały znaczenie podsystemu rachunkowości podatkowej, kreowanego przez przepisy prawa, odmienne od zasad przyjętych w polityce rachunkowości podmiotu. Wyodrębnienie tego podsystemu jest skutkiem harmonizacji międzynarodowych regulacji (MSR/MSSF) oraz intensywnej transformacji gospodarki w Polsce (zob. Sobańska, Walińska, 2018, s.166–176).

czyli prowadzenie ksiąg rachunkowych jest mniej priorytetowym zagadnieniem niż aspekt merytoryczny zapewniający wzrost funkcjonalności systemu, przejawiającej się wzrostem jakości i użyteczności informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym. Współczesne definicje rachunkowości podkreślają rolę informacyjną rachunkowości, a także systemowe podejście do procesów zachodzących w firmie. Znacznym modyfikacjom w ostatnich latach uległa sprawozdawczość finansowa, tzn. jej forma i treść. Zwiększanie zakresu ujawnień w sprawozdaniach finansowych czy raportach biznesowych jest przedmiotem wielu opracowań, a na zmiany modelu ujawnień wpływają w szczególności.:

- a. oddziaływanie przepisów prawnych, standardów, instytucji nadzorczych itp.;
- b. wymagania stawiane przedsiębiorstwu przez użytkowników sprawozdań i raportów finansowych;
- c. wdrażanie w samych przedsiębiorstwach zasad etycznego biznesu²³.

Ewolucyjny charakter zmian w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw, polegający na zwiększaniu zakresu ujawnień, oparty jest na koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu będącej naturalną konsekwencją idei rozwoju zrównoważonego. Zwiększone oczekiwania informacyjne otoczenia wynikające ze zmian uwarunkowań społeczno-ekonomicznych, w których funkcjonują jednostki gospodarcze, wymagają mierzenia poniesionych kosztów i uzyskanych efektów w celu określenia efektywności i skuteczności prowadzonej działalności.

Nie ulega wątpliwości, że zarówno teoretycy, jak i praktycy zarządzania, a więc również rachunkowości, dostrzegają następujące zmiany, starają się je zidentyfikować i zrozumieć, jak również zaproponować rozwiązania praktyczne w zakresie dostosowania systemów przetwarzania danych oraz wspomagania decyzji. Obecnie to wzrost świadomości ekologicznej interesariuszy oraz dążenie podmiotów gospodarczych do coraz większej transparentności podejmowanych działań implikuje potrzebę rozliczenia się jednostek gospodarczych z wpływu na środowisko, co z kolei determinuje konieczność pozyskania właściwej pod względem jakości i użyteczności informacji, którą zapewnia system rachunkowości i ujawnienia jej w sprawozdawczości. Istotną rolę w szerszym zakresie ujawnień, a także w tworzeniu i komunikowaniu informacji niefinansowej pełni rachunkowość odpowiedzialności społecznej.

²³ Zagadnienia te poruszały m.in.: M. Marcinkowska (2004, s. 8–9); E. Walińska, A. Jurewicz (2009 [w:] I. Sobańska, T. Wnuk-Pel (red.), s. 131–142).

1.2.2. Ewolucja współczesnej rachunkowości

We współczesnym świecie istnieje nieustanna presja, aby informacje dostarczane przez rachunkowość miały coraz większe znaczenie dla decyzji biznesowych, alokacji zasobów i kontroli operacyjnej. Obecna era intensywnej globalnej konkurencji zmusza wszystkie przedsiębiorstwa do dążenia do doskonałości i tworzenia wartości dla klientów. Zwiększona orientacja na procesy biznesowe, jakość produktów i usług, poziom zapasów, zarządzanie łańcuchem wartości i poprawę polityki kadrowej zapewnia tym przedsiębiorstwom konkurencyjną pozycję, aby mogły stać się podmiotami światowej klasy. W konsekwencji rachunkowość odgrywa kluczową rolę w realizacji funkcji wchodzących w skład procesu zarządzania (tj.: planowanie, kontrola, organizowanie, komunikowanie i motywowanie) ze względu na swój informacyjny charakter. Z uwagi na panujące zmienne warunki w otoczeniu gospodarczym, realizacja nadrzędnej funkcji rachunkowości, czyli tworzenie użytecznej informacji ekonomicznej w myśl zasady jasnego i rzetelnego odzwierciedlania działalności gospodarczej, jest zadaniem wielowymiarowym i skomplikowanym. Niewątpliwie status rachunkowości jako systemu informacyjnego jest obecnie bezdyskusyjny. To funkcja informacyjna stała się impulsem do rozwoju rachunkowości, ciągłego doskonalenia jej metod, form i stosowanych technik prezentacji (Śnieżek, Wiatr, 2017, s.114).

Jak już wspomniano, przyjmując strukturę systemu rachunkowości zgodnie z założeniami opisu zewnętrznego, tj. funkcjonalnego (Sobańska, 2012), rachunkowość podlega nieustannym zmianom, którym przyświecają w szczególności:

- osiągnięcia ogólnej teorii systemów,
- rozwój teorii i praktyki rachunkowości w kierunku harmonizacji i konwergencji²⁴,
- dynamika zmian uwarunkowań wewnętrznych i otoczenia jednostek w globalnej gospodarce.

Wpływ na te przemiany ma również rozwój społeczeństw, między innymi rosnący profesjonalizm inwestorów oraz formułowane przez nich precyzyjne potrzeby informacyjne. W konsekwencji mocno zacierają się różnice między informacjami generowanymi w systemie rachunkowości na potrzeby wewnętrzne (kierownictwa jednostki) a informacjami oczekiwanymi przez użytkowników zewnętrznych (właścicieli i innych akcjonariuszy).

²⁴ Problematyka konwergencji w rachunkowości wśród polskich autorów jest omawiana w kontekście generowania w systemie rachunkowości finansowej wysokiej jakości informacji dostosowanej do wymogów MSSF. Zdaniem wielu autorów, założenia te trudno osiągnąć bez implementacji w przedsiębiorstwie zaawansowanych systemów operacyjnej i strategicznej rachunkowości zarządczej, trudno jest osiągnąć założenia (por. Sobańska, 2003, 2007; Szychta, 2007; Kabalski, 2012).

Wykorzystywany od dawna opis funkcjonalny systemu rachunkowości składającego się z rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej coraz częściej uznawany jest za niedostosowany do panującej sytuacji gospodarczej, a przejrzystość w komunikowaniu informacji odbiorcom jest mocno kwestionowana przez praktyków biznesu. Rachunkowość pozostaje pod wpływem uwarunkowań otoczenia, ale również kreuje to otoczenie, stąd tak ważne jest adaptowanie się współczesnego systemu rachunkowości do nowych potrzeb informacyjnych zarządzających i inwestorów. Nastawienie akcjonariuszy na wzrost wartości w perspektywie długoterminowej, przy implementacji idei zrównoważonego rozwoju do modelu biznesu, a także rozbieżność w informacji wymaganych przez urzędy podatkowe, dały impuls do wyodrębnienia się nowej formuły opisu funkcjonalnego systemu rachunkowości. Zgodnie z teorią systemów społecznych system rachunkowości wchodzi w nową fazę rozwoju, z zastosowaniem jednolitego kryterium – różnic informacyjnych użytkowników systemu (Sobańska, Walińska, 2018).

Jak wcześniej wspomniano, niezależnie od ewolucji systemu rachunkowości, cel jej można podzielić na dwa główne aspekty: kontrolę i podejmowanie decyzji (Zimmerman, 2000). Kontrola to planowanie, zasoby technologiczne, kontrole administracyjne i kulturową oraz systemy wynagrodzeń, podczas gdy podejmowanie decyzji obejmuje decyzje strategiczne i operacyjne (Malmi, Ikäheimo, 2003, Malmi, Brown, 2008). W ramach rachunkowości finansowej kontrola odnosi się do działań zarządu, odpowiedzialnego przed interesariuszami, zwłaszcza przed inwestorami, w zależności od przekazanych im zasobów, a podejmowanie decyzji odnosi się do wyceny, w której informacje są dostarczane inwestorom w celu podejmowania świadomych decyzji (Hemmer, Labro, 2008). Dla celów zarządzania kierownictwo, oprócz wielu innych informacji, korzysta z tych zawartych i ujawnianych w retrospektywnych rocznych i kwartalnych sprawozdaniach finansowych, aby sprostać presji związanej z odpowiedzialnością (Zeff, 2005, Ikäheimo, Taipaleenmäki, 2010).

Rachunkowość finansowa ewoluowała w kierunku przyszłościowej wyceny, pomagając inwestorom w podejmowaniu decyzji (Jones, Luther, 2005, Eierle, Schultze, 2008, Hemmer, Labro, 2008). Rachunkowość zarządcza ewoluowała od retrospektywnych celów związanych z kontrolą do wybiegających w przyszłość systemów informacyjnych, planowania i kontroli strategicznej oraz podejmowania decyzji. Tradycyjnie rachunkowość zarządcza koncentrowała się na corocznych kontrolach w stabilnych i ograniczonych konkurencyjnie warunkach operacyjnych, ze względu na zapotrzebowanie menedżerów na informacje historyczne w celu zrozumienia wyników i kontroli odpowiedzialności w ich organizacji (Ikäheimo,

Taipaleenmäki, 2010). Budżetowanie i analizy opłacalności inwestycji kapitałowych były częścią informacji prospektywnej w rachunkowości zarządczej.

Fundamentalną zmianą w rachunkowości było przejście od kosztów historycznych do wyceny zasobów według wartości godziwej. Głównym celem rachunku kosztów historycznych jest spełnienie celów związanych z zarządzaniem sprawozdawczością finansową, podczas gdy rachunkowość według wartości godziwej koncentruje się na celach wyceny w sprawozdawczości finansowej. W konsekwencji bilans staje się głównym narzędziem przekazywania informacji akcjonariuszom; wszystkie aktywa i zobowiązania są rejestrowane według wartości godziwej; w rachunku zysków i strat wykazuje się rzeczywisty dochód ekonomiczny, tj. zmiany wartości przedsiębiorstwa w okresie obrachunkowym; a bieżące zyski nie stanowią miarodajnej podstawy do prognozowania przyszłych zysków. Rachunkowość według wartości godziwej częściowo wypełnia lukę w asymetrii informacyjnej między inwestorami a analitykami finansowymi, pod względem strategicznych wyborów na poziomie korporacji oraz zdolności kierownictwa firmy do podejmowania odpowiedzialnych decyzji budujących przyszły sukces biznesowy. Te oczekiwania w stosunku do wartości godziwej stanowią poważne wyzwanie dla rachunkowości zarządczej, jako głównego źródła informacji wybiegających w przyszłość (por. Penman, 2007, Hemmer, Labro, 2008; Sobańska 2007, Kabalski, 2012).

Wdrożenie systemu kontroli nad sprawozdawczością finansową, związanego z łaodem korporacyjnym (por. Gad, 2019), również poszerzyło rolę rachunkowości finansowej w zarządzaniu, od zwykłego wywiązywania się z odpowiedzialności wobec akcjonariuszy, w kierunku szerszych wymogów i praktyk w zakresie przejrzystości korporacyjnej oraz odpowiedzialności wobec całego społeczeństwa. Z drugiej strony obserwuje się również zwiększoną „wewnętrzną przejrzystość”, którą umożliwiają systemy informacyjne raportowania zarządczego. W przeszłości dominowały raporty roczne w formie papierowej, obecnie nawet menedżerowie najwyższego szczebla mogą analizować dane w wielu wymiarach, wykorzystując elektroniczne systemy raportowania online.

Zorientowanie na przyszłość otoczenia operacyjnego i charakteru operacji biznesowych nakłada na system rachunkowości nowe wymagania. Doprowadziło to do wykorzystywania zorientowanych na przyszłość informacji finansowych i niefinansowych. Technologia informacyjna w postaci systemów klasy ERP²⁵ umożliwiła tworzenie wydajniejszych prognoz

²⁵ System ERP to oprogramowanie integrujące zasoby i procesy biznesowe w przedsiębiorstwie, a główne operacje są połączone w jednym module oprogramowania w celu poprawy efektywności operacyjnej (por. Matolcsy *i in.*,

krótkoterminowych, ale i długoterminowych strategii, wspomagających planowanie procesów biznesowych (por. Scapens i Jazayeri, 2003; Chen i in., 2012). Na popularność systemów ERP ma wpływ również fakt, iż poprawiają efektywność operacyjną i biznesową (por. Ke, Wei, 2008).

Koncepcja zrównoważonego rozwoju radykalnie rozszerzyła zakres modeli biznesu, uwzględniając różnych interesariuszy, społeczną odpowiedzialność biznesu, ekologię i przejrzystość. Niewątpliwie społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jest ściśle powiązana z przejrzystością, rozliczalnością i legitymacją (Gray, 2010), czego konsekwencją są sporządzane i publikowane raporty CSR. Z drugiej strony, strategiczne znaczenie zrównoważonego rozwoju należy przekształcić w operacyjne działania wdrożeniowe związane z społeczną odpowiedzialnością, gdyż pomiar i zarządzanie wynikami i ulepszeniami w tym zakresie stają się kluczowe (Maas, Liket, 2011; Schaltegger, Burritt, 2010). Wysokiej jakości sprawozdawczość, w celu osiągnięcia przejrzystości, wymaga dobrej komunikacji zewnętrznej - w zakresie kluczowych problemów dotyczących społecznej odpowiedzialności oraz specyfiki oczekiwań interesariuszy. Aby taką jakość osiągnąć potrzebne są spójne, porównywalne systemy gromadzenia informacji i zarządzania, które dostarczą wiarygodnych i szeroko rozumianych informacji, do wykorzystania jako podstawa ujawnień oraz wsparcie w procesie podejmowania decyzji. Z kolei podejmowanie właściwych decyzji wymaga właściwego zrozumienia odpowiednich celów podmiotu gospodarczego w zakresie:

- społecznej odpowiedzialności,
- skutków i możliwego wkładu przedsiębiorstw w rozwiązywanie problemów w tym zakresie,
- skuteczności i wydajności zasobów (procesów i narzędzi) służących do osiągnięcia tych celów,
- sytuacji decyzyjnych i potrzeb informacyjnych podmiotów wdrażających projekty i działania w zakresie CSR.

Zatem aby stworzyć przejrzystość, a także zapewnić wsparcie decyzji zarządczych w zakresie działań doskonalących, potrzebna jest koordynacja i organizacja wewnętrznych pomiarów informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i procesów zarządzania w firmie²⁶.

2005; Chou i Chang, 2008). Zdaniem P. Ketikidis i in. (2008) system ERP zwiększa przewagę konkurencyjną firmy (Ketikidis, 2008).

²⁶ Pomiar wyników w obszarze CSR jest postrzegany jako proces gromadzenia, analizowania i przekazywania informacji na temat wyników w CSR w celu wspierania lepszych decyzji zarządczych (Burritt, Schaltegger, 2010; Schaltegger, Wagner, 2006). K. Maas i K. Liket (2011) wskazali na trzydzieści współczesnych metod pomiaru

Chociaż rachunkowość i sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju były popularnymi tematami badawczymi w ciągu ostatnich 20 lat, skupienie się na założeniach odpowiedzialności korporacyjnej (Bebbington i in., 2017) jest nadal konieczne, aby poruszać problematykę zrównoważonego rozwoju. Firmy mają trudności z realizacją „programu zrównoważonego rozwoju” (Mäkelä i in, 2017), a organizacje mają problemy z raportowaniem zrównoważonego rozwoju. Dużym problemem jest brak powiązania społecznej odpowiedzialności z celami zrównoważonego rozwoju proponowanymi przez organizacje międzynarodowe, nawet przez największe przedsiębiorstwa²⁷. Chociaż wytyczne i standardy zewnętrznej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju są dobrze znane na całym świecie, znacznie mniej wiadomo na temat rozwoju rachunkowości zrównoważonego rozwoju z perspektywy sytuacyjnej, szczególnie w jaki sposób firmy włączają kwestie zrównoważonego rozwoju i społecznej odpowiedzialności do ich systemu informacyjnego (Dagiliene, Šutiene, 2019). Zdaniem K. Soderstrom i współpracowników (2017) w ciągu kilku lat znacznie rozwinęły badania nad integracją zrównoważonego rozwoju w systemach informacyjnych, dotyczących zarządzania jednostką, jednakże nieustannie prowadzone są badania empiryczne koncentrujące się na sposobach integracji zrównoważonego rozwoju w ramach systemów informacyjnych rachunkowości zgodnie ze zmiennymi warunkowymi²⁸.

Projektowanie pomiaru wyników w zakresie społecznej odpowiedzialności na potrzeby wewnętrznego zarządzania powoduje zupełnie inne wymagania niż tworzenie danych do raportowania zewnętrznego. Zanim jakkolwiek firma będzie mogła wykorzystać informacje finansowe lub niefinansowe do rozliczania działalności lub do podejmowania decyzji strategicznych, musi mieć pewność co do jakości zebranych informacji. Dlatego zarządzający jednostką powinni gromadzić dane dotyczące społecznej odpowiedzialności z takim samym rygiorem, jak wszelkie dane finansowe (Hartmann i in., 2013).

Wewnętrzni interesariusze organizacji oczekują szczegółowych, zdezagregowanych informacji dostosowanych do konkretnego przypadku, sytuacji decyzyjnej i określonych celów związanych z poprawą wydajności. Zamiast skonsolidowanych danych dotyczących całej

wplywu społecznego. Stwierdzono, że metody pomiaru wpływu społecznego różnią się w następujących wymiarach: cel, ramy czasowe, orientacja, długość ramy czasowej, perspektywa i podejście. Przeanalizowano główne cechy wspólne i różnice między metodami oraz zdefiniowano charakterystykę metod (Maas, Liket, 2011).
²⁷ Potwierdzają to badania KPMG (The road ahead The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017). Wyniki pokazują, iż ponad 90% z 250 największych światowych firm publikuje raporty dotyczące zrównoważonego rozwoju, podczas gdy tylko 43% z nich wiąże odpowiedzialność biznesu z celami zrównoważonego rozwoju proponowanymi

²⁸ L. Dagiliene i K. Šutiene (2019) w przeglądzie literatury wymieniają badania dotyczące integracji zrównoważonego rozwoju z systemami kontroli zarządzania i systemami pomiaru wydajności, np.: S. Schaltegger, J. Hörisch (2017); A. Riccaboni, E. Leone (2010); C. Searcy (2012) (Dagiliene, Šutiene, 2019).

organizacji wymagane są szczegółowe dane liczbowe dotyczące procesów produkcji, miejsc produkcji i komponentów wykorzystywanych do wytworzenia konkretnego produktu, a także alternatywnych sposobów produkcji, projektowania produktów i organizacji (por. Schaltegger i in., 2015).

1.2.3. Wpływ uwarunkowań sytuacyjnych na system rachunkowości organizacji

Zróznicowane funkcje i cele zarządzania procesami biznesowymi determinują budowanie i ciągłe udoskonalanie systemów informacyjnych uwzględniających różne orientacje zarządzania (Ammar, 2017). W ciągu ostatnich dziesięcioleci kilka czynników ekonomicznych i politycznych znacząco wpłynęło na porządek społeczny i zatarło tradycyjny podział sfer publiczno-prywatnych. Postępująca globalizacja działalności gospodarczej zwiększyła wolumen i tempo międzynarodowego handlu i inwestycji oraz doprowadziła do bezprecedensowego wzrostu siły korporacji (Kudłak, Low, 2015, s. 215–227). Jednocześnie korporacje przestały być jedynie odbiorcami porządku instytucjonalnego; coraz częściej go tworzą i przeprojektowują. Niemniej jednak nadal niektórzy przyjmują założenie, że firmy koncentrują się wyłącznie na zyskach, a zadaniem systemu państwowego jest dostarczanie dóbr publicznych. W tym ujęciu firmy są postrzegane jako podmioty gospodarcze, a rządy i ich agencje państwowe są uważane za elementy otoczenia politycznego. Jednak w warunkach globalizacji ścisły podział ról między prywatnym biznesem a rządem danego państwa już nie obowiązuje. Wiele przedsiębiorstw zaczęło przyjmować odpowiedzialność społeczną i polityczną, która wykracza poza wymogi prawne i wypełnia lukę regulacyjną w globalnym zarządzaniu. Tradycyjna relacja między sektorem publicznym i prywatnym stała się mniej wyraźna, a tym samym na nowo zdefiniowano rolę i pozycję przedsiębiorstw i korporacji (Scherer, Palazzo 2008, s. 413–431). Uwarunkowania ekonomiczne i polityczne wpłynęły na rolę i znaczenie współczesnego systemu rachunkowości. Jak wskazuje R. Ignatowski „wśród czynników kształtujących rozwój rachunkowości można wyróżnić: główne źródła finansowania działalności jednostek gospodarczych, system prawny, poziom inflacji, wielkość i złożoność form jednostek gospodarujących na rynku, modele i style zarządzania, elementy kulturowe i spuściznę narodową, tworzenie się globalnej gospodarki bez barier inwestowania, migrację ludności (Ignatowski 2007, s. 510).

Wśród wielu teorii uznawanych jako fundament współczesnych badań w rachunkowości i zarządzaniu ważne miejsce zajmuje teoria uwarunkowań sytuacyjnych.

Angielski termin contingency, występujący w anglojęzycznej nazwie teorii uwarunkowań sytuacyjnych (contingency theory), oznacza, że „coś jest prawdziwe tylko w określonych warunkach” (Chenhall 2003, [za:] Saidu Badara 2017, s. 18). Badacze stosują ją do objaśniania skali i heterogeniczności zastosowań rachunkowości zarządczej (Łada i Kozarkiewicz, 2014). Teoria uwarunkowań sytuacyjnych – nazywana także teorią kontyngencji – zaliczana jest do teorii średniego zasięgu i wywodzi się z badań organizacyjnych, pierwotnie koncentrujących się na skutecznym przywództwie, efektywnej motywacji zespołów pracowniczych oraz kształtowaniu struktur organizacyjnych (Łada, 2014, s. 44-45). Służy przede wszystkim jako podstawa badań nad wpływem czynników otoczenia zewnętrznego oraz wewnętrznych uwarunkowań organizacyjnych na rozwiązania stosowane w ramach systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach (Otley 1999; Langfield-Smith 1997). Teoria uwarunkowań sytuacyjnych została opracowana przez J. Woodwarda (1958) i zakłada, że nie ma jednego najlepszego sposobu zarządzania (Saidu Badara, 2017, s. 18), a działalność organizacji i jej funkcje zależą od wielu czynników wewnętrznych i zewnętrznych. Teoria ta sugeruje, że system informacyjny rachunkowości powinien być zaprojektowany w sposób elastyczny i powiązany z określonymi warunkami (Otley, 2016), aby wziąć pod uwagę środowisko i strukturę organizacyjną danego podmiotu.

Objasniając rozwój systemu rachunkowości z perspektywy teoretycznej na gruncie teorii uwarunkowań sytuacyjnych można stwierdzić, że systemy rachunkowości nie są uniwersalne i nie zawsze skuteczne dla każdej organizacji. Powinny być dostosowane do specyfiki przedsiębiorstwa i jego struktur organizacyjno–zarządczych (Gordon, Miller, 1976; Otley, 1980, 2016; Ginzberg, 1980; Reinking, 2012). Jak wskazują Hambrick i Lei teoria uwarunkowań sytuacyjnych jest swoistym połączeniem dwóch podejść: sytuacyjno-specyficznego (ang. *situation-specific approach*) i uniwersalistycznego (ang. *universalistic approach*) (Hambrick, Lei, 1985, s. 764).

Zgodnie z teorią uwarunkowań sytuacyjnych na każde przedsiębiorstwo mają wpływ czynniki, które powinny być uwzględnione w systemie rachunkowości:

- czynniki zewnętrzne charakteryzują specyfikę otoczenia gospodarczego, w którym funkcjonuje organizacja, uwzględniają działania przez nią podejmowane w odpowiedzi na oczekiwania i ograniczenia otoczenia, do najczęściej wskazywanych w dotychczasowych badaniach czynników zewnętrznych cytowany autor zaliczył: technologię, konkurencję rynkową, dynamikę i niepewność otoczenia oraz kulturę narodową,
- czynniki wewnętrzne są wzajemnie ze sobą powiązane i wiążą się ze stosowanymi praktykami, strategią, misją i modelem biznesowym. Wśród zidentyfikowanych czynników

wewnętrznych natomiast za najważniejsze uznał: wielkość organizacji, jej strukturę i strategię, systemy informacyjne, partycypację pracowników w zarządzaniu, pozycję rynkową, etap w cyklu życia produktów, a także cechy osobowe pracowników.

P. Otley (2016), na podstawie analizy badań opublikowanych w latach 1980-2014 potwierdził, że mimo rozległej już dziś wiedzy o potencjalnych czynnikach sytuacyjnych, zestaw uwarunkowań sytuacyjnych wymaga dalszej weryfikacji i uzupełniania (Otley, 2016, s. 45-62). Większość autorów uznaje (por. Otley, 1980, s. 422, [za:] Nita, 2013, s.196), że zgodnie z teorią uwarunkowań sytuacyjnych zarząd organizacji nie ma wpływu na czynniki sytuacyjne i nie może nimi sterować, natomiast zmienne, które mogą być sterowane w przedsiębiorstwie, nie mogą być uważane za zmienne sytuacyjne, ale rozwiązania w ramach systemu rachunkowości zarządczej. Studia empiryczne zorientowane na identyfikację określonych czynników sytuacyjnych i wykazanie ich powiązań z zastosowaniem wybranych metod rachunkowości są realizowane również w procesie optymalizacji modelu biznesowego oraz operacjonalizacji strategii. Teoria uwarunkowań sytuacyjnych daje możliwość jej zastosowania zarówno w ujęciu przekrojowym jak i porównawczym, w powiązaniu z metodami ilościowymi i jakościowymi.

Niektórzy akademicy stosują teorię uwarunkowań sytuacyjnych w ujęciu normatywnym (Donaldson, 2001, s. 2), opierając formułowane zalecenia na założeniu, że efektywność organizacji jest bezpośrednio skorelowana ze stopniem dopasowania jej kluczowych charakterystyk do czynników kontekstualnych – zmiennych sytuacyjnych. Jako typowy przejaw rozważań tego nurtu można wskazać liczne propozycje projektowania systemów zarządzania lub jego elementów w powiązaniu z określonymi uwarunkowaniami, np. branżowymi. Podstawowe założenia teorii uwarunkowań sytuacyjnych w ujęciu normatywnym przetransponowane na grunt rachunkowości zarządczej mówią o konieczności dostosowania systemów rachunkowości zarządczej do specyficznej sytuacji analizowanego podmiotu.

W ujęciu pozytywnym teoria uwarunkowań sytuacyjnych rachunkowości zarządczej (Langfield-Smith, 1997, s. 228-229; Otley, 1999, s. 367) jest zorientowana na wyjaśnianie zjawisk związanych z tworzeniem i ewolucją wewnętrznych systemów informacyjnych zarządzania, stosowanymi metodami obliczeniowymi, mechanizmami pozyskiwania i tworzenia informacji oraz oceną ich użyteczności lub skalą zastosowań. Sytuacyjne podejście do rachunkowości zarządczej zostało zapoczątkowane w latach 70. (Otley, 1980, s. 413-414). Teoria uwarunkowań sytuacyjnych z reguły jest stosowana jako teoria pozytywna wyjaśniająca obserwowaną heterogeniczność wykorzystania danych praktyk oraz ich efektywności.

Przyczyn tego zróżnicowania upatruje się w dwóch grupach czynników: zewnętrznych i wewnętrznych (Otley, 2016, s. 45-62).

Teoria uwarunkowań sytuacyjnych jest ważną i często wykorzystywaną teoretyczną podstawą prowadzenia badań empirycznych, a zróżnicowanie orientacji dotychczasowych analiz odzwierciedlają trzy grupy modeli: statyczne, dynamiczne i efektywności. Styczne modele umożliwiają wyjaśnienie wystąpienia istotnych zmian w rachunkowości zarządczej obserwowanych w praktyce. Modele dynamiczne natomiast są przydatne w badaniach, uwarunkowanych sytuacyjnie, długoterminowych trendów zmian w praktyce wewnętrznych systemów informacyjnych. Modele efektywności są zorientowane na badanie wpływu dopasowania metod rachunkowości zarządczej i specyfiki stosujących je podmiotów na osiągnięcia ekonomiczne organizacji. Łącznie modele te stanowią odzwierciedlenie różnych możliwych podejść do zastosowań teorii uwarunkowań sytuacyjnych w kolejnych badaniach naukowych nad praktyką rachunkowości zarządczej.

Czynniki sytuacyjne znajdują się często poza sferą oddziaływania organizacji, co znacząco utrudnia proponowanie uniwersalnych rozwiązań w zakresie rachunkowości, szczególnie zarządczej. To sprawia, że teoria uwarunkowań sytuacyjnych stanowi ważny nurt w badaniach nad rachunkowością zarządczą. Wzrastająca interdyscyplinarność rachunkowości ogranicza znacząco uniwersalizm. Założenie teorii sytuacyjnej wskazuje na konieczność dostosowania rachunkowości zarządczej do sytuacji analizowanego podmiotu. Zastosowanie teorii uwarunkowań sytuacyjnych w badaniach naukowych dotyczy głównie czynników determinujących rachunkowość zarządczą, ponieważ rachunkowość finansowa jest zdefiniowana głównie przez konkretne ramy prawne, standaryzujące zakres i strukturę sprawozdania finansowego określonej organizacji. Należy zatem, w kontekście zmian zachodzących w otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym, modyfikować systemy rachunkowości, a w szczególności rachunkowości zarządczej oraz stosowane w ramach tych systemów koncepcje i metody. Według B. Nity: „podejście badawcze w rachunkowości zarządczej w nurcie uwarunkowań sytuacyjnych uwzględnia następujące cztery aspekty: zbiór analizowanych zmiennych sytuacyjnych, pytania badawcze, które odnoszą się do metod rachunkowości zarządczej, typ teorii rachunkowości (pozytywna lub normatywna) oraz odpowiednie metody badań” (Nita, 2013, s. 196). Wśród badań nawiązujących do nurtu teorii uwarunkowań sytuacyjnych przeważają ważne miejsce zajmują analizy wdrażania i wykorzystywania metod rachunkowości zarządczej (Cadez, Guilding, 2008; Nimtrakoon, Tayles, 2010; McLellan, 2014; Wnuk-Pel, 2014; Šiška, 2016; Amara, Benelifa, 2017; Szychta, 2018, 2019).

Reasumując system rachunkowości nie jest oderwany od otaczającego go, złożonego środowiska. System ten opisywany z perspektywy zewnętrznej, czyli relacji system–otoczenie, pozostaje w interakcji z nim, zmienia się pod wpływem otoczenia i wprowadza zmiany w podsystemach. Przy projektowaniu nowych rozwiązań i elementów systemu rachunkowości istotna jest identyfikacja wielu zmiennych, takich jak jego otoczenie, struktura organizacyjna, stosowane rozwiązania technologiczne czy strategia biznesowa. Obecnie kolejnym istotnym czynnikiem warunkującym nowoczesny system rachunkowości jest identyfikacja i wpływ koncepcji społecznej odpowiedzialności na działalność przedsiębiorstwa. W wielu krajach nie ma, jak dotąd, ścisłych wytycznych dotyczących tego, jakie informacje związane ze społeczną odpowiedzialnością powinny być gromadzone i prezentowane publicznie dla różnych interesariuszy, za pośrednictwem określonych kanałów. Warto zatem rozważyć rolę współczesnych systemów rachunkowości w generowaniu informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu, w kontekście zrównoważonego rozwoju.

1.3. Rola systemu rachunkowości w generowaniu informacji o społecznej odpowiedzialności

1.3.1. Rachunkowość społecznej odpowiedzialności

Wzrost znaczenia opracowywania i publikowania rzetelnych informacji pozafinansowych, gdzie główną rolę można przypisać aspektom środowiskowym i społecznym, jest skutkiem wpływu koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw na ewolucję sprawozdawczości. Rachunkowość, spełniając funkcję informacyjną, kontrolną i sprawozdawczą jest podstawą do rozrachunku jednostki z tytułu odpowiedzialności społecznej. Na skutek zmian zachodzących w otoczeniu jednostki, a także z powodu rozszerzenia grona podmiotów zainteresowanych informacją, nastąpiła zmiana orientacji z informacji wyłącznie finansowych generowanych przez system rachunkowości na informacje niefinansowe pochodzące z wielu podsystemów systemu organizacyjno-zarządczego podmiotu. Zdaniem E. Burzym (2008) realizacja zadań społecznej odpowiedzialności w jednostkach gospodarczych nie może być prawidłowo realizowana bez stworzenia udokumentowanej podstawy do rozrachunku z tytułu odpowiedzialności za efektywność i społeczno-ekonomiczną racjonalność gospodarowania, prezentowanej w wewnętrznej i zewnętrznej sprawozdawczości. Komunikacja zagadnień środowiskowych i społecznych w rachunkowości stanowi warunek konieczny do rozliczania podmiotów za wpływ ich działalności na otoczenie. W literaturze przedmiotu wprowadzono pojęcie rachunkowości

społecznej (ang. *social accounting*)²⁹ rozumianej jako „procesu informowania poszczególnych grup interesariuszy oraz ogółu społeczeństwa o społecznych i środowiskowych skutkach ekonomicznych działań organizacji” (Krasodomska, 2014, s. 192). Rachunkowość społeczna to idea oparta na rachunku odpowiedzialności, czyli rozliczaniu się jednostki gospodarczej przed interesariuszami z prowadzonej działalności i jej wyników. Umożliwia to funkcjonowanie w podmiocie gospodarczym systemu informacyjnego rachunkowości, który tworzy podstawę dokumentacyjną i informacyjną do rozliczania zarządu przed społeczeństwem (Gierusz, Martyniuk, 2009, s. 125). Początkowo rachunkowość społecznej odpowiedzialności określano mianem rachunkowości środowiskowej lub rachunkowości ekologicznej (ang. *environmental accounting*)³⁰, a także rachunkowości zielonej (ang. *green accounting*) czy też rachunkowości zrównoważonej (ang. *sustainability accounting*). Rachunkowość społecznej odpowiedzialności koncentruje się na jakości i zakresie zamieszczanych informacji niefinansowych. Uwzględnia obciążenia i korzyści dla społeczeństwa, a wskazując miejsca ich powstawania, pomaga określić wartość odpowiedzialnych społecznie działań korporacji, ale również mniejszych jednostek. Przedmiotem tego rodzaju rachunkowości jest pomiar i publikacja informacji o wpływie działalności przedsiębiorstwa na społeczeństwo. Informacje generowane przez system rachunkowości społecznie odpowiedzialnej mogą być wykorzystywane przez zarządy zarówno na potrzeby wewnętrzne, jak i zewnętrzne.

Do zadań rachunkowości społecznie odpowiedzialnej należy:

- ustanowienie zintegrowanego systemu miar ekonomicznych zdolnego do pozyskiwania informacji w trzech wymiarach: ekonomicznym, środowiskowym i społecznym;
- dostarczanie liczbowych podstaw do systematycznej oceny środowiskowego i społecznego wpływu działalności przedsiębiorstwa;
- wspomaganie kadry zarządzającej w procesach decyzyjnych poprzez odpowiedni pomiar kosztów i korzyści środowiskowych i społecznych związanych z wpływem firmy na środowisko;

²⁹ Według R. Graya trudno o spójną integrację kwestii społecznych i środowiskowych, a dla wielu to środowisko jest częścią tego, co społeczne. Obecnie dzięki zrównoważonemu rozwojowi można stwierdzić, że społeczność jest częścią środowiska. Trudno jest przyjąć jedno nazewnictwo w stosunku do rachunkowości społecznej odpowiedzialności. Autorka dokonując przeglądu literatury zagranicznej korzystając z bazy Emerald Journal, EBSCOhost czy ScienceDirect spotkała się z określeniami takimi jak: *social and environmental accounting*, *social accounting*, *social responsibility accounting*.

³⁰ Rachunkowość ekologiczna/środowiskowa dotyczy zagadnień pomiaru zużycia zasobów środowiska, kosztów ochrony środowiska, korzyści i strat ekologicznych oraz zobowiązań ekologicznych i ich prezentacji. Pomiar ten dotyczy oddziaływania negatywnego na środowisko oraz działań mających na celu zapobieganie degradacji środowiska, ograniczenie lub likwidację tego oddziaływania teraz i w przyszłości, a także naprawę już zaistniałych zniszczeń. Jednostka, wykorzystując rachunkowość jako system informacyjno-kontrolny w zakresie ochrony środowiska, zwiększa swoją świadomość ekologiczną (Macuda, 2015, s. 101–102).

- zgłaszanie istotnych i rzetelnych informacji (dotyczących zagadnień CSR) pozwalające na podejmowanie właściwych decyzji przez różne grupy interesariuszy;
- stworzenie warunków do niezależnych audytów raportów zawierających informacje CSR pod kątem ich przydatności (Waniak-Michalak i in., 2016).

Zdaniem E. Pogodzińskiej-Mizdrak (2010) jednym z czynników odpowiadających za sukces strategii społecznej odpowiedzialności biznesu jest system rachunkowości, który obejmuje metody wyceny, w szczególności wyceny bilansowej, interpretację i rejestrację zdarzeń gospodarczych, ale również raportowanie. Jak słusznie zauważyła J. Krasodomska (2010) informacje generowane w ramach systemu rachunkowości CSR, podobnie jak informacje tworzone w rachunkowości finansowej, powinny być rzetelne, kompletne i dostarczane na czas interesariuszom, aby można było je wykorzystać w procesach decyzyjnych. Dodatkowo podkreśla się, iż informacje te powinny prezentować w raportach najistotniejsze aspekty realizowanej strategii społecznej odpowiedzialności, uwzględniać wszystkie obszary działalności firmy i być porównywalne w czasie. Postuluje się również, aby zawartość takich raportów była zintegrowana ze sprawozdaniami finansowymi, wiernie oddając rzeczywistą sytuację firmy. Trend zmierza w kierunku wysokiej jakości, kompleksowych raportów biznesowych³¹.

Początek lat siedemdziesiątych XX wieku jest ogólnie uważany za okres, w którym badania w obszarze rachunkowości społecznej i środowiskowej po raz pierwszy stały się istotnym nurtem badawczym. Publikacje w tym okresie obejmowały prace empiryczne wskazujące na pierwsze inicjatywy dotyczące sprawozdawczości społecznej (w których kwestie pracownicze były przedmiotem szczególnej uwagi). W latach osiemdziesiątych i wczesnych dziewięćdziesiątych XX wieku w badaniach obszaru rachunkowości społecznej odpowiedzialności wykorzystywano podstawy teorii interesariuszy, ekonomii politycznej i teorii legitymizacji, w celu opisanie i wyjaśniania praktyk stosowanych w ramach rachunkowości społecznej i środowiskowej.

Kolejna kluczowa transformacja w rachunkowości społecznej odpowiedzialności nastąpiła pod koniec lat 80-tych, kiedy to w centrum uwagi znalazły się obserwacje nastawienia menedżerów do kwestii środowiskowych i społecznych jako elementu budującego przewagę

³¹ Raport biznesowy koncentruje w sobie informacje o potencjale przedsiębiorstwa, jego obecnej wartości oraz możliwościach jej podnoszenia w toku zrównoważonego rozwoju, w kierunku budowania przedsiębiorstwa przyszłości. Raport biznesowy powstał w drodze ewolucji będącej odpowiedzią na zmiany zachodzące w społeczeństwie i w otoczeniu biznesowym jednostki. Roczny raport został uzupełniony i rozszerzony o dobrowolne ujawnienia będące odpowiedzią na zapotrzebowanie informacyjne ze strony interesariuszy (zob. Śnieżek, 2016; Marcinkowska, 2004; Świdarska, 2008).

konkurencyjną i wyniki ekonomiczne przedsiębiorstw. Od połowy lat 90. XX wieku coraz częściej odnoszono się do „zrównoważonego rozwoju” jako kwestii o kluczowym znaczeniu, czego dowodem jest wzrost popularności sprawozdawczości „potrójnej linii” (ang. *triple bottom line*), obejmującej wymiar społeczny i gospodarczy oprócz wymiaru czysto środowiskowego. W ramach szerokiego obszaru badań rachunkowości społecznej odpowiedzialności istnieje wiele zagadnień, które były i są obecnie badane, a wybrane problemy badawcze zostały przedstawione w Tabeli 1.2.

Tabela 1.2. Wybrane problemy badawcze dotyczące rachunkowości społecznej odpowiedzialności w literaturze przedmiotu

Problem (pytanie) badawcze	Autor (rok)
Co ujawniają/raportują różne organizacje?	H. Teoh, G. Thong (1984); B. Andrews i in. (1989); J. Guthrie, L. Parker (1990); G. Harte, D. Owen (1991); M. Lynn (1992); C. Adams i in. (1995); R. Gibson, J. Guthrie (1995); M. Niskala i M. Pretes (1995); C. Deegan, B. Gordon (1996); G. Gamble i in. (1996); J-S. Choi (1999); F. Bell, G. Lehman (1999); M. Newson i C. Deegan (2002).
Czy praktyki w zakresie ujawniania informacji społecznych i środowiskowych mogą być powiązane z wynikami ekonomicznymi lub z przynależnością do branży, kraju pochodzenia (i kultura) lub wielkości organizacji?	R. Ingram, K. Frazier (1980); K. Trotman, G. Bradley (1981); A. Ullman (1985); S. Cowen i in. (1987); C. Fayers (1998); M. Newson, C. Deegan (2002).
Jak poszczególni interesariusze reagują na ujawnienia społeczne i środowiskowe?	R. Ingram (1978); S. Buzby, H. Falk (1978, 1979); J. Anderson, A. Frankle (1980); B. Jaggi, M. Freedman (1982); P. Shane, B. Spicer (1983); M. Freedman, B. Jaggi (1986, 1988); M. Epstein, M. Freedman (1994); W. Blacconiere, D. Patten (1994)
Jakie jest podejście księgowych do rachunkowości społecznej i środowiskowej?	K. Bebbington i in. (1994); C. Deegan i in. (1996)
Jaka jest zależność między ujawnieniami społecznymi i środowiskowymi a rzeczywistymi wynikami firmy?	J. Wiseman (1982); J. Rockness (1985)
Jaka jest rola instrumentów podatkowych w odniesieniu do ochrony środowiska?	W. Baumol (1975); J. Lockhart (1997); T. O’Riordan (1997)
W jaki sposób księgowi i specjaliści rachunkowości są kształceni w tym obszarze i jakie są przeszkody we włączaniu kwestii społecznych i środowiskowych dla programów edukacji rachunkowości uniwersytetów i zawodowych instytucji księgowych?	L. Blundell, P. Booth (1988); R. Gray i in. (1994); R. Gibson (1997); J. Gordon (1998); R. Gray, D. Collison (2001)
W jaki sposób organizacje powinny uwzględniać swoje wyniki społeczne i środowiskowe? Czy efektem zewnętrznym należy przypisać „koszt” do celów rachunkowości finansowej?	M. Milne (1991); K. Bebbington, R. Gray (1997); M. Mathews (2000)
Jakie teorie najlepiej wyjaśniają, w jaki sposób są ujawniane lub jak powinny być prezentowane informacje społeczne i środowiskowe?	Ramanathan (1976); Cooper i Sherer (1984); G. Benston (1982, 1984); A. Belkaoui, P. Karpik (1989); M. Mathews (1993, 2000); R. Gray i in. (1996); G. Lehman (1999); C. Deegan (2000).

Jak i dlaczego systemy rachunkowości zarządczej powinny obejmować kwestie społeczne i środowiskowe?	Stone (1995); M. Bennett, P. James (1997, 1998); D. Ditz i in. (1998); L. Parker (2000a, b).
Co motywuje menedżerów do ujawniania określonych informacji społecznych i środowiskowych?	J. Guthrie, L. Parker (1989); Patten (1992); R. Roberts (1992); C. Deegan, I. Gordon (1996); C. Deegan, M. Rankin (1997); C. Adams i in. (1998).
Czy obecne lub proponowane praktyki w zakresie sprawozdawczości społecznej i środowiskowej są rzeczywiście korzystne dla szerszej społeczności, czy po prostu działają w celu legitymizacji istniejących struktur społecznych, które przynoszą korzyści niektórym grupom kosztem innych?	Puxty (1991)
Jaka jest rola lub zakres weryfikacji, atestów lub audytów społecznych i środowiskowych?	R. Bauer, D. Fenn (1973); Grojer, Stark (1977); L. Brooks (1980); M. Geddes (1991); R. Gray, D. Collison (1991); R. Gray i in. (1991); S. Zadek (1993); S. Gallhofer, J. Haslam (1995); M. Power (1997); D. Owen, T. Swift (1999); A. Ball i in. (2000); D. Owen i in. (2000); R. Gray (2002)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Deegan (2002, s. 286–288).

Według danych przedstawionych w powyższej tabeli, wśród międzynarodowych naukowców zajmujących się rachunkowością społeczną, w tym również ekologiczną, możemy wymienić D. Owena, R. Graya oraz C. Deegana i ich współpracownicy. W Polsce problematykę rozpatrywania działalności gospodarczej jednostki z punktu widzenia racjonalności i odpowiedzialności społecznej opisała prof. E. Burzym już w 1983 r., a także A. Jarugowa i Z. Jaglińska w 1984 roku³². Jednak najbardziej intensywny rozwój rachunkowości społecznej wśród polskich badaczy przypada na okres kryzysu gospodarczego w latach 2007–2012³³. W tabeli 1.3. zaprezentowano tematy badawcze prowadzone przez wybranych autorów polskich, którzy zajmowali się problematyką ujawnień CSR oraz raportowania integrowanego w latach 2006-2022.

Tabela 1.3. Wybrane problemy badawcze dotyczące ujawnień CSR i raportowania zintegrowanego w polskiej literaturze przedmiotu w latach 2006-2022.

Temat badawczy	Autor (rok)
Miary efektywności komunikacji z interesariuszami na temat działań CSR	M. Marcinkowska (2006)

³² Prof. A. Jarugowa w pierwszym artykule poświęconym CSR opisała rolę rachunkowości menedżerów i społeczeństwa. Jej zainteresowania badawcze wynikały z obserwacji trendów w biznesie głównie na rynkach zachodnich. Podkreśliła, że informacje przedstawiane społeczeństwu muszą być przydatne przy podejmowaniu decyzji, a rachunkowość mogłaby posłużyć do wspierania akceptacji działalności gospodarczej. Ponadto, aby ten cel rachunkowości został spełniony, zdaniem A. Jarugowej (1984), dane finansowe musiały być poparte informacjami pozafinansowymi. Z. Jaglińska (1984), idąc za przykładem A. Jarugowej (1984), rozszerzyła w swoich pracach tradycyjne podejście, wyjaśniając, że przedsiębiorstwo jest odpowiedzialne przed akcjonariuszami, innymi interesariuszami i społeczeństwem jako całością (zob. Waniak-Michalak, Macuda, Krasodomska, 2016).

³³ Przegląd literatury w kontekście istoty i przesłanek rachunkowości społecznej w świetle badań polskich autorów przeprowadziła R. Biadacz. Autorka odwoła się również do rachunkowości społecznej, która pierwotnie rozwinęła się jako dyscyplina statystyczno-ekonomiczna, wykorzystywana w celu ujmowania procesów gospodarczych w skali makroekonomicznej. Dopiero pod koniec lat 70. XX w., wraz ze wzrostem znaczenia idei społecznej odpowiedzialności biznesu powstała rachunkowość społeczna w ujęciu mikroekonomicznym (Biadacz, 2017).

Pomiar efektów działań CSR i dostarczanie odpowiednich informacji	J. Krasodomska (2010a), A. Szadziwska (2013), E. Szczepankiewicz (2014), E. Śnieżek (2016), A. Szadziwska, I. Majchrzak, M. Remlein, A. Szycha (2021)
Jakość i treść raportów CSR	T. Gabrusewicz (2010), J. Krasodomska (2010b), J. Michalak (2010), P. Kuźbik (2012), P. Hąbek (2014), M. Macuda i in. (2015a, 2015b), J. Dyduch, J. Krasodomska (2017), A. Szadziwska, E. Spigarska, E. Majerowska E. (2018)
Raportowanie społecznej odpowiedzialności w praktyce polskich przedsiębiorstw	E. Chojnacka (2014), E. Chojnacka, J. Wiśniewska (2016), R. Dyląg, E. Puchalska (2014), J. Fijałkowska, M. Sobczyk (2012), J. Piłacik (2017), Ł. Matuszak, E. Różańska (2017), J. Krasodomska, E. Zarzycka, D. Dobija (2022)
Przydatność zintegrowanych raportów i raportowanie zintegrowane w praktyce polskich przedsiębiorstw	M. Macuda (2015), E. Walińska (2015), J. Krasodomska (2012, 2013b), E. Szczepankiewicz (2013a, 2013b, 2014), J. Samelak (2013), G. Michalczuk, T. Mikulska (2014), M. Remlein (2015), B. Bek-Gaik, B. Rymkiewicz (2015, 2016), E. Walińska, B. Bek-Gaik, J. Gad (2018)
Informacje na temat CSR w sprawozdaniach z działalności lub innych raportach	E. Chojnacka (2014), J. Krasodomska (2015a), E. Śnieżek, J. Krasodomska, A. Szadziwska (2018),
Korzystanie z systemu rachunkowości do informowania, mierzenia i kontroli działalności CSR	P. Szczypa (2012), T. Gabrusewicz (2014) M Raulinajtys-Grzybek, M. Karwowski
Czynniki wpływające na rozwój raportowania CSR	P. Hąbek, R. Wolniak (2015), H. Waniak-Michalak, J. Michalak (2016)
Użyteczność informacji niefinansowej.	M. Ciechan-Kujawa (2013), D. Dziawgo (2016), J. Krasodomska (2014), J. Fijałkowska, M. Macuda, (2017), G. Voss, P. Prewysz-Kwinto (2018), B. Bek-Gaik, A. Surowiec (2019)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Waniak-Michalak, Macuda, Krasodomska (2016); Chojnacka, Jadanowska (2020); Szycha (2022).

W Polsce, podobnie jak w innych krajach na świecie, przedstawiciele środowiska akademickiego prowadzą badania dotyczące włączenia koncepcji CSR do zakresu rachunkowości, koncentrując się głównie na dobrowolnych ujawnieniach korporacyjnych i praktykach raportowania zintegrowanego. W Polsce problematyka rachunkowości społecznej odpowiedzialności jest jeszcze nadal tematem relatywnie nowym w stosunku do osiągnięć badaczy z krajów Europy Zachodniej, Stanów Zjednoczonych czy Azji. Nadal trwa dyskusja nad użytecznością raportów zintegrowanych i zwiększeniem ilości informacji niefinansowych w raportach³⁴. Do tej pory nieliczni polscy badacze stosowali w tej kwestii narzędzia statystyczne lub przeprowadzali wywiady lub ankiety, a ich zainteresowania w obszarze raportowania CSR koncentrowały się na czynnikach wpływających na raportowanie CSR oraz jakość tych raportów. Stosunkowo niewielka liczba artykułów naukowych poświęconych ujawnieniom CSR w Polsce może wynikać z faktu, że Polska dopiero 20 lat temu przeszła

³⁴ A. Kamela-Sowińska przedstawiła odmienny od powszechnie panującego w literaturze pogląd, że przedsiębiorstwa publikujące raporty CSR zyskują przewagę konkurencyjną nad innymi podmiotami nie publikującymi takich raportów (Kamela-Sowińska, 2015).

transformację ustrojową od reżimu komunistycznego do demokracji, a CSR to nowa koncepcja dla polskich firm (Waniak-Michalak i in., 2016). Można jednak stwierdzić, że wraz ze wzrostem liczby raportów CSR w Polsce, badania w tym zakresie mogą być również rozszerzane, a w ostatnich latach obserwuje się intensywny rozwój działań w obszarze CSR, zarówno legislacyjnych jak i badawczych.

Koncepcja CSR jest nowym i niebywale ważnym wyzwaniem dla rachunkowości. Według M. Marcinkowskiej (2012) „rachunkowość społeczna oznacza proces generowania i komunikowania zainteresowanym stronom informacji o efektach działalności podmiotów, we wszelkich istotnych aspektach (szczególnie ekonomicznych, ekologicznych, etycznych i społecznych)”, autorka podkreśla, iż od odpowiedzialnego przedsiębiorstwa wymaga się transparentności, czyli prowadzenia przejrzystej polityki informacyjnej, między innymi publikacji raportów o działaniach społecznie odpowiedzialnych. Według P. Roszkowskiej (2011, s. 145–146) forma i treść raportów społecznej odpowiedzialności w dużej mierze zależy od ogólnej strategii komunikacyjnej firmy. Jeśli firma działa w całkowitej izolacji, publikowanie informacji środowiskowych, społecznych i ekonomicznych ogranicza się do prostego przedstawienia danych, bez oczekiwania na informację zwrotną. Ale jeśli menedżerowie chcą nawiązać trwałe relacje ze społecznością, niezbędna jest wymiana informacji i opinii w raportowaniu. Opublikowane dane zebrane w toku dwustronnej komunikacji są przydatne dla obu stron i wpływają na przyszłe działania i kierunki rozwoju firmy. Jednak już w momencie szukania informacji niefinansowych użytkownik może mieć problem z terminologią, zakresem i formą dokonywania ujawnień niefinansowych przez podmioty gospodarcze, gdyż nadal nie osiągnięto porozumienia co do przyjęcia jednej, powszechnie akceptowalnej definicji takiej informacji. Kolejny ważny problem to stosowanie różnych określeń na publikowanie informacji niefinansowych, zarówno w literaturze i praktyce, ale także w opracowanych wytycznych oraz zaleceniach sporządzania raportów zawierających takiego typu informacje. Najczęściej używane terminy określające raporty zawierające informacje niefinansowe to: raportowanie społeczne (ang. *social reporting*), raportowanie środowiskowe (ang. *environmental reporting*), raportowanie społeczne i środowiskowe (ang. *social and environmental reporting*), raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu (ang. *corporate social responsibility reporting*), raportowanie zrównoważonego rozwoju (ang. *sustainability reporting*), raportowanie ESG (ang. *ESG reporting*), raportowanie TBL (ang. *triple bottom line reporting*) (Śnieżek i in., 2018, s. 67–69). W tabeli 1.4. zaprezentowano przykładową interpretację niektórych, wymienionych pojęć dotyczących sprawozdawczości niefinansowej.

Tabela 1.4. Raportowanie niefinansowe - wybrane interpretacje.

Organizacja/Dokument	Definicja
Raportowanie środowiskowe	
FEE (Federation of European Accountants) <i>Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting</i> (2000)	Dostarczanie przez przedsiębiorstwo informacji na temat środowiskowych aspektów prowadzonej w nim działalności. Celem raportowania środowiskowego jest przekazywanie informacji o środowiskowym wpływie i wynikach podmiotu, które są przydatne interesariuszom do jego oceny.
Environment Australia <i>A Framework for Public Environmental Reporting</i> (2000)	Przekazywanie interesariuszom organizacji informacji na temat jej wyników środowiskowych.
Ministry of the Environment Government of Japan <i>Environmental Reporting Guidelines</i> (2012)	Okresowe przekazywanie informacji środowiskowych o działaniach organizacji wpływających na środowisko. Stanowi narzędzie umożliwiające przedsiębiorstwom wywiązywanie się z odpowiedzialności za wpływ ich działalności na środowisko, dostarcza bowiem użytecznych informacji interesariuszom do podejmowania decyzji i propaguje komunikację środowiskową. Raportowanie środowiskowe jest ważnym narzędziem komunikacji, za pomocą którego przedsiębiorstwo wyjaśnia swoje działania gospodarcze i ich wpływ na środowisko, z uwzględnieniem informacji ekonomicznych i społecznych.
Raportowanie społeczne	
Environment Australia <i>A Framework for Public Environmental Reporting</i> (2000)	Jest związane z pomiarem dokonań (wyników) społecznych zawierających oczekiwania inwestorów i społeczeństwa. Zagadnienia raportowane mogą uwzględniać wskaźniki dotyczące: <ul style="list-style-type: none"> • przedsiębiorstwa (standardy etyczne, prawa człowieka), • pracowników (wolność zrzeszania się, różnorodność, praca dzieci), • społeczności lokalnej i globalnej (zaangażowanie i konsultacje społeczne, skargi), • klientów (standardy reklamowe).
Raportowanie TBL	
Group of 100 Sustainability: <i>A Guide to Triple Bottom Line Reporting</i> (2003)	Oznacza przekazywanie interesariuszom przez przedsiębiorstwo informacji opisujących jego podejście do zarządzania ekonomicznymi, środowiskowymi i społecznymi wymiarami działalności.
Raportowanie społecznej odpowiedzialności	
The Boston College Center for Corporate Citizenship Institute for Responsible Investment <i>How to Read a Corporate Social Responsibility Report</i> (2010)	Przedstawia relacje między przedsiębiorstwem a społeczeństwem. Wykracza poza dane finansowe, które interesują inwestorów, opisując powiązania firmy z ich interesariuszami: pracownikami, klientami, społecznością lokalną, dostawcami, instytucjami rządowymi i środowiskiem.
Raportowanie zrównoważonego rozwoju	
Global Reporting Initiative (GRI 101: FOUNDATION 2016)	Praktyka organizacji polegająca na publicznym informowaniu o swoim wpływie gospodarczym, środowiskowym i/lub społecznym, a tym samym o jej pozytywnym lub negatywnym wkładzie w realizację celu, jakim jest zrównoważony rozwój.
WGEA (Working Group on Environmental Auditing) <i>Sustainability Reporting: Concepts, Frameworks and the Role of Supreme Audit Institutions</i> (2013)	Ogólne pojęcie dotyczące prób raportowania kwestii środowiskowych i zrównoważonego rozwoju

	w oddzielnym raporcie lub w rocznym raporcie finansowym.
UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development) <i>Enhancing comparability of sustainability reporting: Selection of core indicators for company reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals</i> (2017)	Oznacza przekazywanie informacji (ilościowych i jakościowych), które są istotne do zrozumienia długoterminowej wartości ekonomicznej firmy i jej wkładu w zrównoważoną globalną gospodarkę. Przedsiębiorstwo powinno przedstawiać przynajmniej: <ul style="list-style-type: none"> • jasny opis podejścia organizacji do kwestii raportowanych, • ujawnienia na temat wyników firmy, jej pozycji i wpływu jej działalności na zrównoważony rozwój, kontroli strategii podmiotu i środków jej realizacji oraz inne istotne informacje wspierające procesy podejmowania decyzji strategicznych, w tym również ujawnienia ekonomiczne, środowiskowe, społeczne i dotyczące ładu korporacyjnego, • poświadczenie wiarygodności (zalecane).
Raportowanie niefinansowe	
Komisja Europejska dyrektywa 95 EU	Ujawnianie istotnych informacji umożliwiających zrozumienie rozwoju, wyników i sytuacji jednostki oraz wpływu jej działalności na otoczenie, dotyczące co najmniej kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Śnieżek, Krasodomska, Szadziewska (2018, s. 69–71); GRI 101: Foundation (2016, s. 3).

Rozwój sprawozdawczości finansowej w kierunku prezentowania kompleksowych i rzetelnych informacji związanych z aspektami środowiskowymi oraz społecznymi wymusił opracowanie przez liczne organizacje standardów, norm, wytycznych i zaleceń do raportowania społecznej odpowiedzialności. Wśród najważniejszych wymienia się (Dyląg, Puchalska, 2014):

- United Nations Global Compact (UNGC) – *10 Principles*,
- *SustainAbility* Global Reporters Program (z *United Nations Environment Programme*),
- International Federation of Accountants (IFAC) – *Sustainability Framework*,
- European Federation of Financial Analysts Societies (EFFAS) – *ESG Framework*,
- *AccountAbility's AA1000 Standards*,
- Global Reporting Initiative (GRI),
- wytyczne OECD,
- ISO 26000.

W Europie instytucjonalną odpowiedzią na rosnące oczekiwania interesariuszy dotyczące poszerzenia zakresu ujawnień o informacje niefinansowe jest również Dyrektywa 2014/95/EU (*Non-Financial Reporting Directive*), wpisująca się w światowy trend społecznej odpowiedzialności biznesu, zrównoważonego rozwoju i transparentnego ujawniania informacji finansowej (Śnieżek, Dębski, 2014). Dokument ten został wprowadzony w celu zwiększenia znaczenia, spójności i porównywalności informacji ujawnianych przez niektóre duże jednostki

i grupy w obszarze Unii Europejskiej. Regulacje prawa europejskiego zobowiązywały do ujawniania informacji niefinansowych jedynie duże jednostki, które są jednostkami zainteresowania publicznego. Dnia 16 grudnia 2022 roku opublikowano w Dzienniku Urzędowym UE Dyrektywę *Corporate Sustainability Reporting Directive* (dalej Dyrektywa CSRD) dotyczącą raportowania przedsiębiorstw w kontekście zrównoważonego rozwoju. Dyrektywa ta zastąpi obecnie obowiązującą dyrektywę z 2014/95/EU. Jest to element kompleksowego pakietu zmian legislacyjnych, który ma na celu wspieranie zrównoważonego finansowania wzrostu gospodarczego oraz dążenie UE do osiągnięcia neutralności klimatycznej do 2050 roku. W ramach dyrektywy CSRD, duże spółki i grupy kapitałowe, w tym spółki giełdowe, będą zobowiązane do raportowania zagadnień ESG, czyli danych z obszarów środowiskowego (E), społecznego (S) oraz ładu korporacyjnego (G). Zmiana ta znacznie poszerzy liczbę podmiotów objętych obowiązkiem raportowania. Jedną z ważnych zmian wprowadzonych przez dyrektywę CSRD jest stworzenie jednolitych Europejskich Standardów Raportowania Zrównoważonego Rozwoju (*European Sustainability Reporting Standards-ESRS*), które szczegółowo określają dane, które muszą być ujawnione w raportach. Mimo że dyrektywa CSRD weszła w życie 5 stycznia 2023 roku, to nie oznacza, że podmioty objęte nią będą zobowiązane do spełnienia zawartych w niej wymogów już w tym roku. Dyrektywa ta przewiduje stosunkowo dużo czasu na dostosowanie się do wprowadzonych zmian. Według jej zapisów, pierwsza grupa objęta obowiązkiem raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z CSRD, będzie musiała złożyć swoje pierwsze raporty dopiero w 2024 roku. Kolejne duże jednostki będą miały czas na to do 2025 roku, a notowane na giełdzie MŚP – do 2026 roku.

W Polsce, od 2018 r. ok. 300 polskich spółek jest zobowiązanych wraz ze sprawozdaniem ze swojej działalności składać oświadczenie na temat informacji niefinansowych. Ma to związek z wejściem w życie 26 stycznia 2017 r. nowelizacji ustawy o rachunkowości wdrażającej do polskiego prawa dyrektywę 2014/95/UE³⁵. Ujawnienia w sprawozdaniu z działalności dotyczą minimum istotnych informacji na temat: kwestii środowiskowych, spraw

³⁵ Jednostkami zainteresowania publicznego są emitenci, banki, zakłady ubezpieczeń oraz dodatkowo w przypadku Polski: fundusze inwestycyjne, fundusze emerytalne, jednostki zamierzające ubiegać się lub ubiegające się o dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych EOG, emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu w alternatywnym systemie obrotu, krajowe instytucje płatnicze, instytucje pieniądza elektronicznego. Duże jednostki zainteresowania publicznego spełniając dodatkowo kryteria o liczbie zatrudnienia (500 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty) oraz sumie bilansowej lub przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów (tj. 85 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego lub 170 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy), są zobowiązane do prezentowania informacji niefinansowych, tj. albo dokonywać tego typu ujawnień w sprawozdaniu z działalności albo w oddzielnym w tym celu sporządzonym sprawozdaniu (Ustawa o rachunkowości, art. 49b).

społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji i łapownictwu.

Wytyczne wskazane przez dyrektywę 2014/95/UE wraz z późniejszymi zmianami, nie rozwiązują problemów związanych z przejrzystością, porównywalnością, a także wiarygodnością raportowania informacji niefinansowych. Niewątpliwie istotnym problemem jest możliwość decydowania firm o zakresie dokonywanych ujawnień z tego obszaru, ich weryfikacji i sposobie prezentacji. Dodatkowo w regulacji pozwolono na brak ujawnień wybranych informacji niefinansowych, gdy jednostka uznaje takie dane za wrażliwe i naruszające jej tajemnicę handlową, w sytuacji, gdy same sprawozdania nie podlegają badaniu przez biegłych rewidentów (Szadziwska, 2015, s. 141–149).

Standaryzacja raportów CSR jest zdecydowanie procesem wskazanym, zwłaszcza w kontekście jakości, weryfikowalności oraz porównywalności prezentowanych danych. Obecnie biorąc pod uwagę liczbę proponowanych norm i wytycznych do raportowania, porównywalność informacji o wynikach działalności społecznie odpowiedzialnej jest utrudniona. Według badań Lamenta (2015, s. 508) większość przedsiębiorstw na świecie sporządza raporty o działalności społecznie odpowiedzialnej z wykorzystaniem wytycznych GRI, których fundamentalnym założeniem jest zwiększenie porównywalności tych sprawozdań w czasie i pomiędzy organizacjami. Jednak Waniak-Michalak (2017) badając raporty CSR 31 spółek dla dwóch kolejnych edycji raportowania, wykazała, że przedsiębiorstwa zmieniają liczbę i rodzaj ujawnianych wskaźników bez wyjaśniania przyczyn dokonywanych zmian, co uniemożliwia porównywanie informacji. Autorka ta dodatkowo powołuje analizy innych autorów (Tschopp, Huefner, 2015, Toppinen, Korhonen-Kurki, 2013, [za:] Waniak-Michalak, 2017, s.130), których wyniki badań również wskazują, iż oczekiwania twórców wytycznych GRI nie zostały spełnione, gdyż zastosowanie tych standardów nie daje gwarancji porównywalności, stabilności, istotności oraz wiarygodności prezentowanych danych. Mimo wielu zarzutów wysuwanych pod adresem jakości raportów CSR, jednak brak informacji niefinansowych w raportowaniu finansowym tworzy asymetrię informacyjną i utrudnia procesy decyzyjne, a inwestorzy wręcz potrzebują informacji dotyczących niefinansowych miar dokonań (Fijałkowska, 2016, s.117).

Reasumując, w wyniku zmiany świadomości społecznej i biznesowej, problemy związane ze społeczną odpowiedzialnością jako konsekwencją polityki zrównoważonego rozwoju, stały się bardzo istotne dla społeczeństwa, a zatem coraz częściej są przedmiotem decyzji zarządczych, praktyki rachunkowości i praktyki sprawozdawczej zarówno w korporacjach, jak i podmiotach sektora publicznego. Mimo trwającej od kilku lat wśród naukowców i praktyków debaty w sprawie przyszłości ujawniania informacji niefinansowych, nadal nie wypracowano

jednolitego stanowiska w tej kwestii. Krytyczne głosy odnośnie do ujawniania informacji niefinansowych dotyczą głównie użyteczności i wiarygodności tych informacji, formy ich ujawniania oraz powiązania z wynikami finansowymi. Użytkownicy tych informacji często mówią wręcz o chaosie informacyjnym, spowodowanym różnorodnością i zawilocią prezentowanych informacji niefinansowych, przy dodatkowym braku wypracowanej jednolitej formy ujawniania tych informacji. Perspektywa raportowania informacji niefinansowych uzależniona jest od zapotrzebowania interesariuszy, lecz także od postawy zarządów firm wobec ich ujawniania i od akceptacji jednolitej formy ich prezentacji (Dienes i in., 2016)³⁶. Istotne w tym obszarze są wyniki badań pozwalające ustalić czynniki kształtujące ujawnienia niefinansowe, relacje między niefinansowymi ujawnieniami, a wynikami finansowymi podmiotów gospodarczych oraz użyteczność ujawnień niefinansowych dla interesariuszy.

1.3.2. Raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu – przegląd wybranych badań

Celem zarządzania zrównoważonym rozwojem, a w konsekwencji społeczną odpowiedzialnością, jest po pierwsze połączenie zarządzania środowiskowego i społecznego z zarządzaniem strategią biznesową, a po drugie integracja informacji środowiskowych i społecznych z informacjami gospodarczymi i raportami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju (Mook, 2006). W związku z tym działania na rzecz społecznej odpowiedzialności biznesu są zgodne ze strategicznym podejściem do pomiaru wyników i zarządzania wewnątrz organizacji, a także z podejściem do zewnętrznych wymagań zrównoważonego rozwoju (Herzig, Schaltegger, 2011) lub spełnienia wymogów prawnych (Lodhia, Jacobs, 2013). Wiele organizacji dobrowolnie publikuje coraz więcej informacji na temat społecznej odpowiedzialności, w celu zaspokojenia rosnącego zainteresowania tym tematem swoich akcjonariuszy, a także innych interesariuszy, stąd coraz większe znaczenie zyskały badania dotyczące raportowania CSR. Przeprowadzono pierwsze przeglądy mające na celu usystematyzowanie tego obszaru badań. Niektóre badania koncentrowały się na specjalnych tematach związanych ze sprawozdawczością na temat zrównoważonego rozwoju lub na konkretnym kraju czy branży, podczas gdy inne miały bardziej ogólny charakter. Analizowano również badania, które dotyczyły nie tylko społecznej odpowiedzialności czy zrównoważonego rozwoju, ale także różnych rodzajów raportów biorąc pod uwagę tylko kwestie społeczne i/lub

³⁶ Szerzej: D. Dienes, R. Sassen, J. Fischer (2016).

środowiskowe. Tabele 1.5.-1.7. prezentują wyniki przeglądu badań w zakresie raportowania społecznej odpowiedzialności wraz z najważniejszymi wnioskami autorów. Dla ułatwienia komentarza podzielono prezentację badań na lata: 2010–2013, 2014–2018 i 2019–2023.

Tabela 1.5. Przegląd wybranych badań w zakresie raportowania społecznej odpowiedzialności w latach 2010–2013 roku

Autor (rok publikacji)	Cel badania	Najważniejsze wnioski z badania
R. L. Burritt, S. Schaltegger (2010)	Systematyczny przegląd osiągnięć badawczych w zakresie rachunkowości zrównoważonego rozwoju, identyfikacja krytycznych punktów oraz ocena przyszłości rachunkowości i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.	Ocena najnowszej literatury prowadzi do wniosku, że zarówno podejmowanie decyzji zarządczych poprzez rozwiązywanie problemów i zapisywanie wyników, jak i podejście krytyczne, poprzez podnoszenie świadomości, przyczyniają się do rozwoju rachunkowości i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Jednak rozwój rachunkowości i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju powinien być bardziej ukierunkowany na poprawę procesu podejmowania decyzji zarządczych.
M. Castelo Branco, C. Delgado (2011)	Analiza roli portugalskich naukowców w badaniach nad społeczną odpowiedzialnością biznesu i ujawnianiem informacji, w celu przybliżenia charakteru i zakresu badań w tym obszarze podejmowanych przez portugalskich autorów.	Liczba opublikowanych badań w międzynarodowych czasopismach jest nadal bardzo mała; większość artykułów koncentruje się na CSR; badania mają przeważnie charakter empiryczny; większość publikacji dotyczy przypadku Portugalii.
R. Hahn, M. Kühnen (2013)	Przegląd 178 artykułów z lat 1999–2011 z czasopism związanych z biznesem, zarządzaniem i rachunkowością. Celem badania jest zidentyfikowanie, jakie determinanty raportowania zrównoważonego rozwoju są badane w literaturze i zidentyfikowanie luk oraz możliwości przyszłych badań.	Obecna literatura często nadal wydaje się daleka od rozważenia kompletnych raportów we wszystkich trzech wymiarach zrównoważonego rozwoju. Zauważono silny wzrost badań empirycznych (zwłaszcza analizy dokumentów), który zbiega się ze wzrostem opublikowanych raportów dotyczących zrównoważonego rozwoju. Brak badań dotyczących takich zagadnień jak postawy kierownicze i kultura. Ponadto w dużym stopniu zaniedbano w badaniach jakość sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju. Na podstawie przeprowadzonego badania autorzy dostarczają często brakującego połączenia z teorią (zwłaszcza z legitymizacją, interesariuszami, sygnalizacją i teorią instytucjonalną).
M. S. Fifka (2013)	Przedstawienie przeglądu literatury w obszarze raportowania społecznej odpowiedzialności biznesu w celu ułatwienia dalszych badań. Przeanalizowano 186 badań pod kątem uwarunkowań, które zostały wzięte pod uwagę i pogrupowano według ich pochodzenia geograficznego.	Na poziomie globalnym można dostrzec pewne ogólne tendencje w badaniach empirycznych dotyczących raportowania odpowiedzialności. Przede wszystkim, analiza treści jest najczęściej stosowaną metodą badawczą. Chociaż głównym celem badań są raporty roczne, to w ostatnich latach coraz częściej badane są również samodzielne raporty niefinansowe i strony internetowe. Warto zauważyć, że wewnętrzne determinanty, takie jak wielkość, branża i notowania giełdowe, zostały zbadane znacznie szerzej niż determinanty zewnętrzne, co stanowi istotną kwestię.
J. Guan, C. Noronha (2013)	Przegląd najnowszej literatury na temat odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw (CSR) w Chinach. Celem krytycznego przeglądu jest zasugerowanie	W Chinach znaczna część literatury na temat CSR ma charakter konceptualny, opisowy lub argumentacyjny; w niektórych badaniach nie stosuje się systematycznie właściwych metodologii badawczych, brakuje teorii wspierających; poza tym jako główne narzędzia

	kierunków badań CSR w tym kraju.	pomiarowe stosowane są samodzielnie opracowane systemy wskaźników, a nie systemy przyjęte na arenie międzynarodowej. badania skupiające się na ocenie wyników CSR.
--	----------------------------------	--

Źródło: opracowanie własne

Badania empiryczne nad praktykami sprawozdawczymi przedsiębiorstw zawsze odgrywały istotną rolę w rozwoju sprawozdawczości biznesowej. Jednak jak wskazują autorzy przeglądów literatury w obszarze sprawozdawczości CSR, początkowo (patrz tabela 1.5.) wiele badań skupiło się na badaniu determinant wpływających na raportowanie odpowiedzialności, takich jak czynniki wewnętrzne (np. wielkość, branża, rentowność) lub zewnętrzne (np. presja społeczna, regulacje polityczne).

Tabela 1.6. Przegląd wybranych badań w zakresie raportowania społecznej odpowiedzialności w latach 2014-2018

Autor (rok publikacji)	Cel badania	Najważniejsze wnioski z badania
L. Kloviené, M.-T. Speziale (2014)	Przedstawienie systematycznego przeglądu literatury prac naukowych dotyczących integracji pomiaru wydajności i raportowania zrównoważonego rozwoju (SR) z zastosowaniem analizy treści.	Praktyki w zakresie zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczość wpłynęły na pomiar wyników w zakresie celu, wydajności i aspektu własności. Dodatkowo pomiar wydajności i raportowanie zrównoważonego rozwoju stopniowo zyskiwały na znaczeniu w organizacjach, rozszerzając ich obszary oddziaływania i narzędzia pomiarowe. Integracja tych dwóch czynników może mieć potencjalnie pozytywny wpływ na osiąganie celów korporacyjnych, pomagając organizacjom w ciągłym zapewnianiu zgodności społecznej odpowiedzialności biznesu ze strategią.
S. Lodhia, N. Hess (2014)	W artykule omówiono rachunkowość i sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju w przemyśle wydobywczym poprzez analizę literatury w <i>Journal of Cleaner Production</i> w latach 2004–2013.	Praktyki rachunkowości i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju ewoluują, lecz postęp jest powolny. Przedsiębiorstwa górnicze nie były w pełni odpowiedzialne za swój wpływ na zrównoważony rozwój, a sytuacja zaostrzyła się w kontekście krajów rozwijających się. Zaobserwowano również pewne pozytywne zmiany, takie jak partnerstwa z organizacjami pozarządowymi. Ponadto, szereg z tych badań dostarczyło praktycznych zaleceń dotyczących poprawy rachunkowości i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w przemyśle wydobywczym.
L Parker (2014)	W oparciu o opublikowane badanie L. Parkera (<i>Twenty-One Years of Social and Environmental Accountability Research: A Coming of Age</i> , Accounting Forum 35 (1), 2011, s.1–10), niniejszy artykuł zawiera przegląd i krytykę 21 lat badań opublikowanych w czterech wiodących interdyscyplinarnych czasopismach naukowych z zakresu rachunkowości w latach 1988–2002.	Publikacja to uwzględnia szereg nowatorskich artykułów w tej dziedzinie i oferuje analizę publikacji z zakresu rachunkowości społecznej odpowiedzialności, która rozszerza wcześniejsze ustalenia L. Parkera (2005). Badania społeczne i środowiskowe wykazują obecnie bardziej zrównoważoną równowagę w skupieniu uwagi naukowców na tych dwóch obszarach tematycznych. Wiodące obszary tematyczne obejmują krajowe praktyki i regulacje. Badacze zajmowali się również badaniami nad postawami, ujawnianiem informacji zewnętrznych i ramami teoretycznymi. W artykule przedstawiono czołowych i wschodzących naukowców w tej dziedzinie. Odzwierciedla aktualny stan myślenia w tej dziedzinie i przewiduje strategiczne kwestie i kierunki na przyszłość.
A. Pérez (2015)	Przegląd literatury teoretycznej i empirycznej na temat relacji	Raportowanie społecznej odpowiedzialności korporacyjnej ma szczególne znaczenie dla poprawy

	raportowania społecznej odpowiedzialności biznesu z reputacją przedsiębiorstwa.	wizerunku przedsiębiorstwa. Istnieje pięć teoretycznych podejść, które stanowią uzasadnienie dla tego wniosku. Zarządzanie transparentnością korporacyjną, dostępnością oraz jakością informacji odgrywa kluczową rolę w skutecznym raportowaniu CSR.
D. Dienes, R. Sassen, J. Fischer (2016)	Systematyczny przegląd istniejących badań i analizowana czynników wpływających na raportowanie zrównoważonego rozwoju przy użyciu podejścia jakościowego.	Przegląd ten sugeruje, że wielkość firmy, widoczność w mediach i struktura własności są najważniejszymi czynnikami wpływającymi na ujawnianie raportów dotyczących zrównoważonego rozwoju, podczas gdy ład korporacyjny wydaje się mieć wpływ jedynie na istnienie komitetów audytu lub komitetów ds. Zrównoważonego rozwoju. Z kolei inne determinanty, takie jak rentowność, struktura kapitału, wiek firmy czy skład zarządu jako wskaźnik ładu korporacyjnego, nie wykazują wyraźnej tendencji.

Źródło: opracowanie własne

Kolejne badania w obszarze raportowania CSR wskazują, że istotnym czynnikiem dla raportowania w tym zakresie stała się presja ze strony interesariuszy, którzy oczekują skutecznych działań CSR, a nie jedynie pozorowanych, aby uniknąć przeciążenia informacyjnego oraz praktyk *greenwashing'u*. Przedsiębiorstwa powinny wyraźnie zintegrować kwestie CSR z modelem biznesowym oraz procesami zarządzania ryzykiem. Odnotowano również, że pozytywny wpływ CSR na wyniki finansowe wymaga właściwej integracji różnych obszarów w firmie, dynamicznego dialogu oraz zaangażowania w zrównoważony rozwój ze strony rady dyrektorów. Wzrost wiedzy menedżerów na temat zrównoważonego rozwoju przyczyni się do wzmocnienia zarządzania CSR i umożliwi bardziej zrównoważone podejście do zarządzania ryzykiem oraz wykorzystywania szans związanych z inwestycjami w CSR i restrukturyzacją strategii biznesowych, które mogą wpływać na wartość przedsiębiorstwa w przyszłości.

Tabela 1.7. Przegląd wybranych badań w zakresie raportowania społecznej odpowiedzialności w latach 2019-2022

Autor (rok publikacji)	Cel badania	Najważniejsze wnioski z badania
J. Gunawan, SeTin (2019)	Analiza rozwoju badań rachunkowości w obszarze społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR) w Indonezji w latach 2012–2016. Przegląd literatury na temat CSR koncentruje się na ujawnianiu informacji, a nie na badaniu działań lub programów CSR.	Wyniki analiz wykazały, że (1) 75% badań CSR dotyczyło rachunkowości finansowej i rynków kapitałowych, następnie rachunkowości podatkowej i ładu korporacyjnego; (2) Najczęściej stosowaną zmienną związaną z CSR były wyniki finansowe; które (3) ponad 80% badań CSR wykorzystywało raporty roczne jako źródło danych, a tylko 19,23% - raporty dotyczące zrównoważonego rozwoju; (4) 65,38% pomiaru ujawnienia CSR, o którym mowa, wykorzystano inne listy ujawnień CSR, inne niż <i>Global Reporting Initiative</i> (GRI).
V. Minutiello, P. Tettamanzi, (2022)	Przedstawienie pełnego opisu najnowszego stanu literatury dotyczącej jakości ujawnień zintegrowanego raportowania i/lub raportowania zrównoważonego rozwoju.	Mimo rosnącej liczby publikowanych badań, temat jakości ujawnień i raportowania zrównoważonego rozwoju jest nadal aktualny i istnieje miejsce na dalsze badania. Przyszłe badania powinny dostarczyć porównywalnych badań empirycznych pod względem czasu, kontekstów i branż oraz rozważyć także rzeczywistość małych i średnich firm.

	Zasugerowano również kilka możliwych nowych rozwiązań badawczych.	Analiza artykułów przeprowadzona w ramach przeglądu literatury pozwala zidentyfikować kilka istotnych zmiennych, które menedżerowie muszą wziąć pod uwagę, aby usprawnić proces adopcji i poprawić jakość komunikacji pozafinansowej.
P. Velte, (2022).	Analiza 54 ilościowych metaanaliz dotyczących CSR, wskazanie głównych determinantów CSR związanych z zarządzaniem korporacyjnym oraz identyfikacja kluczowych skutków finansowych i niefinansowych CSR dla firm.	W ciągu ostatniej dekady wycena firm była uzależniona od czynników związanych nie tylko z wynikami finansowymi, ale również ze strategiami z zakresu ochrony środowiska i społecznej odpowiedzialności biznesu, jak również z efektywnymi strategiami zarządzania tymi kwestiami. Praktyki <i>greenwashingu</i> i informacyjnego przesytu są głównymi wyzwaniami w praktyce biznesowej, które spotkały się z krytyką ze strony wielu grup interesariuszy. Co do argumentu dotyczącego uzasadnienia biznesowego dla CSR, nie jest jasne, czy firmy, które kładą nacisk na CSR, będą w przyszłości odnotowywać lepsze wyniki finansowe czy nie. Dlatego kluczowe może być zrozumienie wpływu ładu korporacyjnego jako kluczowej determinanty skutecznych praktyk CSR. W ciągu ostatniej dekady przeprowadzono wiele badań dotyczących uwarunkowań związanych z ładem korporacyjnym oraz (nie)finansowymi konsekwencjami działań CSR dla firm.

Źródło: opracowanie własne

Ostatnie badania wskazują również na znaczenie raportowania zintegrowanego, które może zwiększyć szanse na bardziej realistyczne powiązanie między CSR a wynikami finansowymi. Integracja informacji finansowych i CSR może pozytywnie wpłynąć na kluczowe strategie CSR. Raportowanie zintegrowane może być również najbardziej przydatne dla oceny zewnętrznej przez uczestników rynku kapitałowego i innych interesariuszy.

Na podstawie przedstawionego przeglądu literatury dotyczącego raportowania społecznej odpowiedzialności z pewnością można stwierdzić, że jest to zagadnienie wielowymiarowe i ściśle związane z modelem biznesu firmy. Badania nad CSR stały się coraz bardziej popularne wśród naukowców w ciągu ostatnich dwóch dekad, a praktycy biznesu coraz częściej włączają CSR do szerszych strategii biznesowych, aby zapewnić przewagę konkurencyjną firmom (Radhakrishnan i in., 2018, s. 288). Badania empiryczne na temat relacji między raportowaniem CSR a wynikami finansowymi przedsiębiorstwa są dobrze opisane w literaturze (por. Gallardo-Vazquez i in. 2019; Doan, Sassen, 2020)³⁷. Wpływ CSR na koszty jest znany, jednak wielu autorów ma problem z określeniem wpływu takich działań na przychody, bo zyski pojawiają się zwykle w długookresowej perspektywie. Większość autorów przedstawia oddziaływanie CSR na przychody jako czynnik pośredni. Raporty społecznej odpowiedzialności biznesu mają na celu wierne przedstawienie wyników CSR, dobrowolnie ujawniane informacje CSR wydają się być pozytywnie odbierane przez interesariuszy, jednak rośnie zapotrzebowanie zarówno na niezależne audyty tych ujawnień, jak i na zintegrowane

³⁷Szerzej pisali o tym: H. Sikacz (2016); E. Śnieżek (2016).

raportowanie CSR. Dlatego znaczącym obszarem badań są zagadnienia dotyczące ujawnień CSR, czyli np.: zakres, sposób prezentacji i treść tych ujawnień, wiarygodności informacji czy też przesłanki, jakimi kierują się przedsiębiorstwa informując o swoich działaniach w zakresie CSR (tabela 1.8.).

Tabela 1.8. Dobrowolne ujawnienia CSR – przykłady badań w rachunkowości.

Tematyka badań	Autor (rok)
Badania porównawcze ujawniania CSR w różnych krajach, przez różne jednostki oraz zdarzenia przyczyniające się do ujawniania tych działań (kto ujawnia działania CSR?)	D. Cormier, M. Magnan (2003); S. Brammer (2006); C. Cho, D. Patten (2007); E. Barbu i in. (2014); M. Plumlee i in. (2015), C. Danisch (2021); A. M. Gosselin, S. Berthelot (2023)
Treść ujawnień CSR	B. O'Dwyer i in. (2011); L. Bouten i in. (2012); R. Casey, J. Grenier (2015); J. Cohen, R. Simnett (2015); M. Cheng i in. (2015).
Dobrowolne ujawnianie pozytywnych/negatywnych informacji dotyczących działalności CSR	P. Clarkson i in. (2008); C.H. Cho (2012); G. Peters, A. Romi (2013), K. Hummel, C Schlick (2016).

Źródło: opracowanie własne

Niewątpliwie jednym z największych wyzwań dla nauki i praktyki rachunkowości jest pomiar działalności CSR, ponieważ działania te są częścią strategii firmy; ich ujawnienie może być zatem utrudnione. Pomiar działalności CSR to przede wszystkim efekty niemierzalne, gdyż jak już wcześniej wspomniano, korzyści płynące z CSR są zazwyczaj wielowymiarowe (Sznajder, 2013). Działalność CSR często nadal jest utożsamiana wyłącznie z działaniami charytatywnymi czy też procedurami budowania dobrego wizerunku w ramach *public relations*, dlatego skutki działań społecznej odpowiedzialności są trudne do uchwycenia. Zdaniem wielu autorów możliwość pomiaru rzeczywistego obszaru działań CSR przyczyni się do zmian w sposobie postrzegania tej koncepcji, a także do uznania tych wartości niematerialnych, których dotyczy CSR. T. Gabrusewicz uważa, że sprawozdania przedsiębiorstw powinny umożliwić uzyskanie informacji:

- jakie koszty z tytułu działań CSR ponosi przedsiębiorstwo?
- jak działania CSR wpływają na wyniki finansowe jednostki?
- czy koszty związane z działaniami CSR nie przekraczają korzyści z tej działalności (dla korporacji, środowiska, społeczeństwa)?

Powołując się na wcześniejsze badania to właśnie naukowcy i praktycy zajmujący się rachunkowością zarządczą, mogą zapewnić wgląd w rozwiązywanie problemów pomiaru działalności CSR.

Drugim często poruszonym problemem jest dobrowolność w ujawnianiu informacji z zakresu CSR, gdyż raporty zawierające tego typu informacje okazały się podatne na istotne przekłamania, błędy lub wyidealizowania. Badacze podkreślają, że często przedsiębiorstwa

negatywnie wpływające na środowisko czy społeczności lokalne nie prowadzą polityki marketingowej w zakresie działań CSR podczas gdy podmioty „poprawne” ekologicznie i społecznie takie inicjatywy podejmują i komunikują je interesariuszom. Ponadto publikowane raporty CSR mają na uwadze niewielu interesariuszy, zwykle ignorują główne kwestie społeczne i środowiskowe, skutkuje to brakiem możliwości oceny czy i w jakim stopniu przedsiębiorstwa wypełniają swoje obowiązki w tym obszarze. Nadal są odnotowywane praktyki *greenwashing*'u, czyli celowe działania marketingowe polegające na świadomym wprowadzaniu społeczeństwa w błąd w kwestii działań lub produktów, które mają być postrzegane jako mniej uciążliwe dla środowiska. *Greenwashing* to często nadużywanie haseł ekologicznych, stosowanie terminologii niezrozumiałej dla klientów czy podawanie nierzetelnych lub nieprawdziwych informacji³⁸. Dlatego w celu zminimalizowania ryzyka wystąpienia istotnych nieprawidłowości niektóre organizacje decydują się na formalne uzyskanie oświadczeń o wiarygodności raportów społecznych.

Reasumując, obecnie badacze rachunkowości formułując ogólne wnioski z przeprowadzanych analiz w obszarze rachunkowości społecznej odpowiedzialności powinni uwzględniać wiele czynników takich jak: globalizacja, koncepcja zrównoważonego rozwoju czy rozwój społeczeństwa obywatelskiego, ale również samoregulacja biznesu w kierunku zwiększania przejrzystości działalności gospodarczej i jej skutków. Niemniej jednak to informacje generowane przez przedsiębiorstwa bez wątpienia znajdują się w centrum zainteresowania rachunkowości z uwagi na jej nadrzędny cel, jakim jest wspieranie interesariuszy w procesie podejmowania decyzji.

1.3.3. Społeczna odpowiedzialność biznesu a zrównoważony rozwój

Współczesny świat stoi przed wieloma wyzwaniami, takimi jak ograniczone zasoby, rosnące nierówności społeczne, zmiany klimatyczne oraz różnorodne oczekiwania różnych grup interesariuszy. W obliczu tych wyzwań istnieje potrzeba szybkich i skutecznych reakcji zarówno na poziomie makro, jak i mikroekonomicznym. Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR) jest niezwykle cenna w kontekście realizacji idei zrównoważonego rozwoju przez różne organizacje.

³⁸ Szerzej w tym temacie pisali np.: L. Witek (2013), A. Szadziewska (2017), E. Śniezek, J. Krasodomska, A. Szadziewska, (2018).

Koncepcja CSR opiera się na moralnym zobowiązaniu biznesu i doskonale współbrzmi z głównymi założeniami idei zrównoważonego rozwoju. Dzięki CSR organizacje mają możliwość podejmowania działań, które równoważą aspekty ekonomiczne, społeczne i środowiskowe ich działalności. Obecnie coraz większe znaczenie przywiązuje się do etyki, troski o interesy społeczności lokalnych, ochrony środowiska naturalnego oraz sprawiedliwości społecznej jako nieodłącznych elementów strategii biznesowych. Tego rodzaju podejście przyczynia się do osiągnięcia trwałego i zrównoważonego rozwoju, zapewniając długoterminowe korzyści zarówno dla organizacji, jak i dla społeczeństwa jako całości. Potwierdzeniem wzajemnej zależności między koncepcją CSR a ideą zrównoważonego rozwoju są międzynarodowe normy dotyczące społecznej odpowiedzialności biznesu. Te regulacje stanowią pewnego rodzaju wskaźniki i zbiór zasad postępowania, którymi różne organizacje powinny się kierować, dobrowolnie angażując się w realizację koncepcji CSR i przyczyniając się w ten sposób do zrównoważonego rozwoju (Kwarcieńska, 2016, s. 95). Normy te określają oczekiwania społeczne wobec przedsiębiorstw i nakładają na nie odpowiedzialność za ich wpływ na społeczeństwo i środowisko naturalne. Przestrzeganie tych regulacji jest kluczowe dla budowania zaufania oraz osiągnięcia długoterminowego sukcesu organizacji. Dodatkowo, przyczynia się to do tworzenia bardziej sprawiedliwego i zrównoważonego społeczeństwa. Zasady zrównoważonego rozwoju i społecznej odpowiedzialności stanowią skuteczną odpowiedź na wspomniane wyzwania, ponieważ uwzględniają szerokie spektrum kwestii ekonomicznych, środowiskowych i społecznych. Koncentrują się na długoterminowej perspektywie i integracji międzypokoleniowej, co umożliwia bardziej holistyczne podejście do rozwiązywania problemów i zapewniania trwałego rozwoju. Zrównoważony rozwój to kompleksowe pojęcie, które jest badane przez przedstawicieli wielu dziedzin, takich jak ekonomia, politologia, prawo i wiele innych. Choć uwaga w tym zakresie jest głównie skupiona na systemach na poziomie makro, takich jak państwa, gospodarki i wspólnoty międzynarodowe, to jednak praktyczna realizacja jego idei wymaga wprowadzenia ich do procesu zarządzania na poziomie przedsiębiorstw. Zrównoważony rozwój jest fundamentalną doktryną ekonomii politycznej, która zakłada, że jakość życia powinna być adekwatna do obecnego poziomu rozwoju cywilizacyjnego. Jest to dążenie do równowagi między aspektami ekonomicznymi, społecznymi i środowiskowymi, aby zapewnić harmonię i trwałość dla przyszłych pokoleń (Rutkowska-Podołowska, Pakulska, 2011, s. 157). Idea zrównoważonego rozwoju obejmuje również koncepcję solidarności międzypokoleniowej, która polega na wprowadzaniu rozwiązań sprzyjających trwałemu wzrostowi gospodarce. Istotą jest aktywne zaangażowanie różnych grup społecznych

w procesy rozwojowe, aby zapewnić im korzyści wynikające z tego wzrostu. Jest to podejście, które dąży do równoczesnego zaspokajania potrzeb obecnych pokoleń, nie narażając na szwank możliwości przyszłych pokoleń do zaspokajania własnych potrzeb. W praktyce oznacza to implementację strategii, polityk i rozwiązań, które uwzględniają zarówno aspekty ekonomiczne, społeczne, jak i środowiskowe, aby zapewnić zrównoważony i trwały rozwój dla obecnych i przyszłych pokoleń (Firlej, 2021, s. 36).

Idea zrównoważonego rozwoju jest obecna w licznych aktach prawnych oraz dokumentach strategicznych na poziomie regionalnym i międzynarodowym. Stanowi również przedmiot badań i rozważań wielu naukowców. Pierwowzorem tego pojęcia, które jest niejednoznaczne w swojej interpretacji, jest angielski termin "*sustainable development*" (Gadomska-Lila, Wasilewicz, 2016, s. 300-301). W celu ukazania różnych aspektów i wymiarów zrównoważonego rozwoju, przedstawiono wybrane definicje w tabelach 1.9 i 1.10.

Tabela 1.9. Definicje zrównoważonego rozwoju w dokumentach i aktach prawnych

Autor	Definicja
Nasza wspólna Przyszłość – Raport Światowej Komisji Środowiska i Rozwoju z 1987	Zrównoważony rozwój to taki rozwój, w którym potrzeby obecnego pokolenia mogą być zaspokojone bez umniejszania szans przyszłych pokoleń na ich zaspokojenie.
Agenda na Rzecz Zrównoważonego Rozwoju 2030 i Cele Zrównoważonego Rozwoju; Ośrodek Informacji ONZ w Warszawie	Zrównoważony rozwój został zdefiniowany jako taki, który odpowiada obecnym potrzebom ludzi bez ograniczania przyszłym pokoleniom możliwości do zaspokojenia swoich potrzeb. Zrównoważony rozwój wymaga podjęcia wspólnego wysiłku w budowę zrównoważonej i odpornej na skutki katastrof przyszłości dla wszystkich ludzi na świecie oraz naszej planety.
Ministerstwo Środowiska (Dz. U. 2001.62.627, art. 3 ust.50)	To taki rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje proces integrowania działań politycznych, gospodarczych i społecznych, z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych, w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności lub obywateli zarówno współczesnego pokolenia, jak i przyszłych pokoleń.
Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dn. 2 kwietnia 1997 r., Art. 5	Rzeczpospolita Polska strzeże niepodległości i nienaruszalności swojego terytorium, zapewnia wolności i prawa człowieka i obywatela oraz bezpieczeństwo obywateli, strzeże dziedzictwa narodowego oraz zapewnia ochronę środowiska, kierując się zasadą zrównoważonego rozwoju.

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione definicje pozwalają zidentyfikować kilka wspólnych elementów, które charakteryzują koncepcję zrównoważonego rozwoju. Zrównoważony rozwój odnosi się do trzech kluczowych obszarów: ekonomicznego, środowiskowego i społecznego, zależy od integracji działań człowieka z zachowaniem równowagi w środowisku naturalnym. Idea ta

stanowi też inicjatywę międzypokoleniową, uwzględniającą potrzeby i dobrobyt obecnych i przyszłych pokoleń.

Tabela 1.10. Definicje zrównoważonego rozwoju w publikacjach naukowych

Autor	Definicja
B. Kryk (2003)	(...) model rozwoju, w którym wszelkie procesy zachodzące wewnątrz systemu społecznego i gospodarczego są zharmonizowane z procesami zachodzącymi w systemie przyrodniczym. Dzięki temu utrzymuje się stan równowagi, który zapewnia trwałość istnienia tych systemów. Wszystkie trzy elementy triady: społeczeństwo – gospodarka – środowisko, powinny rozwijać się w miarę równomiernie.
T. Borys (2005)	Sposób gospodarowania wiążący się z użytkowaniem i kształtowaniem zasobów środowiska przyrodniczego oraz organizacją życia społecznego, który pozwoli na poprawę, a następnie zachowanie wysokiej jakości życia, umożliwi trwałe wykorzystanie zasobów przyrodniczych oraz zapewni rozwój nowych procesów produkcji.
M. Nowicki (2007)	Rozwój w sferze gospodarczej wyraża się w dążeniu do takiego prowadzenia wszelkich działań produkcyjnych, aby przy możliwie małej presji na środowisko, produkowane były wyroby trwałe, wartościowe i zaspokajające rzeczywiste potrzeby egzystencjalne człowieka.
B. Poskrobko (2009)	Celem koncepcji zrównoważonego rozwoju jest prewencyjne wyeliminowanie albo ograniczenie, nierównowagi pomiędzy rozwojem społeczno-gospodarczym a środowiskiem przyrodniczym
B. Piontek (2010)	Skuteczna poprawa jakości życia współczesnych i przyszłych pokoleń przez kształtowanie poprawnych proporcji między kapitałem ekonomicznym, ludzkim i przyrodniczym.
D. Kielczewski (2010)	Rozwój społeczno-ekonomiczny zrównoważony ze środowiskiem przyrodniczym oraz realizujący społeczne oczekiwania i aspiracje w zakresie perspektyw zaspokajania potrzeb i samorealizacji.
P. Smith, C. Sharicz (2011)	(...) oznacza rezultat działalności organizacji, dobrowolnej lub wymaganej prawnie, który jest przejawem zdolności organizacji do realnego podtrzymania jej działalności biznesowej bez jakiegokolwiek negatywnego wpływu na system społeczny i ekologiczny
S. Schaltegger i in. (2013)	(...) to udana zorientowana rynkowo działalność, integrująca z powodzeniem wyzwania ekologiczne, społeczne i ekonomiczne dla przedsiębiorstwa.
L. Christensen i in. (2015)	(...) nie jest ani jasnym, ani spójnym pojęciem, ale raczej forum nadawania sensu, różnorodności opinii i debatą nad sprzecznymi społecznymi normami i oczekiwaniami związanymi z działalnością organizacji.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Zgrzywa-Ziemak (2019, s. 80); K. Gadomska-Lila, J. Wasilewicz (2016, s. 301).

Rozważania na temat zrównoważonego rozwoju często dotyczą kwestii rozwoju społeczno-gospodarczego, stając się uniwersalną zasadą, która jest uwzględniana we wszystkich strategiach rozwojowych kraju. Podkreśla się konieczność skutecznego funkcjonowania gospodarki, która jest zrównoważona ekologicznie i społecznie, czyli może być określana jako gospodarka rynkowa o charakterze mieszanych (Firej, 2021, s. 36–37).

W kontekście zrównoważonego rozwoju, istnieje przekonanie, że przedsiębiorstwo może osiągnąć cele środowiskowe i rozwojowe jedynie poprzez odpowiednie uwzględnienie skutków ekologicznych, społecznych i ekonomicznych z nimi związanych. Ta koncepcja jest ściśle związana z praktyką CSR. Działalność oparta na CSR koncentruje się przede wszystkim na podejmowaniu działań na rzecz środowiska naturalnego, redukcji negatywnych skutków ekonomicznych i społecznych wynikających z prowadzenia działalności gospodarczej oraz na różnorodnych inicjatywach służących społecznościom lokalnym. Obecnie te działania są postrzegane w kontekście realizacji strategii zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa na poziomie mikro lub strategii rozwoju regionu na poziomie makro (Szczepankiewicz 2014, s. 137). Rozróżnienie między zrównoważonym rozwojem a społeczną odpowiedzialnością biznesu (CSR) jest istotne. CSR odnosi się do działań podejmowanych przez przedsiębiorstwa w celu zmniejszenia ich wpływu na środowisko i zaspokojenia interesów społecznych. Zrównoważony rozwój natomiast to szersza koncepcja, obejmująca harmonijne uwzględnienie aspektów ekologicznych, społecznych i ekonomicznych w procesie rozwoju. Obejmuje on długoterminową równowagę między potrzebami teraźniejszości a możliwościami przyszłych pokoleń. W zrównoważonym rozwoju, działania środowiskowe stanowią jedną z wielu sfer działań, które są ukierunkowane na osiągnięcie harmonii pomiędzy rozwojem gospodarczym, społecznym i ochroną środowiska naturalnego. D. Ebner i R. Baumgartner (2006) argumentują, że terminów CSR lub zrównoważony rozwój należy używać w ich pierwotnym znaczeniu semantycznym; naukowcy, którzy używają CSR synonimicznie dla zrównoważonego rozwoju lub twierdzą, że zrównoważony rozwój jest podstawą CSR, mieszają terminy i zmieniają ich pierwotne znaczenie. M. Gonzalez-Perez (2013) uznaje, że pojęcie CSR nie jest powiązane z konkretnym autorem ani określoną datą. Autorka podkreśla, że CSR to koncepcja, która rozwijała się na przestrzeni czasu i została ukształtowana przez różne myśli i wkłady wielu osób i organizacji. Wynika to z faktu, że od czasu ich pojawienia się firmy zawsze troszczyły się o społeczeństwo. Jednak zwraca się uwagę na ten temat od lat 90., który charakteryzuje się różnorodnością definicji i interpretacji, które można pogrupować według trzech konkretnych perspektyw teoretycznych: odpowiedzialności w społeczeństwie, maksymalizacji zysków i roli interesariuszy (Gonzalez- Perez, 2013). Zdaniem H. Zhao i in. (2018), istnieją dwa trendy, które poszerzają koncepcję CSR. Pierwszy z nich polega na podziale obowiązków CSR na cztery kategorie: filantropijne, prawne, ekonomiczne i etyczne. Drugi trend kładzie większy nacisk na interesariuszy, którzy są dzielani na głównych i drugorzędnych interesariuszy. Zrównoważony rozwój odnosi się do przyjęcia strategii i działań, które jednocześnie zaspokajają potrzeby firm oraz bieżące i przyszłe oczekiwania społeczne. CSR jest

wykorzystywane do oceny wkładu gospodarczego, środowiskowego i społecznego firm. Społecznie odpowiedzialne przedsiębiorstwo powinno reagować na oczekiwania i obawy swoich interesariuszy, dostosowując swoje działania do ich potrzeb (Ayuso i Navarrete-Báez, 2017, s. 171).

Zrównoważony rozwój ma swoje źródło w naukach systemowych, a CSR w normatywnych, ekonomicznych i etycznych (Bansal i Song, 2017). Ponadto CSR może być związany z dobrowolnymi działaniami, z zaangażowaniem społecznym i środowiskowym, a zrównoważony rozwój tworzą trzy konkretne wymiary, które analizują możliwości osiągnięcia przyszłego wzrostu. Dlatego wyzwaniem dla biznesu jest nie tyle zdefiniowanie CSR, ile zrozumienie, w jaki sposób społeczna odpowiedzialność biznesu jest konstruowana społecznie w określonym kontekście, aby założenia te uwzględnić przy opracowywaniu strategii biznesowych.

Odpowiedzialność organizacji wobec środowiska naturalnego wiąże się z podejmowaniem działań mających na celu zrozumienie relacji między organizacją a środowiskiem przyrodniczym oraz ograniczanie negatywnego wpływu różnych podmiotów na środowisko. Osiągnięcie tego celu polega na redukcji wykorzystywania zasobów naturalnych, ograniczeniu emisji zanieczyszczeń i minimalizowaniu ryzyka zarówno dla organizacji, jak i dla jej otoczenia. Aby to osiągnąć, konieczne są zmiany w produktach, usługach i procesach produkcyjnych. Te zmiany mogą przynieść korzyści nie tylko dla środowiska, ale również dla społeczeństwa i gospodarki, zarówno wewnątrz dla organizacji, jak i w jej sferze oddziaływania. Ta idea jest kluczowa w koncepcji zrównoważonego rozwoju organizacji. Wspieranie osiągania celów związanych z zrównoważonym rozwojem organizacji jest również rolą polityki państwa i stosowanych przez nią instrumentów. Działania podejmowane przez władze mają na celu motywowanie i wspieranie organizacji w implementacji nowego paradygmatu rozwoju, który uwzględnia aspekty zrównoważonego rozwoju.

W wielu przypadkach realizacja koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu wiąże się z podejmowaniem przez przedsiębiorstwa różnorodnych działań, które są inicjowane przez działy public relations w odpowiedzi na sygnały płynące od różnych grup interesariuszy. Te działania często mają charakter filantropijny, angażują pracowników przedsiębiorstwa poprzez wolontariat lub dotyczą różnych form dialogu ze społeczeństwem. Przedsiębiorstwa, które są bardziej zaangażowane w społeczną odpowiedzialność, mogą również podejmować innowacje społeczne lub inne proaktywne działania, które wykraczają poza jedynie reaktywne podejście.

Zrównoważony rozwój nakazuje podejście proaktywne, ponieważ odnosi się do istotnych problemów o charakterze globalnym, takich jak:

- wyzwania związane ze zmianami klimatycznymi,
- problematyka niedostatku i zanieczyszczenia wody,
- zagrożenia bezpieczeństwa żywności,
- walka z ubóstwem,
- utrata bioróżnorodności.

W kontekście tych wyzwań, konieczne jest aktywne działanie i podejmowanie odpowiednich środków, które przyczynią się do osiągnięcia równowagi pomiędzy aspektami społecznymi, ekonomicznymi i środowiskowymi. Zrównoważony rozwój stawia przed nami wspólne cele, które wymagają działań na wielu poziomach, zarówno globalnym, jak i lokalnym, aby osiągnąć trwałe i harmonijne postępy społeczne i ekonomiczne, jednocześnie dbając o ochronę przyrody i jej zasobów naturalnych. Niestety, żaden sektor gospodarki nie przyczynia się w wystarczająco skuteczny sposób do rozwiązywania wcześniej wymienionych problemów. Warto jednak zauważyć, że sektor drzewny jest najlepiej oceniany pod względem działań związanych z zrównoważonym rozwojem, natomiast sektor energetyczny jest oceniany jako najmniej skuteczny. Wydaje się, że istnieje potrzeba wzmocnienia działań sektora energetycznego w celu ograniczenia emisji gazów cieplarnianych oraz promowania źródeł energii odnawialnej. Jednocześnie sektor drzewny może odgrywać istotną rolę w ochronie i odbudowie ekosystemów, zwiększając retencję wody i redukując erozję gleby (Brzozowski, 2013, s. 12). Aby osiągnąć pozytywne efekty w zakresie globalnych problemów i stawić czoła wyzwaniom, które przekraczają granice poszczególnych branż, istotne jest dążenie do większej skuteczności i zrównoważonego rozwoju we wszystkich sektorach gospodarki. W dążeniu do zrównoważonego rozwoju istotne jest osiągnięcie harmonii w wielu obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa. Zgodnie z podejściem systemowym, które traktuje organizację jako system otwarty, będący w interakcji z otoczeniem, równowaga organizacji to stan, w którym wzajemne przepływy, relacje wewnątrz organizacji oraz między organizacją a otoczeniem są w harmonii (Paliwoda-Matiolańska, 2009).

Podsumowując rozważania zawarte w niniejszym rozdziale, należy podkreślić, że rachunkowość jest działalnością o charakterze technicznym, społecznym i moralnym, która koncentruje się na zrównoważonym wykorzystaniu zasobów oraz odpowiednim rozliczaniu przedsiębiorstw z ich odpowiedzialności wobec interesariuszy (Krasodomska, Zarzycka, Dobija, 2022, s. 112-113; [za:] Carnegie i in., 2021). Celem rachunkowości jest umożliwienie

rozwoju organizacji, ludzi i środowiska naturalnego poprzez właściwe zarządzanie zasobami i odpowiedzialne podejście do prowadzenia działalności. Rachunkowość nie ogranicza się jedynie do aspektów finansowych, ale obejmuje również społeczne i ekologiczne wymiary. Działa jako narzędzie, które pozwala przedsiębiorstwom mierzyć i monitorować ich wpływ na społeczność i środowisko, a także podejmować odpowiednie działania w celu minimalizacji negatywnych skutków i tworzenia wartości dla wszystkich zainteresowanych stron. Przez właściwe rozliczanie się z odpowiedzialności wobec interesariuszy, rachunkowość wspiera organizacje w podejmowaniu decyzji zgodnych z ich misją, wartościami i długoterminowymi celami. Dzięki niej przedsiębiorstwa mają możliwość oceny efektywności swoich działań, identyfikowania obszarów, w których mogą dokonać ulepszeń oraz informowania swoich interesariuszy o swoim wkładzie społecznym, ekonomicznym i środowiskowym. W rezultacie rachunkowość staje się ważnym narzędziem wspierającym zrównoważony rozwój organizacji, ludzi i przyrody poprzez dbałość o właściwe wykorzystanie zasobów, odpowiedzialne podejście do interesariuszy oraz kreowanie wartości dla społeczności, w których działają przedsiębiorstwa. W kontekście przytoczonych podejść i definicji wydaje się, że organizacje rozwijające się zgodnie z zasadami zrównoważonej produkcji mają duże szanse na odniesienie sukcesu w długim okresie. Przykładem specyficznego obszaru, który może być przykładem prowadzenia działalności z myślą koncepcji zrównoważonego rozwoju jest leśnictwo.

Rozdział 2

2. Leśnictwo jako działalność ściśle związana w koncepcją społecznej odpowiedzialności

2.1. Zrównoważony rozwój w leśnictwie

2.1.1. Istota koncepcji zrównoważonego rozwoju w leśnictwie

Las można postrzegać z różnych perspektyw, między innymi jako źródło surowców drzewnych, ale także jako kompleksowy ekosystem, charakteryzujący się znaczną różnorodnością biologiczną, lub jako magazyn dwutlenku węgla. Las jest rozległym ekosystemem lub formacją roślinną, posiadającą unikalne zespoły roślin i siedliska dla różnorodnych gatunków zwierząt. Ten ekosystem pełni istotną rolę w utrzymaniu równowagi ekologicznej, przyczyniając się do zachowania bioróżnorodności i dostarczając różnorodne usługi ekosystemowe. Z perspektywy użytkowania gruntów lasy są traktowane jako obszary, które są prawnie określane jako "las", niezależnie od fazy rozwojowej czy obecności drzew. Stanowią one ważny zasób naturalny, który jest chroniony i zarządzany w celu zrównoważonego wykorzystania. Wszystkie te perspektywy podkreślają znaczenie lasów jako istotnych elementów środowiska, które przynoszą korzyści nie tylko ekonomiczne (surowce drzewne), ale również ekologiczne (ochrona bioróżnorodności, retencja wody, magazynowanie dwutlenku węgla) i społeczne (rekreacja, edukacja, kulturowe znaczenie). Zrozumienie różnych aspektów lasu jest kluczowe dla jego odpowiedniego zarządzania i ochrony, aby zapewnić trwałość i zrównoważony rozwój tego cennego zasobu przyrodniczego (Bugno-Pogoda, Durak, 2018, s.7).

Koncepcja zrównoważonego rozwoju oznacza praktykowanie gospodarki leśnej, która zapewnia trwałe odnawianie się lasów oraz racjonalne i efektywne wykorzystanie surowca drzewnego jako potencjalnie odnawialnego zasobu, uwzględniając długoterminowe perspektywy (Ratajczak 2014). W kontekście zrównoważonego rozwoju, istotne jest opracowanie zrównoważonych praktyk gospodarczych, które uwzględniają równowagę pomiędzy ekonomicznymi celami produkcji drewna a długoterminowymi potrzebami ochrony i odbudowy ekosystemów leśnych. Oznacza to podejście holistyczne, które uwzględnia zrównoważony rozwój społeczny, ochronę środowiska i efektywność ekonomiczną, mając na uwadze długoterminowe korzyści dla lasów, ludzi i przyrody.

Zachowanie różnorodności biologicznej stało się jednym z ważnych celów zrównoważonej gospodarki leśnej, ekolodzy i zarządzający zasobami leśnymi potrzebowali narzędzi, aby ocenić sukces lub porażkę systemów zarządzania zaprojektowanych w celu utrzymania różnorodności biologicznej. Zaproponowane przez D. Lindenmayera, C. Margulesa i D. Botkina (2000) rozwiązania dotyczące ochrony różnorodności biologicznej w lasach to (Lindenmayer i in., 2000, s. 941-950):

- ustanowienie obszarów priorytetowych różnorodności biologicznej (np. rezerwatów);
- w lasach produkcyjnych zastosowanie złożonej struktury drzewostanów;
- stosowanie wielu strategii ochrony w wielu obszarach, rozłożenie ryzyka w lasach produkcyjnych;
- oraz przyjęcie założeń do zarządzania adaptacyjnego, aby przetestować istotność opracowanych wskaźników różnorodności biologicznej, traktując praktyki zarządzania jako eksperymenty.

Uwzględniając różnorodne aspekty zrównoważonego rozwoju w całościowym podejściu, zrównoważona gospodarka leśna jest fundamentem dla opracowania systemów wspierających zarządzanie zarówno prywatnymi, jak i państwowymi gospodarstwami leśnymi (Mendoza, Prabhu, 2001; Varma, Ferguson, Wild, 2000). W ciągu kolejnych lat koncepcja zrównoważonej gospodarki leśnej ewoluowała, by uwzględniać opinie społeczeństwa i angażować szeroki krąg interesariuszy w proces badawczy i kształtowanie tej koncepcji (Wang, 2004). Globalne przeglądy danych dotyczących zrównoważonej gospodarki leśnej zostały przeprowadzone przez J. Siry'ego, Cabbage'a i Ahmed'a (2005), a przedstawione w ich publikacji dane wykazują, że wiele krajów na świecie dąży do osiągnięcia zrównoważonej gospodarki leśnej i stara się przedstawiać dane, które wskazują na postępy w realizacji zrównoważonych celów gospodarki leśnej. Jednocześnie autorzy stwierdzają, że często brakuje dowodów empirycznych na fakt, że lasy są właściwie zarządzane i chronione. Ch. Streck i S. Scholz (2006) przeprowadzili analizę roli zrównoważonej gospodarki leśnej w kontekście zmian klimatu i zarządzania emisjami dwutlenku węgla. W książce pt. "Zrównoważone leśnictwo: od monitorowania i modelowania do zarządzania wiedzą i naukami o polityce", autorzy skupiają się na tematyce zmian klimatycznych oraz ochrony różnorodności biologicznej. Podkreślają oni istnienie czterech metodologii, które odgrywają istotną rolę w pokonywaniu wyzwań ekologicznych. W swojej publikacji autorzy wyjaśniają, jak te metody przyczyniają się do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju, w szczególności poprzez zapewnienie odpowiedniego monitorowania, modelowania, gromadzenia wiedzy i podejmowania skutecznych decyzji

politycznych (Reynolds i in., 2007). W świetle ewoluujących potrzeb społecznych i definicji zrównoważonego rozwoju, W. Hahn i T. Knoke (2010) przeprowadzili przegląd literatury, który wskazuje na różne aspekty zrównoważonego rozwoju, ich historię, koncepcje i relacje z perspektywy europejskiej. Według autorów pierwotna koncepcja zrównoważonej gospodarki leśnej jako długoterminowego zarządzania zorientowanego na przyszłość i uwzględniającego potrzeby przyszłych pokoleń, nieco zanikła. Zwiększająca się liczba drzewostanu leśnego w Europie oraz rosnące dyskusje na temat zmian klimatycznych wywołały nowe zainteresowanie tym, jak radzić sobie z ryzykiem i wszechobecną niepewnością w przyszłości, mając na celu promowanie zrównoważonego rozwoju. To nowoczesne podejście do zasady trwałości lasów i ciągłości ich użytkowania wprowadza nowe zadania dla gospodarki leśnej. Jest ono oparte na równoważnym uwzględnianiu wielofunkcyjnej roli lasów, obejmującej zarówno funkcje ochronne i społeczne, jak i funkcje produkcyjne, w połączeniu z ideą społecznego zarządzania zasobami przyrody.

Idea zrównoważonego rozwoju kładzie nacisk na długoterminowe i zrównoważone zarządzanie lasami, zapewniając, że korzyści płynące z lasów są równoważone z ich ochroną i wykorzystaniem. Ma to na celu spełnienie potrzeb dzisiejszych pokoleń, nie naruszając możliwości przyszłych pokoleń do korzystania z tych samych zasobów. Przez uwzględnienie zarówno funkcji ochronnych, społecznych, jak i produkcyjnych lasów, to podejście stawia lasy w centrum zrównoważonego rozwoju, gdzie zarządzanie nimi uwzględnia nie tylko ekonomiczne aspekty, ale również ochronę środowiska, zachowanie różnorodności biologicznej oraz satysfakcję społeczną. Jest to istotne, ponieważ lasy pełnią ważną rolę w utrzymaniu równowagi ekosystemów, dostarczając świadczeń ekologicznych, takich jak ochrona gleby, retencja wody czy magazynowanie dwutlenku węgla. Jednocześnie lasy są źródłem wielu produktów i usług, które przynoszą korzyści ekonomiczne i społeczne, takie jak drewno, turystyka, rekreacja czy ochrona przed powodzią. Wprowadzenie tego nowego podejścia do gospodarki leśnej stanowi ważny krok w kierunku harmonijnego i zrównoważonego zarządzania lasami, które uwzględnia istotne aspekty ekologiczne, społeczne i ekonomiczne. Dzięki temu możliwe jest osiągnięcie równowagi pomiędzy ochroną lasów a ich wykorzystaniem, służąc jednocześnie potrzebom obecnych i przyszłych pokoleń

Zasoby leśne przynoszą korzyści dla rozwoju społeczeństwa pełniąc różne funkcje: produkcyjne – związane z dostarczaniem drewna i produktów nieдрzewnych, ochronne – związane z ochroną gleb i wód oraz różnorodnością biologiczną, a także kulturowe i siedliskowe – poświęcone usługom estetycznym, duchowym, kulturalnym i edukacyjnym (np. Führe 2000, Slee 2005, Eker 2007). Zrównoważona gospodarka leśna uznawana jest za

wystarczającą koncepcję i metodę do osiągnięcia wielofunkcyjnych funkcji lasów. To właśnie w XX wieku rozszerzono znaczenie zrównoważonej gospodarki leśnej od produkcji drewna po inne zastosowania i wartości leśne (Schmithüsen i in., 2014, za: Raszkowski, Bartniczak, 2018). Zawsze istniało silne zainteresowanie nauką i praktyką leśnictwa w kontekście zrównoważonego rozwoju. Obawy dotyczące nieodpowiedzialnego wykorzystania zasobów leśnych i potencjalnych negatywnych skutków społecznych i ekonomicznych były głównym motorem badań nad lasami i wprowadzenia naukowego podejścia do długoterminowego zarządzania lasami jako zasobami odnawialnymi. W ostatnich latach dokonały się jednak znaczące zmiany, które legły u podstaw dzisiejszej definicji zrównoważonej gospodarki leśnej (Sample, 2004). Wskazuje się, że zrównoważona gospodarka leśna oznacza między innymi zdolność przedsiębiorstw leśnych do zaspokajania potrzeb produkcyjnych, świadczenia usług środowiskowych i towar zarówno obecnym, jak i przyszłym pokoleniom. Ewolucja definicji zrównoważonego rozwoju w gospodarce leśnej, która wyraźnie obejmuje cele społeczne i gospodarcze, a także biologiczne. Podstawowym założeniem ekosystemowego podejścia do zarządzania zasobami leśnymi jest konieczność równoczesnego uwzględnienia aspektów ekologicznych, ekonomicznych i społecznych (Aplet i in., 1993). W celu osiągnięcia pożądanego poziomu różnorodności biologicznej, takiego jak utrzymanie populacji poszczególnych gatunków na odpowiednim poziomie, konieczne jest ograniczanie lub optymalizowanie eksploatacji leśnych dóbr i usług (Mery i in., 2005). W literaturze podkreślono również, że kryteria zrównoważonej gospodarki leśnej obejmują różne aspekty (Gadow i in., 2000):

- zwiększanie zasobów leśnych i ich rola w globalnym obiegu węgla,
- zachowanie ekosystemów leśnych w dobrym stanie oraz utrzymanie funkcji produkcji leśnej,
- ochronę i wzmacnianie różnorodności biologicznej w ekosystemach leśnych, utrzymywanie i wzmacnianie funkcji ochronnych w gospodarce leśnej, szczególnie w odniesieniu do gleby i wody,
- utrzymywanie innych funkcji społeczno-ekonomicznych.

Warto zauważyć, że istnieje różnica pomiędzy koncepcją wielofunkcyjnego leśnictwa a zrównoważoną gospodarką leśną oraz podejściem ekosystemowym w zagospodarowaniu lasu (ang. *ecosystem management; ecosystem approach*). Koncepcja wielofunkcyjnego leśnictwa odnosi się do uznania i wykorzystania wielu funkcji, jakie pełnią lasy, takich jak produkcja drewna, ochrona bioróżnorodności, regulacja klimatu, rekreacja itp. Ma na celu zapewnienie

harmonijnego zrównowżenia tych funkcji i odpowiedniego zarządzania lasem, aby spełnić różnorodne potrzeby społeczności.

Zrównoważona gospodarka leśna natomiast odnosi się do podejścia, w którym lasy są zarządzane w sposób, który uwzględnia równoczesne zaspokajanie potrzeb obecnych pokoleń, nie zagrażając przy tym przyszłym pokoleniom możliwości dostępu do tych samych zasobów leśnych (Franklin 1989; Kohm, Franklin 1997; Bergeron i in., 1999; za: Rykowski 2008 a, b). Gospodarka leśna sama w sobie nie zapewnia trwałości lasu jako ekosystemu oraz nie spełnia wszystkich społecznych wartości, które są potrzebne lub oczekiwane. Koncepcja leśnictwa wielofunkcyjnego jest podejściem do zarządzania i gospodarowania zasobami leśnymi, które pozwala osiągnąć efekty ekonomiczne, jednocześnie szanując wartości przyrodnicze. Leśnictwo wielofunkcyjne bierze również pod uwagę rozwój funkcji społecznych, przy zachowaniu trwałości lasu i ciągłości korzystania z jego naturalnych cech. Realizacja tego podejścia do leśnictwa wielofunkcyjnego odbywa się na poziomie planowania i zarządzania lasami, takich jak nadleśnictwa, obręby (Przybylska 2009; Przybylska, Zięba 2009, Przybylska, Zięba, Banaś, Bujoczek, 2016). Leśnictwo zrównoważone ma inny wymiar, który obejmuje cały system gospodarki leśnej, integrując rozwój głównych funkcji lasów i gospodarki leśnej z różnorodnymi warunkami przestrzennymi, jak przyrodniczymi, społecznymi i ekonomicznymi. Jest to pojęcie znacznie szersze niż wielofunkcyjność gospodarki leśnej, ponieważ obejmuje różne dziedziny społecznego i gospodarczego życia, wykraczając poza obszar leśny. Ocena zrównoważonego leśnictwa zazwyczaj odbywa się na większych jednostkach przestrzennych, takich jak regiony, makroregiony itp., a narzędziem jego realizacji jest kompleksowe opracowanie zagospodarowania przestrzennego (Przybylska 2009; Przybylska i Zięba 2009). Podstawą rozwoju zarówno lasu, jak i gospodarki leśnej powinny być modele leśnictwa wielofunkcyjnego i leśnictwa zrównoważonego. Oba modele mają na celu osiągnięcie korzyści zarówno w zakresie ochrony środowiska naturalnego, jak i efektywności gospodarowania, umożliwiając zaspokajanie oczekiwań różnych grup społecznych. Istnieją różne metody realizacji tych modeli leśnictwa. Leśnictwo wielofunkcyjne dąży do zróżnicowania kluczowych funkcji lasów, natomiast leśnictwo zrównoważone rozwija te funkcje, które wynikają z analizy różnych aspektów równowagi ekologicznej, społecznej i ekonomicznej.

Las pełni różnorodne funkcje i dostarcza różnorodnych korzyści. Dlatego powinno się go traktować jako integralny zasób i zarządzać nim w taki sposób, aby nie naruszać jego podstawowej substancji biologicznej (Szymański, 2012). Las powinien istnieć wiecznie i być nieustannie odnawiany we wszystkich pełnionych przez niego funkcjach. Nowoczesne,

zrównoważone leśnictwo polega na kształtowaniu i ochronie środowiska przyrodniczego poprzez odpowiednie wykorzystanie lasu. W krajach wysoko rozwiniętych, gospodarka leśna realizuje cztery podstawowe zadania, które stanowią fundament jej działania. Według A. Becla i S. Czaja (2007), zrównoważona gospodarka leśna skupia się na czterech głównych obszarach działań (Becla, Czaja, 2007):

1. ochrona różnorodności biologicznej lasów, aby zapewnić zachowanie różnorodnych gatunków roślin i zwierząt oraz ekosystemów leśnych;
2. ochrona lasów ze względu na ich wartości kulturowe, rekreacyjne, krajobrazowe i naukowe, aby chronić i promować korzyści społeczne wynikające z lasów, takie jak możliwość relaksu, aktywności rekreacyjnych, piękno przyrody i badania naukowe;
3. ochrona lasów przed negatywnymi skutkami zanieczyszczeń przemysłowych, tak aby zapewnić czyste i zdrowe środowisko dla lasów oraz chronić je przed negatywnymi wpływami przemysłu;
4. utrzymywanie zrównoważonego pozyskiwania drewna i innych dóbr leśnych, aby zapewnić równowagę między korzyściami ekonomicznymi wynikającymi z wykorzystania zasobów leśnych, a ich długoterminową trwałością i regeneracją.

Zwrócenie uwagi na pozaprodukcyjne usługi lasu istotnie wpływa na sposób gospodarowania zasobami leśnymi. Cel, jakim jest zachowanie pozaekonomicznych funkcji lasu, wymusza taki sposób pozyskiwania drewna, by nie naruszyć równowagi i warunków odtworzenia lasów. Przy okazji omawiania kwestii zrównoważonej gospodarki leśnej należy wspomnieć o podejmowanych przez naukowców próbach uwzględnienia pozarynkowych funkcji lasu w modelach ekonomicznych³⁹.

W modelu zrównoważonej gospodarki leśnej pozyskiwanie drewna mimo, że zajmuje ostatnie miejsce w hierarchii nowoczesnego leśnictwa, nie jest wykluczone. Drewno jest uznawane za kluczowy zasób lasów, a podstawą jego wykorzystania jest tzw. etat użytkowania, który uwzględnia zasadę pozyskiwania drewna na poziomie umożliwiającym odnawianie zasobów leśnych (Woś, 1995). Wiadomo powszechnie, że lasy posiadają zdolność do odtwarzania drewna. Dlatego jeśli kształtowanie użytkowania jest racjonalne i nie narusza zasady równomierności, można osiągnąć korzystną sytuację, w której zapewniona jest długotrwała rentowność bez degradacji ekosystemu leśnego. Zgodnie z powyższym, nadrzędna zasada zrównoważonej gospodarki leśnej określa stopę pozyskania lasu mniejszą lub co

³⁹Najbardziej znanym przykładem jest tutaj model Faustmanna-Hartmana, jednakże modele ekonomiczne nie stanowią zakresu rozważań rozprawy; o modelach pisali m.in.: L. Płotkowski (2008), T. Żylicz (2004), M. Giergiczny (2007).

najwyżej równa stopie odnowy lasu. Rozwinięciem powyższej reguły jest równanie Hartmana, które jest wzbogaceniem modelu Faustmanna również o innej korzyści i „usługi” nierynkowe dostarczane przez las, ponieważ model nie uwzględnia czynników ekologicznych⁴⁰.

Podjęcie do gospodarowania lasami, zgodne z filozofią zrównoważonego rozwoju, oznacza optymalizację wykorzystania wszystkich funkcji lasu i nie jest tożsame z optymalizacją produkcji. Zgodnie z danymi zawartymi w Zielonej Księdze (Komisja Europejska, 2010) „większość lasów w UE stanowią obecnie półnaturalne drzewostany i plantacje składające się z rodzimych lub wprowadzonych gatunków”. Jednocześnie 5% światowych zasobów leśnych znajduje się na obszarze UE. Dodatkowo w okresie ostatnich 60 lat lasy stale się powiększały, choć w ostatnim okresie w wolniejszym tempie. Lasy i inne obszary zalesione w UE zajmują obecnie powierzchnię 42% lądowej powierzchni UE⁴¹. W większości lasów w UE, także tych lasów, w których w sposób ciągły prowadzona jest gospodarka leśna, zwiększały się zasoby drewna i węgla, co prowadziło do skutecznego usuwania CO₂ z atmosfery.

Zrównoważone leśnictwo jako model zarządzania jednym z najcenniejszych zasobów świata jakim jest las, w praktyce nie jest prostym celem do realizacji. Różnorodne i wieloaspektowe funkcje lasów i związane z nimi użyteczności mogą wykluczać się wzajemnie i doprowadzić do sporów między różnymi środowiskami społecznymi. B. Nogalski i S. Klisz (2011) podkreślają, iż problemy współczesnej gospodarki leśnej wiążą z m.in.: „paradoksem zyskowności i odpowiedzialności” oraz „paradoks rywalizacji i współpracy”. Pierwszy wymieniony paradoks według autorów oznacza konieczność uzyskiwania dochodów z produkcji leśnej według zasad społecznej odpowiedzialności, czyli również współpracy z licznymi grupami interesu. Natomiast kolejny z wymienionych paradoksów także wiąże się z kooperowaniem z interesariuszami, ale także z koniecznością rywalizacji oraz budowania przewagi konkurencyjnej (Nogalski, Klisz, 2011, s. 21-22). Zaproponowany przez H. Kruk (2012) rozwój zrównoważonego leśnictwa opiera się na trzech wymiarach, związanych z celami produkcyjnymi i pozaprodukcyjnymi lasów w odniesieniu do celów tego rozwoju, opracowanie to stanowi syntezę poglądów prezentowanych w literaturze przedmiotu (tab. 2.1).

Tabela 2.11. Trzy wymiary zrównoważonego leśnictwa

Wymiar ekonomiczny	Wymiar ekologiczny	Wymiar społeczny
Rola lasów		

⁴⁰ Wycena produkcyjnych i pozaprodukcyjnych korzyści pozyskiwanych z lasów staje się priorytetowym elementem w polityce racjonalnego i zrównoważonego używania tego dobra, a ta tematyka zostanie poruszona w kolejnych podrozdziałach rozprawy.

⁴¹ Dane w Zielonej Księdze zostały opracowane na podstawie *Geneva Timber and Forest Study Papers, No. 17* (TBFRA 2000 -<http://www.unece.org/timber/fra/welcome.htm>, dostęp: 20.02.2021).

Lasy jako źródła drewna i innych surowców (tzw. użytków ubocznych: zioła, grzyby, owoce, zwierzyna leśna itp.)	Lasy jako środowisko życia wielu organizmów (złożony ekosystem leśny, połączony zależnościami z innymi ekosystemami)	Rola środowiska leśnego w tworzeniu warunków bytowych (zdrowie, jakość życia, odpoczynek i rekreacja)
Lasy jako obszary wykorzystywane przez inne branże gospodarki (głównie turystyka)	Rola lasów w obiegu węgla i innych pierwiastków w przyrodzie oraz w przepływie energii	Estetyczna i kulturotwórcza rola lasów (malarstwo, literatura, rzeźba)
Cele zrównoważonej gospodarki leśnej		
Zaspokajanie potrzeb przy wykorzystaniu produktów pochodzących z lasów, rozwój branż przemysłu związanych z lasami	Ciągłe odtwarzanie zasobów leśnych, jak również powiększanie ich areалу poprzez zalesienia i odnowienia	Możliwość pracy dla mieszkańców danego regionu (gospodarka leśna, turystyka oraz zbiór tzw. użytków ubocznych) co wiąże się ze wzrostem dochodów ludności, poziomu zatrudnienia i zmniejszeniem ubóstwa
Zachowanie ekosystemów leśnych w dobrym stanie (ochrona przed zagrożeniami naturalnymi i antropogenicznymi)	Zachowanie najcenniejszych walorów przyrodniczych (ochrona przyrody)	Zwiększenie stopnia partycypacji społecznej wszystkich użytkowników lasów (współuczestnictwo w podejmowaniu decyzji)
Badania naukowe, monitoring stanu lasów oraz pozyskiwanie, zachowanie i wykorzystanie materiału reprodukcyjnego (nasiona, siewki) dla zwiększenia potencjału produkcyjnego i bioróżnorodności lasów	Zachowanie i odtwarzanie bioróżnorodności lasów (ekosystemów leśnych i towarzyszących im ekosystemów nieleśnych)	Rozwój edukacji dotyczący roli lasów, relacji ekosystemowych, gospodarki leśnej, budowanie świadomości ekologicznej

Źródło: H. Kruk (2012, s. 139).

Zmiana orientacji z gospodarki leśnej opartej na funkcjach produkcyjnych na model leśnictwa wielofunkcyjnego, zrównoważonego (uwzględniający wszystkie elementy ekosystemów leśnych i relacje zachodzące między nimi) wiąże się też z koniecznością uwzględnienia nie tylko funkcji ekologicznych i ekonomicznych, ale także i społecznych. Ważne jest uwzględnienie potrzeb lokalnych społeczności oraz innych grup zainteresowanych ochroną środowiska leśnego, takich jak myśliwi, rolnicy, turyści i inni. Wszystkie te grupy powinny mieć swój udział w procesie planowania i prowadzenia gospodarki leśnej, zgodnie z zasadą aktywnego uczestnictwa społecznego. Rozwój leśnictwa w skali globalnej i lokalnej oznacza trwale możliwości korzystania i oddziaływania na system przyrodniczy, a regulacje prawne przyjęte w systemach prawnych krajowych i międzynarodowych dają możliwość realizacji zasady zrównoważonego rozwoju. Obecnie funkcja produkcyjna stoi w sprzeczności z pozostałymi funkcjami lasu, a prognozy wzrostu zapotrzebowania na drewno wskazują na konieczność intensyfikacji produkcji surowca drzewnego. Agenda 21, jako główny dokument Szczytu Ziemi, wprowadziła inicjatywy polityczne mające na celu tworzenie i kształtowanie procesów dotyczących trwale zrównoważonego rozwoju. Miała ona charakter polityczny, a nie normatywny, zarówno na poziomie krajowym, jak i międzynarodowym. Konferencja w Rio wyraźnie określiła, że systemowe rozwiązania są niezbędne do zapewnienia racjonalnego

wsparcia funkcji ekologicznych i społecznych obszarów leśnych, aby zaspokajać potrzeby obecnych i przyszłych pokoleń ludzi. B. Arts i M. Buizer (2009) wskazują, że w ciągu ostatnich dwudziestu lat nowe koncepcje związane z zrównoważonym rozwojem, różnorodnością biologiczną i zarządzaniem zostały włączone do globalnej polityki leśnej (Arts, Buizer, 2009, s. 340-347).

Podsumowując, w koncepcji zrównoważonego leśnictwa coraz większą uwagę przywiązuje się do prowadzenia wielofunkcyjnej gospodarki leśnej, która zakłada integralność pełnionych przez lasy funkcji. Wielofunkcyjność gospodarki leśnej wynika z konieczności uwzględnienia wszystkich naturalnych funkcji lasów, szczególnie tych uznanych za kluczowe. Dodatkowo, istotnym elementem jest zaangażowanie społeczności lokalnej w procesy podejmowania decyzji związanych z leśnictwem. Proces równoważenia gospodarki leśnej jest kompleksowy i wiąże się z wieloma różnorodnymi kwestiami oraz długoterminowymi konsekwencjami wyborów podejmowanych w kontekście hodowli lasu na kolejne pokolenia. Wielofunkcyjne i zrównoważone wykorzystanie lasów obejmuje zarówno lasy gospodarcze i plantacje, jak i obszary chronione, wymagając odpowiedniej hodowli i urządzenia zarówno dla jednych, jak i drugich. Istotną rolę odgrywają strategie rozwoju leśnictwa oraz odpowiednio dostosowane zasady hodowli lasów, a na poziomie lokalnym – plany urządzenia lasu. Zaakcentowana w niniejszym podrozdziale istota zrównoważonego leśnictwa kształtuje się od dziesiątek lat, a jej uwarunkowania historyczne przedstawiają ewolucyjny charakter, o czym szerzej traktuje następny podpunkt rozdziału.

2.1.2. Historyczny rozwój koncepcji zrównoważonej gospodarki leśnej

W literaturze przedmiotu początków rozwoju idei zrównoważonego rozwoju upatruje się w leśnictwie. Już w 1364 r. opublikowany przepis prawa L'Ordonnance of Brunoy, podpisany przez Filipa VI we Francji, nakazywał właścicielowi sprzedającemu drewno z lasu dbanie o las i zapewnienie, aby jego las o odpowiedniej jakości ciągle rósł. Następnie Hans Carl von Carlowitz sformułował w książce *Sylvicultura oeconomica, oder haußwirthliche Nachricht und Naturmäßige Anweisung, zur wilden Baum-Zucht* z 1713 roku ideę zrównoważonego rozwoju, odnosząc ją do przykładu prowadzenia gospodarstwa leśnego. Autor ten wprowadził do literatury pojęcie odnoszące się do trwałości i ciągłości użytkowania lasu, uznając trwałość lasu

jako możliwość ciągłości jego użytkowania⁴². Pod koniec XVII wieku, Georg Ludwig Hartig wyznaczył zasadę „równomierności użytkowania lasu”, wskazując na konieczność zaspokojenia potrzeb na drewno przez przyszłe pokolenia. Kolejni naukowcy i praktycy leśni doskonalili tę koncepcję (do najśłynniejszych naukowców-leśników zalicza się H. C. von Carlowitz)⁴³, budując jednolitą i przemyślaną instrukcję postępowania, poruszając zarówno problemy ryzyka w utrzymaniu trwałości lasu, jak i zapewnienie o jednoczesnym utrzymaniu trwałości, ciągłości i równomierności użytkowania lasu⁴⁴.

Koncepcje zrównoważonego rozwoju w leśnictwie zapoczątkowane przez niemieckich uczonych, stały się podstawą do sformułowania zasad prowadzenia gospodarki leśnej, tworząc tzw. model leśnictwa europejskiego, opartego na szkole niemieckiej⁴⁵. Zasada zachowania trwałości lasu wywierała istotny wpływ na kierunki rozwoju leśnictwa i jego ewolucyjnego charakteru zmian przy zachowaniu pewnej neutralności wobec panujących teorii gospodarczych i problemów politycznych (Borowieckie, Stępień, 2017, s. 179–188). Kolejnym kamieniem milowym w historii rozwoju leśnictwa w Europie było opracowanie modelu lasu normalnego. Twórcami podstaw teoretycznych tego modelu byli J. Ch. Hundeshagen (1826) oraz C. J. Heyer (1841)⁴⁶. C. J. Heyer opracował nową definicję nauki leśnictwa: „zespół usystematyzowanych przepisów, dzięki którym ostateczny cel gospodarki leśnej (trwałe i najkorzystniejsze użytkowanie powierzchni leśnej zgodnie z osobistymi celami danego właściciela lasu) daje się najlepiej zrealizować”. Innymi słowy, las normalny to taki las, który posiada właściwą, modelową strukturę i budowę. Oznacza to odpowiednie proporcje powierzchni, klas wieku, prawidłowy przyrost, adekwatne zasoby, optymalny stan gospodarki oraz właściwy rozmiar użytkowania. Las normalny miał gwarantować trwałość, ciągłość i równomierność użytkowania, a w konsekwencji trwałość, ciągłość i równomierność

⁴² W XVIII wieku drewno było wykorzystywane w wielu gałęziach przemysłu takich jak: górnictwo, kopalnictwo i hutnictwo żelaza czy budowa statków. Carlowitz za zrównoważone zarządzanie lasami uznawał, jeżeli dokładnie tyle drzew jest ścinanych, ile sadzonych. Niemiecki naukowiec nazwał to podejście jako *nachhaltige Waldwirtschaft* (zrównoważona gospodarka leśna), a *nachhaltige Entwicklung* (zrównoważony rozwój) zalecał jako główną zasadę w leśnictwie. (zob. R. Kisiel, J. Zielińska-Szczepkowska, A. Zielińska, 2016).

⁴³ W Europie za twórców trwałej gospodarki leśnej uznaje się niemieckich naukowców, najbardziej znani przedstawiciele tego nurtu to również Heinrich Cotta (1763–1844) i Wilhelm Leopold Pfeil (1783–1859).

⁴⁴ Zarys historii zrównoważonego leśnictwa przedstawił P. Paschalis-Jakubowicz w artykule *Teoretyczne podstawy i realizacja idei zrównoważonego rozwoju w leśnictwie* (Paschalis-Jakubowicz, 2011).

⁴⁵ H. C. von Carlowitz uznawany jest za twórcę pojęcia „trwałości”. Termin ten w zakresie trwałej gospodarki leśnej był rozwijany przez następnego pokolenie niemieckich naukowców, m.in. Württembeczyk Wilhelm Gottfried Moser, który uczył się leśnictwa, a w podręczniku „Podstawy ekonomii leśnej” postulował za trwałym (*nachhaltige*) gospodarowaniem lasami. Szerzej o tym pisał R. Lusawa (2009, s. 5-17).

⁴⁶ Prace tych naukowców (w szczególności Heyera) dały początek nowej dyscyplinie — statyka leśna, określana bardzo ogólnikowo jako nauka o zespole sił działających w gospodarstwie leśnym i wynikach działania tych sił. Obecnie statyka leśna nazywana ekonomiką leśnictwa dała teoretyczne podstawy wyceny wartości lasu i rentowności gospodarstwa leśnego (Zabko-Potopowicz, 1973, s.71-84).

dochodów z gospodarstwa leśnego, (przy założeniu niezmienności wartości pieniądza przez okres rębności drzewostanu). Zaproponowany model gospodarczy lasu normalnego posłużył do ukształtowania modelu organizacyjnego gospodarstw leśnych oraz determinował podstawy i metody szacowania wartości lasu, jednakże nie rozwiązując wszystkich zagadnień związanych z szacowaniem wartości lasu (Borecki, Stępień, 2017, s. 179–188). Rozwój wiedzy ogólnej i leśnej oraz zachodzące przemiany gospodarcze, społeczne, technologiczne i socjalne przyczyniły się do pojawienia nowych teorii i poglądów co do potrzeby intensyfikacji produkcji, ekonomicznych kryteriów określania dojrzałości (teoria renty leśnej i renty gruntowej) oraz wymaganej struktury lasu, która miała zapewniać trwałość użytkowania. Konsekwencją przywołanych poglądów był opracowany w 1871 roku przez J.F. Judeich model drzewostanowych metod zarządzania lasu. Autor podważył celowość przestrzegania zasady równomierności użytkowania w lasach o niezadowolającym stanie (Stępień, 2009).

Martin Faustmann, niemiecki leśnik i rzeczoznawca, w 1849 roku⁴⁷ opracował model optymalizujący gospodarkę leśną, którego założenia są aktualne do dziś. Model ten był znany 50 lat przed M. Faustmannem, a jego prawdziwym odkrywcą był Johann Wilhelm Hossfeld. Jednak to M. Faustmann jako pierwszy opisał model, który został dobrze przyjęty w ekonomii i ma niezliczoną liczbę zastosowań o dużym znaczeniu praktycznym na całym świecie (Chang, 2001, s. 625–659; Tahvonen i in., 2001, s. 1595–1627). Mimo to w społecznościach naukowców zajmujących się leśnictwem i środowiskiem, kierowników ds. leśnictwa i innych podmiotów związanych z leśnictwem nadal panuje bardzo sceptyczne do tego modelu⁴⁸. Optymalny czas od posadzenia drzewa w lesie do jego wycięcia według modelu M. Faustmanna uzgodniony przez badaczy dla różnych regionów na świecie, różnych gatunków drzew oraz różnych wartości stopy dyskontowej, wynosi od 40 do 100 lat. Pomimo, że w klasycznej postaci modelu Faustmanna wartość lasu pochodzi z hodowanego w nim drewna, a uzupełniona jest o wartość gruntu po wycince, to model może zostać wzbogacony o dodanie do wartości lasu

⁴⁷ W kolejnych latach (1921) model ten był rozwiany przez Bertil Ohlina (nazwano go twierdzeniem Faustmann-Ohlina), chociaż inni niemieccy leśnicy byli świadomi tego modelu i jego słusznych założeń w 1860 roku.

⁴⁸ Jednym z największych nieporozumień w ponad 150-letniej historii modelu Faustmanna jest ciągle mieszanie jego dwóch zastosowań, a mianowicie teorii gospodarki leśnej i zarządzania operacyjnego w leśnictwie. Artykuł P. Deegen, M. Hostettler, G. A. Navarro pt.: *The Faustmann model as a model for a forestry of prices* (European Journal of Forest Research, May 2011) porusza problematykę zastosowania modelu Faustmanna w ekonomii, a autorzy wyjaśniają, iż model Faustmanna nie jest odrzucany, ponieważ słabo odzwierciedla przydział i dystrybucję lasów na konkurencyjnych rynkach, ale dlatego, że „drogie” leśnictwo jest tak samo niezdolne do rozwiązania problemów przyszłych pokoleń, jak problemów środowiska. Zgodnie z krytyką, gospodarka leśna oparta na cenach, zilustrowana modelem Faustmanna, spowoduje, że czasy rotacji będą o wiele za krótkie, aby uzyskać klarowne i jednolite drzewostany. Autorzy jednak zwracają uwagę, iż każdy model może zostać rozbudowany o aktualne warunki społeczne, ekonomiczne lub polityczne.

wyceny jego walorów ekologicznych, rekreacyjnych, wypoczynkowych czy też estetycznych⁴⁹. Odroczenie w czasie momentu wyrębu, które zwiększa podaż środowiskowych funkcje starego lasu, prowadzi również do zmniejszenia przychodów gospodarstw leśnych. Państwo mogłoby wpływać na zmianę zachowania podmiotów gospodarczych poprzez ograniczenia ilościowe lub bodźce finansowe. Ograniczenia ilościowe mogłyby polegać na wprowadzeniu dolnego ograniczenia wieku rębego dla różnych gatunków drzew. Do bodźców finansowych zaliczyć natomiast należy: obciążenie przedwczesnej wycinki lub subwencjonowanie wycinki opóźnionej. W tym ostatnim przypadku instrumentem stosowanym w praktyce gospodarczej mogłoby być obniżenie podatków dla gospodarstw leśnych, które dbają o wydłużenie wieku hodowanego lasu. Nie byłoby takich problemów, gdyby właściciele mogli sprzedawać usługi dostarczane przez stary las w taki sam sposób, jak handlują drewnem. W jakimś zakresie prowadzenie takiej działalności jest możliwe. Istnieją prywatne i państwowe gospodarstwa leśne, które sprzedają usługi turystyczne, edukacyjne lub naukowe. Jednak z uwagi na fakt, że ekosystem leśny jest dobrem publicznym, nie można liczyć na całkowitą eliminację problemu „jazdy na gapę” (ang. *free riding*). Nieunikniona wydaje się zatem ingerencja państwa w mechanizm rynkowy. W niektórych przypadkach sam rynek prowadzi do wydłużenia wieku drzewostanów. Wynika to z faktu, że tarcica wyprodukowana z bardziej dorodnych i starszych drzew może osiągać na rynku wyższą cenę niż drewno z drzew młodszych. W takim wypadku opłacalne jest wydłużenie okresu rotacji. Będzie on przekraczał ten, który został uzyskany na podstawie przedstawionych modeli. Jednak po przekroczeniu pewnego wieku drzewami zaczynają interesować się organizacje ekologiczne, które zgłaszają żądania zaniechania wycinki, a tym samym mogą pozbawić właścicieli lasów jakichkolwiek przychodów ze sprzedaży drewna. Postępując racjonalnie, leśnicy powinni dokonać wyrębu lasu, zanim zwrócą na niego uwagę ekologów. Znane są ekstremalne sytuacje, kiedy wycinane są drzewa, o których ochronę wystąpiono, ale jeszcze jej nie przyznano. Należy nadmienić, że modele gospodarowania lasami nie uwzględniają istotnych czynników, takich jak kwestia kosztów alternatywnych wynikających z zamrożenia kapitału, kosztów nasadzenia i utrzymania lasów,

⁴⁹Na wybór wieku rębności drzewostanu ma wpływ relacja biologicznych i gospodarczych czynników w czasie. Zagadnienie to jest interesujące dla ekonomistów przez ponad dwa stulecia. W artykule *Economic optimization of the rotation age of stands* przedstawiono podstawy teoretyczne i wyniki ekonomicznej optymalizacji wieku rotacji pojedynczego stanowiska. Autorzy przeanalizowali funkcję produkcji drewna w zależności od wieku rotacji, wzrostu, kosztów i innych cech lasu, a także kosztów ziemi. Zdaniem autorów warunkiem osiągnięcia ekonomicznego optimum okresu rotacji drzewostanu jest zrównoważenie obecnego wzrostu całkowitej wartości produkcji drewna (wzrost i plon) oraz wartości kosztów alternatywnych od opóźnienia cięcia do przyszłego roku (Płotkowski i in., 2016).

ryzyka związanego z pożarami czy kosztów przeciwdziałania szkodnikom. Koszty te w naczący sposób wpływają na opłacalność wydłużania okresu rotacji.

Pomimo wczesnych początków powstania idei zrównoważonego rozwoju w leśnictwie, dopiero w ubiegłym wieku pojawiło się nowe spojrzenie na rolę lasów, podnosząc wartość ich pozaprodukcyjnych funkcji. Przedstawiciele nauki i praktyki podejmowali próby modelowego ujęcia zrównoważonego gospodarowania lasami. Model Clarka (1976) analizował motywację właściciela lasu do wykorzystania go w sposób trwały. Model ten przedstawia dylemat jaki ma właściciel lasu, który rozważa korzyści z eksploatacji lasu na poziomie trwałej maksymalizacji przychodów lub wykorzystania posiadanego zasobu jednorazowo rezygnując z jego utrzymania (Żylicz, 2012, s. 5-12). Według B. Piątkowskiego i M. Protas model Clarka wskazuje dynamiczną stronę procesu gospodarowania zasobami odnawialnymi, a zarazem wskazuje znaczącą rolę stopy dyskontowej przy podejmowaniu decyzji o gospodarowaniu tymi zasobami (Piątkowski, Protas, 2013, s. 204–205). Zgodnie z tymi założeniami właściciel lasu będzie miał silną motywację do wyrębu całego lasu, gdy drewno w tym lesie osiągnie satysfakcjonującą wartość rynkową, a następnie zainwestowaniu uzyskanej kwoty w inne aktywa. Dodatkowo uwzględniany jest czynnik w postaci prawa własności do zasobów leśnych – gdy właściciel prywatny posiada niewielki las, jest bardziej skłonny do uzyskania jednorazowego maksymalnego przychodu z pozyskania drewna, bez konieczności ponoszenia kosztów utrzymania i hodowli lasu. W przypadku gdy właściciel prywatny posiada duży teren z lasem, może kontrolować strukturę wiekową swojego lasu. Postępowanie to pozwala na uzyskanie wyższej średniej stopy zwrotu z posiadanego zasobu leśnego, co silniej motywowałoby właściciela do gospodarowania swoim zasobem leśnym i uzyskiwania maksymalnego trwałego przychodu. Paradoks opisany przez Clarka wyraźnie wskazuje, że gospodarowanie lasami, poprzez ich prywatyzację może prowadzić do znacznego uszczuplenia tego zasobu⁵⁰.

Badania nad zrównoważoną gospodarką leśną są uważane za wyróżniające się w tradycyjnych dziedzinach nauk, posiadające bogatą i wybitną historię. Od momentu, kiedy von Carlowitz wprowadził pojęcie zrównoważenia w kontekście gospodarki leśnej, ogólne zrozumienie zrównoważonej gospodarki leśnej (SFM - *Sustainable Forest Management*) ewoluowało. W latach 1980–1990 naukowcy zaczęły coraz częściej badać to zagadnienie

⁵⁰ Prowadzenie polityki dotyczącej lasów mogłoby opierać się na przekazaniu własności w ręce prywatne, wydaje się jednak, że przy obecnie wzmacniającym się w społeczeństwie postrzeganiu ochrony środowiska oraz trwałego gospodarowania zasobami odnawialnymi jako istotnych elementów rozwoju kraju nie jest to podejście, które mogłoby liczyć na poparcie społeczne.

z wielu perspektyw, które początkowo koncentrowało się na wielkości drewna. Na początku lat osiemdziesiątych ubiegłego wieku publikacje skupiały się głównie na lasach tropikalnych, takich jak np. lasy Amazonii, w których uważa się, iż zrównoważone gospodarowanie lasem nie istnieje na skale komercyjną i badania w tym obszarze dopiero się rozwijają (np. Fearnside, 1989; Michon, Mary, Bompard, 1986; Salati, Vose, 1982; Spears, 1980 [za:] Schober, Šimunović, Darabant, Stern, 2018). W podobny sposób Schwartz (1989) odniósł się również do regionu Amazonii, w którym zajęto się konfliktami społecznymi między zbieraczami kauczuku, drwalami, ranczerami i Indianami. Natomiast badania nad zrównoważonym zarządzaniem europejskimi lasami (Corona, Ferrara, 1989) w tamtym czasie skupiały się na opracowaniu modeli plonów dla plantacji drzew iglastych w celu usprawnienia planowania interwencji w ramach niskonakładowego systemu hodowli lasu. W 1990 r. Członek FAO, C.H. Murray (1991) opublikował artykuł omawiający koncepcję zrównoważonego zarządzania lasami, dokonał przeglądu powiązań między ludzkimi populacjami i lasami; wskazał status lasów w krajach rozwijających się i nakreślił znaczenie lasów dla bezpieczeństwa żywnościowego i ochrony środowiska. Pierwsza publikacja w *Science* poświęcona zrównoważonemu gospodarowaniu lasami została napisana przez Vincenta w 1992 r. i dotyczyła handlu drewnem tropikalnym w kontekście zrównoważonego rozwoju.

Koniec lat osiemdziesiątych i początek lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku uznawany jest również jako okres, w którym po raz pierwszy osiągnięto wysoki poziom politycznego zaangażowania w rozwój zrównoważonej gospodarki leśnej. Przegląd literatury przedmiotu wskazuje, iż wydarzeniem, które spowodowało wprowadzenie na stałe koncepcji zrównoważonego rozwoju do świata polityki, ekonomii, mediów oraz dyskusji akademickich, było przedstawienie w 1987 r. raportu Światowej Komisji ds. Środowiska i Rozwoju (World Commission on Environment and Development) pod przewodnictwem G.H. Brundtland⁵¹. Dzięki raportowi pt. *Our Common Future* (Nasza wspólna przyszłość), zrównoważony rozwój zaczął być rozumiany jako proces przemian, który zapewnia zaspokajanie potrzeb obecnego pokolenia bez umniejszania szans rozwojowych przyszłych generacji, m.in. dzięki zintegrowanym działaniom w zakresie rozwoju gospodarczego, społecznego oraz w zakresie środowiska. W tym dokumencie Światowa Komisja zaleca, aby decyzje podejmowane przez

⁵¹ P. Wołczek dokonując przeglądu literatury wskazuje na autorów, według których to właśnie raport „Nasza wspólna przyszłość” jest ważnym dokumentem dla rozwoju zrównoważonego rozwoju (zob. Wołczek, [w:] Pisz, Rojek-Nowosielska (red.), 2011, s. 275–286). E. Śniezek przywołuje badania przeprowadzone przez J. Pezzey (Pezzey, 1989; Pezzey, 1992, s. 321–362), w których dokonano szczegółowego przeglądu definicji *sustainable development*, jakie w latach 80. funkcjonowały w literaturze i polityce, stwierdza, iż większość definicji nawiązuje do ujęcia z raportu Gro Harlem Brundtland (Śniezek, 2016).

państwo i sfery gospodarcze uwzględniały potrzeby społeczne i ekonomiczne oraz czynniki związane z ochroną środowiska. Dalszy rozwój idei kontynuowany był na Szczycie Ziemi w 1992 r., w efekcie którego wypracowano dokument Agenda 21⁵². Połączenie idei zrównoważonego rozwoju oraz leśnictwa na gruncie europejskim zostało odzwierciedlone także w trakcie II Konwencji Ochrony Lasów Europejskich Ministrów Leśnictwa⁵³ (Helsinki, 1993), która rozpoczęła proces wdrażania i definiowania zasad trwale zrównoważonej gospodarki leśnej w Europie. Pojęcie trwałego gospodarowania lasów, nazywanego też trwałym i zrównoważonym rozwojem lasów i leśnictwa sprecyzowano następująco: „Trwałe gospodarowanie oznacza zarządzanie i użytkowanie lasów i terenów leśnych w taki sposób i w takim tempie, które pozwolą zachować ich bioróżnorodność, produktywność, zdolność odnowienia, żywotność oraz zdolność do spełnienia, teraz i w przyszłości, odpowiednich ekologicznych, ekonomicznych i społecznych funkcji na lokalnym, krajowym i globalnym poziomie, nie powodując przy tym szkód w innych ekosystemach”. Współczesne podejście do zrównoważonego rozwoju lasów i ciągłości ich użytkowania stanowi ważną zasadę trwałości leśnictwa. Przyjmuje ono nowe wyzwania dla gospodarki leśnej, które równocześnie uwzględniają wielofunkcyjną rolę lasów, obejmującą zarówno funkcje ochronne i społeczne, jak i funkcje produkcyjne. Ta koncepcja harmonizuje ideę społecznego zarządzania zasobami przyrody, zapewniając ochronę lasów i odpowiednie korzystanie z ich zasobów. (Gwiazdowicz 2007).

Ministerialne konferencje w sprawie ochrony lasów w Europie, nazwane *Forest Europe* to ogólnoeuropejski, dobrowolny proces polityczny wysokiego szczebla na rzecz dialogu i współpracy w zakresie polityki leśnej w Europie. Inicjatywa ta opracowuje wspólne strategie dla swoich 47 sygnatariuszy (46 krajów europejskich i Unii Europejskiej) dotyczących sposobu ochrony i zrównoważonego zarządzania lasami. Od 1990 roku współpraca ministrów

⁵² Na arenie międzynarodowej działania na rzecz zrównoważonego rozwoju zostały zintensyfikowane począwszy od Szczytu Ziemi w Rio de Janeiro z 1992 roku, zostały odnowione w 2002 r. w Johannesburgu, a następnie na szczycie w Rio de Janeiro w 2012 r., określanym jako Rio+20 (deklaracja *The Future We Want – Przyszłość jakiej chcemy*). Następnie Deklaracja Milenijna Narodów Zjednoczonych, w której określone zostały Milenijne Cele Rozwoju (Millenium Development Goals). Ich realizacja miała pozwolić na skuteczne stawienie czoła wyzwaniom XXI wieku w perspektywie do 2015 r. Milenijne Cele Rozwoju zostały zastąpione w 2015 r. przez Cele Zrównoważonego Rozwoju (*Sustainable Development Goals*) zawarte w Agendzie Rozwojowej 2030 *Transforming Our World*.

⁵³ Ministerialna konferencja w Helsinkach pt.: *Zobowiązanie do zrównoważonego zarządzania lasem w Europie*, pod wspólnym przewodnictwem Finlandii i Portugalii, oprócz 37 krajów europejskich i Wspólnoty Europejskiej w konferencji uczestniczyło kilka organizacji z sektora prywatnego, międzynarodowej społeczności leśnej i ekologicznych organizacji pozarządowych. Deklaracja generalna i cztery rezolucje helsińskie odzwierciedlają podejście Europy do globalnych problemów środowiskowych, a mianowicie promowanie zrównoważonej gospodarki leśnej, ochronę różnorodności biologicznej, strategię dotyczące konsekwencji ewentualnych zmian klimatu dla sektora leśnego oraz zwiększenie współpracy z krajami w przejściu do gospodarek rynkowych.

odpowiedzialnych za lasy w Europie miała znaczący wpływ na gospodarkę, środowisko i społeczeństwo zarówno na poziomie krajowym, jak i międzynarodowym. Działania podejmowane w ramach tej współpracy przyczyniły się do rozwoju polityk i strategii leśnych, promujących zrównoważone zarządzanie lasami i ochronę różnorodności biologicznej. Decyzje polityczne i rezolucje podjęte w ramach *Forest Europe* są dobrowolne, a poprzez zatwierdzenie tych zobowiązań kraje wykazują chęć i interes w ochronie i zrównoważonym zarządzaniu lasami. Zobowiązania zatwierdzone przez ministrów służą jako ramy wdrażania zrównoważonej gospodarki leśnej w krajach europejskich, dostosowane do warunków krajowych i spójne z resztą regionu, a także wzmacniają współpracę międzynarodową w tym samym czasie. Obecnie *Forest Europe* jest uznawana za najważniejszą inicjatywę w zakresie ochrony lasów europejskich oraz doskonalenia trale zrównoważonej gospodarki leśnej przez kraje europejskie (Śnieżek, 2017, s.138).

Choć koncepcja zrównoważonego rozwoju zyskała powszechną akceptację, to nadal istnieje wiele wątpliwości co do tego, jakie są rozstrzygnięcia dotyczące pojęć i ich definiowania w tej koncepcji. W leśnictwie koncepcja zrównoważonego rozwoju jest powszechnie akceptowaną zasadą, która ma fundamentalne znaczenie dla długoterminowego zarządzania lasami. Doświadczenia związane z jej stosowaniem w praktyce leśnej przyczyniają się do lepszego zrozumienia implikacji i operacyjnego znaczenia tej koncepcji. K.F. Wiersum (1995) przedstawił przegląd literatury zatytułowany *"200 lat zrównoważonego rozwoju w leśnictwie: lekcje z historii"*. Postulował, że pierwotna zasada trwałego rozwoju stopniowo rozszerza się na bardziej powszechną zasadę zrównoważonej gospodarki leśnej, która w szczególności obejmuje również wartości społeczne (Wiersum, 1995, s. 321-329). Podążając za kontekstem społecznym w dyskusji nad definicjami zrównoważonej gospodarki leśnej, H. Schanz (1996) zbadał normy i wartości społeczne (Schanz, 1996, za: Schober, 2018, s. 537-554). W tym samym czasie na arenie naukowej pojawiła się także kwestia systemów certyfikacji drewna oraz zarządzania lasami. Badacze skupiali się na badaniu skutków rynkowych i reakcji, które wynikały z istotnego ograniczenia dostępności drewna ze względu na prawne wymogi dotyczące zrównoważonego zarządzania lasami. Autorzy podkreślają również, że w końcu lat 90. XX wieku nie było ogólnie przyjętych wskaźników zrównoważonego zarządzania leśnego zdefiniowanych w Stanach Zjednoczonych, a brakowało informacji na temat zrównoważonego zarządzania lasami należącymi do prywatnych właścicieli. W odpowiedzi na te wyzwania, naukowcy oraz interesariusze związani z sektorem leśnym rozpoczęli prace nad opracowaniem systemów certyfikacji, które miałyby zapewnić pewność, że drewno i produkty pochodzące z lasów są pozyskiwane w sposób zrównoważony.

Systemy takie, jak np. FSC (*Forest Stewardship Council*) i PEFC (*Programme for the Endorsement of Forest Certification*), opracowano w celu ustanowienia standardów i kryteriów zrównoważonego zarządzania leśnego oraz umożliwienia identyfikacji i śledzenia drewna z legalnych i zrównoważonych źródeł. W późniejszym okresie opublikowano kilka przeglądów dotyczących zagadnienia zrównoważonej gospodarki leśnej i certyfikacji, takich jak praca autorstwa G. van Kootena, H. Nelsona i J. Vertinsky'ego z 2005 roku. W ramach tych przeglądów dokonano analizy i porównania różnych standardów zrównoważonej gospodarki leśnej, mających na celu ocenę ich skuteczności i efektywności (Van Kooten, Nelson, Vertinsky, 2005). Ostatecznie, w 2011 roku M. Clark i J. Kozar opublikowali kompleksową analizę, porównującą różne standardy zrównoważonej gospodarki leśnej. Praca ta stanowi ważne źródło informacji, pozwalające na lepsze zrozumienie różnic i podobieństw między tymi standardami oraz ocenę ich adekwatności w kontekście osiągnięcia zrównoważonego zarządzania leśnego. Wyniki tych przeglądów i analiz stanowią cenny wkład w rozwój dziedziny zrównoważonej gospodarki leśnej oraz wspierają dalsze doskonalenie standardów i praktyk związanych z certyfikacją⁵⁴.

Koniec lat dziewięćdziesiątych dwudziestego wieku to czas ugruntowania w literaturze przedmiotu przekonania o słuszności koncepcji zrównoważonego leśnictwa oraz rozwój postrzegania lasów jako zdominowanych przez człowieka ekosystemów (Worrell, Hampson, 1997). Perspektywa ta dotyczyła kwestii leśnictwa wielofunkcyjnego i proponowanej, specyficznej dla celu, przestrzennej segregacji (np. drzewostany o krótkiej rotacji do produkcji drewna i ściśle zachowany naturalny las w celu zachowania różnorodności biologicznej (Binkley, 1997).

Badanie przeprowadzone przez K. Hogl i współpracowników (2009) miało na celu zbadanie wpływu procesów leśnych na poziomie krajowym, z uwzględnieniem roli podsystemów polityki wewnętrznej, sieci aktorów i idei, które wynikają z międzynarodowych impulsów docierających do kraju. Badacze analizowali, jak różne aspekty polityki wewnętrznej, takie jak ramy prawne i instytucjonalne, wpływają na procesy związane z leśnictwem. Ponadto skupili się na roli sieci aktorów, czyli grup zainteresowanych, organizacji pozarządowych, instytucji rządowych i innych podmiotów, które mają wpływ na

⁵⁴ Wśród najczęściej wyróżnianych systemów wskaźników związanych z trwałą i zrównoważoną gospodarką leśną w literaturze przedmiotu i praktyce gospodarczej wyróżnia się: system mierników stworzony w ramach cyklu ministerialnych konferencji na temat ochrony lasów w Europie, System wskaźników opracowany przez FAO – Organizację Narodów Zjednoczonych do spraw Wyżywienia i Rolnictwa, systemy stosowane do certyfikacji leśnej (np.: PEFC, FSC), wybrane wskaźniki dotyczące gospodarki leśnej, wykorzystywane przez GUS i Eurostat do oceny zrównoważonego rozwoju Polski (zob. Kruk, 2017, s. 171–186).

podejmowanie decyzji dotyczących lasów. Ważnym elementem badania były również pomysły i impulsy, które napływają do kraju z międzynarodowych źródeł. Obejmują one rozwiązania, innowacje i dobre praktyki stosowane w innych krajach, które mogą wpływać na podejmowanie decyzji i rozwój polityki leśnej (Hogl, Nordbeck, Kvarda, 2009, s. 357–364)⁵⁵. L.H. Gulbrandsen (2003)⁵⁶ badał, w jaki sposób międzynarodowe umowy dotyczące ochrony środowiska związane z lasami wpłynęły na podmioty krajowe, wykorzystując jako przykład Norwegię. Stwierdził, że "międzynarodowe zobowiązania i zalecenia miały niewielki wpływ na krajową politykę leśną" oraz że "przyczyniły się do ustanowienia, wzmocnienia i rozpowszechnienia norm i zasad dotyczących ochrony lasów starych i różnorodności biologicznej". Ponadto L. H. Lindstad i B. Solberg (2010) analizowali wyzwania w określaniu skutków krajowych procesów polityki międzynarodowej podczas badania przyczynowo skutkowych niejasnych i wieloaspektowych zaleceń polityki międzynarodowej w zakresie norweskiej polityki leśnej (Lindstad, Solberg, 2010, s. 489–496).

Współczesne leśnictwo napotyka na złożone wyzwania związane z zarządzaniem i zrozumieniem zrównoważonej gospodarki leśnej, które wykraczają daleko poza pierwotne pojęcie zrównoważonego pozyskiwania drewna. Strategie zrównoważonej gospodarki leśnej powinny spełniać funkcje ekologiczne, ekonomiczne i społeczne, nie powodując szkód w innych ekosystemach. Przypomnienie doświadczeń i dorobku poczyniony od H.C. Carlowitza po kolejnych niemieckich leśników pozwala lepiej zrozumieć znaczenie terminu, którego był twórcą. Po pierwsze nasuwa się wniosek, że idea trwałości ma służyć nie tyle ochronie zasobów przyrodniczych, co zapewnieniu długo odpornego na kryzysy rozwoju gospodarczego. Wydaje się, że to samo stanowisko przyjęli autorzy Agendy 21, którzy wbrew obiegowej opinii, problemy ekologiczne poruszają w dalszej kolejności. Europejska polityka leśna wydaje się zmierzać w kierunku coraz szerszego uwzględniania pozaprodukcyjnych funkcji lasów. Model zrównoważony gospodarowania lasem jest zgodny z trendem społecznym i politycznym w Europie. Europejskie społeczeństwo zwraca coraz większą uwagę na problem

⁵⁵ Badacze ustalili, że w przypadku *Austrian Forest Dialogue* zaangażowało się kilka nowych podmiotów, jednak nie zaobserwowano żadnych istotnych zmian w zakresie celów polityki ani wyboru instrumentów. *Austrian Forest Dialogue* to procesem dialogu, w którym wszystkie podmioty leśne określają swoje wspólne interesy w lasach i leśnictwie, a także sposoby, w jakie chcą uczestniczyć w przygotowywaniu programu leśnego. Koncepcja krajowych programów leśnych została opracowana w ramach międzynarodowego dialogu lasów i polityk po Konferencji Narodów Zjednoczonych w sprawie Środowiska i Rozwoju w 1992 r. w Rio de Janeiro. Zostało to przyjęte jako rami odniesienia dla zrównoważonego zarządzania, utrzymania i rozwoju wszystkich rodzajów lasów (zob. <https://www.bmnt.gv.at/english/forestry/AustrianForestDialogue/Forestdialogue.html>, dostęp 10.07.2021).

⁵⁶ Badacze przeprowadzili analizę wpływu międzynarodowych umów i inicjatyw na politykę leśną trzech krajów: Finlandii, Norwegii i Szwecji (zob. Lindstad, Solberg, 2012, s. 210–220)

zanieczyszczenia środowiska oraz na zdrowy tryb życia. Przemiany postrzegania środowiska znalazły odzwierciedlenie w polityce i planach dotyczących również leśnictwa.

Reasumując, zrównoważone gospodarowanie lasami polega na takim prowadzeniu działalności leśnej, które zapewnia długotrwałą produktywność lasów, ich różnorodność biologiczną, zdolność do regeneracji, zdrowotność oraz zachowanie ważnych funkcji ekologicznych, środowiskowych i ekonomicznych. To podejście jest istotne zarówno na poziomie lokalnym, krajowym, jak i globalnym, mając na celu minimalizowanie negatywnych skutków dla innych ekosystemów. Definicja ta uznaje, że lasy pełnią nie tylko funkcje ekonomiczne, ale również mają istotne znaczenie społeczne i ekologiczne i temu zagadnieniu zostanie poświęcony następnym podrozdział rozprawy.

2.1.3. Pozaprodukcyjne funkcje lasów i koszty ich realizacji

Ekosystemy leśne odgrywają niezwykle istotną rolę w zapewnianiu dobrostanu człowieka poprzez świadczenie szeregu usług ekosystemowych oraz stanowią dom dla ponad 80% lądowej różnorodności biologicznej (Aerts i Honnay, 2011). Niestety, obserwuje się ciągły spadek jakości i rozległości siedlisk leśnych na całym świecie (*Millennium Ecosystem Assessment*, 2005). Prognozuje się, że presja antropogeniczna oraz zmiany środowiskowe jeszcze bardziej nasilą degradację lasów, stwarzając zagrożenie dla funkcjonowania tych ekosystemów. Optymalne zarządzanie zasobami leśnymi musi również uwzględniać wpływ klimatu na produktywność ekosystemów i tempo pozyskiwania. Zmiana klimatu wpływa na rozwój lasów i różnorodność biologiczną poprzez różnorodne mechanizmy i interakcje. W Europie przewidywany wpływ zmiany klimatu obejmuje zmiany zasięgu gatunków, zmiany w produktywności lasów, zwiększoną działalność zakłócającą i utratę wartości gospodarczej gruntów leśnych (Seidl i in., 2017; Hanewinkel i in., 2013).

Lasy strefy umiarkowanej są jednak osadzone w złożonych krajobrazach i muszą spełniać różne cele wielu zainteresowanych stron. Wymaga to równowagi w zakresie dostaw towarów i usług ekosystemowych, zgodnie z preferencjami społecznymi. Wzrastające oddziaływanie człowieka na środowisko naturalne, które obejmuje intensywną eksploatację zasobów, przekształcanie krajobrazu oraz emisję zanieczyszczeń, staje się coraz większym wyzwaniem dla rozwoju współczesnych społeczeństw. W ostatnich latach oczekiwania wobec obszarów leśnych ze strony różnych grup społecznych i zawodowych ulegają zmianie, co znajduje odzwierciedlenie w podejściu do gospodarki leśnej. Szczególnie istotne jest zaspokajanie rosnących oczekiwań społecznych dotyczących pozaprodukcyjnych funkcji

obszarów o wysokiej wartości przyrodniczej, przy jednoczesnym zachowaniu ich wielofunkcyjnej roli. Im społeczeństwo staje się zamożniejsze i lepiej wykształcone, tym większe jest zapotrzebowanie na społeczne funkcje lasu (Jalinik, 2016, s. 107). Coraz więcej ludzi korzysta z różnorodnych aspektów społecznych lasu, co niesie ze sobą szereg problemów organizacyjnych i ekonomicznych związanych z gospodarką leśną. Czasem błędne przekonanie społeczeństwa, że funkcje społeczne pełnią jedynie lasy chronione prawnie, prowadzi do niedoceniań innych kompleksów leśnych, które również spełniają te funkcje i są zarządzane przez samofinansujące się podmioty gospodarcze. Nie zawsze dochody z sprzedaży drewna są wystarczające do pokrycia potrzeb związanych z realizacją funkcji społecznych i ochronnych. Niestety, wiele społecznych korzyści generowanych przez lasy jest pomijanych w społeczeństwie jako efekty zewnętrzne leśnictwa. Lasy pełnią kompleksowe funkcje o charakterze dóbr publicznych, takie jak funkcje ochronne, rekreacyjne, środowiskotwórcze itp. W przypadku leśnictwa, efekty zewnętrzne często mogą być określane jako świadczenia towarzyszące produkcji rynkowej gospodarki leśnej (Glura, 2007, s. 136).

W kontekście gospodarowania ograniczonymi zasobami leśnymi, obserwuje się zjawisko substytucji, które występuje między konkurencyjnymi sposobami wykorzystania lasu (Klocek, Płotkowski, 1997). Przy podejmowaniu decyzji dotyczących zagospodarowania danego obszaru leśnego, zarządzający lasami stają przed wyborem pomiędzy realizacją produkcji surowca drzewnego a świadczeniem niematerialnych funkcji lasu (Janeczko, 2004). Pełnienie funkcji pozaprodukcyjnych przez lasy stanowi jeden z kluczowych czynników wpływających na sytuację finansową gospodarstwa leśnego (Klocek, Płotkowski, 2010). Jednak realizacja tych funkcji może ograniczać funkcje produkcyjne, dlatego istotne jest oszacowanie nakładów oraz utraconych korzyści ponoszonych przez gospodarstwo leśne w tym zakresie.

Jednak wysoki popyt na drewno nie gwarantuje wzrostu cen w takim stopniu, który byłby w stanie zrównoważyć rosnące koszty pracy, a tym bardziej rekompensować wydatki związane z publicznymi usługami leśnymi i gospodarką leśną. Dodatkowo należy zauważyć, że od ponad 50 lat obserwuje się istotne zmiany w zewnętrznych uwarunkowaniach gospodarki leśnej, a od co najmniej kilkunastu lat nasilają się takie zjawiska jak:

- wzrastająca presja społeczna na ograniczenie funkcji produkcyjnych (w tym pozyskania drewna) na rzecz świadczeń nierynkowych (publicznych),
- brak jednoznacznej oceny roli ekosystemów leśnych i gospodarki leśnej w kontekście wiązania dwutlenku węgla,

- konflikt między przemysłem drzewnym a sektorem energetycznym dotyczący znaczenia biomasy leśnej jako potencjalnego źródła energii odnawialnej,
- pojawiające się konflikty i niejasności dotyczące obszarów Natura 2000 oraz szerszej ochrony przyrody w lasach.

Obecność złożonych czynników wpływających na współczesną gospodarkę leśną stwarza wyzwania zarówno dla Polski, jak i dla innych krajów w Europie. Te czynniki prowadzą do osłabienia ekonomicznej pozycji sektora leśnego, który dotychczas opierał się głównie na wartości drewna sprzedawanego na rynku (Gołos, 2012, s. 2009).

Problem zrównoważonego rozwoju leśnictwa wielofunkcyjnego wiąże się ściśle z problematyką wyceny wartości lasu. Identyfikacją różnorodnych funkcji lasu zajmują się różne dziedziny nauk ekonomicznych, leśnych oraz praktyka gospodarcza. Bogactwo niematerialnych funkcji lasu i zróżnicowanie kryteriów ich oceny stanowią integralne elementy. Jednak głównym czynnikiem kształtującym te funkcje i kryteria są potrzeby i oczekiwania różnych grup społecznych oraz społeczności jako całość (Sadowska, Szczypa, 2018, s. 100-101). Nie ma wątpliwości, że wprowadzenie na rynek funkcji pozaprodukcyjnych lasu mogłoby istotnie poprawić sytuację finansową gospodarstw leśnych. Niemniej jednak, obecnie praktyczne wdrożenie tego celu jest praktycznie niemożliwe i napotyka wiele trudności, szczególnie w zakresie polityki gospodarczej, które muszą zostać pokonane (Śniezek, 2016, s. 156).

Analiza i identyfikacja kosztów publicznych świadczeń gospodarki leśnej są istotnymi zagadnieniami w praktyce leśnej. Właściwe wartościowanie i rozpoznanie tych kosztów mają duże znaczenie. Takie analizy mogą podkreślić, że gospodarka leśna nie polega jedynie na maksymalizacji produkcji drewna, ale także na edukacji przyrodniczo-leśnej społeczeństwa, tworzeniu miejsc do wypoczynku i rekreacji, ochronie zasobów wodnych oraz realizacji funkcji środowiskowych, takich jak ochrona przyrody (Gołos, 2012, s. 210).

Temat leśnictwa wielofunkcyjnego od dawna stanowi przedmiot badań w literaturze naukowej poświęconej gospodarce leśnej, a innowacyjne badania ekonomiczne koncentrowały się na analizie leśnictwa w kontekście wielokrotnego użytku zasobów leśnych (np.: Gregory, 1955; Hagenstein, Dowdle, 1962, Bowes, Krutilla, 1985; [za:] Garcia, 2021, s. 591). Inne aspekty poruszone w literaturze koncentrują się na optymalnym osiągnięciu określonych celów, takich jak ochrona gatunków, poprzez porównanie obszarów bez pozyskiwania drewna z "bardziej zrównoważoną" gospodarką leśną. Istotną kwestią jest również uwzględnianie wartości usług ekosystemowych w procesie planowania i porównywania różnych strategii gospodarowania, w tym podejścia bez pozyskiwania drewna (np.: Baškent, Keleş, 2009).

Nadal toczy się dyskusja dotycząca najbardziej skutecznego podejścia do zarządzania produkcją drewna i produktów nieдрzewnych. Czy lepszym rozwiązaniem jest gospodarka leśna na poziomie krajobrazowym, gdzie drzewostany są specjalizowane w produkcji drewna i innych produktów, czy też jednolite podejście, traktujące wszystkie drzewostany jednakowo? Większość powołanych badań sugeruje, że specjalizowane zarządzanie często przynosi korzyści w zakresie produkcji drewna i różnorodności biologicznej (Potts, Vincent, 2008). Jednak wnioski te wydają się zależeć od przyjętych założeń teoretycznych i różnych kombinacji produktów, zwłaszcza jeśli istnieje synergia między wieloma produktami i usługami leśnymi.

Niemniej jednak brakuje badań empirycznych dotyczących kosztów gospodarki leśnej, które uwzględniałyby zarówno cele produkcyjne i pozaprodukcyjne. G. Puttock (1995) oszacował koszty zintegrowanego pozyskiwania drewna i innych działań związanych z gospodarką leśną, stosując ramy kosztu krańcowego i wspólnej produkcji. Przeprowadzona analiza dotyczyła kosztów produkcji drewna opałowego z różnych zintegrowanych systemów pozyskiwania drewna (Puttock, 1995). L. Bair i R. Alig (2006) zidentyfikowali koszty prywatnych praktyk zarządzania drewnem i zbadali sposób, w jaki praktyki te wpływają na gospodarkę leśną i przyszłe dostawy drewna (Bair, Alig, 2006). Inne badania wykorzystujące podejście kosztowe miały na celu oszacowanie kosztów konkretnych usług ekosystemowych, w tym szacunki kosztów pochłaniania dwutlenku węgla przez leśnictwo (np.: Nielsen, Plantinga, Alig, 2014). E. Hily i in. (2015) oszacowali koszty dla ochrony różnorodności biologicznej realizowanej w ramach unijnej polityki Natura 2000 (Hily i in., 2015).

Lasy odgrywają zróżnicowane i wzajemnie powiązane role społeczne, gospodarcze i środowiskowe, które często współistnieją w tym samym miejscu i czasie. W dzisiejszym społeczeństwie Europy, które jest coraz bardziej zurbanizowane, lasy przestają być postrzegane wyłącznie przez pryzmat ich funkcji produkcyjnej (Czacharowski i Drozdowski 2021). Coraz częściej są one traktowane jako przestrzeń życiowa o szerokim zakresie znaczeń. Oczekiwania wobec leśników ewoluują w kierunku skutecznej ochrony ekosystemów i krajobrazu oraz możliwości korzystania z różnorodnych funkcji pozaprodukcyjnych lasów, jednocześnie zapewniając produkcję drewna (Ossowska, Janiszewska 2016). Wielofunkcyjność lasów wymaga zrównoważonego podejścia do gospodarki leśnej, opartego na odpowiednich informacjach o lasach i odpowiednich narzędziach. Konieczne jest dostosowanie koncepcji zagospodarowania i użytkowania lasów w Europie do nowych warunków, takich jak ekstremalne zjawiska pogodowe i zmiana klimatu, co stanowi niezbędny warunek, aby lasy mogły nadal spełniać swoje funkcje społeczno-gospodarcze (Słupska, Zawadzka, 2022, s. 41-42).

Struktura własności gruntów leśnych stanowi istotny czynnik determinujący funkcje lasu. Głównie prywatna własność gruntów leśnych często wiąże się z przewagą funkcji produkcyjnej lasów. Właściciele prywatni zazwyczaj skupiają się na osiągnięciu zysków i są mniej skłonni do realizacji funkcji pozaprodukcyjnych na swoich obszarach leśnych. (Ossowska, Janiszewska, 2016). W krajach, gdzie większy udział mają własności publiczne, łatwiej jest realizować funkcje społeczne lasów (np.: Panagiotopoulou, 2006). Funkcje pozaprodukcyjne lasu odgrywają istotną rolę w życiu społeczności zamieszkujących obszary o mniejszej gęstości zaludnienia (Piszczek i in, 2013).

Polskie lasy wyróżniają się największą powierzchnią lasów publicznych spośród analizowanych krajów UE. Funkcje pozaprodukcyjne lasu mogą przynosić społeczeństwu większe korzyści niż funkcje produkcyjne lasu (Nowacka i in. 2017). Las jest również istotnym źródłem zatrudnienia nie tylko dla osób bezpośrednio związanych z działalnością leśną (np. pozyskiwanie surowca drzewnego), ale także pośrednio, zapewniając miejsca pracy w sektorach przetwórstwa drewna, produkcji papieru oraz sektorze energetycznym, gdzie drewno jest wykorzystywane jako surowiec energetyczny.

Obecnie wielofunkcyjna gospodarka leśna jest powszechnie stosowana na wszystkich kontynentach, a szczególnie w krajach Europy i Ameryki Północnej, które posiadają bogate doświadczenie w jej wprowadzaniu (Gustafsson i in. 2012, Mori, Kitagawa 2014). W związku z powyższym warto przedstawić obecny stan organizacyjno-prawny prywatnych i państwowych gospodarstw leśnych w Europie, z uwzględnieniem wpływu zmian politycznych i kulturowych, czemu poświęcono kolejny podrozdział rozprawy.

2.2. Różne formy organizacyjno-prawne gospodarstw leśnych w Europie

2.2.1. Gospodarstwa leśne a ich formy organizacyjne i prawne

Na całym świecie lasy od dawna wykorzystuje się pod względem ich różnorodnych funkcji, najczęściej związanych z ekonomiczno-gospodarczymi, środowiskowymi czy kulturowymi aspektami. Dostarczają one odnawialne i ekologiczne produkty oraz odgrywają istotną rolę w rozwoju gospodarczym w wielu gałęziach przemysłu oraz mają wpływ na zatrudnienie i poziom dobrobytu, w szczególności na obszarach wiejskich. W Unii Europejskiej (27 państw), lasy i inne obszary zalesione to obecnie 176 mln ha, co stanowi około 42% obszaru lądowego Wspólnoty⁵⁷. Od kilku lat obserwuje się w Europie zmianę struktury własnościowej

⁵⁷ Według danych Banku Danych o Lasach, opracowanych na podstawie danych GUS (2017), Forest Europe (2015) oraz Food and Agriculture Organization of The United Nations (2017): (...) *ogólna powierzchnia lasów*

terenów leśnych, współcześnie to właściciele lasów prywatnych odgrywają kluczową rolę w prowadzeniu zrównoważonej gospodarki leśnej, utrzymaniu produktywności lasów oraz zaspokojeniu potrzeb społeczeństwa na drewno (Hirsch, Korotkow, Wilnhammer, 2007, Zając, Lotz, Młynarski, 2009). Różnorodność kategorii własności lasów i duża liczba indywidualnych właścicieli gruntów leśnych są ważnymi cechami leśnictwa europejskiego. Według danych z 28 krajów europejskich w raportach krajowych około 60% (około miliarda hektarów) wszystkich gruntów leśnych jest własnością prywatną (Živojinović, i in, 2015, s. 693). Udział poszczególnych osób i rodzin (a nie przedsiębiorstw) jest różny, podobnie jak rozkład wielkości gospodarstw leśnych. Według F. Schmithüseny i F. Hirscha (2010) 61% wszystkich prywatnych gospodarstw leśnych w Europie ma mniej niż 1 ha. Tylko 1% właścicieli posiada jednostki leśne powyżej 50 ha. Duże gospodarstwa należące do prywatnych firm leśnych są rzadkością w Europie, z wyjątkiem Szwecji i Finlandii. Niektóre z tych firm rozszerzyły swoje modele biznesowe, inwestując w pozyskiwanie dużych obszarów leśnych w byłych krajach socjalistycznych (np. W Rumunii, Czechach). Zintegrowane źródła danych statystycznych, które umożliwiłyby wiarygodne, spójne i szczegółowe analizy porównawcze dystrybucji różnych rodzajów własności lasów publicznych i prywatnych, lasów rodzinnych w porównaniu z przedsiębiorstwami lub klas wielkości na poziomie europejskim, są bardzo ograniczone (Schmithüseny, Hirscha, 2010).

W ciągu ostatnich dwudziestu lat znacznie wzrosła różnorodność własności. W Europie Wschodniej po procesach restytucyjnych i prywatyzacyjnych, a także w Europie Zachodniej po zmianach społeczno-gospodarczych i ustanowieniu nowych kategorii własności, takich jak lasy wspólnotowe, stowarzyszenia i fundacje środowiskowe. Sytuacja jest jednak bardziej zróżnicowana niż rozróżnienie strukturalne na obszar Wschodniej i Zachodniej Europy. Podczas gdy udział gruntów leśnych będących własnością osób prywatnych (lub grupy spadkobierców) w Austrii, Danii, Finlandii, Francji, Norwegii, Portugalii, Hiszpanii i Słowenii przekracza dwie trzecie całkowitej powierzchni lasów, udział własności rodzinnej i publicznej w większość krajów wschodnich, południowo-wschodnich i środkowoeuropejskich jest bardziej zrównoważony (35–65%). Najmniejszy udział nieprzemysłowych lasów prywatnych

świata wynosi około 3 999 134 tys. ha. Przeciętna lesistość w krajach świata (w stosunku do powierzchni lądowej) wynosi około 30,6%, a na 1 mieszkańca Ziemi przypada około 0,62 ha lasu, tj. około 2,5 krotnie więcej niż w Polsce. Do krajów o największej powierzchni lasów (w procentach ogólnej powierzchni lasów świata) należą: Rosja (20%), Brazylia (12%), Kanada (9%), USA (8%) oraz Chiny (5%). Kraje Unii Europejskiej z powierzchnią lasów około 161 mln ha stanowią około 4% powierzchni lasów świata. Obecnie powierzchnia lasów w Polsce wynosi 9 435 tys. ha (z gruntami związanymi z gospodarką leśną), stanowi ona 0,23% lasów świata oraz około 6% powierzchni lasów Unii Europejskiej (zob. Živojinović, Lidestav, Weiss, 2016. s. 9–12).

występuje w Turcji (0,5%) oraz w Grecji, Polsce i Bośni i Hercegowinie (około 20%) (Hirsch, Korotkov, Wilnhammer, 2007, s. 23-25).

Często polityki dotyczące lasów i koncepcje zarządzania nie biorą pod uwagę zróżnicowanych form własności gruntów, lecz raczej założenie, że właściciele posiadają aktywne zainteresowanie zarządzaniem własnymi lasami. Występują jednak wyraźne różnice w udziale rynkowym właścicieli lasów w różnych regionach Europy i we wszystkich rodzajach właścicieli lasów (Stern i in., 2010). Zamiast przyjmować domyślną reakcję na instrumenty polityki, twórcy określonej polityki mogą osiągnąć pożądane rezultaty, projektując konkretne instrumenty polityki, które będą atrakcyjne dla różnych segmentów właścicieli. Jedynie część europejskich lasów jest zarządzana przez firmy leśne lub tradycyjnych właścicieli rolnych z bardziej przewidywalną reakcją polityczną. Rozmiary gospodarstw rosną, ale lasy często dzielą się między spadkobierców, którzy wykonują inne zawody lub posiadają inne umiejętności i zainteresowania niż leśnictwo. Zmiany w strukturze własnościowej lasów są postrzegane jako zagrożenie z punktu widzenia gospodarki leśnej nastawionej na zysk, dla których większe powierzchnie są bardziej odpowiednie (Korhonen, 2010, [za:] Weissa i in., 2019). W efekcie tego strukturalnego przekształcenia w sektorze leśnictwa (a także rolnictwa) wzrasta udział właścicieli, którzy dysponują jedynie niewielkimi obszarami leśnymi, nie posiadają wiedzy ani doświadczenia w dziedzinie rolnictwa czy leśnictwa, oraz nie wykazują zainteresowania zarządzaniem tymi obszarami⁵⁸. Zjawisko to znane jest jako rosnąca liczba "nowych", "nieobecnych", "nierezydentów", "miejskich" lub "nietradycyjnych" właścicieli lasów. To zjawisko jest charakterystyczne dla krajów Europy Zachodniej oraz wielu krajów Europy Wschodniej i Południowo-Wschodniej, zwłaszcza po restytucji uprzednio

⁵⁸ F. Schmithüsen i F. Hirsch (2010) przeanalizowali konkretne strategie i środki dotyczące radzenia sobie z fragmentacją lasów w Europie, inne niż prawo spadkowe. Niektóre kraje zastosowały określoną politykę w celu uniknięcia fragmentacji gruntów, np.: austriacka polityka leśna zachęca stowarzyszenia właścicieli małych lasów do ułatwiania gospodarki leśnej małych powierzchni na niektórych obszarach; litewskie i słowackie prawo leśne nie zezwala na podział lasów na jednostki mniejsze niż 5ha i 10ha; Cypryjski Departament Lasów nabywa prywatne grunty leśne w celu utworzenia enklawy lasów państwowych; ustawodawstwo rumuńskie wymaga od właścicieli lasów zapewnienia gospodarki leśnej i nakłada co najmniej 100 ha na opracowanie obowiązkowego planu gospodarki leśnej, w ten sposób umożliwiając właścicielom przyłączenie się, aby móc dokonać pozyskania drewna; norweskie przepisy dotyczące leśnictwa i rolnictwa przeciwdziałają fragmentacji. Ograniczenia związane z kupowaniem lub sprzedażą lasów często mają również na celu ograniczenie fragmentacji. W Austrii i Szwecji gospodarstwa rolno-leśne nie mogą sprzedawać działek, jeśli pozostała powierzchnia gospodarstwa byłaby zbyt mała, aby była rentowna. Niektóre kraje określają prawa pierwokupu, które dają pierwszeństwo kupowaniu lasu sąsiednim właścicielom (np. w Austrii, Francji, na Litwie, w Słowenii, Rumunii) lub zgodnie z kryteriami wiedzy i doświadczenia w zarządzaniu lasami nowych nabywców (np. w Austrii, Estonii). W Finlandii problem ten został złagodzony nie przez prawne ograniczenia lub zachęty, lecz poprzez kampanie informacyjne skierowane do społeczeństwa w celu utworzenia wspólnie zarządzanych lasów (Živojinović i in., 2015). Niemcy i Finlandia stosują oficjalne praktyki scalania gruntów w celu dostosowania niekorzystnego podziału gruntów (Vitikainen, 2004). Zgodnie z doświadczeniem z Bawarii (Niemcy) konsolidacja gruntów może doprowadzić do ponownego zwiększenia udziału "tradycyjnych" lasów rolnych (Koch, Gaggermeier, 2011, [za:] Schmithüsen, Hirsch, 2010)

znacjonalizowanych obszarów leśnych dla dawnych prywatnych właścicieli⁵⁹. Ta różnorodność stwarza problemy związane z wdrażaniem polityki związanej z lasami, w tym ochrony różnorodności biologicznej, drewna i dostaw energii odnawialnej, łagodzenia zmian klimatu lub turystyki i rekreacji.

W państwach, które wcześniej znajdowały funkcjonowały w reżimie systemów socjalistycznych, restytucja lasów spowodowała pojawienie się nowych wyzwań politycznych. Prywatni właściciele, którzy przejęli odrestaurowane lasy, często prowadzili praktyki zarządzania skoncentrowane na krótkoterminowych zyskach, nie uwzględniając socjalistycznego dziedzictwa silnego leśnictwa gospodarczego⁶⁰. W innych częściach Europy decydenci polityczni od dawna postrzegają brak zarządzania lasami wśród właścicieli lasów jako poważne wyzwanie polityczne, szczególnie w krajach Europy północno-zachodniej o dużej gęstości zaludnienia⁶¹.

Te różnorodne zdarzenia związane z własnością mają wpływ na zarządzanie prywatnymi lasami rodzinnymi, co ma konsekwencje dla świadczenia usług ekosystemowych przez lasy oraz realizacji krajowych i europejskich celów politycznych związanych z nimi. Takie cele obejmują ochronę różnorodności biologicznej, ochronę klimatu, wzmacnianie gospodarki czy rozwój obszarów wiejskich. Jednakże, związek pomiędzy różnymi typami właścicieli a realizacją polityki leśnej został dotychczas w badaniach politycznych lasów traktowany w ograniczonym zakresie, pomimo że rola właścicieli jest oczywista i często potwierdzana w badaniach. Przykładowo, dotyczy to ochrony przyrody, produkcji biomasy lub adaptacji do zmian klimatycznych (Weiss, Sotirov, Sarvasova, 2017, s. 25; Andersson, Keskitalo, Lawrence, 2017, s. 493).

Zagadnienie własności lasów i zmian w strukturze własności nie została wszechstronnie zbadana. Godnym uwagi wyjątkiem jest praca *International Union Of Forest Research*

⁵⁹ Możliwe podejścia do klasyfikowania rodzajów własności lasów i rozumienia "nowej" własności lasów, wzajemne relacje między strukturą własności a polityką zarządzania obszarami leśnymi zostały omówione w wielu artykułach (np: Harrisoni in., 2002; Hogl i in., 2005; Stern i in., 2010).

⁶⁰ Zdaniem wielu badaczy Europa post-socjalistyczna to interesujący obszar badań, w którym można analizować trendy w ewolucji profesjonalnych kultur leśnych. W dziedzinie szybkich zmian społecznych, politycznych i ekonomicznych od 1989 roku, społeczne studia nad "transformacją" w postsocjalistycznej Europie wskazują, że nie ma jednego wzorca procesu transformacji. Każdy kraj wyznacza własną politykę środowiskową (Brandtstadter, 2007, Burawoy, Verdery, 1999), ale również inaczej reaguje na kwestie środowiskowe (Fischer i in., 2007, Gorton i in., 2005) (zob. Lawrence, 2009, s. 429–436).

⁶¹ A. Lawrence i N. Dandy (2014) na podstawie przeprowadzonych badań wśród 28 państw Europy stwierdzili, iż podział na lasy publiczne i prywatne nie jest tak oczywisty, jak się często zakłada oraz pożądane byłoby wprowadzenie dodatkowej kategorii półpublicznych (lub półprywatnych) form własności lasów. Dodatkowo autorzy zauważyli, że w praktyce badawczej i polityce często pomijane są wzajemne relacje między strukturą własności lasów a politykami, dla przykładu: w jaki sposób polityka może bezpośrednio i pośrednio wpływać na rozwój własności i jak różne kategorie własności wpływają na realizację celów polityki (Lawrence, Dandy, 2014, s. 351–360).

Organizations (IUFRO), czyli globalnej siecią współpracy nauk leśnych, zrzeszająca ponad 15 000 naukowców w prawie 700 organizacjach członkowskich w ponad 110 krajach. Celem tej organizacji jest poprawa doskonałości badań i dzielenie się wiedzą oraz wspieranie rozwoju opartego na nauce rozwiązań dotyczących wyzwań związanych z lasami z korzyścią dla lasów i ludzi na całym świecie⁶². W Stanach Zjednoczonych badania prywatnych właścicieli lasów obejmują szereg perspektyw, w tym typologie i praktyczne implikacje (por. Weiss i in., 2019). Europejskie badania nad zmianą wzorów własności lasów koncentrują się głównie w skali lokalnej, regionalnej lub krajowej, szczególnie w krajach Europy Środkowej, Północnej i Wschodniej/Południowo-Wschodniej. Badania na poziomie europejskim są nadal pojedyncze, choć wyjątek stanowią prace na temat postaw właścicieli lasów *European Cooperation in Science and Technology (COST)*⁶³ oraz badanie własności na małą skalę w Europie na podstawie danych z ośmiu krajów europejskich (Wiersum, Elands, Hoogstra, 2005).

Podsumowując, istnieje rosnąca, chociaż wciąż fragmentaryczna, literatura naukowa dotycząca wzorców własności lasów w Europie, celów, motywacji i strategii różnych rodzajów własności oraz wpływu odpowiednich polityk. Dodatkowo, badania dotyczące poszczególnych krajów wykorzystują różne koncepcje, definicje i typologie, co utrudnia odpowiedź na pytania dotyczące wspólnych tendencji i problemów oraz specyficznych zjawisk lokalnych lub regionalnych. W wyniku działania *COST Action Forest Land Ownership Changes in Europe: Significance for Management And Policy (FACESMAP)FP1201*, dokonano przeglądu stanu wiedzy oraz wyjaśnienia problemów koncepcyjnych związanych z kwestiami własności lasów. Cele proponowanego działania to między innymi analiza postaw i ograniczeń różnych typów właścicieli lasów w Europie i bieżące zmiany⁶⁴.

2.2.2. Modele leśnictwa w Europie

Zdaniem E. Wysockiej-Fijorek wśród państw europejskich podjęto różne działania mające na celu przeciwdziałanie problemom wynikającym z podziału lasów. To tych działań zalicza się: politykę i programy, których podstawowym celem jest tworzenie grup właścicieli lasów (stowarzyszenia, wspólnoty, związki), świadczenie usług doradztwa, wsparcie

⁶² Więcej o tej organizacji: <https://www.iufro.org/> (dostęp: 15.03.2019)

⁶³ Organizacja ta finansuje tworzenie sieci badawczych zwanych działaniami COST. Sieci te oferują otwartą przestrzeń dla współpracy naukowców w całej Europie (i poza nią), a tym samym dają impuls do rozwoju badań i innowacji. Przegląd stanu wiedzy na temat prywatnej własności lasów w Europie został przedstawiony w ramach powołanej już pracy *United Nations Economic Commission for Europe i Food and Agriculture Organization of the United Nations* autorstwa F. Schmithüsen i F. Hirsch (2010), a także przez *European Forest Institute (EFI)* raport i mapa dystrybucji własności lasów w Europie (Pulla i in., 2013).

⁶⁴ Zob.: <https://www.cost.eu/actions/FP1201>, (dostęp 15.02.2019)

w obszarze marketingu, szkolenia i kursy, argumenty finansowe, działania sprzyjające konsolidowaniu gruntów, zarządzanie gospodarstwem na podstawie umowy przez przedsiębiorstwa gospodarki leśnej lub przedsiębiorstwa przemysłu drzewnego (Wysocka-Fijorek 2013, s. 803–810).

W Europie nadal trwa proces prywatyzacji i reprivatyzacji lasów, w konsekwencji zmienia się struktura własności w kierunku zwiększenia powierzchni lasów prywatnych. Proces ten wywoływał różne problemy i konsekwencje, warto zatem prześledzić doświadczenia wybranych państw europejskich pod kątem własności terenów leśnych i ich systemów zarządzania, w kontekście różnych form organizacyjno-prawnych zmieniających się w zależności od sytuacji politycznej, gospodarczej czy społecznej danego państwa.

Lasy w Europie można podzielić na dwa ugruntowane historycznie i paradygmatyczne modele leśnictwa - niemiecki i skandynawski - które opierają się odpowiednio na zarządzaniu zasobami i zarządzaniu dochodami. Niemieccy leśnicy mogą być dumni z opracowania zasad leśnictwa, które przetrwały próbę czasu i wciąż są w dużej mierze stosowane w całej Europie Środkowej⁶⁵. Przez długi czas niemiecka gospodarka leśna opierała się na zintegrowanym modelu państwowej administracji leśnej, gdzie funkcje tworzenia polityki i zarządzania lasami są realizowane przez tę samą jednostkę (Krott, 2005). Obecnie prowadzone są działania, aby uczynić leśnictwo bardziej zorientowanym na rynek, a głównym celem ekonomicznym jest samowystarczalność. Oznacza, że leśnictwo państwowe powinno samofinansować swoją działalność bez znacznego wkładu z budżetu państwa, ale równocześnie bez dotacji od tego budżetu. Ta zasada była stosowana do lat 60. XX wieku. Od tego czasu rosnące koszty pracy spowodowały ujemne wyniki finansowe, a państwowa gospodarka leśna była znacznie dotowana z środków publicznych państwa. Rzeczywiście, od lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku niemiecka gospodarka leśna przechodzi ideologiczną zmianę w kierunku "ściśłego zarządzania naturą", co oznacza, iż sadzono drzewostany bardziej liściaste i mieszane, kosztem monokultur iglastych. W związku z ogromnymi obciążeniami finansowymi, hodowla drzewostanów iglastych nadal ma miejsce zwłaszcza w lasach publicznych (Brukas, Weber, 2009 s. 588).

Model leśnictwa skandynawskiego obecnie coraz częściej jest poddawany krytyce, gdyż ważnym problemem w szwedzkiej i fińskiej polityce lasów państwowych jest opieranie gospodarki leśnej na monokulturach iglastych i niskich okresach zbiorów, która spowodowała znaczną utratę różnorodności biologicznej (Mikusinski, Angelstam, 1998, s. 200–208). W 1999

⁶⁵ Rosyjskie leśnictwo pierwotnie kształtowali Niemcy zaproszeni przez cara Piotra Wielkiego na przełomie XVII i XVIII wieku. (Brukas, Weber, 2009, s. 586–592).

r. szwedzki rząd postawił sobie za cel podwojenie powierzchni lasów, ze szczególnym uwzględnieniem celów środowiskowych, poprzez usunięcie ponad 900 000 ha lasów z produkcji leśnej do 2010 r. Cechą charakterystyczną lasów Finlandii i Szwecji jest „leśnictwo rodzinne”, traktowane jako typ gospodarki prowadzonej we własnym lesie przez rodziny. Prywatni właściciele posiadają około dwóch trzecich powierzchni lasów na głównych obszarach hodowli w południowej i środkowej Finlandii. Na niektórych obszarach lasy prywatne zajmują do 80% powierzchni. Ponieważ farmy leśne są często w posiadaniu rodzin, szacuje się, że liczba indywidualnych właścicieli lasu doszła do 900 000, co oznacza, że jeden Fin na pięciu jest właścicielem lasu. W Szwecji 2017 r. struktura właścicieli lasów produkcyjnych kształtowała się następująco: osoby fizyczne 48%, firmy prywatne 24%, firmy państwowe 13%, pozostali właściciele z sektora prywatnego 6%, skarb państwa 7% oraz pozostali właściciele 2%⁶⁶. Państwowe gospodarstwo leśne w Finlandii, czyli Urząd Lasów Państwowych (*Metsähallitus*), od 1994 r. ma formę przedsiębiorstwa. Jego wyróżniającą cechą jest prowadzenie nie tylko gospodarki leśnej, ale również ochrony przyrody na terenie całego kraju, finansowanego przez budżet państwa (Płotkowski. 2015, s. 83). Dodatkowo w Finlandii działa kilkadziesiąt stowarzyszeń leśnych, a ich głównym celem jest pomoc w rozwoju gospodarki leśnej, poprawa rentowności, usługi doradztwa oraz prowadzenie szkoleń dla właścicieli prywatnych. Stowarzyszenia te mają charakter organizacji społecznych, finansowanych przez właścicieli lasów (Parviainen, 2006, s. 79–100). Niewątpliwie skandynawski właściciel lasu przyznaje, że czas ma wartość i stosuje standardowe techniki analizy inwestycji w planowaniu działań leśnych. Oznacza to, że hodowla lasu nastawiona jest na świerk pospolity, który wytwarza cenne asortymenty w stosunkowo krótkim czasie, podczas gdy sosna zwyczajna jest sadzona na gruntach zbyt ubogich dla świerka. Drzewostany są sadzone z małymi odstępami w celu zmniejszenia kosztów sadzenia i pielęgnacji, jak również w celu osiągnięcia wzrostu średnicy w stosunkowo niskich wiekach; w związku z tym komercyjne trzebieże rozpoczynają się wcześniej, w porównaniu do drzewostanów niemieckich⁶⁷.

Modele leśnictwa niemieckiego i skandynawskiego prowadzą do różnych wyników gospodarczych, pomimo podobnego poziomu kosztów pracy i cen drewna. Istotną rolę odgrywa znacząca różnica w okresach rotacji, a jedną z historycznie istotnych cech jest odporność niemieckiego modelu hodowli lasu na zmiany. Jednak presja społeczeństwa zaczęła znacząco

⁶⁶ Zob. www.skogsstyrelsen.se (dostęp: 20.03.2019)

⁶⁷ Typowa rotacja świerka waha się od 55 do 75 lat, a dla sosny od 80 do 120 lat, w zależności od chociażby warunków klimatycznych (por. Boman i in., 2008, s. 40–51).

wpływać na niemieckie leśnictwo dopiero w latach 90., gdy zarządzanie gospodarką leśną uwzględniało paradygmat leśnictwa zbliżonego do natury, co jeszcze bardziej obciążało gospodarkę kraju. W skandynawskiej tradycji, mimo stosunkowo niewielkich zmian w praktykach leśnych, takich jak dobrowolne zaniechanie pozyskiwania drewna w mniej wydajnych obszarach, podstawy hodowli lasu pozostały praktycznie niezmienione, z dominującym podejściem nastawionym na zysk. Tym bardziej niezrozumiały jest fakt, iż skandynawskie leśnictwo cieszy się znacznie lepszym wizerunkiem publicznym, ponieważ uznawane jest za bardziej odpowiedzialne środowiskowo niż w Niemczech i innych krajach Europy Środkowej (Rametsteiner, 1999, s. 42–48). Niewątpliwie oba modele leśnictwa są w Europie naśladowane i adaptowane, szczególnie w krajach byłego Związku Radzieckiego, w których, choć proces transformacji gospodarek już się zakończył lub jest w końcowej fazie, to nadal poszukiwane są optymalne rozwiązania.

Analizę zmian w zarządzaniu gospodarką leśną w związku z transformacją systemową gospodarek na przykładzie Polski, Litwy i Łotwy w odniesieniu do tradycji niemieckich i skandynawskich leśników przedstawili V. Brukasa i N. Weberb (2009). Po pierwsze przejście z cen regulowanych centralnie do wolnego rynku na produkty z drewna miało miejsce we wszystkich trzech ww. krajach, z pewnym zastrzeżeniem. W Polsce Generalna Dyrekcja Lasów Państwowych określa minimalne ceny, po których przedsiębiorstwa państwowe mogą sprzedawać cenne asortymenty drewna. Po drugie przywrócenie własności lasów na Litwie i Łotwie doprowadziło lasy prywatne od zera do znacznego udziału powierzchni leśnej, co przyniosło właścicielom z niewielkim doświadczeniem problemy w profesjonalnym zarządzaniu lasami. Natomiast w Polsce, mimo głośniejszej debaty w społeczeństwie nie doszło do restytucji przedwojennych właścicieli. Sektor prywatny odgrywa niewielką rolę gospodarczą, dostarczając rocznie mniej niż 5% całkowitej podaży drewna w Polsce.

Odrębną kwestią w rozważaniach na temat zmian w organizacji gospodarki leśnej jest nacisk na reformę administracji leśnictwa państwowego, który w Polsce, Litwie i Łotwie został osiągnięty z różnym skutkiem. W Polsce w dużej mierze niezmieniona administracja hierarchiczna integruje gospodarkę leśną i funkcje realizacji polityki państwa w ramach jednego podmiotu. Przewodnią zasadą ekonomiczną jest samowystarczalność, tzn. Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe jako całość powinny działać bez zysku, bez dotacji i nie wnosząc znacznego wkładu do budżetu państwa⁶⁸. Ponadto zyski między jednostkami Lasów

⁶⁸ Zmiana w tym zakresie nastąpiła w 2014 r., kiedy to Rada Ministrów przyjęła projekt ustawy o zmianie ustawy o lasach, przedłożony przez ministra środowiska, zakładający, że Lasy Państwowe będą przekazywać 2%

Państwowych są redystrybuowane za pośrednictwem tzw. Funduszu Leśnego. Litwa powołała w 2018 roku nowe przedsiębiorstwo państwowe – scentralizowane Państwowe Gospodarstwo Leśne (*Valstybinų miškų urėdija* - VMU). Zostały w nim skupione wszystkie 42 litewskie nadleśnictwa państwowe, które dotychczas działały jako osobne przedsiębiorstwa. Liczba nadleśnictw VMU jest stopniowo ograniczona do 26 jednostek⁶⁹. Zasada samowystarczalności zasadniczo kieruje również litewskim leśnictwem państwowym, jednak poszczególne przedsiębiorstwa państwowe mają większą swobodę w podejmowaniu decyzji gospodarczych. Państwowe leśnictwo na Łotwie poddano radykalnej reformie w 2000 r., kiedy funkcje gospodarki leśnej i realizacji polityki zostały podzielone na dwie organizacje. Transformacje gospodarek oraz zmiany organizacyjne wywołały napięcie pomiędzy rosnącym popytem na drewno a wartościami środowiskowymi w omawianych krajach. Pomimo dość słabej uwagi opinii publicznej w zakresie leśnictwa, administracje krajowe podążały za zwiększonymi globalnymi problemami środowiskowymi, przystępując do odpowiednich konwencji; a organizacje pozarządowe stopniowo stawały się coraz bardziej wpływowe. Roczny poziom zbiorów znacznie wzrósł od lat 80. XX w., co wywołało powszechne wrażenie nadmiernego wykorzystania. Przemysł drzewny coraz bardziej obawia się niedoboru surowców, pomimo imponującego tempa budowania zapasów drewna, ponieważ oficjalnie wykorzystuje się jedynie od 1/2 do 2/3 rocznego przyrostu brutto. Faktyczne wykorzystanie prawdopodobnie jest jeszcze niższe, zwłaszcza że obecny poziom wzrostu prawdopodobnie nie zostanie zaniżony na Łotwie, a zwłaszcza w Polsce.

Interesująca jest obecnie sytuacja na Litwie, gdzie w lasach przeznaczonych do reprivatyzacji nie prowadzona jest gospodarka leśna. Zgodnie z danymi z 2004 roku, 19,2% wszystkich lasów na Litwie zostało przeznaczonych do zwrotu poprzednim właścicielom. Natomiast już w 2011 roku według Urzędu Statystycznego Litwy, prywatni właściciele posiadają 1094,4 tys. ha lasów, co stanowi około 50% wszystkich lasów na Litwie (Lasy w Polsce, 2014). Jednocześnie mała jest liczba właścicieli lasów „odzyskanych”, którzy są zainteresowani łączeniem się w różnego rodzaju organizacje (Wysocka-Fijorek, 2014). Zdaniem V. Vaičiūnas i N. Kupstaitis, lasy prywatne niejednokrotnie są niewłaściwie zarządzane przez niewykwalifikowanych lub z niską fachową wiedzą leśną właścicieli (Vaičiūnas, Kupstaitis, 2005). Choć proces łączenia się właścicieli lasów prywatnych Litwy uznawany jest za powolny, to obserwuje się pozytywne trendy, a właściciele lasów zaczynają

przychodu do budżetu państwa od 2016 roku. Dodatkowo przyjęto, że w latach 2014-2015 PGL LP dokonają wpłaty do budżetu państwa w wysokości 1 600 mln zł (w każdym roku po 800 mln zł).

⁶⁹ (źródło: www.am.lt, [za:] *Las Polski*, 5/2018).

dostrzegać potrzebę oraz korzyści płynące z organizowania się oraz integracji gruntów leśnych (Pivoriūnas, 2005)⁷⁰.

Kluczowym wnioskiem z prowadzonych rozważań jest stwierdzenie, iż z okresu socjalizmu, Polska, Litwa i Łotwa odziedziczyły sztywne regulacje prawne dotyczące działań hodowlanych w lasach państwowych. Zastosowane praktyki hodowlane w tych krajach wydają się być pośrednią między tradycją niemiecką i szwedzką. Polska hodowla leśna przypomina praktyki niemieckie, Litwa i Łotwa podążają za rodzajem "rosyjsko-bałtyckiego" modelu leśnictwa. Kraje Europy Wschodniej osiągają lepsze wyniki gospodarcze mierzone według wewnętrznej stopy zwrotu od niemieckich i szwedzkich gospodarstw leśnych.

W Czechach i Słowacji istnieje kilka organizacji, które skupiają właścicieli lasów prywatnych. Jednym z takich zrzeszeń jest Stowarzyszenie Właścicieli Lasów Miejskich i Prywatnych, które działa w Czechach. Celem tej organizacji jest m.in. kształtowanie polityki i prawa leśnego, udzielanie metodycznej pomocy oraz pełnienie funkcji doradczych (Zahradnik, 2006, [za:] Wysocka-Fijorek, 2014, s. 217). W państwach tych jednak dominują lasy państwowe, choć przemiany ustrojowe, procesy reprivatyzacji i prywatyzacji spowodowały zmniejszenie tego udziału i według danych z końca pierwszej dekady XXI wieku wynosił on: w Republice Czeskiej ok. 60%, w Republice Słowackiej ok. 70%. Tak więc w obu republikach państwo jest nadal największym właścicielem lasów (Radecki, Habuda, 2017).

W Czechach lasy państwowe są zarządzane przez dwa przedsiębiorstwa: Lasy Republiki Czeskiej (*Lesy České republiky s.p.*, LCR), nad którymi nadzór sprawuje Ministerstwo Rolnictwa, oraz Lasy i Gospodarstwa Wojskowe Republiki Czeskiej (*Vojenské lesy a statky České republiky s.p.*, VLSCR), będące pod nadzorem Ministerstwa Obrony. Przedsiębiorstwa te funkcjonują jako samodzielne jednostki gospodarcze, działające na zasadzie samodzielności finansowej. Lasy Republiki Czeskiej zarządzają ponad 50% powierzchni leśnej kraju, a do najważniejszych zadań, poza prowadzeniem gospodarki leśnej przedsiębiorstwo jest również utrzymanie górnych odcinków strumieni w sześciu dorzeczach w całym kraju. Lasy i Gospodarstwa Wojskowe Republiki Czeskiej zarządzają natomiast lasami o powierzchni niecałych 5% lasów w Czechach (Sisak, Kaliszewski, 2013). We własności osób fizycznych znajduje się 501,5 tys. ha lasów, co stanowi 19,3% powierzchni leśnej Czech. Przeciętna wielkość prywatnego gospodarstwa leśnego wynosi około 3 ha, jednak ponad 70% wszystkich właścicieli leśnych posiada mniej niż 1 ha lasu. Istnieją również duże prywatne i komunalne gospodarstwa leśne (największe gospodarstwo prywatne ma ponad 15

⁷⁰ Nie wszędzie w Europie podjęte próby organizacji i łączenia się właścicieli lasów zakończyły sukcesem, takim przykładem jest m.in. Serbia (Nonic i in., 2006, s. 1–14).

tys. ha lasów, a gospodarstwo komunalne – 7 tys. ha). Kilka stowarzyszeń właścicieli jest odpowiedzialnych za zarządzanie lasami, które stanowią około 1,2% ogólnej powierzchni lasów w Czechach.

2.2.3. Przegląd obszarów lasów państwowych i prywatnych na przykładzie EUSTAFOR

Rozkład państwowych i prywatnych lasów w poszczególnych krajach jest zróżnicowany i został zaprezentowany w tabeli 2.2. Na przykład lasy prywatne w Austrii, Francji, Norwegii, Słowenii i Szwecji stanowią ponad 75% całkowitej powierzchni lasów w kraju, podczas gdy, kraje takie jak Polska, Bułgaria, Czechy i Chorwacja mają jedynie 15–30% prywatnych lasów.

Tabela 2.12. Obszar lasów publicznych i prywatnych należących do członków EUSTAFOR

Państwo	Lasy publiczne (%)	Lasy prywatne (%)	Nazwa organizacji ^a
Austria	25,7	74,3	Austriackie Lasy Federalne SA (<i>Österreichische Bundesforste AG</i>)
Belgia	44,3	55,7	<i>Natuurinvest</i>
Bośnia i Hercegowina	81	19	<i>ŠGD Hercegbosanske Šume doo</i> - Członek stowarzyszony
Bułgaria	86,8	13,2	Bułgarskie Ministerstwo Rolnictwa, Gospodarki Żywnościowej i Leśnictwa
Chorwacja	72,7	27,3	<i>Hrvatske Šume doo</i> - Członek stowarzyszony
Czechy	76,8	23,2	Lasy Republiki Czeskiej (<i>Lesy Ceske Republiky</i>)
Cypr	68,7	31,3	-
Dania	23,7	76,3	-
Estonia	39	61	Państwowe Centrum Gospodarki Leśnej (<i>Riigimetsa Majandamise Keskus</i>)
Finlandia	30,3	69,7	<i>Metsähallitus</i>
Francja	25,8	74,2	Krajowy Urząd Lasów (<i>Office national des forêts</i>)
Grecja	77,5	22,5	-
Hiszpania	29,4	70,6	-
Holandia	50,4	49,6	-
Irlandia	54,3	45,7	<i>Coillte</i>
Litwa	63,5	36,5	Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych (<i>Generalinė Miškų Urėdija</i>)
Luksemburg	47,1	52,9	-
Łotwa	49,4	50	Łotewskie Lasy Państwowe (<i>Latvijas Valsts Meži</i>)
Malta	-	-	-
Niemcy	51,5	48,5	Państwowe Przedsiębiorstwo Bawarskie Lasy Państwowe (<i>Bayerische Staatsforsten AöR</i>), Państwowa Administracji Leśna w Badenii-Wirtembergii (<i>Landesbetrieb Forst BW</i>), Publiczne Przedsiębiorstwo Leśne Niemieckiego Kraju Związkowego Brandenburgii (<i>Landesbetrieb Forst Brandenburg</i>), Państwowa Organizacja Leśna „ <i>Thüringen Forst AöR</i> ”, Lasy Państwowe „ <i>Landesforst Mecklenburg-</i>

			<i>Vorpommern</i> ”, Państwowy Las Dolnej Saksonii (<i>Niedersächsische Landesforsten</i>), Przedsiębiorstwo Państwowe Sachsenforst (<i>Staatsbetrieb Sachsenforst</i>)
Norwegia	14,1	85,9	<i>Statskog</i> - Członek stowarzyszony
Polska	82,2	17,8	<i>Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe</i>
Portugalia	1,6	98,4	-
Rumunia	67,7	32,3	Państwowa Administracja Leśna-ROMSILVA
Słowenia	23,2	76,8	<i>Slovenski državni gozdovi doo (SiDG; Sklad kmetijskih zemljišč in gozdov Republike Slovenije</i> - Fundusz rolniczy i leśny Republiki Słowenii
Słowacja	50,6	49,4	<i>LESY Slovenskej republiky, š. str.</i>
Szwecja	26,8	73,2	<i>Sveaskog AB</i>
Wielka Brytania	33,3	66,7	<i>Forest Enterprise England</i> - Członek stowarzyszony; <i>Northern Ireland Forest Service</i> - Członek stowarzyszony; <i>Forest Enterprise Scotland</i> - Członek stowarzyszony
Węgry	57,8	42,2	Ministerstwo Rolnictwa (<i>Földművelésügyi Minisztérium</i>)
Włochy	33,6	66,4	<i>Associazione Nazionale Delle Attività Regionali Forestali (ANARF)</i>

Źródło: opracowanie własne na podstawie Europejskiego Związku Lasów Państwowych (EUSTAFOR), <https://eustafor.eu/> (dostęp: 20.02.2021)

^a Nazwa organizacji będącej członkiem Europejskiego Związku Lasów Państwowych (EUSTAFOR) reprezentująca państwowe gospodarstwa leśne w UE, założona w maju 2006 r. przez Austriackie Lasy Związkowe SA, fińskie Państwowe Gospodarstwo Leśne „Metsähallitus”, francuski Centralny Urząd Leśny i Łotewskie Lasy Państwowe SA. Obecnie reprezentuje państwowe firmy leśne, przedsiębiorstwa i agencje, które mają zasadnicze znaczenie dla zrównoważonej gospodarki leśnej i zrównoważonej produkcji drewna. Stowarzyszenie ma obecnie 34 członków w 24 krajach europejskich. Kraje UE nie reprezentowane w Stowarzyszeniu to Dania, Grecja, Hiszpania, Cypr, Luksemburg, Malta, Holandia i Portugalia. Niemcy są reprezentowane przez siedem przedsiębiorstw; trzy instytucje reprezentują Zjednoczone Królestwo. Członkowie EUSTAFOR odpowiadają za jedną trzecią obszaru leśnego UE, w tym za zarządzanie 13 milionami hektarów obszarów chronionych.

W krajach z dominującą strukturą lasów prywatnych, z powodu braku wystarczających regulacji prawnych, właściciele szukają możliwości łączenia się w organizacje związane z leśnictwem. W Słowacji funkcjonują np. Stowarzyszenie Właścicieli Prywatnych Lasów i Lasów Wspólnej Własności w obrębie Bańska Bystrzyca, Stowarzyszenie Lasów Miejskich Słowacji (Šebeň, 2006, s. 384–402). W Słowenii do organizacji pozarządowych związanych z leśnictwem należą: Towarzystwo Leśne oraz Stowarzyszenie Myśliwych Słowenii, a działaniami leśnictwa zajmują się również spółdzielnie rolnicze i leśne, wykonywaniem niektórych prac leśnych. W Chorwacji zarejestrowano organizacje reprezentujące interesy właścicieli lasów na poziomie ogólnokrajowymi. W Szwajcarii na początku XXI wieku, po licznych uszkodzeniach drzewostanu wywołanych wiatrem, rozpoczęto szerszą współpracę pomiędzy właścicielami lasów prywatnych, a państwową administracją leśną. Warto dodać, że powierzchnia lasów w Szwajcarii rośnie od 150 lat, a w ciągu ostatnich 20 lat wzrosła o 8%. W porównaniach europejskich Szwajcaria ma największy udział starych drzewostanów – 23% z nich przekracza 120 lat. Do wartych podkreślenia wskaźników należy również wynoszący 92% udział odnowień naturalnych, które w ostatnich latach jest najbardziej pożądaną formą odnowienia lasu pod względem ekologicznym.

W Austrii sektor leśny charakteryzuje się wysoką fragmentacją własności leśnej, w porównaniu z innymi krajami, wyjątkowo duży jest udział lasów znajdujących się w rękach prywatnych – ok. 80%, w tym połowa to gospodarstwa rodzinne. Właściciele lasów zgrupowani są w izby, a członkostwo w nich jest obowiązkowe. Pozostałe 20% lasów austriackich jest własnością publiczną. Znacząca część lasów publicznych jest zarządzana przez Austriackie Lasy Federalne SA⁷¹.

Różnice we własności lasów często wynikają z przyczyn historycznych i dalszych zmian w sektorze leśnym. W większości krajów nastąpiły znaczące zmiany w strukturze gospodarstw w ciągu ostatnich 15–20 lat. Na przykład obszar prywatny w Irlandii i Norwegii zwiększył się z powodu ponownego zalesiania marginalnych gruntów rolnych i pastwisk. W Słowenii lasy państwowe uległy zmniejszeniu z powodu zmiany praw własnościowych przedsiębiorstw, które wcześniej zostały znacjonalizowane. W krajach Europy Środkowej i Wschodniej nastąpiły znaczne zmiany w strukturze własności w wyniku procesów restytucyjnych i prywatyzacyjnych (Bułgaria, Czechy, Łotwa i inne) (Schmithüsen, Hirsch, 2010).

Obecnie struktura instytucjonalna w sektorze leśnym w Europie znacząco się zmienia. W ciągu ostatnich dziesięcioleci regulacje prawne, w ramach których działa leśnictwo zmieniło się znacznie z powodu pojawienia się nowych międzynarodowych porozumień, konwencji itd. Bódcze te są silne zarówno na poziomie krajowym, jak i w kontekście globalnym. Warunki ekonomiczne, stając się coraz bardziej wymagające dla producentów drewna, są jednym z istotnych czynników powodujących zmiany. Innymi czynnikami wpływającymi na transformację są postęp technologiczny, zwłaszcza w przemyśle tartacznym, który przyniósł znaczne korzyści skali oraz przesunięcie strony popytu na rynku drewna (von Detten, Faber, 2013). Obecnie postrzeganie lasu jest bardziej złożone, ponieważ w leśnictwie uwzględniono ideę zrównoważonego rozwoju. Praktycznie wszystkie europejskie państwa przeprowadziły reformy swojego prawa leśnego, określając konkretne zadania publiczne dla lasów państwowych, które obejmują korzyści ekonomiczne oraz inne aspekty, takie jak rekreacja, ochrona środowiska i różnorodność biologiczna.

W ostatnim dziesięcioleciu zmiany prawa leśnego, szczególnie w Europie Wschodniej, podkreśliły znaczenie zrównoważonej gospodarki leśnej, której celem jest wielofunkcyjne wykorzystanie lasów. Dlatego osiągnięcie zysku nie może być jedynym kryterium sukcesu lasów państwowych, ale spełnieniem wszystkich wymogów określonych w programach

⁷¹ O lasach prywatnych w Austrii pisali: G. Weiss i in. (2005), R. Jandl, H. Mauser, K. Schadauer (2006) [za:] Wysocka-Fijorek, 2014, s. 217–218.

polityki leśnej (Krott, Stevanov, 2008). Państwowe przedsiębiorstwa leśne odgrywają istotną rolę, szczególnie w Europie, są odpowiedzialni za utrzymanie usług ekosystemowych i korzyści społecznych z lasu. Panuje przekonanie, że sposoby rozumienia i stosowania CSR w firmach są silnie uzależnione od cech kontekstowych, chociażby branży, w której działają. Ze względu na wykorzystanie zasobów naturalnych przemysł leśny ma duży wpływ na środowisko, co czyni go interesującym i przydatnym kontekstem do badania CSR. Wpływ zrównoważonego rozwoju na społeczną odpowiedzialność korporacji z branży leśnej została zbadana przez takich badaczy jak: M. Mikkilä i A. Toppinen (2008); N. Vidal i R. Kozak (2008) oraz N. Li i A. Toppinen (2011). Badacze przeanalizowali praktyki społecznej odpowiedzialności w sektorze przemysłu drzewnego, podczas gdy społeczna odpowiedzialność państwowych jednostek leśnych jest nadal obszarem nie w pełni zbadanym (Mikkilä, Toppinen, 2008; Vidal, Kozak, 2008; Li, Toppinen, 2011). Tym bardziej zasadne wydaje się przedstawienie działalności jednego z pierwszych państwowych przedsiębiorstw leśnych w Europie - Państwowego Gospodarstwa Leśnego „Lasy Państwowe” – państwowej jednostki organizacyjnej działająca na terenie Polski i zarządzającej praktycznie całymi polskimi lasami publicznymi (76,9 % wszystkich lasów w Polsce – według stanu na 31.12.2021 roku).

2.3. Zrównoważone leśnictwo w Polsce – założenia, ramy i praktyki

2.3.1. Lasy w Polsce – rys historyczny

W 1924 roku powstało przedsiębiorstwo Polskie Lasy Państwowe⁷², które otrzymało zadanie zarządzania polskimi lasami na mocy rozporządzeń podpisanych przez prezydenta Stanisława Wojciechowskiego:

- Rozporządzenie z 28 czerwca, określające statut polskich lasów państwowych,
- Rozporządzenie z 30 grudnia, dotyczące organizacji i administracji lasów państwowych⁷³.

⁷² Pierwsze prawne regulacje dotyczące surowca drzewnego w Polsce, takie jak system regaliów czy statuty Kazimierza Wielkiego, wielkopolski i wacecki Władysława Jagiełły, miały na celu ochronę tego zasobu jako ważnego elementu majątkowego, przy pewnym uwzględnieniu aspektów ochrony przyrodniczej. Drewno było niezbędne do produkcji broni w kraju oraz do eksportu, co wpływało na konieczność jego ochrony i zrównoważonego wykorzystania. W okresie zaborów, polskie leśnictwo było uzależnione od prawnych regulacji obowiązujących w państwach zaborczych. Jak wskazuje J. Broda (2006), pod panowaniem pruskim i austriackim dochodziło do wyprzedawania majątków państwowych, w tym lasów. Państwa te często kierowały się ideami A. Smitha, które promowały prywatne inwestycje i wolny rynek. Jednak w przypadku zaboru pruskiego, w połowie XIX wieku zauważono zmianę tendencji, skierowaną ku powiększaniu zasobów lasów państwowych, m.in. poprzez zalesianie obszarów (szerzej: Broda, 2006, s. 29-30).

⁷³W publikacji zatytułowanej "Prawno-historyczne uwarunkowania zarządzania lasami państwowymi" autor K. Leśkiewicz (2019) szczegółowo omawia aspekty prawne związane z zarządzaniem lasami państwowymi oraz przedstawia historię polskiego gospodarstwa leśnego (Laśkiewicz, 2009, s. 113-139).

W ciągu kilku lat, ukształtował się zarówno model prawny, jak i gospodarczy polskiego leśnictwa. W latach 30. XX wieku, pierwszy dyrektor Lasów Państwowych, Adam Loreta, przedstawił wizję funkcjonowania organizacji, według której las pełnił wiele różnorodnych funkcji, a produkcja drewna była tylko jedną z nich. W 1934 roku, z inicjatywy Loreta, przeprowadzono modernizację Lasów Państwowych, redukując liczbę dyrekcji LP do dziewięciu, a liczba nadleśnictw wyniosła 434. Powierzchnia lasów państwowych przekraczała wtedy 3,3 miliona hektarów. Rozwój Lasów Państwowych został przerwany przez wybuch II wojny światowej. Okupanci natychmiast wprowadzili swoją administrację leśną, co miało poważne konsekwencje dla lasów. Działania wojenne mocno zniszczyły obszary leśne. Gospodarka leśna prowadzona na terenach okupowanych przez hitlerowskie Niemcy i Związek Radziecki przybrała charakter rabunkowy, powodując dalsze straty dla lasów. Po zakończeniu wojny, państwo przejęło kontrolę nad lasami, tartakami, zakładami przetwórstwa drewna i innymi przedsiębiorstwami leśnymi. W rezultacie, powierzchnia lasów państwowych znacznie wzrosła, osiągając ponad 6 milionów hektarów. Według danych z 1 stycznia 1948 roku, w ramach 16 dyrekcji Lasów Państwowych działało 917 nadleśnictw, w tym trzy parki narodowe.

Lata 90. XX wieku przyniosły kolejny przełom dla Lasów Państwowych w związku ze zmianami ustrojowymi. Zarządzanie lasami zostało uregulowane w ustawie o lasach, która stała się kluczowym dokumentem dla organizacji. Uchwalenie tej ustawy w 1991 roku przesunęło nacisk na działalność Lasów Państwowych. Podkreślono konieczność trwałego zachowania lasu i zapewnienia wielofunkcyjnego użytkowania dla obecnych i przyszłych pokoleń. Wejście w życie ustawy spowodowało przekształcenie Naczelnego Zarządu Lasów Państwowych w Dyrekcję Generalną Lasów Państwowych, a Oddziały Regionalne LP w regionalne dyrekcje LP. Kompetencje poszczególnych jednostek organizacyjnych zostały ponownie określone. W 1994 roku Lasom Państwowym nadano nowy statut, a wprowadzenie ustawy wprowadziło również pojęcie Służby Leśnej⁷⁴.

Ustawa o lasach wprowadziła wiele istotnych zmian, w tym:

- ujednoczenie zasad prawnych dotyczących gospodarki leśnej, niezależnie od formy własności lasów, wszystkie podmioty zarządzające lasami działają na podstawie tych samych przepisów, co przyczynia się do większej spójności i skuteczności działań;

⁷⁴ Szerzej o historii Lasów Państwowych można przeczytać w publikacji pt.: „Z dziejów Lasów Państwowych i leśnictwa polskiego”, trzypięciotomowym opracowaniu, mającym na celu przedstawienie historii Lasów Państwowych od ich powstania do czasów obecnych, autor dokonuje wszechstronnego zobrazowania tego zagadnienia. Praca ta stanowi próbę kompleksowego ujęcia rozwoju Lasów Państwowych, od ich założenia aż do współczesności (Z Dziejów Lasów Państwowych i leśnictwa polskiego, 2006).

- wzmocnienie i rozwinięcie modelu leśnictwa wielofunkcyjnego, który uwzględnia zarówno korzyści niematerialne, jak i materialne płynące z lasu; oznacza to, że lasy pełnią różnorodne funkcje, takie jak ochrona przyrody, rekreacja, produkcja drewna, ochrona wód, czy poprawa jakości powietrza;
- zachowanie charakteru i dominującej roli państwowej gospodarki leśnej na dużą skalę, państwo pełni nadal kluczową rolę w zarządzaniu lasami, dbając o ich ochronę, zrównoważoną gospodarkę i realizację celów społecznych.
- uniezależnienie gospodarki leśnej od jednostkowych decyzji i woli administracji rządowej oraz samorządowej, a decyzje dotyczące zarządzania lasami opierają się na planach urzędzenia lasu, które są wynikiem dogłębnego rozpoznania przyrodniczych uwarunkowań i zdolności ekosystemów leśnych do świadczeń trwałych; polityki sektorowe, strategie i programy dotyczące lasów są uwzględniane w procesie planowania;
- wprowadzenie roli podstawowej i samodzielności dla nadleśnictw jako jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych, nadleśnictwa odgrywają kluczową rolę w zarządzaniu lasami i realizacji celów ustalonych w ustawie o lasach.

Dzięki tym zmianom, mającym charakter reformatorski, a nie rewolucyjny, ustawa o lasach przyczyniła się do spójnego i zrównoważonego zarządzania lasami, uwzględniającego różnorodne korzyści, jakie lasy oferują dla społeczeństwa i środowiska naturalnego⁷⁵ (Tomaszewski, 2006, 24-25).

Ustawa o lasach, opisana jako pierwszy akt prawny wprowadzający "model leśnictwa wielofunkcyjnego" i realizujący ideę zrównoważonego rozwoju, odegrała istotną rolę w transformacji administracji leśnej oraz w prowadzeniu gospodarki leśnej na terenach należących do Skarbu Państwa. Wejście w życie tej ustawy stanowiło początek nowego etapu, w którym oczekiwano wprowadzenia nowego modelu zarządzania lasami, kładącego nacisk na ochronę najcenniejszych elementów lasów państwowych. Był to punkt zwrotny w historii regulacji prawnych dotyczących lasów państwowych, który miał zakończyć dominację funkcji produkcyjnych na rzecz innych funkcji.

W Polsce zrównoważona gospodarka leśna została zapisana również Polityce Leśnej Państwa z 1997 roku. Zgodnie z jej zapisami drewno jako produkt leśny stanowi dobro odtwarzalne, a dopuszczalna wielkość jego pozyskania jest ściśle regulowana planami

⁷⁵ Konrad Tomaszewski wiele uwagi w publikacjach poświęcił aspektom uwarunkowań organizacyjno-prawnych oraz ekonomicznych Lasów Państwowych. Był on jednym z głównych autorów obowiązującej do dziś ustawy o lasach z 28 września 1991 roku, pełnił wiele ważnych funkcji, m.in. Dyrektora Lasów Państwowych, doradcy ministra w Ministerstwie Ochrony Środowiska Zasobów Naturalnych i Leśnictwa, głównego specjalisty ds. kontroli państwowej w Najwyższej Izbie Kontroli.

urządzenia lasu. W kwietniu 2017 r. minęło 20 lat od przyjęcia przez Radę Ministrów „Polityki leśnej państwa” (PLP), wytyczającej główne kierunki rozwoju leśnictwa w Polsce. Dokument określa cele i priorytety polityki leśnej, nakreśla uwarunkowania organizacyjne, ekonomiczne i prawne jej realizacji, a także opisuje spodziewane efekty i harmonogram realizacji zadań w tym obszarze. Polityka Leśna Państwa realizowana jest w odniesieniu do lasów wszystkich form własności i ich funkcji, a jej przedmiot stanowią cele i zasady prowadzenia gospodarki leśnej oraz związku leśnictwa ze społeczeństwem, innymi działami gospodarki narodowej i zarządzania oraz innymi jednostkami organizacyjnymi współdziałającymi z leśnictwem (MOŚZNiL 1997). Od momentu wprowadzenia Polityki Leśnej Państwa następuje wyraźne odejście od produkcyjnej funkcji lasu na rzecz spełnienia przez ekosystemy leśne wieloaspektowych funkcji, w tym społecznych i turystyczno-rekreacyjnych.

Wielu autorów podkreśla, że charakterystyka prawnoorganizacyjna Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe jest bardzo złożona. Interesujące aspekty prawne dotyczące Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe były przedmiotem badań w literaturze prawniczej (Habuda, Radecki, 2016; Radecki, 2012; Tyburek, 2014; Rakoczy, 2011; Leśkiewicz, 2019), a jej najważniejsze aspekty w kontekście statusu prawnego polskiego gospodarstwa leśnego zostały przedstawione w kolejnym podpunkcie rozdziału.

2.3.2. Gospodarstwo leśne w Polsce– uwarunkowania prawne

W polskim prawie nie ma szczegółowo uregulowanego pojęcia "gospodarstwa leśnego", z wyjątkiem odniesień do Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe (PGL LP). Według Dietera F. Giefinga, gospodarstwo leśne, będące formą użytkowania lasu, to przedsiębiorstwo o długotrwałym procesie produkcyjnym, który może trwać nawet ponad 100 lat. Jego głównym celem jest zapewnienie trwałości lasu, co przejawia się w natychmiastowym zalesianiu obszarów, z których zostało pozyskane drewno. Gospodarstwo leśne obejmuje określony obszar wraz z infrastrukturą i środkami produkcji. Proces fotosyntezy, polegający na przyrostach drzew i usuwaniu znacznych ilości węgla z atmosfery, stanowi biologiczną podstawę produkcji drewna. Produkty gospodarstwa leśnego obejmują drewno oraz różnorodne surowce leśne, takie jak grzyby, owoce leśne, zioła i inne. Istotne są również pozaprodukcyjne funkcje lasu, takie jak ochrona wód i gleby, zapobieganie lawinom, a także funkcje dydaktyczne, estetyczne i turystyczne.

Lasy Państwowe nie mają odrębnych określonych statusem prawnym uprawnień i obowiązków, ani nie są ułomną osobą prawną. Jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe nie są również uznawane za część administracji publicznej. W rzeczywistości to Skarb Państwa, reprezentowany przez właściwe jednostki organizacyjne Lasy Państwowe, działa w obrocie prawnym, w tym w postępowaniach sądowych i administracyjnych, jako podmiot (strona), z pewnymi wyjątkami, gdy Lasy Państwowe nie działają w sferze reprezentacji Skarbu Państwa (np. w sprawach z zakresu prawa pracy, gdzie jednostki organizacyjne Lasy Państwowe są pracodawcami). Wśród różnych naukowych opinii można znaleźć krytykę dotyczącą scentralizowanej organizacji Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe oraz postulaty zmiany w kierunku np. utworzenia "korporacji prawa publicznego", czyli spółki Skarbu Państwa. Wielu autorów wskazało na nadmierne rozproszenie i brak przejrzystości w regulacjach prawnych dotyczących funkcjonowania Lasy Państwowe, a także wysunięto postulat nadania instytucji Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe osobowości prawnej lub rozważenia nowych form organizacyjno-prawnych, w tym również sposobu zarządzania lasami.

W kontekście prawnego statusu Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, które reprezentuje Skarb Państwa w zarządzaniu mieniem, istotne jest uwzględnienie "formy", w jakiej państwo działa w obszarze majątku. Jak zostało już wcześniej wspomniane, Lasy Państwowe pełnią jedynie rolę "zarządcy nieruchomości", choć angażują się również w inne działania (Rudnicki, 2013, s. 166). W rzeczywistości to Skarb Państwa zarządza swoimi lasami za pośrednictwem powołanej w tym celu jednostki organizacyjnej, zgodnie z ustawą państwową. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o lasach, PGL LP pełni funkcję "zarządu lasami", a zgodnie z art. 32 ust. 1 jest powołane do reprezentowania Skarbu Państwa w zakresie zarządzanego majątku. W tym miejscu wyłania się zależność między skutecznością organizacyjną, funkcjonalną i prawną PGL LP a efektywnością zarządu, którą można określić jako zrównoważony zarząd lasami. Zarząd lasami ma służyć majątkowi Skarbu Państwa w zakresie realizacji prawa własności i innych praw majątkowych, a także jego gospodarowania. Przede wszystkim jednak ma on realizować cele wynikające z misji samej organizacji, które są osadzone w szerokim kontekście ustrojowym państwa, określonym w najwyższych aktach prawnych, takich jak Konstytucja RP i traktaty międzynarodowe.

W przypadku PGL LP nie można porównać go do innych instytucji powołanych przez ustawodawcę do zarządzania mieniem Skarbu Państwa, takich jak zasoby wodne. Istnieją znaczące różnice w regulacjach prawnych dotyczących statusu tych podmiotów, pomimo pewnych podobieństw w zakresie instrumentów zarządzania lasami i zasobami wodnymi. PGL

LP, reprezentując Skarb Państwa poprzez swoje jednostki organizacyjne, działa w inny sposób, nie na własne konto, lecz jako reprezentant Skarbu Państwa. W prawie występują istotne różnice dotyczące statusu prawnego PGL LP oraz innych podmiotów zarządzających mieniem Skarbu Państwa, takich jak instytucje odpowiedzialne za zarządzanie zasobami wodnymi. Mimo że istnieje pewne podobieństwo w zakresie regulacji dotyczących instrumentów zarządzania lasami i zasobami wodnymi, PGL LP wraz ze swoimi jednostkami organizacyjnymi, reprezentuje Skarb Państwa w określonym zakresie. Należy podkreślić, że PGL LP jest związane zasadami zarządzania mieniem państwowym, które zostały określone przez ustawodawcę (Bieluk, Leśkiewicz, 2017, s. 130-131). W szczególności obowiązuje zasada, że mienie państwowe służy realizacji zadań publicznych, a zarządzanie nim odbywa się zgodnie z zasadami prawidłowej gospodarki i wymaga szczególnej staranności. W literaturze przedstawia się różne poglądy dotyczące różnych aspektów organizacji i funkcjonowania PGL LP, co utrudnia ich uporządkowanie według jednego kryterium oceny konstrukcji PGL LP. W związku z tym warto podjąć próbę podkreślenia cech charakterystycznych struktury organizacyjnej PGL LP, które są adekwatne do funkcji (misji), jakie instytucja ta ma realizować zgodnie z obowiązującym prawem.

Zdaniem K. Tomaszewskiego, PGL Lasy Państwowe, w oparciu o definicję przedsiębiorstwa zawartą w Kodeksie Cywilnym (art. 55), składają się z następujących integralnie ze sobą związanych obszarów (Tomaszewski, 2006, s. 26-28):

- struktury organizacyjnej - obejmującej jednostki organizacyjne Lasów Państwowych, takie jak dyrekcje regionalne, nadleśnictwa, leśnictwa i inne, które tworzą hierarchiczną sieć zarządzania i realizują określone zadania;
- zasobów ludzkich - to pracownicy zatrudnieni w Lasach Państwowych, w tym leśnicy, leśnicy, pracownicy administracyjni i inni specjaliści, którzy odpowiedzialni są za prowadzenie działań związanych z gospodarką leśną;
- mienia należącego do Skarbu Państwa, będącego pod zarządem Lasów Państwowych, obejmującego głównie:
 - zasoby leśne, w tym lasy, wraz z nimi związanymi niematerialnymi przymiotami,
 - inne nieruchomości i ruchomości, które nie są częścią zasobów naturalnych, oraz niematerialne składniki majątkowe, włączając szeroko rozumiane wartości niematerialne i prawne,

- prawa majątkowe związane z powyższymi składnikami majątkowymi, o ile nie zostały uznane za wartości niematerialne i prawne;
- procesu produkcyjnego - który obejmuje różne etapy gospodarki leśnej, takie jak zalesianie, pielęgnacja drzewostanów, wycinka drzew, pozyskiwanie drewna, ochrona lasu oraz inne działania mające na celu zrównoważone zarządzanie lasami;
- produktów i usług - w tym drewna i leśnych użytków nieдрzewnych, takich jak grzyby, owoce leśne, zioła, a także usług turystycznych, edukacyjnych i innych, które są oferowane przez Lasów Państwowych,
- celów i misji - Lasów Państwowych, które obejmują zachowanie trwałości lasu, ochronę środowiska, realizację zadań publicznych związanych z gospodarką leśną oraz promocję zrównoważonego rozwoju i korzyści społecznych wynikających z lasów;
- podlegającej zewnętrznym i wewnętrznym przepisom regulacyjnym w zakresie: obszaru zadań, uprawnień majątkowych, osobowości prawnej i zdolności do czynności prawnych, systemu informacyjnego i finansowego.

Wszystkie te elementy tworzą integralną strukturę PGL LP, która jest odpowiedzialna za zarządzanie i prowadzenie działalności leśnej w Polsce. Warto zauważyć, że Lasy Państwowe pełnią rolę podobną do przedsiębiorstwa, chociaż jednostki organizacyjne nie spełniają w pełni definicji przedsiębiorcy. Można uznać, że Lasy Państwowe (w tym jednostek organizacyjnych) można traktować jako nieokreślone w Kodeksie Cywilnym osoby prawne o ograniczonych uprawnieniach.

PGL LP oraz jego jednostki organizacyjne nie posiadają samodzielnych zadań ani celów, a ich istnienie i funkcjonowanie są powiązane z reprezentacją interesów Skarbu Państwa w zakresie określonym przez ustawę oraz zarządzaniem mieniem państwowym. Reprezentacyjna rola PGL LP wynika z przepisów ustawy o lasach, co przypomina formę przedstawicielstwa ustawowego. LP można uznać za przedstawiciela ustawowego Skarbu Państwa, umocowanego przez ustawę o lasach oraz inne akty ustawowe do działania za, w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa. Warto zauważyć, że przedstawicielstwo to ma charakter szczególny, charakteryzujący się autonomią ekonomiczną umocowanego. Zgodnie z przepisami prawnymi, znaczna część finansowych wpływów Lasów Państwowych pozostaje jako ich własne przychody (zasada samofinansowania działalności leśnej przez Lasy Państwowe). Ponadto Lasom Państwowym przyznano znaczną swobodę decyzji zarządczych w realizacji zadań, choć podlegają one obowiązkowi sporządzania rocznego raportu o stanie lasów i poddawania się nadzorowi ze strony ministra właściwego do spraw ochrony środowiska

oraz innych organów administracji publicznej. Przedstawicielstwo to również niesie ze sobą duże ryzyko ekonomiczne dla umocowanego, wynikające z braku unormowań prawnych w niektórych obszarach działania (Leśkiewicz, 2019 s. 129-130).

Przedstawione rozważania dotyczące ram prawnych PGL LP mają na celu zaprezentowanie wybranych zagadnień związanych ze statusem prawnym oraz wskazanie specyfiki jedynego gospodarstwa leśnego w Polsce. Zaprezentowane rozważania skupiają się na wybranych problemach i aspektach, które wpływają na funkcjonowanie Lasów Państwowych. Zróżnicowane spektrum działań podejmowanych przez Lasów Państwowych stanowi częsty temat badań, a wybrane zagadnienia badawcze zostaną przedstawione w kolejnym podrozdziale.

2.3.3. Przegląd badań

Leśnictwo jest przedmiotem różnorodnych badań wielu dziedzinach naukowych. Warto zaznaczyć istotną rolę Instytutu Badawczego Leśnictwa (dalej: IBL), który przeprowadza wszechstronne badania na rzecz lasów, całej branży leśnej oraz obszarów zalesionych i zadrzewionych. Te badania stanowią ważne wsparcie dla nauk dotyczących gospodarki leśnej oraz dla instytucji rządowych⁷⁶. IBL prowadzi również działalność wydawniczą, w ramach której publikuje prace naukowe oparte na własnych badaniach oraz materiały z konferencji i sympozjów („Leśne Prace Badawcze). Dodatkowo, wydawane są także prace popularnonaukowe, które informują o osiągnięciach naukowych mających praktyczne zastosowanie w dziedzinie leśnictwa („Folia Forestalia Polonica, Series A – Forestry”).

Wspomnieć należy również o czasopiśmie "Sylwan", będącym pierwszym tego rodzaju periodykiem leśnym w Polsce, które niezaprzeczalnie miało ogromny wpływ na wszystkie dziedziny nauki i praktyki związane z leśnictwem, w tym również na hodowlę lasu. Wiele

⁷⁶ Celem Instytutu jest przeprowadzanie badań oraz prac rozwojowych w dziedzinie nauk leśnych, skupiających się na różnorodnych aspektach lasu. Główne obszary badawcze obejmują zrównoważony rozwój gospodarki leśnej, wykorzystanie zasobów leśnych, biologię i ekologię zespołów leśnych, wpływ emisji przemysłowych i innych czynników antropogenicznych na lasy oraz odtwarzanie drzewostanów na terenach zalesionych. Instytut zajmuje się również hodowlą i ochroną lasów, różnymi formami użytkowania lasu, gospodarką łowiectwa oraz ekonomiką związaną z tymi działaniami gospodarki leśnej – zob. (<https://www.ibles.pl/o-nas/poznaj-ibl/>, dostęp: 10.02.2023).

publikacji w "Sylwanie" dotyczy zagadnień hodowlanych, ale obejmują one również obszary związane z zarządzaniem lasu, ekologią leśną, nauką o produktywności i innymi dziedzinami⁷⁷.

Wśród czasopism związanych z tematyką leśnictwa można również wymienić:

- „Acta Scientiarum Polonorum Silvarum Colendarum Ratio et Industria Lignaria (Polish Journal of Forestry)” - publikowane są oryginalne prace naukowe, które przechodzą proces recenzji. Czasopismo koncentruje się na głównych aspektach leśnictwa i nauki o drewnie, a wszystkie artykuły są publikowane wyłącznie w języku angielskim;
- „Annals of Warsaw University of Life Sciences, Forestry and Wood Technology” - to periodyk o charakterze kwartalnym, który skupia się na zagadnieniach związanych z gospodarką leśną oraz wykorzystaniem drewna;
- „Acta Silvestria” to czasopismo naukowe Uniwersytetu Rolniczego im. Hugona Kołłątaja w Krakowie. Publikowane są oryginalne prace naukowe oraz przeglądy dotyczące nauk rolniczych, szczególnie w obszarze nauk leśnych. Zakres tematyczny obejmuje szeroko pojęte środowisko leśne w kontekście nauk ścisłych i przyrodniczych, w tym nauk biologicznych, nauk o Ziemi i środowisku. Ponadto, czasopismo obejmuje także dziedziny nauk inżynierjno-technicznych, takie jak inżynieria środowiska, górnictwo i energetyka, a także architekturę i urbanistykę.

Choć niniejsza praca nie ma na celu szczegółowego omówienia badań związanych z biologicznymi i gospodarczymi aspektami leśnictwa, autorka uważa, że warto przedstawić wybrane badania w tej dziedzinie.

W ciągu ostatnich dwudziestu lat, literatura naukowa skupiła się w znacznym stopniu na proekologicznym podejściu do gospodarki leśnej, czego wyrazem jest poświęcenie dużo uwagi badaniom w tym obszarze. Zdaniem T. Zachara i W. Gila (2020) efektem tego jest wzrost liczby publikacji poświęconych odnawianiu lasu, zwłaszcza w kontekście naturalnym. Autorzy zauważyli jednak spadek liczby artykułów dotyczących hodowli selekcyjnej i szkółkarstwa. Ponadto zaobserwowali zmniejszoną liczbę syntetycznych publikacji poświęconych hodowli lasu jako całości na rzecz bardziej szczegółowych zagadnień. Jako przyczynę autorzy wskazują na zmianę proporcji, gdzie oryginalne prace badawcze tracą na znaczeniu kosztem bardziej ogólnych opracowań. Jeśli chodzi o skupienie na poszczególnych gatunkach, autorzy zauważają drastyczny spadek liczby publikacji dotyczących świerka, przy jednoczesnym wzroście zainteresowania bukiem, dębem i jodłą (Zachara, Gil, 2020, s. 1005). W tabeli 2.3.

⁷⁷ "Sylwan" to najstarsze czasopismo naukowe z dziedziny leśnictwa w Polsce i na świecie, które ma bogatą historię sięgającą roku 1820. Jest oficjalnym organem naukowym Polskiego Towarzystwa Leśnego – zob. (<https://sylwan-journal.pl/>, dostęp: 10.02.2023).

zgromadzono wybrane badania dotyczące zarządzania lasami oraz innych aspektów środowiskowych związanych z leśnictwem.

Tabela 2.13. Wybrane przykłady badań w zakresie środowiskowych i biologicznych aspektów leśnictwa oraz zagospodarowania lasu.

Autorzy	Tytuł publikacji
R. Paluch (2004, s. 9–21)	<i>Stan, warunki i problemy odnowienia naturalnego sosny w Puszczy Białowieskiej</i>
J. Zajączkowski (2006, s. 27–32)	<i>Hodowlane kryteria kwalifikowania drzewostanów do przebudowy</i>
P. Wolski, P. Robakowski (2008, s. 17–26)	<i>Przydatność hodowlana naturalnego odnowienia sosny zwyczajnej (<i>Pinus sylvestris</i> L.) w Nadleśnictwie Bytów</i>
B. Brzezicki (2008, s. 41–54)	<i>Podejście ekosystemowe i półnaturalna hodowla lasu (w kontekście zasady wielofunkcyjności lasu)</i>
I. Pigan (2010, s.524–534)	<i>Odnowienie naturalne sosny (<i>Pinus sylvestris</i> L.) na siedliskach wilgotnych przy zastosowaniu różnych metod przygotowania gleby</i>
J. A. Nowakowska, A. Michalska, T. Zachara (2014, s. 83–89)	<i>Zmiany w strukturze genetycznej naturalnego odnowienia dębu (<i>Quercus petraea</i> [Matt.] Liebl.) w odniesieniu do drzew matecznych</i>
A. Bruchwald, E. Dmyterko (2011, s.459–471)	<i>Zastosowanie modeli ryzyka uszkodzenia drzewostanu przez wiatr do oceny zagrożenia lasów nadleśnictwa</i>
A. Bruchwald, E. Dmyterko (2012, s. 750–764)	<i>Zagrożenie lasu przez wiatr na przykładzie nadleśnictw Puszczy Białowieskiej</i>
J. Łukaszewicz, M. Niemczyk, E. Dmyterko, A. Bruchwald (2015, s. 3–12)	<i>Charakterystyka wybranych drzewostanów jodłowych Beskidu Niskiego i sposoby ich zagospodarowania</i>
M. Niemczyk, T. Wojda, W. Kantorowicz (2016, s. 292–298)	<i>Przydatność hodowlana wybranych odmian topoli w plantacjach energetycznych o krótkim cyklu produkcji</i>
T. Zachara (2017, s. 730–737)	<i>Długotrwałe efekty różnego nasilenia trzebieży selekcyjnej w drzewostanie sosnowym</i>
J. Łukaszewicz, J. Zajączkowski (2019, s. 3–12)	<i>Trzebieże wczesne w Lasach Państwowych w Polsce – rozwój czy regres?</i>

Źródło: opracowania własne.

W publikacjach dotyczących polskiego leśnictwa dużo uwagi poświęcono aspektom ekonomicznym tej działalności, w tym również zagadnieniom związanym z gospodarką finansową w Lasach Państwowych. Badacze zauważyli rosnące zapotrzebowanie na alternatywne sposoby wykorzystania lasu, ma to istotny wpływ na współczesne gospodarstwo leśne, co prowadzi do ewolucji z jednofunkcyjnego do wielofunkcyjnego podejścia (np.: Klocek, 2003; Piekutin, Parzych, 2008). Zmiany te spowodowały rewizję celów gospodarki leśnej, co wymaga poszerzenia zakresu zadań, przy jednoczesnym praktycznie niezmiennym źródle finansowania, jakim są dochody z sprzedaży drewna. W związku z tym badania koncentrowały się na analizie zakresu ekonomiki leśnictwa oraz finansów Lasów Państwowych, a wybrane z nich zostały zestawione w tabeli 2.4.

Tabela 2.14. Wybrane przykłady badań w obszarze ekonomii i finansów gospodarstwa leśnego w Polsce

Autorzy	Tytuł publikacji
S. Zając, A. Kaliszewski (2014, s. 195–209)	<i>Ekonomiczne aspekty ekologizacji zagospodarowania lasu.</i>
K. Adamowicz, A. Kożuch, R. Jaszczak (2016, s. 883–892)	<i>Koncepcja wykorzystania analizy ex post do sporządzania aneksu ekonomicznego planu urzędzenia lasu</i>
E. Maćkowiak (2016, s. 113–122)	<i>Finansowe podstawy działalności Państwowych Gospodarstw Leśnych Lasy Państwowe</i>
K. Adamowicz, A. Dyrz, P. Szczypa, A. Zydrón, K. Michalski, K. Szramka (2017, s.157-164)	<i>Wpływ funduszu leśnego na wartość poszczególnych pozycji bilansu finansowego gospodarstwa leśnego</i>
K. Michalski, K. Adamowicz (2018, s.221-228)	<i>Rola identyfikacji ryzyka finansowego w procesie zarządzania gospodarstwem leśnym</i>
E. Wysocka-Fijorek, (2019, s. 91-102)	<i>Analiza ekonomiczna gospodarki przeszłej w planie urzędzenia lasu.</i>
J. Długosiewicz, S. Zając, E. Wysocka-Fijorek (2019, s. 373-384)	<i>Ekonomiczna efektywność naturalnego i sztucznego odnowienia drzewostanów sosnowych w Nadleśnictwie Nowa Dęba</i>
A. Konieczny, A. Sikora (2019, s. 531-541)	<i>Ocena efektywności ekonomicznej gospodarki leśnej w Leśnym Kompleksie Promocyjnym Puszcza Białowieska. Część 1. Analiza działalności i wynik finansowy</i>
S. J. Snarski (2020, s.195-207)	<i>Uwarunkowania organizacyjno-ekonomiczne funkcjonowania Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe</i>

Źródło: opracowanie własne

Z uwagi na wyraźną zmianę paradygmatu gospodarki leśnej w ostatnich dziesięcioleciach, coraz większe znaczenie przybiera zrozumienie sposobu integrowania usług ekosystemowych z tradycyjnym zarządzaniem lasami, co wpływa na racjonalne gospodarowanie lasami z perspektywy ekonomicznej. W wielu krajach, w tym w Polsce, stosuje się model leśnictwa oparty na idei trwałego i zrównoważonego rozwoju lasów, uwzględniający pełnione przez nie funkcje produkcyjne, środowiskowe i społeczne. Z tego powodu od wielu lat poszukuje się rozwiązań, które integrują priorytety produkcji leśnej, ochrony przyrody, ekologii, ekonomii, hodowli lasu oraz mechanizacji prac leśnych. Wybrane badania polskich autorów w zakresie zrównoważonej gospodarki leśnej prezentuje tabela 2.5.

Tabela 2.15. Wybrane przykłady badań w zakresie zrównoważonej gospodarki leśnej w Polsce

Autorzy	Tytuł publikacji
P. Gołos P., E. Referowska–Chodak (2011, s. 262–266)	<i>Struktura pozaprodukcyjnych funkcji lasu i ich wpływ na sytuację ekonomiczną gospodarki leśnej.</i>
E. Ratajczak, E. (2014, s. 15-27)	<i>Zrównoważona gospodarka zasobami surowca drzewnego w Polsce</i>
P. Gołos, A. Kaliszewski (2016, s. 91–99)	<i>Społeczne i ekonomiczne uwarunkowania realizacji publicznych funkcji lasu w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe</i>
S. Bentkowski (2016, s. 415-428)	<i>Prawne czynniki zapewnienia zrównoważonej gospodarki leśnej dla celów ekonomicznych</i>
H. Kruk, H. (2017, s. 171-186)	<i>Wybrane metody oceny zrównoważenia gospodarki leśnej</i>

B. Rakoczy (2018)	<i>Gospodarka leśna i trwale zrównoważona gospodarka leśna w prawie polskim</i>
J. Holeksa, Z. Mirek (2019)	<i>Wielofunkcyjna gospodarka leśna–mit czy rzeczywistość</i>
A. Talarczyk, A. Kaliszewski, M. Jabłoński, A. Michorczyk W. Karaszkiewicz (2021, s. 519–532)	<i>Systemy kryteriów i wskaźników zrównoważonej gospodarki leśnej w Europie</i>

Źródło: opracowanie własne.

W opinii wielu polskich badaczy, którzy analizują gospodarkę leśną w Polsce, stabilność finansowa Lasów Państwowych oraz możliwość realizacji zrównoważonej i wielofunkcyjnej gospodarki leśnej są wynikiem korzystnej relacji między ponoszonymi kosztami a uzyskiwanymi przychodami, co pozwala na generowanie zysków (np.: Ankudo-Jankowska, Glura, 2016). Warto jednak zauważyć, że przywracanie oraz utrzymywanie wielofunkcyjnego leśnictwa wiąże się z ponoszeniem znacznych nakładów finansowych, których jednak nie rekompensują przychody ze sprzedaży drewna. W zamian powstaje ekosystem i drzewostan odporniejszy na występowanie zagrożeń ze strony klęsk biotycznych i abiotycznych oraz gospodarstwo leśne bardziej konkurencyjne pod względem oferty sprzedawanego drewna (Piszczyk, Lysik, 2010).

Reasumując, dotychczasowe doświadczenia różnych krajów, w tym również Polski, w próbie praktycznej realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju gospodarki leśnej wskazują, że idea leśnictwa wielofunkcyjnego jest nadal w fazie wdrożenia. W różnych krajach stosuje się zróżnicowane podejścia do zadań tradycyjnej gospodarki leśnej, które skupiają się na produkcji dla rynku, oraz nowoczesnych funkcji lasu, które mają charakter publiczny. W lasach zarówno państwowych, jak i prywatnych, istotną cechą tych podejść jest zapewnienie realizacji funkcji publicznych poprzez wprowadzenie ograniczeń prawnych dotyczących swobody wyboru zasad gospodarki leśnej. Wydaje się, że żadnemu państwu nie udało się w pełni wypracować kompletnych podstaw organizacyjno-ekonomicznych potrzebnych do zrealizowania koncepcji zrównoważonego rozwoju systemu leśnego. Proces dążenia do celów wyznaczonych dla leśnictwa wielofunkcyjnego jest nie tyle niedoskonały, co niezwykle powolny i stale budzi wątpliwości (Płotkowski, 2008). Powyższe rozważania skłoniły autorkę rozprawy do spojrzenia na rolę i funkcje zrównoważonej gospodarki leśnej w Lasach Państwowych z perspektywy koncepcji społecznej odpowiedzialności tej jednostki.

Rozdział 3

3. Społeczna odpowiedzialność w działalności PGL Lasy Państwowe

3.1. Lasy Państwowe jako specyficzny podmiot gospodarczy

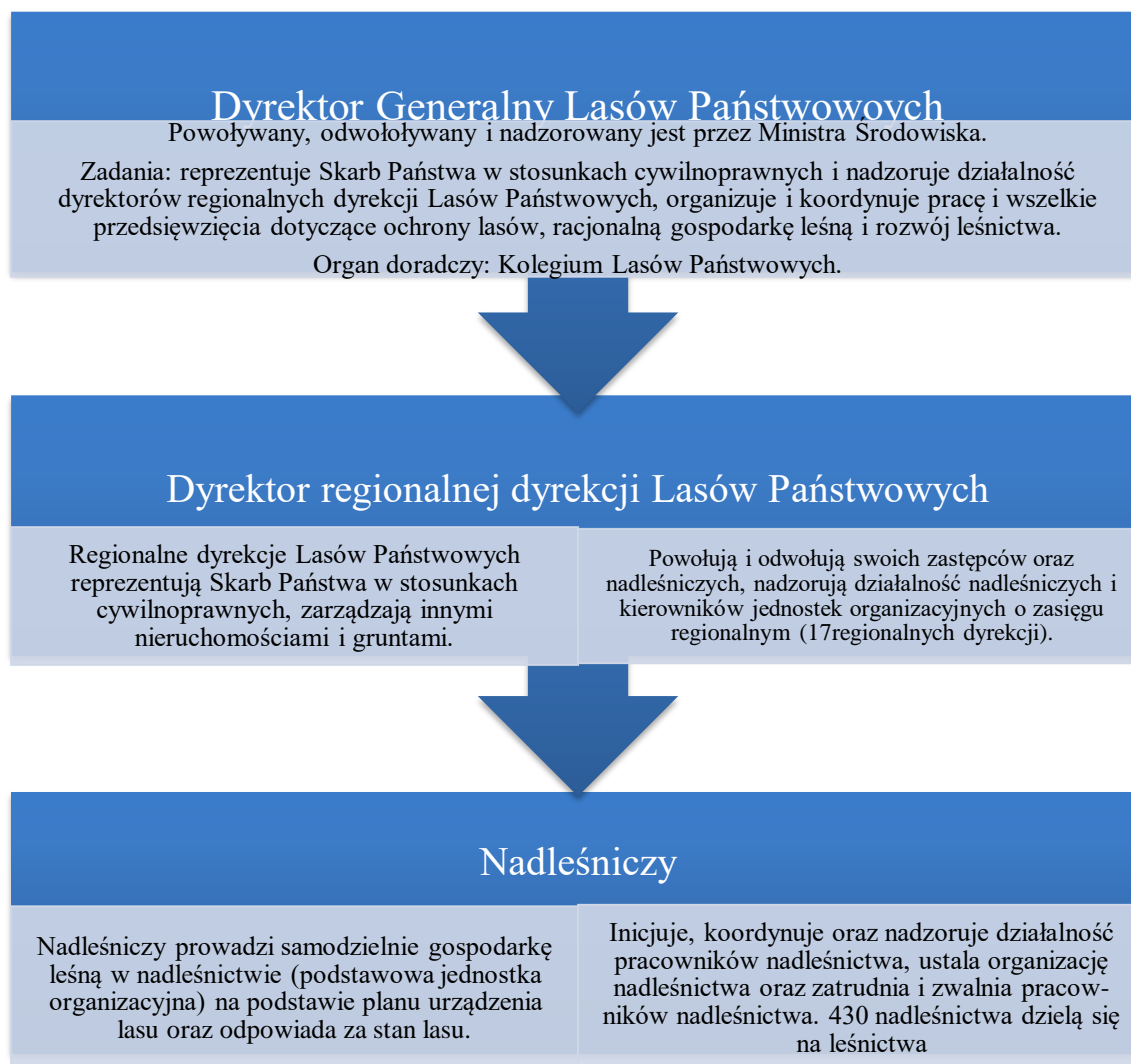
3.1.1. Model organizacyjny Lasów Państwowych

Organizacja państwowa, niezależnie od posiadanej formy organizacyjno-prawnej, spełnia cele wyznaczone przez właścicieli, stąd ustawowym obowiązkiem Lasów Państwowych jest sterowanie trwale zrównoważoną i wielofunkcyjną gospodarką leśną, poprzez wypełnienie podstawowych funkcji lasu, do których zalicza się: funkcje środowiskowe, produkcyjne i społeczne. Realizacja tych funkcji bezpośrednio wpisuje się w koncepcję społecznej odpowiedzialności biznesu.

PGL Lasy Państwowe funkcjonują na podstawie ustawy z 28.09.1991 r. o lasach, która nakłada na ten podmiot obowiązek prowadzenia gospodarki w lasach będących własnością Skarbu Państwa (Ustawa o lasach, 1991). Ustawa ta określa status Lasów Państwowych jako jednostki nieposiadającej osobowości prawnej, funkcjonującej w ramach trójszczeblowej struktury organizacyjnej. Osobowość prawna tej jednostki jest przedmiotem dyskusji, gdyż osobowość ta jest rzadkością w obrocie gospodarczym. W świetle prawa polskiego osobowość prawną ma Skarb Państwa i inne jednostki organizacyjne, którym atrybut osobowości prawnej przyznają przepisy szczególne. Należy podkreślić, że żaden przepis szczególny nie nadaje Lasom Państwowym osobowości prawnej (Radecki, Habuda, 2014, s. 20). Lasów Państwowych nie należy też uznawać jako tzw. ułomne osoby prawne, czyli takie jednostki organizacyjne, które choć nie są formalnie osobami prawnymi, to w obrocie gospodarczym dysponują cechami osobowości prawnej: zdolność prawną, zdolność do czynności prawnych, zdolność sądową. Ponadto podmiot ten, realizując czynności prawne, nie działa na własny rachunek, a reprezentuje Skarb Państwa i wykonywane przez nie czynności mają skutek bezpośrednio dla Skarbu Państwa⁷⁸.

⁷⁸ Rozdział 6 ustawy o lasach określa jednoznacznie status prawny i strukturę organizacyjną Lasów Państwowych. Jednakże zdaniem autorki rozprawy działalność prowadzona przez Lasy Państwowe, a w konsekwencji przez jednostki organizacyjne Lasów Państwowych jakimi są Nadleśnictwa można zaklasyfikować jako działalność zbliżoną do działalności gospodarczą, o której mowa w art. 2 Ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Ponadto autorka ma również świadomość, iż działalności Lasów Państwowych nie można wprost uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu ww. ustawy, gdyż zgodnie z art. 3 tej ustawy leśnictwo zostało wyłączone z tych przepisów, podobnie jak m.in. działalność wytwórczej w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego. Związku z powyższym Lasy Państwowe są uznane przez autorkę za szczególnie rodzaj państwowej jednostki organizacyjnej o cechach przedsiębiorstwa.

Model zarządzania w Lasach Państwowych bazuje na trójszczeblowej strukturze organizacyjnej, co zaprezentowano na ilustracji 3.1. Jednostki organizacyjne operują na poziomie ogólnokrajowym, regionalnym i lokalnym.



Ilustracja 3.1. Model organizacyjny PGL Lasy Państwowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Lasy Państwowe w liczbach 2018, 2019)

Na czele struktury organizacyjnej Lasów Państwowych jest Dyrekcja Generalna kierowana przez powoływanego i odwoływanego przez ministra środowiska Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych. Drugim szczeblem organizacyjnym jest 17 regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych⁷⁹, a trzecim szczeblem w hierarchii administracji leśnej są nadleśnictwa (jest ich 430), na których czele stoją nadleśniczowie. Nadleśnictwa podzielone są na leśnictwa zarządzane przez leśniczych, wspomaganych przez podleśniczych. Jednostki Lasów Państwowych, takie jak nadleśnictwa czy dyrekcje regionalne LP, nie posiadają osobowości

⁷⁹ Ich siedziby znajdują się w następujących miastach: Białystok, Gdańsk, Katowice, Kraków, Krosno, Lublin, Łódź, Olsztyn, Piła, Poznań, Radom, Szczecin, Szczecinek, Toruń, Warszawa, Wrocław, Zielona Góra.

prawnej i nie są uznawane za przedsiębiorstwa zgodnie z prawem. Jednakże, posiadają zdolność do dokonywania czynności prawnych, takich jak reprezentowanie Skarbu Państwa przez nadleśniczych oraz podejmowanie decyzji administracyjnych. Zgodnie z danymi na koniec 2021 roku w Lasach Państwowych przeciętne zatrudnienie wynosiło 25 520 etatów, w tym ponad 23 tys. etatów to pracownicy zatrudnieni w nadleśnictwach w Służbie Leśnej, na stanowiskach nierobotniczych poza Służbą Leśną oraz osoby na stanowiskach robotniczych. Liczba zatrudnionych pracowników w strukturze Lasów Państwowych zmieniała się na przestrzeni ostatnich trzydziestu lat. Zmiany te związane były ze zmianami ustrojowymi w Polsce w latach dziewięćdziesiątych XX wieku. Wówczas proces restrukturyzacji Lasów Państwowych polegał głównie na wyłączeniu prac leśnych wykonywanych przez pracowników zatrudnionych w nadleśnictwach w celu poprawy kondycji finansowej Lasów Państwowych. Już w roku 1996 uzyskano wskaźnik 80% prywatyzacji prac leśnych, a obecnie prace leśne są w całości sprywatyzowane (Kwiecień, 2004, s. 24–27). Pomimo prywatyzacji tych usług, w nadleśnictwa nie zwolniono wszystkich pracowników leśnych, co występowało w innych krajach o gospodarce rynkowej⁸⁰. Zatrudnienie bezpośrednie w jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych rosło do 129 tys. osób w 1986 r., po czym zaczęło maleć, w 1990 r. w tym sektorze pracowało ponad 123 tys. osób. W kolejnych latach następował wciąż spadek liczby zatrudnionych, aż do 2007 roku, gdzie zatrudnienie w Lasach Państwowych spadło do poziomu 24 tys. osób (Płotkowski, 2009, s. 150–151).

Lasy Państwowe zarządzają niemal całością lasów państwowych w Polsce, a także gospodarstwami rybackimi, ośrodkami o przeznaczeniu rekreacyjno-turystycznym, w tym, kwatery myśliwskie, dzierżawi również na masową skalę grunty pod wydobycie kopalin, np. piasku czy kamienia, służących do budowy dróg (Śnieżek, 2016, s. 138). Procentowy stosunek powierzchni lasów do ogólnej powierzchni geograficznej Polski, czyli lesistość według GUS – stan w dniu 31.12.2020 r., wynosi 29,6%, co oznacza, że Lasy Państwowe zarządzają niemalże jedną trzecią powierzchni całego kraju⁸¹. Oznacza to, że kadra kierownicza w tej organizacji zarządzając „dobrem narodowym” powinna posiadać odpowiednie kwalifikacje, związane z spoczywającym na nich nie tylko obowiązkiem administrowania, ale również utrzymania równowagi w gospodarce leśnej między produkcyjnymi i pozaprodukcyjnymi funkcjami lasu,

⁸⁰ W publikacji *Firmy Leśne w Polsce*, J. Kocel (2013) obszernie opisał powstawanie i rozwoju sektora usług leśnych od początku przemian ekonomiczno-organizacyjnych w końcu lat 80. minionego stulecia do 2012 roku (zob. Kocel, 2013).

⁸¹ Ministerstwa Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa w 1996 r. opracowało „Krajowy program zwiększania lesistości” (KPZL), program opracowany przez Instytut Badawczy Leśnictwa. Głównym celem tego programu jest wzrost lesistości kraju do 30% w 2020 r. co właściwie zostało już osiągnięte i 33% w roku 2050 oraz zapewnienie optymalnego przestrzenno-czasowego rozmieszczenia zalesień.

którą w ostatnich latach jest coraz trudniej utrzymać ze względu na pogłębiające się zjawisko konkurencyjności między tymi funkcjami (Gruchala, Parzych, 2007, s.87–88). Gospodarstwo leśne i jego efektywny rozwój obecnie zależy od stopnia łagodzenia powyższych trendów. Racjonalna i wydajna realizacja ustawowych zadań dotyczących gospodarki leśnej, również zadań związanych z ochroną przyrody i jej składników, wymaga od kadry kierowniczej posiadania wielu nowych umiejętności technicznych, społecznych, organizatorskich i ekonomicznych (Gruszecki, 2016). Kadra kierownicza jednostki o tak strategicznym znaczeniu dla całego kraju musi opierać się na racjonalnych, podpartych wiedzą i doświadczeniem działaniach, gdyż wszelkie błędy i nietrafione decyzje mogą mieć skutek na wiele lat, a wręcz mogą dotyczyć następnych pokoleń. Stąd profesjonalizm, elastyczność, kreatywność i innowacyjność w działaniach kadry kierowniczej, w szczególności na poziomie nadleśnictwa ma kluczowe znaczenie dla powodzenia całej organizacji⁸².

W społeczeństwie nadal funkcjonuje obraz Lasów Państwowych jako jednostki sektora finansów publicznych, dotowanej z budżetu państwa, monopolisty na rynku drzewnym, którego głównym i jedynym zadaniem jest pozyskanie i sprzedaż drewna⁸³. Tymczasem jednostka ta nie stanowi części składowej administracji publicznej, a w szczególności nie stanowi części składowej administracji rządowej. W ramach systemu finansowego LP opracowano specjalne zasady podziału przychodów ze sprzedaży drewna w nadleśnictwach jako źródła wyrównywania niedoboru środków finansowych w nadleśnictwach pracujących w niekorzystnych warunkach przyrodniczo – ekonomicznych. Fundusz leśny, bo o nim mowa, funkcjonuje w Lasach Państwowych już praktycznie od ponad 30 lat, a w obecnej formie powołany został na mocy ustawy o lasach. Fundusz ten stanowi fundamentalny środek gwarantujący prowadzenie gospodarki leśnej, niezależnie od posiadanych zasobów

⁸² Wiele kontrowersji wzbudza wybór na stanowiska dyrektora regionalnych dyrekcji LP i nadleśniczego. Obecnie konkursy na te stanowiska odbywają się na podstawie zarządzeń dyrektora generalnego LP. Do słabych stron panujących reguł wyboru specjalistów na te stanowiska zaliczany jest brak dostatecznych instrumentów prawnych dotyczących sprawowania kontroli przez organy administracji rządowej. Dyrektorzy regionalni oraz nadleśniczowie są odwoływani w momencie zmiany opcji politycznej w rządzie RP, a zmiany te często nie mają podłoża merytorycznego, nie dotyczą konkretnych uchybień bądź niedociągnięć w wypełnianiu obowiązków przez osoby na tych stanowiskach.

⁸³ Studenci Koła Naukowego Rachunkowości SIGMA wraz z E. Śnieżek i J. Piłacik, działającego przy Katedrze Rachunkowości, na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego przeprowadzili badanie nt. poziomu świadomości środowiska akademickiego na temat działalności Lasów Państwowych. Dla ponad 45% badanych sprzedaż drewna, hodowla drzewostanów oraz nasiennictwo i selekcja nie są przedmiotem działalności Lasów Państwowych. Z kolei badanie „Aktualne problemy i wydarzenia” przeprowadzone w dniach 7–14 września 2017 roku, na liczącej 985 osób reprezentatywnej próbie losowej dorosłych mieszkańców Polski wykazało, iż 31% respondentów wyraża negatywną opinię o funkcjonowaniu Lasów Państwowych (https://www.cbos.pl/SPISKOM.POL/2017/K_124_17.PDF dostęp 10.09.2018). Natomiast z drugiej strony, wyniki badania monitorującego postrzeganie Lasów Państwowych wykonywane przez Centrum Informacyjne Lasów Państwowych, wskazują, iż 80% osób ocenia pozytywnie działalność Lasów Państwowych (86% w 2016 r., 83% w 2015 i 81% w 2014).

i osiągniętych wyników finansowych nadleśnictw i regionalnych dyrekcji, co pozwala na zachowanie trwałości lasu, jak też samodzielności finansowej Lasów Państwowych. Zgodnie z Ustawą z dnia 28 września 1991 r. o lasach, minister właściwy do spraw środowiska, na wniosek dyrektora generalnego, w drodze decyzji, ustala corocznie Lasom Państwowym wielkość odpisu podstawowego na Fundusz Leśny. Stosownie do tego, dyrektor generalny może ustalać wielkość odpisu dla poszczególnych dyrekcji regionalnych, a dyrektor regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych – dla poszczególnych nadleśnictw. Odpis podstawowy ustalany jest wskaźnikiem procentowym na dany rok w stosunku do planowanych przychodów ze sprzedaży drewna. Niewykorzystane w danym roku środki Funduszu Leśnego mogą być wykorzystane w kolejnych latach. Choć rola funduszu leśnego w systemie finansowym Lasów Państwowych jest istotna, zwraca się uwagę na celowość modyfikacji zasad jego funkcjonowania⁸⁴.

Lasy Państwowe nieustannie pracują nad doskonaleniem mechanizmów zapewniających możliwość finansowania realizowanych zadań ze środków własnych, dążąc przy okazji do zbudowania sprawnej i efektywnej ekonomicznie jednostki (Kielanowicz, Piłacik, 2015). Jest to o tyle istotne, iż współcześnie ścierają się różne modele dotyczące wielofunkcyjnej działalności gospodarczej w lasach. Jak zauważa E. Śnieżek (2016) ustawodawca obliguje Lasy Państwowe, aby w gospodarce leśnej równorzędnie traktowały produkcyjne i pozaprodukcyjne funkcje lasów, aby nadać tej gospodarce cechy leśnictwa wielofunkcyjnego (Śnieżek, 2016, s. 136–138). Niemniej jednak ten sam ustawodawca nie definiuje czy funkcje te mają być realizowane na poziomie lasu czy na poziomie gospodarki leśnej w skali kraju. Dodatkowo należy pamiętać, iż funkcje te pozostają we wzajemnym konflikcie, dlatego ich równoczesna maksymalizacja wydaje się trudna lub wręcz niemożliwa. Tym bardziej, że lasy ochronne zajmują 53,6% całkowitej powierzchni leśnej Lasów Państwowych (stan na 01.01.2021 r.), czyli lasy znajdujące się w rezerwach, w granicach parków narodowych, obszarach Natura 2000 i innych terenach cennych przyrodniczo, gdzie gospodarcza rola lasów musi ustąpić innym jego funkcjom i gdzie ogranicza się znacząco wyręby (*Raport o stanie lasów w Polsce 2020, 2021*, s. 99).

⁸⁴ O zasadach funkcjonowania systemu finansowania działalności Lasów Państwowych, w tym o Funduszu Leśnym pisali m.in.: Buraczewski A., Fałdowski M. (2003), Dawidziuk J. (2002), Gregorowicz J., Kot R. (1993), Piekutin J. (2006), K. Adamowicz i in. (2014), A. Ankudo-Jankowska, J. Glura, J. (2016), K. Adamowicz i in. (2017).

W jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, w ramach sprawowanego zarządu, działalność jest prowadzona na podstawie rachunku ekonomicznego. Do poszczególnych elementów tej działalności zalicza się następujące rodzaje działalności:

- administracyjną – w Dyrekcji Generalnej, regionalnych dyrekcjach i nadleśnictwach;
- gospodarczą, w zakresie gospodarki leśnej w nadleśnictwach, w której wydziela się działalność:
 - podstawową, obejmującą: urządzenie, ochronę i zagospodarowanie lasu, utrzymanie i powiększenie zasobów i upraw leśnych, pozyskiwanie – z wyjątkiem skupu – drewna, a także jego sprzedaż w stanie nie przerobionym
 - uboczną, obejmującą: gospodarowanie zwierzyną, pozyskiwanie – z wyjątkiem skupu – żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym
 - dodatkową, w zakresie gospodarki leśnej w nadleśnictwach, działalność produkcyjna i usługowa na rzecz gospodarki leśnej, opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych, jeżeli wydatki związane z wytwarzaniem produktów lub świadczeniem usług w ramach tej działalności nie są wyższe od ich zakupu poza Lasami Państwowymi (Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe, par. 4. Pkt 1).

Lasy Państwowe stawiając sobie określone cele muszą uwzględniać zadania wynikające z regulacji prawa krajowego i międzynarodowego oraz rozwiązań systemowych, które wyznaczają miejsce tej jednostki w systemie gospodarczym oraz ramy ich funkcjonowania. Jak już wcześniej wspomniano podstawą funkcjonowania PGL Lasy Państwowe są zapisy ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach. Status lasów, zasady gospodarowania nimi oraz powszechnego dostępu do lasów dla społeczeństwa reguluje również istotna z punktu widzenia działalności Lasów Państwowych ustawa z dnia 6 lipca 2001 r. *o zachowaniu narodowego charakteru strategicznych zasobów naturalnych kraju*. Dokument ten w szczególności:

- nadaje lasom państwowym status strategicznego zasobu kraju nie podlegającego przekształceniom własnościowym;
- wymaga gospodarowania lasami państwowymi zgodnie z zasadą zrównoważonego rozwoju w interesie dobra ogólnego, w tym przestrzegania obowiązku utrzymania, powiększania i doskonalenia zasobu odnawialnego, jakim jest las;

- zapewnia wolny wstęp do lasów państwowych, nieodpłatne korzystanie z pozaprodukcyjnych świadczeń lasów państwowych na potrzeby własne ludności (w szczególności w zakresie rekreacji i płodów runa leśnego).

Przepisy tej ustawy kładą nacisk na realizację działalności gospodarczej w lasach w związku z ich wielofunkcyjnością, uwzględniając w szczególności społeczny i ekologiczny ich charakter (Ustawa o zachowaniu narodowego charakteru strategicznych zasobów naturalnych kraju, 2001). Ponadto mając na uwadze uwarunkowania przyrodnicze, społeczne i ekonomiczne Lasy Państwowe realizują ustalenia wynikające z: Zasad Leśnych i Agendy 21, uchwalonych w 1992 r. podczas Szczytu Ziemi w Rio de Janeiro; Deklaracji Ministrów Leśnictwa w sprawie Ochrony Lasów Europejskich (Strasburg 1990, Helsinki 1993, Lizbona 1998, Wiedeń 2003, Warszawa 2007, Oslo 2011, Madryt 2015) oraz Protokołu z Kioto (2005), dotyczącego roli lasów w procesie kumulacji węgla. Wraz z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, Lasy Państwowe realizują zobowiązania wynikające z postanowień programu Natura 2000⁸⁵ zakresie ochrony przyrody, związane z ochroną indywidualną gatunków grzybów, roślin i zwierząt oraz ograniczenia prowadzenia gospodarki leśnej, wynikające z funkcjonowania obszarów ochronnych. Zarządzanie mieniem Skarbu Państwa obliuguje Lasy Państwowe poprzez *ustawę z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie*, do komunikacji ze społeczeństwem i organizacjami ekologicznymi w sprawie choćby przygotowania dokumentów związanych z opracowaniem planu urządzenia lasu, stanowiącego fundament prowadzenia gospodarki leśnej (Ustawa o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, 2008)⁸⁶. Kształtowanie gospodarki łowieckiej przez Lasy Państwowe uwzględnia przepisy ustawy z dnia 13 października 1995 r. Prawo łowieckie (Ustawa Prawo łowieckie, 1995). Zachowanie trwałości lasów, zrównoważonego rozwoju i ochrony przyrody w Lasach Państwowych i prowadzonej przez nie gospodarki leśnej jest potwierdzane przez przyznawane regionalnym dyrekcjom Lasów Państwowych międzynarodowe systemy certyfikacji leśnictwa, takie jak: system PEFC⁸⁷, w którym certyfikowane są wszystkie lasy

⁸⁵ Warto odnotować, iż według stanu na koniec 2017 roku obszary Natura 2000 zajmują 2890 tys. ha powierzchni, co stanowi 38% powierzchni zarządzanej przez Lasy Państwowe.

⁸⁶ Strategia inwestycyjna oraz rozwój przestrzenny gmin, w tym zasady ochrony gruntów rolnych i leśnych, a także zadania związane z rekultywacją i poprawą wartości użytkowej gruntów, kreowane są przez Lasy Państwowe w uwzględnieniu regulacji ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz.U. 1995 Nr 16 poz. 78).

⁸⁷ Certyfikacja lasów w tym systemie zapewnia, że lasy są zarządzane zgodnie z wymaganiami środowiskowymi, społecznymi i ekonomicznymi - równoważąc potrzeby ludzi, przyrody i ekonomii. PEFC przyjęła definicję zrównoważonej gospodarki leśnej stosowaną również przez Organizację Narodów Zjednoczonych do spraw Wyżywienia i Rolnictwa (FAO). Dodatkowo PEFC promuje certyfikację łańcucha dostaw. Określa ona wymagania dotyczące przetwarzania drewna od lasu począwszy aż po produkt końcowy – certyfikacja CoC, która

w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego oraz system FSC (*Forest Stewardship Council*)⁸⁸.

Wpływ koncepcji zrównoważonego rozwoju na działalność Lasów Państwowych powoduje zmiany w sposobie prowadzenia gospodarki leśnej, z jednostki nastawionej głównie na sprzedaż drewna na sprawną i efektywną ekonomicznie jednostkę, równoważącą oczekiwania interesariuszy względem realizacji społecznych i środowiskowych funkcji gospodarki leśnej. Dążenie do zrównoważenia wszystkich funkcji lasów wymaga od Lasów Państwowych nieustannej pracy nad doskonaleniem mechanizmów zapewniających możliwość finansowania realizowanych zadań ze środków własnych. Mając na uwadze realizację tak specyficznej i wrażliwej na wszelkie zmiany w otoczeniu gospodarczym działalności, Lasy Państwowe opracowały system połączonych ze sobą logicznie składników tworzący strategię na lata 2014–2030, wyznaczającą cele i zadania dla modelu gospodarki leśnej opartej na zrównoważonym rozwoju i społecznej odpowiedzialności.

3.1.2. Społeczna odpowiedzialność w strategii Lasów Państwowych

Model gospodarki leśnej Lasów Państwowych został zdefiniowany przez funkcje lasów, czyli:

- funkcje środowiskowe (ekologiczne) – związane z zachowaniem zasobów fauny i flory, ich stabilności i różnorodności, pozytywnym kształtowaniem klimatu w skali lokalnej i globalnej oraz ochroną zasobów wody i gleby;
- funkcje społeczne – kreowanie korzystnych warunków zdrowotnych i rekreacyjnych dla społeczeństwa, wzbogacenie rynku pracy, rozwoju gospodarczego oraz uczestnictwa w przedsięwzięciach inwestycyjnych związanych z rozwojem infrastruktury;
- funkcje produkcyjne (gospodarcze) – czyli dostarczanie surowca drzewnego na potrzeby przemysłu i konsumpcji oraz tworzenie rynku pracy w ramach lokalnych społeczności (Nogalski, Klisz, 2012, s. 41).

Poprzez wyżej wymienione funkcje Lasy Państwowe spełniają ustawowy obowiązek prowadzenia trwale zrównoważonej gospodarki leśnej ukierunkowanej na zachowanie

wyklucza stosowanie drewna pochodzącego z wylesień, nielegalnych wyrębów oraz zabrania stosowania drewna modyfikowanego genetycznie (Zob. <https://www.pefc.pl/>, dostęp 1.03.2019).

⁸⁸ FSC jest międzynarodową organizacją not-for-profit, która wyznacza standardy dla odpowiedzialnej gospodarki leśnej, biorąc pod uwagę aspekty społeczne, ekologiczne i ekonomiczne. Głównym założeniem tej organizacji jest aspirowanie do odpowiedzialnego gospodarowania zasobami leśnymi przy zachowaniu najwyższych standardów przyrodniczych i społecznych oraz przy jednoczesnym zachowaniu opłacalności prowadzonej gospodarki leśnej (zob. <https://pl.fsc.org/pl>, dostęp: 1.03.2019).

trwałości lasów, ciągłości ich wielowymiarowego użytkowania oraz powiększania zasobów leśnych. Realizując powyższe założenia, Lasy Państwowe wychodzą naprzeciw oczekiwaniom wielu różnych grup interesariuszy, w szczególności: społeczeństwa, samorządów i społeczności lokalnych, organizacji oraz organów ochrony przyrody i środowiska, a także gospodarki. Wykonanie zadań, odpowiadających ściśle określonym wymogom prawa oraz szerokiemu zakresowi oczekiwań interesariuszy, formułuje zbiór wartości (wpisanych w misję przedsiębiorstwa) podkreślających odrębną rolę Lasów Państwowych na rzecz otoczenia, tym samym uzasadniających istnienie i ich tożsamość. Dodatkowo należy zaznaczyć, iż Lasy Państwowe, ze względu na unikalny charakter działalności, nazwać można przedsiębiorstwem o wielu funkcjach pozaprodukcyjnych, do których wypełnienia jest zobowiązane i których wykonanie finansuje z własnych przychodów. Niewątpliwie opracowanie Strategii PGL Lasy Państwowe na lata 2014–2030 wyznaczyło misję jednostki wskazującą na prowadzenie zrównoważonej gospodarki leśnej oraz zapewnienie jednoczesnej realizacji wszystkich funkcji lasów, akcentując jednocześnie nadrzędne wartości w działaniu przedsiębiorstwa: odpowiedzialność, profesjonalizm i otwartość. Pozostałe elementy tej Strategii zaprezentowano na rysunku 2. Strategia ta przejrzysto określa długoterminowe plany Lasów Państwowych oraz ich skuteczne przełożenie na realizowane zadania w całej organizacji. W trakcie realizacji strategii zdefiniowane w niej projekty, mierniki, a nawet cele strategiczne mogą podlegać aktualizacji, w kontekście nie zawsze możliwych do przewidzenia zmian wewnątrz Lasów Państwowych oraz w ich otoczeniu.

Misja: PGL Lasy Państwowe, działając w sposób odpowiedzialny, profesjonalny i otwarty, gospodaruje wspólnym dobrem – lasami, gwarantując ich trwałość, powiększanie i ochronę zasobów przyrodniczych oraz realizację funkcji lasów, zgodnych z oczekiwaniami społeczeństwa i potrzebami gospodarki.

Wizja: samodzielne i samofinansujące gospodarstwo państwowe, działające w sposób odpowiedzialny, profesjonalny i otwarty na podstawie trójszczeblowej struktury organizacyjnej, prowadzące zrównoważoną gospodarkę w lasach będących własnością Skarbu Państwa.

Mapa strategii: cele strategiczne (trwałości lasów, dostępności ich dla społeczeństwa oraz istotny wkład lasów w rozwój gospodarki - warunek to sprawne zarządzanie wszystkimi obszarami funkcjonowania Lasów Państwowych -fundament: zapewnienie zdolności Lasów Państwowych do samofinansowania realizowanych zadań)

Wartości: odpowiedzialność, profesjonalizm, otwartość

Ilustracja 3.2. Elementy Strategii PGL Lasy Państwowe na lata 2014-2030

Źródło: opracowanie własne na podstawie (*Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe na lata 2014–2030*, 2013).

Według B. Sadowskiej (2016, s. 347): „celem gospodarki prowadzonej przez PGL LP, powinno być tworzenie warunków umożliwiających zaspokajanie potrzeb obecnych i przyszłych pokoleń pod warunkiem, że będą wspierane procesy stabilizacji ekosystemów leśnych oraz że cele produkcyjne będą integrowane z aktywną ochroną środowiska przyrodniczego”. Zatem można stwierdzić, iż istotą prospołecznego działania Lasów Państwowych jest ich społeczna odpowiedzialność przed obecnym i przyszłymi pokoleniami. Interpretując przyjętą strategię Lasów Państwowych jako przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego, przede wszystkim należy odnieść się do misji i wizji tej organizacji. Misja przedstawia Lasy Państwowe jako organizację gospodarującą „dobrem narodowym”, która działając w sposób odpowiedzialny, profesjonalny i otwarty, gwarantuje trwałość, powiększanie i ochronę zasobów przyrodniczych oraz realizację funkcji lasów, przytoczonych w części trzeciej artykułu, zgodnych z oczekiwaniami społeczeństwa i potrzebami gospodarki. Założenia ujęte w misji Lasów Państwowych wyznaczają jednoznacznie trzy filary koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa: środowisko, ekonomia i społeczeństwo, co scharakteryzowano krótko poniżej:

Aspekt ekologiczny (środowiskowy): Zapewniając trwałość lasów, które są podstawą ochrony klimatu i środowiska naturalnego, Lasy Państwowe wykonują szereg skomplikowanych, czasochłonnych oraz kosztownych działań. Po pierwsze systematycznie zwiększają się zasoby leśne, zachowując ich stabilność i różnorodność biologiczną.

Maksymalizują działania na rzecz ochrony lasów (oraz szeroko rozumianej przyrody) przed czynnikami stresowymi. Ponadto korzystając z rezultatów badań naukowych, przedsiębiorstwo wdraża innowacje w metodach i technologiach prowadzenia gospodarki leśnej, będąc równocześnie ważnym uczestnikiem procesu kreowania międzynarodowej polityki leśnej oraz przepływu nowych technologii w gospodarce leśnej na lokalnym rynku.

Aspekt ekonomiczny: Leśnictwo jest istotnym sektorem gospodarki w Polsce przyczyniającym się do rozwoju ekonomicznego terenów wiejskich. Lasy Państwowe dostarczają cenny surowiec drzewny oraz inne produkty i usługi dla gospodarki, poprzez wykorzystywanie możliwości produkcyjnych lasu. Należy dodać, iż pozyskiwanie drewna odbywa się sprawnie i bezpiecznie dla środowiska naturalnego. PGL Lasy Państwowe poszukują dodatkowych źródeł przychodów, co wiąże się ze współpracą z dostawcami w celu osiągnięcia wysokiej jakości i terminowości wykonywanych usług. Nie należy zapominać jednak o konieczności samofinansowania działalności. Lasy Państwowe, racjonalnie zarządzając majątkiem i kosztami działalności, akumulują osiągnięte nadwyżki finansowe w celu prowadzenia zrównoważonej gospodarki leśnej.

Aspekt społeczny: Lasy Państwowe kształtują w społeczeństwie świadomość znaczenia lasów dla środowiska naturalnego oraz zapewniają społeczeństwu możliwość korzystania z lasów jako „dobra społeczne”. Do budowania świadomości ekologicznej przedsiębiorstwa, wykorzystywany jest potencjał lasów, w szczególności Leśnych Kompleksów Promocyjnych. Dodatkowo racjonalnie rozwijana jest infrastruktura leśna na potrzeby bezpiecznego wykorzystywania lasu przez społeczeństwo. Nieustannie podejmowane są także działania promocyjne działalności Lasów Państwowych w społeczeństwie oraz rozszerzana współpraca z partnerami społecznymi.

W celu funkcjonowania zgodnie z wyróżnionymi sferami LP w strategii na lata 2014–2030 przewidują realizację takich działań jak: skuteczniejsze zarządzanie przedsięwzięciami o charakterze projektowym, optymalizacja wielkości i zasięgu terytorialnego jednostek organizacyjnych, restrukturyzacja zakładów, usprawnienie funkcji nadzorczo-koordynacyjnych, optymalizowanie zarządzania procesami i infrastrukturą IT. Dodatkowo jednostka zakłada także rozwój kompetencji kadry oraz przebudowę modelu zarządzania zasobami ludzkimi w celu realizacji zadań określonych w strategii.

W tabeli poniżej zaprezentowano wybrane zrealizowane projekty strategiczne w latach 2014–2020, będące wyrazem urzeczywistnienia opracowanej Strategii Lasów Państwowych.

Tabela 3.1. Zrealizowane projekty strategiczne w latach 2014–2020 przez PGL Lasy Państwowe

Obszar projektu	Nazwa
Ochrona przyrody	<ol style="list-style-type: none"> 1. Program zachowania leśnych zasobów genowych. 2. Ochrona różnorodności biologicznej na obszarach leśnych, w tym w ramach sieci Natura 2000 – promocja najlepszych praktyk. 3. Ochrona orlika krzykliwego na wybranych obszarach Natura 2000. 4. Przeciwdziałanie skutkom odpływu wód opadowych na terenach górskich. Zwiększanie retencji i utrzymanie potoków oraz związanej z nimi infrastruktury w dobrym stanie. 5. Programy reintrodukcji głuszca i cietrzewia, sokoła wędrownego, rysia, popielicy oraz żubra, a także programy ochrony in situ i ex situ takich gatunków, jak: jarzab brekinia, gniewosz plamisty, pachnica dębowa, kozioróg dębosz, jelonek rogacz, zając, kuropatwa. 6. Adaptacja lasów do zmian klimatycznych do roku 2020. 7. Przeciwdziałania zmianom klimatycznym w sektorze leśnym do roku 2020. 8. Kompleksowy projekt adaptacji lasów i leśnictwa do zmian klimatu: mała retencja oraz przeciwdziałanie erozji wodnej na terenach nizinnych i górskich. 9. Kompleksowy projekt ochrony gatunków i siedlisk przyrodniczych na obszarach zarządzanych przez PGL Lasy Państwowe. 10. Czynna ochrona cietrzewia na gruntach w zarządzie Lasów Państwowych. 11. Kompleksowy projekt ochrony żubra przez Lasy Państwowe. 12. Ochrona rybołowa na obszarach Natura 2000. 13. Leśne Gospodarstwa Węglowe.
Przeciwdziałanie zagrożeniom trwałości lasu	<ol style="list-style-type: none"> 1. Rozwój Leśnego Banku Genów w Kostrzycy, przebudowa drzewostanów.
Społeczeństwo – innowacje	<ol style="list-style-type: none"> 1. Polskie Domy Drewniane – mieszkać w zgodzie z Naturą. 2. Zdrowa żywność z polskich lasów.
Edukacja	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kierunków rozwoju edukacji leśnej w Lasach Państwowych. 2. Wytycznych do tworzenia programu edukacji leśnej społeczeństwa w nadleśnictwie. 3. Działalność Leśnych Kompleksów Promocyjnych.
Turystyka i rekreacja	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wielki Szlak Leśny. 2. Renowacja ośrodków szkoleniowo-turystycznych (4500 miejsc noclegowych). 3. Rozbudowy małej infrastruktury leśnej. 4. Program „Zanocuj w lesie”.
Ochrona przeciwpożarowa	<ol style="list-style-type: none"> 1. Rekultywacja na cele przyrodnicze terenów zdegradowanych, popoligonowych i powojkowych zarządzanych przez PGL LP. 2. Ogień w lesie a przyroda – podniesienie świadomości mieszkańców terenów wiejskich 3. Kompleksowy projekt adaptacji lasów i leśnictwa do zmian klimatu: zapobieganie, przeciwdziałanie oraz ograniczanie skutków zagrożeń związanych z pożarami lasów.
Media	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prasa o tematyce leśnej (Głos Lasu, Echo Leśne). 2. Rozwój <i>socialmedia</i> – portale społecznościowe: Facebook, kanał na YouTube, Blog Leśniczego, Blog Edukatora, Las rysia eRysia. 3. Programy telewizyjne, m.in.: Prosto z lasu. 4. Internetowe transmisje online: żubry i rybołowy.
Promocja zrównoważonego rozwoju	<ol style="list-style-type: none"> 5. Święto Lasu. 6. Dla lasu, dla ludzi – motyw przewodni roku jubileuszowego. 7. Wolność jest w naturze – tworzenie ścieżek edukacyjnych. 8. IX Europejski Kongres Edukacji Leśnej pod hasłem: „Edukacja leśna – więcej niż nauczanie o lesie!”.

	9. Biegam, bo lubię LASY. Lasy w czterech odsłonach natury. 10. Mistrzostwa Świata Drwali. 11. Sadzimy 1000 drzew na minutę.
--	--

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Lasy Państwowe w liczbach (wydania 2014–2018), Raport o stanie lasów w Polsce (wydania 2014-2020)⁸⁹.

W tabeli zestawiono wybrane zrealizowane projekty strategiczne o zasięgu ogólnokrajowym. Większość tych projektów jest kontynuowana od kilku lat, szczególnie w przypadku projektów dotyczących ochrony przyrody. Część projektów jest współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej, realizowanych w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014–2020. Działalność edukacyjna w Lasach Państwowych jest finansowana przede wszystkim ze środków własnych nadleśnictw oraz Wojewódzkich Funduszy Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Wydatki projektów rozwojowych w szczególności sposób wspierające rozwój terenów nieurbanizowane również w większości pokrywane są z środków własnych jednostek Lasów Państwowych.

Spółeczna odpowiedzialność Lasów Państwowych jest nierozdzielnie związana z modelem wielofunkcyjnego gospodarstwa leśnego, który charakteryzuje się przypisywaniem coraz większego znaczenia publicznym, pozaprodukcyjnym funkcjom lasu (funkcje ochronne, ekologiczne i społeczne tj. rekreacyjne użytkowanie lasu i jego turystyczne zagospodarowanie). Równocześnie nie redukując roli i znaczenia funkcji produkcyjnej lasów w działalności tej jednostki. Coraz częściej także rozwój turystyki w lasach jest postrzegany jako jedno z narzędzi rozwiązywania problemów społeczności lokalnych, szczególnie ludności wiejskiej zamieszkującej tereny oddalone od dużych ośrodków przemysłowo-urbanistycznych. Model wielofunkcyjnej gospodarki leśnej ma zapewnić uzyskanie maksymalnych korzyści społecznych, uwzględniających wielostronny charakter powiązań lasów i gospodarki leśnej z otoczeniem gospodarczym i społecznym (Płotkowski, Zajac, 2004). Warto zatem zidentyfikować działalność Lasów Państwowych w kontekście realizacji pozaprodukcyjnych funkcji lasu i jej społecznej odpowiedzialności wobec przyszłych pokoleń.

3.1.3. Pozaprodukcyjne funkcje lasów w Polsce – przegląd literatury.

Lasy i ich bogactwo różnorodności biologicznej oraz wielość wypełnianych funkcji sprawiają, że zaliczane są do najcenniejszych zasobów naturalnych. Zakres oraz poziom tych

⁸⁹ Pierwsza publikacja *Lasy Państwowe w liczbach* ukazała się w 2006 roku. Broszura ta jest opracowywana na podstawie Raportu o stanie lasów w Polsce i Sprawozdania finansowo-gospodarczego PGL LP, przedstawia informacje o lasach zarządzanych przez Lasy Państwowe. Ostatnie dostępne wydanie *Lasy Państwowe w liczbach* zostało opracowane za 2018 rok. Ponadto na stronie internetowej Lasów Państwowych dostępne są publikacje informacyjno-statystyczne np.: *Lasy w Polsce, Raporty z działalności edukacyjnej Lasów Państwowych*.

funkcji jest uzależniony zarówno od charakteru lasu, jak i sposobu prowadzenia gospodarki leśnej. W literaturze przedmiotu przedstawiane są funkcje lasów według dziedzin nauk oraz praktyk gospodarczych, a różnorodność tych funkcji i kryteria kwalifikacji wynikają z szerokiego zainteresowania ich identyfikacją przez badaczy i praktyków. Według A. Mandziuk i K. Janeczko (2009) różni autorzy wyróżniają ponad 100 funkcji lasów i jak wskazuje P. Paschalis-Jakubowicz (2011) ich lista jest ciągle niekompletna. Wśród tych funkcji dominują potrzeby i oczekiwania poszczególnych grup oraz całej społeczności (Paschalis-Jakubowicz, 2011). Najczęściej funkcje lasów dzieli się na trzy zasadnicze grupy: ochronne (ochrona klimatyczna, hydrologiczna, glebotwórcza), produkcyjne (dostarczanie surowców, składnik majątku narodowego) oraz ogólnospołeczne – pozaprodukcyjne (obejmujące m.in. funkcje rekreacyjne, turystyczne, lecznicze, ochrony środowiska) (Polna, 2003; Mandziuk, Janeczko, 2009; Gołojuch, Pokora, 2008; Przybylska, Zięba, 2008).

Państwowe gospodarstwo leśne jest podmiotem prawnym, który powinien wypełniać swoje zobowiązania prawne i odpowiadające im obowiązki społeczne oraz dbać o pozytywny wpływ swojej działalności na społeczeństwo (Wang, 2011). W kontekście społecznej odpowiedzialności działalność państwowych gospodarstw leśnych powinna być zorientowana na tworzenie relacji korzystnej, sprawiedliwej i harmonijnej z społeczeństwem. Ze względów historycznych i politycznych państwowe gospodarstwa leśne mają obecnie zarówno cechy jednostki rządowej, jak i przedsiębiorstwa (korporacji). Wartość zasobów leśnych stanowi podstawę zrównoważonego rozwoju leśnictwa, a społeczna odpowiedzialność ujawnia interakcje między organizacjami korporacyjnymi i ich kontekstem społecznym. Z punktu widzenia zasobów lasy mają wartości, które są zakorzenione w funkcjach lasów, to korzyści dla ludzi i społeczeństwa, odnoszące się do podaży szerokiej gamy dóbr materialnych i usług niematerialnych, takich jak produkcja drewna i grzybów, wspieranie miejsc pracy, kumulowanie węgla do redukcji globalnego ocieplenia i itp. Zdaniem E. Śnieżek (2016) rozważania o pozaprodukcyjnych funkcjach lasów w zakresie zachowania różnorodności biologicznej są związane z ogromną odpowiedzialnością społeczną polskich Lasów Państwowych przed przyszłymi pokoleniami. To odpowiedzialność za zachowanie gatunków flory i fauny, poprzez przemyślane i konsekwentne działania ochronne, zrównoważone rolnictwo oraz zrównoważoną eksploatację zasobów przyrody⁹⁰.

⁹⁰ E. Śnieżek jest autorką pierwszej książki o tematyce społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych (*Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu. Studium przypadku Lasów Państwowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016) Badania i rozważania w Polsce prowadzili również: P. Gołos, E. Referowska-Chodak (2011); B. Sadowska (2016); E. Referowska-Chodak, K. Chodak, A. Grzywacz, S. Parzych (2015); P. Gołos, E. Janeczko (2001); P. Paschalis-Jakubowicz (2011).

Identyfikacja pozaprodukcyjnych funkcji lasu jest istotna z punktu widzenia oceny wypełniania zadań społecznej odpowiedzialności w działalności PGL Lasy Państwowe. W tym kontekście zasadne wydaje się opracowanie badania umożliwiającego dokonanie takiej oceny. Aby w pełni zrozumieć istotę nieprodukcyjnych funkcji lasu i ich wpływ na postrzeganie tych funkcji w kontekście społecznej odpowiedzialności polskiego gospodarstwa leśnego, warto dokonać przeglądu literatury przedmiotu, wskazując przy tym na wyniki tych badań w Polsce i na świecie. W tabeli 3.2. przedstawiono wybrane publikacje, w których zidentyfikowano pozaprodukcyjne funkcje lasu.

Tabela 3.2. Identyfikacja pozaprodukcyjnych funkcji lasu – wybrane badania

Autorzy (rok publikacji)	Cel badania/opracowania	Zidentyfikowane pozaprodukcyjne funkcje lasu
M. Czajkowski, M. Buszko-Briggs, N. Hanley (2009)	W ramach badania zastosowano strefowy model kosztu podróży w celu oceny korzyści rekreacyjnych, jakie Białowieski Park Narodowy dostarcza społeczeństwu. Ta metoda polega na oszacowaniu częstotliwości odwiedzin z poszczególnych województw oraz kosztów podróży z nimi związanych. Dokonano również szacowania liczby wizytantów parku pochodzących z różnych regionów. Oszacowanie to pozwoliło na określenie, jak często mieszkańcy poszczególnych województw odwiedzają park oraz ile kosztuje ich podróż do tego miejsca.	Funkcja rekreacyjna
P. Gołos (2012)	Celem badań jest ustalenie kosztów ponoszonych przez gospodarkę leśną na realizację wybranych publicznych funkcji.	Funkcje ochrony przyrody, turystyczna i rekreacyjna, edukacji przyrodniczo-leśnej społeczeństwa, wodochronne, ochrony przeciwpożarowej
A. Koźuch, K. Adamowicz (2016)	Celem badania jest zbadanie struktury kosztów oraz analiza kosztów związanych z realizacją określonych funkcji społecznych, takich jak edukacja przyrodniczo-leśna, rekreacyjne zagospodarowanie lasu oraz ochrona przyrody. Badanie miało miejsce w Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych (RDLP) w Krakowie i obejmowało okres od 2005 do 2009 roku. Dodatkowo, przeprowadzono ocenę wpływu tych kategorii kosztów na sytuację finansową nadleśnictw.	Funkcja edukacji przyrodniczo-leśnej, rekreacyjne zagospodarowanie lasu oraz ochrona przyrody
P. Gołos (2018)	Badanie ma na celu ukazanie wybranych społecznych i ekonomicznych aspektów związanych z użytkowaniem publicznych funkcji lasu oraz gospodarką leśną, opartych na wynikach badań społecznych.	Funkcja kształtująca klimat, ochronna powietrza, gleby oraz wody, miejsce zbiorów grzybów, jagód oraz innych owoców leśnych, miejsce wypoczynku, rekreacji, środowisko życia wielu roślin i zwierząt (rezerwat)

B. Sadowska, P. Szczypa (2018)	Głównym celem artykułu jest omówienie różnych metod wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasu, które są stosowane lub mogą być zastosowane w kontekście gospodarki leśnej. Dodatkowo, artykuł ma na celu zidentyfikowanie narzędzi rachunkowości, które mogą wspierać proces pomiaru i wyceny tych funkcji oraz dostarczać istotnych informacji dla kadry menedżerskiej Lasów Państwowych w procesach podejmowania decyzji. Autorzy przedstawili własną klasyfikację pozaprodukcyjnych funkcji lasu.	Funkcje społeczne: ochrona zdrowia ludzi, miejsce wypoczynku, funkcja kulturotwórcza, funkcja edukacyjna, miejsce prowadzenia badań naukowych; Funkcje ekologiczne: ochrona wody, ochrona gleby, ochrona i kształtowanie klimatu, ochrona różnorodności biologicznej.
A. Mandziuk, S. Parzych, M. Studnicki, J. Radomska, A. Gruchała (2019)	Głównym celem badań było oszacowanie ekonomicznej wartości turystycznej funkcji rezerwatu przyrody "Nad Tanwią" za pomocą metody CVM (<i>Contingent Valuation Method</i>), która polega na przeprowadzeniu wywiadów, w których respondenci wyrażają swoją ocenę i wartość przypisywaną danemu dobru lub usłudze. Wariantem metody, który został zastosowany, był WTP (<i>Willingness to Pay</i>), czyli maksymalna kwota, jaką respondent byłby skłonny zapłacić za dane dobro.	Funkcja turystyczna

Źródło: opracowanie własne

Wybrane badania głównie dotyczyły przedstawienia różnych metod wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasu w kontekście gospodarki leśnej. Autorzy analizują istniejące i potencjalne metody, które mogą być wykorzystane do oszacowania wartości tych funkcji. Spośród zidentyfikowanych pozaprodukcyjnych funkcji lasu, autorzy najczęściej wskazują na ich charakter ochronny wobec środowiska naturalnego oraz na ich znaczenie w kontekście rekreacji i turystyki. Ważną funkcją lasu, która została uwzględniona w przedstawionych badaniach, jest także rola edukacji przyrodniczo-leśnej.

3.2. Ocena działań społecznie odpowiedzialnych w Lasach Państwowych – metodologia badań własnych

3.2.1. Cel, założenia badawcze i organizacja badania

Przegląd literatury pozwolił na opracowanie ram badania pozwalającego na ocenę występowania (a także realizację) w działalności Lasów Państwowych zadań związanych ze społeczną odpowiedzialnością. Po pierwsze, na podstawie przeglądu piśmiennictwa, pozaprodukcyjne funkcje lasu zostały podzielone na dziewięć kategorii:

1. Kultura – lasy są źródłem inspiracji, które stanowią miejsce wielu wydarzeń kulturalnych. Lasy występują we wszystkich aspektach kultury: język, historia, sztuka, religia, medycyna, polityka, a nawet sama struktura społeczna (Corvalan, Hales, McMichael (red.), 2005);
2. Rekreacja i turystyka – lasy zapewniają szeroką gamę możliwości rekreacyjnych, takich jak turystyka piesza, obserwowanie ptaków, oglądanie dzikich zwierząt, wędkarstwo i in.– zwane zrównoważonymi zajęciami rekreacyjnymi (Krieger, 2001, s. 30);
3. Estetyka – to podstawowy wymiar interakcji między ludźmi a krajobrazem, a większość ludzi doświadcza wizualnie leśnych krajobrazów (Ode, 2003; Gobster, [w:] Xu, Wang, Liu, 2017, s. 338–348);
4. Edukacja – funkcja edukacyjna dotyczy roli, którą lasy odgrywają w badaniach naukowych (Dudley i in., 2006);
5. Ochrona przyrody – korzystny wpływ lasów na kształtowanie klimatu globalnego i lokalnego oraz regulację obiegu wody w przyrodzie, przeciwdziałanie powodziom, lawinom i osuwiskom, ochronę gleb przed erozją i krajobrazu przed stepowaniem;
6. Emocje społeczne – koncentrują się na „poczuciu przynależności” i duchowych potrzebach mieszkańców (Xu, Wang, Liu, 2017);
7. Zdrowie – funkcje zdrowotne zasobów leśnych obejmują oczyszczanie powietrza, uwalnianie tlenu, redukcja hałasu i łagodzenie stresu psychicznego, itp., są korzystne dla zdrowia fizycznego i psychicznego ludzi.
8. Produkty – lasy dostarczają również wiele różnych produktów na cele gospodarstwa domowego, które mają być wykorzystywane przez lokalne społeczności, takie jak: drewno opałowe, żywność, przyprawy i inne niż drewno (np. jagody, grzyby, skóry i futra) (FAO, 2014);
9. Praca – bezpośrednie miejsca pracy są zapewniane w sektorze leśnym w celu eksploatacji i zarządzania zasobami leśnymi, podczas gdy pośrednie miejsca pracy obejmują usługi, sprzedaż, procesy związane z wieloma innymi sektorami (Yao, W. Kang, 2007, s. 67–71).
W kolejnym etapie badania zostały zidentyfikowane procesy społecznej odpowiedzialności państwowych gospodarstw leśnych związane z pozaprodukcyjnymi funkcjami lasu, czyli:
 1. Nauka – gospodarstwa leśne powinny promować praktyki i badania naukowe w lasach oraz promować rozwój badań środowiskowych;
 2. Edukacja – wspieranie w sposób widoczny rozprzestrzenianie się profesjonalnej wiedzy, umiejętności, technologii i kultury leśnej, aby wywrzeć pozytywny wpływ na publiczne poznanie i podejście do środowiska;

3. Technologia – zachęcanie przez gospodarstwa leśne do rozwoju i rozpowszechniania technologii przyjaznych dla środowiska (The Global Compact Leaders Summit 2007);
4. Partycypacja (publiczne i korporacyjne) – społeczeństwo jest zachęcane do udziału w pewnych działaniach związanych z zarządzaniem korporacją, dotyczące ich własnych interesów. Gospodarstwa leśne powinny być również zaangażowane w działania społeczności lokalnych lub mieć „zobowiązania społeczne”⁹¹;
5. Polityka społeczna i prawo – działalność gospodarstw leśnych zgodna z polityką leśną, przepisami ustawowymi, aktami i innymi zasadami i standardami⁹²;
6. Bezpieczeństwo i ochrona – odpowiedzialność za bezpieczeństwo i trwałość narodu, społeczeństwa, zasobów i środowiska;
7. Zatrudnienie – gospodarstwa leśne powinny rozważyć lokalne zatrudnianie pracowników, zapewniając w ten sposób odpowiednie warunki pracy dla społeczeństwa (Xiong, 2009, [w:] Xu, Wang, Liu, 2017);
8. Sprawiedliwość i równość – spełnianie wymagań pracowników oraz przestrzeganie ich praw (zarówno na gruncie praw człowieka, jak i pracowniczych) (Van Gerwen, 2005);
9. Wizerunek publiczny – praktyki CSR umożliwiają odpowiedni przekaz związany z działalnością gospodarstw leśnych, reprezentujące wizerunek ekologiczny i przyjazny dla środowiska;
10. Komunikacja – gospodarstwa leśne powinny dostarczać produkty i usługi niezbędne do prowadzenia pewnych praktyk społecznych, takich jak raportowanie CSR, uznawany za istotny element i sposób komunikacji poprzez ujawnianie informacji korporacyjnych.

Dokonany podział społecznej odpowiedzialności państwowych gospodarstw leśnych w wielu obszarach jest tożsamy z zaproponowanym podziałem na kryteria pozaprodukcyjnych funkcji lasu.

3.2.2. Przedmiot badania

Odpowiedzi na sformułowane pytania poszukiwano wśród informacji opublikowanych w: „Raporcie o stanie lasów w Polsce”, „Sprawozdaniu finansowo-gospodarczym”, „Raporcie z działalności edukacyjnej Lasów Państwowych”, „Lasy Państwowe w liczbach”, na stronach internetowych Lasów Państwowych i ich zależnych jednostek oraz w literaturze przedmiotu. Informacje sprawozdawczo-statystyczne dotyczą danych opracowanych na dzień 31.12.2020 r.

⁹¹ Chodzi o działalność filantropijną czy sprawiedliwy handel (zob. Jamali, Mirshak, 2007, s. 243–262).

⁹² Wartości te stanowią podstawę koncepcji społecznej odpowiedzialności (zob. Moser, 1986; Carroll, 1991, Greenfield, 2004).

Odpowiedzi na pytania wraz z komentarzem pozwalają na kompleksowe spojrzenie na złożoną i specyficzną działalność LP. Kwestionariusz ten może stanowić ramy badania do oceny realizacji społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych.

3.2.3. Narzędzie badawcze

W celu identyfikacji działalności Lasów Państwowych związanej z realizacją pozaprodukcyjnych funkcji lasu w kontekście społecznej odpowiedzialności tej jednostki opracowano specjalny kwestionariusz (załącznik 1). Ujęte w kwestionariuszu pytania podzielono na obszary działalności dotyczące zarówno wypełniania społecznej i środowiskowej funkcji Lasów Państwowych. Zaproponowany podział tych obszarów został opracowany na podstawie wyżej zaprezentowanych pozaprodukcyjnych funkcji lasu oraz społecznej odpowiedzialności państwowych gospodarstw leśnych. Podział ten jest istotny z punktu widzenia założonych celów rozprawy, realizowanych w kolejnych jej rozdziałach.

Kwestionariusz zawiera 80 pytań, z czego 55 pytań zamkniętych (możliwe odpowiedzi „tak” lub „nie”) i 25 pytań otwartych. Wykorzystując skalę „tak” lub „nie” oznacza, że mierzono tylko istnienie informacji, ale nie uzyskano odpowiedzi o określonym poziomie jej lub stopniu. Pytania dotyczące zarówno informacji liczbowych, jak i opisowych, stanowią istotny element analizy, ponieważ nadają jej pełniejszy wymiar i pozwalają na bardziej kompleksowe zrozumienie działalności Lasów Państwowych. Opracowane pytania dotyczą aspektów środowiskowych, ekonomicznych i społeczno-kulturowych. Zapewnia to holistyczne podejście do monitorowania realizacji pozaprodukcyjnych funkcji lasu przez Lasy Państwowe w kontekście ich społecznej odpowiedzialności, ponieważ sam model zrównoważonej gospodarki leśnej prowadzonej przez jednostki LP jest wielowymiarowy.

3.3. Analiza realizacji pozaprodukcyjnych funkcji lasu przez Lasy Państwowe w kontekście ich społecznej odpowiedzialności – wyniki badań własnych

3.3.1. Prezentacja wyników badania

W niniejszym podrozdziale zaprezentowano wyniki badania empirycznego autorki przeprowadzonych w okresie kwiecień– czerwiec 2022 r. Odpowiedzi na pytania podzielono na 14 obszarów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych, zgodnie z zestawieniem, które znajduje się w załączniku 1. Poniżej przedstawiono pogłębioną analizę wyników badania – wybrane pytania z odpowiedzią „tak” lub „nie” opatrzone dodatkowo komentarzem, który

zdaniem autorki rozprawy jest konieczny, ze względu na wyjaśnienie i uzupełnienie informacji związanych z danym pytaniem.

I. Kultura i wizerunek publiczny

1. *Czy ma miejsce tworzenie, ochrona, dziedziczenie i ochrona zidentyfikowanych, zmapowanych i chronionych miejsc i tradycji historycznych, kulturowych i religijnych?* –

Tak

2. *Czy tworzenie są wystawy, wydarzenia, pokazy lub muzea kultury leśnej?* – **Tak**

Komentarz do pytania 1 i 2.

Zgodnie z ustawą z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, a zarazem z ustawą z dnia 3 lutego 1995 roku (Dz. U. 2007, Nr 231, poz. 1700 z późniejszymi zmianami) oraz ustawą z dnia 28 września 1991 roku o lasach, PGL LP i parki narodowe zobowiązane są do działań na rzecz obiektów zabytkowych. Dziedzictwo kulturowe w lasach. Zabytki architektury, przemysłu, historyczne fortyfikacje i zasoby archeologiczne. Trudne wyzwania i interdyscyplinarne strategie ochrony.

Na terenach administrowanych przez Lasy Państwowe znajduje się około 2 tys. obiektów dziedzictwa kulturowego, wpisanych do ewidencji wojewódzkich konserwatorów zabytków lub umieszczonych w miejscowych planach zagospodarowania przestrzennego, nie licząc wielu tzw. obiektów nierejestrowych⁹³. Uznaje się, iż jedną z najmniej docenianych funkcji lasu jest dbałość o zachowanie dziedzictwa kulturowego, które znajduje się pod opieką Lasów Państwowych. Prawie każde nadleśnictwo posiada obiekty lub obszary o wyjątkowym znaczeniu historycznym, chociaż nie zawsze jest to dostatecznie doceniane. W strukturach Lasów Państwowych został wyodrębniony Ośrodek Kultury Leśnej w Gołuchowie, samodzielna jednostka, której do zadań należą: ochrona dziedzictwa i kultury leśnictwa polskiego, pielęgnacja i ochrona zabytkowego zespołu zamkowo-parkowego oraz prowadzenie szeroko pojętej edukacji⁹⁴.

3. *Jaki jest obszar zarządzanych obszarów leśnych w stosunku do całkowitej powierzchni lasów wyłączonych z gospodarowania w celu ochrony i odtworzenia pierwotnych tradycyjnych wartości kulturalnych?* – **Brak danych**

4. *Czy występuje społeczne uznanie roli ochrony środowiska?* – **Brak miernika**

⁹³ Przybliżoną liczbę obiektów dziedzictwa kulturowego potwierdza również przeprowadzona w 2020 roku inwentaryzacja, prowadzona we współpracy z wojewódzkimi urzędami ochrony zabytków. Po dokonaniu weryfikacji obiektów wpisanych do rejestru zabytków, pomników historii, parków kulturowych oraz obiektów z Listy Światowego Dziedzictwa UNESCO na podstawie danych przestrzennych udostępnionych przez Narodowy Instytut Dziedzictwa, sporządzono geoprzestrzenna baza zawierająca ponad 2000 wyżej wspomnianych zabytków w zarządzie PGL. O kulturowej wartości lasu pisała m.in. (Grzywacz, 2014, s. 18).

⁹⁴ Wybrane elementy dotychczasowej działalności Lasów Państwowych w aspekcie ochrony dziedzictwa kulturowego zostały opisana przez H. Tracz (2011).

II. Rekreacja i turystyka

5. *Czy jest dostęp do infrastruktury (w tym energia elektryczna, woda, drogi, telekomunikacja)?* - **Tak**
6. *Czy są miejsca zarezerwowane dla specjalnych hobby (np. Turystyka, wędkarstwo, łowiectwo)?* - **Tak**

Komentarz do pytań 5 i 6

Lasy Państwowe dzięki przychodom ze sprzedaży drewna kształtują potencjał rekreacyjnej funkcji lasu. Zagospodarowanie rekreacyjne lasów to zestaw zabiegów hodowlanych, ochronnych i technicznych zmierzających do zwiększenia dostępności lasów do celów wypoczynkowych i turystycznych oraz ograniczenia negatywnego wpływu rekreacji na środowisko leśne (Janusz, Piszczek, 2012). Infrastruktura turystyczna udostępniona przez Lasy Państwowe bezpłatnie dla społeczeństwa to ok. 20 tys. km szlaków pieszych, prawie 4 tys. km szlaków rowerowych i ok. 7 tys. km szlaków konnych. Utrzymywane jest 600 leśnych miejsc biwakowych oraz wyodrębniono 400 miejsc w lesie i jego pobliżu, gdzie dozwolone jest rozpalanie ognisk. Wyznaczono i wyposażono w odpowiednią infrastrukturę ok. 3160 parkingach leśnych i miejscach postoju pojazdów.

7. *Jak jest liczba odwiedzających rocznie przypisywanych rekreacji i turystyce, w odniesieniu do ludności i powierzchni lasów?* – **Brak danych**
8. *Jaka jest liczba niekomercyjnych obiektów rekreacyjnych lub turystyka oparta na bezpłatnym dostępie?* – **Ponad 7000 obiektów, w tym: 500 miejsc biwakowania, 18 pól biwakowych, 229 obozowisk harcerskich, 1467 miejsc odpoczynku, 85 parkingów leśnych oraz 4262 miejsca postoju pojazdów.**
9. *Jaka jest liczba komercyjnych obiektów rekreacyjnych lub turystyki?* – **4,5 tys. miejsc noclegowych w ośrodkach szkoleniowo-wypoczynkowych, w pokojach gościnnych i kwaterach myśliwskich.**
10. *Jaka jest powierzchnia i procent lasów zarządzanych w celach rekreacyjnych i turystycznych w stosunku do całkowitej powierzchni lasów?* – **Brak danych**
11. *Jaka jest liczba i rodzaj obiektów dostępnych dla rekreacji ogólnej i turystyki, w odniesieniu do liczby ludności i powierzchni lasów?* – **Brak danych**
12. *Jaki jest roczny dochód generowany przez rekreację i turystykę?* – **Brak danych**

Komentarz do pytania 12.

Na podstawie danych z systemu rachunkowości Lasów Państwowych jest możliwe ustalenie wyniku finansowego generowanego przez działalność rekreacyjną i turystyczną w tej jednostce – dotyczy to przychodów i współmiernych im kosztów działalności dodatkowej i ubocznej.

III. Estetyka

13. *Czy las stanowi estetyczne i komfortowe środowisko dla społeczności lokalnej (czyli kolor, kształt, dźwięk)? - Brak miernika*

Komentarz do pytania 13.

Niewątpliwie istnieje problem z określeniem wartości estetycznej i zaproponowaniem kryteriów oceny. W. Tatarkiewicz (1975) taką wartość określa jako szczególne cechy przyrody, np. pokrój korony drzewa czy kształt skały, która pozwala na wyodrębnienie takiego obiektu spośród innych podobnych (Tatarkiewicz, 1975). W praktyce sprowadza się to do analizy porównawczej, w której istotną rolę odgrywają pojęcia piękna i brzydoty. W ocenie piękna zwraca się uwagę na wzniosłość, malowniczość lub subtelność, ale także bogactwo i prostotę, regularność, proporcjonalność. Według D. Gwiazdowicza, J. Wiśniewskiego (2011) współcześnie estetyka lasu jest nieustanną próbą przekonania społeczeństwa, że piękno przyrody, w tym piękno lasu, tkwi w jego naturalnym charakterze (Gwiazdowicz, Wiśniewski, 2011). Oznacza to, iż im bardziej naturalne jest zbiorowisko leśne, tym większe ma ono walory z estetycznego punktu widzenia. Na pozytywny odbiór estetyki lasu może mieć wpływ zanieczyszczenie terenu leśnego przez odpady i inne śmieci. W tym zakresie Lasy Państwowe w 2020 r. poniosły ponad 18,6 mln zł na koszty związane z utrzymaniem czystości w lasach. Łącznie z obszarów leśnych wywieziono ok. 91,0 tys. m³ śmieci. Choć wydatki na utrzymanie czystości przez tę jednostkę nie mogą zostać uznane jako wystraszający miernik określający wpływ Lasów Państwowych na odbiór estetyki lasu, to jednak skala problemu robi wrażenie.

IV. Edukacja i nauka

14. *Czy są wykonywane zadania związane z edukacją leśną i badaniami naukowymi? - Tak*

15. *Czy jest zapewniany dostęp do obserwowania natury? - Tak*

16. *Czy istnieje możliwość współpracy z instytucjami akademickimi w zakresie badań leśnych i edukacji? - Tak*

17. *Czy występują w lasach specjalne leśne gatunki roślin i zwierząt o wysokich wartościach badawczych? – Tak*

18. *Czy jest ośrodek badawczy zarządzany autonomicznie? – Tak*

Komentarz do pytań 14-18.

Lasy Państwowe traktują edukację przyrodniczo-leśną jako priorytetowe programy strategiczne, realizowane we wszystkich jednostkach organizacyjnych i wprowadzone na podstawie Zarządzenie nr 57 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 9.05.2003 r., „Kierunki rozwoju edukacji leśnej w Lasach Państwowych” oraz „Wytyczne do tworzenia programu edukacji leśnej społeczeństwa w nadleśnictwie”. Programy te mają na celu upowszechnienie w społeczeństwie wiedzy o środowisku leśnym i trwale zrównoważonej gospodarce leśnej, podnoszenie świadomości w zakresie racjonalnego i świadomego korzystania ze wszystkich funkcji lasu oraz budowanie zaufania społecznego do działalności zawodowej leśników. Istotnym wkładem w edukację społeczeństwa jest również utworzenie Leśnych Kompleksów Promocyjnych (LPK), będące szczególnymi obszarami o znaczeniu naukowym i badawczym, gdzie prowadzone są badania o charakterze interdyscyplinarnym. LPK to duże, zwarte obszary lasu, wchodzące w skład jednego lub kilku nadleśnictw. Obecnie wykorzystywane przez Lasy Państwowe obiekty do edukacji leśnej to:

- 58 ośrodków edukacji leśnej,
- 1099 ścieżek edukacyjnych (dydaktycznych),
- 276 izb edukacji leśnej,
- 580 wiat edukacyjnych (tzw. zielone klasy),
- 116 parków i ogrodów dendrologicznych,
- 1789 punktów edukacyjnych,
- 2875 innych obiektów.

Działalność edukacyjna jest corocznie podsumowywana i prezentowana w „Raporcie z działalności edukacyjnej Lasów Państwowych”. W różnych rodzajach działań edukacyjnych organizowanych przez leśników w 2018 r. uczestniczyło ok. 3,5 mln osób. We względu na sytuację epidemiologiczną w Polsce spowodowaną chorobą COVID-19 w 2020 roku, skorzystało ok. 550 tys. osób z tradycyjnych form edukacji oferowanych przez Lasy Państwowe.

*19. Czy jest opracowany budżet na rozwój nauki i technologii? – **Tak***

*20. Jaka jest liczba realizowanych tematów badawczych? – **53 tematy badawcze realizowane w 2020 r.***

Komentarz do pytań 19–20.

Głównym wykonawcą badań dla Lasów Państwowych w 2020 r. był Instytut Badawczy Leśnictwa (IBL). W 2020 r. na realizację 53 tematów badawczych Lasy Państwowe wydatkowały środki funduszu leśnego w łącznej kwocie 31 882,41 tys. zł, w tym na :24 tematy

realizowane samodzielnie przez Instytut Badawczy Leśnictwa 12 939,03 tys. zł; 24 tematy realizowane samodzielnie przez uczelnie wyższe, inne jednostki badawcze, stowarzyszenia itp. – 9 443,59 tys. zł; 5 tematów realizowanych przez konsorcja badawcze – 9 449,79 tys. zł.

21. Czy występuje współpraca z systemem edukacji (szkoły, uniwersytety)? – **Tak**
Komentarz do pytania 21.

W ramach systemu edukacji oraz szkolnictwa wyższego, Lasy Państwowe współpracują z m.in.: Szkołą Główną Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie (Wydział Leśny), Uniwersytetem Przyrodniczym w Lublinie (Wydział Agrobiotechnologii), Uniwersytetem Przyrodniczym w Poznaniu (Wydział Leśny).

22. Czy są odpowiednie obiekty szkolne dla uczniów? – **Tak**

23. Czy wiedza o leśnictwie i geografii jest upowszechniana wśród społeczeństwa? – **Tak**

24. Czy występuje promocja umiejętności, wiedzy i technologii w zakresie gospodarki leśnej za pomocą materiałów publikacyjnych? – **Tak**

Komentarz do pytań 23–25.

Jednostką organizacyjną Lasów Państwowych odpowiedzialną za promocję i kształtowanie wizerunku, popularyzację wiedzy leśnej oraz monitorowanie życia politycznego, gospodarczego i informacji medialnych jest Centrum Informacyjne Lasów Państwowych (CILP). Centrum to prowadzi działalność wydawniczą (ok. 30 publikacji rocznie), koordynuje i dostarcza treści w mediach społecznościowych oraz prowadzi działalność medialną. Według danych CILP miesięczny zasięg wszystkich fanpage'y prowadzonych przez Lasy Państwowe osiągnął zasięg 4,5 odbiorców.

25. Czy realizowana jest promocja i komunikacja kultury leśnej i historii? – **Tak**

26. Jaki jest wpływ na postawy środowiskowe społeczeństwa? – **Brak miernika**

V. Ochrona przyrody

27. Jaka jest powierzchnia leśna przeznaczona do celów ochrony bioróżnorodności oraz leżąca w granicach obszarów chronionych? – **Według stanu na dzień 1.01.2020 r., łączna ich powierzchnia wzrosła do 3820 tys. ha, co stanowi 53,6% całkowitej powierzchni leśnej, a przy uwzględnieniu powierzchni leśnej rezerwatów (104 tys. ha) – 55,1%.**

28. Jakie są formy ochrony przyrody? – **Formy ochrony przyrody na gruntach zarządzanych przez Lasy Państwowe to: 1286 rezerwatów przyrody o łącznej powierzchni 124,1 tys. ha, z czego ponad połowę powierzchni zajmowały rezerваты**

leśne (53,0% powierzchni); 126 parków krajobrazowych o łącznej powierzchni 1314,90 tys. ha; 370 obszarów chronionego krajobrazu o łącznej powierzchni 2552,18 tys. ha; obszary Natura 2000 o powierzchni 2888 tys. ha (38,0% powierzchni LP), w tym: 134 obszary ptasie (OSO), zajmujące powierzchnię 2206 tys. ha (29,0%), 710 obszarów znaczenia dla Wspólnoty (OZW) o łącznej powierzchni 1651 tys. ha (21,7%); 11 551 pomników przyrody, w tym: 9253 pojedyncze drzewa, 1407 grup drzew, 127 zabytkowych alei, 508 głazów narzutowych, 256 skałek, grot i jaskiń, w tym 163 pomniki powierzchniowe (341 ha); 8878 użytków ekologicznych o powierzchni 30 421 ha; 43 stanowiska dokumentacyjne o powierzchni 897 ha; 170 zespołów przyrodniczo-krajobrazowych o łącznej powierzchni 42 846 ha; utworzono 3990 stref ochronnych wokół chronionych gatunków, stref o łącznym areale wynoszącym 162 992 ha.

29. *Jaka jest powierzchnia lasów podlegająca corocznie uszkodzeniom?* – ok. 390 tys. ha lasów.

Komentarz do pytania 29.

Uszkodzenia spowodowane są przez czynniki abiotyczne (głównie susza i wiatr) na powierzchni 79,2 tys. ha (1,1% lasów w zarządzie LP). Szkody spowodowane przez grupę owadów przekroczyły 93 tys. ha (1,3% lasów w zarządzie LP). Powierzchnia drzewostanów uszkodzonych przez grzybowe choroby infekcyjne stanowiła 2,7% ogólnej powierzchni leśnej kraju. W 2020 r. choroby infekcyjne wystąpiły na łącznej powierzchni 191,8 tys. ha. W roku 2020 odnotowano uszkodzenia lasu spowodowane chorobami systemów korzeniowych na łącznej powierzchni 151,5 tys. ha, czyli 1,6% powierzchni leśnej kraju. Uszkodzenia lasów zarządzanych przez Lasy Państwowe spowodowane przez zwierzynę odnotowano na łącznej powierzchni 60,2 tys. ha (0,8% lasów w zarządzie LP). W Lasach Państwowych w 2020 r. zarejestrowano 2274 pożary (34,3% pożarów lasu w Polsce) na powierzchni 519 ha. Uszkodzonych przez różne podgatunki jemioly oszacowano na 127,5 tys. ha (1,4% wszystkich drzewostanów w Polsce).

30. *Czy istnieją ramy polityki leśnej i ramy prawne wspierające realizację trwałej gospodarki leśnej?* – **Tak**

Komentarz do pytania 30.

„Polityka leśna państwa” (PLP) to dokument określający cele i priorytety polityki leśnej, charakteryzuje uwarunkowania organizacyjne, ekonomiczne i prawne jej realizacji,

a także definiuje spodziewane efekty i zawiera harmonogram realizacji zadań w tym obszarze⁹⁵. Jednym z poważniejszych zarzutów kierowany pod adresem tego dokumentu, jest brak jego aktualizacji od ponad 20 lat i brak dostosowania się do zmieniającej się uwarunkowań społeczno-gospodarczych o zasięgu krajowym i międzynarodowym. W dokumencie nie odnotowano faktu wstąpienia Polski do Unii Europejskiej w 2004 roku, postępującego procesu globalizacji czy rozwoju polityki w zakresie ochrony przed zmianami klimatu. Brak również odniesień do zaakceptowanych przez Polskę zobowiązań wynikających z uczestnictwa w Ministerialnym Procesie Ochrony Lasów w Europie (MCPFE) (Kaliszewski, Gil, 2017).

31. *Jaka jest powierzchnia lasów niepodlegających wylesieniu?* – **Zgodnie z zapisami ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, całkowitą powierzchnię lasów w Polsce raportuje się jako nie podlegającą wylesieniu.**

32. *Czy jakość hodowlana jest wysoka (np. sadzonek drzew)?* – **Tak**

Komentarz do pytania 32.

Zagospodarowanie lasu jest związane z podstawową działalnością Lasów Państwowych, czyli jego hodowlą, a więc ogółem czynności związanych z zachowaniem i wzbogacaniem lasów istniejących (odnawianie) oraz tworzenie nowych (zalesianie), przy jednoczesnym respektowaniem warunków przyrodniczych i procesów naturalnych. Hodowla lasu obejmuje zbiór i przechowywanie nasion drzew, produkcję sadzonek na szkółkach, zakładanie oraz pielęgnację i ochronę upraw leśnych oraz drzewostanów⁹⁶. Na jakość hodowlaną lasu wpływa cały proces, począwszy od selekcji właściwych gatunkowo nasion, po szereg zadań wykonywanych w trakcie wzrastania drzewostanów. Istotną rolę w gospodarce nasiennej i ochronie zasobów genowych odgrywa Leśny Bank Genów Kostrzyca, w którym zgromadzono blisko 5 tys. zasobów genowych reprezentujących najcenniejsze drzewostany, najstarsze drzewa (liczące powyżej 200 lat), krzewy i rośliny ginące oraz zagrożone. Działalność leśnego banku genów jest szczególnie ważna z punktu widzenia zachowania bioróżnorodności i ochrony szczególnie cennych gatunków flory.

Zagospodarowanie lasu to proces długoterminowy, a efekty trafnych (lub też błędnych) decyzji pracowników Lasów Państwowych są widoczne dopiero po kilkudziesięciu latach. Poprzez praktyczne doświadczenia zebrane przez ponad 90 lat działalności tej organizacji, ale

⁹⁵ *Polityka leśna państwa*, Dokument przyjęty przez Radę Ministrów w dniu 22 kwietnia 1997 r. Ministerstwo Ochrony Środowiska Zasobów Naturalnych i Leśnictwa, Warszawa, 1997

⁹⁶ Do zadań związanych z hodowlą lasu zalicza się również: melioracje agrotechniczne, rekultywacje gruntów oraz regradację gleb, odnowienie lasu, zalesianie gruntów, uzupełniające wprowadzanie roślinności leśnej na gruntach, melioracje agrotechniczne w toku hodowli lasu, pielęgnowanie lasu.

również badania i eksperymenty, obecnie prowadzona gospodarka leśna w zakresie hodowli lasu to wysoko zaawansowany technicznie proces produkcyjny, w którym każdy z elementów tego procesu jest wykonywany z precyzją i należytą starannością. Rezultatem końcowym tego procesu jest oczywiście pozyskane drewno, które spełnia szereg norm i standardów, łącznie z wymaganiami stawianymi zrównoważonej gospodarce leśnej.

VI. Emocje społeczne

33. *Czy istnieje poczucie przynależności i spójności między lasem a społecznością lokalną?* –

Brak miernika

34. *Czy wśród społeczności lokalnej istnieje emocjonalne i duchowe, inspirujące potrzeby lub wartości (tj. pielęgnowanie natury, radość z samotności i medytacji) związane z lasem?* –

Brak miernika

VII. Zdrowie

35. *Czy występują miejsca do ćwiczeń i treningów sportowych?* – **Tak**

36. *Czy istnieją warunki dla zdrowia fizycznego ludzi?* – **Tak**

37. *Czy istnieją warunki dla zdrowia psychicznego ludzi (tj. Poprawa nastroju, złagodzenie stresu i zmęczenie)?* – **Tak**

38. *Czy udostępnianie są zasoby naturalne do regeneracji zdrowia ludzi?* – **Tak**

Komentarz do pytań 35–38

Ucieczka od hałasu i zanieczyszczenie powietrza to najczęściej wymieniane czynniki determinujące wypoczynek w lesie⁹⁷. Pracownicy Lasów Państwowych dla wypoczywających w lesie przygotowali platformy, tarasy widokowe, specjalne pomosty by umożliwić obserwowanie przyrody, liczne szlaki turystyczne, ścieżki edukacyjne oraz opracowano sieć szlaków rowerowych⁹⁸.

VIII. Produkty/usługi

39. *Czy jest zapewniony dostęp do żywności, przypraw i nieдрzewnych produktów leśnych do użytku przez społeczności lokalne?* – **Tak**

Komentarz do pytania 39.

⁹⁷ P. Gołos zbadał motywy wypoczynku w lasach wskazane przez mieszkańców Warszawa, należą również do nich zbieranie runa leśnego oraz obserwowane fauny i flory, zob. (Gołos, 2013).

⁹⁸ Centrum Informacyjne Lasów Państwowych przygotowało serię przewodników turystycznych „Warto zobaczyć w Lasach Państwowych”, która ukazuje się od 2011 roku. Autorzy opisali interesujące miejsca pod względem historycznym, kulturowym i przyrodniczym, znajdujące się na terenach zarządzanych przez Lasy Państwowe.

Jednym z podstawowych zadań Lasów Państwowych jest udostępnianie lasów całemu społeczeństwu. Zasada ta dotyczy również pełnego dostępu do płodów leśnych, takich jak: grzyby oraz owoce czarnej jagody, borówki brusznicy, jeżyny, maliny, róży, głogów, jarzębiny czerwonej, żurawiny, bzu czarnego, orzechów laskowych i wiele innych. W ostatnich latach uruchomiono projekt popularyzacji dziczyzny, miodów i płodów runa leśnego. Działania w ramach tego projektu to również dotyczą rozwoju terenów wiejskich poprzez stworzenie miejsc zatrudnienia w przedsiębiorstwach lokalnych i samozatrudnienia w gospodarstwach indywidualnych.

IX. Oferty pracy, zatrudnienie

40. *Czy zapewniane są bezpośrednio miejsca pracy dla społeczności lokalnych?* – **Tak**

41. *Czy zapewniane są pośrednio miejsca pracy dla społeczności lokalnych?* – **Tak**

Komentarz do pytań 40–41.

Leśnictwo oraz obszary wiejskie są ze sobą silnie powiązane, z czego wynika ich wzajemne oddziaływanie. Prowadzona polityka rozwoju obszarów wiejskich stała się ważnym instrumentem realizacji działań związanych z leśnictwem⁹⁹.

42. *Czy istnieją związki zawodowe?* – **Tak** (Związek Leśników Polskich w Rzeczypospolitej Polskiej)

43. *Czy prowadzone są szkolenia w zakresie etyki do podejmowania decyzji etycznych i zwiększania lojalności pracowników?* – **Tak** (np.: szkolenia pt.: „Równe traktowanie, przeciwdziałanie mobbingowi i dyskryminacji”, „Trudne rozmowy – sztuka porozumiewania się. Komunikacja sprzyjająca współpracy”)

44. *Jak oceniana jest wydajność szkolenia zawodowego i edukacji skierowanej do pracowników?* – **Brak miernika**

45. *Czy istnieją poradniki bezpieczeństwa pracy?* – **Tak** (załącznik do zarządzenia nr 36 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 20 kwietnia 2012 r. *Instrukcja bezpieczeństwa i higieny pracy przy wykonywaniu podstawowych prac z zakresu gospodarki leśnej*)

⁹⁹ R. Kisiel, J. Zielińska-Szczepkowska, A. Zielińska (2016) na podstawie przeglądu literatury wskazują, iż powiązanie w tej dziedzinie gospodarki, dowodzi wiele prac dostarczających danych nt. rolnictwa i leśnictwa oraz ich wzajemnych zależności, to tych prac należą: Borecki, Stępień 2012; Poznański 2013; Jaszczak 2014; Żróbek-Różańska i in. 2014 (zob. Kisiel, Zielińska-Szczepkowska, Zielińska, 2016).

46. Czy są programy ubezpieczeń zdrowotnych, funduszy emerytalnych? – **Tak** (w części refundowany grupowy „Program zdrowie” dla pracowników oraz byłych pracowników LP; program nagród jubileuszowych oraz odpraw emerytalnych).

47. Jaka jest adaptacyjność pracodawców i społeczności lokalnych do zmieniających się warunków gospodarczych i społecznych? – **Brak miernika**

48. Jakie są średnie godziny wymagane na szkolenie zawodowe i kształcenie skierowane do pracowników rocznie? – **Brak danych**

49. Jaka jest roczna liczba wypadków? – **213 wypadków w leśnictwie w sektorze publicznym (w 2020 r.)¹⁰⁰**.

50. Jaki jest stosunek pracowników płci żeńskiej? – **28,4%**

Komentarz do pytania 50.

Dopiero w latach osiemdziesiątych ubiegłego wieku do pracy w terenie na stanowiskach leśniczych zatrudniano więcej kobiet. W Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe pracuje 7610 kobiet. To aż 29% wszystkich osób zatrudnionych w tej organizacji. W Służbie Leśnej pracuje 2930 kobiet, czyli ok. 16% ogółu pracowników.

51. Jakie jest przeciętne wynagrodzenie w porównaniu z poziomem płac lokalnych? **7841 zł – przeciętne wynagrodzenie w LP w 2020 r. – stanowi 140% przeciętnego wynagrodzenia w Polsce.**

X. Technologia

52. Czy realizowana jest komputeryzacja i cyfryzacja działalności? – **Tak**

Komentarz do pytania 52.

Lasy Państwowe są obsługiwane przez System Informatyczny Lasów Państwowych (SILP). SILP to zintegrowany system informatyczny zorganizowany modułowo i obsługuje wszystkie obszary zarządzania w LP. System SILP składa się z wielu współdziałających ze sobą podsystemów, a każdy z nich zapewnia analizowanie danych transakcyjnych w czasie rzeczywistym w całej strukturze Lasów Państwowych (obecnie ponad 20 tys. użytkowników). Dane zebrane, zagregowane i odpowiednio przetworzone z baz transakcyjnych wspomagają procesy zarządzania i kontroli. Rdzeniem SILP jest System LAS odpowiadający za przetwarzanie danych transakcyjnych w całej strukturze Lasów Państwowych¹⁰¹.

¹⁰⁰ Rocznik Statystyczny Leśnictwa, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2021.

¹⁰¹ Lasy Państwowe otrzymały Złoty Laur w XI edycji znanego i prestiżowego konkursu TELEINFO 100 miesięcznika „Businessman.pl”. Zwyciężyły w kategorii „administracja i służby użyteczności publicznej” (Korczak, 2013).

53. Czy istnieje specjalny budżet na badania i rozwój? – Brak danych

54. Jaka jest zdolność produkcyjna maszyn leśnych? - Brak miernika

Komentarz do pytania 54.

Do końca lat osiemdziesiątych XX wieku, gdy sektor prywatny nie istniał w leśnictwie, nadleśnictwa realizowały zadania gospodarki leśnej przy pomocy własnej kadry pracowników i sprzętu stanowiącego własność Lasów Państwowych. Sytuacja ta zmieniła się z początkiem lat dziewięćdziesiątych, gdy rozpoczęte restrukturyzację całej struktury LP. Outsourcing prac leśnych zmienił strukturę posiadanych środków trwałych w jednostkach LP. Obecnie prywatne firmy zwane zakładami usług leśnych (ZUL) pozyskują (wycinają drzewa) i zrywają drewno (transportują z miejsca wycinki do miejsca składowania), sadzą drzewa oraz wykonują różne prace pielęgnujące las. Wykonują działania z zakresu ochrony lasu np. budowa grodzień upraw, budują oraz remontują małą infrastrukturę leśną, posiadając odpowiedni sprzęt i zaplecze technologiczne. W strukturze LP za produkcję maszyn i urządzeń leśnych oraz handel specjalistycznymi maszynami z sektora przemysłu leśnego, ale również za świadczenie szereg usług serwisowych odpowiedzialny jest Ośrodek Techniki Leśnej w Jarocinie.

55. Czy jest dostęp do informacji o lasach? – Tak

Komentarz do pytania 55.

Centrum Informacyjne Lasów Państwowych; „Biuletyn Informacyjny Lasów Państwowych” (nakład 1,5 tys. egz.) jest oficjalnym organem dyrektora generalnego Lasów Państwowych, publikującym akty prawne (zarządzenia, decyzje itp.) odnoszące się do gospodarki leśnej w Polsce; informacje publiczne, które nie zostały zamieszczone w Biuletynie Informacji Publicznej DGLP można uzyskać składając odpowiedni wniosek.

56. Czy są przekazywane umiejętności, wiedzy i technologii pracownikom? – Tak

Komentarz do pytania 56.

Jednostką prowadzącą szkolenia w zakresie znajomości najnowszych technologii, metod i narzędzi pracy w gospodarce leśnej, a także odpowiedzialnej za wsparcie przy opracowaniu i wdrażaniu nowych rozwiązań i systemów jest Ośrodek Rozwojowo - Wdrożeniowy Lasów Państwowych w Bedoniu. Ośrodek ten podlega bezpośrednio Dyrektorowi Generalnemu Lasów Państwowych.

57. W jakim stopniu jest wykorzystywana nowa technologia przy zarządzaniu lasem? – Brak miernika.

XI. Partycypacja

58. *Czy społeczeństwo bierze udział w podejmowaniu decyzji dotyczących gospodarki leśnej?*

– **Tak**

Komentarz do pytania 58.

Według polskiego prawa, partycypacja społeczna jest obowiązkowa, lecz w niewielkim tylko zakresie. Wynika to z przepisów kilku ustaw i kilku przyjętych przez Polskę konwencji międzynarodowych¹⁰². Ustawy: z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko. Zapisy tej ustawy wskazują na udział społeczeństwa w przygotowaniu dokumentów związanych z opracowaniem planu urządzania lasu, stanowiącego podstawę prowadzenia gospodarki leśnej.

59. *Jakie są wkład wolontariuszy leśnych i wsparcie działań charytatywnych?* – **Brak danych**

Komentarz do pytania 59.

W 2020 r. na cele społecznie użyteczne Lasy Państwowe przekazały 17 475,1 tys. zł, środki te pochodziły z zysku netto (wypracowanego przez jednostki organizacyjne), a zbiorczą informację na temat jej kwoty wykazuje się w sprawozdaniach finansowo-gospodarczych publikowanych corocznie przez ten podmiot.

60. *Czy podejmowane są działania w kwestiach związanych z zarządzaniem społecznością lokalną?* – **Tak**

Komentarz do pytania 60.

Współzarządzanie jest przede wszystkim problemem organizacyjnym, a las, w którym zarządzanie wymaga technicznej wiedzy i odpowiednich zasobów, jest jednocześnie fragmentem przestrzeni konkretnego samorządu. Nie należy oddzielać go od problemów lokalnego rozwoju, stąd też zarówno władze jak i społeczność lokalna powinni mieć wpływ na to co w lesie się dzieje¹⁰³. Uznaje się, iż współzarządzanie jako partnerstwo w odniesieniu do zasobów naturalnych w najpełniejszy sposób spełnia ideę rozwoju zrównoważonego (P. Magnuszewski, 2010). Jednostką Lasów Państwowych, w której współpraca ze społecznością lokalną jest najściślejsza jest nadleśnictwo.

¹⁰² Wskazują na to chociażby Zapisy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Tekst uchwalony w dniu 2 kwietnia 1997 r. przez Zgromadzenie Narodowe) zawarte w Rozdziale II (Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela).

¹⁰³ A. Kopańska (2011) w przeprowadzonym badaniu wśród wybranej grupy nadleśniczych wskazuje na wiele problemów we współpracy z społecznością lokalną a Lasami Państwowymi. Warto odnotować, iż nadleśniczowie sygnalizują małą popularność konsultacji i niską aktywność mieszkańców w poprzednich latach. Za główną przyczynę takiego stanu uznaje się nieznaną specyfikę działalności LP (zob. Kopańska, 2011).

61. Jaka jest liczba umów angażujących społeczności lokalne we współzarządzanie odpowiedzialnością w gospodarce leśnej? – **Brak danych**

62. Jaka jest liczba konfliktów lokalnych rocznie? – **Brak danych**

63. Czy jest wyznaczony obszar lasu w ramach współpracy z własnością prywatną? – **Tak**

Komentarz do pytania 63.

Nadzór nad gospodarką leśną w ok. 70 % lasów prywatnych został powierzony jednostkom Lasów Państwowych przez starostów. Przepisy ustawy o lasach zobowiązują Lasy Państwowe do pomocy prywatnym właścicielom lasów w prowadzeniu gospodarki leśnej. Mają doradzać prywatnym właścicielom, jak prowadzić gospodarkę leśną, udostępniać sadzonki drzew i krzewów leśnych czy też wykonywać na koszt nadleśnictw zabiegi zwalczające i ochronne w lasach prywatnych. Dodatkowo na podstawie odpowiednich umów z właścicielami, Lasy Państwowe mogą organizować wykonanie zadań gospodarczych w lesie oraz sporządzać wielkoobszarowe inwentaryzacje stanu lasów i prowadzić bank danych o lasach¹⁰⁴.

XII. Polityka społeczna i prawo

64. Czy oceniane są techniki zarządzania ekosystemami leśnymi? – **Tak** (ocena na podstawie normy krajowej PEFC).

65. Jaki jest stopień wpływu w podejmowanie decyzji przez rząd? – **Lasy Państwowe są nadzorowane przez Ministra Środowiska.**

66. Czy występuje certyfikacja? – **Tak**

Komentarz do pytania 66.

Inicjatorem procesu tworzenia krajowych standardów PEFC były Lasy Państwowe oraz Rada PEFC Polska. W systemie PEFC certyfikowane są wszystkie lasy w zarządzie LP.

67. Jaka jest liczba przepisów dotyczących jednostki? – **6 ustaw dotyczących głównych obszarów działalności LP.**

XIII. Bezpieczeństwo i ochrona

68. Czy w działalności wyróżniane są działania związane z ochroną granic państwa? – **Tak**

Komentarz do pytania 68.

¹⁰⁴ Gospodarka leśna w lasach prywatnych jest utrudniona przede wszystkim przez rozdrobnienie działek leśnych oraz brak zorganizowania ich właścicieli.

Zgodnie z art. 40 ust. 1 ustawy o lasach, Lasy Państwowe mogą przekazać oddanie w użytkowanie lasu na wniosek ministra lub organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego na rzecz wybranej jednostki lub Agencji Mienia Wojskowego w ramach np.: obronności lub bezpieczeństwa lub ochrona granicy państwowej.

69. Czy w działalności wyróżniane są działania związane ochroną lokalnych mniejszości etnicznych? – **Brak danych**

70. Czy są prowadzone działania dotyczące osiągnięcia bezpieczeństwa i stabilności dostaw drewna? – **Tak**

Komentarz do pytania 70.

W roku 2020 pozyskano w Polsce 38 232,5 tys. m³ grubizny drewna netto. W okresie ostatnich 20 lat, tj. od stycznia 2000 r. do stycznia 2020 r., w lasach zarządzanych przez PGL Lasy Państwowe przyrost grubizny drewna brutto wyniósł 1247 mln m³. W tym okresie pozyskano 801 mln m³ grubizny, co oznacza, że 447 mln m³ grubizny brutto, odpowiadające 36% całkowitego przyrostu, zwiększyło zasoby drzewne na pniu, więc na ten moment nie występuje zagrożenie dostaw drewna.

71. Czy prowadzone są: edukacja, szkolenia i informacje dotyczące katastrof dla społeczności lokalnych? – **Tak**

Komentarz do pytania 70.

Działalność edukacyjna i informacyjna LP w zakresie wystąpienia katastrofy została zrealizowana i uwidoczniła w 2017 roku, po największej katastrofie w polskich lasach. We wszystkich lasach zarządzanych przez Lasy Państwowe wiatr zniszczył niemal 80 tys. ha. Żywioł wyrządził szkody w niemal 60 nadleśnictwach w czterech regionalnych dyrekcjach LP. Łącznie wszystkie dyrekcje i nadleśnictwa dotknięte klęską z sierpnia 2017 roku do dziś wydały ok. 680 mln zł. Szacuje się, że wydatki związane z porządkowaniem terenów wyniosą ok. 1 mld zł. Część z tych kosztów zostało poniesionych również na porządkowanie, utrzymanie i budowę dróg samorządowych.

72. Czy zapewnione jest bezpieczne środowisko pracy? – **Tak** (patrz pytanie 45)

73. Czy opracowane są standardy bezpieczeństwa produktu zgodne z odpowiednimi normami?
– **Tak** (patrz pytanie 63)

74. Czy są ustalone zasady zapobiegania strat finansowych spowodowanych chorobami leśnymi, pożarami? – **Tak**

75. Czy są ustalone procedury związane z zapobieganiem utraty życia i zdrowia spowodowanej pożarami lasów? – **Tak**

Komentarz do pytań 74–75

Las narażony jest nieustannie na działania czynników szkodliwych takich jak czynniki:

- biotyczne (np. szkodliwe owady, grzyby patogeniczne, ssaki roślinożerne),
- abiotyczne – ekstremalne zjawiska atmosferyczne (np. silne wiatry, śnieg, ulewne deszcze, wysokie i niskie temperatury),
- antropogeniczne – wywołane przez człowieka (np. pożary, zanieczyszczenia przemysłowe, zaśmiecanie lasu).

Przed zagrożeniem biotycznym i antropogenicznym LP są w stanie w pewnym stopniu się zabezpieczyć, wprowadzając szereg systemowych rozwiązań zapobiegających znacznym szkodom wywołanym przez owady, grzyby i ssaki roślinożerne czy pożary i zanieczyszczenia przemysłowe.

Niektóre gatunki owadów i ich okresowe i masowe występowanie mogą stanowić niebezpieczeństwo dla trwałości lasu. Zadaniem LP jest niedopuszczenie do takich warunków lub ograniczenie liczebności populacji szkodliwych owadów. Liczebność nadmiernie występujących owadów ogranicza się przez wykładanie i kontrolę różnego rodzaju pułapek, wyznaczanie i usuwanie z lasu drzew opanowanych przez owady lub opryski certyfikowanymi substancjami. Ochrona lasu przed zwierzyną zgryzającą młode uprawy leśne pociąga za sobą kosztowne prace związane m.in. z grodzeniem upraw, palikowania poszczególnych sadzonek czy innych sposobów zabezpieczania przed roślinożercami. Jednakże poważnym zagrożeniem dla lasu jest ogień. Ochrona przeciwpożarowa lasu oparta jest na systemie, składający się z wielu istotnych elementów takich jak:

- punkty alarmowo-dyspozycyjne, działające we wszystkich regionalnych dyrekcjach LP i nadleśnictwach,
- sieć dostrzegalni przeciwpożarowych, z których prowadzi się obserwację lasu,
- sieć punktów prognostycznych i pomocniczych, wyposażonych w odpowiednią aparaturę do pomiaru wilgotności ściółki sosnowej i powietrza, w których określa się aktualny stopień zagrożenia pożarowego lasu,
- sieć łączności radiotelefonicznej i dojazdów pożarowych,
- bazy sprzętu do gaszenia pożarów lasu oraz sieć punktów czerpania wody,

- pasy przeciwpożarowe, oddzielające las od obiektów stanowiących zagrożenie pożarowe (takich jak np. parkingi leśne, linie kolejowe, zakłady przemysłowe, drogi publiczne, poligony wojskowe).

System ten pozwala na sprawne wykrywanie pożarów, alarmowanie odpowiednich służb ratowniczych i prowadzenie akcji gaśniczych.

76. Czy wyznaczony jest obszar leśny chroniony przed pożarami i chorobami, nielegalne pozyskiwanie drewna? – **Tak** (cały obszar zarządzany przez LP).

77. Czy są określone zasady ochrony przeciwpożarowej? – **Tak** („Instrukcja ochrony przeciwpożarowej lasu” – załącznik do Zarządzenia nr 54 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 21 listopada 2011 r.)

78. Czy w strukturach jest policja leśna/ochrona? – **Tak**

Komentarz do pytania 78

Uzbrojoną formacją, wyposażoną w kompetencje o charakterze policyjnym, zajmującą się zwalczaniem przestępstw i wykroczeń w zakresie szkodnictwa leśnego i ochrony przyrody oraz wykonywaniem innych zadań w zakresie ochrony mienia jest Straż Leśna.

XIV. Komunikacja

79. Czy sporządzany jest roczny raport CSR lub zrównoważonego rozwoju? – **Nie**

80. Czy sporządzany jest długoterminowy plan zarządzania i rozwoju zasobów? – **Tak**

Komentarz do pytania 80.

Długoterminowy plan zarządzania gospodarką leśną w Lasach Państwowych nazywany planem urządzenia lasu, jest sporządzany dla nadleśnictw na okres 10 lat. Na zlecenie LP opracowują je specjalistyczne jednostki, m.in. Biuro Urządzania Lasu i Geodezji Leśnej (BULiGL) na podstawie aktualnej Instrukcji Urządzenia Lasu. Sam proces opracowywania takiego planu jest czasochłonny i wymaga zgromadzenia danych w zakresie zadań gospodarki leśnej i funkcji, jakie pełnią lasy w danym nadleśnictwie, zarówno te edukacyjnych jak i turystycznych oraz zadań zawartych w Planach Zadań Ochronnych (PZO), sporządzanych dla obszarów Natura 2000. Równie istotne jest przeprowadzenie dokładnej inwentaryzacji i oceny stanu lasu. Prace nad planem ułatwiają takie narzędzia jak leśna mapa numeryczna (LMN), będąca częścią systemu informacji przestrzennej (GIS) oraz zdjęcia lotnicze i satelitarne, uzupełniające wyniki prac w terenie. Plany urządzenia lasu, po konsultacjach z udziałem społeczeństwa, są zatwierdzane decyzją Ministra Środowiska. Innym przykładem

długoterminowego planu zarządzania, ale również rozwoju zasobów w LP jest Strategia na lata 2014–2030, o której pisano w poprzednim podrozdziale rozprawy.

3.3.2. Analiza wyników badania

Badanie zawartości informacji publikowanych przez Lasy Państwowych pod kątem realizacji pozaprodukcyjnych funkcji lasu w kontekście społecznej odpowiedzialności pozwoliło na sformułowanie kilku istotnych wniosków.

1. Syntetyczne wyniki przeprowadzonego badania z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety, prezentuje tabela 3.3.

Tabela 3.3. Wyniki badania własnego – podsumowanie.

Uzyskane odpowiedzi	Pytania zamknięte (55 pytań)	Pytania otwarte (25 pytań)
Tak	48	nie dotyczy
Nie	1	nie dotyczy
Brak danych	2	9
Brak miernika	4	5
Udzielona odpowiedź opisowa	nie dotyczy	11
Suma	55	25

Źródło: opracowanie własne.

2. Opracowane kryteria oraz identyfikacja szczegółowych działań w zakresie realizacji pozaprodukcyjnych funkcji lasu przez Lasy Państwowe to propozycja autorki rozprawy, która ma pełną świadomość ograniczeń tej propozycji. Po pierwsze zaproponowane ramy identyfikacji tej działalności LP sporządzone zostały na podstawie wybranych standardów certyfikacji lub raportowania gospodarki leśnej oraz prac innych autorów. Po drugie w analizie odrzucono wskaźniki niemające zastosowania w warunkach polskich, choć były wymieniane w innych opracowaniach¹⁰⁵. Po trzecie odpowiedzi na sformułowane pytania opracowano głównie na podstawie danych przedstawianych przez Lasy Państwowe. Autorka przyjmuje, że są to w pełni informacje rzetelne i wiarygodne, gdyż jednostka ta jest poddawana wielu kontrolom ze strony różnych organów państwa. Ponadto autorka od 2014 roku uczestniczyła w obserwacji bezpośredniej Lasów Państwowych, zachowując należyty dystans przy jednoczesnym poznaniu działalności tej jednostki na różnych poziomach struktury LP. Obserwacja ta pozwoliła na uznanie za prawdziwe stwierdzenie,

¹⁰⁵ Przykład: prawa ludności rdzennej – w Polsce taka grupa społeczna nie występuje.

że Lasy Państwowe realizują wymienione i potwierdzone w tabeli 3.1. oraz zadania Lasów Państwowych w ramach jej społecznej odpowiedzialności.

3. CSR w Lasach Państwowych polega na podejmowaniu działań, które przyczyniają się do dobra społeczeństwa i środowiska naturalnego, przy jednoczesnym zapewnieniu zrównoważonego rozwoju gospodarki leśnej. Obejmuje to transparentne i uczciwe zarządzanie zasobami leśnymi, wspieranie lokalnych społeczności, edukację ekologiczną, promowanie innowacyjnych rozwiązań ekologicznych oraz dialog i współpracę z różnymi grupami interesariuszy. W praktyce, CSR w Lasach Państwowych to działania prospołeczne, ochrona bioróżnorodności, zrównoważone użytkowanie lasu, poprawa warunków pracy pracowników oraz dialog z lokalnymi społecznościami.
4. Podsumowując, społeczna odpowiedzialność Lasów Państwowych oznacza podejście do zarządzania, które uwzględnia nie tylko aspekty ekonomiczne i środowiskowe, ale również społeczne. Lasom Państwowym zależy na ochronie przyrody i bioróżnorodności, dialogu z interesariuszami, działaniach na rzecz społeczności lokalnych oraz edukacji społeczeństwa.

3.3.3. Wnioski z badania – potrzeba wyodrębniania kosztów CSR w Lasach Państwowych

Polskie przepisy prawne wymagają, aby gospodarka leśna równorzędnie traktowała wszystkie funkcje lasu i dążyła do osiągnięcia przez gospodarstwa leśne cech leśnictwa wielofunkcyjnego. Obecnie część przedstawicieli nauki leśnej wyraża przekonanie, że te funkcje mogą być w konflikcie wzajemnym (Klocek, 2003, s. 1–11)¹⁰⁶.

Wyzwaniem stanowi istnienie ograniczonych zasobów, co prowadzi do konfliktu między różnymi pożądanymi funkcjami lasu, takimi jak produkcja drewna a ochrona przyrody leśnej w formie rezerwatu ścisłego. Konieczne staje się dokonywanie wyborów w tej kwestii. Oczekiwania społeczeństwa wobec lasów oraz wykorzystania zasobów leśnych są zróżnicowane (Skłodkowski, Gołos, 2016, s. 759–766). Z przeprowadzonych badań (np.: Janusz, Pochopień, 2012, s. 62–73) wynika, że osoby odwiedzające las dostrzegają głównie jego funkcje pozaprodukcyjne, zwłaszcza te związane z ochroną środowiska, takie jak

¹⁰⁶ Badania (np. Klocek, 2003, s. 1–11) wskazują, że istotnie tak jest w przypadku funkcji produkcyjnej i społecznej - sposób pozyskania drewna (zrąb zupełny względem innych sposobów) jednoznacznie implikuje niższą atrakcyjność rekreacyjną. Jednak konflikt pomiędzy funkcją społeczną a ochronną wydaje się do pewnego stopnia pozorny.

dostarczanie tlenu, ochrona zasobów wodnych i zachowanie różnorodności biologicznej. Natomiast funkcje społeczne, takie jak rekreacja oraz gospodarcze, takie jak produkcja surowca drzewnego, mają dla nich mniejsze znaczenie¹⁰⁷.

Lasy, pełniąc funkcje ochronne, produkcyjne i społeczne, są niezastąpionym dobrem i mają kluczowe znaczenie dla człowieka. W obliczu postępu społeczeństwa informacyjnego, coraz większą uwagę przykładana się do niematerialnych wartości lasu (Paschalis-Jakubowicz, 2012, s. 723–731). W polskim leśnictwie istnieje dążenie do osiągnięcia równowagi w użytkowaniu obszarów leśnych, która wynika z pełnienia przez lasy różnorodnych funkcji (Kikulski, 2008, s. 63–71). Posiadanie wiedzy na temat wpływu prac leśnych na ograniczanie rekreacyjnego użytkowania lasu jest cenne, ponieważ stanowi podstawę optymalnego zarządzania lasem, zwłaszcza że obszary te są wykorzystywane przez człowieka w różnych celach. Jest to również istotne z punktu widzenia racjonalizacji przestrzeni naturalnej kraju oraz zgodne z ideą zrównoważonego rozwoju leśnictwa (Kikulski, 2011, s. 269–278).

Wraz z rosnącym dobrobytem społeczeństwa i wzrostem świadomości ekologicznej, możemy zauważyć wzrastającą presję ze strony ludności, aby funkcje ochronne miały pierwszeństwo nad funkcjami gospodarczymi. Szczególnie dotyczy to lasów wielofunkcyjnych, których główną funkcją jest produkcja, zwłaszcza wokół dużych miast (Ankudo, Kowalczyk, 2013, s. 87-97). Jak już wcześniej wspomniano, leśnicy często wyrażają obawy dotyczące braku ekonomicznych podstaw do równoczesnego traktowania wszystkich funkcji lasu. Głównym argumentem przemawiającym za tym stanowiskiem jest brak transakcji rynkowych dotyczących tych usług oraz brak obiektywnych metod oceny tych korzyści. Niemniej jednak, fakt, że dobra o charakterze pozaprodukcyjnym nie są przedmiotem transakcji rynkowych, nie zmniejsza ich znaczenia w porównaniu do korzyści o charakterze rynkowym, takich jak pozyskanie drewna.

Jak zauważa P. Paschalis-Jakubowicz (2011), nie zawsze jest możliwe dokładne kwantyfikowanie użytkowania funkcji lasu o charakterze kulturowym, moralnym, etycznym, religijnym i wielu innych. W związku z tym, ich wycena, w tym także wycena ekonomiczna, może być bardzo trudna lub nawet niemożliwa (Paschalis-Jakubowicz, 2011, s. 101–106). Problematyka pozaprodukcyjnych funkcji lasów odgrywa znaczącą rolę w postrzeganiu szans i zagrożeń przyszłego rozwoju PGL Lasy Państwowe. W dyskusji na temat pozaprodukcyjnych funkcji lasu istotne jest uwzględnienie oczekiwań i czasem nawet żądań społeczności

¹⁰⁷ W innych badaniach rozważano problematykę wielofunkcyjności lasów i różnorodności biologicznej w kontekście potrzeb i oczekiwań społeczeństwa (Płotkowski, 2004, s. 22–36; Przybylska, 2005, s. 3–9; Poznański, 2007, s. 23–28; Ratajczak, 2013, s. 15–19).

korzystającej z lasu w kontekście rekreacji, wypoczynku i edukacji. Jasne jest, że podporządkowanie funkcji pozaprodukcyjnych regułom wolnego rynku mogłoby znacząco poprawić sytuację finansową gospodarstw leśnych. Jednak w praktyce, urzeczywistnienie propozycji dotyczących komercjalizacji funkcji nieprodukcyjnych jest obecnie praktycznie niemożliwe do zrealizowania, wymagałoby przezwyciężenia wielu przeszkód, zwłaszcza w kontekście polityki gospodarczej.

Posiadanie wiedzy na temat kosztów związanych z funkcjami pozaprodukcyjnymi lasu w Lasach Państwowych jest istotne, ponieważ umożliwia zrozumienie ich wartości ekonomicznej oraz podejmowanie decyzji dotyczących efektywnej i zrównoważonej alokacji zasobów. Informacja o kosztów pozwala na lepsze oszacowanie korzyści i nakładów związanych z różnymi funkcjami lasu, takimi jak ochrona środowiska, rekreacja czy edukacja przyrodnicza. Dzięki temu możliwe jest bardziej racjonalne podejście do zarządzania lasami, uwzględniające równocześnie aspekty ekonomiczne, środowiskowe i społeczne. Dostęp do informacji na temat kosztów pozaprodukcyjnych funkcji lasu stanowi wartościowe narzędzie wspomagające podejmowanie decyzji związanych z optymalnym wykorzystaniem zasobów leśnych w sposób zrównoważony i efektywny. Konkluzje z przeprowadzonych badań, zarówno studiów literaturowych oraz badania własnego, wskazują jednoznacznie na potrzebę identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych.

Rozdział 4

4. Koszty społecznej odpowiedzialności w rachunkowości Lasów Państwowych

4.1. Krytyczne podejście do rachunkowości w Lasach Państwowych

4.1.1. Rachunkowość w Lasach Państwowych – stan obecny.

Z perspektywy Lasów Państwowych, jednostki świadczącej usługi leśne, zarządzającej specyficznym „dobrem narodowym”, jakim są lasy publiczne, system rachunkowości w takiej jednostce ma pewne odrębne cechy w porównaniu z innymi podmiotami gospodarczymi oraz agencjami publicznymi. Celem Lasów Państwowych jest zapewnienie krytycznych produktów i usług związanych ze środowiskiem, takich jak ochrona różnorodności biologicznej, produkcja tlenu, pozyskiwanie drewna, absorpcja dwutlenku węgla oraz ochrona przed skutkami klęsk żywiołowych. Ponadto Lasom Państwowym powierzono zarządzanie naturalnym kapitałem lasów i gruntów leśnych. Celem Lasów Państwowych, jako jednostki społecznie odpowiedzialnej, jest dostarczanie produktów leśnych, które są wytworzone zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju. Te produkty są szeroko wykorzystywane przez różne podmioty z różnych sektorów, aby poprawić ich efektywność środowiskową.¹⁰⁸ Lasy Państwowe mając w zarządzie lasy publiczne, powinny dawać przykład w kwestiach zrównoważonego rozwoju oraz działać w sposób przejrzysty i odpowiedzialny, zwłaszcza iż to leśnictwo jako pierwsze w ramach swojej działalności użyło terminu „zrównoważony rozwój”. Oczekuje się, że organizacje z mandatem środowiskowym i społecznym, takie jak Lasy Państwowe, będą działać lepiej w porównaniu z innymi organizacjami, a tym samym ich system rachunkowości musi sprostać wymaganiom stawianym przez szerokie grono zewnętrznych jak i wewnętrznych interesariuszy tego podmiotu.

Znaczenie kontekstu działalności Lasów Państwowych dla kształtowania gospodarki finansowej i systemu rachunkowości, narzuca potrzebę identyfikacji i charakterystyki kluczowych czynników sytuacyjnych oddziałujących na tę jednostkę. W tym celu wykorzystano założenia teorii uwarunkowań sytuacyjnych, znanej jako jedno z najstarszych i najpopularniejszych podejść, stosowanych dla objaśnienia wpływu czynników organizacyjnych i otoczenia na zmiany zachodzące w systemach rachunkowości. Ta teoria i zrealizowane dotychczas badania, mogą być wskazówką sugerującą prawdopodobny wpływ danego elementu na system rachunkowości, jednak nie gwarantują one występowania takich

¹⁰⁸ Przykładowo drewno z Lasów Państwowych jest pozyskiwane zgodnie z certyfikatem FSC, stąd często branża meblarska lub papiernicza podkreśla, iż ich wyroby zostały wykonane z surowców pochodzących z odpowiedzialnych źródeł.

relacji (Kabalski, Zarzycka, 2018, s.83–84). Obecnie przyjmuje się, że projektowanie systemów rachunkowości ukierunkowanych na dokonania przedsiębiorstwa wymaga uwzględnienia wielu zmiennych kontekstualnych, takich jak jego otoczenie, struktura organizacyjna, stosowane rozwiązania technologiczne czy wreszcie strategia (Langfield-Smith, 2006, s. 248). Choć czynniki sytuacyjne występują często poza sferą oddziaływania podmiotu gospodarczego, to rozpoznanie i kształtowanie tych czynników, na które ma wpływ jednostka, może poprawić skuteczność i efektywność funkcjonowania danego systemu rachunkowości. W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. W jakich warunkach obecnie funkcjonuje system rachunkowości Lasów Państwowych?
2. Jakie czynniki determinują dobór metod i narzędzi systemu rachunkowości Lasów Państwowych?

Identyfikacja powiązań między poszczególnymi elementami systemu rachunkowości Lasów Państwowych i występującymi warunkami sytuacyjnymi, w jakich system ten funkcjonuje pozwoli określić krytyczne punkty i zaproponować rozwiązania dotyczące informacji o kosztach społecznej odpowiedzialności przydatnych dla potrzeb zarządzania tą jednostką. Punktem wyjścia do analizy uwarunkowań sytuacyjnych kształtujących system rachunkowości Lasów Państwowych jest model zaproponowany przez B. Nitę (2009), który wyróżnił czynniki wewnętrzne: strategiczne i organizacyjne oraz zewnętrzne: sektorowe i makroekonomiczne. Analiza specyfiki działalności Lasów Państwowych przeprowadzona w rozdziałach II i III rozprawy, wraz z przeglądem literatury dotyczącej badań wykorzystujących teorię uwarunkowań sytuacyjnych, pozwoliły na uznanie modelu B. Nity (2009) jako odpowiedniego narzędzia do analizy czynników sytuacyjnych, które wpływają na obecny stan systemu rachunkowości Lasów Państwowych.

W pierwszej kolejności zostaną omówione czynniki wewnętrzne organizacyjne. Choć w rozdziale II i III zaprezentowano wyjątkowość formy prawnej i organizacyjnej Lasów Państwowych, to warto ponownie najważniejsze z nich powołać w kontekście ich wpływu na strukturę systemu rachunkowości PLG LP. W odniesieniu do gospodarki finansowej czynnikami kontekstualnymi są przede wszystkim przyjęte rozwiązania legislacyjne, określające organizację Lasów Państwowych. Przepisy prawa krajowego i regulacje międzynarodowe wyznaczają miejsce Lasów Państwowych w systemie gospodarczym oraz ramy ich funkcjonowania. Należą do nich w szczególności:

- ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2020 r. poz. 6 ze zm.),

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe (Dz. U. z 1994 r. Nr 134 poz. 692),
- ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.),
- rozporządzenia wydane z mocy ustawy o lasach przez ministra właściwego ds. środowiska.

Poza ustawą o rachunkowości w określonych sytuacjach mają zastosowanie Krajowe Standardy Rachunkowości, Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady oraz Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Również przepisy prawa podatkowego mają pośredni wpływ na system rachunkowości Lasów Państwowych (podatki lokalne, system ubezpieczeń społecznych, podatek od towarów i usług, podatek dochodowy od osób fizycznych), z ograniczonym zastosowaniem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, prawa pracy, prawa cywilnego itp. W Polsce działalność związana z leśnictwem, czyli podstawowa działalność PGL LP, jest zwolniona z podatku dochodowego, podlegając opodatkowaniu podatkiem leśnym, zaliczanym do podatków bezpośrednich.

Struktura własności i forma prawna determinują system finansowy Lasów Państwowych jako odrębny od przedsiębiorstw państwowych¹⁰⁹, podmiotów prawa handlowego czy systemu finansowego jednostek sektora finansów publicznych (Śniezek, 2016, s. 146). Lasy Państwowe prowadzą ewidencję majątku Skarbu Państwa. Prowadzą działalność na zasadzie samodzielności finansowej i pokrywają koszty działalności z własnych przychodów. Zarządzanie zasobami leśnymi, pokrywającymi ok 30% powierzchni Polski w myśl zasad trwale zrównoważonej gospodarki leśnej, odbywa się na podstawie planów urządzenia lasu¹¹⁰, sporządzanych dla nadleśnictw na 10 lat. Plany urządzenia lasu, po konsultacjach z udziałem społeczeństwa, są zatwierdzane decyzją Ministra Klimatu i Środowiska. Przed sporządzeniem tego planu leśnicy dokładnie inwentaryzują zasoby leśne

¹⁰⁹ W praktyce państwowego gospodarstwa leśnego można spotkać się z dwiema zasadniczymi formami systemu finansowego, które umożliwiają wyrównywanie różnic finansowych powstałych na skutek gospodarowania w odmiennych przyrodniczo-ekonomicznych warunkach produkcji leśnej. Pierwsza z nich polega na finansowaniu gospodarki leśnej z budżetu państwa i jest właściwa dla takich organizacji publicznoprawnych, jak jednostki budżetowe (budżetowanie brutto) i zakłady budżetowe (budżetowanie netto), występujące m.in. w Niemczech i Szwajcarii. Przy drugiej formie systemu finansowego wyrównywanie różnic finansowych odbywa się w ramach wewnętrznych rozliczeń między jednostkami organizacyjnymi (zakładami) przedsiębiorstwa, koncernu i innych skoncentrowanych organizacji gospodarczych. Ta forma jest właściwa dla skomercjalizowanych gospodarstw leśnych (przedsiębiorstwa państwowe, w tym spółki kapitałowe), a także dla Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe.

¹¹⁰ Wykonują je dla Lasów Państwowych specjalistyczne jednostki, m.in. Biuro Urządzania Lasu i Geodezji Leśnej (BULiGL)

i oceniają stan lasu, określając strukturę, budowę, wiek, skład gatunkowy, stan zdrowotny czy warunki glebowo-siedliskowe. Projektowane są działania związane z celami gospodarki leśnej, ale również dotyczące pozaprodukcyjnych funkcji lasu, stąd równie ważnym elementem tego planu jest uwzględnienie zadań zawartych w Planach Zadań Ochronnych, sporządzanych dla obszarów Natura 2000.

PGL Lasy Państwowe i ich jednostki organizacyjne prowadzą działalność gospodarczo-leśną na podstawie rachunku ekonomicznego. Komponentem rachunku ekonomicznego i podstawą gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych LP są sporządzane przez nie roczne plany finansowo-gospodarcze, których strukturę i zakres określa Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe (Dz. U. z 1994 r. Nr 134 poz. 692). Plany finansowo-gospodarcze Lasów Państwowych obejmują również plan Dyrekcji Generalnej i plany dyrekcji regionalnych, zatwierdzone przez dyrektora generalnego. Plany finansowo-gospodarcze regionalnych dyrekcji, oprócz planu własnego, składają się z planów nadleśnictw i zakładów, zatwierdzanych przez dyrektorów dyrekcji regionalnych. Roczny plan gospodarczo-finansowy regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych obejmuje następujące elementy dotyczące wszystkich nadleśnictw należących do obszaru danej regionalnej dyrekcji:

- przychody, koszty działalności i wynik finansowy nadleśnictw,
- zadania finansowane ze środków budżetowych, źródeł zagranicznych oraz prognozę dochodów budżetu państwa z tytułu sprzedaży nieruchomości,
- finansowanie rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji,
- zatrudnienie i wynagrodzenia,
- wybrane zadania rzeczowe,
- rozrachunki wewnątrzbranżowe,
- działalność jednostek finansowanych z narzutu na utrzymanie jednostek nadrzędnych, zgodnie ze strukturą organizacyjną regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych (RDLP).

Analizując strukturę własności oraz formę prawną Lasów Państwowych jako czynniki warunkujące system rachunkowości, można wyróżnić trzy podsystemy: finansowy, podatkowy oraz zarządczy. Choć każdy z tych podsystemów może być traktowany jako odrębny, to w rzeczywistości tworzą one integralną całość w procesie generowania informacji ekonomicznych. Podział ten ma przede wszystkim na celu ułatwienie komunikacji zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej w organizacji. Wszystkie elementy systemu rachunkowości

Lasów Państwowych są wspomagane przez unikatowy, zintegrowany system informatyczny SILP, który po wprowadzeniu hurtowni danych, pozwala na tworzenie i uruchamianie kolejnych portali wspomagających zarządzanie całą organizacją. Do najważniejszych elementów tworzących SILP zalicza się:

1. **System LAS** zapewniający przetwarzanie danych transakcyjnych w około 480 jednostkach organizacyjnych (nadleśnictwa, zakłady, RDLP, DGLP). Ten system składa się z siedmiu podsystemów odpowiedzialnych za prowadzenie niezbędnych ewidencji i obsługę podstawowych procesów biznesowych: Planowanie, Gospodarka Leśna, Finanse i Księgowość, Kadry i Płace, Gospodarka Towarowa, Dane Wspólne, Sprawozdawczość. Jest to system klasy ERP, zintegrowany, ze ściśle przestrzeganą zasadą jednokrotnej rejestracji danych źródłowych. Cechą odróżniającą system LAS od innych, funkcjonujących na rynku, systemów zarządzania przedsiębiorstwem (systemów ERP) jest jego zbudowanie wokół specyficznej dla Lasów Państwowych bazy danych opisów taksacyjnych. Cechą unikalną tej bazy danych jest przeprowadzany corocznie proces jej aktualizacji o zmiany wynikające z przeszłych zdarzeń gospodarczych. Źródłem tych informacji są dokumenty źródłowe rejestrowane w różnych miejscach systemu.
2. **Aplikacja webowa SILPWeb** to dostępna przez przeglądarkę internetową graficzna część SILP, w której udostępniane są raporty, sprawozdania i aplikacje (w tym centralna mapa numeryczna - Limes).
3. **Oprogramowanie SAP Business Objects firmy SAP** wspomagające analitykę biznesową (*business intelligence*), czyli proces przekształcania danych w informacje wykorzystywane do zarządzania jednostką. Rozwiązania te oferują zaawansowane funkcje w m.in. następujących obszarach: raportowanie i analiza, kokpity menadżerskie, eksploracja danych oraz zastosowania mobilne.
4. **Aplikacje leśniczego** - specjalistyczne oprogramowanie, które jest dedykowane oraz obsługiwane przez leśników. Są one dostępne na różnych platformach sprzętowych, takich jak: rejestrator leśny (Leśnik, Brakarz, Notatnik, eLAS-Mobile, LasTransfer), stanowisko leśne (portal leśny - connectra, Panel Leśniczego/Szkółkarza - SILPWeb, Limes - mapa centralna).

W stosowanym systemie programowym występuje pełna integracja pomiędzy następującymi podsystemami: gospodarka leśna, gospodarka towarowa, kadry i płace, finanse i księgowość, infrastruktura. Wszystkie podsystemy korzystają z założeń podanych w Planie. W procesie związanym z przygotowaniem Planów określa się potrzeby materiałowe i finansowe i podaje

się zakres planowanych prac w danym roku. Po pobraniu danych z innych podsystemów możliwa jest analiza dotycząca wykonanych prac w ujęciu rzeczowym i finansowym na różnych poziomach grupowania na przykład dla nadleśnictwa, obrębu, lennictwa, oddziału, pododdziału, szkółki, numeru inwentarzowego. System planów tworzony jest dla każdego roku oddzielnie, a pozycje planu nadawane są przez program systemu automatycznie. W związku z tym, że numer pozycji planu składa się z dwóch nierozłącznych części, mianowicie roku planowania i pięciocyfrowego numeru pozycji, jest on w systemie niepowtarzalny. Wszelkie informacje z systemu możliwe są do uzyskania w takim zakresie szczegółowości, w jakim je wprowadzono i mogą dotyczyć na przykład w ramach adresów leśnych leśnictw, obrębów czy nadleśnictw. Stąd przy planowaniu i kodowaniu wprowadzanych danych należy kierować się potrzebami sprawozdawczości na danym szczeblu struktury organizacyjnej. W systemie możliwe jest również planowanie i ewidencjonowanie kosztów. Koszty mogą dotyczyć planowania i realizowania między innymi takich pozycji, jak: wynagrodzenia, zakupy, remonty, inwestycje.

Zarówno dla podsystemu rachunkowości finansowej jak i zarządczej ważnymi dokumentami są: polityka rachunkowości i plan kont z komentarzem, mające zastosowanie do wszystkich jednostek organizacyjnych wchodzących w skład PGL LP¹¹¹. Polityka rachunkowości Lasów Państwowych określa:

- rok obrotowy oraz wchodzące w jego skład okresy sprawozdawcze,
- ogólne zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- metody i terminy inwentaryzacji aktywów i pasywów,
- sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych (w tym: Plan Kont, wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych, opis systemu przetwarzania danych - opis systemu informatycznego SILP,
- działanie systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Polityka rachunkowości i Plan Kont dla jednostek LP określają szczególne rozwiązania dla takiej jednostki z branży leśnictwa, jednak dokumenty te nie eliminują w pełni trudności związanych z funkcjonowaniem jednostek LP (w szczególności nadleśnictw) zależnych w dużej mierze od uwarunkowań przyrodniczo-ekonomicznych kształtujących produkcję

¹¹¹ To jednostki wyszczególnione § 2. Rozporządzenia Rady ministrów z dnia 29 września 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe.

drewna w tych jednostkach. Charakterystyka organizacji oraz wpływ czynników zewnętrznych, w szczególności nieekonomicznych, przyczyniają się do trudności w dopasowaniu rachunkowości do specyfiki ekonomicznej jednostek LP, związanej z długoterminowością produkcji leśnej oraz jej uwarunkowaniami przyrodniczymi. Odnosi się to do trudności w ujęciu kosztów własnych w jednorocznych okresach rozliczeniowych. Jest to zwłaszcza widoczne w kalkulacji produkcji na pniu, gdzie między nakładem a uzyskanymi efektami upływa wiele lat. Warunkuje to brak związku przyczynowo skutkowego między nakładami na zagospodarowanie lasu a wartością pozyskanego drewna w rocznym okresie sprawozdawczym. Dodatkowo trudnością jest ustalenie poprawnych zależności między przychodami a realizacją funkcji lasów, włączając w to aspekty społeczne. Brakuje też mechanizmów, które pozwoliłyby na skompensowanie kosztów poniesionych w procesie wdrażania społecznych korzyści wynikających z lasów (Buraczewski, Grygier, 2011; Dawidziuk, i in., 2015). Zgodnie z przyjętą zasadą wyceny produkcji na pniu (realizacja zadań związanych z zagospodarowaniem lasu) i przy pniu (realizacja zadań zakresu użytkowania lasu, czyli pozyskiwania drewna), określanej według terminologii przyjętej w LP jako techniczny koszt wytworzenia, przyjmuje się odpowiednio:

1. wartość drewna liczona według kosztu własnego obejmuje koszty produkcji drewna przy pniu (czyli koszty ścinki, manipulacji, zrywki oraz sprzedaży i narzuty kosztów pośrednich), czyli techniczny koszt wytworzenia nie uwzględnia kosztów zagospodarowania lasu, urządzania lasu oraz kosztów utrzymania służby leśnej,
2. wartość produkcji globalnej leśnictwa obejmuje: wartość pozyskanych i sprzedanych sortymentów drzewnych, wartość pozyskanych i niesprzedanych sortymentów drzewnych, tzw. remanenty drzewne, wartość ubocznego użytkowania lasu i legalnie pozyskiwanej zwierzyny łownej oraz wartość świadczonych usług,
3. wartość produkcji na pniu określana jest tylko dla jednego okresu sprawozdawczego, a koszty dotyczące zagospodarowania lasu nie są związane z pozyskaniem drewna i współmiernym przychodem w tym zakresie.

Wszystkie jednostki organizacyjne Lasów Państwowych sporządzają odrębne sprawozdania finansowe za dany rok sprawozdawczy, które składają się na łączne sprawozdanie finansowe LP. Łączne sprawozdanie finansowe¹¹² PGL Lasy Państwowe podlega

¹¹² Lasy Państwowe sumują swoje sprawozdanie finansowe, w tym dane zawarte w informacji dodatkowej, sprawozdania wszystkich jednostek organizacyjnych (zakłady, nadleśnictwa, regionalne dyrekcje) w tym dane zawarte w informacjach dodatkowych, a następnie dokonuje niezbędnych wyłączeń, lecz nie jest to sprawozdanie skonsolidowane.

zatwierdzeniu przez Ministrowa Klimatu i Środowiska i opublikowaniu w Monitorze B. Opracowane dla potrzeb Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowych formularze sprawozdania finansowego dostosowane zostały do wymogów określonych w Załączniku 1 do ustawy o rachunkowości, a dane w nich prezentowane wynikają z ksiąg rachunkowych jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych i dostosowanego do ich Planu Kont z komentarzem. Na roczne sprawozdanie finansowe LP składa się:

1. Wprowadzenie do sprawozdania finansowego
2. Bilans
3. Rachunek zysków i strat
4. Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym
5. Rachunek przepływów pieniężnych
6. Informacja dodatkowa, obejmująca dodatkowe informacje i objaśnienia.

Inne istotne czynniki wpływające na system rachunkowości LP, organizacyjne i sektorowe, związane z charakterem działalności jednostki, takie jak posiadane zasoby, wykorzystywane technologie i organizacja produkcji, a także ogólna sytuacja i specyfika branży. Wszystkie te czynniki mają wpływ na plan kont w Lasach Państwowych, który stanowi podstawowy dokument regulujący działania w nadleśnictwach, biurach regionalnych i dyrekcji generalnej. Dokument ten funkcjonuje jako szczególna instrukcja ustalająca zasady organizacji prowadzenia rachunkowości w określonej jednostce, do której mają zastosowanie przepisy ustawy o rachunkowości. Budowa dedykowanego planu kont jest ściśle związana z integracją dwóch podsystemów rachunkowości finansowej i zarządczej, choć ten drugi podsystem nie jest formalnie wyszczególniony, ani przez regulacje wewnętrzne jednostek organizacyjnych LP, ani też nie ma odzwierciedlenia w strukturze organizacyjnej. Integracja tych systemów jest jednak konieczna, gdy dane finansowe, w szczególności dotyczące przychodów i kosztów, wynikające z pomiaru dokonywanego w rachunkowości zarządczej, odpowiednio zagregowane, posłużą do dalszych analiz i ustaleń wielkości nieujawnionych w sprawozdaniu finansowym.

Zakładowy plan kont LP wraz z komentarzem zawiera opis kont syntetycznych składający się z trzech pierwszych cyfr każdego symbolu. Konta ksiąg pomocniczych w ramach dwustopniowej ewidencji analitycznej są prowadzone dla:

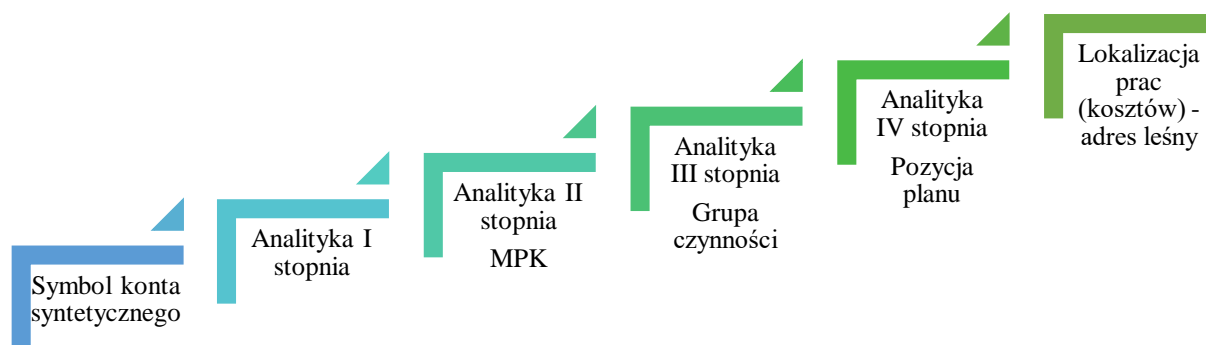
- środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz odpisów amortyzacyjnych w podsystemie Infrastruktura,
- rozrachunków z kontrahentami w podsystemie Finanse i Księgowość,

- rozrachunków z pracownikami w ujęciu indywidualnych kart wynagrodzeń w podsystemie Kadry i Płace,
- produktów, materiałów i towarów w magazynie w podsystemie Gospodarka Towarowa,
- sprzedaży w podsystemie Gospodarka Towarowa oraz Finanse i Księgowość,
- ewidencji podatku należnego w formie rejestrów sprzedaży w podsystemie Finanse i Księgowość,
- zakupu i podatku naliczonego w formie rejestrów zakupów w podsystemie Finanse i Księgowość,
- kosztów według typów działalności oraz w układzie kalkulacyjnym w podsystemie Las w miejscach powstania kosztów.

Jednostki Lasów Państwowych do rzeczowych składników aktywów obrotowych stosują następujące metody prowadzenia kont ksiąg pomocniczych:

- ewidencję ilościowo-wartościową w jednostkach naturalnych i pieniężnych dla materiałów i towarów,
- ewidencję ilościową w jednostkach naturalnych dla produktów gospodarki leśnej i działalności dodatkowej, których wartości wycenia się na koniec każdego miesiąca,
- ewidencję wartościową dla towarów w sklepach zakładowych.

Jednostki Lasów Państwowych prowadzą ewidencję kosztów według ich rodzajów na kontach zespołu 4 oraz według typów działalności na kontach zespołu 5. Konta syntetyczne zgodnie z obowiązującym w PGL LP planem kont odzwierciedlają biologiczny cykl rozwoju drzewostanów począwszy od zbioru nasion poprzez ich wysiew, hodowlę sadzonek, zalesienia i odnowienia, pielęgnowanie, ochronę do pozyskania i spedycji. W rachunku zysków i strat w Lasach Państwowych stosuje się wariant kalkulacyjny. Kategorią pozwalającą na klasyfikowanie kosztów i ich rozdzielanie jest tzw. grupa czynności, przy czym miejsca powstania kosztów są identyczne we wszystkich nadleśnictwach. Dla każdego obiektu planowania i rozliczania wykonania, na przykład drzewostanu, szkółki czy budynku, dobiera się odpowiednie czynności lub ich grupy. Przez odpowiedni dekret system automatycznie odnosi wszelkie pozycje kosztów na odpowiednie konta zespołu 5. Szczegółowość ewidencji prowadzonej do analityki zespołu kont 5 prezentuje ilustracja 4.1.



Ilustracja 4.1. Budowa analityki do kont kosztów według typów działalności

Źródło: opracowanie własne

Jak już wspomniano, Jednostki Lasów Państwowych prowadzą ewidencję kosztów w układzie rodzajowym, stanowi to punkt wyjścia do rozliczania kosztów na układ podmiotowy (funkcjonalny) kosztów, z podziałem na miejsca powstawania kosztów. Warto wspomnieć, iż w Lasach Państwowych wyróżnia się dwa główne rodzaje działalności: gospodarczą (czyli podstawową, uboczną, dodatkową, socjalno-bytową i pomocniczą) – w zakresie gospodarki leśnej w nadleśnictwach oraz administracyjną - w Dyrekcji Generalnej, regionalnych dyrekcjach i nadleśnictwach. Podział ten odzwierciedlony został w układzie kosztów funkcjonalnym.

W jednostkach Lasów Państwowych stosuje się szczegółowy rachunek kosztów, który polega na ewidencjonowaniu kosztów według ich rodzajów oraz rozliczaniu ich zgodnie z miejscem powstawania. To podejście pozwala na dokładne określenie struktury kosztów oraz identyfikację ośrodków odpowiedzialnych za ich powstawanie, a także umożliwia przeprowadzenie kalkulacji oraz kontrolę kosztów. Wdrożenie tego rachunku kosztów pozwala również na sporządzenie dokładnego kalkulacyjnego rachunku zysków i strat. Zgodnie z branżowym Planem Kont stosowanym w jednostkach Lasów Państwowych, konta syntetyczne odzwierciedlają biologiczny cykl rozwoju drzewostanów, począwszy od zbioru nasion, poprzez ich wysiew, hodowlę sadzonek, zalesienia i odnowienia, pielęgnowanie i ochronę, aż do pozyskania i spedycji.



Ilustracja 4.2. Koszty według typów działalności Lasów Państwowych.
Źródło: opracowanie własne na podstawie Planu Kont PGL Lasy Państwowe

W Lasach Państwowych prowadzona jest ewidencja kosztów z podziałem na typy działalności przy użyciu zaawansowanej analizy w Systemie Informatycznym Lasów Państwowych (SILP). Koszty są zapisywane na kontach syntetycznych w podsystemie "Finanse i Księgowość", oraz w układzie kalkulacyjnym na miejscach powstawania kosztów jednolitych dla wszystkich jednostek Lasów Państwowych (MPK)¹¹³, co oznacza obszar działalności, w którym koszty zostały poniesione lub powstały.

Miejsca powstawania kosztów odpowiadają grupom czynności i tym samym pozycjom planu w podsystemie „Las”. Ewidencja prowadzona jest w ujęciu wartościowym oraz rzeczowym odzwierciedlającym amortyzację, koszty wykonanych prac gospodarczych jako czynności, koszty materiałów i produktów zużytych do wykonania tych zadań.

W systemie rachunkowości LP wyszczególniany jest również podsystem rachunkowości podatkowej, w którym podstawą ewidencji dla potrzeb podatku dochodowego od osób prawnych są księgi rachunkowe prowadzone w systemie SILP (szczegółowa struktura tego systemu zostanie omówiona w dalszej części rozprawy), z wykorzystaniem określonych kont księgowych, powstałych poprzez oznakowanie tych zapisów odpowiednimi cechami podatkowymi (artykułami). Księgi podatkowe posiadają zestawienia ułatwiające uzgodnienia i rozliczenie się z fiskusem, w tym sporządzanie informacji zbiorczych na szczeblu RDLP i DGLP informacji do sporządzenia przez PGL LP zbiorczej deklaracji o wysokości dochodu

¹¹³ W niniejszej rozprawie stosuje się skrót „MPK” oznaczający miejsce powstawania kosztów.

(LPIO-12), deklaracji CIT-8, CIT-8/O, CIT-ST, czy też zestawień będących elementem informacji, dodatkowej do sprawozdania finansowego.

System rachunkowości PGL LP jest w dużej mierze oparty na podsystemie rachunkowości finansowej, jednak jego skuteczność w dostarczaniu przydatnych informacji do celów planowania strategicznego i prognozowania jest coraz bardziej kwestionowany (np.: Sadowska 2015, Szczypa, 2016). Pomimo, iż system ten jest przystosowany na potrzeby gospodarki leśnej, tworząc określone informacje o kosztach i przychodach ponoszonych w LP, pozwalając sprawnie kierować tą organizacją, jednak ostatnio podkreślane jest większe zaangażowanie narzędzi rachunkowości zarządczej jako źródła informacji o działalności produkcyjnej i pozaprodukcyjnej LP dla różnych grup interesariuszy. W publikacjach naukowych jest niewiele informacji na temat podsystemu rachunkowości zarządczej w LP, a także brak odniesień do jego organizacji wewnętrznej w regulacjach LP. Nie można jednak wykluczyć, że w toku prowadzonych badań autorce nie udało się dotrzeć do takich materiałów. Można zatem uznać, iż podsystem rachunkowości zarządczej w LP jest tylko umowny, a pewne narzędzia rachunkowości związane z tym podsystemem są wykorzystywane w tej organizacji i należą do nich:

1. Ogólne założenia zbilansowanej karty wyników (BSC) zawarte w Strategii PGL Lasy Państwowe na lata 2014–2030. Zbilansowana karta wyników uwzględnia analizę Lasów Państwowych w czterech obszarach realizowanej strategii: w obszarze finansowym, klienta, efektywności procesów wewnętrznych i potencjału innowacji oraz rozwoju (uczenia się i wzrostu). Misją tej organizacji zaś przełożono na zestaw logicznie uporządkowanych celów strategicznych. E. Śnieżek (2016) zaproponowała modyfikację perspektyw w zbilansowanej karcie wyników Lasów Państwowych, która pozwala spojrzeć na zarządzanie lasami wielokryterialnie, wskazuje też na zależności między działalnością produkcyjną i pozaprodukcyjną oraz umożliwia równoległe wykorzystanie danych finansowych i niefinansowych. Lasy Państwowe są podmiotem społecznie odpowiedzialnym i ten fakt wymaga, uwypuklenia w zbilansowanej karcie wyników (Śnieżek, Piłacik 2016). Wydaje się, że z perspektywy Lasów Państwowych zasadnym jest połączenie perspektywy rozwoju i perspektywy procesów wewnętrznych w jedną perspektywę strategiczną, wydzielając w niej kilka odrębnych grup celów głównych. Istotną innowacją byłoby z pewnością odrębne wydzielenie perspektywy społecznej odpowiedzialności. Jak już wspomniano, struktura karty nie obejmuje obszaru odpowiedzialności społecznej, jednak jej uwzględnienie nie pozostaje w sprzeczności z koncepcją zbilansowanej karty wyników. Jest to zdecydowanie bardziej zgodne

z założeniami strategicznymi Lasów Państwowych i umożliwia w znacznie większym stopniu wskazanie związku perspektyw z funkcjami lasów (Śniezek, 2016). Warto również (choć nie jest to konieczne) zrezygnować z wyróżniania perspektywy interesariusza, bo specyfika działalności Lasów Państwowych merytorycznie tego nie wymaga, a wprowadzić perspektywę klienta. Warto podkreślić, iż zdaniem autorki rozprawy zbilansowana karta wyników nie jest w rzeczywistości wykorzystywana w nadleśnictwach, ale również jednostkach nadrzędnych, czyli regionalnych dyrekcjach. Opinia ta jest zbudowana na doświadczeniach autorki uzyskanych podczas obserwacji bezpośredniej w jednostkach Lasów Państwowych oraz na przeprowadzonych studiach literatury. Podczas wizyt terenowych w jednostka LP i rozmów z pracownikami działów finansowo-księgowych, a także zapoznając się z regulaminami wewnętrznymi tych jednostek, widać, że jedynie w „Strategii PGL Lasy Państwowe na lata 2014–2030” znajdują się cele strategiczne wraz z mapą celów i miernikami. Autorka nie spotkała się natomiast z praktycznym zastosowaniem BSC, czy też kontrolą osiągniętych mierników. W literaturze przedmiotu autorzy proponują zastosowanie BSC, jednak również nie prezentują badań empirycznych w tym zakresie. K. Adamowicz i P. Szczypa (2014) zaproponowali wykorzystanie BSC jako możliwość zaspokajania potrzeb informacyjnych w celu ustalenia wartości lasu w trybie *ex post*, *in tempora* i *ex ante*, wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasów czy wielokryterialnej oceny nadleśnictw i innych jednostek LP. B. Sadowska (2015) sugerowała wykorzystanie i przełożenie strategii na plany i budżety, sprawozdania wewnętrzne w LP. Jak wskazuje E. Śniezek (2016) Lasy Państwowe, ze względu na swoją specyfikę, a przede wszystkim z uwagi na elementy strategii dotyczące społecznej odpowiedzialności przed obecnym i przyszłymi pokoleniami, powinny modyfikować i udoskonalać system mierników, szczególnie niefinansowych tak, aby przyniosły one wymierne efekty w postaci zestawu narzędzi wspomagających budowanie trwałego łańcucha wartości, a do takich z pewnością zalicza się zbilansowaną kartę wyników.

2. Budżetowanie przychodów i kosztów na podstawie planu gospodarczo-finansowego. Podstawę planowania kosztów stanowi wskaźnik udziału kosztów własnych działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej pomniejszony o koszty zadań finansowanych z dotacji i koszty nadzoru nad lasami niepaństwowymi oraz koszty zadań refundowanych z dodatkowych dopłat z Funduszu Leśnego w przychodach z działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej pomniejszone o dotacje oraz przychody z tytułu nadzoru nad lasami niepaństwowymi i dopłat na zadania z Funduszu Leśnego. Przychody z działalności ubocznej i dodatkowej nie powinny być niższe od kosztów poniesionych na ich

prowadzenie. Sprzedaż wyrobów lub usług pomiędzy Dyрекcją Generalną, dyrekcjami regionalnymi i nadleśnictwami jest realizowana po koszcie wytworzenia. Koszty ponoszone na utrzymanie Dyrekcji Generalnej oraz dyrekcji regionalnych Lasów Państwowych finansowane są z wpłat obciążających koszty działalności dodatkowej nadleśnictw, czyli jest to narzut na jednostkę nadrzędną. Minister właściwy do spraw środowiska określa, w drodze decyzji, łączną wysokość tego narzutu dla całego PGL LP, dyrektor generalny ustala wielkości dla poszczególnych RDLP, a dyrektorzy RDLP – dla poszczególnych nadleśnictw. Jest to odgórny system budżetowania, w którym plany gospodarczo-finansowe regionalnych dyrekcji są sporządzane zgodnie z wytycznymi z Dyrekcji Generalnej, a plany nadleśnictw – stosując założenia przyjęte przez regionalne dyrekcje. Planowanie kosztów w PGL Lasy Państwowe odbywa się w oparciu o metodę przyrostową, czyli budżet kosztów działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej tworzony jest przy wykorzystaniu danych poprzedniego okresu i przyjmowany jest odpowiedni wskaźnik o jaki mają wzrosnąć lub zmaleć dane pozycje kosztowe. Główną barierą budżetowania w LP jest charakter gospodarki leśnej, gdyż działania gospodarcze na poszczególnych etapach decyzyjnych w rozwoju lasu odbywają się w warunkach dużej niepewności. Choć wydaje się, że LP mają niewielki wpływ na efekty gospodarowania uzależnione często od czynników naturalnych, to istnieją narzędzia rachunkowości pozwalające na wyeliminowanie niektórych ograniczeń i urealnienie kalkulacji kosztów w LP. Takie narzędzie to budżetowanie przychodów i kosztów z wykorzystaniem analizy wrażliwości pozwalającej na sprawdzenie jak zmieniłby się wybór optymalnej decyzji, gdyby uległy zmianie podstawowe wielkości ekonomiczne lub warunki działania.

Zmienne sytuacyjne strategiczne (wewnętrzne) w kontekście systemu rachunkowości Lasów Państwowych również zaliczane są do kluczowych, ze względu na realizowany model zrównoważonej gospodarki leśnej. Choć ustawodawca nie zróżnicował celów realizacji gospodarki leśnej, to działalność zapewniająca samofinansowanie LP, czyli produkcja drewna została sklasyfikowana jako ostatni cel prowadzenia gospodarki leśnej. Zgodnie z art. 8 ustawy o lasach, prowadzenie gospodarki leśnej to ochrona lasów, trwałość utrzymania lasów, ciągłość i zrównoważone wykorzystanie wszystkich funkcji lasów oraz powiększanie zasobów leśnych. Zapis ten podkreśla pozaprodukcyjne funkcje lasu, których realizacja jest możliwa wyłącznie poprzez wykorzystanie środków uzyskanych z produkcji i sprzedaży drewna. Obserwowane w ostatnim czasie dynamiczne zmiany w postrzeganiu lasów i leśnictwa przez społeczeństwo, wpłynęły na wzrost znaczenia pozagospodarczych funkcji lasu, które powinny powodować zmiany w organizacji i zarządzaniu leśnictwem. Realizacja zadań gospodarki leśnej

w warunkach rosnącej presji na powiększanie powierzchni lasów z przeważającą funkcją ochrony przyrody może radykalnie zmienić sytuację finansową PGL Lasy Państwowe. Dodatkowo gospodarka leśna powinna uwzględniać aspekty dotyczące roli i znaczenia zasobów leśnych w łagodzeniu zmian klimatycznych oraz skutki wzrostu zapotrzebowania na drewno jako surowiec energetyczny¹¹⁴. Do wskazanych uwarunkowań należy dodać również rosnący popyt na rekreację i wypoczynek w otoczeniu leśnym¹¹⁵. Ponadto do leśników należą również zadania produkcyjnej funkcji lasu, która zarówno powinna zaspokajać popyt na surowiec drzewny przy jednoczesnej jej realizowana w oparciu o rachunek ekonomiczny (Gołos, Kaliszewski, 2016, s.92). Efektywność ekonomiczna jaką obecnie posiadają LP umożliwia aktywizowanie wielu publicznych dóbr i świadczeń, jednakże ta pozytywna sytuacja może zmienić się w przyszłości. Według danych przedstawionych w broszurze informacyjnej „Społeczna odpowiedzialność Lasów Państwowych” (2020):

- ponad 19 mln zł wynoszą roczne koszty utrzymania obiektów edukacyjnych,
- koszty wszystkich wspólnych inwestycji drogowych zrealizowanych w 2019 r. wyniosły 45,7 mln zł
- średnio co roku LP przeznaczają na cele społecznie użyteczne 15 mln zł, na badania naukowe 45 mln oraz 30 mln zł na wsparcie parków narodowych (średnia z lat 2012–2019)
- sprzątanie i wywóz śmieci z lasu to koszt ok. 20 mln zł rocznie.

Lasy Państwowe wydają rocznie na ochronę przyrody ok. 1,2 mld zł, co stanowi 15% kosztów całkowitych ich działalności. Działania te są kosztochłonne i pokrywane w zdecydowanej większości z przychodów PGL LP. Przychody natomiast pochodzą przede wszystkim (ok. 98%) z racjonalnej produkcji surowca drzewnego oraz surowców i produktów ubocznego użytkowania lasu. W związku z tym rośnie zapotrzebowanie na rzetelne informacje na temat gospodarki leśnej prowadzonej w Lasach Państwowych.

System rachunkowości Lasów Państwowych zdeterminowany jest przez specyficzne warunki gospodarki leśnej, w tym występowanie, obok funkcji produkcyjnej, funkcji

¹¹⁴ Od 2017 roku jednym z flagowych projektów rozwojowych Lasów Państwowych są Leśne Gospodarstwa Węglowe. Projekt ma przyczynić się do zwiększenia ilości CO₂ pochłanianego przez ekosystem leśny, głównie drzewostany i glebę, a w ramach tego projektu wykonywane są następujące działania dodatkowe: zalesianie, wprowadzanie gatunków szybko rosnących takich jak np. daglezwia, wprowadzanie drugiego piętra drzew oraz podszytów, zwiększanie powierzchni odnowień naturalnych oraz działania zapobiegające nadmiernemu uszkodzeniu powierzchni gleby (zob. <https://klimat.lasy.gov.pl/pl/>, dostęp: 10.12.2019)

¹¹⁵ Od 1 maja 2021 roku w ramach projektu „Zanocuj w lesie” Lasy Państwowe do dyspozycji miłośników bushcraftu i survivalu Lasy Państwowe udostępniły ponad 600 tysięcy hektarów w 425 nadleśnictwach. Przed wdrożeniem tego projektu takich legalnych miejsc do nocowania w lasach było tylko 46, zob. <https://zanocujwlesie.lasy.gov.pl/> (dostęp: 1.07.2021).

pozaprodukcyjnej. Główne problemy systemu rachunkowości w kontekście gospodarki leśnej LP to w szczególności (Buraczewski 2011, Adamowicz, Szczypa 2014):

- brak odpowiedniej metody wartościowej ewidencji pozyskanych produktów,
- brak prawidłowej kalkulacji między przychodami a realizacją wielostronnych funkcji lasów,
- ograniczenie rachunku kosztów własnych do jednorocznych okresów obrachunkowych,
- działalność zależna od warunków przyrodniczych, elementów środowiska i klimatu,
- istnienie dwóch zakresów i dwóch okresów produkcji leśnej (zakres produkcji leśnej przy pniu – okres jednoroczny i zakres produkcji na pniu – okres wieloletni),
- duża przestrzenność (najczęściej jedno nadleśnictwo obejmuje powierzchnię od 15 do 20 tys. ha),
- brak narzędzi ekonomicznych umożliwiających poprawne przeprowadzenie kontroli procesu gospodarowania oraz norm do porównań i ocen,
- brak poprawnych metod określania wartości gruntów leśnych wraz z drzewostanem.

Specyfika funkcjonowania Lasów Państwowych związana jest z realizacją pozaprodukcyjnych funkcji wynikających z odpowiedzialności za obszar ekologiczny i społeczny funkcjonowania lasów, którą to odpowiedzialność organizacja ta ponosi przed obecnym i przyszłymi pokoleniami. Choć wskazują na to założenia ustawowe, jak również dokumenty wewnętrzne Lasów Państwowych, brak jest narzędzi mierzących działania w sferze społecznej odpowiedzialności w ramach prowadzonej zrównoważonej gospodarki leśnej tej jednostki. W ramach gospodarki leśnej przyjęte rozwiązania w rachunkowości są obligatoryjne i związane z podsystemem rachunkowości finansowej. W przypadku rachunkowości zarządczej w wielu jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych rozwiązania tego podsystemu nie są wykorzystywane.

Należy również pamiętać, iż Lasy Państwowe nieustannie pracują nad doskonaleniem mechanizmów zapewniających możliwość finansowania realizowanych zadań ze środków własnych, dążąc przy okazji do zbudowania sprawnej i efektywnej ekonomicznie jednostki (Kielanowicz, Piłacik, 2014). Zdaniem K. Adamowicza i P. Szczypy gospodarka leśna prowadzona zgodnie z ideą trwale zrównoważonych wielostronnych korzyści z lasu, może być znacznie droższa w porównaniu z gospodarką leśną nastawioną głównie na produkcję drewna (Adamowicz, Szczypa, 2014). Istnieje powszechne przekonanie, że wartość pozaprodukcyjnych funkcji lasu przekracza oszacowaną wartość gospodarczą lasu. Wydaje się zatem zasadne stwierdzenie, iż istnieje zapotrzebowanie na informacje (ekonomiczne,

ekologiczne i społeczne) związane z realizacją kosztownych pozaprodukcyjnych funkcji lasów. Obecnie system rachunkowości Lasów Państwowych, generujący informacje finansowe nie dysponuje narzędziami pozwalającym powiązać rozmiar zadań gospodarczych (koszty ich realizacji) w określonych warunkach przyrodniczych, ekonomicznych oraz społecznych jednostek Lasów Państwowych, z efektami ich działalności (przychodami oraz wynikiem finansowym). Ponadto brakuje jednolitej i rzetelnej wyceny pozaprodukcyjnych aspektów gospodarki leśnej, natomiast realizacja idei trwałego rozwoju leśnictwa wymaga zwiększonych nakładów na gospodarkę leśną. W literaturze polskiej (np.: Żylicz, Giergiczny, 2013; Bartczak i in., 2008) jak i zagranicznej (np.: Cameron i in., 2002; Stenger i in., 2009) powstało wiele opracowań na temat wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasów. Natomiast brakuje opracowań i propozycji pomiaru i wyceny zadań wykonywanych przez Lasy Państwowe na rzecz społecznej odpowiedzialności względem szerokiej grupy interesariuszy tej jednostki. W związku z powyższym kolejnym wyzwaniem dla Lasów Państwowych jest dostosowanie systemu rachunkowości do potrzeb społeczeństwa w zakresie zapotrzebowania na informację o działalności związanej ze społeczną odpowiedzialnością tej jednostki. Propozycję metod pomiaru i wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasu przedstawiali m.in.: B. Sadowska i P. Szczypa. Zidentyfikowali oni (na poziomie ogólnym) narzędzia rachunkowości, które wspomogą proces pomiaru i wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasu oraz zasilą informacyjnie procesy decyzyjne kadry menedżerskiej Lasów Państwowych (Sadowska, Szczypa, 2018). Z kolei Ankudo i Kowalczyk na przykładzie nadleśnictw Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Szczecinie oszacowali wielkość kosztów ponoszonych na wypełnianie wybranych pozaprodukcyjnych funkcji lasu (Ankudo, Kowalczyk, 2013). W obu wspomnianych opracowaniach punktem wyjścia dla proponowanych rozwiązań jest spojrzenie na cele i funkcje lasów z perspektywy jej roli pozaprodukcyjnej, czyli w zakresie koncepcji społecznej wartości lasu.

Obecnie system rachunkowości Lasów Państwowych nie generuje bezpośrednich i wystarczających danych o społecznej odpowiedzialności jednostki w odpowiednich przekrojach. Brakuje opracowań i propozycji pomiaru i wyceny zadań wykonywanych przez Lasy Państwowe na rzecz społecznej odpowiedzialności względem szerokiej grupy interesariuszy. Nie jest to wyłącznie opinia środowiska akademickiego i autorki rozprawy, lecz problem ten także dostrzegają pracownicy LP. Autorka rozprawy zauważa istotną potrzebę przekształceń w systemie rachunkowości nadleśnictw, a tym samym w rachunkowości dyrekcji regionalnych i Dyrekcji Generalnej LP. Problem dotyczy modelu zarządzania tą jednostką, bazującego na trójszczeblowej strukturze organizacyjnej będącej pod nadzorem ministra

właściwego do spraw środowiska. Ze względu na nadzór organów państwowych oraz obowiązek dbania o dobro narodowe, podejmowanie decyzji politycznych może prowadzić do wprowadzenia zmian w zarządzaniu Lasami Państwowymi. Autorka rozprawy nie podważa słuszności działań nadzorujących ze strony ministerstwa bądź innych organów państwowych dotyczących Lasów Państwowych, nie rozważa również czy podjęty problem badawczy jest słuszny zdaniem tych organów. Można uznać, iż podjęta tematyka rozprawy interesuje Ministerstwo Klimatu i Środowiska, nadzorujące obecnie¹¹⁶ gospodarkę leśną w PGL LP, gdyż jak podkreśla ten organ „gospodarka leśna w Polsce prowadzona jest według zasady zrównoważonego rozwoju”¹¹⁷.

Należy zaznaczyć, że autorka rozprawy nie mierzy wpływu poszczególnych uwarunkowań sytuacyjnych na system rachunkowości LP, tylko wskazuje ich możliwe oddziaływanie na strukturę tego systemu i możliwości wykorzystania w nim narzędzi rachunkowości. Niewątpliwie uwarunkowania organizacyjne, związane z formą prawną oraz zarządzanym przez LP „produktem - lasem” determinują system rachunkowości w specyficznej jednostce, jednocześnie uwypuklają potencjalne luki w generowanych przez ten system informacjach. Inne uwarunkowania, zarówno strategiczne, sektorowe jak i makroekonomiczne mogą również istotnie wpływać na system rachunkowości, lecz one również pośrednio związane są ze specyfiką samego podmiotu jaki i rodzajem prowadzonej działalności. Własne obserwacje i przemyślenia autorki rozprawy na temat problemów i niedoskonałości systemu rachunkowości LP oraz potrzeby opracowania nowych rozwiązań dla tego systemu zostały dodatkowo zilustrowane za pomocą przeglądu literatury przedmiotu, z którego najważniejsze wnioski zostały zaprezentowane w kolejnym podrozdziale rozprawy.

4.1.2. Rachunkowość w gospodarstwie leśnym w Polsce – przegląd badań.

Rachunkowość Lasów Państwowych, jej uwarunkowania i problemy, są zagadnieniami szeroko poruszonymi w ostatnich latach w literaturze. Warto dokonać przeglądu wybranych publikacji, wskazując przy tym najważniejsze wyniki badań empirycznych. Pozwoliło to docenić wagę zagadnienia i umocniło przekonanie autorki rozprawy o słuszności podejmowanego problemu badawczego. Biorąc pod uwagę temat niniejszej rozprawy autorka uwzględnia publikacje poświęcone stricte problematyce systemu rachunkowości Lasów

¹¹⁶ Stan prawny na lipiec 2021 r.

¹¹⁷ Zob. <https://www.gov.pl/web/klimat/lesnictwo> (dostęp 20.07.2021).

Państwowych. Wybrane polskie publikacje zestawiono w tabelach 4.1.–4.3, a następnie krótko omówiono.

Tabela 4.1. Wybrane publikacje dotyczące krytycznej oceny systemu rachunkowości Lasów Państwowych

Autor (rok publikacji)	Cel badania	Najważniejsze wnioski z badania
Adamowicz, Szczypa (2014)	Identyfikacja obszarów, w których występuje zapotrzebowanie na informacje zarządcze oraz propozycja rozwiązań w ramach systemu rachunkowości zarządczej.	Autorzy wskazują potrzeby zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w celu ustalenia wartości lasu, wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasów, wyceny produkcji drewna „przy pniu” i „na pniu”, zarządzania finansami nadleśnictw, wielokryterialnej oceny nadleśnictw i innych jednostek LP.
Sadowska (2015)	Identyfikacja narzędzi rachunkowości w działalności LP oraz weryfikacja hipotezy o istnieniu potrzeby większego zaangażowania narzędzi rachunkowości jako źródła informacji.	Autorka proponuje wdrożenie wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej w systemie rachunkowości LP. Rola rachunku kosztów działań w rachunkowości LP to m.in.: optymalizowanie struktury organizacyjnej LP na wszystkich poziomach organizacji; nowelizacja ewidencji kosztów zarządu; optymalizacja kosztów logistycznych w gospodarce leśnej.
Szczypa (2016a)	Analiza stanu obecnego i przyszłego rachunkowości nadleśnictw.	Autor proponuje m.in. zmiany w zakładowym planie kont; zmiany algorytmów rozliczania kosztów pośrednich na dotychczasowe lub nowe obiekty kosztów nowych narzędzi rachunkowości, w tym rachunkowości i sprawozdawczości zarządczej.
Szczypa (2016b)	Określenie istoty oraz charakteru pożądanych zmian w systemie rachunkowości, gdyż aktualny system rachunkowości LP wymaga wprowadzenia zmian o charakterze całościowym i rozwojowym.	Autor proponuje, aby wdrożyć narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej na szczeblu dyrekcji generalnej i dyrekcji regionalnych LP. Ponadto sugerowane jest dostosowanie planu kont do działalności LP w ramach jej czterech segmentów. Opracowanie metodyki rozliczania kosztów pośrednich na „nowe” obiekty kosztów ze szczególnym uwzględnieniem pozaprodukcyjnych funkcji lasu. Stworzenie sprawozdawczości zarządczej adresowanej zarówno do odbiorców wewnętrznych, jak i zewnętrznych

Źródło: opracowanie własne

Badacze dostrzegają konieczność przeprowadzenia zmian w systemie rachunkowości Lasów Państwowych. Wiele uwagi poświęcił temu w publikacjach i opracowaniach P. Szczypa, a najważniejsze cele i wnioski z publikacji tego autora zostały zaprezentowane w tabeli 4.1. W większości opracowań indywidualnych Szczypy (np.: 2016a, 2016b) oraz we współautorstwie (np. 2014) podstawowym źródłem danych były doświadczenia własne autora oraz opinia środowiska naukowego i praktyków. Badacze potwierdzili problemy i luki systemu rachunkowości LP wskazane przez autorkę rozprawy w podrozdziale 4.1.1. Co istotne, potwierdzono brak wykorzystania w istniejącym systemie rachunkowości tej jednostki rozwiązań oraz narzędzi używanych do pomiaru pozaprodukcyjnych funkcji lasu realizowanych przez Lasy Państwowe. Wyniki przeprowadzonych badań wskazują również na

potrzebę wdrożenia podsystemu rachunkowości zarządczej i jej wybranych narzędzi jako źródła pożądaných przez interesariuszy LP informacji.

Tabela 4.2. Wybrane publikacje dotyczące krytycznej oceny systemu rachunkowości Lasów Państwowych

Autor (rok)	Cel badania	Najważniejsze wnioski z badania
Sadowska (2016)	Propozycja systemu pomiaru i raportowania dokonań na poziomie ogólnym w rachunkowości LP.	Propozycja autorskiej koncepcji systemu pomiaru dokonań dla LP, której określono miary finansowe i niefinansowe w odniesieniu do grup interesariuszy, użytkowników informacji, przypisując miarom subiektywną wagę rang.
Śnieżek (2016)	Propozycja modyfikacji istniejącej koncepcji zrównoważonej karty wyników LP, a w konsekwencji poprawa jej przydatności informacyjnej. Zagadnienie zostało omówione w kontekście prospołecznej działalności LP.	Propozycja modyfikacji, zarówno w ramach poszczególnych perspektyw, jak i w katalogu mierników wykorzystywanych w zbilansowanej karcie dokonań w LP.
Sadowska, Wójcik-Jurkiewicz (2018)	Zakres i analiza planu kont LP oraz propozycja zmian w celu dostosowania planu kont do podsystemu rachunkowości zarządczej.	Propozycja rozbudowy planu kont o analitykę do kont zespołu „5”. Autorki zaproponowały m.in.: podział kosztów w ramach danego typu kosztów na szczegółowy obszar działalności; wyodrębnianie miejsce powstania kosztów oraz informacja na temat szczegółowego, jednostkowego kosztu.
Adamowicz, Szczypa (2018)	Zidentyfikowane zostały mierniki dotyczące wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej Lasów Państwowych oraz określono kierunki zmian w zakresie wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej tej jednostki. Artykuł ma charakter teoretyczny.	Zaproponowane mierniki wyceny zjawisk gospodarczych w rachunkowości zarządczej to: mierniki ilościowe, np. objętość (m ³), powierzchnia (m ²); mierniki wartościowe, np. koszty, przychody, zysk; mierniki prędkości, np. wartość wynagrodzenia leśniczego za ustalony okres; mierniki procentowe, np. procent terminowych odbiorów drewna w nadleśnictwie, procent satysfakcji pracowników nadleśnictwa. Autorzy wskazują na zdolności organizacyjne LP w zakresie wdrożenia rozwiązań rachunkowości zarządczej. Trudności wdrożenia tych rozwiązań są upatrywane w ograniczeniu możliwości agregacji różnorodnych zjawisk gospodarczych
Sadowska, Szczypa (2018)	Przedstawione zostały możliwe do wykorzystania metody wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasu oraz identyfikacja (na poziomie ogólnym) narzędzi rachunkowości, które wspomogą proces pomiaru i wyceny pozaprodukcyjnych funkcji lasu.	Pomiar realizacji dokonań pozaprodukcyjnych funkcji lasu powinien odbywać się z pomocą rachunku kosztów działań (ABC) oraz zasobowo-procesowego rachunku kosztów. Autorzy uznali również, iż istnieje pilna potrzeba opracowanie odpowiednich przepisów i procedur umożliwiających skuteczny pomiar i wycenę funkcji ekologicznych i społecznych (np. standard rachunkowości).
Sadowska (2021)	Identyfikacja kosztów oraz modelu rachunku kosztów oraz możliwości zastosowania zasobowo-procesowego rachunku kosztów w działalności LP.	Autorka wskazała na tradycyjny model rachunku kosztów prowadzony przez LP. Zaproponowany zasobowo-procesowy model rachunku kosztów został opracowany dla LP jako specyficznej jednostce działającej z zakresie społecznej odpowiedzialności.

Źródło: opracowanie własne.

W literaturze przedmiotu można znaleźć propozycję wdrożenia wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej do systemu informacyjnego rachunkowości LP. Autorzy publikacji zestawionych w tabeli 4.2. wskazują możliwości i celowość zastosowania narzędzi

rachunkowości zarządczej jako źródła informacji o gospodarce leśnej, poprzez identyfikację obszarów, w których występuje zapotrzebowanie na informacje zarządcze i propozycję rozwiązań w ramach systemu rachunkowości zarządczej LP. Zdaniem autorki są to istotne zmiany, mające na celu doskonalenie jakości realizowanych usług przez LP przy równoczesnym obniżaniu kosztów działalności, a także efektywnym wykorzystywaniu posiadanych zasobów i tworzenie nowych przekrojów informacyjnych. Główne postulaty w przytoczonych publikacjach dotyczą wprowadzenia dodatkowych rozwiązań w obszarze zastosowania wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej w rachunkowości LP. Ważny głos w dyskusji nad możliwymi rozwiązaniami dotyczącymi pomiaru pozaprodukcyjnych funkcji lasu zabrali Szczypa i Sadowska (2018), uznając rachunek kosztów działań i zasobowo-procesowy rachunek kosztów jako odpowiednie narzędzia rachunkowości zarządczej w realizacji dokonań pozaprodukcyjnych funkcji lasu. Wśród publikacji w tym obszarze, artykuł E. Śnieżek (2016) z propozycją zbilansowanej karty wyników dla LP jest jedną z niewielu (być może obecnie jedyną) pozycją prezentującą ramy narzędzia rachunkowości gotowe do wdrożenia do systemu informacyjnego LP. Warto wymieniać także prace K. Adamowicza i P. Szczypy (2014, 2016, 2018). Autorzy wskazują możliwości i celowość zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej jako źródła informacji o gospodarce leśnej, poprzez identyfikację obszarów, w których występuje zapotrzebowanie na informacje zarządcze i propozycję rozwiązań w ramach systemu rachunkowości zarządczej Lasów Państwowych. B. Sadowska (2015) również poruszała podobną tematykę, skupiając się na identyfikacji efektywnych narzędzi rachunkowości w Lasach Państwowych.

Tabela 4.3. Wybrane publikacje dotyczące społecznej odpowiedzialności oraz kosztów pozaprodukcyjnych funkcji lasu w LP.

Autorzy	Tytuł publikacji	Rok
J. Ankudo, H. Kowalczyk	<i>Koszty pozaprodukcyjnych funkcji lasu realizowanych na terenie RDLP w Szczecinie.</i>	2013
A. Buraczewski, P. Grygier	<i>Koszty gospodarki leśnej oraz potrzeby i kierunki ich racjonalizacji.</i>	2011
J. Czarnecki, J. Glura, A. Ankudo- Jankowska	<i>Koszty nadleśnictwa a zadania ustawowe.</i>	2016
A. Koźuch, K. Adamowicz	<i>Wpływ kosztów realizacji pozaprodukcyjnych funkcji lasu na sytuację ekonomiczną nadleśnictw Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Krakowie.</i>	2016
P. Gołos, A. Kaliszewski	<i>Spoleczne i ekonomiczne uwarunkowania realizacji publicznych funkcji lasu w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe.</i>	2016
B. Sadowska	<i>Koszty ochrony lasu w zrównoważonej gospodarce leśnej. Przykład Polski.</i>	2022
E. Śnieżek	<i>Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu. Studium przypadku Lasów Państwowych.</i>	2016

Źródło: opracowanie własne.

Warto również wspomnieć o pracach poświęconych zagadnieniu społecznej odpowiedzialności oraz kosztom pozaprodukcyjnych funkcji lasu w PGL LP. W tabeli 4.3. zestawiono jedynie wybrane publikacje w tym obszarze. Wyniki powyższych badań są ze sobą zbieżne, tj. autorzy wskazują na potrzebę doskonalenia istniejącego rozwiązania i poszukiwanie nowych metod oraz narzędzi badawczych, które w sposób obiektywny pozwolą określić wkład gospodarki leśnej w kształtowanie pozaprodukcyjnych funkcji lasu. Ponadto badacze potwierdzili, iż istotne jest dostosowanie systemu ewidencjonowania kosztów LP związanych z kształtowaniem się pozaprodukcyjnych funkcji lasu. Ma to kluczowe znaczenie w wyeksponowaniu oraz kontroli podejmowanej przez LP działalności w tym zakresie, a także w celu wiarygodnego i rzetelnego pomiaru kosztów pośrednich oraz utraconych korzyści dotyczących działań społecznie odpowiedzialnych. Należy podkreślić, że większość wniosków z powołanych badań często opiera się na danych zaczerpniętych ze sprawozdań finansowo-gospodarczych LP, z opracowań statystycznych „Leśnictwo” oraz raportów uzyskanych w ramach złożonego do LP wniosku o ponowne wykorzystanie informacji sektora publicznego. Badacze posługiwali się również analizą literatury, metodą indukcji i dedukcji czy wywiadów indywidualnych – choć brakuje wskazania czasu oraz struktury tych wywiadów. Zdaniem autorki rozprawy zastosowanie badania jakościowego, czyli np.: studium przypadku, pomoże zrozumieć dogłębnie zjawiska występujące w Lasach Państwowych i wzbogacić badania w literaturze przedmiotu o dodatkowe wnioski. Jednak do głównych trudności związanych z wykonaniem pogłębionego badania jakościowego są trudności w dostępie do danych, a także brak współpracy ze strony kierownictwa Lasów Państwowych. Autorka ma świadomość, iż bezpośrednie uczestnictwo w pracach gospodarczych czy też dostęp do danych z systemu SILP wiąże się z naruszeniem ochrony danych wrażliwych.

Wnioski z przeprowadzonego przeglądu literatury wskazują na potrzebę wprowadzenia zmian w systemie rachunkowości LP. Wynika to choćby z nowych potrzeb informacyjnych Służb Leśnych, prowadzących wielofunkcyjną i zrównoważoną gospodarkę leśną. Sprawowanie zarządu nad lasami Skarbu Państwa nakłada na Lasy Państwowe obowiązek odpowiedzialnego zarządzania finansami tej jednostki, a pomiar kosztów oraz odpowiednie ich kształtowanie ma istotne znaczenie w ocenie ekonomicznej efektywności prowadzonej gospodarki leśnej. Powyższe rozważania pozwalają na potwierdzenie pierwszej tezy pomocniczej postawionej we wstępie rozprawy.

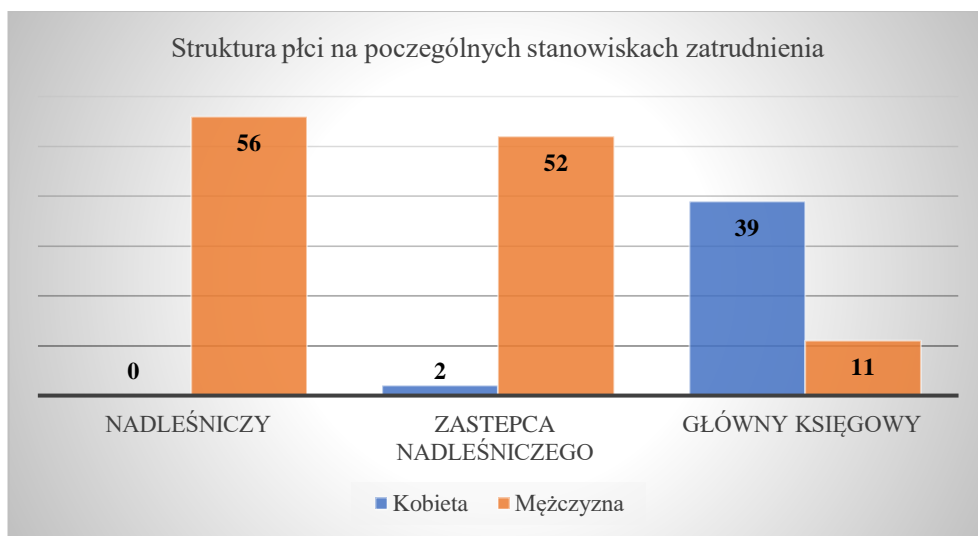
Kolejny podrozdział rozprawy został poświęcony badaniu ankietowemu, potwierdzającemu słuszność podjętej próby identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej

odpowiedzialności. Ankieta została skierowana do zarządzających podstawową jednostką gospodarczą i organizacyjną w strukturze Lasów Państwowych, czyli do wybranych pracowników nadleśnictw. W nadleśnictwie prowadzona jest realna gospodarka leśna, czyli prace w zakresie hodowli, ochrony lasu, ochrony przeciwpożarowej, pozyskania drewna, a także melioracji gruntów leśnych i nieleśnych, budowy dróg leśnych i budowli związanych z gospodarstwem leśnym. Budowa ankiety oraz jej wyniki omówiono w kolejnym podrozdziale rozprawy.

4.1.3. Potrzeba identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych - wyniki badania ankietowego.

Celem badania jest potwierdzenie przekonania autorki odnośnie do celowości podjętej problematyki zawartej w rozprawie doktorskiej, ale także rozwinięcie dyskusji wśród praktyków i naukowców nad koniecznymi zmianami w systemie rachunkowości Lasów Państwowych. Badanie zostało przeprowadzone w celowo dobranej grupie pracowników Lasów Państwowych. Badanie podzielono na dwa etapy, pierwszy to badanie pilotażowe, drugi etap to badanie zasadnicze. Nadleśnictwa należące do struktury Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Szczecinku zostały objęte badaniem pilotażowym mającym miejsce w latach 2015–2018, tj. przeprowadzone zostały wywiady bezpośrednie z pracownikami nadleśnictw, a także zarządem regionalnej dyrekcji. Badanie pilotażowe potwierdziło potrzebę identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności ponoszonych przez nadleśnictwa Lasów Państwowych. Wywiady bezpośrednie z pracownikami jednostek organizacyjnych RDLP w Szczecinku pozwoliły na zapoznanie się z głównymi potrzebami informacyjnymi oraz dylematami decyzyjnymi związanymi z szeroko pojętą zrównoważoną gospodarką leśną. Drugi etap to badanie ankietowe. Kwestionariusz ankiety w formie elektronicznej został przesłany do pracowników nadleśnictw zatrudnionych na stanowisku Nadleśniczego, Zastępcy Nadleśniczego oraz Głównego Księgowego. Ankietę rozesłano do pozostałych szesnastu regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych – czyli do 416 nadleśnictw. Łącznie między październikiem a listopadem 2020 roku przesłano 1228 ankiet, zwrócono prawidłowo wypełnione 160 ankiet, to jest ok. 13%. Ankieta składa się z dwóch pytań zamkniętych (odpowiedzi według skali) oraz metryki. W badaniu wzięło udział 119 mężczyzn oraz 41 kobiet. Mniejszy udział kobiet w ankiecie jest potwierdzeniem ogólnych statystyk dotyczących struktury płci w Lasach Państwowych, tj. niecałe 30% zatrudnionych to kobiety, z czego kierownicze stanowiska są zajmowane przez 13% kobiet. W badanej grupie nie wzięła udziału

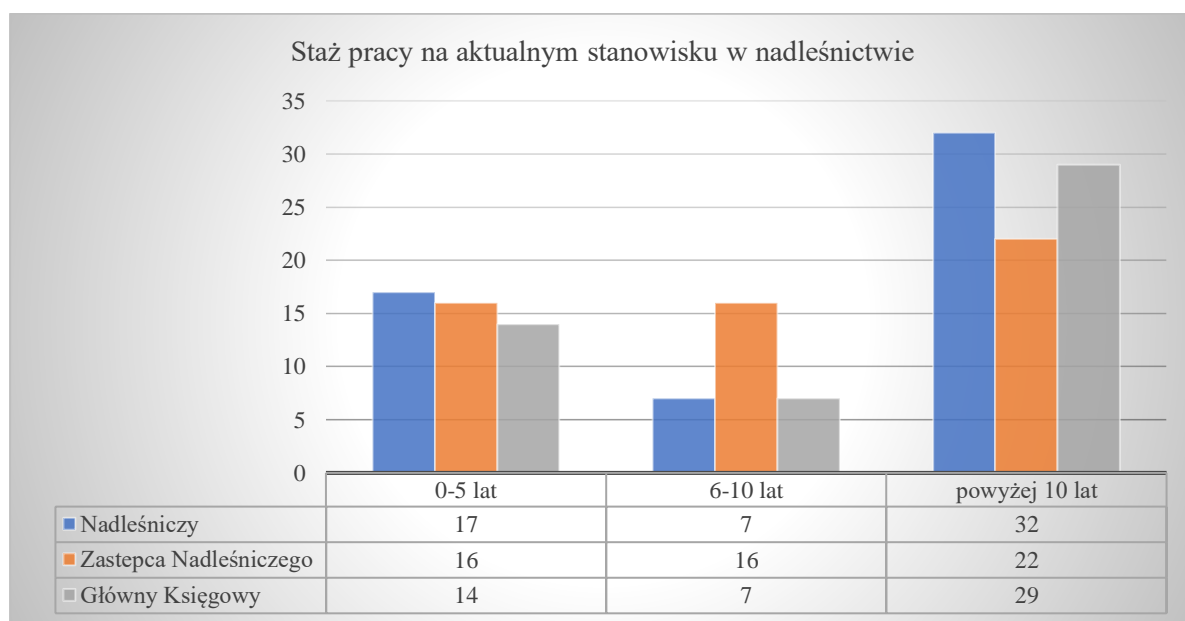
żadna kobieta zatrudniona na stanowisku nadleśniczego, natomiast ponad 95% ankietowanych kobiet to osoby zajmujące stanowisko Głównego Księgowego. Szczegółową strukturę płci oraz zatrudnienie na poszczególnych stanowiska pracy w nadleśnictwie prezentuje ilustracja 4.3.



Ilustracja 4.3. Struktura płci na poszczególnych stanowiskach zatrudnienia

Źródło: opracowanie własne

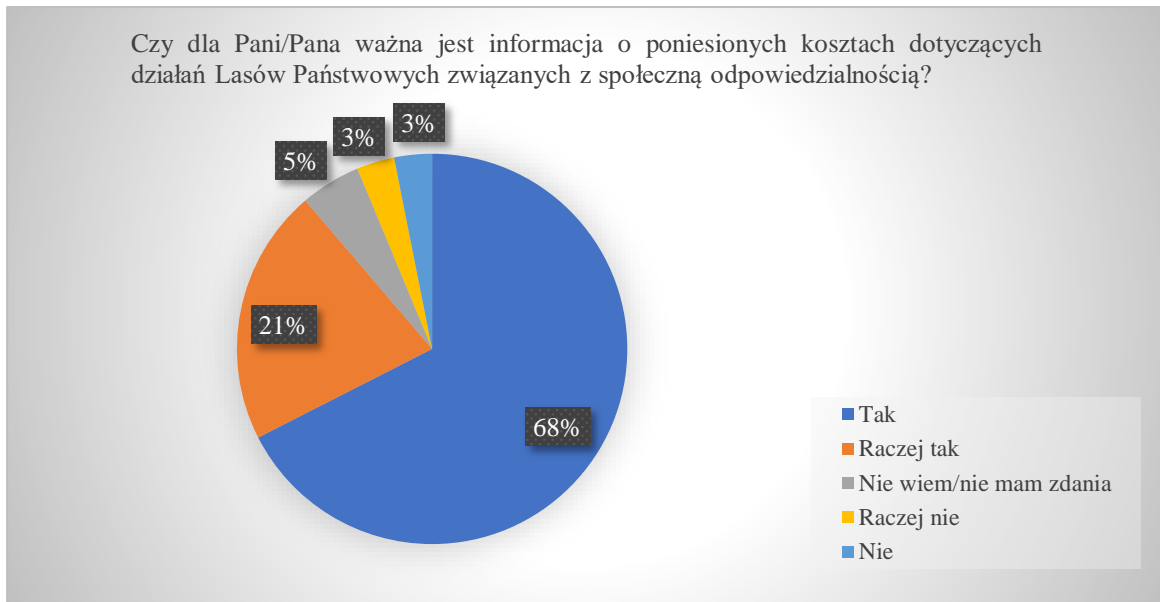
Większość badanych (52%) posiada długi staż pracy na danym stanowisku, czyli ponad 10 lat. W grupie najbardziej doświadczonych pracowników nadleśnictw, najwięcej odpowiedzi pochodzi od nadleśniczych i głównych księgowych, a najmniej od kardy zarządzającej, która zatrudniona jest na tych stanowiskach między 6 a 10 lat – stanowią one tylko 18% wszystkich respondentów. Szczegółowe dane o stażu pracy w przekroju stanowisk zajmowanych w nadleśnictwie wśród badanej grupy prezentuje Ilustracja 4.4.



Ilustracja 4.4. Staż pracy ankietowanych

Źródło: opracowanie własne

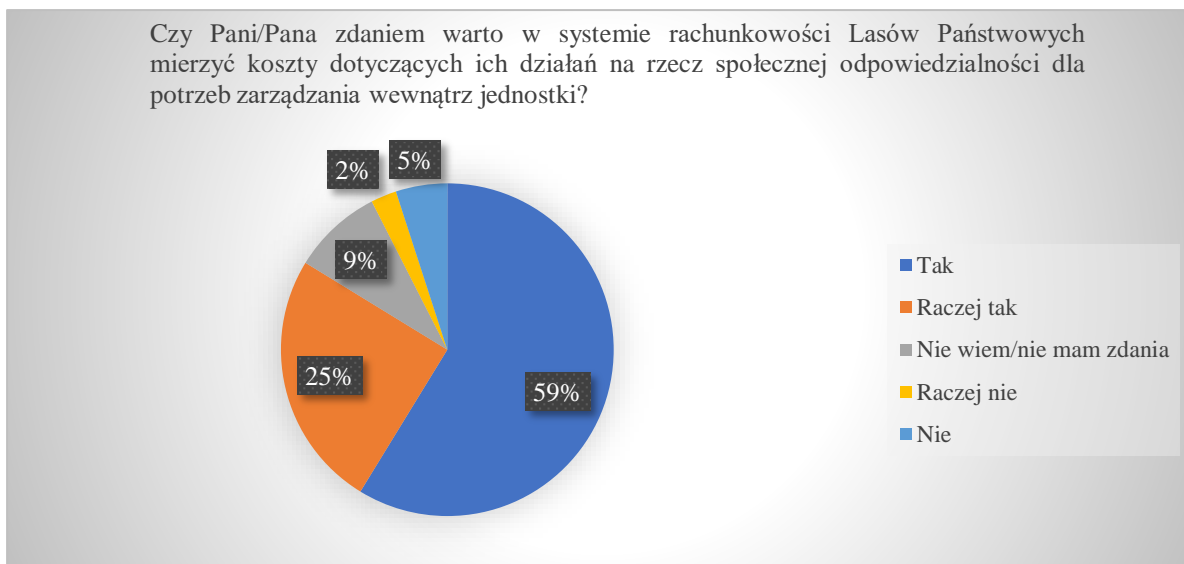
Pierwsze pytanie dotyczyło istotności informacji o poniesionych kosztach dotyczących działań Lasów Państwowych związanych z społeczną odpowiedzialnością. Zdaniem 89% ankietowanych nadleśniczych, zastępców nadleśniczego i głównych księgowych informacja ta jest dla nich ważna, natomiast 6% udzielonych odpowiedzi było negatywnych. Odpowiedzi na pytanie 1 zostało przedstawione na Ilustracji 4.5.



Ilustracja 4.5. Struktura odpowiedzi – pytanie 1

Źródło: opracowanie własne

W drugim pytaniu poproszono o potwierdzenie potrzeby mierzenia kosztów dotyczących działań na rzecz społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych dla potrzeb zarządzania wewnątrz jednostki. Ponad 80% ankietowanych potwierdziło, iż warto mierzyć koszty społecznej odpowiedzialności LP, a niecałe 10% ankietowanych nie miało zadania w tym temacie. Zaledwie 5% odpowiadających stwierdziło, że nie warto mierzyć kosztów w tym przekroju informacyjnym.



Ilustracja 4.6. Struktura odpowiedzi – pytanie 2

Źródło: opracowanie własne

Podsumowując, kierownictwo Lasów Państwowych jest zainteresowane informacjami dotyczącymi kosztów społecznej odpowiedzialności. Zarządzanie taką jednostką jak Lasy Państwowe wymusza, aby monitorować, kontrolować i raportować koszty i korzyści związane z różnymi działaniami związanymi z CSR. Dzięki temu można mierzyć i oceniać skuteczność działań CSR, a także podejmować decyzje na podstawie rzeczywistych kosztów i korzyści. Informacje o kosztach związanych ze społeczną odpowiedzialnością pozwalają na lepsze zrozumienie wpływu działań tych na organizację oraz na podejmowanie lepszych decyzji biznesowych. W ten sposób kierownictwo Lasów Państwowych może lepiej zarządzać zasobami leśnymi i osiągać cele biznesowe przy jednoczesnym zachowaniu zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialności społecznej. Z drugiej strony, kierownictwo Lasów Państwowych jest również zainteresowane korzyściami związanymi z działaniami CSR, takimi jak poprawa wizerunku firmy, zwiększenie zaangażowania pracowników, zwiększenie zaufania społecznego czy zwiększenie efektywności operacyjnej. Wyniki badania stanowią przesłanki opracowania propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych oraz stanowią podstawę do przyjęcia drugiej tezy pomocniczej postawionej w rozprawie.

4.2. Propozycja identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w rachunkowości Lasów Państwowych.

4.2.1. Podstawowe założenia.

W celu identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych wykorzystano założenia koncepcji rachunku kosztów działań. Koncepcja ta dotyczy głównie rozliczania kosztów pośrednich na produkty odpowiednio w stosunku do działań wywołujących te koszty. W niniejszym opracowaniu wykorzystano podstawowe założenia tego rachunku, mówiące o postrzeganiu podmiotu gospodarczego przez pryzmat procesów i działań niezbędnych do wytworzenia i sprzedaży określonych wyrobów. To działania są przyczynami powstawania kosztów, a więc ich właściwie wyodrębnienie w przedsiębiorstwie stanowi punkt wyjścia do stosowania kalkulacji opartej na działaniach.

Z punktu widzenia specyfiki działalności Lasów Państwowych identyfikacja procesów związanych ze społeczną odpowiedzialnością, a następnie wyodrębnienie działań w ramach tych procesów jest kluczowym aspektem z punktu widzenia pomiaru kosztów w Lasach Państwowych. Identyfikacja procesów i działań występujących w Lasach Państwowych jest zatem pierwszym etapem tej propozycji. Działania te zostały podzielone na działalność związaną ze społeczną odpowiedzialnością jednostki oraz działalność pozostałą. Działania w zakresie społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych zostały podzielone zgodnie z zaproponowanymi w rozdziale III tej rozprawy procesami związanymi z pozaprodukcyjnymi funkcjami działalności tej jednostki.

Drugi etap to ustalenie kosztów społecznej działalności wyodrębnionych działań. Dokonano tu przyporządkowania kosztów poszczególnym działaniom oraz określono podstawy rozliczania tych kosztów na działania – czyli na tzw. nośniki kosztów zasobów. Wyznaczanie podstaw rozliczania kosztów społecznej odpowiedzialności na działania uwzględnia związek przyczynowo – skutkowy z danym działaniem, a ich poziom jest możliwy do zaobserwowania.

Etap trzeci jest rezultatem propozycji opracowanych w etapie pierwszym i drugim. Głównym zadaniem tego etapu jest określenie nośników kosztów działań dla każdego ze zidentyfikowanych uprzednio działań. Nośniki kosztów działań stanowią podstawową metrykę do rozliczania kosztów skumulowanych w ramach konkretnych działań. Pominięto w tym etapie analizę możliwości łączenia działań dla celów kalkulacji kosztów społecznej odpowiedzialności, gdyż w działalności Lasów Państwowych wykonywane są określone

zadania związane z osiąganymi przychodami w danym roku oraz zadania nie mające współmiernych przychodów.

Rozważania zawarte w rozprawie wskazują na potrzebę opracowania propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w jedynym gospodarstwie leśnym w Polsce. Wskazują na to przeprowadzone studia literaturowe oraz badania własne, a sformułowane przez autorkę wnioski nie odbiegają od ustaleń innych badaczy. U podstaw propozycji leży głębokie przekonanie autorki o tym, że zagadnienie społecznej odpowiedzialności, tak ważne dla Lasów Państwowych, powinno być właściwie ujmowane w systemie rachunkowości tej jednostki. W opinii autorki jedna z największych korzyści wprowadzenia proponowanych rozwiązań to określanie kierunków przyszłego działania tej organizacji oraz ułatwienie podejmowania decyzji o charakterze ekonomicznym, społecznym i ekologicznym, tak istotnych dla prowadzenia zrównoważonej gospodarki leśnej. Jednocześnie autorka rozprawy ma świadomość, że przedstawiona propozycja nie jest doskonała i będzie wymagała pogłębionych badań w przyszłości. Załącznik 2 do niniejszej rozprawy zawiera schemat ilustrujący ujęcie modelowe propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych (załącznik 2).

4.2.2. Identyfikacja procesów społecznej odpowiedzialności.

Zidentyfikowano trzy wymiary społecznej odpowiedzialności w działalności Lasów Państwowych: wymiar środowiskowy, społeczny oraz ekonomiczny. Wymiar środowiskowy to procesy bezpośrednio związane ze społeczną odpowiedzialnością. W wymiarze społecznym i ekonomicznym zidentyfikowano procesy związane pośrednio oraz bezpośrednio ze społeczną odpowiedzialnością.

W pierwszym etapie zaproponowanego rachunku kosztów społecznej odpowiedzialności wyodrębniono procesy i działania występujące w Lasach Państwowych i zaprezentowano je w podziale na trzy wymiary. Na potrzeby pracy definiowano proces jako zespół powiązanych ze sobą działań nakierowanych na osiągnięcie określonego celu, a działanie jako pracę lub zespół czynności wykonywanych w organizacji, którego wyodrębnienie i analiza są przydatne z punktu widzenia rachunku kosztów działań i zarządzania kosztami działań. Proces tworzy zespół działań wykonywanych w organizacji, natomiast czynność jest składnikiem działania, które trzeba zrealizować, aby wykonać działanie (por. Sobańska, red., 2012).

W ramach wymiaru środowiskowego wyróżniono takie procesy jak:

- zrównoważona gospodarka leśna (urządzanie lasu),
- ochrona przyrody,
- odnowa i rekultywacja lasu.

Procesy wymiaru środowiskowego zostały zestawione w tabelach 4.4.–4.6. gdzie podzielono je na działania oraz krótko scharakteryzowano.

Tabela 4.4. Wymiar środowiskowy – zrównoważona gospodarka leśna

Lp.	Wymiar środowiskowy działalności Lasów Państwowych	Proces	Działania
1.	Zrównoważone gospodarka leśna	Nasiennictwo	Pozyskanie, zbiór, zakup nasion, szyszek i owoców oraz ich wyłuszczenie
			Tworzenie zapasów nasion – przechowywanie, przysposobienie i stratyfikacja nasion
			Utrzymanie obiektów, maszyn i urządzeń związanych z gospodarką nasienną
		Selekcja	Zagospodarowanie drzewostanów nasiennych i zachowawczych
			Tworzenie i prowadzenie plantacji nasiennej, tj. uprawa ze szczepów pochodzących z drzew doborowych.
			Tworzenie i prowadzenie plantacji powstałych w oparciu o sadzonki z nasion
			Przeprowadzenie selekcji indywidualnej
			Zakładanie, utrzymanie i pielęgnacja arboretum leśnego
			Tworzenie i prowadzenie archiwum klonów
			Hodowla lasu
		Prace związane z odnowieniami i zalesieniami	
		Przeprowadzanie zabiegów mających na celu wprowadzenie sadzonek (łącznie z ich wartością) na powierzchniach, na których w latach poprzednich wykonywano zalesienia lub odnowienia	
		Prowadzenie czynności gospodarczych wchodzących w zakres pielęgnowania lasu	
		Prowadzenie czynności gospodarczych związanych z przebudową i odbudową drzewostanów uszkodzonych przez szkodliwe działanie pyłów i gazów, pożary i inne klęski żywiołowe spowodowane czynnikami biotycznymi albo abiotycznymi	
		Przygotowania gleby do odnowień i zalesień (melioracje agrotechniczne)	
		Wprowadzenia, pielęgnacji drzew i krzewów na powierzchniach niezwiązanych z gospodarką leśną	
		Utrzymanie maszyn i urządzeń do hodowli lasu, w tym szkółki leśnej.	

Źródło: opracowanie własne.

Wymiar środowiskowy to działania Lasów Państwowych związane z prowadzeniem zrównoważonej gospodarki leśnej. Oznacza to kształtowanie struktury lasu w sposób zapewniający trwałe zachowanie ich biologicznego bogactwa, a także wysoką produktywność przy jednoczesnym zachowaniu zdolności do wypełniania obecnie i w przyszłości wszystkich

istotnych funkcji lasu bez szkody dla ekosystemu. Procesy związane z zagospodarowaniem lasu (tab. 4.4.) są kluczowe dla zachowania trwałości lasów wobec przyszłych pokoleń. Niewłaściwe lub nietrafione decyzje podejmowane w ramach tego procesu będą miały konsekwencje długoterminowe, czasem nawet zagrażające trwałości lasów. Zidentyfikowane działania związane ze społeczną odpowiedzialnością w ramach tego procesu posiadają przypisane miejsca powstawania kosztów (MPK) w systemie informacyjnym Lasów Państwowych. Działania związane z zagospodarowaniem lasu są finansowane z zysków wypracowanych przez Lasy Państwowe, a przypisanie kosztów ponoszonych na te działania i współmiernych im przychodów w krótkim okresie jest obecnie niemożliwe.

Tabela 4.5. Wymiar środowiskowy – ochrona lasu

Lp.	Wymiar środowiskowy działalności Lasów Państwowych	Proces	Działania
2.	Ochrona lasu	Ochrona lasu przed czynnikami szkodliwymi	Zbiór materiałów prognostycznych
		Ograniczenie występowania szkodliwych organizmów	Ograniczanie liczebności szkodliwych owadów
			Ograniczanie powierzchni występowania grzybów
			Zwalczanie nicieni
			Ochrona różnorodności biologicznej
		Ochrona lasu przed zwierzętami	Ochrona przed zwierzyną
			Ochrona przed gryzoniami
			Utrzymanie maszyn i urządzeń ochrony lasu
		Ochrona przyrody	Ochrona rezerwatów i innych obszarów objętych ochroną prawną
			Ochrona siedlisk oraz ochrona gatunkowa grzybów, roślin i zwierząt
			Programy ochrony przyrody w nadleśnictwie
			Pozostałe prace z ochrony przyrody

Źródło: opracowanie własne.

Lasy Państwowe podejmują szereg działań w celu ochrony przyrody. W ramach gospodarowania lasami stosuje się zasady zrównoważonego rozwoju, które uwzględniają ochronę przyrody. W praktyce oznacza to m.in. prowadzenie odnawialnej gospodarki leśnej, ochronę starych drzewostanów, utrzymanie różnorodności biologicznej oraz dbałość o siedliska przyrodnicze. Ochrona przed szkodnikami i chorobami to również ważne działania realizowane przez Lasy Państwowe, mające na celu zapobieganie i zwalczanie szkodników i chorób leśnych, które mogą powodować znaczne szkody w drzewostanach. Nie można pominąć również działań związanych z ochroną gatunków zagrożonych, w tym prowadzenie programów dotyczących: reintrodukcji gatunków, ochrony i monitorowania gniazd lęgowych ptaków,

ochrony populacji łośi i wilków oraz ochrony cennych siedlisk roślinnych. Ponadto tworzenie parków krajobrazowych, rezerwatów przyrody i obszarów Natura 2000, czyli terenów o szczególnych walorach przyrodniczych, krajobrazowych lub kulturowych to również obszar działań Lasów Państwowych (zob. tab. 4.5.). Wszystkie te działania pozwalają na ochronę i zachowanie różnorodności biologicznej, krajobrazowej i genetycznej, a także zapewniają odpowiednie warunki dla zachowania siedlisk przyrodniczych oraz gatunków dziko żyjących zwierząt i roślin.

Tabela 4.6. Wymiar środowiskowy - odnowa i rekultywacja lasu

Lp.	Wymiar środowiskowy działalności Lasów Państwowych	Proces	Działania
3.	Odnowa i rekultywacja lasu	Rekultywacja i zalesienie gruntów	Wszelkie prace związane z zakładaniem i ochroną lasu na gruntach dotąd nieleśnych, głównie na nieużytkach, wydmach piaszczystych i gruntach porolnych.
		Przebudowa drzewostanów w przypadku zagrożenia ich trwałości	Przebudowa i odbudowa drzewostanów uszkodzonych przez szkodliwe działanie pyłów i gazów oraz pożary lub inne klęski żywiołowe spowodowane czynnikami biotycznymi albo abiotycznymi, finansowanych ze środków budżetu państwa (określonych w ustawie o lasach).

Źródło: opracowanie własne.

W działalności Lasów Państwowych rekultywacja i odnowa lasu są bardzo ważnymi elementami ochrony i zarządzania zasobami leśnymi. Lasy Państwowe nadzorują i prowadzą działania mające na celu przywrócenie naturalnych procesów ekologicznych w lesie, takich jak m.in. odnowa drzewostanów poprzez sadzenie drzew, pielęgnację lasu, ochronę przed pożarami i szkodnikami, a także odtwarzanie siedlisk naturalnych dla zwierząt (tab. 4.6). Wszystkie te działania mają na celu zapewnienie trwałego i zrównoważonego zarządzania lasami oraz ich ochrony dla przyszłych pokoleń.

Działania gospodarcze wyodrębnione w ramach wymiaru środowiskowego są przewidziane w ustawie o lasach, tym większe znaczenie ma ich kontrola dla właściwego zarządzania środkami budżetowymi oraz środkami finansowymi Lasów Państwowych. Wydaje się zatem zasadny pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności ponoszonych w ramach tych działań.

W wymiarze społecznym działalności Lasów Państwowych zidentyfikowano trzynaście działań ogólnych (tab. 4.7.–4.12.). Jest to złożony i wielowątkowy wymiar, w którym wyszczególnione działania dotyczą zadań mających wpływ na zarządzanie wewnątrz jednostki

jak i na jej zewnętrzne otoczenie. W wymiarze tym zidentyfikowano również działania, które do tej pory nie miały odwzorowania w systemie finansowo księgowym Lasów Państwowych. Należą do nich takie aspekty działalności jak kultura i wizerunek publiczny, estetyka, emocje społeczne, technologia, partycypacja, polityka społeczna i prawo, a także komunikacja. Choć w działalności Lasów Państwowych zadania te są wykonywane, to nie wiąże się ich z zagadnieniem społecznej odpowiedzialności tej jednostki. Może mieć to związek z trudnościami w określeniu czego dokładnie może dotyczyć działalność taka jak kultura i wizerunek publiczny czy też estetyka, a w konsekwencji z trudnościami z pomiarem tych działań.

Tabela 4.7. Wymiar społeczny – część 1.

Lp.	Wymiar społeczny działalności Lasów Państwowych	Procesy	Działania
1.	Kultura i wizerunek publiczny	Wspieranie kultury i dziedzictwa narodowego	Tworzenie, ochrona, dziedziczenie zidentyfikowanych, zmapowanych i chronionych miejsc i tradycji historycznych, kulturowych i religijnych.
		Promocja kultury leśnej	Organizacja wystaw, wydarzeń, pokazów lub muzeum kultury leśnej i inne działania.
2.	Estetyka	Zachowanie estetycznego i komfortowego środowiska dla społeczności lokalnej	Sprzątanie lasów oraz wywóz odpadów.
			Udostępnianie arboretum leśnego
3.	Edukacja i nauka	Działania związane z edukacją leśną i badaniami naukowymi.	Tworzenie oraz bieżące utrzymanie Leśnych Kompleksów Promocyjnych
			Finansowanie badań naukowych.
			Utrzymanie ośrodka badawczego zarządzanego autonomicznie.
			Organizacja lekcji wiedzy o leśnictwie i geografii wśród społeczeństwa.
			Wydawanie materiałów publikacyjnych dotyczących umiejętności, wiedzy i technologii w zakresie gospodarki leśnej
			Pozostała działalność edukacyjna
4.	Emocje społeczne	Integracja między organizacją a społecznością lokalną.	Organizacja wydarzeń oraz imprez dla społeczności lokalnej.
			Tworzenie i utrzymywanie miejsc spotkań społeczności lokalnej.

Źródło: opracowanie własne.

Lasy Państwowej podkreślają, iż edukacja leśna to jeden z priorytetów Lasów Państwowych. Jej główne zadanie to upowszechnianie wiedzy na temat lasów, ich funkcji, znaczenia dla środowiska oraz sposobów ich ochrony i zagospodarowania, ale drugim

kluczowym zadaniem jest również budowanie pozytywnego wizerunku Lasów Państwowych w społeczeństwie. Programy i warsztaty edukacyjne, a także kampanie społeczne (takie jak np. "Czyste lasy", które mają na celu zachęcenie ludzi do dbania o środowisko i chronienia lasów) organizowane przez Lasy Państwowe są adresowane do różnych grup odbiorców, takich jak dzieci, młodzież, dorośli, nauczyciele. Działalność edukacyjna w Lasach Państwowych ma na celu zwiększenie świadomości społeczeństwa na temat znaczenia lasów dla przyrody i ludzi, a także propagowanie działań proekologicznych i prozdrowotnych. Edukacja leśna jest finansowana głównie ze środków finansowych Lasów Państwowych, czyli przeważnie są to wydatki własne nadleśnictw (86,77%), środki funduszu leśnego (1,46%), środki z wojewódzkich funduszy ochrony środowiska (3,04%) (zob. Raport edukacyjny 2021, s. 64).

Ochrona dziedzictwa kulturowego w Lasach Państwowych polega między innymi na prowadzeniu prac konserwatorskich i restauratorskich zabytków kultury, takich jak grodziska, pałace i parki, aby zachować dziedzictwo kulturowe dla przyszłych pokoleń.

Działalność w ramach rekreacji i turystyki w Lasach Państwowych ma na celu umożliwienie społeczeństwu korzystanie z walorów przyrodniczych, krajobrazowych i kulturowych lasów. Lasy Państwowe oferują infrastrukturę turystyczną, taką jak szlaki piesze i rowerowe, miejsca na ogniska, wiaty, ławki i stoły piknikowe, place zabaw i campingi. Wszystko po to, aby turyści mogli wygodnie i bezpiecznie korzystać z lasów. Ponadto jest organizowanych wiele imprez i wydarzeń, takich jak rajdy rowerowe, rajdy piesze, pikniki, festyny, koncerty i wystawy. Działalność w ramach rekreacji i turystyki to utrzymanie obiektów leśnych ogólnego przeznaczenia, ale także zakładanie kompleksów promocyjnych ośrodków wypoczynkowych i ich utrzymanie. Lasy Państwowe oferują możliwość noclegu w gospodarstwach agroturystycznych zlokalizowanych w obrębie lasów. Turyści mogą w ten sposób poznać tradycyjne gospodarstwa wiejskie oraz skosztować regionalnych potraw.

Lasy Państwowe prowadzą również działalność łowiecką, która jest jedną z form rekreacji. W Lasach Państwowych organizowane są polowania na zwierzyne łowną, które są przeprowadzane zgodnie z zasadami ochrony przyrody i w trosce o zachowanie równowagi ekosystemów (tab. 4.8.).

Tabela 4.8. Wymiar społeczny – część 2.

Lp.	Wymiar społeczny działalności Lasów Państwowych	Procesy	Działania
	Rekreacja i turystyka		Zakładanie i utrzymanie Leśnych Kompleksów Promocyjnych.

5.	Utrzymanie obiektów leśnych (infrastruktury) ogólnego przeznaczenia	Utrzymanie infrastruktury turystycznej.
		Utrzymanie pozostałych obiektów i urządzeń infrastruktury ogólnego przeznaczenia.
	Gospodarka łowiecka w OHZ LP	Utrzymanie ośrodków szkoleniowo-wypoczynkowych.
		Organizacji polowań.
		Utrzymanie psów myśliwskich.
		Utrzymanie kwater myśliwskich.
		Łowieckie zagospodarowanie obwodu
		Ochrona pól i pól rolnych, położonych w obrębie OHZ LP, przed szkodami wyrządzanymi przez zwierzynę (grodzenia, pilnowanie, odstraszenie itp.)
		Prowadzenia introdukcji zwierząt łownych
		Gospodarka łowiecka w obwodach wydzierżawionych

Źródło: opracowanie własne.

Działalność (gospodarka) łowiecka prowadzona jest w ośrodkach hodowli zwierzyny Lasów Państwowych. Działalność łowiecka w Lasach Państwowych może być traktowana jako jedno z działań związanych ze społeczną odpowiedzialnością, ponieważ łowiectwo przyczynia się do ochrony przyrody i bioróżnorodności oraz kształtowania postaw ekologicznych wśród społeczności lokalnych. W praktyce, w Lasach Państwowych w Polsce prowadzona jest działalność łowiecka zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju i w taki sposób, aby minimalizować negatywne skutki dla środowiska naturalnego i zwierząt łownych. Kultura łowiecka to dziedzina życia społecznego, związana nie tylko z polowaniami, ale także z ochroną przyrody, posiada walory kulturotwórcze, wychowawcze, rekreacyjne oraz gospodarcze. To także ścisła współpraca z lokalnym rolnikami, ochrona ich pól przed szkodami powodowanymi przez zwierzęta leśne. Ponadto, część wpływów związanych z prowadzeniem działalności łowieckiej przekazywana jest na cele związane z ochroną przyrody i bioróżnorodności. W ten sposób działalność łowiecka w Lasach Państwowych w Polsce może stanowić jeden z elementów społecznej odpowiedzialności tej instytucji. Jednak należy zaznaczyć, że kwestia wpływu łowiectwa na środowisko i zwierzęta łowne jest nadal przedmiotem licznych debat i kontrowersji.

Tabela 4.9. Wymiar społeczny – część 3.

Lp.	Wymiar społeczny działalności Lasów Państwowych	Procesy	Działania
-----	---	---------	-----------

6.	Zdrowie	Zapewnienie do miejsc i infrastruktury mającej wpływ na zdrowie fizyczne i psychiczne społeczeństwa.	Tworzenie i utrzymanie miejsc do ćwiczeń i treningów sportowych.
			Utrzymanie dostępu do lasu oraz infrastruktury leśnej dla osób z niepełnosprawnością fizyczną lub psychiczną.
7.	Produkty/usługi	Zapewnianie żywności, przypraw i niedrzewnych produktów leśnych do użytku przez społeczności lokalne.	Organizacja miejsc sprzedaży produktów leśnych.

Źródło: opracowanie własne.

W Lasach Państwowych są prowadzone działania wspierające zdrowie fizyczne i psychiczne społeczeństwa. Do głównych działań w tym zakresie należą: udostępnianie miejsc do aktywnego wypoczynku i turystyki, a także prowadzenie kampanii edukacyjnych na temat zdrowego stylu życia oraz wpływu lasów na zdrowie, aby zwiększyć świadomość społeczeństwa na ten temat. Zapewniany jest również dostęp do ekologicznej, naturalnej i zdrowej żywności pochodzącej z lasu, promowane jest spożywanie dziczyzny, miodów oraz płodów runa leśnego. Wszystkie te działania mają na celu poprawę zdrowia i dobre samopoczucie społeczeństwa, jak również wpływają na poprawę jakości środowiska i ochronę bioróżnorodności (tab. 4.9).

Realizacja społecznej odpowiedzialności w kwestii zatrudnienia znajduje również odzworowanie w działaniach Lasów Państwowych. Organizacja ta angażuje pracowników zgodnie z zasadami równości i niedyskryminacji, co oznacza, że nie ma żadnych ograniczeń co do płci, rasy, wyznania, orientacji seksualnej czy też wieku. Lasy Państwowe stawiają również na rozwój swoich pracowników, oferując szkolenia, kursy i różnego rodzaju programy rozwoju osobistego i zawodowego. W ten sposób pracownicy firmy mają możliwość zdobywania nowych kwalifikacji i umiejętności. Lasy Państwowe dbają o bezpieczeństwo i dobre warunki pracy swoich pracowników, zapewniając im nie tylko odpowiednie narzędzia i sprzęt, ale również opiekę medyczną, ubezpieczenia oraz inne korzyści socjalne. Osoby niepełnosprawne angażowane są do pracy przez Lasy Państwowe, zapewniając im dostęp do odpowiedniego sprzętu i narzędzi, które umożliwiają im wykonywanie swoich obowiązków. Lasy Państwowe dążą również do integracji osób niepełnosprawnych z pozostałymi pracownikami, co sprzyja budowaniu pozytywnego wizerunku gospodarstwa leśnego oraz rozwijaniu kultury organizacyjnej opartej na szacunku i tolerancji.

Tabela 4.10. Wymiar społeczny – część 4.

Lp.	Wymiar społeczny działalności Lasów Państwowych	Procesy	Działania		
8.	Zatrudnienie	Polityka socjalna pracowników	Integracja pracowników		
			Dodatkowe ubezpieczenia oraz inne programy i fundusze zdrowotne lub emerytalne.		
			Utrzymanie ośrodków szkoleniowo-wypoczynkowych.		
			Utrzymanie mieszkań i osad pracowników		
		BHP oraz rozwój pracowników	Organizacja szkolenia zawodowego oraz edukacji skierowanej do pracowników		
			Zapewnienie środków bezpieczeństwa i higieny pracy		
9.	Technologia	Komputeryzacja i cyfryzacja działalności.	Rozwój nowych technologii IT.		
			Finansowanie badań i rozwoju w obszarze nowych technologii.		
			Dostępność cyfrowa	Organizacja i utrzymanie informatycznego systemu zarządzania lasem.	
				Udostępnianie informacji o lasach w mediach społecznościowych i Internecie.	
		10.	Partycypacja	Zarządzanie społecznością lokalną	Organizacja narada techniczno-gospodarcza dot. planu urzędzenia lasu.
					Działania wolontariuszy leśnych i wsparcie działań charytatywnych.
	Zarządzanie lasu w ramach współpracy z własnością prywatną.	Utrzymanie nadzoru nad lasami nie stanowiącymi własności Skarbu Państwa.			
11.	Polityka społeczna i prawo	Ocena technik zarządzania ekosystemami leśnymi.	Wdrożenie certyfikacji w zakresie zagospodarowania lasu oraz pozyskania drewna i innych surowców drzewnych.		

Źródło: opracowanie własne.

Lasy Państwowe wykorzystują nowoczesne technologie. Za pomocą technologii satelitarnych i dronów jednostka ta w sposób dokładny i skuteczny monitoruje i zarządza, a także chroni zasoby leśne. Dodatkowo wykorzystywany jest zaawansowany system informatycznej i elektronicznej rejestracji danych, pozwalający na efektywne zarządzanie Lasami Państwowymi. Pozwala to na szybki łatwy dostęp do informacji na temat stanu drzewostanu, wymagań ekologicznych czy planowanych prac leśnych. Wykorzystanie energii odnawialnej w Lasach Państwowych również można zaliczyć do działań związanych ze społeczną odpowiedzialnością. Od lutego 2017 r. można wykorzystywać energię odnawialną, np. poprzez budowę elektrowni wodnych czy instalowanie paneli słonecznych. Można zmniejszyć zużycie energii z tradycyjnych źródeł i ograniczyć emisję szkodliwych gazów.

Partycypacja w społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych to proces angażowania społeczności lokalnych, organizacji pozarządowych, ekspertów i innych zainteresowanych stron w podejmowanie decyzji dotyczących zarządzania lasami w sposób odpowiedzialny społecznie i ekologicznie. Partycypacja ta może przybierać różne formy i działania, takie jak: publiczne konsultacje, spotkania z mieszkańcami okolicznych wsi, a także udział w konferencjach, warsztatach i innych wydarzeniach mających na celu wymianę informacji i opinii na temat zarządzania lasami.

W obszarze polityki społecznej i prawa działania Lasów Państwowych zmierzają do ustanowienia wytycznych i regulacji, które mają na celu zapewnienie zarządzania lasami w sposób odpowiedzialny społecznie i ekologicznie (tab. 4.10.).

Tabela 4.11. Wymiar społeczny – część 5.

Lp.	Wymiar społeczny działalności Lasów Państwowych	Procesy	Działania
12.	Bezpieczeństwo i ochrona	Ochrona lasu przed pożarami i nielegalnym pozyskiwaniem drewna.	Działalność Straży Leśnej
			Zabiegi zabezpieczające obszary leśne przed pożarem
			Pozostałe zabiegi z zakresu ochrony przeciwpożarowej lasu
			Zabiegi ratownicze
			Obsługa, konserwacja i utrzymanie sieci do wykrywania pożarów oraz sprzętu ppoż.

			Utrzymanie obiektów wodno – melioracyjnych
			Utrzymanie dróg leśnych
			Utrzymanie obiektów wodno – melioracyjnych w ramach realizacji projektów małej retencji
		Ochrona lokalnych społeczności	Edukacja, szkolenia i informacje dotyczące katastrof dla społeczności lokalnych.
			Działania związane z ochroną granic państwa
			Ochrona przeciwpożarowa infrastruktury ogólnego przeznaczenia.

Źródło: opracowanie własne.

Bezpieczeństwo i ochrona w Lasach Państwowych to zasady, wytyczne oraz procedury i działania zapewniające bezpieczeństwo i ochronę zdrowia odwiedzających lasy oraz ochronę środowiska naturalnego. Do głównych zadań w tym obszarze należą działania zapobiegające pożarom lasów oraz reagowanie na kryzysy związane z lasami, w tym np. wiatrołomy czy powodzie. W ramach struktur organizacyjnych w nadleśnictwach jest wyodrębniona Straż Leśna, komórka organizacyjna odpowiedzialna za ochronę lasów państwowych oraz zwierząt i roślin, które w nich występują. Zajmuje się ona m.in. zapobieganiem i zwalczaniem pożarów, patrolowaniem lasów, kontrolą łowiectwa i wędkarstwa, zwalczaniem kłusownictwa oraz monitorowaniem stanu lasów i dzikiej przyrody. Do zadań Straży Leśnej należy także prowadzenie działań edukacyjnych i informacyjnych dla społeczeństwa na temat ochrony lasów i przyrody oraz promowanie zasad zrównoważonego gospodarowania lasami. Współpracuje ona również z innymi jednostkami ochrony przyrody, organami administracji państwowej i samorządowej oraz organizacjami pozarządowymi w celu zapewnienia skutecznej ochrony lasów i dzikiej przyrody (tab. 4.11.).

Komunikacja w zakresie społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych to proces wymiany informacji między Lasami Państwowymi a ich interesariuszami, takimi jak pracownicy, społeczność lokalna, rządy, organizacje pozarządowe, media i inni (tab. 4.12). Celem takiej komunikacji jest budowanie wzajemnego zaufania i zrozumienia, dzielenie się informacjami na temat działań podejmowanych przez Las Państwowy w zakresie zrównoważonego rozwoju, społecznej odpowiedzialności i ochrony środowiska, a także reagowanie na uwagi i sugestie interesariuszy.

Tabela 4.12. Wymiar społeczny – część 6.

Lp.	Wymiar społeczny działalności Lasów Państwowych	Procesy	Działania
13.	Komunikacja	Komunikacja zewnętrzna	Opracowanie i udostępnianie rocznego raportu CSR lub zrównoważonego rozwoju
			Długoterminowy plan zarządzania i rozwoju zasobów.
		Komunikacja wewnętrzna	Udostępnianie narzędzi komunikacji między pracownikami.

Źródło: opracowanie własne.

W ramach procesu komunikacji stosowane są różne narzędzia, takie jak raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu, strony internetowe, media społecznościowe, spotkania z interesariuszami, konsultacje społeczne, audyty społeczne itp. Dzięki temu Lasy Państwowe mogą skutecznie informować o swoich działaniach i reagować na potrzeby i oczekiwania interesariuszy, a także budować swoją reputację jako odpowiedzialny podmiot gospodarczy i społeczny. Choć działania w tym procesie mają miejsce w Lasach Państwowych, to zdaniem autorki dostęp do informacji na większym poziomie szczegółowości jest utrudniony. Sporządzany raport społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych jest raczej broszurą informacyjną, opatrzoną kilkoma wizualizacjami i najważniejszymi informacjami. Dostęp do sprawozdań finansowych jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych jest upubliczniany jedynie na podstawie złożonego wniosku o udostępnienie informacji publicznej.

Wymiar ekonomiczny w Lasach Państwowych dotyczy sposobu, w jaki jednostka ta zarządza zasobami finansowymi i ekonomicznymi, aby osiągać cele zrównoważonej gospodarki leśnej. Jednym z głównych celów wymiaru ekonomicznego jest zrównoważone zarządzanie zasobami leśnymi tak, aby umożliwić ich optymalne wykorzystanie dla dobra społeczeństwa, ale jednocześnie zapewnić ich trwałe i zrównoważone użytkowanie dla przyszłych pokoleń. Lasy Państwowe działają w taki sposób, aby wykorzystanie zasobów leśnych nie prowadziło do ich wyczerpania lub niszczenia, a jednocześnie przynosiło korzyści gospodarcze i społeczne dla lokalnej społeczności. W wymiarze ekonomicznym ważne jest także zrównoważone finansowanie działalności Lasów Państwowych, co oznacza, że budżet powinien być odpowiednio zaplanowany i wykorzystywany w sposób skuteczny i efektywny. Lasy Państwowe powinny również działać w oparciu o zasady przejrzystości i uczciwości finansowej, a także przestrzegać obowiązujące przepisy i normy związane z gospodarką finansową. Wiąże się to także z tworzeniem miejsc pracy i wspieraniem lokalnej społeczności, poprzez działania takie jak szkolenia, programy edukacyjne, czy inwestycje w infrastrukturę

i rozwój turystyki. Wszystkie te działania mają na celu poprawę sytuacji gospodarczej i społecznej w regionach, w których Lasy Państwowe prowadzą swoją działalność. Wymiar ekonomiczny ma pośredni wpływ na realizację działań społecznie odpowiedzialnych tej organizacji, gdyż stabilność finansowa w Lasach Państwowych jest zapewniona głównie przez skuteczne zarządzanie zasobami leśnymi i efektywne wykorzystanie zysków ze sprzedaży drewna. Obecnie udaje się Lasom Państwowym utrzymać zdolnością do generowania dochodów przy jednoczesnym zachowaniu równowagi ekologicznej i społecznej. Działalność związana z pozyskaniem i sprzedażą drewna nie dotyczy bezpośrednio społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych, jednak brak równowagi między pozyskaniem drewna a ochroną lasu, może mieć znaczący wpływ na inne działania związane z realizacją społecznej odpowiedzialności gospodarstwa leśnego. Należy pamiętać, że Lasy Państwowe są zobligowane do przestrzegania regulacji i przepisów w zakresie ochrony środowiska oraz zachowania bioróżnorodności. Dlatego stabilność finansowa Lasów Państwowych jest uzależniona od ich zdolności do wykorzystywania zasobów leśnych w sposób zrównoważony, z uwzględnieniem wymogów ochrony środowiska naturalnego.

Na podstawie przedstawionej propozycji identyfikacji społecznej odpowiedzialność w działalności Lasów Państwowych, poczyniono następujące ustalenia:

1. społeczną odpowiedzialność Lasów Państwowych można zdefiniować jako podejście do zarządzania, które uwzględnia nie tylko wymiary ekonomiczne i środowiskowe, ale również społeczne,
2. ochrona przyrody i zapewnienie trwałości ekosystemów leśnych to istotny wymiar działalności Lasów Państwowych, dlatego podejmują one wiele działań, które przyczyniają się do zachowania bioróżnorodności, np. poprzez powiększanie obszarów chronionych czy prowadzenie prac związanych z ochroną siedlisk przyrodniczych,
3. prowadzony dialog z interesariuszami oznacza dla Lasów Państwowych podejmowanie decyzji dotyczących zarządzania lasami, tak aby były zgodne z oczekiwaniami społeczności lokalnych oraz innych interesariuszy,
4. działania na rzecz społeczności lokalnych powinny przynosić korzyści tym społecznościom, np. poprzez tworzenie miejsc pracy czy wspieranie lokalnych przedsiębiorców,
5. podejmowany jest szereg działań związanych z edukacją społeczeństwa na temat znaczenia lasów i ochrony przyrody.

Zidentyfikowano 30 procesów społecznej odpowiedzialności, w których wyszczególniono 91 działań. Znaczna część zidentyfikowanych działań jest wyodrębniona w obecnym systemie rachunkowości Lasów Państwowych, jednak w różnym stopniu szczegółowości.

Złożona działalność Lasów Państwowych sprawia, iż zaproponowanie pomiaru wszystkich procesów i działań związanych ze społeczną odpowiedzialnością tej jednostki wymaga stworzenia dodatkowych, niezależnie wyodrębnionych w systemie rachunkowości struktur kosztowych, które obecnie nie funkcjonują w systemie SILP. Umożliwi to dostęp i przekaz informacji o wielkości i kosztowności wykonywanych zadań związanych z pozaprodukcyjnymi funkcjami lasów. Należy však pamiętać, że identyfikacja i pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności, czyli m.in. szacowanie wielkości tych kosztów, określanie miejsc ich powstania, powiązanie z nakładami oraz zadaniami, jak również ustalanie stopnia zaangażowania poszczególnych zasobów, jest zagadnieniem bardzo złożonym. Temu zagadnieniu poświęcono następny podrozdział rozprawy.

4.2.3. Pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności.

W niniejszym podrozdziale zaprezentowano koncepcję (propozycję) pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w działalności Lasów Państwowych. Aby osiągnąć ten cel wykorzystano wybrane założenia rachunku kosztów działań (ang. *Activity Based Costing - ABC*). Koncepcja rachunku kosztów działań jest bardzo elastyczna i możliwa do implementacji w różnych jednostkach (Wnuk-Pel, 2009, 2011). Analizując przypadki wdrożenia tej koncepcji w różnych organizacjach¹¹⁸, można zauważyć, że nie zawsze konieczne jest wprowadzenie całego systemu rachunku kosztów działań. Czasami wystarczy wdrożenie tylko niektórych modułów (na przykład analizę działań i ich nośników, wprowadzenie w jednym ośrodku odpowiedzialności lub w poszczególnych działach), aby zidentyfikować słabe punkty w funkcjonowaniu jednostki gospodarczej (Świdarska, Raulinajtys, 2009, s. 255). Jednak dokładne określenie kosztów poszczególnych procesów pozwala na lepsze zarządzanie kosztami społecznej odpowiedzialności i optymalizację procesów biznesowych. Z powodu skomplikowanej struktury organizacyjnej Lasów Państwowych, a także rozległego spektrum

¹¹⁸ Zdaniem Świdarskiej i in. (2002, s. 224) rachunek kosztów działań jest uważany za najbardziej precyzyjny model rachunku kosztów, który dokładnie odzwierciedla związek przyczynowo-skutkowy między strumieniami kosztów a działalnością przedsiębiorstwa. Modele kosztów działań są wielowymiarowe i obejmują procesy, zasoby, produkty pracy i wiele innych aspektów przedsiębiorstwa. W takim modelu nie powinno być ograniczeń co do liczby i kolejności etapów, które uwzględniają koszty (Świdarska i in. 2002).

działania, autorka zastosowała w wybranych aspektach szereg modyfikacji w stosunku do klasycznego modelu rachunku kosztów działań.

Prace nad koncepcją pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w działalności Lasów Państwowych odbywały się w kilku etapach.

Pierwszy etap to rozpoznanie kosztów bezpośrednich i pośrednich dotyczących zidentyfikowanych działaniach związanych ze społeczną odpowiedzialnością Lasów Państwowych. Zweryfikowano informacje o kosztach gromadzonych w systemie finansowo-księgowym SILP, tak by przeprowadzić podział kosztów między wyszczególnione działania. Rozpoznano możliwości łączenia lub dzielenia pewnych danach o kosztach rodzajowych oraz dokonano przeglądu kosztów ewidencjonowanych w przekroju rodzajowym i funkcjonalnym pod kątem ich przyporządkowania do wyszczególnionych działań, w celu zaklasyfikowania kosztów bezpośrednich działań poszczególnym działaniom społecznej odpowiedzialności. Etap ten pozwolił na ustalenie, iż rozbudowana działalność Lasów Państwowych została odwzorowana w ich branżowym planie kont, co z punktu widzenia dokładności pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności jest pozytywnym zjawiskiem. Szczegółowość zarówno kosztów rodzajowych jak i funkcjonalnych oznacza, iż proponowany pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności LP nie spowoduje znaczących zmian w systemie rachunku kosztów tej jednostki. Obecnie ewidencja kosztów w układzie kalkulacyjnym jest prowadzona według miejsc powstawania kosztów (MPK) jednolitych dla wszystkich jednostek Lasów Państwowych, które odpowiadają grupom czynności, a tym samym pozycjom planu w podsystemie LAS SILP w ujęciu wartościowym oraz rzeczowym. Oznacza to, iż na poziomie MPK wyróżniono działania szczegółowe dotyczące społecznej odpowiedzialności LP. Natomiast działaniom nie mającym przypisanego MPK, lecz związanym ze społeczną odpowiedzialnością, zostały przypisane nowe MPK. W tabeli 4.13. zestawiono przykładowe rozwiązania organizacji planu kont PGL LP dotyczące ewidencji kosztów ponoszonych na działalność edukacyjną oraz propozycję nowych rozwiązań.

Tabela 4.13. Budowa analityki do konta kosztów według typów działalności na przykładzie konta 510 (Zagospodarowanie lasu) oraz 513 (Koszty zadań budżetowych).

<i>Konto syntetyczne</i>	<i>Konto analityczne I rzędu</i>	<i>Konto analityczne II rzędu</i>	<i>Konto analityczne III rzędu</i>	<i>Konto analityczne IV rzędu</i>	<i>Konto analityczne V rzędu</i>	Komentarz
<i>Nazwa konta</i>	<i>Nazwa konta</i>	<i>MPK</i>	<i>Grupa czynności</i>	<i>Pozycja planu</i>	<i>Lokalizacja prac</i>	
<i>Istniejące rozwiązania</i>						
510	5106	276				Działalność podstawowa to również czynności gospodarcze
<i>Zagospodarowanie lasu</i>	<i>Utrzymanie obiektów leśnych (infrastruktura)</i>	<i>Utrzymanie obiektów edukacyjnych</i>	<i>UT-OBEDUK – tworzenie/utrzymanie</i>	xxx	yyy	

	<i>ry) ogólnego przeznaczenia</i>		<i>obiektów edukacyjnych</i>			zmiernące do utrzymania w dobrym stanie technicznym obiektów niezbędnych dla potrzeb gospodarki leśnej. Konto 5106 służy do ewidencji kosztów do utrzymania obiektów leśnych ogólnego przeznaczenia, w tym obiektów edukacyjnych. Zgromadzone koszty na tym koncie dotyczą działań finansowanych z środków własnych Lasów Państwowych. Konto 513 służy do ewidencji kosztów bezpośrednich czynności gospodarczych przewidzianych w ustawie o lasach, a dotyczących zadań realizowanych ze środków budżetowych.
			<i>UT-POEDUK – wyposażenie w środki i pomoce dydaktyczne</i>	<i>xxx</i>	<i>yyy</i>	
			<i>UT-MIEEDU – tworzenie/utrzymanie ścieżek przyrodniczo leśnych</i>	<i>xxx</i>	<i>yyy</i>	
			<i>UT-PROEDU – konkursy prelekcje projekty edukacyjne</i>	<i>xxx</i>	<i>yyy</i>	
			<i>UT-WYDEDU - wydawnictwa edukacyjne</i>	<i>xxx</i>	<i>yyy</i>	
513		3733				
<i>Koszty zadań budżetowych</i>		<i>Działalność edukacyjna</i>	<i>ZB-OBEDUK – tworzenie/utrzymanie obiektów edukacyjnych</i>	<i>xxx</i>	<i>yyy</i>	
			<i>ZB-POEDUK – wyposażenie w środki i pomoce dydaktyczne</i>	<i>xxx</i>	<i>yyy</i>	
			<i>ZB-MIEEDU – tworzenie/utrzymanie ścieżek przyrodniczo leśnych</i>	<i>xxx</i>	<i>yyy</i>	
			<i>ZB-PROEDU – konkursy prelekcje projekty edukacyjne</i>	<i>xxx</i>	<i>yyy</i>	
			<i>ZB-WYDEDU - wydawnictwa edukacyjne</i>	<i>xxx</i>	<i>yyy</i>	
Proponowane rozwiązania						
510	510x	27x				Zaproponowano podzielenie kosztów edukacji na dwie grupy MPK: utrzymanie obiektów edukacyjnych oraz działalność edukacyjną i naukową. Nadal istnieje
<i>Zagospodarowanie lasu</i>	<i>Edukacja i nauka</i>	<i>Utrzymanie obiektów edukacyjnych</i>	<i>EN-MIEEDU – tworzenie/utrzymanie ścieżek przyrodniczo leśnych</i>	<i>xxx</i>	<i>yyy</i>	
			<i>EN-OBEDUK – tworzenie/utrzymanie obiektów edukacyjnych</i>	<i>xxx</i>	<i>yyy</i>	
			<i>EN-POEDUK – wyposażenie</i>			

			<i>w środki i pomoce dydaktyczne</i>			<p>podział działalności edukacyjnej na finansowanie z własnych źródeł LP i z budżetu państwa. Rozważano wprowadzenie nowego konta syntetycznego, które by zbierało informacje o kosztach związanych z działalnością edukacyjną, jednakże w celu uwzględnienia źródła finansowania należałoby to wprowadzić na poziomie analityki. W konsekwencji, konto 513 mogłoby zostać zlikwidowane, a do każdej działalności wprowadzona byłaby dodatkowa analityka dotycząca źródła finansowania. Takie działanie skomplikowałoby już i tak złożony plan kont.</p>
			<i>EN-KL – tworzenie/bieżące utrzymaniem Leśnych Kompleksów Promocyjnych</i>	xxx	yyy	
		27x				
		<i>Działalność edukacyjna i naukowa</i>	<i>EN-BN – finansowanie badań naukowych.</i>	xxx	yyy	
			<i>EN-OŚBAD – tworzenie/utrzymanie ośrodka badawczego zarządzanego autonomicznie.</i>	xxx	yyy	
			<i>EN-PROEDU – konkursy prelekcje projekty edukacyjne</i>	xxx	yyy	
			<i>EN-WYDEDU - wydawnictwa edukacyjne</i>	xxx	yyy	
			<i>EN- POZEDU – pozostała działalność edukacyjna</i>	xxx	yyy	
513	5131	37x				
<i>Koszty zadań budżetowych</i>	<i>Edukacja i nauka</i>	<i>Utrzymanie obiektów edukacyjnych</i>	<i>ZB-MIEEDU – tworzenie/utrzymanie ścieżek przyrodniczo leśnych</i>	xxx	yyy	
			<i>ZB-OBEDUK – tworzenie/utrzymanie obiektów edukacyjnych</i>	xxx	yyy	
			<i>ZB-POEDUK – wyposażenie w środki i pomoce dydaktyczne</i>	xxx	yyy	
			<i>ZB-KL – tworzenie/bieżące utrzymaniem Leśnych Kompleksów Promocyjnych</i>	xxx	yyy	
			37x			

		<i>Działalność edukacyjna</i>	<i>ZB-BN – finansowanie badań naukowych.</i>			
			<i>ZB-OŚBAD – tworzenie/utrzymanie ośrodka badawczego zarządzanego autonomicznie.</i>			
			<i>ZB-PROEDU – konkursy prelekcje projekty edukacyjne</i>			
			<i>ZB-WYDEDU - wydawnictwa edukacyjne</i>			
			<i>ZB – POZEDU – pozostała działalność edukacyjna</i>			

Zródło: opracowanie własne na podstawie Branżowego planu kont dla jednostek organizacyjnych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe (Zarządzenie nr 87 Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych z dnia 4 grudnia 2012 r. ze zmianami).

Zaprezentowana w tabeli 4.13. istniejące i proponowane rozwiązania na poziomie analityki kont dla kosztów dotyczących edukacji, w niewielkim stopniu ingeruje w aktualny system rachunkowości LP. Zdaniem autorki, wdrażanie nowych rozwiązań związanych z przebudową istniejącego modelu rachunku kosztów powinno odbywać się rozważnie. Wydaje się, że wskazanie oraz wprowadzenie nowych MPK oraz grupy czynności dotyczących ponoszenia kosztów działań związanych ze społeczną odpowiedzialnością jest rozwiązaniem możliwym do zastosowania w bieżącym systemie rachunkowości LP.

Drugi etap to rozliczenie kosztów zasobów na działania społecznej odpowiedzialności za pomocą nośników kosztów zasobów. Do głównych zasobów wykorzystywanych lub zużywanych w trakcie wykonywania tych działań należą: pracownicy, materiały, usługi obce (głównie Zakładów Usług Leśnych) oraz środki trwałe Lasów Państwowych. Obecnie system rachunkowości LP umożliwia rozliczanie zasobów, za wyjątkiem pracowników, zgodnie z miejscami powstawania kosztów dotyczącymi konkretnych czynności gospodarczych. Autorka rozprawy po zapoznaniu się z istniejącymi mechanizmami dotyczącymi rozliczania zasobów na koszty działań, etap ten w rozprawie pominęła (poza rozliczeniem kosztów pracowników), gdyż przyjęte w tej jednostce ujęcie kosztów według rodzaju jest układem uniwersalnym pozwalającym ustalać wielkość i strukturę zużytych zasobów. Układ rodzajowy kosztów stanowi również punkt wyjścia do rozliczania kosztów na układ funkcjonalny kosztów. Aby zobrazować obecny stan informacji generowanych w systemie rachunkowości

Lasów Państwowych zaprezentowano przykładową analizę kosztów działań związanych z nasiennictwem i selekcją w podziale na MPK oraz grupy czynności, wraz z określonym nośnikiem działania wygenerowaną z systemu SILP (tab. 4.14.).

Tabela 4.14. Analiza konta Nasiennictwo i selekcja (5101) – dane z SILP

<i>Nr Konta</i>	<i>Nazwa</i>	<i>MPK</i>	<i>Grupy czynności</i>	<i>Nośnik działania</i>
5101	Nasiennictwo i selekcja	211 - Pozyskanie, zbiór, zakup nasion, szyszek i owoców oraz ich wyluszczenie	N-ZAKUP - Zakup nasion	kg
			N-ZNDN - zbiór nasion drzewostanów nasiennych	kg
			N-ZNGOSP – zbiór nasion z drzewostanów gospodarczych.	kg
			N-ZSDN - zbiór szyszek drzewostanów nasiennych.	kg
			N-ZSGOSP – zbiór szyszek z drzewostanów gospodarczych.	kg
			N-ŁUSZ - łuszczenie szyszek	kg
			N-POZ – pozostałe prace z nasiennictwa	-
			VAT-211 - Nieodliczony VAT na MPK 211	-
		212 - Tworzenie zapasów nasion – przechowywanie, przysposobienie i stratyfikacja nasion	N-CHŁODN – przechowywanie nasion w chłodni	kg
			N-NASIONA - przygotowanie nasion do siewu	kg
			N-INNE - inne koszty przechowywania i przysposobienia nasion	-
		213 - Zagospodarowanie drzewostanów nasiennych i zachowawczych	SEL-POZ - pozostałe prace z selekcji	-
			VAT-213 - Nieodliczony VAT na MPK 213	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych udostępnionych przez Lasy Państwowe.

Trzeci etap, kluczowy dla ustalenia kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych, to ustalenie kosztu zasobu pracowników¹¹⁹. Wiedząc, że koszty zatrudnienia Służby Leśnej i innych pracowników nie są uwzględniane i rozliczane w kosztach wszystkich działań występujących w Lasach Państwowych, poddano analizie strukturę organizacyjną Lasów Państwowych. Biorąc pod uwagę fakt, iż model zarządzania w Lasach Państwowych oparty jest na trzech szczeblach stwierdzono, że koszty dotyczące Dyrekcji Generalnej (najwyższy szczebel organizacyjny) oraz regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych są

¹¹⁹ W 2019 roku Las Państwowych poniosły koszty związane z wytworzeniem sprzedanych produktów (stanowiące około 55% ogółu kosztów), koszty ogólnego zarządu (ok. 45% wszystkich kosztów), pozostałe koszty operacyjne, koszty sprzedaży i koszty finansowe. Problemem są wysokie koszty zarządu, w tym przede wszystkim koszty związane z zatrudnieniem pracowników Służby Leśnej i administracyjnych. Zdaniem autorki rozprawy istotne jest przypisanie części kosztów administracyjnych do kosztów własnych sprzedaży, ale wymaga to odpowiednich rozwiązań i wprowadzenia ich do systemu rachunkowości. Niemniej jednak, dostosowanie rachunkowości do specyfiki gospodarstwa leśnego w zakresie długotrwałej produkcji leśnej i jej przyrodniczych uwarunkowań jest trudne ze względu na konieczność ustalenia związku przyczynowo-skutkowego między nakładami na zagospodarowanie lasu a wartością pozyskanego drewna.

kosztami związanymi z funkcjonowaniem organów zarządzających tej jednostki. Obejmują one wszelkie wydatki związane z zarządzaniem Lasów Państwowych, w tym wynagrodzenia składu osobowego biura i Dyrektora Generalnego LP, ich premie, koszty podróży służbowych, szkoleń czy też koszty funkcjonowania biura. To również koszty związane z jednostkami prowadzącymi nadzór i koordynację działań na swoim terytorium (17 regionalnych dyrekcji LP) nad podległymi jednostkami, czyli nadleśnictwami. Zdaniem autorki są to w całości koszty niezwiązane ze społeczną odpowiedzialnością, choć w strukturach tych jednostek są również komórki odpowiedzialne za zadania w tym obszarze¹²⁰. W związku z powyższym w rozprawie analizie poddano strukturę organizacyjną nadleśnictwa, jej wpływ na funkcjonowanie i realizację zadań ustawowych (również ważny etap z punktu widzenia identyfikacji poniesionych kosztów wynagrodzeń pracowników związanych z działaniami społecznie odpowiedzialnymi). Funkcjonuje 429 nadleśnictw w Lasach Państwowych, a ich struktura organizacyjna jest podobna i obejmuje między innymi:

- Nadleśniczy – kierownik jednostki organizacyjnej, który odpowiada za realizację zadań związanych z ochroną i gospodarką lasów, a także za bezpieczeństwo pracowników i osób odwiedzających las,
- Dział Gospodarki Leśnej – zajmuje się planowaniem i realizacją prac leśnych, takich jak zalesianie, odnowienie lasu, pozyskiwanie drewna i innych surowców leśnych,
- Dział Finansowo-Księgowy – odpowiada za prowadzenie ksiąg rachunkowych, planowanie budżetu oraz rozliczanie wydatków,
- Dział Administracyjno-Gospodarczy – zajmuje się pełną obsługą administracyjną nadleśnictwa, w tym obsługą sekretariatu, prowadzi też sprawy inwestycyjne, remontowe i transportowe,
- Inżynier nadzoru – kontroluje czynności gospodarcze i działania formalno-prawne podejmowane przez wszystkie komórki organizacyjne nadleśnictwa,
- Posterunek Straży Leśnej – prowadzi prace związane z zapobieganiem i zwalczaniem przestępstw i wykroczeń w zakresie szkodnictwa leśnego oraz ochroną składników mienia nadleśnictwa.

Struktura organizacyjna nadleśnictwa może się nieco różnić w zależności od konkretnych potrzeb i warunków lokalnych, ale powyższy model jest ogólnie stosowany. W kontekście

¹²⁰ Przykładem takiej komórki podległej Dyrekcji Generalnej LP jest między innymi Centrum Informacyjne Lasów Państwowych, wydające czasopisma i literaturę przeznaczoną dla uczniów i nauczycieli oraz profesjonalistów, prowadzące stronę internetową LP, zarządzanie głównym fanpage'em LP, nadzorujące produkcję filmową, oraz zajmujące się promocją i organizacją imprez.

działalności związanej ze społeczną odpowiedzialnością, w nadleśnictwie pracownicy zostali podzieleni na cztery kategorie ze względu na specyfikę stanowisk pracy, co zostało zaprezentowane na ilustracji 4.7.

Nadleśnictwo

Zarząd nadleśnictwa (kierownictwo jednostki)	nadleśniczy
	zastępca nadleśniczego
	główny księgowy
	inżynier nadzoru
	sekretarz
Pracownicy leśnictw	leśniczowie
	leśniczowie ds. łowiectwa
	podleśniczowie
Specjaliści związani z działalnością operacyjną	specjalista ds. pracowniczych
	specjalista ds. stanu posiadania
	specjalista ds. użytkowania i urządzania lasu
Specjaliści związani z działalnością społecznej odpowiedzialności	specjalista ds. hodowli lasu
	specjalista ds. ochrony lasu

Ilustracja 4.7. Struktura organizacyjna nadleśnictwa

Źródło: opracowanie własne.

W Państwowym Gospodarstwie Leśnym, włącznie z jego jednostkami organizacyjnymi, takimi jak nadleśnictwa, można zatrudniać pracowników na ogólnych zasadach określonych w kodeksie pracy oraz na specyficznych zasadach określonych w ustawie o lasach i przepisach wykonawczych. Te specjalne przepisy dotyczą pracowników, którzy są częścią Służby Leśnej. Minister Środowiska określił stanowiska i stopnie służbowe w Służbie Leśnej dla poszczególnych jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych w rozporządzeniu z dnia 14 stycznia 2003 roku, określając również zasady wynagradzania. W nadleśnictwie (§ 2 pkt 3 rozporządzenia) ustanowiono 12 stanowisk w Służbie Leśnej, w tym: nadleśniczy, zastępca nadleśniczego, główny księgowy, inżynier nadzoru, leśniczy, starszy specjalista Służby Leśnej, sekretarz nadleśnictwa, specjalista Służby Leśnej, starszy strażnik leśny, strażnik leśny, podleśniczy i gajowy (Żywolewska, 2023, s. 307-308). Oznacza to, że w strukturach nadleśnictwa są zatrudnieni pracownicy Służby Leśnej oraz pozostali pracownicy administracyjni, a podział ten został również uwzględniony w rozliczaniu kosztów wynagrodzeń wraz z narzutami.

Po zapoznaniu się ze strukturą organizacyjną nadleśnictwa, kolejnym etapem pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności związanych z kosztami pracowników było ustalenie na podstawie przepisów wewnętrznych nadleśnictwa (takich jak: regulamin pracy, regulamin kontroli wewnętrznej, instrukcja obiegu dokumentów i ich kontroli wewnętrznej w nadleśnictwie oraz zakresu czynności pracownika, czyli zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności), działań związanych ze społeczną odpowiedzialnością na wszystkich stanowiskach zidentyfikowanych w strukturze tej komórki organizacyjnej. Koszty zatrudnienia specjalistów pracujących w biurze nadleśnictwa i zajmujących się wyłącznie działaniami związanymi ze społeczną odpowiedzialnością, powinny być przypisane do działań społecznej odpowiedzialności, aby dokładnie oszacować całkowity koszt takich działań.

Przeprowadzono odrębną analizę dla pracowników leśnictw oraz Ośrodków Hodowli Zwierzyny, które działają na terenach tychże leśnictw. Aby skutecznie i odpowiedzialnie zarządzać gospodarką leśną niezbędne jest dokładne rozpoznanie wszystkich czynników wpływających na tę gospodarkę. Zakres zadań związanych z gospodarką leśną jest ściśle uzależniony od warunków geograficznych i przyrodniczych oraz zróżnicowany dla poszczególnych jednostek. Na podstawie analizy obowiązków leśniczego oraz przeprowadzenia wywiadów z pracownikami na różnych szczeblach (oprócz Generalnej Dyrekcji) Lasów Państwowych, opracowano wzór formularza ewidencji czasu pracy leśniczych w zakresie działań CSR, który obowiązywać będzie przez cały rok. Dzięki prowadzonej ewidencji czasu pracy w nadleśnictwie możliwe jest wyliczenie kosztu roboczogodziny dla każdego leśniczego, bazując na wynagrodzeniu ustalonym w danym roku. Leśniczowie mogą w formularzu wskazać, w którym okresie roku (podzielonym na miesiące) wykonywali zadania związane z CSR oraz ile godzin pracy poświęcili na te czynności. Należy pamiętać, że zakres działań CSR może się różnić w zależności od regionu, w którym prowadzona jest działalność danego nadleśnictwa. Z tego powodu metoda ustalania kosztów społecznej odpowiedzialności w danym nadleśnictwie może być powielona w innych jednostkach Lasów Państwowych, ale średni czas poświęcony na działalność CSR może się różnić. W rezultacie proponowany formularz (tab. 4. 15) powinien być dostosowany do indywidualnych potrzeb danego nadleśnictwa i rodzaju prac wykonywanych na jego terenie.

Tabela 4.15. Formularz ewidencji czasu pracy leśniczego

M-sc	Działania społecznie odpowiedzialne (czas pracy w godzinach) *								
	NiS	HL	ZDRZ	OCHR	PPOŻ	INFR	GŁ	INNE	Suma
I.									
II.									

III.									
IV.									
V.									
VI.									
VII.									
VIII.									
IX.									
X.									
XI.									
XII.									
Suma									

* Nasiennictwo i selekcja (NiS); Hodowla lasu (HL); Zadrzewienia w Lasach Państwowych (ZDRZ); Ochrona lasu przed czynnikami szkodliwymi (OCHR); Ochrona przeciwpożarowa lasu (PPOŻ); Utrzymanie obiektów leśnych/infrastruktury/-ogólnego przeznaczenia (INFR); Gospodarka łowiecka (GŁ); Pozostałe działania związane ze społeczną odpowiedzialnością (INNE).

Źródło: opracowanie własne.

Przydzielenie kosztów pracowników do działań z zakresu CSR umożliwia precyzyjne ustalenie kosztów związanych z każdym z tych działań, w tym uwzględnienie zarówno kosztów bezpośrednich, jak i pośrednich. Propozycja pomiaru kosztów związanych z działaniami społecznie odpowiedzialnymi Lasów Państwowych, którą przedstawiono z pewnością nie jest doskonała, czego autorka pracy jest świadoma. W przyszłości, konieczne będą dalsze badania w tym zakresie. Jednym z głównych wyzwań będzie wprowadzenie dodatkowych rejestrów dotyczących działań z zakresu społecznej odpowiedzialności, co może spotkać się z oporem zarówno ze strony pracowników niższego szczebla, jak i z problemami technicznymi związanymi z rozbudową już w znacznym stopniu rozbudowanego systemu SILP.

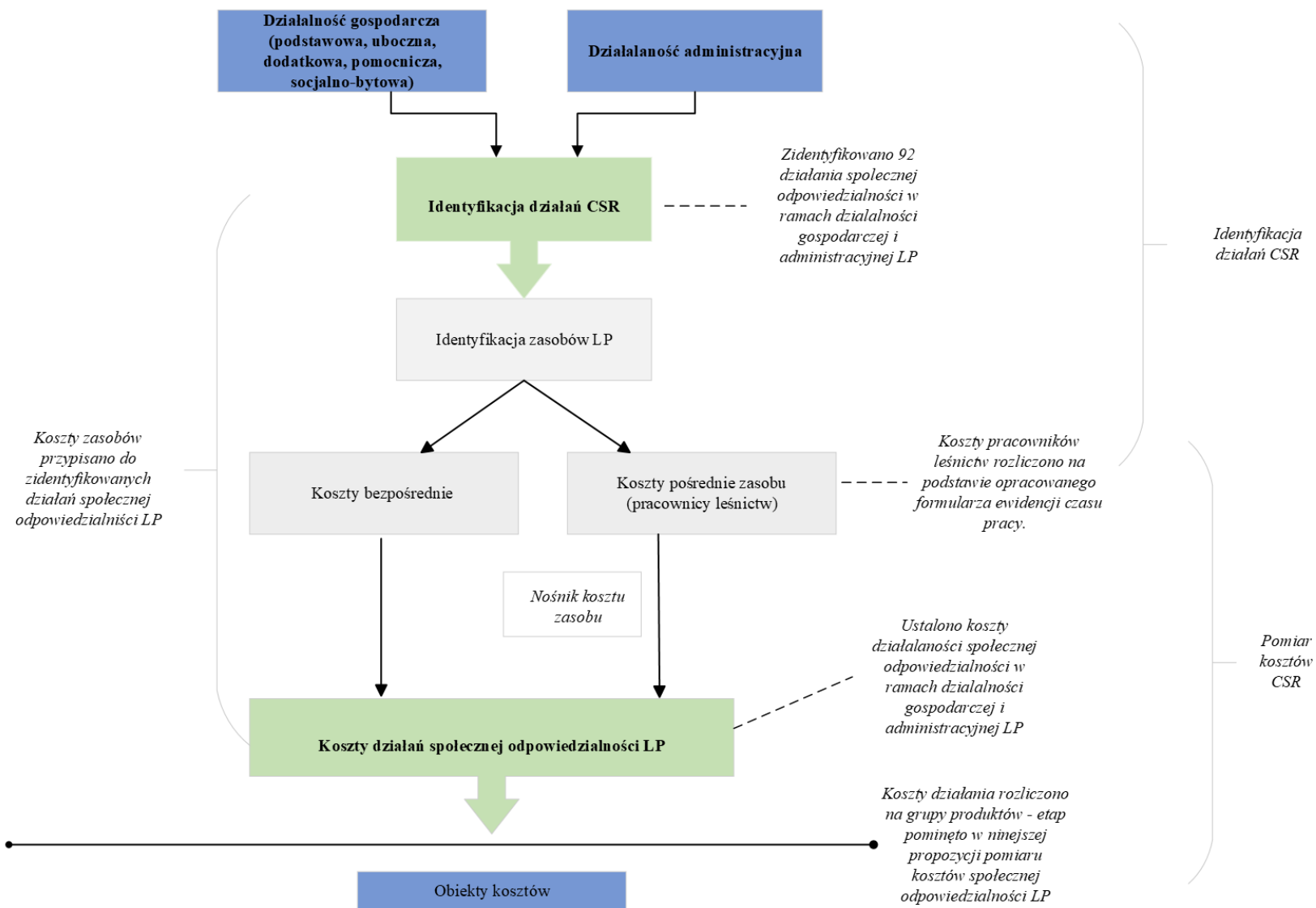
Wykorzystanie założeń rachunku kosztów działań jako metodologii rozliczania kosztów społecznej odpowiedzialności w działalności Lasów Państwowych może być właściwym rozwiązaniem w przypadku tej jednostki. Szczególne znaczenie dla tego rachunku kosztów ma analiza procesów i działań. W tym celu przeprowadzono inwentaryzację procesów i zidentyfikowano poszczególne działania, które będą podlegały wycenie. W obecnie obowiązującym systemie rachunkowości Lasów Państwowych już teraz określa się niektóre koszty poszczególnych działań, biorąc pod uwagę zarówno koszty bezpośrednie, jak i pośrednie, na odpowiednim poziomie. Jednak nie dotyczy to działań związanych ze społeczną odpowiedzialnością. Warto jednak zauważyć, że w Lasach Państwowych nie jest możliwe przypisanie wszystkich kosztów do produktów, takich jak drewno. W kontekście kosztów związanych z działaniami społecznie odpowiedzialnymi nie występują tradycyjne obiekty kosztowe, takie jak produkty czy klienci. W związku z tym etap rozliczania kosztów

poszczególnych działań z zakresu społecznej odpowiedzialności na obiekty kosztowe został pominięty.

Podsumowując, aby w pełni zidentyfikować i zmierzyć koszty społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych, konieczne jest stworzenie nowych, niezależnych struktur kosztowych w systemie rachunkowości, które obecnie nie są uwzględnione w SILP. Taki krok pozwoli na dostęp i przekaz informacji o kosztowności i zakresie działań związanych z funkcjami lasów poza produkcją. Należy pamiętać, że identyfikacja i pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności jest bardzo skomplikowanym zagadnieniem, które wymaga oszacowania kosztów, określenia miejsc ich powstawania, powiązania z nakładami oraz zadaniami, a także ustalenia stopnia zaangażowania różnych zasobów. Warto zatem dokonać podsumowania poczynionych kroków w opracowaniu identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności, a ramy tej propozycji zostały przedstawione w kolejnym podrozdziale niniejszej rozprawy.

4.3. Podsumowanie propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych.

Efektywne zarządzanie kosztami nie dotyczy tylko firm produkcyjnych lub usługowych dążących do zysku. Wiele czynników, a zwłaszcza świadomość kierowników organizacji, powoduje, że każda jednostka poszukuje rozwiązań wspierających ten obszar. Sytuacja ta dotyczy również Lasów Państwowych, a pomocne w tym zagadnieniu wydaje się więc wprowadzenie w ich funkcjonowanie narzędzia gwarantującego lepsze zrozumienie kosztów, ich optymalizację, poprawę jakości usług, a w konsekwencji zwiększenie zadowolenia społeczeństwa. Narzędziem takim może być rachunek kosztów działań. Podstawą do opracowania koncepcji rachunku kosztów działań było spostrzeżenie, że najważniejszym elementem każdej organizacji są działania. W rachunku kosztów działań, koszty są mierzone w oparciu o strukturę wyodrębnionych działań, produkty/usługi nie są bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów, mimo że w celu ich wytworzenia zużywane są zasoby. Stwierdzenia te, utwierdzają w przekonaniu autorkę rozprawy, że opracowana identyfikacja i pomiar kosztów CSR dla Lasów Państwowych noszą znamiona ram rachunku kosztów działań. Identyfikacja działań Lasów Państwowych w zakresie społecznej odpowiedzialności również jest najważniejszym etapem w dążeniu do opracowania rachunku kosztów tych działań.



Ilustracja 4.8. Etapy propozycji metody identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych
Źródło: opracowanie własne

Ilustracja 4.10. prezentuje etapy sformułowanej propozycji metody identyfikacji oraz pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych. Z punktu widzenia opracowania pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w LP, zastosowanie koncepcji rachunku kosztów działań miało za zadanie wykorzystanie podejścia zasobowego. Pozwoliło to na przypisanie zasobów do działań, uznając że poziom kosztu rodzajowego jest faktycznym poziomem zużycia danego rodzaju zasobu przyporządkowanego odpowiedniemu działaniu. System rachunkowości LP rozlicza koszty zasobów takich jak: materiały i energia, amortyzacja czy usługi obce, bezpośrednio na koszty działalności podstawowej, administracyjnej, ubocznej, pomocniczej i dodatkowej. Jednak koszty pracowników, wykonujących zadania w każdych z wymienionych działalności rozliczane są jedynie na działalność administracyjną. W propozycji pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności LP, do zidentyfikowanych działań przypisano bezpośrednie koszty tych działań, na podstawie MPK oraz grup czynności. Ponieważ zasoby podlegające rozliczeniu reprezentowane były przez poszczególnych pracowników nadleśnictw, podstawowym zastosowanym nośnikiem kosztów zasobów był więc czas pracy, deklarowany przez poszczególne osoby na wykonywanie czynności. Ostatecznie efektem zrealizowanych prac było określenie kosztów każdego ze zidentyfikowanych działań i procesów realizowanych. Jednak ustalając koszty działań społecznej odpowiedzialności LP nie ma potrzeby rozliczania ich na obiekty kosztowe, czyli np. produkty czy też klientów. Aby lepiej zilustrować omawiany problem, opracowano studium przypadku dotyczący wybranej jednostki organizacyjnej Lasów Państwowych, co zostało przedstawione w rozdziale V.

Rozdział 5

5. Prezentacja zaproponowanych rozwiązań w praktyce – studium przypadku

5.1. Zakres i podmiot badania

5.1.1. Wprowadzenie do studium przypadku

Realizując główny cel rozprawy, czyli dostosowanie systemu rachunkowości do zarządzania gospodarstwem leśnym poprzez przedstawienie propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności, przeprowadzono studium przypadku na wybranej jednostce organizacyjnej Lasów Państwowych tj. Nadleśnictwie Drawsko. Studium przypadku miało podwójne zastosowanie - pozwoliło zarówno na zbadanie konkretnego zjawiska w rzeczywistych warunkach i sytuacji, jak również na zastosowanie teoretycznych założeń w praktyce i weryfikację ich skuteczności w konkretnym przypadku. Badanie to dostarczyło cennych informacji i wniosków dotyczących działania propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych w rzeczywistych warunkach, a także pozwoliło na dostosowanie tej propozycji do specyficznych sytuacji. Studium przypadku posłużyło również jako podstawa do tworzenia teoretycznych ram mierzenia kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych, które mogą być później testowane i rozwijane w dalszych badaniach. Ponadto przeprowadzenie studium przypadku może pomóc w identyfikacji ograniczeń i wyzwań, jakie mogą pojawić się w procesie wdrażania zaproponowanych ram oraz wskazać na obszary, w których wymagane są dalsze ulepszenia i rozwój. W ten sposób studium przypadku może posłużyć jako narzędzie wsparcia decyzji w procesie zarządzania i doskonalenia działań związanych ze społeczną odpowiedzialnością w Lasach Państwowych.

Podstawowymi technikami badawczymi zastosowanymi na potrzeby przeprowadzenia studium przypadku były: obserwacja bezpośrednia, analiza dokumentów źródłowych oraz badanie ilościowe z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety. Autorka, pełniąc rolę gościa na terenie badanej jednostki, wykorzystała metodę obserwacji bezpośredniej, co pozwoliło jej zachować pewien dystans, jednocześnie umożliwiając lepsze zbliżenie do badanego nadleśnictwa.

Badanie zostało podzielone na trzy etapy:

- Etap pierwszy to poznanie działalności Nadleśnictwa Drawsko, w celu zidentyfikowania zadań związanych ze społeczną odpowiedzialnością oraz kosztów i nakładów ponoszonych

na taki rodzaj działań. Etap ten realizowano w okresie październik 2014 – marzec 2015. Przeprowadzono wtedy wywiady bezpośrednie z kadrą kierowniczą Nadleśnictwa (tj. Nadleśniczym, Zastępcą Nadleśniczego oraz Głównym Księgowym) oraz zebrano dane finansowe i dokumenty organizacyjne jednostki. Autorka miała również możliwość aktywnego uczestniczenia w pracach terenowych prowadzonych w Nadleśnictwie Drawsko.

- Etap drugi to opracowanie metody podziału i rozliczania kosztów społecznej odpowiedzialności na podstawie przeprowadzonej analizy danych wygenerowanych z systemu rachunkowości Nadleśnictwa Drawsko. W ramach tego etapu zidentyfikowane działania społecznej odpowiedzialności zostały skonsultowane z pracownikami Nadleśnictwa. Następnie przeprowadzono ankietę wśród pracowników Służby Leśnej odpowiedzialnej za zadania na terenie Leśnictw oraz Ośrodki Hodowli Zwierzyny. Ankieta posłużyła do opracowania ewidencji czasu pracy leśniczych dotyczącej pracy nad działaniami zawiązanymi z CSR. Aby upewnić się, czy pozostałe jednostki działające na terenie RDLP w Szczecinku również podejmują aktywności z zakresu społecznej odpowiedzialności w podobnym wymiarze jak badana jednostka, przeprowadzono obserwacje bezpośrednie działań wykonywanych w innych nadleśnictwach¹²¹. Przeprowadzone obserwacje odnosiły się do pozostałych jednostek zależnych od RDLP w Szczecinku, ponieważ charakteryzują się one podobnymi cechami przyrodniczymi. Obszary leśne nadleśnictw są tu głównie skupione w rozległe kompleksy iglastych lasów, stanowiących siedlisko dla wielu form przyrody, które są charakterystyczne dla Polski. Był to najdłuższy etap badania, gdyż trwał od maja 2015 r. do sierpnia 2018 r.
- W ostatnim etapie przeprowadzono aktualizację danych finansowych odnoszących się do kosztów Nadleśnictwa Drawsko. Dane zaprezentowane w studium przypadku dotyczą kosztów za okres 2017–2019. Ponadto, w ramach podsumowania, przedstawiono rachunek kosztów związany z działalnością społecznej odpowiedzialności badanej jednostki.

Wszelkie informacje i fakty związane z badaną jednostką dotyczą okresu od 2014 do 2019 roku, co oznacza, że struktura organizacyjna, skład osobowy oraz zakres wykonywanych zadań mogą różnić się od sytuacji obecnej. Należy jednak zaznaczyć, że przed podjęciem tematu badawczego, który został przedstawiony w rozprawie, autorka nie miała praktycznej wiedzy na temat działalności Lasów Państwowych. To dzięki zaangażowaniu pracowników Nadleśnictwa

¹²¹ Nadleśnictwo: Czaplinek, Świerczyna, Borne Sulinowo, Sławno, Bytów, Czarnobór, Ustka, Warcino, Białogard oraz Karnieszewice.

Drawsko (i innych nadleśnictw), autorka rozprawy miała okazję poznać ludzi, dla których las to nie tylko miejsce pracy, ale przede wszystkim pasja nierozdzielnie związana z ich życiem. Autorka chciałaby wyrazić swoją wdzięczność ówczesnemu kierownictwu RDLP w Szczecinku za umożliwienie przeprowadzenia badań oraz za ich pozytywne nastawienie do badacza z obszaru rachunkowości, który miał niewielkie doświadczenie w gospodarce leśnej.

5.1.2. Charakterystyka jednostki objętej studium przypadku - Nadleśnictwo Drawsko.

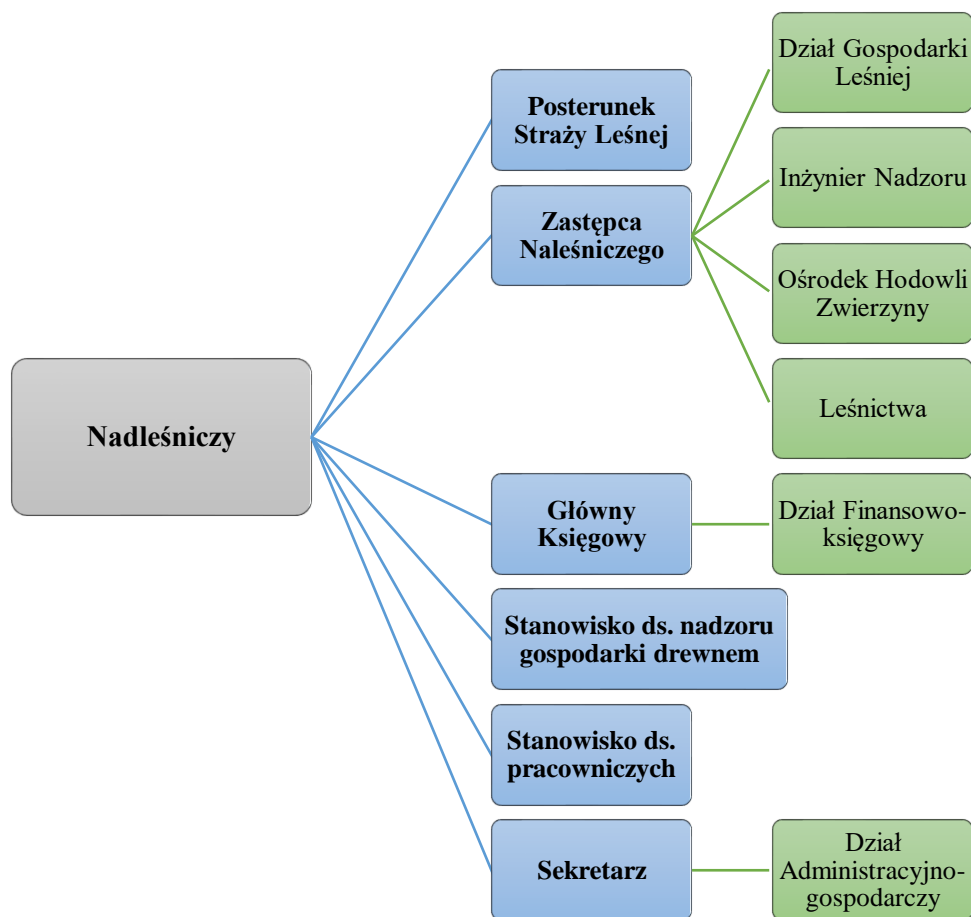
Nadleśnictwo Drawsko podlega Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Szczecinku. Jest położone w południowo-środkowej części województwa zachodniopomorskiego. Nadleśnictwo Drawsko powstało na mocy zarządzenia nr 175 z dnia 1 października 1962 roku. Minister Leśnictwa i Przemysłu Drzewnego zlikwidował z dniem 30 września 1962 roku Nadleśnictwa Ińsko, Karwice i Stary Potok i jednocześnie z początkiem października 1962 roku utworzył Nadleśnictwo Drawsko. Głównym powodem połączenia tych Nadleśnictw były problemy z komunikacją między służbami wojskowymi, służbami pożarniczymi oraz leśnymi, które musiały współpracować ze sobą na terenie Poligonu Drawskiego, w całości pokrywającego się z obszarem wymienionych Nadleśnictw. Ten stan potrójnego administrowania na tym samym obszarze wymagał od kierownictw wszystkich tych instytucji wielkiego wysiłku organizacyjnego, by pogodzić często przeciwstawne cele działalności wojska i planowej gospodarki leśnej. Terminy ważnych ćwiczeń często kolidowały z planami zabiegów pielęgnacyjnych w lasach, a dodatkowe zagrożenie pożarowe powodowane między innymi strzelaniami na poligonie wojskowym powodowało utrudnienia w organizacji prac leśnych.

W trakcie licznych reorganizacji nadleśnictwo wielokrotnie zmieniało swą strukturę i wielkość obszaru gospodarowania. W szczytowym okresie liczyło ono 49.653 hektary i rozciągało się od Czaplinka do Kalisza Pomorskiego oraz od Ińska do Mirosławca. Obecnie jego powierzchnia obejmuje 35.541 hektary (bez gruntów stanowiących współwłasność Skarbu Państwa i osób fizycznych), z czego 73% stanowi powierzchnia zalesiona. Jest tu wydzielonych 135 kompleksów leśnych, w których średni wiek drzewostanu wynosi około 60-ciu lat. Do 1984 roku nadleśnictwo podzielone było na pięć leśnictw: Ziemsko, Konotop, Borowo, Pożrzadło Wielkie i Kalisz Pomorski. Ostatni podział administracyjny Nadleśnictwa na 17

leśnictw¹²² dostosował ich strukturę do specyfiki prowadzenia gospodarki leśnej na poligonie oraz usprawnił zarządzanie. Uwzględnił m.in. potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa służbie leśnej i przedsiębiorstwom zewnętrznym realizującym zadania na rzecz lasów.

Struktura organizacyjna Nadleśnictwa jest zhierarchizowana, podobnie jak we wszystkich nadleśnictwach. Na jego czele stoi nadleśniczy, który kieruje jednostką na zasadzie jednoosobowego kierownictwa, jest powoływany i odwoływany przez Dyrektora Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Szczecinku. Od września 1992 roku do marca 2022 roku, stanowisko nadleśniczego w Nadleśnictwie Drawsko piastował Zbigniew Łukomski. Najmniejszą komórką organizacyjną Nadleśnictwa jest leśnictwo – zarządzane przez leśniczego, a w razie potrzeby zatrudniany jest podleśniczy lub gajowy, będący pomocniczymi pracownikami leśniczego. O jakości i sprawności funkcjonowania tej organizacji decyduje dział administracyjny i technicznych, inspektorzy nadzoru oraz straż leśna. Nadleśniczy Zbigniew Łukomski przez ponad dwadzieścia lat pracy na tym stanowisku wypracował wysokie standardy pracy w Nadleśnictwie. Wielu podopiecznych Nadleśniczego nabierając doświadczenia na stanowiskach niższego szczebla w Nadleśnictwie Drawsko zajmuje obecnie stanowiska nadleśniczych w innych nadleśnictwach na terenie RDLP w Szczecinku. Ponad połowa kadry Służby Leśnej ma wykształcenie wyższe, a większość pracowników aktywnie uczestniczy w licznych kursach i szkoleniach, uzupełniając wykształcenie. Schemat organizacyjny Nadleśnictwa ściśle wiąże się z wykonywanymi zadaniami (ilustracja 5.1). Leśniczy odpowiada za nadzór i organizację nad wykonywanymi pracami związanymi z gospodarką leśną. Pracownicy wyspecjalizowanych wydziałów w Nadleśnictwie zajmują się urządzaniem i hodowlą lasu, pozyskaniem drewna, ochroną lasu i przyrody, stanem posiadania, informatyką, finansami i księgowością, szkółkarstwem i nasiennictwem, ochroną przeciwpożarową, gospodarką łowiecką oraz edukacją przyrodniczo-leśną.

¹²² Obecnie w skład Nadleśnictwa Drawsko wchodzi leśnictwa: Oleszno, Dzikowo, Murzynka, Konotop, Jałowcówka, Pożrzadło, Pomierzyn, Suchowo, Borowo, Jaworze, Głębokie, Ciemnik, Czertyń, Studnica, Ziemsko, Pełknica i Łowicz.



Ilustracja 5.3. Struktura organizacyjna Nadleśnictwa Drawsko

Źródło: opracowanie własne.

Nadleśniczemu bezpośrednio podlega sześć komórek organizacyjnych w Nadleśnictwie Drawsko. Na szczególną uwagę zasługuje stanowisko Zastępcy Nadleśniczego, który kieruje i sprawuje nadzór nad działem gospodarki leśnej oraz pracą wykonywaną w leśnictwach oraz gospodarstwie łowieckim – OHZ. Dodatkowo współpracuje z działami: finansów i księgowości, administracyjno-gospodarczym, kadr i płacy, z komórką kontroli wewnętrznej, posterunkiem straży leśnej oraz społecznym inspektorem pracy. Do najważniejszych zadań Zastępcy Nadleśniczego szczegółowych należy również organizacja, nadzór i kontrola prac w zakresie: szacunków brakarskich, pozyskania drewna, hodowli lasu oraz nasiennictwa i selekcji, ochrony lasu i działania przeciwpożarowe, ochrony przyrody, zagospodarowania turystycznego oraz udostępnienia lasu, melioracji wodnej, sprzedaży drewna oraz innych użytków ubocznych, stanu sanitarnego lasu, gospodarki łowieckiej, gospodarki rolno-łąkowej, działalności edukacyjnej. Zastępca przedstawia do akceptacji bezpośrednio Nadleśniczemu plany oraz sposoby realizacji zadań gospodarczych, sprawozdania z przeprowadzonych działań kontrolnych i prognostycznych. Wymienione czynności to zaledwie ułamek wszystkich obowiązków Zastępcy nadleśniczego, można zatem stwierdzić, iż jest to stanowisko ważne

z punktu widzenia prawidłowego zarządzania Nadleśnictwem, a harmonijna współpraca z Nadleśniczym oraz innymi działami organizacyjnymi jest niezwykle istotna, co na każdym kroku potwierdzał sam Pan Nadleśniczy Łukomski. Zastępca nadleśniczego kieruje Działem Gospodarki Leśnej, w którym zatrudnionych jest siedmiu specjalistów i sekretarz. Zadania w ramach tego działu to prowadzenie całokształtu spraw związanych z planowaniem, organizacją, koordynacją, nadzorem i sprawozdawczością prac w zakresie: hodowli lasu, szkółkarstwa, nasiennictwa, selekcji, ochrony przyrody i lasu, stanu posiadania i urządzania lasu, edukacji przyrodniczo-leśnej, leśnej mapy numerycznej, zagospodarowania turystycznego, doradztwa zalesieniowe w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020, pozyskania i sprzedaży drewna, polityki cenowej i handlowej oraz działalność marketingowa, łowiectwo, OHZ oraz obsługa projektu Life+ "Dywersyfikacja i rozwój populacji żubrów w północno-zachodniej Polsce".

Szeroki zakres działalności Działu Gospodarki Leśnej wymaga również nieustannej kontroli, a Zastępca czy też Nadleśniczy nie byłby w stanie fizycznie kontrolować każdej wykonanej czynności lub zaplanowanych zadań samodzielnie, dlatego w nadleśnictwach utworzono komórkę kontroli wewnętrznej, których pracownikami są inżynierowie nadzoru. Nadleśnictwo na tym stanowisku zatrudnia trzech inżynierów, do których należy kontrola prawidłowości wykonywania w leśnictwach czynności związanych z gospodarką leśną. Największą grupą pracowników podlegających bezpośrednio Zastępcy nadleśniczego są leśniczy kierujący leśnictwami oraz leśniczy do spraw łowieckich. Pozostałe stanowiska oraz działy podlegają bezpośrednio Nadleśniczemu (wykonują główne zadania w biurze nadleśnictwa).

Struktura organizacyjna jest dostosowana do specyfiki gospodarki leśnej prowadzonej na terenie Nadleśnictwa Drawsko Pomorskie. Bogactwo fauny i flory występujące na tym terenie stawia wysokie wymagania dla administracji lasów i wojska. Działania podejmowane w zakresie ochrony środowiska są uwarunkowane położeniem Poligonu między trzema formami ochrony:

- Drawski Park Krajobrazowy, który w bezpośrednim sąsiedztwie Poligonu styka się z europejską siecią ekologiczną „Natura 2000”;
- Iński Park Krajobrazowy z ostoją doliny i częścią zlewni rzeki Iny, która swój początek bierze z terenu Poligonu;
- Drawieński Park Narodowy, który przecina Drawa w swym dolnym biegu.

Parki te uzupełniają dwa Obszary Chronionego Krajobrazu: OChK Pojezierze Drawskie i OChK Choszczeńsko-Drawieński. W ramach europejskiej sieci ekologicznej „NATURA

2000” wydzielono dodatkowo pięć obszarów: Ostoja Drawska, Jezioro Lubie i Dolina Drawy, Lasy Puszczy Nad Drawą, Ostoja Ińska i Pojezierze Ińskie. W ich ramach utworzono czternaście stref ochronnych dla ptaków: dziewięć dla bielika, dwa dla bociana czarnego i po jednym dla kani rudej i czarnej oraz dla orlika krzykliwego. Obecnie Regionalna Dyrekcja Ochrony Środowiska w Szczecinie przedłożyła do konsultacji społecznej „Plan zadań ochronnych dla Jeziora Lubie i Doliny Drawy”. Jest on konsekwencją decyzji Komisji Europejskiej z 12.12.2008 roku, która uznała ten obszar za mający ważne znaczenie dla Wspólnoty. Pomniki przyrody obejmują dwadzieścia dwa pojedyncze drzewa, pięć ich kęp oraz jedną aleję dębów szypułkowych w Studnicy. Wśród szaty roślinnej na terenie Nadleśnictwa Drawsko występuje pięćdziesiąt osiem gatunków prawnie chronionych, z tego trzydzieści cztery znajdują się pod ścisłą ochroną, są to pomniki przyrody: dwadzieścia dwa drzewa, pięć grup drzew i jedna aleja. Dodatkowo strefy ochrony gatunkowej: dziewięć dla bielika, dwa dla bociana czarnego, jeden dla kani czarnej, jeden dla kani rudej i jeden dla orlika krzykliwego, stanowią obszary wyłączone z wszelkich prac związanych z gospodarką leśną.

Działalność edukacyjna w Nadleśnictwie Drawsko jest jedną z priorytetowych elementów w działalności pozagospodarczej. Edukacja prowadzona jest głównie w oparciu o lekcje terenowe na ścieżkach przyrodniczo-leśnych: Karwice – Dzikowo, Żołędowo „Park Podworski”, Zabytkowy park w Jankowie oraz malownicze zalane łąki w okolicy wsi Ziemsko. Edukacja leśna społeczeństwa w Nadleśnictwie Drawsko skierowana jest przede wszystkim do dzieci i młodzieży. Dodatkową grupę odbiorców tworzą: nauczyciele, studenci, turyści, kadry żołnierzy ćwiczących na tutejszym poligonie oraz osoby niepełnosprawne.

Nadleśnictwo prowadzi podstawową działalność związaną z gospodarką leśną, która jest dostosowana do biologicznego cyklu drzewostanów oraz położenia geograficznego. W ramach tej działalności Nadleśnictwo zajmuje się zbieraniem nasion, wysiewem, zalesianiem, odnawianiem, pielęgnacją oraz ochroną lasów, aż po pozyskiwanie drewna i jego transport¹²³. Nadleśnictwo podejmuje działania mające na celu ochronę lasów przed szkodliwymi czynnikami, aby utrzymać drzewostany w dobrym stanie sanitarnym i zdrowotnym oraz uzyskać drewno o najwyższej jakości. Główne czynniki mające wpływ na powstawanie zagrożeń dla lasów w tym Nadleśnictwie to:

¹²³ Nadleśnictwo Drawsko położone jest w 153 regionie nasiennym. Na terenie Nadleśnictwa znajdują się dwa wyłączone drzewostany nasienne: daglezjowy o powierzchni 7,08 ha położony w Leśnictwie Dzikowo oraz dębu bezszypułkowego w Leśnictwie Borowo o powierzchni 62,14 ha. Ponadto w leśnictwach Konotop i Murzynka znajduje się drzewostan zachowawczy dębu bezszypułkowego i buka o powierzchni 59,89 ha oraz dwa drzewostany zachowawcze sosnowe w Leśnictwie Borowo (3,93 ha) i Leśnictwie Jaworze (11,79 ha). W Nadleśnictwie rośnie szesnaście drzew matecznych: cztery drzewa daglezji zielonej i dwanaście drzew dębu bezszypułkowego.

- udział drzewostanów na gruntach porolnych,
- występowanie monokultur gatunków iglastych,
- warunki meteorologiczne,
- stan zwierzyny płowej,
- obecność wojsk (poligon).

Na terenie Nadleśnictwa Drawsko lasy są narażone na stałe zagrożenie ze strony szkodników pierwotnych, czyli owadów żerujących na drzewach żywych i pozornie zdrowych. Występowanie drzewostanów, które sprzyjają rozwijaniu się szkodliwych owadów dla sosny, zostało potwierdzone na obszarze Nadleśnictwa Drawsko. Dla drzew istotnym zagrożeniem ze strony chorób grzybowych jest występowanie huby korzeniowej w mniejszym lub większym stopniu niemal na całym obszarze gruntów porolnych, które stanowią ponad 46% powierzchni gruntów zalesionych Nadleśnictwa. Zagrożeniem dla upraw i młodników jest również zwierzyna łowna, która powoduje uszkodzenia mechaniczne, które na obszarze Nadleśnictwa rozkładają się nierównomiernie i z różnym nasileniem. Powierzchnia upraw istotnie uszkodzona przez zwierzynę stanowi niewielki odsetek. Dodatkowo obecność poligonu wojskowego stwarza specyficzne problemy wynikające z odbywających się ćwiczeń i szkoleń wojsk. Do najczęstszych szkód należy: rozjeżdżanie pojazdami upraw leśnych lub runa, mechaniczne uszkodzanie drzew pojazdami, pociskami lub przez żołnierzy, pozostawienie rozlicznych ziemnych umocnień oraz okopów. W związku z odbywającymi się ćwiczeniami wojskowymi pojawiają się też problemy z terminowym wykonaniem zadań gospodarczych.

Nadleśnictwo Drawsko prowadzi gospodarkę łowiecką w ramach Ośrodka Hodowli Zwierzyny Lasów Państwowych. W skład OHZ wchodzi cztery obwody łowieckie o łącznej powierzchni ponad 30 tys. ha. Nadleśnictwo prowadzi również sprzedaż polowań dla myśliwych zagranicznych i krajowych. Stan zwierzyny oraz profesjonalna obsługa sprawiają, iż około 75% odwiedzających OHZ myśliwych to goście regularnie powracający na ten teren. Niewątpliwą atrakcją jest malowniczo położona kwatera turystyczna w Dzikowie, która poza sezonem myśliwskim funkcjonuje jako ośrodek wypoczynkowy dla turystów z całej Polski.

Nadleśnictwo Drawsko wraz z innymi partnerami pod przewodnictwem Zachodniopomorskiego Towarzystwa Przyrodniczego, jako beneficjenta koordynującego podjęło się realizacji projektu Life13 NAT/PL/000010 – „Dywersyfikacja i rozwój populacji żubrów w północno-zachodniej Polsce”. Nadrzędnym celem tego projektu jest zwiększenie liczebności populacji żubrów na terenach puszczańskich północno-zachodniej Polski przy jednoczesnym zainicjowaniu naturalnego zwiększania areału występowania tych zwierząt.

Zadania w głównej mierze oparte są na odnowieniu odpowiednich warunków siedliskowych sprzyjających bytowaniu oraz zwiększeniu i urozmaiceniu dostępnej bazy żerowej. Niezwykle ważnym elementem projektu jest utworzenie na terenie Nadleśnictwa Drawsko nowego stada żubrów. Działanie to ma zapewnić dopływ nowej puli genowej do istniejącej populacji i dzięki takiemu zabiegowi zwiększy jej różnorodność genetyczną. Z chwilą rozpoczęcia projektu Nadleśnictwo Drawsko odtwarza tereny łąk i nieużytków znajdujących się w dużym rozproszeniu na całym swoim terenie, tworzy nowe atrakcyjne miejsca do żerowania z nadzieją, że w znaczący sposób wpłynie to na utrwalenie się tego gatunku w wizerunku lokalnego krajobrazu.

Podsumowując, Nadleśnictwo Drawsko nadzorowane przez Regionalną Dyрекcję Lasów Państwowych w Szczecinku jest jednostką, która oprócz podstawowych działalności wykonywanych w pozostałych trzydziestu nadleśnictwach, jest jednostką szczególną z kilku powodów. Obecność największego w Europie czynnego poligonu wojskowego znajdującego się w całości w granicach Nadleśnictwa jest czynnikiem wskazującym na wyjątkowość tej jednostki¹²⁴. Ćwiczenia na poligonie utrudniają prace leśne, choć ćwiczenia odbywają się na określonych fragmentach terenu, tzw. polach roboczych. W granicach poligonu utworzono leśne strefy ochronne buforowe, które zatrzymują falę akustyczną, istotną podczas gdy wojsko wysadza ładunki. Określony sposób użytkowania przestrzeni sprawił, że wykształciły się tam specyficzne siedliska roślin i zwierząt, w tym rzadkie i zagrożone gatunki. Dodatkowo znaczenie ma wielkość poligonów – wiele gatunków zwierząt potrzebuje rozległych przestrzeni. Na Poligonie Drawskim występuje wataha wilków, liczne stado żubrów z młodymi, bobry, bielik i bocian czarny, podlegające pod ścisłą ochronę gatunkową w Polsce. Gospodarka leśna w strefie poligonu odbywa się normalnie, terminy prac leśnych są na bieżąco uzgadniane przez Nadleśnictwo i Centrum Szkolenia Wojsk Lądowych Drawsko, choć wymaga to ścisłej współpracy między tymi jednostkami. Kolejny argument za wyborem Nadleśnictwa Drawsko jako studium przypadku to realizacja większości standardowych zadań z podstawowej działalności Lasów Państwowych oraz posiadanie w swojej strukturze organizacyjnej Ośrodka Hodowli Zwierzyny. Podstawowe cele funkcjonowania OHZ to prowadzenie wzorcowego zagospodarowania łowisk, wdrażanie nowych rozwiązań z zakresu łowiectwa, prowadzenie badań naukowych, odtwarzanie populacji zanikających gatunków oraz hodowla rodzimych gatunków zwierząt i prowadzenie szkoleń z zakresu łowiectwa (Palubicki i in., 2013). Prowadzenie przez Nadleśnictwo OHZ, którego zasadniczym celem jest zachowanie

¹²⁴ W Polsce jest kilka poligonów współpracujących z Lasami Państwowymi (np.: Żagań, Orzysz).

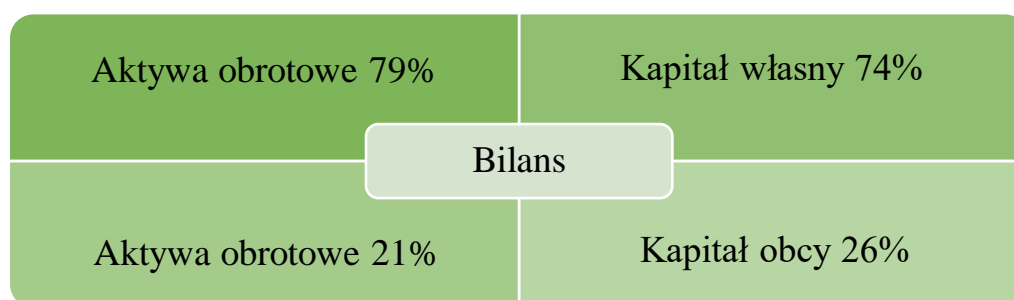
występującej zwierzyny jako integralnej części środowiska naturalnego musi uwzględniać konieczność prowadzenia gospodarki leśnej tak, aby zapewnić lasom prawidłowy rozwój i trwałość.

5.1.3. Podstawowe informacje finansowe

Nadleśnictwo Drawsko jest jednostką organizacyjną sporządzającą corocznie sprawozdanie finansowo-gospodarcze, a Nadleśniczy przedstawia Dyrektorowi Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Szczecinku informacje o działalności finansowo-gospodarczej Nadleśnictwa. Organizacja systemu rachunkowości Lasów Państwowych opiera się na rachunkowości prowadzonej w Dziale Finansowo-Księgowym kierowanym przez Głównego Księgowego, który wykonuje zadania i ponosi odpowiedzialność w zakresie księgowości, finansów, planowania finansowo - ekonomicznego, analiz, sprawozdawczości, informatyki (SILP) oraz organizuje i sprawuje kontrolę wewnętrzną dokumentów finansowo-księgowych Nadleśnictwa¹²⁵.

W Nadleśnictwie majątek trwały głównie tworzą rzeczowe aktywa trwałe, na które składają się obiekty inżynierii lądowej i wodnej, budynki, lokale (w tym spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu) oraz środki transportu. Jednostka ta posiada również majątek obrotowy w postaci środki pieniężne i inne aktywa pieniężne, zabezpieczający jej płynność finansową. Do głównych źródeł finansowania należą kapitały własne – kapitał zasobów Lasów Państwowych i wypracowany zysk, a także kapitały obce – utworzone rezerwy na świadczenia pracownicze oraz zobowiązania bieżące. Warto odnotować, iż jednostka ta nie zaciągnęła w badanym okresie kredytów bankowych i innych zobowiązań finansowych, co jest regułą w Lasach Państwowych. Schemat 5.2 prezentuje ogólną strukturę zasobów i źródeł finansowania Nadleśnictwie Drawsko (w latach 2017–2019).

¹²⁵ Do obowiązków głównego księgowego należy również terminowe egzekwowanie należności i regulowanie zobowiązań, a także opracowywanie projektów przepisów wewnętrznych wydawanych przez nadleśniczego, dotyczących prowadzenia rachunkowości, a w szczególności: obiegu dokumentów (dowodów księgowych), zasad przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji.



Ilustracja 5.4. Struktura majątku i źródeł finansowania Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019)

Źródło: opracowanie własne

Nadleśnictwo Drawsko, jak wszystkie jednostki Lasów Państwowych, w systemie rachunkowości prowadzi ewidencję kosztów w układzie rodzajowym co stanowi punkt wyjścia do rozliczania kosztów na układ podmiotowy (funkcjonalny) kosztów, z podziałem na miejsca powstawania kosztów. Przyjęte podejście informuje o strukturze rodzajowej kosztów, o ośrodkach odpowiedzialnych za ich powstawanie oraz umożliwia przeprowadzenie kalkulacji i kontroli. Zastosowany rachunek kosztów daje możliwość sporządzenia kalkulacyjnego rachunku zysków i strat. Zgodnie z branżowym Planem Kont stosowany w jednostkach Lasów Państwowych, konta syntetyczne odzwierciedlają biologiczny cykl rozwoju drzewostanów począwszy od zbioru nasion poprzez ich wysiew, hodowlę sadzonek, zalesienia i odnowienia, pielęgnowanie, ochronę do pozyskania i spedycji.

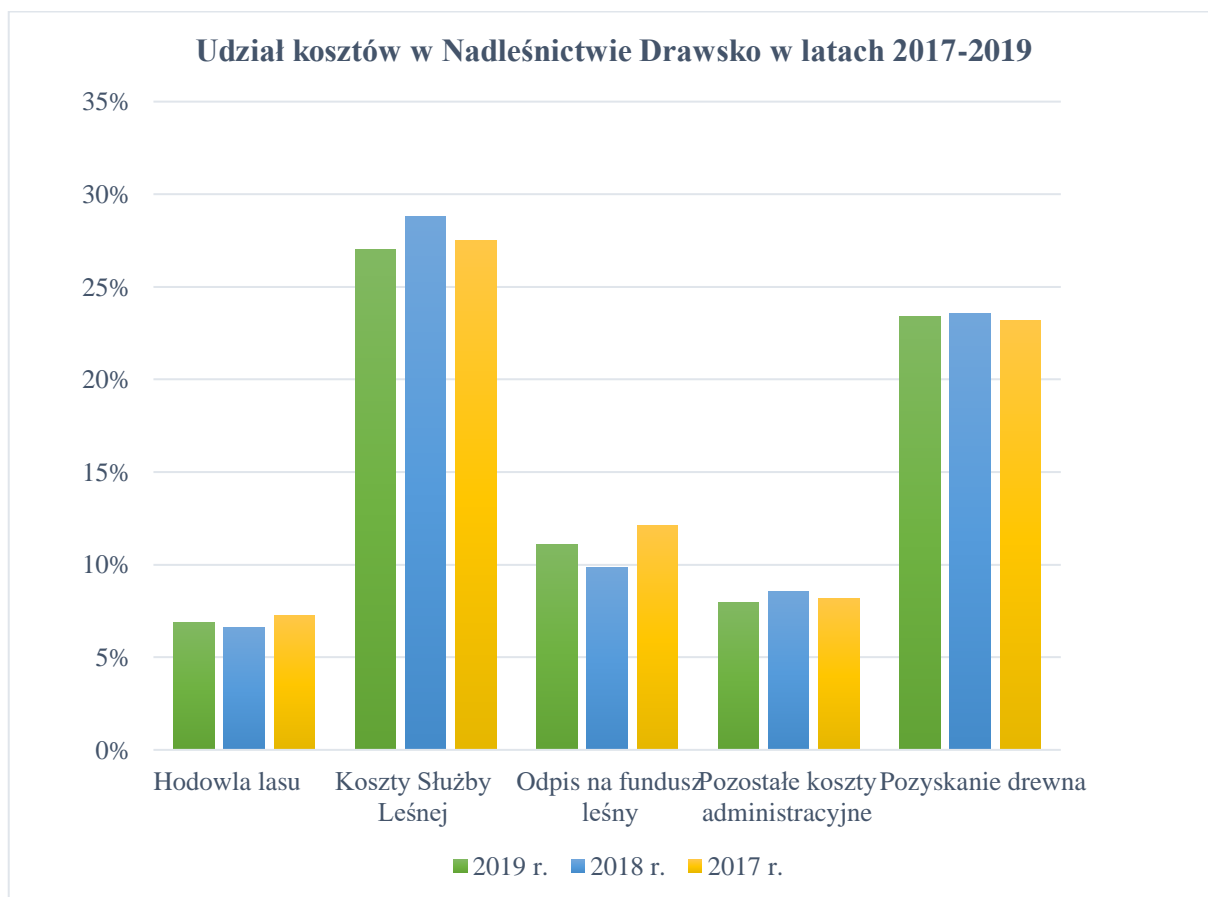
W Nadleśnictwo Drawsko, tak jak w innych jednostkach LP, prowadzi się ewidencję kosztów zgodnie z rodzajami działań przy użyciu zaawansowanej analizy w Systemie Informatycznym Lasów Państwowych (SILP). Koszty są rejestrowane:

- na kontach syntetycznych w księdze głównej w podsystemie "Finanse i Księgowość",
- w układzie kalkulacyjnym w miejscach powstawania kosztów (MPK), które są jednolite dla wszystkich jednostek Lasów Państwowych i stanowią księgi pomocnicze.

Miejsca powstawania kosztów odpowiadają grupom czynności i pozycjom planu w podsystemie "Las". W ewidencji kosztów uwzględniane są wartościowe i rzeczowe aspekty, które odzwierciedlają amortyzację oraz koszty wykonanych prac gospodarczych, włączając w to koszty materiałów i produktów zużytych do realizacji poszczególnych zadań.

Na podstawie danych przygotowanych przez Dział Finansowo-księgowy poddano analizie udział kosztów wszystkich działalności w kosztach ogółem ponoszonych w Nadleśnictwie w latach 2017–2019 (Wykres 5.1). Najwięcej kosztów generuje działalność administracyjna – ok. 27% wszystkich kosztów Nadleśnictwa to Koszty Służby Leśnej.

Natomiast działalność podstawowa to głównie koszty hodowli lasu oraz pozyskania drewna (odpowiednio ok. 7% i 23% ogółu kosztów).



Ilustracja 5.5. Koszty Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019)

Źródło: opracowanie własne

W analizowanym okresie, Nadleśnictwo Drawsko średnio 3 mln zł przeznaczyło na odpis na fundusz leśny¹²⁶, stanowiło to ok.11 % kosztów ogółem. Pozostałe koszty administracyjne, czyli koszty utrzymania pozostałych pracowników administracyjnych i inne koszty administracyjne również stanowiły istotną pozycję, gdyż stanowiło blisko 10% wszystkich kosztów Nadleśnictwa.

¹²⁶ Fundusz leśny jest finansowany poprzez procentowy odpis od wartości sprzedaży drewna (wielkość drewna przeznaczonego na sprzedaż w każdym roku określona jest w 10-letnim planie urządzania lasu). Odpis na fundusz leśny stanowi obciążenie dla kosztów działalności podstawowej nadleśnictw. Cyklicznie, co miesiąc, nadleśnictwa przekazują te środki do Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych (RDLP), a następnie dalej do Głównego Dyrektora Lasów Państwowych (DGLP). W praktyce, każde nadleśnictwo przekazuje odpis na fundusz leśny co miesiąc. Środki te są następnie przekazywane przez Regionalną Dyrekcję Lasów Państwowych (RDLP) do Głównego Dyrektora Lasów Państwowych (DGLP) lub do odpowiedniej instytucji zarządzającej funduszem leśnym.

5.2. Metodologia rozliczania kosztów społecznej odpowiedzialności

5.2.1. Metoda pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w działalności administracyjnej Lasów Państwowych

Aby określić koszty związane z społeczną odpowiedzialnością w działalności Nadleśnictwa Drawsko, należy uwzględnić koszty bezpośrednie i pośrednie. Koszty bezpośrednie to te, które są bezpośrednio związane z danym działaniem, takie jak koszty materiałów czy usług obcych. Koszty pośrednie to natomiast te, które nie są bezpośrednio powiązane z danym działaniem, np. koszty utrzymania infrastruktury leśnej czy koszty administracyjne. Koszty administracyjne obejmują m.in. wydatki związane z utrzymaniem Służby Leśnej, pozostałych pracowników administracyjnych oraz innych kosztów związanych z prowadzeniem działalności administracyjnej przez badaną jednostkę. Poprzez alokację kosztów pracowników do działań z obszaru CSR możliwe jest dokładne określenie kosztów związanych z każdym z tych działań, w tym uwzględnienie zarówno kosztów bezpośrednich, jak i pośrednich. Na początku skupiono się więc na opracowaniu metody identyfikacji i pomiaru kosztów związanych z działaniami społecznie odpowiedzialnymi Lasów Państwowych, przechodząc przez szereg etapów w ramach działalności administracyjnej, to jest:

- ustalenie struktury organizacyjnej Nadleśnictwa Drawsko,
- analizę jej wpływu na funkcjonowanie i realizację zadań ustawowych (istotny etap z punktu widzenia identyfikacji poniesionych kosztów wynagrodzeń pracowników związanych z działaniami społecznie odpowiedzialnymi),
- analizę regulaminu pracy, regulaminu kontroli wewnętrznej, regulaminu organizacyjnego, instrukcji obiegu dokumentów i ich kontroli wewnętrznej w nadleśnictwie oraz zakresu czynności pracownika (zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności) na wszystkich stanowiskach zidentyfikowanych w strukturze tej jednostki.

W kontekście pomiaru kosztów CSR, analizowana działalność administracyjna została podzielona na trzy obszary:

- I. określono metodę wyliczania kosztów pracy leśniczych i podleśniczych (włącznie z pracownikami OHZ), a następnie przypisano te koszty do odpowiedniego działania CSR,
- II. ustalono metodę obliczania kosztów pracy biura nadleśnictwa, po czym koszty te również zostały przypisane do odpowiedniego działania CSR,

III. pozostałe koszty związane z działalnością administracyjną zostały przypisane do konkretnych działań CSR zidentyfikowanych w ramach Nadleśnictwa Drawsko.

W strukturze organizacyjnej Nadleśnictwa Drawsko wyróżnia się: biuro nadleśnictwa, leśnictwa oraz Ośrodek Hodowli Zwierzyny. W skład biura nadleśnictwa wchodzi dział kierowane bezpośrednio przez nadleśniczego, do których zalicza się:

- Dział Gospodarki Leśnej,
- Dział Finansowo-Księgowy,
- stanowisko ds. nadzoru gospodarki drewna,
- posterunek Straży Leśnej,
- Dział Administracyjno-Gospodarczy,
- sekretarza,
- stanowisko ds. pracowniczych.

W biurze istnieją również stanowiska zajmowane przez pracowników ds. kontroli, w tym inżyniera nadzoru, oraz posterunek Straży Leśnej, którym kieruje starszy strażnik leśny pełniący funkcję komendanta posterunku.

Pierwszą analizowaną komórką organizacyjną jest leśnictwo – zarządzane przez leśniczego, w razie potrzeby zatrudnieni są podleśniczowie, którzy stanowią wsparcie dla pracy leśniczego. W Nadleśnictwie Drawsko funkcjonuje 17 leśnictw oraz dodatkowo Ośrodek Hodowli Zwierzyny składający się z czterech obwodów łowieckich. Każdy leśniczy kierujący leśnictwem lub obwodem łowieckim jest zobowiązany do wykonania wszystkich czynności techniczno-gospodarczych, ochronnych i administracyjnych na terenie powierzonego leśnictwa. Wynikają one z planów gospodarczych i harmonogramów prac ustalonych dla leśnictwa lub obwodu łowieckiego w ramach wyznaczonego przez zastępcę nadleśniczego zakresu obowiązków.

W badanym okresie, poza analizą dokumentów źródłowych, przeprowadzono także bezpośrednią obserwację pracy leśniczych oraz leśniczego do spraw łowieckich zarówno w kancelarii, jak i w terenie, podczas organizowania i nadzorowania działań z zakresu gospodarki leśnej i łowieckiej. Obserwacja ta pozwoliła stwierdzić, że leśniczy (w tym także leśniczy ds. łowieckich) posiada szeroką wiedzę z wielu dziedzin, takich jak biologia, meteorologia, geodezja, geografia oraz budownictwo. Charakter pracy leśniczego jest często niestandardowy i wymaga pełnienia obowiązków poza typowymi godzinami pracy (również w nocy, w niedziele i święta), np. podczas dyżurów przeciwpożarowych, usuwania skutków klęsk żywiołowych lub udzielania pomocy rannym zwierzętom poszkodowanym w wypadkach

drogowych. Przeprowadzona analiza objęła zakres obowiązków pracowników pełniących funkcję leśniczego i leśniczego ds. łowieckich, które zostały podzielone na dwie kategorie: czynności związane z wypełnianiem działań społecznie odpowiedzialnych oraz czynności związane z podstawową działalnością. Wstępny podział zakresu czynności został ustalony poprzez konsultacje z leśniczym leśnictwa Dzikowo oraz z leśniczymi ds. łowieckich. Zakres czynności leśniczego związany ze społeczną odpowiedzialnością przedstawiono w tabeli 5.1.

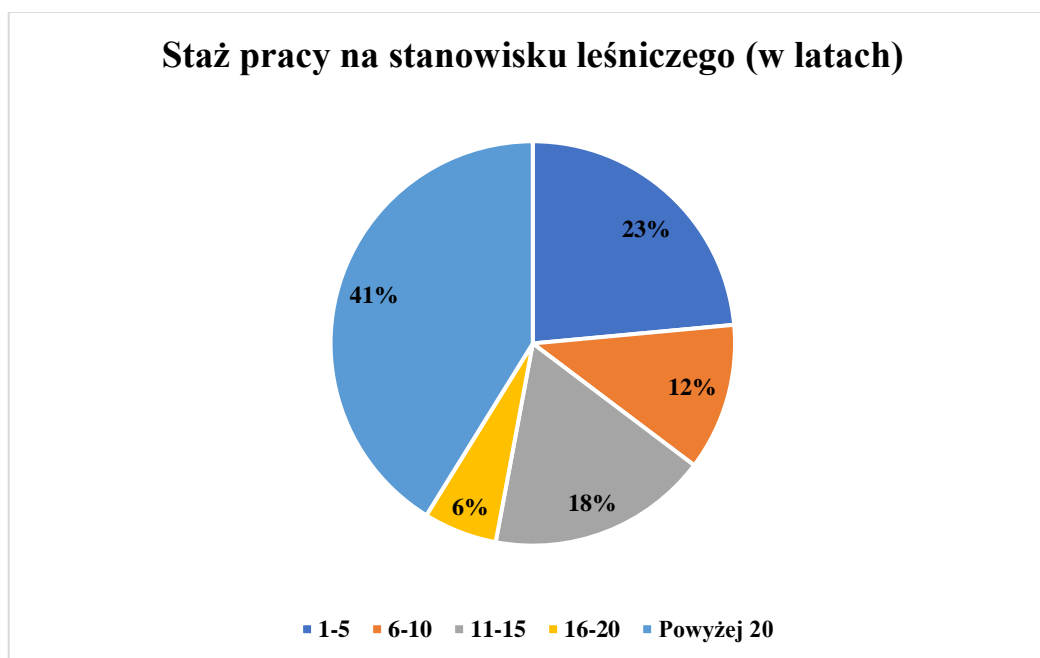
Tabela 5.1. Zakres obowiązków leśniczego i leśniczego ds. łowieckich – działania związane ze społeczną odpowiedzialnością

Działania społecznie odpowiedzialne – leśniczy
<ol style="list-style-type: none"> 1. Bieżąca obserwacja, zbieranie i kompletowanie materiałów niezbędnych do opracowania prognoz zagrożenia drzewostanów przez czynniki bio – i abiotyczne, terminowe zwalczanie i zapobieganie szkodom przez nie wyrządzone, otaczanych opieką pożytecznych organizmów oraz stała troska o poprawę stanu sanitarnego drzewostanów. 2. Bieżąca obserwacja lasu oraz realizacja wynikających z niego potrzeb hodowlanych i ochronnych. 3. Współpraca w zakresie gospodarki łowieckiej z leśniczym ds. łowieckich, dotycząca: inwentaryzacji zwierzyny, zagospodarowania łowisk, lokalizacji urządzeń łowieckich, organizacji polowań zbiorowych, ewidencjonowania wyjść myśliwych indywidualnych. 4. Prowadzi działalność w zakresie edukacji leśnej społeczeństwa oraz działalność informacyjną dotyczącą udostępniania lasu, a także bezpieczeństwa pożarowego w lasach. 5. Leśniczy kreuje i dba o pozytywny wizerunek Lasów Państwowych. 6. Podejmowanie działań w kierunku zabezpieczenia lasu, budynku i innych obiektów leśnych przed pożarami oraz nadzór nad przestrzeganiem przepisów dotyczących zabezpieczenia majątku leśnego przez podległych mu pracowników i osób przebywających na terenach leśnych. 7. Dbanie o utrzymanie właściwej estetyki osad i obiektów LP, znajdujących się na terenie leśnictwa.
Działania społecznie odpowiedzialne – leśniczy ds. łowieckich
<ol style="list-style-type: none"> 1. Prowadzenie obserwacji zwierzyny. Informowanie przełożonego o zaobserwowanych przypadkach chorób zwierzyny oraz zgłaszanie tych przypadków, za pośrednictwem nadleśnictwa, służbom weterynaryjnym. 2. Współpraca ze służbami weterynaryjnymi w zakresie zwalczania chorób zwierzyny, w ramach określonych przez przełożonego. 3. Inicjowanie działań w zakresie przeciwdziałania szkodom powodowanym przez zwierzynę łowną w uprawach rolnych oraz niezwłoczne informowanie przełożonego o nasilonym występowaniu tych szkód. 4. Współpraca z młodzieżą, organizacjami społecznymi i proekologicznymi w zakresie edukacji ekologicznej. 5. Organizowanie i nadzorowanie prac związanych z budową łowieckich urządzeń hodowlanych, dbałość o ich stan, konserwację i pełną sprawność. 6. Organizowanie i nadzorowanie prac związanych z uprawą i pielęgnacją poletek łowieckich, utrzymanie buchtowisk, nęcisk, gromadzenie karmy na potrzeby gospodarki łowieckiej. 7. Organizowanie i nadzorowanie prac związanych z poprawą warunków bytowania zwierzyny, 8. Organizowanie dokarmiania zwierzyny oraz sporządzanie na bieżąco dokumentacji związanej z prowadzeniem gospodarki materiałowej w tym zakresie. 9. Znajomość ostoi zwierzyny, tras migracji, przejść, miejsc żerowania itp. 10. Na rzecz gospodarki łąkowo-rolnej i melioracji wodnych: <ol style="list-style-type: none"> – organizowanie i nadzorowanie prac z zakresu upraw rolnych i melioracji wodnych, – prowadzenie obserwacji stanu urządzeń melioracyjnych i zgłaszanie potrzeb ich konserwacji i remontów. 11. Leśniczy szacuje lub współuczestniczy w szacowaniu szkód, wyrządzonych przez zwierzynę łowną w uprawach i plonach rolnych w obrębie OHZ - zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami. Współdziała również z leśniczymi odpowiednich leśnictw w zakresie oceny szkód wyrządzonych przez zwierzynę w lesie. 12. Prowadzenie działań na rzecz ochrony łowiska. Dokładna znajomość granic OHZ, 13. Kultywowanie tradycji i zwyczajów łowieckich.

14. Na rzecz pozyskania zwierzyny: organizowanie i nadzorowanie prac związanych z budową urządzeń łowieckich służących do pozyskiwania zwierzyny, dbałość o ich stan, konserwację i pełną sprawność.
15. Ustalanie liczebności zwierzyny oraz jej struktury wiekowej i płciowej, poprzez metodycznie odpowiednią inwentaryzację.
16. Organizowanie i prowadzenie polowań zbiorowych, organizowanie polowań indywidualnych, nadzór nad przebiegiem i bezpieczeństwem tych polowań, niezwłoczne informowanie przełożonego o stwierdzonych bądź ujawnionych przypadkach dokonania nieprawidłowego odstrzału.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakresu czynności pracownika badanej jednostki LP.

W następnej kolejności przeprowadzono ankietę wśród leśniczych z Nadleśnictwa Drawsko, aby zweryfikować zaproponowany podział czynności na działania związane z CSR i działania podstawowe. Leśniczowie z badanej jednostki charakteryzują się wysokim poziomem wykształcenia i doświadczeniem, ponieważ 70% pracowników ma wykształcenie wyższe, a 41% leśniczych pracuje na tym stanowisku ponad 20 lat. Wszyscy ankietowani zgodzili się z podziałem działań społecznie odpowiedzialnych i działań podstawowych jako zadań obowiązkowych leśniczego (lub leśniczego ds. łowieckich). Zdaniem ankietowanych, średnio 30% działań w ramach zakresu obowiązków leśniczego jest związane z CSR.



Ilustracja 5.4. Staż pracy na stanowisku leśniczego (w latach)

Źródło: opracowanie własne.

Respondenci w ankiecie zauważyli trudności w określeniu działań społecznie odpowiedzialnych oraz podkreślili rolę leśniczego jako lokalnego lidera i doradcy dla społeczności lokalnej. Jeden z ankietowanych zaznaczył, że prowadzenie działań CSR jest nieodzowne i musi być realizowane w sposób profesjonalny i odpowiedzialny, aby zachować dobry wizerunek Lasów Państwowych oraz ich pracowników. Zwrócono również uwagę na

konieczność rozwijania edukacji leśnej w celu zwiększenia świadomości społeczeństwa na temat wartości środowiska naturalnego i jego aspektów.

Kolejnym etapem identyfikacji i pomiaru kosztów Służby Leśnej związanych ze społeczną odpowiedzialnością było ustalenie czasu pracy pracowników leśnictw w całym roku przypadającego na działalność CSR. Ustalono, iż w badanym okresie (lata 2017–2019) średni czas pracy leśniczego to 1790 godzin rocznie, w tym 537 godzin dotyczyło wykonywania działań związanych ze społeczną odpowiedzialnością. Zgodnie z ewidencją czasu pracy prowadzoną w nadleśnictwie ustalono koszt roboczogodziny dla każdego leśniczego na podstawie wynagrodzenia określanego za dany rok. W toku dalszych prac, wykorzystując informacje uzyskane z systemu rachunkowości Nadleśnictwa Drawsko, określono koszty związane z pracownikami Służby Leśnej pełniącymi funkcję leśniczego. Zostały uwzględnione wynagrodzenia, świadczenia oraz dodatkowe koszty związane z utrzymaniem środków transportu dla tej grupy pracowników.¹²⁷ Pozostałe koszty związane z pracownikami Służby Leśnej, takie jak koszty szkoleń pracowników, delegacji czy utrzymania mieszkań, uznano – w drodze konsultacji z głównym księgowym nadleśnictwa – za nieistotne z punktu widzenia kalkulacji kosztów społecznej odpowiedzialności lub przypisano je do innych działań CSR. W kalkulacji tych kosztów uwzględniono również koszty przypisane do pracowników zatrudnionych na stanowisku podleśniczych współpracujących z leśniczymi. W wyniku obserwacji bezpośredniej pracy leśniczego w jego kancelarii stwierdzono, iż podleśniczy działa zgodnie z zadaniami zleconymi przez leśniczego, zatem czas pracy podleśniczego poświęcony na działalność CSR jest zgodny z czasem pracy uzgodnionym z leśniczym¹²⁸.

Po konsultacjach z leśniczymi uzgodniono, że w celu dokładniejszego odzwierciedlenia czasu i kosztów związanych z działalnością CSR, konieczne jest opracowanie dedykowanego formularza. W formularzu leśniczowie podali, w jakim okresie roku (podzielonym na miesiące) wykonywali zadania związane z CSR oraz ile godzin poświęcili na tę działalność. W formularzu czasu pracy leśniczego liczba roboczogodzin poświęconych na działania społecznie odpowiedzialne w poszczególnych miesiącach była zróżnicowana, ponieważ leśniczowie realizowali określone prace zgodnie z ustalonym harmonogramem opartym na planie urządzenia lasu i przebiegu procesu przyrodniczego. Przy opracowywaniu zasad

¹²⁷ Jest to MPK 114, czyli koszty związane z utrzymaniem pojazdów służbowych pracowników Służby Leśnej, a w szczególności koszty: amortyzacji, paliw i olejów, remontów, napraw, konserwacji i przeglądów technicznych ubezpieczeń. Tu ewidencjonuje się również ryczałty przyznane pracownikom Służby Leśnej za używanie do celów służbowych własnych samochodów, motocykli i innych środków lokomocji

¹²⁸ W badanym okresie zatrudnionych na stanowisku podleśniczego było piętnastu pracowników. W nadleśnictwie zatrudniano również dwóch stażystów – ich wynagrodzenia pominięto w kalkulacji.

pomiaru kosztów należy pamiętać, że działalność związana z CSR może być prowadzona w różnym zakresie i w różnych regionach kraju. Z tego powodu metoda określania kosztów społecznie odpowiedzialnych w Nadleśnictwie Drawsko może być powielona w innych jednostkach Lasów Państwowych, jednak średni czas poświęcony na działalność CSR może się różnić. Liczba godzin pracy poświęconych na działania społecznie odpowiedzialne w poszczególnych miesiącach różni się ze względu na określone prace wykonywane przez leśniczych zgodnie z harmonogramem prac opartym na planie urządzania lasu i procesie przyrodniczym. Zarządzanie i gospodarowanie lasami w zarządzie Lasów Państwowych na terenie kraju jest uzależnione od wielu czynników, takich jak ukształtowanie terenu, warunki klimatyczne, położenie geograficzne czy uwarunkowania kulturowe. To tylko przykłady czynników wpływających na działalność Lasów Państwowych w różnych regionach Polski. Poniżej przedstawiono formularz czasu pracy wybranego leśniczego w formie tabeli 5.2., uwzględniającej wykonywane zadania związane z działalnością CSR. Wszystkie wymienione czynności są powiązane z konkretnymi obowiązkami wynikającymi z zakresu pracy leśniczego. Leśniczy przepracował średnio 1780 godzin rocznie (w latach 2017–2019), z czego 537 godzin poświęcono na działalność społecznie odpowiedzialną.

Tabela 5.2. Formularz ewidencji czasu pracy leśniczego.

M-sc	Działania społecznie odpowiedzialne (czas pracy w godzinach)*								
	NiS	HL	ZDRZ	OCHR	PPOŻ	INFR	GŁ	INNE	Suma
XIII.		10		30		1	5	1	47
XIV.		15		30		2	5	1	53
XV.		10		20	10	2	5	1	48
XVI.	5	20		20	10	2		1	58
XVII.		20		15	5	5		2	47
XVIII.		20		10	5	5		2	42
XIX.		15		10	5	5	5	1	41
XX.		10		10	5	5	5	1	36
XXI.	5	5		15	5	5	10	2	47
XXII.	5			10		2	10	2	29
XXIII.	5			25		2	10	5	47
XXIV.				25		2	10	5	42
Suma	20	125	0	220	45	38	65	24	537

* Nasiennictwo i selekcja (NiS); Hodowla lasu (HL); Zadrzewienia w Lasach Państwowych (ZDRZ); Ochrona lasu przed czynnikami szkodliwymi (OCHR); Ochrona przeciwpożarowa lasu (PPOŻ); Utrzymanie obiektów leśnych/infrastruktury/-ogólnego przeznaczenia (INFR); Gospodarka łowiecka (GŁ); Pozostałe działania związane ze społeczną odpowiedzialnością (np. działalność edukacyjna) (INNE).

Źródło: opracowanie własne.

Procedurę rozliczania kosztów społecznej odpowiedzialności zastosowano również w przypadku dwóch pracowników pełniących funkcję leśniczych ds. łowieckich w Nadleśnictwie. Gospodarka łowiecka w Ośrodkach Hodowli Zwierzyny (jednostki organizacyjnej w strukturze Nadleśnictwa) jest rozbudowana i specyficzna, podobnie jak gospodarka leśna na terenie tej jednostki.

Leśniczowie ds. łowieckich wypełnili formularz ewidencji czasu pracy w zakresie działalności CSR (tab. 5.3.) zgodnie z zakresem obowiązków i zaproponowanym podziałem. Mimo, że ich stanowisko jest często kojarzone wyłącznie z organizacją polowań, podczas wywiadów stwierdzili, że około 50% ich czasu pracy poświęcają na działalność związaną ze społeczną odpowiedzialnością. Formularz wypełniło dwóch leśniczych ds. łowieckich, w latach 2017–2019 przepracowali oni średnio 1820 godzin rocznie, z czego 910 godziny dotyczyły działań związanych ze społeczną odpowiedzialnością.

Tabela 5.3. Formularz ewidencji czasu pracy leśniczego do spraw łowieckich

Miesiąc / nr działań a CSR*	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.	VII.	VIII.	IX.	X.	XI.	XII.	Suma
1.	4	9	4	2	5	3	3	7	5	5	5	5	57
2.			10	10	10	10	10	10	5	5			70
3.					5	5			5	5			20
4.				5	5	5		5	5				25
5.	5	5	5	5			5			4	5	5	39
6.				5	5					5			15
7.	10	10		5				5	5		10	10	55
8.	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	60
9.		5	10	10	10	10	10	10	15	20	10		110
10.	5		5	10	15	15	10	10	10		5	5	90
11.	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	24
12.	2	2	2	2	4	4	2	2	2	2	2	4	30
13.	1	4	3						2	2	2	1	15
14.	40				30	30		40	40	40	40	40	300
Suma	76	42	46	61	96	89	47	96	101	95	86	75	910

* objaśnienie do działań CSR: (1)Prowadzenie obserwacji zwierzyny i zwalczania chorób zwierzyny, (2) przeciwdziałania szkodom powodowanym przez zwierzynę łowną w uprawach rolnych, (3) działalność edukacyjna, (4) infrastruktura łowieckich urządzeń hodowlanych. (5) uprawa i pielęgnacja poletek łowieckich, utrzymanie buchtowisk, nęcisk, gromadzenie karmy na potrzeby gospodarki łowieckiej, (6) poprawa warunków bytowania zwierzyny, (7) dokarmianie zwierzyny, (8) znajomość ostoje zwierzyny, tras migracji, przejść, miejsc żerowania itp., (9) gospodarka łąkowo-rolnej i melioracja wodna, (10) ocena szkód wyrządzanych przez zwierzynę w lesie, (11) prowadzenie działań na rzecz ochrony łowiska; dokładna znajomość granic OHZ, (12) kultywowanie tradycji i zwyczajów łowieckich, (13) inwentaryzacja zwierzyny, (14) organizowanie i prowadzenie polowań.

Źródło: opracowanie własne.

Dysponując ewidencją czasu pracy oraz danymi o kosztach związanych z zatrudnieniem pracowników na stanowiskach leśniczego, podleśniczego oraz leśniczego ds. łowieckich, został ustalony przeciętny koszt roboczogodziny dla tych grup pracowników Służby Leśnej¹²⁹, tj. 55

¹²⁹ Koszt roboczogodziny pracowników leśnictw Służby Leśnej obliczono na podstawie informacji o kosztach ewidencjonowanych według następujących miejsc powstawania kosztów: 111 – Wynagrodzenia i świadczenia

zł/rbh leśniczych (17 osób) i leśniczych ds. łowieckich (2 osoby) oraz 34 zł/rbh podleśniczych (15 osób). Aby dokładniej określić koszty działań z zakresu CSR, skorzystano z proponowanej ewidencji czasu pracy, która pozwoliła na ustalenie kosztów poszczególnych działań. Koszty te zostały przypisane do odpowiednich grup czynności na podstawie konsultacji z leśniczym oraz informacji uzyskanych z systemu rachunkowości, analiza kosztów dotyczyła trzeciego poziomu analityki. Na podstawie powyższego oszacowano koszty pracowników za wykonywane przez nich działania w Nadleśnictwie Drawsko. Aby to zrobić, liczba roboczogodzin z jednego leśnictwa została przemnożona przez liczbę leśnictw, a w przypadku OHZ uwzględniono ewidencję czasu pracy obu leśniczych. W tabeli 5.4. przedstawiono roczny koszt działań z zakresu CSR, realizowanych przez Służbę Leśną w leśnictwach oraz Oddziałach Hodowli Zwierzyny, w latach 2017–2019.

Tabela 5.4. Koszty Służby Leśnej dotyczące działań społecznie odpowiedzialnych w leśnictwach oraz OHZ

Lp.	Proces	Działanie	Konto-MPK (grupy czynności)	Nośnik kosztów (w rbh)	Średni roczny koszt (w zł) ¹³⁰
1.	Promocja kultury leśnej	Organizacja wystaw, wydarzeń, pokazów lub muzeum kultury leśnej i inne działania.	561-XXX	30	3 300
2.	Nasiennictwo	Pozyskanie, zbiór, zakup nasion, szyszek i owoców oraz ich wyluszczenie	5101-211	15	22 350
		Tworzenie zapasów nasion – przechowywanie, przysposobienie i stratyfikacja nasion	5101-212	5	7 225
	Hodowla lasu	Prace związane z odnowieniami i zalesieniami	5102-231	50	68 000
		Przeprowadzanie zabiegów mających na celu wprowadzenie sadzonek (łącznie z ich wartością) na powierzchniach, na których w latach poprzednich wykonywano zalesienia lub odnowienia	5102-333	20	28 900
		Prowadzenie czynności gospodarczych wchodzących w zakres pielęgnowania lasu	5102-234	45	68 025

Służby Leśnej, 112 - Narzuty na wynagrodzenia Służby Leśnej oraz 114 – Utrzymanie środków lokomocji Służby Leśnej.

¹³⁰ Przykładowe obliczenia dla kosztów działań związanych z nasiennictwem: Koszty pozyskania, zbioru, zakupu nasion, szyszek i owoców oraz ich wyluszczenie (5101-215) = 22 350, tj.: 17 leśniczych * 55zł/rbh * 15 rbh + 15 podleśniczych * 34 zł/rbh * 15 rbh .

		Przygotowania gleby do odnowień i zalesień (melioracje agrotechniczne)	5102-236	10	14 450
3.	Ochrona lasu przed czynnikami szkodliwymi	Zbiór materiałów prognostycznych	5104-250	10	14 450
		Ograniczenie występowania szkodliwych organizmów	Ograniczanie liczebności szkodliwych owadów	5104-252	5
	Ograniczanie powierzchni występowania grzybów		5104-253	25	36 125
	Ochrona lasu przed zwierzętami	Ochrona przed zwierzyną	5104-2511	140	202 300
		Ochrona przed gryzoniami	5104-2512	5	7 225
	Ochrona przyrody	Ochrona różnorodności biologicznej	5104-2551	10	14 450
		Pozostałe prace z ochrony przyrody	5104-254	25	36 125
4.	Edukacja i nauka	Organizacja lekcji wiedzy o leśnictwie i geografii wśród społeczeństwa	5106-279-2796	30	15 550
		Pozostała działalność edukacyjna	5106-279-2790; 2792	14	1 320
5.	Rekreacja i turystyka	Organizacji polowań.	5251-471 (47720)	300	33 000
		Łowieckie zagospodarowanie obwodu	5251-471 (47650)	465	104 775
		Ochrona pól i płodów rolnych, położonych w obrębie OHZ LP, przed szkodami wyrządzanymi przez zwierzynę (grodzenia, pilnowanie, odstraszenie itp.)	5251-471 (47690)	160	17 600
		Utrzymanie obiektów turystycznych	5106-276	38	54 910
6.	Bezpieczeństwo i ochrona	Zabiegi zabezpieczające obszar leśny przed pożarem	5105-262 (2615, 2633)	45	42 075
SUMA				1 447	799 380

Źródło: opracowanie własne.

Koszty społecznej odpowiedzialności dotyczące działań wykonywanych w latach 2017–2019 przez pracowników leśnictw i OHZ wynoszą średnio 799 380 rocznie. Usrednianie kosztów pracowników jest w przedstawionym przykładzie jedynie pokazaniem pewnego modelowego ujęcia pomiaru tych kosztów. Możliwe jest ustalenie dokładnych kosztów zasobu pracowników związanych z wykonywaniem działań w ramach społecznej odpowiedzialności. Należałoby prowadzić regularnie na każdym stanowisku leśniczego dzienną (lub miesięczną) ewidencję czasu pracy. Następnie uwzględnić dokładny koszty roboczogodziny dla każdego pracownika. Na podstawie przeprowadzonej analizy kosztów Służby Leśnej w okresie 2017–2019, dokładny koszt roboczogodziny każdego leśniczego i podleśniczego jest możliwy do ustalenia na podstawie ewidencji prowadzonej w systemie SILP. Wdrożenie zaproponowanych rozwiązań wymagałoby prowadzenia aktualizacji czasu pracy dotyczących danego działania CSR w okresie rocznym, jeżeli w nadleśnictwie wystąpiłyby zmiany w strukturze organizacyjnej, zdarzenia losowe i nie ujęte w planie finansowo gospodarczym. Jeżeli w nadleśnictwie nie wystąpiłyby takie czynniki, aktualizacja czasu pracy mogłaby odbywać się co 3 lata¹³¹.

Ostatnią analizowaną jednostką organizacyjną, która podlega rozliczaniu kosztów Służby Leśnej, jest Biuro Nadleśnictwa. W ramach tej komórki pracownicy zostali podzieleni na trzy kategorie stanowisk pracy:

- Zarząd Nadleśnictwa (kierownictwo jednostki),
- Specjaliści zw. z działalnością operacyjną Nadleśnictwa,
- Specjaliści zw. z działalnością społecznej odpowiedzialności.

Zarząd Nadleśnictwa tworzą:

- Nadleśniczy,
- Zastępca Nadleśniczego,
- Inżynier Nadzoru,
- Główny Księgowy,
- Komendant Straży Leśnej,
- Sekretarz.

¹³¹ Problem szacowania przez pracowników przedsiębiorstwa czasów przeznaczonych na działania, które wykonują jest opisywany również jako czasochłonny i nie zawsze dający rzetelne wyniki. Twórcy koncepcji rachunku ABC, R.S. Kaplan i R. Cooper (2002, s. 120) przywołują często słynne motto, które brzmi: „lepiej jest mniej więcej mieć rację, niż bardzo dokładnie się mylić”.

Pełne wynagrodzenia kierownictwa Nadleśnictwa oraz wszelkie dodatkowe obciążenia są uznawane za związane z kosztami ogólnego zarządu i nie mają związku z działalnością związaną ze społeczną odpowiedzialnością.

Następną kategorią stanowisk pracy są specjaliści zajmujący się działalnością operacyjną, którzy tworzą zespół stanowisk lub stanowisko wyodrębnione w strukturze organizacyjnej Nadleśnictwa i są bezpośrednio lub pośrednio podlegli kierownictwu jednostki. W ramach struktury organizacyjnej Nadleśnictwa Drawsko, do tej grupy zaliczają się:

- dział finansowo-księgowy, kierowany przez Głównego Księgowego;
- dział administracyjno-gospodarczy, kierowany przez Sekretarza;
- specjalista ds. Pracowniczych;
- specjalista ds. Stanu Posiadania - prowadzi ewidencję stanu posiadania i rejestru gruntów, gromadzi całość dokumentów w tym zakresie, w tym aktualizacja map i współpraca z BULiGL oraz stanowiskiem stanu posiadania RDLP w Szczecinku;
- specjalista ds. Użytkowania i Urządzania - prowadzi sprawy dotyczących urządzania lasu, w tym organizowanie, koordynowanie i nadzorowanie opracowania planu urządzania lasu dla Nadleśnictwa oraz jego wykonawstwa;
- specjalista ds. Użytkowania Lasu - odpowiada za bieżącą współpracę z leśniczymi z zakresu pozyskania drewna, sprzedaży i wielkości zapasów drewna;
- specjalista ds. Użytkowania Lasu i Marketingu - prowadzi całokształt prac związanych z planowaniem i realizacją planu cięć w nadleśnictwie oraz organizacją i realizacją sprzedaży drewna.

W tej grupie pracowników znajdują się zarówno pracownicy Służby Leśnej, jak i pozostali pracownicy administracyjni. Koszty zatrudnienia tych ostatnich są rejestrowane na koncie 503. Analiza kosztów związanych z tym kontem prowadzona jest w ramach MPK, gdzie rejestruje się koszty utrzymania pracowników administracyjnych, Zespołu Ochrony Lasu, grup urządzeniowych oraz innych wydzielonych zespołów, podobnie jak inne koszty administracyjne. Powyższa grupa pracowników oraz związane z nimi koszty zatrudnienia uznawane są za koszty ogólnego zarządu i nie podlegają kalkulacji kosztów społecznej odpowiedzialności.

W Biurze Nadleśnictwa, w Dziale Gospodarki Leśnej wyodrębnia się grupę stanowisk pracy, która została zaliczona do działalności społecznej odpowiedzialności, są to takie stanowiska jak:

- specjalista ds. Hodowli Lasu - ustala zadania w zakresie hodowli lasu i nasiennictwa w oparciu o zadania roczne, wynikające z planu UL i bieżących potrzeb Nadleśnictwa;
- specjalista ds. projektu LIFE+ „Dywersyfikacja i rozwój populacji żubrów w północno-zachodniej Polsce” - odpowiada za planowanie, organizowanie i koordynowanie zadań w ramach projektu „Dywersyfikacja i rozwój żubrów w północno-zachodniej Polsce”, nie jest to pracownik zatrudniony w Służbie Leśnej;
- specjalista ds. Ochrony Lasu - pracownik na tym stanowisku prowadzenie całokształtu spraw z zakresu ochrony lasu, ochrony przyrody, edukacji przyrodniczo – leśnej.

Koszty związane z zatrudnieniem pracowników tej grupy (Służba Leśna oraz pozostali pracownicy administracyjni) zostały w pełni przypisane do kosztów społecznej odpowiedzialności i do odpowiednich działań związanych z CSR. Koszty te zostały wyznaczone poprzez uśrednienie danych za lata 2017–2019, a ich przyporządkowanie do poszczególnych działań zostało opracowane na podstawie analizy zakresu obowiązków pracowników oraz przeprowadzonych wywiadów indywidualnych, w których określono procentowy udział pracy każdego pracownika w realizacji działań związanych z koncepcją społecznej odpowiedzialności.

Tabela 5.5. Koszty społecznej odpowiedzialności związane z zatrudnieniem pracowników w Dziale Gospodarki Leśnej

Lp.	Proces	Działanie	Konto-MPK (grupy czynności)	Średni roczny koszt (w zł)
1.	Promocja kultury leśnej	Organizacja wystaw, wydarzeń, pokazów lub muzeum kultury leśnej i inne działania.	561-XXX	5 000
2.	Nasiennictwo	Pozyskanie, zbiór, zakup nasion, szyszek i owoców oraz ich wyłuszczenie	5101-211	1 000
		Tworzenie zapasów nasion – przechowywanie, przysposobienie i stratyfikacja nasion	5101-212	1 000
	Hodowla lasu	Prace związane z odnowieniami i zalesieniami	5102-231	13 500
		Przeprowadzanie zabiegów mających na celu wprowadzenie sadzonek (łącznie z ich wartością) na powierzchniach, na których w latach poprzednich wykonywano zalesienia lub odnowienia	5102-333	13 500
		Prowadzenie czynności gospodarczych wchodzących w zakres pielęgnowania lasu	5102-234	13 500

		Przygotowania gleby do odnowień i zalesień (melioracje agrotechniczne)	5102-236	13 500
3.	Ochrona lasu przed czynnikami szkodliwymi	Zbiór materiałów prognostycznych	5104-250	2 000
	Ograniczenie występowania szkodliwych organizmów	Ograniczanie liczebności szkodliwych owadów	5104-252	2 000
		Ograniczanie powierzchni występowania grzybów	5104-253	2 000
	Ochrona lasu przed zwierzętami	Ochrona przed zwierzyną	5104-2511	3 000
		Ochrona przed gryzoniami	5104-2512	2 000
	Ochrona przyrody	Ochrona różnorodności biologicznej	5104-2551	54 000
		Pozostałe prace z ochrony przyrody	5104-254	2 000
4.	Edukacja i nauka	Organizacja lekcji wiedzy o leśnictwie i geografii wśród społeczeństwa	5106-279-2796	34 000
		Pozostała działalność edukacyjna	5106-279-2790; 2792	6 000
5.	Bezpieczeństwo i ochrona	Zabiegi zabezpieczające obszary leśne przed pożarem	5105-262 (2615, 2633)	4 000
SUMA				172 000

Źródło: opracowanie własne.

Początkowo ustalono stawkę za godzinę pracy dla pracowników z tej grupy na poziomie średnio 32 złote. Jednak w trakcie dalszej analizy podjęto decyzję, że wystarczającym sposobem uwzględnienia kosztów związanych z zatrudnieniem tych pracowników jako kosztów społecznej odpowiedzialności jest ustalenie procentowego czasu pracy poświęconego na działania związane z CSR. Takie podejście umożliwia elastyczne dostosowanie zaangażowania pracowników w działania CSR, zależnie od bieżących potrzeb i priorytetów Nadleśnictwa. Ustalanie procentowego czasu pracy pozwala również na większą elastyczność, gdyż pracownicy mogą dostosowywać swoje zaangażowanie w działania CSR w zależności od zmieniających się potrzeb i priorytetów. Dzięki temu Nadleśnictwo może skupić się na najważniejszych obszarach społecznej odpowiedzialności, jednocześnie zapewniając odpowiednią alokację czasu i zasobów. Początkowo autorka rozprawy rozważała również zastosowanie tego samego podejścia do rozliczania kosztów leśniczych oraz leśniczych ds.

łowieckich. Jednak w przypadku tych pracowników ich zakres obowiązków jest ściśle związany z planem zagospodarowania lasu oraz zależy od wielu zmiennych czynników. Leśnicy oraz leśniczy ds. łowieckich mają różnorodne obowiązki związane z zarządzaniem i ochroną lasu, a ich zadania są dostosowywane do aktualnych potrzeb i wymagań dotyczących gospodarki leśnej oraz łowieckiej. Ponadto plany zagospodarowania lasu oraz zmienne czynniki, takie jak zmiany w populacji zwierzyny czy potrzeby społeczności lokalnych, wpływają na zakres i charakter ich pracy. W związku z tym ustalanie procentowego czasu pracy przeznaczonego na działania CSR, które zostało zastosowane dla innych grup pracowników, nie jest praktyczne dla leśniczych i leśniczych ds. łowieckich ze względu na specyfikę ich obowiązków. Konieczne jest uwzględnienie ich elastycznego zakresu obowiązków, który jest dostosowywany do potrzeb zarządzania i ochrony lasu oraz łowieckich zasobów.

Warto rozliczyć także inne koszty administracyjne nie przypisane do konkretnego pracownika. Ewidencjonowane są one na kosztach 501 (koszty utrzymania pracowników, którzy zgodnie z obowiązującymi przepisami zaliczani są do Służby Leśnej), 503 (koszty utrzymania pozostałych pracowników administracyjnych i innych kosztów administracyjnych).

Tabela 5.6. Pozostałe koszty administracyjne związane ze społeczną odpowiedzialnością (w latach 2017–2019)

Lp.	Proces	Działania	Konto-MPK (grupa czynności)	Koszty (w zł)		
				2017	2018	2019
1.	Polityka socjalna pracowników	Integracja pracowników	503-13137	910	17 424	62 078
		Utrzymanie mieszkań i osad pracowników	501-115 (1131)	144 052	329 073	205 750
2.	BHP oraz rozwój pracowników	Organizacja szkolenia zawodowego oraz edukacji skierowanej do pracowników	501-117 (1151); 503-138	135 245	126 176	127 097
		Zapewnienie środków bezpieczeństwa i higieny pracy	501-116 (1141); 503-136	85 858	184 590	175 572
Suma				366 065	657 263	570 497

Źródło: opracowanie własne

W działalności administracyjnej Nadleśnictwa Drawsko odnotowano również koszty regulacji stanu posiadania, narzutu na utrzymanie jednostek nadrzędnych, urządzania lasu, inwentaryzacji wielkoobszarowej i Banku Danych o lasach, jednak dotyczą one w tej jednostce działań niezwiązanych z społeczną odpowiedzialnością. Jest to głównie narzut na utrzymanie jednostek nadrzędnych (konto 502). W ramach działalności administracyjnej Nadleśnictwo

Drawsko ponosi różnorodne koszty, które wynikają z przeprowadzanych procedur i działań administracyjnych. Są to wydatki związane z regulacją stanu posiadania, czyli zarządzaniem i kontrolą majątku leśnego, jak również opłaty za utrzymanie jednostek nadrzędnych, które wspomagają funkcjonowanie nadleśnictwa na wyższym szczeblu organizacyjnym. Ponadto koszty związane z zarządzaniem lasu, inwentaryzacją wielkoobszarową oraz Bankiem Danych o lasach również przypisane są do działalności administracyjnej. Niemniej jednak warto podkreślić, że te koszty administracyjne nie są bezpośrednio związane z działaniami społecznej odpowiedzialności podejmowanymi przez Nadleśnictwo Drawsko. W tabeli 5.7. przedstawiono podsumowanie kosztów działalności administracyjnej związanej z działaniami CSR w Nadleśnictwie Drawsko w badanym okresie.

Tabela 5.7. Zestawienie kosztów działalności administracyjnej Nadleśnictwa Drawsko dotyczące CSR (w latach 2017–2019)

Koszty	2017	2018	2019
Działalność administracyjna	1 337 445	1 628 643	1 541 877
Ogółem (%)	4,6%	5,7%	4,4%

Źródło: opracowanie własne.

Działalność administracyjna Nadleśnictwa to głównie koszty związane z zatrudnieniem pracowników oraz utrzymaniem Biura Nadleśnictwa. W ramach tej działalności koszty Służby Leśnej uznawane są jako koszty ogólnego zarządu i nie mają wpływu na ustalenie kosztu wytworzenia produktów. Zaproponowana metoda rozliczania kosztów Służby Leśnej związana z działalnością społecznej odpowiedzialności Nadleśnictwa skłania do refleksji nad próbą uznawania części kosztów administracyjnych jako kosztów działalności podstawowej i kalkulacji ich jako elementu kosztu własnego sprzedaży.

5.2.2. Metoda pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w działalności podstawowej

Proces identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Nadleśnictwa Drawsko w ramach ich działalności podstawowej, ubocznej, dodatkowej, pomocniczej i socjalno-bytowej został przeprowadzony w kilku etapach:

- po zidentyfikowaniu procesów i działań związanych z społeczną odpowiedzialnością, przyporządkowano je do już istniejących struktur kosztowych w obecnie stosowanym systemie rachunkowości jednostki,

- ustalano nowe miejsca powstawania kosztów związanych z społeczną odpowiedzialnością, dla których utworzono odpowiednie konta syntetyczne nieobecne w bieżącym systemie rachunkowości,
- dokonano rzetelnego oszacowania wartości kosztów związanych z działaniami społecznie odpowiedzialnymi, uwzględniając również koszty zatrudnienia pracowników działających w obszarze CSR.

Przeprowadzono analizę pod kątem wyodrębnienia działań społecznie odpowiedzialnych w ramach działalności podstawowej, czyli prowadzenia gospodarki leśnej, która jest określona przez ustawę o lasach, a jej struktura rodzajowa zawiera się w rozporządzeniu dotyczącym zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe. Do działalności podstawowej zalicza się w szczególności:

- zagospodarowanie lasu
- pozyskanie drewna
- zadania zlecone realizowane w Lasach Państwowych i w lasach innych własności.

Z punktu widzenia celu pracy w kalkulacji działalności społecznej odpowiedzialności w Nadleśnictwie Drawsko w ramach podstawowej działalności uwzględniono koszty związane z zagospodarowaniem lasu. Do ewidencji tej działalności służy konto syntetyczne 510. W analizowanej jednostce koszty zagospodarowania lasu podzielone są według zadań w analityce pierwszego stopnia i MPK w analityce drugiego stopnia. W tabeli poniżej (tabela 5.8.) zaprezentowano koszty zagospodarowania lasu poniesione w Nadleśnictwie w latach 2017–2019 według zaproponowanej struktury kosztów CSR.

Tabela 5.8. Koszty społecznej odpowiedzialności dotyczące działalności podstawowej Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019)

Lp.	Proces	Działania	Konto-MPK (grupa czynności)	Koszty (w zł)		
				2017	2018	2019
I.	Nasiennictwo	Pozyskanie, zbiór, zakup nasion, szyszek i owoców oraz ich wyluszczenie	5101-211	6 268	21 444	72 822
		Tworzenie zapasów nasion – przechowywanie, przysposobienie i stratyfikacja nasion	5101-212	21 660	25 750	30 121
	Selekcja	Zagospodarowanie drzewostanów nasiennych i zachowawczych	5101-213	-	-	972

	Hodowla lasu	Tworzenie i prowadzenie szkółki leśnej	5102-22	359 317	353 031	336 129
		Prace związane z odnowieniami i zalesieniami	5102-231	802 402	741 296	703 037
		Przeprowadzanie zabiegów mających na celu wprowadzenie sadzonek (łącznie z ich wartością) na powierzchniach, na których w latach poprzednich wykonywano zalesienia lub odnowienia	5102-233	82 783	160 103	234 646
		Prowadzenie czynności gospodarczych wchodzących w zakres pielęgnowania lasu	5102-234	792 552	565 632	676 767
		Przygotowania gleby do odnowień i zalesień (melioracje agrotechniczne)	5102-236	57 934	49 941	91 604
2.	Ochrona lasu przed czynnikami szkodliwymi	Zbiór materiałów prognostycznych	5104-250	10 293	12 387	14 426
	Ograniczenie występowania szkodliwych organizmów	Ograniczanie liczebności szkodliwych owadów	5104-252	-	5 791	63 334
		Ograniczanie powierzchni występowania grzybów	5104-253	39 942	46 224	-
	Ochrona lasu przed zwierzętami	Ochrona przed zwierzyną	5104-2511	633 234	724 107	428 178
		Ochrona przed gryzoniami	5104-2512	-	14 872	17 401
	Ochrona przyrody	Pozostałe prace z ochrony przyrody	5104-254	45 400	61 495	121 765
		Ochrona różnorodności biologicznej	5104-2551	16 911	110 352	31 402
3.	Zachowanie estetycznego i komfortowego środowiska dla społeczności lokalnej	Sprzątanie lasów oraz wywóz odpadów.	5104-245 (25985)	39 273	49 599	66 150

4.	Działania związane z edukacją leśną i badaniami naukowymi.	Organizacja lekcji wiedzy o leśnictwie i geografii wśród społeczeństwa.	5106-279-2796	24 976	35 942	22 224
		Wydawanie materiałów publikacyjnych dotyczących umiejętności, wiedzy i technologii w zakresie gospodarki leśnej	5106-279-2797	3 678	3 851	4 059
		Pozostała działalność edukacyjna	5106-279-2790; 2792	19 164	19 212	19 029
	Utrzymanie dostępu do obserwowania natury.	Zakładanie i utrzymanie ścieżek przyrodniczo-leśnych	5106-279-2795	7 192	4 616	11 667
5.	Utrzymanie obiektów leśnych (infrastruktury) ogólnego przeznaczenia	Utrzymanie infrastruktury turystycznej.	5106-276-2761	39 240	24 377	35 659
		Utrzymanie pozostałych obiektów i urządzeń infrastruktury ogólnego przeznaczenia.	5106-278	4 314	1 476	766
6.	Zapewnienie do miejsc i infrastruktury mającej wpływ na zdrowie fizyczne i psychiczne społeczeństwa.	Tworzenie i utrzymanie miejsc do ćwiczeń i treningów sportowych.	5106-276-2763	12 256	9 130	11 670
7.	Bezpieczeństwo i ochrona	Zabiegi zabezpieczające obszary leśne przed pożarem	5106-262-2615-2643	155 810	170 344	148 671
		Pozostałe zabiegi z zakresu ochrony przeciwpożarowej lasu	5106-262-2644	11 543	5 869	11 543
		Zabiegi ratownicze	5105-263	57 347	103 857	203 311
		Obsługa, konserwacja i utrzymanie sieci do wykrywania pożarów oraz sprzętu ppoż.	5105-262-2614	2 163	896	760
		Utrzymanie obiektów wodno – melioracyjnych	5106-274-2741	665 743	8 028	15 006

		Utrzymanie dróg leśnych	5106-276-2711	844 172	1 072 813	864 718
Suma				4 755 567	4 402 435	4 237 837

Źródło: opracowanie własne

Udział kosztów działalności podstawowej związanej ze społeczną odpowiedzialnością Nadleśnictwa Drawsko wynosi średnio 15% ogółu kosztów działalności podstawowej tej jednostki (tab. 5.9). W kontekście działalności podstawowej, związanej z zagospodarowaniem lasu, w Nadleśnictwie Drawsko wydzielono działania generujące znaczące koszty, wśród nich można wyróżnić trzy kluczowe:

1. Pielęgnacja i odnowienie lasu: koszty związane z pielęgnacją i odnowieniem lasu obejmują różnorodne działania mające na celu utrzymanie zdrowia i zrównoważonego rozwoju lasu. W tej kategorii znajdują się nakłady na przeprowadzanie wycinek sanitarnych, sadzenie nowych drzew, odnowienie drzewostanu oraz ochronę lasu przed szkodnikami i chorobami. Te działania są niezbędne dla zachowania bioróżnorodności i utrzymania trwałości ekosystemów leśnych;
2. Ochrona przed zwierzyną: ochrona lasu przed negatywnym wpływem zwierzyny również wiąże się z istotnymi kosztami. Chodzi tu o zapobieganie szkodom, jakie mogą wyrządzić zwierzęta, takie jak jelenie czy dziki, np. poprzez żerowanie na młodych sadzonkach czy niszczenie kory drzew. Koszty obejmują m.in. budowę i utrzymanie ogrodzeń ochronnych, monitoring zwierzyny oraz ewentualne działania zarządzania populacją zwierząt w celu zachowania równowagi między gatunkami i zminimalizowania szkód w lesie;
3. utrzymanie dróg - koszty związane z utrzymaniem dróg leśnych obejmują prace konserwacyjne, naprawy, a także budowę i modernizację infrastruktury drogowej w lesie. Drogi leśne są istotne dla efektywnej gospodarki leśnej, a także dla umożliwienia dostępu do lasu w celach rekreacyjnych czy turystycznych. Regularne utrzymanie dróg leśnych jest niezbędne dla zapewnienia bezpieczeństwa, ułatwienia prac leśnych oraz zachowania dostępności dla różnych użytkowników.

Tabela 5.9. Zestawienie kosztów działalności podstawowej Nadleśnictwa Drawsko dotyczące CSR (w latach 2017–2019)

Koszty	2017	2018	2019
Działalność podstawowa	4 755 567	4 402 435	4 237 837
Ogółem (%)	16,5 %	15,5 %	14,3 %

Źródło: opracowanie własne.

W analizowanym okresie nie odnotowano istotnych odchyień w pozostałych kosztach związanych z działalnością podstawową. Jednak w roku 2017 nastąpił znaczny wzrost kosztów związanych z utrzymaniem obiektów wodno-melioracyjnych (zob. 5.9). Może to wynikać z konieczności przeprowadzenia większych prac konserwacyjnych lub modernizacyjnych w systemach melioracyjnych, które były niezbędne dla utrzymania odpowiedniego poziomu funkcjonalności i efektywności tych obiektów. Ponadto odnotowano wzrost kosztów związanych z działaniami ratowniczymi, szczególnie związanymi z gaszeniem pożarów lasu. Może to wynikać z większej liczby i nasilenia pożarów lasu w danym roku, co wymagało większego zaangażowania zasobów i środków w celu opanowania i gaszenia pożarów. Zabiegi ratownicze, takie jak działania gaśnicze, ewakuacje oraz prace popożarowe, generują dodatkowe koszty, które mogą wpływać na ogólną dynamikę kosztów w tym obszarze. Warto podkreślić, że te odchylenia w kosztach związanych z utrzymaniem obiektów wodno-melioracyjnych i działaniami ratowniczymi mogą wynikać z różnych czynników, takich jak zmienne warunki atmosferyczne, wzrost zagrożeń pożarowych lub planowane inwestycje w infrastrukturę.

5.2.3. Metoda pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w działalności ubocznej, dodatkowej, pomocniczej i socjalno-bytowej

Działalność uboczna to pozyskanie i sprzedaż w stanie nieprzerobionym ubocznych produktów leśnych. Nadleśnictwo Drawsko w ramach działalności ubocznej prowadzi gospodarkę łowiecką w obszarze OHZ¹³². Koszty tej działalności ewidencjonowane są na koncie 525, w podziale na jedno MPK – 471. Zgodnie z regulacjami prawnymi¹³³ przychody z działalności ubocznej i dodatkowej nie powinny być niższe niż koszty poniesione na ich prowadzenie, Główny Księgowy Nadleśnictwa prowadzi dodatkową ewidencję kosztów gospodarki łowieckiej, aby na bieżąco kontrolować wynik wyprawowany na tej działalności. Ewidencja ta jest prowadzona zgodnie z podziałem na zadania wykonywane w gospodarce łowieckiej. Do zadania sfery społecznej odpowiedzialności w gospodarce łowieckiej zaliczane są:

- organizacje polowań,

¹³² W badanym okresie prowadzona była również działalność związana z pozyskiwaniem choinek i stroiszu. Niemniej jednak liczba pozyskanych produktów leśnych w tym zakresie była niewielka, wynosząc jedynie 10 sztuk. Z perspektywy niniejszego opracowania można uznać tę liczbę za nieistotną i nie mającą istotnego wpływu na analizowane zagadnienia.

¹³³Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe. (Dz. U. z dnia 22 grudnia 1994 r.)

- utrzymanie psów myśliwskich,
- utrzymanie kwater myśliwskich,
- łowieckie zagospodarowanie obwodu,
- ochrona pól i pól rolnych, położonych w obrębie OHZ LP, przed szkodami wyrządzanymi przez zwierzynę (grodzenia, pilnowanie, odstraszenie itp.),
- prowadzenia introdukcji zwierząt łownych,
- gospodarka łowiecka w obwodach wydzierżawionych.

Działalność łowiecka została włączona do kategorii społecznej odpowiedzialności, obejmującej procesy związane z rekreacją i turystyką. W kontekście tego procesu, w Nadleśnictwie Drawsko przypisano konkretne działania i związane z nimi koszty, które zostały przedstawione w tabeli 5.10.

W badanym okresie koszty społecznej odpowiedzialności w gospodarce łowieckiej stanowią średnio 3,5% kosztów ogółem ponoszonych w Nadleśnictwie na ten rodzaj działalności. Najwięcej kosztów zgodnie z danymi otrzymanymi z Nadleśnictwa jest ponoszonych na organizację polowań oraz amortyzację kwater myśliwskich (43% kosztów gospodarki łowieckiej).

Tabela 5.10. Koszty społecznej odpowiedzialności dotyczące działalności ubocznej Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019)

Lp.	Proces	Działania	Konto-MPK (grupa czynności)	Koszty (w zł)		
				2017	2018	2019
1.	Gospodarka łowiecka w OHZ LP	Organizacji polowań	5251-471 (47720)	182 897	292 097	328 234
		Łowieckie zagospodarowanie obwodu	5251-471 (47110, 47210, 47310, 47600 – 47680)	358 415	430 673	284 196
		Ochrona pól i pól rolnych, położonych w obrębie OHZ LP, przed szkodami wyrządzanymi przez zwierzynę (grodzenia, pilnowanie, odstraszenie itp.)	5251-471 (47550, 47690)	91 586	40 267	94 559
2.	Utrzymanie obiektów leśnych (infrastruktury) ogólnego przeznaczenia	Utrzymanie obiektów turystycznych	5251-471 (47700)	279 080	247 904	269 919

<i>Suma</i>	911 978	1 010 941	976 908
-------------	----------------	------------------	----------------

Źródło: opracowanie własne.

Gospodarka łowiecka prowadzona w Nadleśnictwie Drawsko opiera się na zrównoważonym zarządzaniu populacjami zwierząt łownych, ochronie bioróżnorodności i zapewnieniu zgodności z przepisami prawnymi dotyczącymi łowiectwa. Organizacja polowań w ramach społecznej odpowiedzialności w Nadleśnictwie Drawsko ma na celu promowanie zrównoważonego i odpowiedzialnego podejścia do łowiectwa. Warto zaznaczyć, że gospodarka łowiecka prowadzona w tej jednostce ma na celu osiągnięcie równowagi między ochroną dzikiej przyrody a zaspokajaniem potrzeb łowieckich społeczności. Jednak autorka zdaje sobie sprawę z faktu, że często "odbiorcami" tych potrzeb są zagraniczni myśliwi. Autorka na podstawie prowadzonych obserwacji bezpośrednich stwierdza, iż działalność ta jest prowadzona niewątpliwie w duchu poszanowania przyrody i wartości kulturowych związanych z łowiectwem. Na terenie Nadleśnictwa Drawsko od lat prowadzone są działania mające na celu zwiększenie liczebności populacji żubrów, a w ostatnich latach jednostka ta jest zaangażowana w projekt pt.: „Powrót rysia do północno-zachodniej Polski”¹³⁴. Działania te mogą przyczyniać się do zachowania bioróżnorodności oraz zapewnić ochronę dzikiej przyrody.

Działalność dodatkowa zajmuje się działalnością produkcyjną i usługową na rzecz gospodarki leśnej. Nadleśnictwo Drawsko prowadzi gospodarkę łąkowo-rolną w zakresie tej działalności, ewidencjonując jej koszty na koncie 534 (w podziale na MPK). Istnieje powiązanie między gospodarką łąkowo-rolną a gospodarką łowiecką. Jednak określenie dokładnego wyniku finansowego w tym obszarze może być trudne ze względu na specyfikę kosztów i przychodów związanych z tymi działaniami. Koszty związane z gospodarką łąkowo-rolną są zwykle rozliczane jako część ogólnych kosztów działalności, natomiast przychody z tego obszaru są głównie generowane poprzez dopłaty z programów unijnych i są zaliczane do kategorii "pozostałych przychodów operacyjnych". W kontekście gospodarki łąkowo-rolnej w Nadleśnictwie Drawsko, wszystkie koszty z nią związane zostały uznane za działania społecznie odpowiedzialne oraz działania związane z rekreacją i turystyką, które są częścią ogólnych działań związanych z gospodarką łowiecką (tab. 5.11). Przypisanie kosztów gospodarki łąkowo-rolnej do działań społecznie odpowiedzialnych wynika z korzyści, jakie ta

¹³⁴ Pierwszy ryś został wypuszczony na terenie Nadleśnictwa Drawsko w 2019 roku. Projekt jest współfinansowany ze środków Funduszu Spójności w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2014-2020 (zob. <http://www.rysie.org/rysie-strona-glowna>, dostęp: 20.04.2023).

działalność przynosi społeczności lokalnej i użytkownikom lasu. Gospodarka łąkowo-rolna może przyczyniać się do utrzymania różnorodności ekosystemów, ochrony bioróżnorodności.

Tabela 5.11. Koszty społecznej odpowiedzialności dotyczące działalności dodatkowej Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019)

Lp.	Proces	Działania	Konto-MPK	Koszty (w zł)		
				2017	2018	2019
1.	Rekreacja i turystyka	Łowieckie zagospodarowanie obwodu	534-55	330 093	604 099	354 759
Suma				330 093	604 099	354 759

Źródło: opracowanie własne.

W ramach działań związanych z łowieckim zagospodarowaniem terenu, gospodarka łąkowo-rolna odgrywa istotną rolę. Prawidłowe zarządzanie łąkami i polami rolnymi może wpływać na dostępność pożywienia dla zwierzyny łownej, tworząc odpowiednie środowisko pokarmowe i zapewniając schronienie.

W Nadleśnictwie Drawsko prowadzona jest w niewielkim zakresie działalność pomocnicza i socjalno-bytowa. Działalność pomocnicza w Lasach Państwowych obejmuje funkcjonowanie specjalnie wydzielonych komórek organizacyjnych, posiadających odpowiednie maszyny, urządzenia oraz personel, którego głównym zadaniem jest świadczenie usług lub wytwarzanie produktów na potrzeby różnych obszarów działalności leśnej. Te wydzielone jednostki służą jako wsparcie dla działań podstawowych, ubocznych, dodatkowych oraz socjalno-bytowych. Ich funkcjonowanie ma na celu zapewnienie niezbędnych usług i produktów, które są nieodzowne w realizacji różnorodnych zadań. Koszty związane z działalnością pomocniczą w Nadleśnictwie Drawsko są relatywnie niskie i nie mają istotnego znaczenia z punktu widzenia działań związanych ze społeczną odpowiedzialnością. Z tego powodu ta konkretna sfera działalności została wyłączona z zakresu działań społecznie odpowiedzialnych.

Działalność socjalno-bytowa jest związana głównie z utrzymaniem mieszkań i osad pracowników¹³⁵. W ostatnich latach obserwuje się ogólny trend wygaszania zakładowej gospodarki mieszkaniowej, co przejawia się sprzedażą mieszkań i budynków, zazwyczaj dotychczasowym użytkownikom. Od roku 2011 jednostki Lasów Państwowych podejmują intensywne działania mające na celu zredukowanie swojej roli w zakresie gospodarki

¹³⁵ W ramach działalności socjalno-bytowej (konto 560), nie rejestruje się kosztów związanych z utrzymaniem mieszkań i osad pracowników Służby Leśnej, którzy mają prawo do bezpłatnego zakwaterowania.

mieszkańcowej. W wyniku tego procesu nadleśnictwa stopniowo wycofują się z udzielania mieszkań i przekazują je do sprzedaży. Dotychczasowi mieszkańcy często mają możliwość skorzystania z preferencyjnych warunków nabycia nieruchomości (Lotz, Kocel, 2021, s. 674). Ten proces jest efektem dążenia Lasów Państwowych do skoncentrowania swojej działalności na zasadniczych zadaniach związanych z gospodarką leśną, ochroną przyrody i prowadzeniem zrównoważonej gospodarki leśnej. Tabela 5.12 prezentuje koszty utrzymania mieszkań i osad pracowników, uznane jako koszty społecznej odpowiedzialności Nadleśnictwa Drawsko w ramach działalności socjalno-bytowej.

Tabela 5.12. Koszty społecznej odpowiedzialności dotyczące działalności socjalno-bytowej Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019)

Lp.	Proces	Działania	Konto-MPK (grupa czynności)	Koszty (w zł)		
				2017	2018	2019
I.	Polityka socjalna pracowników	Utrzymanie mieszkań i osad pracowników	560-81 (8111)	61 295	103 910	86 109
<i>Suma</i>				61 295	103 910	86 109

Źródło: opracowanie własne

Działalność pomocnicza i socjalno-bytowa, choć istotna dla pracowników i społeczności lokalnych, jest stopniowo ograniczana, aby umożliwić koncentrację zasobów i środków na priorytetowych obszarach.

W badanej jednostce występują koszty ogólnogospodarcze, czyli koszty pośrednie związane z pracą pracowników na stanowiskach robotniczych, jednak koszty te zostały pominięte ze względu na brak bezpośredniego powiązania z działaniami społecznie odpowiedzialnymi.

Tabela 5.13 przedstawia kompleksowe zestawienie kosztów związanych z różnymi działaniami z zakresu społecznej odpowiedzialności, realizowanymi w Nadleśnictwie Drawsko.

Tabela 5.13. Zestawienie kosztów działalności ubocznej, dodatkowej, pomocniczej i socjalno-bytowej Nadleśnictwa Drawsko dotyczące CSR (w latach 2017–2019)

Koszty	2017	2018	2019
Działalność uboczna, dodatkowa pomocnicza i socjalno-bytowa	1 303 366	1 718 950	1 417 776
Ogółem (%)	<i>4,5%</i>	<i>6%</i>	<i>4,7 %</i>

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując, zidentyfikowano i zmierzono koszty związane z zagospodarowaniem lasu, ochroną przyrody, rekreacją i turystyką, edukacją ekologiczną, akcjami ratowniczymi, działaniami łowieckimi oraz innymi aspektami społecznej odpowiedzialności. Zestawienie kosztów społecznej odpowiedzialności umożliwi ocenę ogólnego nakładu finansowego związanych z tym obszarem działań, co zostało zaprezentowane w kolejnym podpunkcie niniejszego rozdziału.

5.3. Podsumowanie studium przypadku

Celem przeprowadzonego studium przypadku w Nadleśnictwie Drawsko było przedstawienie propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów związanych z działaniami społecznej odpowiedzialności w tej jednostce organizacyjnej Lasów Państwowych. Przedstawienie wniosków i rekomendacji wymaga jednak podsumowania dokonanych obliczeń kosztów społecznej odpowiedzialności. Po dokładnej analizie i identyfikacji różnych aspektów społecznej odpowiedzialności w Nadleśnictwie Drawsko, przeprowadzono obliczenia kosztów związanych z tym obszarem. Na podstawie tych obliczeń można przeprowadzić analizę efektywności kosztowej działań społecznej odpowiedzialności w Nadleśnictwie Drawsko oraz sformułować wnioski i rekomendacje dotyczące optymalizacji tych działań. Przedstawienie podsumowania obliczeń kosztów społecznej odpowiedzialności stanowi istotny krok w procesie prezentacji wyników studium przypadku i pomoże w ocenie wpływu działań społecznej odpowiedzialności na budżet i efektywność Nadleśnictwa Drawsko. Poniżej przedstawiono zestawienie kosztów związanych z podejmowanymi przez tę jednostkę działaniami społecznie odpowiedzialnymi w latach 2017-2019. Dane te zostały skompilowane w tabeli 5.14, prezentując podsumowanie kosztów dla poszczególnych procesów zidentyfikowanych w tym okresie.

Tabela 5.14. Koszty społecznej odpowiedzialności Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019)

Lp.	Wymiary CSR Lasów Państwowych	Proces	2017	2018	2019
1.	Zrównoważone gospodarka leśna	Nasiennictwo	59 503	78 769	134 518
		Selekcja			972
		Hodowla lasu	2 328 363	2 103 378	2 275 558
2.	Ochrona lasu	Ochrona lasu przed czynnikami szkodliwymi	26 743	28 837	30 876
		Ograniczenie występowania szkodliwych organizmów	87 292	99 365	110 684

		Ochrona lasu przed zwierzętami	847 759	953 504	656 104
		Ochrona przyrody	168 886	278 422	209 167
3.	Kultura i wizerunek publiczny	Promocja kultury leśnej	8 300	8 300	8 300
4.	Estetyka	Zachowanie estetycznego i komfortowego środowiska dla społeczności lokalnej	39 273	49 599	66 150
5.	Edukacja i nauka	Działania związane z edukacją leśną i badaniami naukowymi.	104 688	115 875	102 182
		Utrzymanie dostępu do obserwowania natury.	7 192	4 616	11 667
6.	Rekreacja i turystyka	Utrzymanie obiektów leśnych (infrastruktury) ogólnego przeznaczenia	377 544	328 667	361 254
		Gospodarka łowiecka w OHZ LP	1 118 366	1 522 511	1 217 123
7.	Zdrowie	Zapewnienie do miejsc i infrastruktury mającej wpływ na zdrowie fizyczne i psychiczne społeczeństwa.	12 256	9 130	11 670
8.	Zatrudnienie	Polityka socjalna pracowników	206 257	450 407	353 937
		BHP oraz rozwój pracowników	221 103	310 766	302 669
9.	Bezpieczeństwo i ochrona	Ochrona lasu przed pożarami i nielegalnym pozyskiwaniem drewna.	1 782 853	1 407 882	1 290 084
Suma			7 396 378	7 750 028	7 142 912

Źródło: opracowanie własne

W Nadleśnictwie Drawsko zidentyfikowano 17 procesów związanych ze społeczną odpowiedzialnością. Spośród nich najbardziej kosztochłonne działania to hodowla lasu (ok. 30%), ochrona lasu przed pożarami (ok. 18%) oraz gospodarka łowiecka (ok. 17%). Istotną część kosztów stanowią również działania związane z ochroną lasu przed zwierzętami (średnio 9%), utrzymaniem mieszkań dla pracowników oraz przestrzeganiem zasad BHP oraz szkoleniem personelu. Istnieje kilka powodów, dla których wymienione działania związane ze społeczną odpowiedzialnością w Nadleśnictwie Drawsko są kosztochłonne:

- proces hodowli lasu wymaga inwestycji w zakup nasion, sadzenie młodych drzewek, regularne pielęgnowanie i dbanie o rozwój lasu. Koszty związane z zakupem materiałów, pracy Służby leśnej oraz koniecznością przeprowadzenia prac pielęgnacyjnych, a także odnowienia i zalesienia składają się na wysokie koszty hodowli lasu;

- zapobieganie i zwalczanie pożarów leśnych wymaga zaangażowania pracowników, zakupu sprzętu przeciwpożarowego, jak również prowadzenia działań prewencyjnych, takich jak czyszczenie obszarów leśnych i utrzymanie sieci przeciwpożarowych. Te dodatkowe koszty znacznie wpływają na ogólny rozmiar kosztów społecznej odpowiedzialności;
- prowadzenie odpowiedzialnej gospodarki łowieckiej obejmuje m.in. monitorowanie populacji zwierząt, utrzymanie obszarów łowieckich oraz kontrolowanie populacji drapieżników. Te działania wymagają zaangażowania kadry Służby Leśnej oraz inwestycji w sprzęt i narzędzia potrzebne do przeprowadzenia polowań. To przyczynia się do kosztów związanych z gospodarką łowiecką;
- działania mające na celu ochronę lasu przed działalnością zwierząt, takich jak dziki czy jelenie, mogą wymagać instalacji ogrodzeń, monitoringu lub innych środków zapobiegawczych;
- zapewnienie odpowiednich warunków mieszkaniowych dla pracowników oraz utrzymanie wysokich standardów bezpieczeństwa i higieny pracy wiąże się z kosztami utrzymania i regularnymi inwestycjami w infrastrukturę;
- pracownicy Nadleśnictwa muszą być odpowiednio przeszkoleni w zakresie ochrony środowiska, bezpieczeństwa pracy, technik hodowli lasu itp. Organizacja szkoleń, kursów i warsztatów dla personelu wiąże się z dodatkowymi kosztami.

W przypadku zarządzania tymi kosztami istnieje istotna potrzeba określenia, skąd będą pochodzić środki finansowe na ich pokrycie. Koszty związane z hodowlą i ochroną lasu muszą być w pełni finansowane z przychodów uzyskanych z głównej działalności, czyli ze sprzedaży drewna. W przypadku gospodarki łowieckiej ten problem nie występuje, ponieważ koszty są w założeniu pokrywane ze środków wypracowanych w toku organizacji polowań.

Warto zaznaczyć, że koszty związane ze społeczną odpowiedzialnością, które zostały zidentyfikowane i zmierzone w latach 2017-2019, stanowiły odpowiednio 25,6%, 27,4% oraz 24,1% ogólnych kosztów Nadleśnictwa Drawsko. Według autorki, udział kosztów związanych ze społeczną odpowiedzialnością w badanej jednostce jest wyższy, ponieważ identyfikuje się również procesy, które nie zostały uwzględnione w przedstawionym studium. W trakcie bezpośrednich obserwacji zidentyfikowano dodatkowe procesy, takie jak:

- integracja między organizacją a społecznością lokalną: obejmuje organizację wydarzeń i imprez dla społeczności lokalnej, które służą budowaniu więzi i współpracy między jednostką a lokalnymi mieszkańcami;

- dostępność cyfrowa: dotyczy organizacji i utrzymania systemu informatycznego do zarządzania lasem, udostępniania informacji o lasach w mediach społecznościowych i Internecie, co ma na celu zapewnienie łatwego dostępu do informacji dla społeczeństwa;
- zarządzanie społecznością lokalną: obejmuje organizację narad techniczno-gospodarczych dotyczących planu urządzenia lasu oraz działalność wolontariuszy leśnych i wsparcie działań charytatywnych na rzecz społeczności lokalnej;
- działalność Straży Leśnej: odnosi się do działań Straży Leśnej, które mają na celu ochronę i bezpieczeństwo lasów, a także egzekwowanie przestrzegania przepisów dotyczących ochrony środowiska.

Te dodatkowe procesy, które zostały zidentyfikowane podczas bezpośrednich obserwacji, również wiążą się z kosztami związanymi z działaniami społecznej odpowiedzialności w badanej jednostce. W celu zapewnienia pełniejszego obrazu, warto rozważyć wprowadzenie dodatkowych przekrojów informacyjnych w tym obszarze, na przykład uwzględnienie nowych miejsc, gdzie generowane są koszty. Ułatwiony dostęp do informacji ma kluczowe znaczenie zarówno dla skutecznego zarządzania jednostką, jak i dla przyszłych możliwości informowania społeczeństwa o działaniach związanych z zrównoważonym rozwojem i społeczną odpowiedzialnością. Dostępność informacji odgrywa istotną rolę w procesie podejmowania decyzji i planowania działań wewnątrz jednostki. Posiadanie łatwego dostępu do danych, analiz i raportów pozwala na lepsze zrozumienie bieżącej sytuacji oraz identyfikację obszarów, w których należy skoncentrować wysiłki w celu poprawy efektywności i osiągnięcia celów związanych z zrównoważonym rozwojem i społeczną odpowiedzialnością.

Autorka rozprawy zdaje sobie sprawę, że zaprezentowane studium przypadku nie jest wyczerpujące w zakresie tak złożonej problematyki. Stanowi ono raczej próbę skutecznego procesu identyfikacji i pomiaru kosztów związanych ze społeczną odpowiedzialnością, które mają kluczowe znaczenie dla osiągnięcia efektywnej, zrównoważonej gospodarki leśnej. Badanie to stanowi krok w kierunku zrozumienia i oceny wpływu działań społecznej odpowiedzialności na aspekty ekonomiczne, społeczne i środowiskowe związane z zarządzaniem lasami. Jego celem jest zidentyfikowanie istotnych kosztów i ich pomiar, co pozwoli na lepsze zrozumienie i świadome podejmowanie decyzji w kontekście zrównoważonej gospodarki leśnej. Należy podkreślić, że problematyka społecznej odpowiedzialności w gospodarce leśnej jest kompleksowa i wieloaspektowa. Studium przypadku stanowi jedynie jedną perspektywę i nie wyczerpuje w pełni tematu. Niemniej jednak, jest to istotny krok w procesie badawczym, mający na celu rozwinięcie metodologii

i narzędzi umożliwiających skuteczną identyfikację i pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności. Przedstawione badanie ma może stanowić podstawę do prowadzenia dla dalszych prac badawczych oraz podejmowania decyzji dotyczących skutecznej gospodarki leśnej, uwzględniającej aspekty społeczne, ekonomiczne i środowiskowe.

Zakończenie

Lasy Państwowe, są unikalną jednostką gospodarczą, o specyficznym charakterze, zarówno pod względem prawnym, jak i z uwagi na zakres prowadzonej działalności. Jako państwowe gospodarstwo leśne mają one szczególne obowiązki i odpowiedzialność w zakresie ochrony, gospodarki i zarządzania lasami na terenie kraju. Ich zadaniem jest zarządzanie dobrem narodowym (lasami) w sposób zrównoważony, uwzględniający aspekty ekonomiczne, społeczne i środowiskowe.

Jak dowodzi rozprawa, Lasy Państwowe wpisują się w ideę prowadzenia zrównoważonego leśnictwa. Działania podejmowane przez tę organizację są ukierunkowane na harmonijne połączenie ochrony środowiska i zrównoważonej gospodarki leśnej, przy jednoczesnym uwzględnieniu interesów społeczności lokalnych oraz oczekiwań społeczeństwa w zakresie gospodarki leśnej. Poprzez podejmowanie działań zgodnych z zasadami społecznej odpowiedzialności Lasy Państwowe dążą do osiągnięcia równowagi między ekonomicznymi korzyściami z gospodarki leśnej, ochroną bioróżnorodności i ekosystemów oraz zaspokajaniem potrzeb społecznych. Są to kluczowe elementy zrównoważonego rozwoju, które mają pozytywny wpływ na przyszłe pokolenia i obecny stan środowiska naturalnego.

W niniejszej rozprawie jednym z kluczowych celów było dokonanie obiektywnej analizy specyficznych aspektów organizacyjnych i prawnych związanych z Lasami Państwowymi, z daleko idącą rezygnacją z jakiegokolwiek stronnictwa. Autorka skupiła się na poszerzeniu wiedzy na temat struktury i funkcjonowania tej jednostki, oddzielając te zagadnienia od wpływów politycznych, nie było jej celem wchodzenie w dyskusje światopoglądowe ani wyrażanie preferencji politycznych. Poprzez skupienie się na neutralnym podejściu i dostarczenie rzetelnej analizy autorka miała nadzieję przyczynić się do bardziej wszechstronnego i dogłębnego zrozumienia roli Lasów Państwowych, ich znaczenia dla gospodarki leśnej i ochrony środowiska, oraz przyczynić się do debaty na temat optymalnego funkcjonowania tej instytucji, w kontekście jej społecznej odpowiedzialności.

Przeprowadzone studia literaturowe dostarczyły podstawy teoretycznej i pomogły zidentyfikować istniejące modele i teorie związane z tematem badawczym. Wnioski z tych badań były zgodne z zakładanymi tezami pomocniczymi, co pozwoliło na potwierdzenie ich trafności i przydatności w kontekście głównego celu pracy. Bezpośrednia obserwacja, analiza dokumentów (w tym aktów prawnych) i danych, umożliwiła uzyskanie konkretnych dowodów, które również potwierdziły tezy postawione we wstępie rozprawy. Potwierdzenie obu tez pomocniczych miało kluczowe znaczenie dla potwierdzenia tezy głównej i osiągnięcia

głównego celu badawczego. Osiągnięcie tych rezultatów stanowiło ważny wkład w rozwój wiedzy na temat badanego zagadnienia i umożliwiło wyciągnięcie solidnych wniosków opartych na naukowych podstawach.

W kontekście pomiaru społecznej odpowiedzialności koszty odgrywają istotną rolę jako miara działań Lasów Państwowych na społeczeństwo i środowisko. Koszty są ważnym wskaźnikiem, który pozwala na ocenę zobowiązań finansowych, ekonomicznych i społecznych wynikających z działań podejmowanych przez organizacje w ramach społecznej odpowiedzialności. Zdaniem autorki pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności może umożliwić Lasom Państwowym lepsze zrozumienie i ocenę, a także transparentne raportowanie wpływu ich działań na społeczeństwo i środowisko. Umożliwi monitorowanie postępów w realizacji założeń społecznej odpowiedzialności oraz ocenę efektywności działań podejmowanych w tym zakresie. Pomiar taki może przyczynić się do budowania zaufania i większego zaangażowania interesariuszy. Z problemem zaufania wśród społeczeństwa Lasów Państwowych mierzą się od lat, mimo wielu pozytywnych inicjatyw i projektów, nadal wizerunek Lasów Państwowych jest nadszarpywany. Nie jest to idealna organizacja, obciążona aspektami politycznymi, o strukturach zaczerpniętych jeszcze z socjalizmu. Struktury organizacyjne tej jednostki nadal noszą pewne cechy charakterystyczne dla poprzedniego systemu gospodarczego, co może wpływać na procesy decyzyjne, elastyczność i efektywność działań. Zmiany strukturalne i reformy w tej organizacji mogą być utrudnione ze względu na różne interesy polityczne i związane z tym opory. Jak już wcześniej sygnalizowano, autorka dysertacji nie wchodzi w polemikę między organizacjami ekologicznymi a „leśnikami”, natomiast w rozprawie zidentyfikowała 30 procesów realizowanych w Lasach Państwowych związanych ze społeczną odpowiedzialnością, prowadzące w długim okresie do zrównoważonej gospodarki leśnej. Procesy te są finansowane głównie ze środków uzyskanych z pozyskania i sprzedaży drewna, co jest w Lasach Państwowych działalnością certyfikowaną standardami dla odpowiedzialnej gospodarki leśnej. Czy zatem możliwe byłoby prowadzenie działań związanych z szeroko rozumianą społeczną odpowiedzialnością bez możliwości jej finansowania? Zapewne nie.

Koncepcje zrównoważonego rozwoju i społecznej odpowiedzialności biznesu umożliwiają i wymuszają jednocześnie nowe podejście do kształtu i zakresu informacji o kosztach organizacji oraz powodują i determinują powstawanie koncepcji form przekazu takiej informacji. Opracowywanie propozycji identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych nabiera szczególnego znaczenia w kontekście obowiązku pokrywania tych kosztów z przychodów wypracowanych ze sprzedaży drewna.

Autorka rozprawy jest głęboko przekonana o słuszności podjętego tematu, choć identyfikacja procesów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych jest zadaniem trudnym. Jest to w zasadzie pierwsze opracowanie tego problemu i wymaga ono z pewnością w przyszłości dodatkowych badań i analiz.

Rozważania zawarte w rozprawie realizując jej cel, przedstawiają propozycję identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych. Propozycja ta uwzględnia specyficzne cechy i kontekst działalności Lasów Państwowych, biorąc pod uwagę ich unikalne funkcje i zadania związane z leśnictwem. Skupia się na identyfikacji i kategoryzacji kosztów związanych z różnymi obszarami społecznej odpowiedzialności, takimi jak ochrona środowiska, społeczne zaangażowanie, edukacja czy zrównoważony rozwój lokalnych społeczności. Propozycja identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych została starannie przemyślana i oparta na aktualnej wiedzy naukowej. W procesie jej opracowania uwzględniono również specyfikę działalności Lasów Państwowych, aby zapewnić jej możliwie największą skuteczność i przydatność. Przedstawione rozważania stanowią ważny wkład w rozwój naukowy i praktyczny w dziedzinie zarządzania społeczną odpowiedzialnością przedsiębiorstw, zwłaszcza w kontekście sektora leśnego. Autorka zdaje sobie sprawę, że przedstawiona propozycja posiada również wady i ograniczenia w praktycznym zastosowaniu. Warto zauważyć, że występuje istotny problem związany z potencjalnymi przekształceniami w systemie rachunkowości nadleśnictw, a tym samym w rachunkowości regionalnych dyrekcji i Dyrekcji Generalnej Lasów Państwowych. Problem ten dotyczy modelu zarządzania tą jednostką, opartego na trójszczeblowej strukturze organizacyjnej pod nadzorem ministra właściwego do spraw środowiska. Nadzór ze strony organów państwowych, a także zarządzanie "dobrem narodowym" powoduje, że zmiany w zarządzaniu Lasami Państwowymi mogą być wymuszane decyzjami politycznymi. Autorka rozprawy nie kwestionuje zasadności w działaniach nadzorczych Ministerstwa lub innych organów państwowych dotyczących Lasów Państwowych, ani nie rozważa, czy podjęty problem badawczy jest ważny według tych organów. Należy również podkreślić, że obecny system rachunkowości Lasów Państwowych jest skrojony na miarę trudnych do zmierzenia efektów długoterminowej działalności tej jednostki. W rozprawie zasugerowano wykorzystanie istniejących przekrojów informacyjnych dotyczących kosztów działalności, które są uwzględniane w prowadzonym rachunku kosztów Lasów Państwowych. Dodatkowo zastosowano pewne uproszczenia w analizie. Te propozycje stanowią bodziec do kontynuacji prac badawczych w tym obszarze. Wydaje się, że istniejące informacje i dane związane z kosztami działalności mogą być wykorzystane jako cenna

podstawa do dalszych badań nad kosztami społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych. Istniejące przekroje informacyjne mogą być rozbudowane, aby dokładniej odzwierciedlały różne aspekty społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych. Jednak należy zauważyć, że zastosowane uproszczenia w rozprawie mogą wprowadzać pewne ograniczenia i stanowić obszar dalszych badań. Przyjęte założenia prawdopodobnie nie obejmują wszystkich kosztów związanych z społeczną odpowiedzialnością, co może prowadzić do pewnego niedoszacowania rzeczywistych kosztów. W związku z tym istnieje potrzeba kontynuacji prac badawczych, które pozwolą na rozwinięcie i usprawnienie metod pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności. Niezależnie od tych ograniczeń, istniejące badania i wnioski przedstawione w rozprawie stanowią w odczuciu autorki cenne fundamenty dla dalszych badań nad pomiarem kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych. Przyszłe badania mogą skupić się na bardziej szczegółowych aspektach, uwzględniając różne konteksty i wymiary społecznej odpowiedzialności.

Bibliografia

1. Adamowicz K., Gostolek R., Jaszczak R., Szczypa P., Szramka H., *Ocena wpływu wybranych zabiegów hodowlanych i typów siedliskowych lasu na koszt pozyskania surowca drzewnego w czyszczeniach i trzebieżach*, „Sylvan”, 2016, 160 (12), s. 993–1001.
2. Adamowicz K., Kożuch A., Jaszczak R., *Koncepcja wykorzystania analizy ex post do sporządzania aneksu ekonomicznego planu urzędzenia lasu*, „Sylvan”, 2016, 160 (11), s. 883–892.
3. Adamowicz K., Szczypa P., *Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Research Papers of Wrocław”, University of Economics, Wrocław, 2014, Nr 344, s. 13–24.
4. 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 Sci. Pol. Silv. Colendar. Ratio Ind. Lignar.*, 16(3), 157–164.
5. Adamowicz, K., Dyrz, A., Szramka, H., *Wpływ redystrybucji środków funduszu leśnego na rentowność nadleśnictw*, *Sylvan*, 158(7), 2014, s. 483–490.
6. Amable B., *The diversity of modern capitalism*, Oxford University Press, Oxford, 2006.
7. Andersson E., Keskitalo E., Lawrence A., *Adaptation to climate change in forestry: a perspective on forest ownership and adaptation responses*, „Forests”, 8(12), 2017.
8. Ankudo J., Kowalczyk H., *Koszty pozaprodukcyjnych funkcji lasu realizowanych na terenie RDLP w Szczecinie*, „Poznańskie Towarzystwo Przyjaciół Nauk. Wydział Nauk Rolniczych i Leśnych. Forestry Letters”, 2013, 104, s. 87–97.
9. Ankudo-Jankowska, A., Glura, J., *Ocena wykorzystania mierników księgowych do badania rentowności Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe*, „Leśne Prace Badawcze”, 2016, 77(2), s. 158–165.
10. Arts B., Buizer M., *Forests, discourses, institutions: A discursive-institutional analysis of global forest governance*, „Forest Policy and Economics”, 2009, 11, s. 340–347.
11. Bair L. S., Alig R. J., *Regional cost information for private timberland conversion and management*, Gen. Tech. Rep. PNW-GTR-684. Portland, OR: U.S. Department of Agriculture, Forest Service, Pacific Northwest Research Station, 2006.
12. Bek-Gaik B., Rymkiewicz B., *Sprawozdawczość zintegrowana w praktyce polskich spółek giełdowych* [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa: uwarunkowania ekonomiczne, społeczne i regulacyjne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków, 2015.
13. Bek-Gaik B., Rymkiewicz B., *Tendencje rozwoju sprawozdawczości zintegrowanej w praktyce polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 1 (79), 2016, s.767–785.
14. Bek-Gaik B., *Sprawozdawczość zintegrowana – przegląd badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 92, 2017 s. 9–29.
15. Bek-Gaik B., *Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 2015, nr 77, s. 479–491.
16. Bek-Gaik B., Surowiec A., *Raportowanie zintegrowane w praktyce polskich spółek próba oceny jakości ujawnień*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2019, 63, (11), 199–219.
17. Bentkowski S., *Prawne czynniki zapewnienia zrównoważonej gospodarki leśnej dla celów ekonomicznych*, „Journal of Modern Science”, 2016, 31(4), s. 415–428.
18. Bernadzki E. *Cele hodowlane i ich realizacja w przebudowie drzewostanów*, „Sylvan”, 2006, 150 (12): 3–11.
19. Biadacz R., *Rachunkowość społeczna w świetle badań polskich autorów*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP, Warszawa, 2017, 94 (150), s. 23–42.
20. Bieniek G., Rudnicki S., *Nieruchomości. Problematyka prawna*, „Wolters Kluwer”, Warszawa, 2013.
21. Błażyńska J., *Użyteczność informacji finansowych sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, 2015.
22. Boczko T., *Corporate Accounting Information Systems*, Financial Times Press, Nowy Jork, 2007.
23. Boman M., Norman J., Kindstrand C., Mattsson L., *On the budget for national environmental objectives and willingness to pay for protection of forest land*, „Canadian Journal of Forest Research”, 38, 2008, s. 40–51.
24. Bruchwald A., Dmyterko E., Niemczyk M., Łukaszewicz J., *Charakterystyka wybranych drzewostanów jodłowych Beskidu Niskiego i sposoby ich zagospodarowania*, „Sylvan” 159 (9), 2015, s. 722–731.

25. Bruchwald A., Dmyterko E., *Zagrożenie lasu przez wiatr na przykładzie nadleśnictw Puszczy Białowieskiej*, „Sylwan”, 2012, 156 (10), s.750–764.
26. Bruchwald A., Dmyterko E., *Zastosowanie modeli ryzyka uszkodzenia drzewostanu przez wiatr do oceny zagrożenia lasów nadleśnictwa*, „Sylwan”, 2011, 155 (7), s. 459–471.
27. Brukas, N. Weber, *Forest management after the economic transition—at the crossroads between German, and Scandinavian traditions*, *Forest Policy and Economics* 11(8), 2009, s. 586–592
28. Brzeziecki B. 2008. *Podjęcie ekosystemowe i półnaturalna hodowla lasu (w kontekście zasady wielofunkcyjności lasu)*. *Studia i Materiały CEPL* 10/3 (19): 41–54.
29. Brzozowski T., *Zrównoważony rozwój i społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw jako fundamenty nowego modelu biznesowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2013, 288, s. 11–21.
30. Buraczewski A., Grygier P., *Koszty gospodarki leśnej oraz potrzeby i kierunki ich racjonalizacji, [w:] Strategia rozwoju lasów i leśnictwa w Polsce do roku 2030*, „Instytut Badawczy Leśnictwa”, Sękocin Stary, 2011, s. 267–291.
31. Carroll A., *The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders*. “Business Horizons”, 1991, 34, s. 39–48.
32. Chang S.J., *One formula, myriad conclusions - 150 years of practicing the Faustmann Formula in Central Europe and the USA*, “Forest Policy and Economics”, 2(2), s. 652–659.
33. Chen, H., Yan Huang, S., Chiu, A., Pai, F., *The ERP system impact on the role of accountants*, “Industrial Management & Data Systems”, 2012, Vol. 112 No. 1, s. 83–101.
34. Chojnacka E., Jadanowska E., *Użyteczność i korzyści ujawniania informacji niefinansowych – wyniki badania ankietowego przeprowadzonego wśród spółek notowanych na Gieldzie Papierów Wartościowych w Warszawie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2020, 106(162), s. 45–65.
35. Clark M., Kozar J., *Comparing Sustainable Forest Management Certifications Standards: A Meta-analysis*, “Ecology and Society”, 2011, 16(1).
36. Corvalan, S. Hales, A. McMichael (red.), *Ecosystem and human well-being: health synthesis: a report of the Millennium Ecosystem Assessment*; 2005 <http://www.millenniumassessment.org/documents/document.357.aspx.pdf> (dostęp: 10.03.2019).
37. Crouch C., *Capitalist diversity and change. Recombinant governance and institutional entrepreneurs*, “Oxford University Press”, Oxford, 2005.
38. Czacharowski M., Drozdowski S., *Zagospodarowanie drzewostanów sosnowych (Pinus sylvestris L.) w zmieniających się uwarunkowaniach środowiskowych i społecznych*, Sylwan, 2015, 156(5), s. 355–370.
39. Czaja S., Becla A., *Ekologiczne postawy procesów gospodarowania*, Wyd. Akademii Ekonomicznej, Wrocław, 2007.
40. Czarnecki J., Glura J., Ankudo-Jankowska A., *Koszty nadleśnictwa a zadania ustawowe*, “Acta Scientiarum Polonorum Silvarum Colendarum Ratio et Industria Lignaria”, 2016, 15 (4), s. 215–221.
41. Dagilienė L., Šutiene K., *Corporate sustainability accounting information systems: a contingency-based approach*, “Sustainability Accounting, Management and Policy Journal”, 2019, Vol. 10 No. 2, s. 260–289.
42. Dagilienė, L., Šutiene, K., *Corporate sustainability accounting information systems: a contingency-based approach*, “Sustainability Accounting, Management and Policy Journal”, 2019, Vol. 10 No. 2, s. 260–289.
43. Danisch C., *The Relationship of CSR Performance and Voluntary CSR Disclosure Extent in the German DAX Indices*, “Sustainability”, 2021, 13, 490
44. De Zoysa A., Rudkin K., *An investigation of perceptions of company annual report users in Sri Lanka*, *International Journal of Emerging Markets*, Vol. 5 Issue: 2, 2010, s.183–202.
45. Deegan C., *Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation*, “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 2002, Vol. 15 No. 3, 2002, s. 282–311.
46. Deegan, C. (2002), “Introduction”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15 No. 3.
47. Dienes D., Sassen R., Fischer J., *What are the drivers of sustainability reporting? A systematic review*, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 2016, Vol. 7 No. 2, s. 154–189.
48. Długosiewicz J., Zajac S., Wysocka-Fijorek E., *Ekonomiczna efektywność naturalnego i sztucznego odnowienia drzewostanów sosnowych w Nadleśnictwie Nowa Dęba*, „Sylwan”, 2019, 163(05).
49. Długosiewicz J., Zajac S., Wysocka-Fijorek E., *Ekonomiczna efektywność naturalnego i sztucznego odnowienia drzewostanów sosnowych w Nadleśnictwie Nowa Dęba*, „Sylwan”, 2019, 163 (5), s. 373–384.
50. Doan M. H., Sassen R., *The relationship between environmental performance and environmental disclosure: A meta-analysis*, “Journal of Industrial Ecology”, 2020; 24, s. 1140–1157.
51. Donaldson, T. and Preston, L.E. (1995), “The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications”, *The Academy of Management Review*, Vol. 20 No. 1, pp. 65-91.

52. Dudley N., Schlaepfer R., Jackson W., Jeanrenaud J., Stolton S., *Forest quality: assessing forests at a landscape scale*, "Routledge", 2006.
53. Durak T., Bugno-Pogoda A., *Zrównoważony rozwój w leśnictwie*, „Polish Journal for Sustainable Development”, 2018, s. 7–12.
54. Ebner D.; Baumgartner R.J., *The Relationship between Sustainable Development and Corporate Social Responsibility*, [w:] *Corporate Responsibility Research Conference*, Queens University: Belfast Dublin, Ireland, 2006.
55. Epstein M.J., Roy M.J., *Sustainability in action: identifying and measuring the key performance drivers*, "Long Range Plan", 2011, Vol. 34 No. 5, s. 585–604.
56. FAO, Committee on Forestry 2014, (dostęp 10.03.2019) <http://www.fao.org/forestry/cofo2014/en/>
57. Fijałkowska J., Macuda M., *Value creation disclosure in CSR reports - evidence from Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2017, 93 (149), s. 61–78.
58. Firlej K., *Společna odpowiedzialność biznesu w Polsce w świetle celów zrównoważonego rozwoju*, „Problems of Economics and Law”, 2022, 6(1), s. 35–53
59. Gad J., *Mechanizmy ładu korporacyjnego a system kontroli nad sprawozdawczością finansową. Perspektywa raportów zarządu polskich i niemieckich spółek publicznych*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2019.
60. Gad J., Walińska E., *System ekonomiczno-finansowy a system rachunkowości w zarządzaniu jednostką – teoria i praktyka*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, vol. 6, nr 1196, 2008, s. 33–47.
61. Gallardo-Vázquez D., Barroso-Méndez M. J., Pajuelo-Moreno M. L., Sánchez-Meca J., *Corporate Social Responsibility Disclosure and Performance: A Meta-Analytic Approach*, "Sustainability", 2019; 11(4), 1115.
62. Garcia, S., Petucco, C., Thorsen, B.J., Vedel S. E., *Modelling the Choice Between Multiple-Use vs. Specialised Forest Management and its Impact on Forest Management Costs*, "Environmental modeling and assessment", 2021, 26, s. 591-608.
63. Giergiczyński M., *Rekreacyjna Wartość Białowieskiego Parku Narodowego*, „Ekonomia i Środowisko”, 2009, 2(36), s.116–128.
64. Gierszewska, G., Wawrzyniak, B., *Globalizacja, wyzwania dla zarządzania strategicznego*, 2001 Poltex, Warszawa;
65. Glura J., *Wielofunkcyjne leśnictwo jako element dobrobytu człowieka*, [w:] Kanenberg K., Szramka H. (red.), *Zarządzanie ochroną przyrody w lasach*, Wyższa Szkoła Zarządzania w Tucholi, Tuchola 2007, s. 134-140.
66. Gobster P., *Forest aesthetics, biodiversity and the perceived appropriateness of ecosystem management practices*, USDA Forest Service - General Technical Report PNW 1996.
67. Gołos P., Kaliszewski A., *Společne i ekonomiczne uwarunkowania realizacji publicznych funkcji lasu w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe*, „Sylwan”, 2016, 160 (2), s. 91–99.
68. Gołos P., *Koszty świadczenia pozaprodukcyjnych funkcji gospodarki leśnej na przykładzie Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Katowicach*, „Leśne Prace Badawcze”, 2012, 73 (3), s. 209–220.
69. Gołos P., Referowska-Chodak E., *Struktura pozaprodukcyjnych funkcji lasu i ich wpływ na sytuację ekonomiczną gospodarki leśnej*, [w:] *Strategia rozwoju lasów i leśnictwa w Polsce do roku 2030*. Zimowa Szkoła Leśna przy Instytucie Badawczym Leśnictwa III Sesja. IBL, Sękocin Stary, 2011, s. 262–266.
70. Gołos P., *Rekreacyjna funkcja lasów miejskich i podmiejskich Warszawy*, „Leśne Prace Badawcze”, Vol. 74 (1), 2013, s. 57–70.
71. Gomez-Trujillo A.M., Gonzalez-Perez M.A., *What do we know about organizational sustainability and international business?*, *Management of Environmental Quality*, 2022, Vol. 31 No. 2, s. 292–305.
72. Gonzalez-Perez M.A., *Corporate Social Responsibility and International Business: A Conceptual Overview*, [w:] Gonzalez-Perez M.A., Leonard L., (red.), *International Business, Sustainability and Corporate Social Responsibility (Advances in Sustainability and Environmental Justice)*, "Emerald Group Publishing Limited", 2013, s. 1–35.
73. Gordon L.A., Narayanan V.K., *Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation*, „Accounting, Organizations and Society”, 1984, Vol. 9 No. 1, s. 33-47.
74. Gosselin A.M., Berthelot, S., *Determinants of voluntary CSR reporting reliability – evidence from Canada*, "Journal of Global Responsibility", 2023, Vol. 14 No. 2, s. 177–199.
75. Greenfield E.A., Marks, N.F., *Formal Volunteering as a Protective Factor for Older Adults' Psychological Well-Being*. "Journal of Gerontology: Social Sciences", 2004, 59, s. 258–264.
76. *GRI 101: Foundation 2016*, <https://www.globalreporting.org/standards/media/1036/gri-101-foundation-2016.pdf> (dostęp 15.02.2021).

77. Gruchala A., Parzych S., *Efektywność zarządzania ochroną przyrody w lasach a role i umiejętności menedżerskie kadry kierowniczej w nadleśnictwach*, „Zarządzanie Ochroną Przyrody w Lasach”, nr I, 2007, s. 87–88.
78. Gruszecki K., *Ustawa o ochronie przyrody. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, 2016.
79. Grzywacz A., *Kulturowa wartość lasu* [w:] Gwiazdowicz D., Rykowski K. (red.), *Dziedzictwo. Lasy i gospodarka leśna w kulturze i dziedzictwie narodowym*, „Instytut Badawczy Leśnictwa”, 2014.
80. Gulbrandsen L.H., *The evolving forest regime and domestic actors: Strategic or normative adaptation?* „Environmental Politics”, 12, 2003, s. 95–114.
81. Gwiazdowicz D., Wiśniewski J., *Estetyka lasu*, Gołuchów, Ośrodek Kultury Leśnej, 2011.
82. Habuda A., Radecki W., *Ochrona przyrody w systemach prawnych ochrony środowiska Polski, Czech i Słowacji*, „Difin”, Warszawa, 2017.
83. Hahn W.A., Knoke T., *Sustainable development and sustainable forestry: analogies, differences, and the role of flexibility*, “European Journal of Forest Research”, 2010, vol. 129, s. 787–801.
84. Hall P. A., Soskice D., *An introduction to varieties of capitalism*, Hall P. A., Soskice D. (red.), *Varieties of capitalism. The institutional foundations of comparative advantage*, Oxford University Press, New York, 2001.
85. Hily, E., Garcia, S., Stenger, A., & Tu, G., *Assessing the cost-effectiveness of a biodiversity conservation policy: a bio-econometric analysis of Natura 2000 contracts in forest*, “Ecological Economics”, 2015, 119, s. 197–208.
86. Hirsch, A. Korotkov, M. Wilnhammer, *Private forest ownership in Europe*, *Unasylva* 228 (58), 2007, s. 23–25, <http://www.fao.org/tempref/docrep/fao/010/a1346e/a1346e06.pdf>, Dostęp 10.01.2019.
87. Holeksa J., Mirek Z., *Wielofunkcyjna gospodarka leśna—mit czy rzeczywistość*, [w:] *Wielofunkcyjna gospodarka leśna wobec oczekiwań przemysłu drzewnego i ochrony przyrody*, Referat z sesji naukowej z okazji 119 Zjazdu Polskiego Towarzystwa Leśnego w Darłównu, 12-14.09.2019.
88. Hörisch, J., Schaltegger, S., Windolph, S.E., *Linking sustainability-related stakeholder feedback to corporate sustainability performance: an empirical analysis of stakeholder dialogues*, “International Journal of Business Environment”, 2015, Vol. 7, No. 2, s.200–218.
89. Hotho J., Pedersen T., *Beyond the ‘Rules of the Game’: Three Institutional Approaches and How They Matter for International Business*, [w:] Wood G., Demirbag M. (red.), *Handbook of Institutional Approaches to International Business*, chapter 10, Edward Elgar Publishing, 2012.
90. Hummel K., Schlick C., *The relationship between sustainability performance and sustainability disclosure—Reconciling voluntary disclosure theory and legitimacy theory*, “Journal of accounting and public policy”, 2016, 35(5), s. 455–476.
91. Ikäheimo S., Taipaleenmäki J., *The divergence and convergence of financial accounting and management accounting—historical and international perspectives from the U.S., Germany, and Finland*, „Die Betriebswirtschaft: Special issue on integration of financial and managerial accounting”, 2010, 70, s. 349–68.
92. Jabłoński A., *Modele zrównoważonego biznesu – miejsce i rola w koncepcji zarządzania strategicznego*, *Zarządzanie Strategiczne: Quo Vadis? Prace Naukowe WWSZiP*, Nr 22 (2), 2012, s.283–295.
93. Jalinik M., *Pozaprodukcyjne funkcje obszarów przyrodniczo cennych*, „Economic and Regional Studies”, 2016, Vol. 9, No. 3, s. 103–111.
94. Jamali D., Mirshak R., *Corporate social responsibility (CSR): theory and practice in a developing country context*, “Journal of Business Ethics”, 72, 2007, s. 243–262.
95. Janusz, M. Piszczek, *Udostępnianie lasów dla potrzeb turystyki i rekreacji na obszarze Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Krakowie*, *Studia i Materiały CEPL w Rogowie*, R. 14. Zeszyt 32 (3), 2012.
96. Kabalski P., *Konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, SKwP, Warszawa, 2012, tom 66 (122), s. 57–73.
97. Kaliszewski A., Gil W., *Cele i priorytety „Polityki leśnej państwa” w świetle porozumień procesu Forest Europe (dawniej MCPFE)*, „Sylwan” 161 (8), 2017, s. 648–658.
98. Kamela-Sowińska A., *Skutki ekonomiczne realizacji umowy społecznej jako podstawy raportów CSR*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 2015, 3 (1), s. 68–85.
99. Ke, W., Wei, K.K., *Organizational culture and leadership in ERP implementation*, „Decision Support Systems”, 2008, Vol. 45 No. 2, s. 208–218.
100. Ketikidis P., Koh S.L., Dimitradis N., Gunsekarana A., Kehajova M., *The use of information systems for logistics & supply chain management in South East Europe: current status and future direction*, „International Journal of Management and Science”, 2008, Vol. 36 No. 4, s. 592–599

101. Kielanowicz Ż., Piłacik J., *Spoleczna odpowiedzialność biznesu na przykładzie Lasów Państwowych*, [w:] Dyrda D., Ptak M. (red.), *Zarządzanie środowiskiem i zrównoważona energetyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, 2015, s. 162–170.
102. Kisiel R., Zielińska-Szczepkowska J., Zielińska A., *Rozwój obszarów wiejskich w kontekście zrównoważonej gospodarki leśnej na przykładzie Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych (RDLP) Olsztyn*, EKONOMIA XXI, 1(9), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2016.
103. Kisiel R., Zielińska-Szczepkowska J., Zielińska A., *Rozwój obszarów wiejskich w kontekście zrównoważonej gospodarki leśnej na przykładzie Regionalnej Dyrekcji Lasów państwowych (RDLP) Olsztyn*, „Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, *Ekonomia XXI Wieku*, 1 (9), 2016, s. 136–150.
104. Klocek A., *Ekonomiczne aspekty leśnictwa w krajach Unii Europejskiej i w Polsce*, „Sylwan”, 2003, 1, s. 1–11.
105. Konieczny A., Sikora A., *Ocena efektywności ekonomicznej gospodarki leśnej w Leśnym Kompleksie Promocyjnym Puszcza Białowieska. Część 1. Analiza działalności i wynik finansowy*. Sylwan, 2019, 163(07), 531-541.
106. Kopańska A., *Współzarządzanie a wybrane aspekty organizacji i zarządzania lasami w Polsce*, „Polforex”, 2011.
107. Korhonen V., *Forest Land Consolidations and Jointly Owned forests - the way towards better*, “Forestry Competitiveness”, 2010.
108. Kożuch A., Adamowicz K., *Wpływ kosztów realizacji pozaprodukcyjnych funkcji lasu na sytuację ekonomiczną nadleśnictw Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Krakowie*, “Sylwan”, 2016, 160 (12), s. 1010–1019.
109. *Krajowy Standard Gospodarki Leśnej FSC w Polsce*, FSC-STD-POL-01-01-2013; <https://pl.fsc.org/sites/default/files/2022-02/FSC-STD-POL-01-02-2013-PL.pdf> (dostęp 10.02.2021)
110. Krasodomska J., Zarzycka E., Dobija D., *Czynniki determinujące raportowanie przez przedsiębiorstwa informacji o działaniach na rzecz realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2022, 3, s. 99–118.
111. Krieger D., *The economic value of forest ecosystem services: a review*, “Washington: Wilderness Society”, 2001.
112. Krott M., *Forest Policy Analysis*, “Springer”, Dordrecht, Netherlands, 2005.
113. Krott M., Stevanov M., *Comprehensive comparison of state forest institutions by a causative benchmark-model*, “Allgemeine Forst und Jagdzeitung”, 2008, 179(4), s. 57-64.
114. Kruk H., *Wybrane metody oceny zrównoważenia gospodarki leśnej*, „Optimum. Economic Studies”, 2017, 88(4), 171-186.
115. Kruk H., *Zrównoważone leśnictwo w Polsce*, „Handel Wewnętrzny”, 2012, (lipiec-sierpień) tom, s. 137–144.
116. Kwarciańska A., *Międzynarodowe inicjatywy normatywne w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR) jako wyraz działań na rzecz zrównoważonego rozwoju*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu Research Papers of Wrocław University Of Economics”, nr 416, 2016, s. 95–103.
117. Kwiecień R., *Prywatne firmy w państwowych lasach*, „Głos Lasu”, 1, 2004, s. 24–27.
118. *Lasy Państwowe w liczbach 2018*, „Centrum Informacyjne Lasów Państwowych”, Warszawa, 2019.
119. *Lasy Państwowe w liczbach 2019*, „Centrum Informacyjne Lasów Państwowych”, Warszawa, 2020.
120. *Lasy w Polsce, na Białorusi, Litwie i Ukrainie w 2010 r.*, Urząd Statystyczny w Białymstoku, Białystok 2014
121. Lawrence A., *Forestry in transition: imperial legacy and negotiated expertise in Romania and Poland*, “Forest Policy and Economics”, 11, 2009, s. 429–436.
122. Lazdinis M., *Cooperation in Private Forestry of Post-Soviet System: Forest Owners’ Cooperatives in Lithuania*, “Management and Policy” 4, 2005, s. 377–390.
123. Leśkiewicz K. (2019), *Prawne aspekty zarządzania lasami Skarbu Państwa*, Lublin.
124. Li, A. Toppinen N., *Corporate responsibility and sustainable competitive advantage in forest-based industry: complementary or conflicting goals?*, “Forest Policy and Economics”, 13, 2011, s. 113–123.
125. Lindstad B., Solberg B., *Challenges in determining national effects of international policy processes: Forest protection in Norway as a case*, “Forest Policy and Economics”, 12, 2010, s. 489–496.
126. Lindstad B., Solberg B., *Influences of international forest policy processes on national forest policies in Finland, Norway and Sweden*, *Scandinavian Journal of Forest Research*, 27:2, 2012, s. 210–220.
127. Lingga S., Yadiati W., Susanto A., Afiah N., *Behavioral Aspect of Accounting Information System Quality*, *Journal of Engineering and Applied Sciences* 14 (1), 2019, s. 93–105.

128. Lucianetti L., Chiapetta Jabour C.J., Gunasekaran A., Latan J., *Contingency factors and complimentary effects of adopting advanced manufacturing tools and managerial practices: effects on organizational measurement systems and firms' performance*, „International Journal of Production Economics”, 2018, Vol. 200, s. 318–328.
129. Lusawa R., *Hans Carl Von Carlowitz twórca pojęcia „trwałości”*, „Rocznik Naukowy Wydziału Zarządzania w Ciechanowie”, 1-2 (III), Oficyna Wydawnicza im. prof. Leszka Krzyżanowskiego, Ciechanów 2009, s. 5–17.
130. Łada M., Kozarkiewicz A., *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 71 (127), SKWP, Warszawa, 2013, s. 161–175.
131. Łukaszczyk J., Zajączkowski J., *Trzebienie wczesne w Lasach Państwowych w Polsce – rozwój czy regres?* „Sylwan”, 2019, 163 (1), s. 3–12.
132. Maas K., Liket, K., *Social impact measurement: Classification of methods*, [w:] *Environmental Management Accounting and Supply Chain Management*; Springer: Berlin/Heidelberg, Germany, 2011.
133. Maćkowiak E., *Finansowe podstawy działalności Państwowych Gospodarstw Leśnych Lasy Państwowe*, „Problemy Zarządzania”, 2016, 14/4 (1), s. 113–122.
134. Magnuszewski P., *Podejście systemowe* [w:] Kronenberg J, Bergier T. (red.), *Wyzwania zrównoważonego rozwoju*, Fundacja Sendzimira, Kraków 2010, s. 44–70
135. Maletič, M., Maletič, D. and Gomišček, B., *The role of contingency factors on the relationship between sustainability practices and organizational performance*, Journal of Cleaner Production, 2018, Vol. 171, s. 423-433.
136. Mandziuk A., Parzych S., Studnicki M., Radomska J., Gruchała A., *Wycena pozaprodukcyjnych funkcji lasu metodą warunkową na przykładzie funkcji turystycznej*, „Sylwan”, 2019, 163 (12), s. 1025–1034.
137. Mandziuk, A., Janeczko, K., *Turystyczne i rekreacyjne funkcje lasu w aspekcie marketingowym*, „Studia i Materiały Centrum Edukacji Przyrodniczo-Leśnej”, R. 11., 2009, z. 4 (23), s. 65–71.
138. Margules D., Botkin C., Lindenmayer D., *Indicators of Biodiversity for Ecologically Sustainable Forest Management*, “Conservation Biology”, 2000, s. 941–950 .
139. Matolcsy Z.P., Booth P., Wieder B., *Economic benefits of enterprise resource planning systems: some empirical evidence*, „Accounting and Finance”, 2005, Vol. 45, s. 439–56.
140. Mendoza G., Prabhu R., *Prioritizing criteria and indicators for sustainable forest management: a case study on participatory decision making*, [w:] Schmoldt D., Kangas J., Mendoza G., Pesonen M. (red.) *The analytic hierarchy process in natural resource and environmental decision making*, Embrapa Amazonia Oriental Documentos, 2001, No.72, s. 115–130.
141. Michalak, B. Bek-Gaik, M. Karwowski, *Model biznesu jako wyzwanie dla rachunkowości*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa, 2018;
142. Mikkil M., Toppinen A., *Corporate responsibility reporting by large pulp and paper companies*, “Forest Policy and Economics”, 10, 2008, s. 500–506.
143. Mikusinski G., Angelstam P., *Economic geography, forest distribution, and woodpecker diversity in central Europe*, “Conservation Biology”, 12, 1998, s. 200–208
144. Minutiello V., Tettamanzi P., *The quality of nonfinancial voluntary disclosure: A systematic literature network analysis on sustainability reporting and integrated reporting*, “Corporate Social Responsibility and Environmental Management”, 2022, 29(1), s. 1– 18.
145. Nadolna B., *Jakość informacji na potrzeby analizy decyzyjnej z wykorzystaniem kosztów relewantnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 2013, 61 (2), s. 451–460.
146. Nielsen, A. S. E., Plantinga, A. J., Alig, R. J., *Mitigating climate change through afforestation: new cost estimates for the United States*, “Resource and Energy Economics”, 2014, 36(1), s. 83–98.
147. Niemczyk M., Wojda T., Kantorowicz W., *Przydatność hodowlana wybranych odmian topoli w plantacjach energetycznych o krótkim cyklu produkcji*, „Sylwan”, 2016, 160 (4), s. 292–298.
148. Nogalski B., Klisz S., *Koncepcje i metody zarządzania zasobami leśnymi. Polska i świat*, CeDeWu, Warszawa, 2012.
149. Nogalski B., Klisz S., *Paradoksy strategiczne współczesnego leśnictwa*, „Przegląd Organizacji” 2011, nr 6.
150. Nonic D., Tonic N., Markovic J., Herbst P., Krajcic D., *Organization of private forest owners in Serbia compared to Austria, Slovenia and other Central European Countries* [w:] IASCP European Region Meeting. Building the European Commons: from Open Fields to Open Source, Brescia-Italy, 2006, s. 1–14.
151. Nordbeck R., Kvarda E. Hogl K., *When international impulses hit home: The role of domestic policy system configurations in explaining different types of sustainability strategies*, “Forest Policy and Economics”, 2009, s. 357–364.

152. Nowakowska J. A., Michalska A., Zachara T., *Zmiany w strukturze genetycznej naturalnego odnowienia dębu (*Quercus petraea* [Matt.] Liebl.) w odniesieniu do drzew matecznych*, „Sylwan”, 2014, 158 (2), s. 83–89.
153. Oczkowska R., *Międzynarodowa ekspansja przedsiębiorstw w warunkach globalizacji. Motywy – strategie – tendencje*, „Difin”, Warszawa 2013.
154. Ode A., *Visual aspects in urban woodland management and planning*, 2003
155. Paliwoda-Matiolańska A., *Odpowiedzialność społeczna w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, 2009.
156. Palubicki J., Grajewski J., Zambrzycki R., Rozycki B., *Cele, zasady oraz podstawowe problemy funkcjonowania ośrodków hodowli zwierzyny Lasów Państwowych na przykładzie Ośrodka Hodowli Zwierzyny Lutówko i Ośrodka Hodowli Zwierzyny Runowo*, Zarządzanie Ochroną Przyrody w Lasach, 7, 2013, s. 347–359.
157. Paluch R. 2004. Stan, warunki i problemy odnowienia naturalnego sosny w Puszczy Białowieskiej. Sylwan 148 (11): 9–21.
158. Parker L., *Social and Environmental Accountability Research: A View from the Commentar Box*, “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 2005, 18 (6), s. 842–860.
159. Parviainen J., *Finland* [w:] E. Bernadzki (red.), *Forest and forestry in European Union countries*. Wyd. IBL Warszawa, s. 79–100.
160. Paschalis-Jakubowicz P., *Teoretyczne podstawy i realizacja idei zrównoważonego rozwoju w leśnictwie*, „Problemy Ekorożwoju – Problems Of Sustainable Development”, 2016, vol. 6, no 2, s. 101–106.
161. Piątkowski B., Protas M., *Gospodarowanie zasobami odnawialnymi – wybrane modele gospodarki leśnej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2013, 317, s. 204–205.
162. Piekutin J., Parzych S. *Gospodarstwo leśne w kontekście ekonomicznym – rys historyczny i stan obecny*. „Sylwan”, 2007, 4: s. 64–72.
163. Piekutin J., *Miejsce i rola funduszu leśnego w systemie finansowym Lasów Państwowych*, „Sylwan”, 2006, 2, s. 37–45.
164. Pigan I., *Odnowienie naturalne sosny (*Pinus sylvestris* L.) na siedliskach wilgotnych przy zastosowaniu różnych metod przygotowania gleby*, „Sylwan”, 2010, 154 (8), s. 524–534.
165. Piszczyk M., Lysik K., *Analiza porównawcza wybranych kosztów struktury sprzedaży drewna, uzyskiwanych cen średnich oraz wyniku finansowego w dwunastu nadleśnictwach silnie i słabo zróżnicowanych przyrodniczo w RDLP Katowice*, „Zarządzanie Ochrona Przyrody w Lasach”, 2010, Tom IV. Wyższa Szkoła Zarządzania Środowiskiem w Tucholi, Tuchola.
166. Pivoriūnas A., *Needs of Private Forest Owners in the Context of Changing Political System: Lithuania as a Case Study*, “Management and Policy”, 3, 2004, s. 191–202.
167. Płotkowski L., Zajac S., *Opracowanie modelu wielofunkcyjnej gospodarki leśnej w regionie rolniczym*, „Instytut Badawczy Leśnictwa”, Zakład Ekonomiki i Polityki Leśnej, Warszawa, 2004.
168. Płotkowski L., *Gospodarstwo leśne jako miejsce zatrudnienia i źródło dochodów ludności wiejskiej*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie”, Problemy Rolnictwa Światowego, Rocznik 2009, numer t. 9(24), Warszawa, 2009, s. 150–151.
169. Płotkowski L., *Przegląd europejskich systemów zarządzania lasami publicznym*, [w:] Jodłowski K., Rykowski K. (red.), *Wizja leśnictwa w Polsce. Wizja i misja organizacji gospodarczej PGL Lasy Państwowe*, „Instytut Badawczy Leśnictwa”, 2015.
170. Płotkowski L., Zajac S., Wysocka-Fijorek E., Gruchała A., Piekutin J., Parzych S., *Economic optimization of the rotation age of stands*, “Folia Forestalia Polonica, Series A – Forestry”, 2016, Vol. 58 (4), 188–197.
171. Puttock G.D., *Estimating cost for integrated harvesting and related forest management activities*, “Biomass and Bioenergy”, 1995, 8(2), s. 73–79.
172. Radecki W., Habuda A., *Zarządzanie lasami w prawie polskim, czeskim i słowackim*, [w:] Jodłowski K., Rykowski K., (red.), *Wizja leśnictwa w Polsce. Wizja i misja organizacji gospodarczej PGL Lasy Państwowe*, „Instytut Badawczy Leśnictwa”, Sękocin Stary, 2014.
173. Rakoczy B., *Gospodarka leśna i trwale zrównoważona gospodarka leśna w prawie polskim*, „Wolters Kluwer”, 2018.
174. Rametsteiner E., *The attitude of European consumers towards forests and forestry*, “Unasylva”, 50, 1999, s. 42–48.
175. Ratajczak E. *Zrównoważona gospodarka zasobami surowca drzewnego w Polsce*, „Konsumpcje i rozwój”, 2(7), 2014, s. 15–27.
176. Raulinajtys-Grzybek, M., Karwowski, M., *Rachunkowość jako źródło informacji dla raportów GRI*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie”, 2022, 64(2), 17–31.

177. Reynolds K.M., Thomson A.J., Köhl M., Shannon M.A., Ray D., Rennolls K. *Sustainable Forestry: From Monitoring and Modelling to Knowledge Management and Policy Science*, 2007.
178. Riccaboni A., Leone E.L., *Implementing strategies through management control systems: the case of sustainability*, "International Journal of Productivity and Performance Management", 2010, Vol. 59 No. 2, s. 130–144.
179. Rogala A., *Determinanty skuteczności komunikacji wewnętrznej w przedsiębiorstwie*, Praca doktorska, Poznań, 2013.
180. Rohan R., *New expectations in financial reporting*, Management Accounting (USA)(Vol. 78, Issue 1), 1996.
181. Rojek-Nowosielska M., *Kształtowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, „Wydawnictwo AE im Oskara Langego we Wrocławiu”, Wrocław, 2006.
182. Rosińska-Bukowska M., *Rola korporacji transnarodowych w procesach globalizacji. Kreowanie globalnej przestrzeni biznesowej*, Wydawnictwo Adam Marszałek – Dom Wydawniczy Duet, Toruń 2009.
183. Rudkin K., *Accounting as myth maker*, "Australasian Accounting Business and Finance Journal, Vol. 3, 2007 s. 13–24.
184. Sadowska B., *Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2015, 390, s. 222–233.
185. Sadowska B., *Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe a zrównoważony rozwój*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Research Papers Of Wrocław University of Economics”, Nr 437, Wrocław, 2016, s. 393–401.
186. Sadowska B., *System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe - proces przygotowania i implementacji*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2016, 442, s. 399–407.
187. Sadowska B., Szczyca P., *Pomiar i wycena dokonań pozaprodukcyjnych funkcji lasu w systemie rachunkowości – wybrane elementy*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2018, 97 (153), s. 99–114.
188. Saidu Badara M., *The relevant of contingency theory and stewardship theory on the internal audit research*, Journal of World Economic Research, vol. 6, no. 2, 2017, s. 17–22
189. Sawicki K., *Zakres rachunkowości jako nauki*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 71 (127), SKwP, Warszawa, 2013, s. 212–226.
190. Scapens R., Jazayeri M., *ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note*, European Accounting Review, 2003, 12, s. 201–233.
191. Schaltegger S., Hörisch J., *In search of the dominant rationale in sustainability management: legitimacy - or profit-seeking?*, "Journal of Business Ethics", 2017, Vol. 145 No. 2, s. 259–276.
192. Schanz H., *„Sustainability” in forestry as an expression of norms and values in society*, [za:] Schober A., Šimunović N, Darabant N, Stern T., *Identifying sustainable forest management research narratives: a text mining approach*, "Journal of Sustainable Forestry", Vol. 37, no. 6, 2018, s. 537–554.
193. Schmithüsen F., Hirsch F., *Private Forest Ownership in Europe*, Geneva Timber and Forest Study Paper 25, UNECE/FAO, Geneva, 2010.
194. Scholte J.A., *Globalization: A Critical Introduction*; New York 2000; s. 43–56.
195. Searcy C., *Corporate sustainability performance measurement systems: a review and research agenda*, "Journal of Business Ethics", 2012, Vol. 107 No. 3, s. 239–253.
196. Šebeň V., Slovakia [w:] *Forest and forestry in European Union countries*. Wyd. CILP, 2006, s. 384–402.
197. Sikacz H., *Wpływ CSR na sytuację finansową przedsiębiorstw - przegląd badań*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2016, 436, s. 241–252.
198. Sikacz H., *Wpływ CSR na sytuację finansową przedsiębiorstw - przegląd badań*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 436, 2016, s. 241–252.
199. Siry J., Cubbage F. W., Ahmed M. R., *Sustainable forest management: global trends and opportunities*, "Forest Policy and Economics", Volume 7, Issue 4, 2005, s. 551–561,
200. Sisak L., Kaliszewski A., *Ekonomiczne instrumenty wspierania wielofunkcyjnej gospodarki leśnej w Czechach i w Polsce*, „Sylwan”, 157(9), 2013, s. 703–711.
201. Słupska A., Zawadzka A., *Ocena wielofunkcyjnej gospodarki leśnej w Polsce na tle wybranych krajów Unii Europejskiej*, „Agronomy Science”, 2022, 77(4), s. 33–48.
202. Snarski S., *Uwarunkowania organizacyjno-ekonomiczne funkcjonowania Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe*, „Journal of Modern Science”, 2020,1, s. 195–207
203. Sobańska I. (2007a), *Problemy implementacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w jednostkach gospodarczych w Polsce od 2005 roku*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, 2007.

204. Sobańska I., *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, SKwP, Warszawa 2012, tom 66 (122), s. 179–189.
205. Sobańska I., *Nowa orientacja systemu rachunkowości w praktyce polskiej w kontekście wdrażania MSR/MSSF*, [w:] *Rachunkowość, wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa, 2007.
206. Sobańska I., *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, SKwP, Warszawa, 2003, t. 13 (69), s. 247–255.
207. Sobańska, M. Michalak, *System rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zorientowana na wartość przedsiębiorstwa*, [w:] I. Sobańska, T. Wnuk-Pel (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, 2009, s. 11–34.
208. Soderstrom K.M., Soderstrom S.S. Stewart C.R., *Sustainability/CSR research in management accounting: a review of the literature*, [w:] Malina M.A. (red.), *Advances in Management Accounting*, Emerald Publishing, Bingley, 2017, s. 59–85.
209. Solovida G.T., Latan H., *Linking environmental strategy to environmental performance: mediation role of environmental management accounting*, „Sustainability Accounting, Management and Policy Journal”, 2017, Vol. 8 No. 5, s. 595–619.
210. Stern T., Schwarzbauer P., Huber W., Weiss G., Aggestam F., Wippel B., Petereit A., Navarro P., Rodriguez J., Boström C., de Robert M., *Prospects for the market supply of wood and other forest products from areas with fragmented forest-ownership structures*, [w:] *Final Study Report to the European Commission (DG AGRI Tender No. AGRI-2008-EVAL-11)*, 2010.
211. *Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe na lata 2014–2030*, Warszawa 2013.
212. Susanto A., *Accounting Information Systems: Structure-Control-Risk-Development*, Lingga Jaya Publisher, Bandung, 2013.
213. Szadziewska A., *Raportowanie społecznej odpowiedzialności a praktyki greenwashing*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2016, 478, s. 415–424.
214. Szadziewska, E. Spigarska, E. Majerowska E., *The disclosure of non-financial information by stock-exchange-listed companies in Poland, in the light of the changes introduced by the Directive 2014/95/EU*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2018, 99 (155), s. 65–95.
215. Szczepankiewicz E., *Ewolucja sprawozdawczości przedsiębiorstw - problemy zapewnienia porównywalności zintegrowanych raportów z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe”, Ubezpieczenia, 2014, nr 71, s. 135–148.
216. Szczypa P., *Istota i rodzaje pożądanych zmian w rachunkowości Lasów Państwowych*, *Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 2016, nr 300, s. 174–182.
217. Szczypa, P., *Rachunkowość nadleśnictw – stan obecny i przyszły w świetle aktualnego stanu nauki i wiedzy z zakresu rachunkowości*, „Acta Scientiarum Polonorum Silvarum Colendarum Ratio et Industria Lignaria”, 2016, 15(2), 97–103.
218. Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
219. Szychta A., *Rola wytycznych UNCTAD-ISAR w monitorowaniu realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju przez przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2022, vol. 46, nr 1, s. 67–99.
220. Śnieżek E., Krasodomska J., Szadziewska A., *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości biznesowej przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa 2018, s. 69–71;
221. Śnieżek E., *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu. Studium przypadku Lasów Państwowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, 2016.
222. Śnieżek E., *Raportowanie społecznej odpowiedzialności w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2016, 89 (145), s. 151–165.
223. Śnieżek E., *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych krytyczna ocena i propozycja modelu*, „Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego”, Łódź 2008.
224. Śnieżek E., Wiatr M., *Refleksje na temat współczesnych form komunikacji z interesariuszami*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” (2083-8611), 2017, nr 345, s. 114–12.
225. Świdarska G., Warowny P., Świdarska M., *Obiektowy rachunek kosztów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2013, 87(143), s. 171–182.
226. Tahvonen O., Salo S., Kuuluvainen J., *Optimal forest rotation and land values under a borrowing constraint*, „Journal of Economic Dynamics and Control”, 2001, 25, s.1595–1627.
227. Talarczyk A., Kaliszewski A., Jabłoński M., Michorczyk A., Karaszkiwicz W., *Systemy kryteriów i wskaźników zrównoważonej gospodarki leśnej w Europie*, „Sylwan”, 2021, 165 (7), s. 519–532
228. Tatarkiewicz W., *Dzieje sześciu pojęć*, Warszawa, PWN, 1975.

229. *The Global Compact Leaders Summit 2007*, Facing Realities: Getting Down to Business, (dostęp: 12.03.2019) https://www.unglobalcompact.org/docs/news_events/8.1/GC_Summit_Report_07.pdf
230. Tracz H., *Walory przyrodnicze, krajobrazowe oraz kulturowo-historyczne obszarów administrowanych przez nadleśnictwa w turystycznym udostępnieniu*, „Studia i Materiały CEPL w Rogowie”, R. 13. Zeszyt 3 (28), 2011.
231. Turyna J., *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, „Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego”, Warszawa, 1997.
232. Vaičiūnas, N. Kupstaitis, *Private Forestry in the Context of Lithuanian Forestry Policy* [w:] Mizaras S. (red.), *Small-scale forestry in a Changing Environment*, 10–21, Kaunas 2005.
233. Van Gerwen J., *Three methods in applied ethics*, „Ethical Perspectives”, 3, 2005, s. 184–193.
234. Van Kooten G. C., Nelson H. W., Vertinsky I., *Certification of sustainable forest management practices: a global perspective on why countries certify*, „Forest Policy and Economics”, Elsevier, 2005, vol. 7(6), s. 857–867.
235. Varma, V.K., Ferguson, I., Wild, I., *Decision support system for sustainable forest management*, „Forest Ecology and Management”, 2000, 128, s. 49–55.
236. Velte P., *Meta-analyses on Corporate Social Responsibility (CSR): a literature review*, „Management Review Quarterly”, Springer, 2022, vol. 72(3), s. 627–675.
237. Vidal N., Kozak R., *The recent evolution of corporate responsibility practices in the forestry sector*, „International Forestry Review”, 10, 2008, s. 1–13.
238. Vidal N., R. Kozak, *The recent evolution of corporate responsibility practices in the forestry sector*, „International Forestry Review”, 10, 2008, s. 1–13.
239. Von Detten R., Faber F., *Organizational decision-making by German state-owned forest companies concerning climate change adaptation measures*, „Forest Policy and Economics” 35, 2013, s. 57–65.
240. Walas M., *Korzystanie ze środowiska*, [w:] *Wybrane problemy prawa leśnego*, Rakoczy B. (red.), Warszawa, 2011.
241. Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., *Model biznesu jako element sprawozdawczości korporacyjnej*, *Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie*, vol. XI, nr 3 (44), 2017 s. 51–60.
242. Walińska E., Jurewicz A., *System rachunkowości w nurcie innowacji*, [w:] Sobańska I., Wnuk-Pel T. (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, 2009, s. 131–142
243. Walińska E., Sobańska I., *Przyczynek do postrzegania struktury współczesnego systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2018, nr 96 (152), s. 151-181.
244. Wang L., *Factors affecting perceptions of corporate social responsibility implementation: an emphasis on values [dissertation]*, Finland(FI): University of Helsinki, 2011.
245. Waniak-Michalak H., Macuda M., Krasodomska J., *Corporate Social Responsibility and accounting in Poland: A literature review*, *Accounting and Management Information Systems*, 2016, Vol. 15, No. 2, s. 255–303.
246. Weiss G., Sotirov M., Sarvasova Z., *Implementation of natura 2000 in forests*, [w:] Sotirov M. (red.), *Natura 2000 and Forests – Assessing the State of Implementation and Effectiveness*, Joensuu, FI, EFI, 2017, s. 25.;
247. Whitley R., *Internationalization and varieties of capitalism: The limited effect of cross-national coordination of economic activities on the nature of business systems*, „Review of International Political Economy”, 5 (3) (1998), s. 445–481.
248. Wiersum F., *200 Years of Sustainability in Forestry: Lessons from History*, „Environmental Management”, Volume 19, Issue 3, 1995, s. 321–329.
249. Wiersum K., Elands B., Hoogstra M., *Small-scale forest ownership across Europe - characteristics and future potential*, „Small-scale Forest Economics, Management and Policy”, 4 (1), 2005, s. 1–19
250. Witek L., *Zjawisko greenwashingu a zachowania konsumentów*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Problemy Zarządzania, Finansów i Marketingu”, 2013, nr 32, s. 123–134.
251. Wolski P., Robakowski P., *Przydatność hodowlana naturalnego odnowienia sosny zwyczajnej (*Pinus sylvestris* L.) w Nadleśnictwie Bytów*, „Sylwan”, 2008, 10, s. 17–26.
252. Wołczek P., *Ewolucja podejścia do koncepcji zrównoważonego rozwoju na arenie międzynarodowej* [w:] Pisz Z., Rojek-Nowosielska M. (red.), *Společna odpowiedzialność organizacji. Metodyka, narzędzia, ocena*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2011, s. 275–286.
253. Wysocka, W. (red.), *Ekonomiczne aspekty procesu globalizacji*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa, 2009.
254. Wysocka-Fijorek E., *Analiza ekonomiczna gospodarki przeszłej w planie urzędzenia lasu*, „Sylwan”, 2019, 163(02), s. 91–102.

255. Wysocka-Fijorek E., *Spoleczne, prawne i ekonomiczne aspekty rozwoju gospodarki leśnej w lasach prywatnych*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Problemy Rolnictwa Światowego” tom 14 (XXIX), zeszyt 3, 2014, s. 216–225.
256. Xianming Y., Wenxing K., *Study on evaluation Indices and methods of urban forest ecosystem social service valuation*, World Forestry Research, 2007, 20(4), 67.
257. Xiong Y., *CSR performance of global forest products companies and IT companies*, Helsingfors universitet, 2009.
258. Xu D., Wang L., Liu J., *Assessing the social performance of stateowned forest farms in China: integrating forest social values and corporate social responsibility approaches*, Scandinavian Journal Of Forest Research, vol. 32, no. 4, 2017.
259. Zachara T., *Długotrwałe efekty różnego nasilenia trzebieży selekcyjnej w drzewostanie sosnowym*, „Sylwan”, 2017, 161 (9), s. 730–737.
260. Zachara T., Gil W., *Zagadnienia hodowli lasu na łamach „Sylwana” w latach 1820–2020*, „Sylwan”, 2020, 164 (12): s. 996–1010.
261. Zahradnik, The Czech Republic, [w:] E. Bernadzki (red.), *Forest and forestry in European Union countries*. Wyd. CILP, 2006, s. 47–57.
262. Zając S., Kaliszewski A., *Ekonomiczne aspekty ekologizacji zagospodarowania lasu. W: Przyrodnicze, społeczne i gospodarcze uwarunkowania oraz cele i metody hodowli lasu*, „Zimowa Szkoła Leśna przy Instytucie Badawczym Leśnictwa, VI sesja. Sękocin Stary”, 18–20 marca 2014, s. 195–209.
263. Zajączkowski J., *Hodowlane kryteria kwalifikowania drzewostanów do przebudowy*, „Sylwan”, 2006, 150 (12), s. 27–32.
264. Zhao H., Zhang F., Kwon J., *Corporate social responsibility research in international business journals: an author co-citation analysis*, “International Business Review”, 2018, Vol. 27 No. 2, s. 389–400.
265. Zivojinovic G., Lidestav G., Weiss G., *Advancing the forest ownership map of Europe by assessing trends of change. Forest ownership changes in Europe: trends, issues and needs for action*. BOOK OF ABSTRACTS. Final conference of the COST Action FP1201 FACESMAP Vienna, Austria, 7–9 September 2016.
266. Živojinović, G. Weiss, G. Lidestav, D. Feliciano, T. Hujala, Z. Dobšinská, A. Lawrence, E. Nybakk, S. Quiroga, U. Schraml, *Forest land ownership change in Europe*, [w:] COST Action FP1201 FACESMAP Country Reports, Joint Volume. EFICEEC-EFISEE Research Report Vienna (BOKU), University of Natural Resources and Life Sciences, Vienna, Austria, 2015, https://facesmap.boku.ac.at/library/FP1201_Country%20Reports_Joint%20Volume.pdf (dostęp 21.02.2021)
267. Zyznarska-Dworczak B., *The development perspectives of sustainable management accounting in Central and Eastern European countries*, “Sustainability”, 2018, Vol. 10 No. 5, 1445.
268. Żukowska H., Spoz A., Zasuwa G. (red.), *Sprawozdawczość w procesie zarządzania i oceny działalności przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo KUL, Lublin, 2016.
269. Żylicz T., Giergiczyński M., *Wycena pozaprodukcyjnych funkcji lasów. Raport końcowy*. Uniwersytet Warszawski, Wydział Nauk Ekonomicznych, 2013.
270. Żylicz T., *Zarządzanie w leśnictwie. Problem prywatyzacji*, „Zarządzanie Publiczne”, nr 2 (20), 2012, s. 5–12.
271. Żywolewska K., *Zasady zatrudniania w nadleśnictwie pracowników Służby Leśnej*, *Studia Iuridica Agraria*, 2013 t. 11 s. 305–308.

Akty prawne

1. Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 14 stycznia 2003 r. w sprawie stanowisk, stopni służbowych oraz zasad wynagradzania w Służbie Leśnej
2. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe, par. 4. Pkt 1
3. Rozporządzenie z 28 czerwca, określające statut polskich lasów państwowych,
4. Rozporządzenie z 30 grudnia, dotyczące organizacji i administracji lasów państwowych
5. Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 13 października 1995 r. Prawo łowieckie (Dz.U. 1995 nr 147 poz. 713).
7. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, tekst jednolity, Dz. U. 1991 Nr 101 poz. 444.
8. Ustawa z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisk (Dz. U. 2008 Nr 199 poz. 1227).

9. Ustawa z dnia 6 lipca 2001 r. o zachowaniu narodowego charakteru strategicznych zasobów naturalnych kraju. (Dz.U. 2001 nr 97 poz. 1051).

Strony internetowe

1. FAO, Committee on Forestry 2014, (dostęp 10.03.2019) <http://www.fao.org/forestry/cofo2014/en/>
2. *Forest Stewardship Council*, <https://pl.fsc.org/pl>, (dostęp: 1.03.2019).
3. Instytut Badawczy Leśnictwa, <https://www.ibles.pl/o-nas/poznaj-ibl/>, (dostęp: 10.02.2023).
4. *Leśnictwo*, <https://www.gov.pl/web/klimat/lesnictwo> (dostęp 20.07.2021).
5. Program Zatwierdzenia Systemów Certyfikacji Leśnej (ang. *the Program for the Endorsement of Forest Certification - PEFC*), <https://www.pefc.pl/>, (dostęp 1.03.2019).
6. *Sylvan*, <https://sylvan-journal.pl/>, (dostęp: 10.02.2023).
7. The European Environment Agency (EEA), <https://www.eea.europa.eu/> (dostęp 21.04.2021).
8. The UN Global Compact <http://www.unglobalcompact.org>, (dostęp. 25.01.2021).
9. UNECE/FAO, Geneva, 2010, <http://www.unece.org/fileadmin/DAM/timber/publications/SP-26.pdf>, (dostęp 15.02.2019).

Załącznik 1.

Ramy badania realizacji pozaprodukcyjnych funkcji lasu przez Lasy Państwowe w kontekście ich społecznej odpowiedzialności.

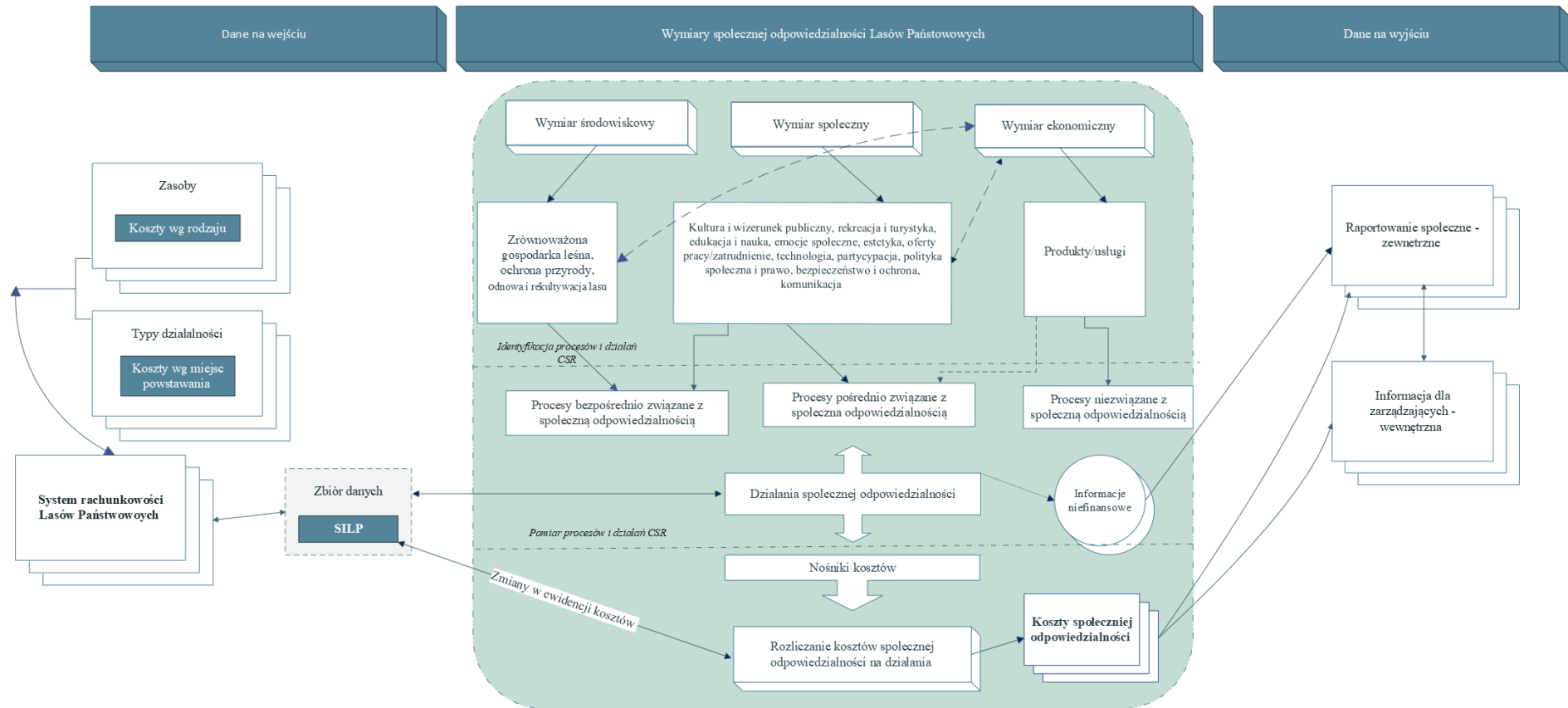
Lp.	Obszary społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych	Pytanie
1.	Kultura i wizerunek publiczny	<ol style="list-style-type: none">1. Czy ma miejsce tworzenie, ochrona, dziedziczenie i ochrona zidentyfikowanych, zmapowanych i chronionych miejsc i tradycji historycznych, kulturowych i religijnych?2. Czy tworzenie są wystawy, wydarzenia, pokazy lub muzea kultury leśnej?3. Jaki jest obszar zarządzanych obszarów leśnych w stosunku do całkowitej powierzchni lasów wyłączonych z gospodarowania w celu ochrony i odtworzenia pierwotnych tradycyjnych wartości kulturalnych?4. Czy występuje społeczne uznanie roli ochrony środowiska?
2.	Rekreacja i turystyka	<ol style="list-style-type: none">5. Czy jest dostęp do infrastruktury (w tym energia elektryczna, woda, drogi, telekomunikacja)?6. Czy są miejsca zarezerwowane dla specjalnych hobby (np. Turystyka, wędkarstwo, łowiectwo)?7. Jak jest liczba odwiedzających rocznie przypisywanych rekreacji i turystyce, w odniesieniu do ludności i powierzchni lasów?8. Jaka jest liczba niekomercyjnych obiektów rekreacyjnych lub turystyka oparta na bezpłatnym dostępie?9. Jaka jest liczba komercyjnych obiektów rekreacyjnych lub turystyki?10. Jaka jest powierzchnia i procent lasów zarządzanych w celach rekreacyjnych i turystycznych w stosunku do całkowitej powierzchni lasów?11. Jaka jest liczba i rodzaj obiektów dostępnych dla rekreacji ogólnej i turystyki, w odniesieniu do liczby ludności i powierzchni lasów?12. Jaki jest roczny dochód generowany przez rekreację i turystykę?
3.	Estetyka	<ol style="list-style-type: none">13. Czy las stanowi estetyczne i komfortowe środowisko dla społeczności lokalnej (czyli kolor, kształt, dźwięk)?
4.	Edukacja i nauka	<ol style="list-style-type: none">14. Czy są wykonywane zadania związane z edukacją leśną i badaniami naukowymi?15. Czy jest zapewniany dostęp do obserwowania natury?16. Czy istnieje możliwość współpracy z instytucjami akademickimi w zakresie badań leśnych i edukacji?17. Czy występują w lasach specjalne leśne gatunki roślin i zwierząt o wysokich wartościach badawczych?18. Czy jest ośrodek badawczy zarządzany autonomicznie?19. Czy jest opracowany budżet na rozwój nauki i technologii?20. Jaka jest liczba realizowanych tematów badawczych?21. Czy występuje współpraca z systemem edukacji (szkoły, uniwersytety)?22. Czy są odpowiednie obiekty szkolne dla uczniów?23. Czy wiedza o leśnictwie i geografii jest upowszechniana wśród społeczeństwa?

		<p>24. Czy występuje promocja umiejętności, wiedzy i technologii w zakresie gospodarki leśnej za pomocą materiałów publikacyjnych?</p> <p>25. Czy realizowana jest promocja i komunikacja kultury leśnej i historii?</p> <p>26. Jaki jest wpływ na postawy środowiskowe społeczeństwa?</p>
5.	Ochrona przyrody	<p>27. Jaka jest powierzchnia leśna przeznaczona do celów ochrony bioróżnorodności oraz leżąca w granicach obszarów chronionych?</p> <p>28. Jakie są formy ochrony przyrody?</p> <p>29. Jaka jest powierzchnia lasów podlegająca corocznie uszkodzeniom?</p> <p>30. Czy istnieją ramy polityki leśnej i ram prawne wspierających realizację trwałej gospodarki leśnej?</p> <p>31. Jaka jest powierzchnia lasów niepodlegających wylesieniu?</p> <p>32. Czy jakość hodowlana jest wysoka (np. sadzonek drzew)?</p>
6.	Emocje społeczne	<p>33. Czy istnieje poczucie przynależności i spójności między lasem a społecznością lokalną?</p> <p>34. Czy wśród społeczności lokalnej istnieje emocjonalne i duchowe, inspirujące potrzeby lub wartości (tj. pielęgnowanie natury, radość z samotności i medytacji) związane z lasem?</p>
7.	Zdrowie	<p>35. Czy występują miejsca do ćwiczeń i treningów sportowych?</p> <p>36. Czy istnieją warunki dla zdrowia fizycznego ludzi?</p> <p>37. Czy istnieją warunki dla zdrowia psychicznego ludzi (tj. Poprawa nastroju, złagodzenie stresu i zmęczenie)?</p> <p>38. Czy udostępniane są zasoby naturalne do regeneracji zdrowia ludzi?</p>
8.	Produkty/usługi	<p>39. Czy jest zapewniony dostęp do żywności, przypraw i niedrzewnych produktów leśnych do użytku przez społeczności lokalne?</p>
9.	Oferty pracy, zatrudnienie	<p>40. Czy zapewniane są bezpośrednie miejsca pracy dla społeczności lokalnych?</p> <p>41. Czy zapewniane są pośrednie miejsca pracy dla społeczności lokalnych?</p> <p>42. Czy istnieją związki zawodowe?</p> <p>43. Czy prowadzone są szkolenia w zakresie etyki do podejmowania decyzji etycznych i zwiększania lojalności pracowników?</p> <p>44. Jak oceniana jest wydajność szkolenia zawodowego i edukacji skierowanej do pracowników?</p> <p>45. Czy istnieją poradniki bezpieczeństwa pracy?</p> <p>46. Czy są programy ubezpieczeń zdrowotnych, funduszy emerytalnych?</p> <p>47. Jaka jest adaptacyjność pracodawców i społeczności lokalnych do zmieniających się warunków gospodarczych i społecznych?</p> <p>48. Jakie są średnie godziny wymagane na szkolenie zawodowe i kształcenie skierowane do pracowników rocznie?</p> <p>49. Jaka jest roczna liczba wypadków?</p> <p>50. Jaki jest stosunek pracowników płci żeńskiej?</p> <p>51. Jakie jest przeciętne wynagrodzenie w porównaniu z poziomem płac lokalnych?</p>

10.	Technologia	<p>52. Czy realizowana jest komputeryzacja i cyfryzacja działalności?</p> <p>53. Czy istnieje specjalny budżet na badania i rozwój?</p> <p>54. Jaka jest zdolność produkcyjna maszyn leśnych?</p> <p>55. Czy jest dostęp do informacji o lasach?</p> <p>56. Czy są przekazywane umiejętności, wiedzy i technologii pracownikom?</p> <p>57. W jakim stopniu jest wykorzystywana nowa technologia przy zarządzaniu lasem?</p>
11.	Partycypacja	<p>58. Czy społeczeństwo bierze udział w podejmowaniu decyzji dotyczących gospodarki leśnej?</p> <p>59. Jakie są wkład wolontariuszy leśnych i wsparcie działań charytatywnych?</p> <p>60. Czy podejmowane są działania w kwestiach związanych z zarządzaniem społecznością lokalną?</p> <p>61. Jaka jest liczba umów angażujących społeczności lokalne we współzarządzanie odpowiedzialnością w gospodarce leśnej?</p> <p>62. Jaka jest liczba konfliktów lokalnych rocznie?</p> <p>63. Czy jest wyznaczony obszar lasu w ramach współpracy z własnością prywatną?</p>
12.	Polityka społeczna i prawo	<p>64. Czy oceniane są techniki zarządzania ekosystemami leśnymi?</p> <p>65. Jaki jest stopień wpływu w podejmowanie decyzji przez rząd?</p> <p>66. Czy występuje certyfikacja lasów?</p> <p>67. 67. Jaka jest liczba przepisów dotyczących jednostki?</p>
13.	Bezpieczeństwo i ochrona	<p>68. Czy w działalności wyróżniane są działania związane z ochroną granic państwa?</p> <p>69. Czy w działalności wyróżniane są działania związane z ochroną lokalnych mniejszości etnicznych?</p> <p>70. Czy są prowadzone działania dot. osiągnięcie bezpieczeństwa i stabilności dostaw drewna?</p> <p>71. Czy prowadzone są edukacja, szkolenia i informacje dotyczące katastrof dla społeczności lokalnych?</p> <p>72. Czy zapewnione jest bezpieczne środowisko pracy?</p> <p>73. Czy opracowane są standardy bezpieczeństwa produktu zgodne z odpowiednimi normami?</p> <p>74. Czy są ustalone zasady zapobiegania strat finansowych spowodowanych chorobami leśnymi, pożarami?</p> <p>75. Czy są ustalone procedury związane z zapobieganiem utraty życia i zdrowia spowodowanej pożarami lasów?</p> <p>76. Czy wyznaczony jest obszar leśny chroniony przed pożarami i chorobami, nielegalne pozyskiwanie drewna?</p> <p>77. Czy są określone zasady ochrony przeciwpożarowej?</p> <p>78. Czy w strukturach jest policja leśna/ochrona?</p>
14.	Komunikacja	<p>79. Czy sporządzany jest roczny raport CSR lub zrównoważonego rozwoju?</p> <p>80. Czy sporządzany jest długoterminowy plan zarządzania i rozwoju zasobów?</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Krajowy Standard Gospodarki Leśnej FSC w Polsce, FSC-STD-POL-01-01-2013; FOREST EUROPE, 2015: State of Europe's Forests 2015; The GRI Standards, 2018; Zrównoważona gospodarka leśna – wymagania, PEFC Polska ST 1004:2012, 2012; P.C. Kotwal, M.D. Omprakash, S. Gairola, D. Dugaya, Ecological indicators: imperative to sustainable forest management, Ecological Indicators, 8, 2008, s.104–107; D. Xu, L. Wang, J. Liu, Assessing the social performance of stateowned forest farms in China: integrating forest social values and corporate social responsibility approaches, Scandinavian Journal Of Forest Research, vol. 32, no. 4, 2017, s. 338–348; Ocena stanu i zmian zasobów leśnych Polski według kryteriów i wskaźników opracowanych przez UNECE, FAO oraz FOREST EUROPE na potrzeby raportowania. Etap III, M. Jabłoński i in., Instytut Badawczy Leśnictwa, 2015.

Identyfikacja i pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych – ujęcie modelowe



Identyfikacja i pomiar kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych – ujęcie modelowe

Źródło: opracowanie własne

Spis tabel

Tabela 1.1. Wybrane definicje rachunkowości jako systemu informacyjnego.	25
Tabela 1.2. Wybrane problemy badawcze dotyczące rachunkowości społecznej odpowiedzialności w literaturze przedmiotu.....	44
Tabela 1.3. Wybrane problemy badawcze dotyczące ujawnień CSR i raportowania zintegrowanego w polskiej literaturze przedmiotu w latach 2006-2022.....	45
Tabela 1.4. Raportowanie niefinansowe - wybrane interpretacje.	48
Tabela 1.5. Przegląd wybranych badań w zakresie raportowania społecznej odpowiedzialności w latach 2010–2013 roku	53
Tabela 1.6. Przegląd wybranych badań w zakresie raportowania społecznej odpowiedzialności w latach 2014-2018	54
Tabela 1.7. Przegląd wybranych badań w zakresie raportowania społecznej odpowiedzialności w latach 2019-2022	55
Tabela 1.8. Dobrowolne ujawnienia CSR – przykłady badań w rachunkowości	57
Tabela 1.9. Definicje zrównoważonego rozwoju w dokumentach i aktach prawnych.....	60
Tabela 1.10. Definicje zrównoważonego rozwoju w publikacjach naukowych.....	61
Tabela 2.1. Trzy wymiary zrównoważonego leśnictwa	72
Tabela 2.2. Obszar lasów publicznych i prywatnych należących do członków EUSTAFOR.....	98
Tabela 2.3. Wybrane przykłady badań w zakresie środowiskowych i biologicznych aspektów leśnictwa oraz zagospodarowania lasu.	110
Tabela 2.4. Wybrane przykłady badań w obszarze ekonomii i finansów gospodarstwa leśnego w Polsce	111
Tabela 2.5. Wybrane przykłady badań w zakresie zrównoważonej gospodarki leśnej w Polsce	111
Tabela 3.1. Zrealizowane projekty strategiczne w latach 2014–2020 przez PGL Lasy Państwowe ...	124
Tabela 3.2. Identyfikacja pozaprodukcyjnych funkcji lasu – wybrane badania.....	127
Tabela 3.3. Wyniki badania własnego – podsumowanie.	148
Tabela 4.1. Wybrane publikacje dotyczące krytycznej oceny systemu rachunkowości Lasów Państwowych	170
Tabela 4.1. Wybrane publikacje dotyczące krytycznej oceny systemu rachunkowości Lasów Państwowych	171
Tabela 4.3. Wybrane publikacje dotyczące społecznej odpowiedzialności oraz kosztów pozaprodukcyjnych funkcji lasu w LP.	172
Tabela 4. 4. Wymiar środowiskowy – zrównoważona gospodarka leśna	180
Tabela 4.5. Wymiar środowiskowy – ochrona lasu	181
Tabela 4.6. Wymiar środowiskowy - odnowa i rekultywacja lasu.....	182
Tabela 4.7. Wymiar społeczny – część 1.....	183
Tabela 4.8. Wymiar społeczny – część 2.....	184
Tabela 4.9. Wymiar społeczny – część 3.....	185
Tabela 4.10. Wymiar społeczny – część 4.....	186
Tabela 4.11. Wymiar społeczny – część 5.....	188
Tabela 4.12. Wymiar społeczny – część 6.....	190
Tabela 4.13. Budowa analityki do konta kosztów według typów działalności na przykładzie konta 510 (Zagospodarowanie lasu) oraz 513 (Koszty zadań budżetowych).	193
Tabela 4.14 Analiza konta Nasiennictwo i selekcja (5101) – dane z SILP	197
Tabela 4.15. Formularz ewidencji czasu pracy leśniczego	200
Tabela 5.1. Zakres obowiązków leśniczego i leśniczego ds. łowieckich – działania związane ze społeczną odpowiedzialnością.....	219
Tabela 5.2. Formularz ewidencji czasu pracy leśniczego.	222
Tabela 5.3. Formularz ewidencji czasu pracy leśniczego do spraw łowieckich.....	223

Tabela 5.4. Koszty Służby Leśnej dotyczące działań społecznie odpowiedzialnych w leśnictwach oraz OHZ	224
Tabela 5.5. Koszty społecznej odpowiedzialności związane z zatrudnieniem pracowników w Dziale Gospodarki Leśnej	228
Tabela 5.6. Pozostałe koszty administracyjne związane ze społeczną odpowiedzialnością (w latach 2017–2019)	230
Tabela 5.7. Zestawienie kosztów działalności administracyjnej Nadleśnictwa Drawsko dotyczące CSR (w latach 2017–2019).....	231
Tabela 5.8. Koszty społecznej odpowiedzialności dotyczące działalności podstawowej Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019).....	232
Tabela 5.9. Zestawienie kosztów działalności podstawowej Nadleśnictwa Drawsko dotyczące CSR (w latach 2017–2019).....	235
Tabela 5.10. Koszty społecznej odpowiedzialności dotyczące działalności ubocznej Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019).....	237
Tabela 5.11. Koszty społecznej odpowiedzialności dotyczące działalności dodatkowej Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019).....	239
Tabela 5.12. Koszty społecznej odpowiedzialności dotyczące działalności socjalno-bytowej Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019)	240
Tabela 5.13. Zestawienie kosztów działalności ubocznej, dodatkowej, pomocniczej i socjalno-bytowej Nadleśnictwa Drawsko dotyczące CSR (w latach 2017–2019)	240
Tabela 5.14. Koszty społecznej odpowiedzialności Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019)...	241

Spis ilustracji

Ilustracja 3.1. Model organizacyjny PGL Lasy Państwowe	114
Ilustracja 3.2. Elementy Strategii PGL Lasy Państwowe na lata 2014-2030.....	122
Ilustracja 4.1. Budowa analityki do kont kosztów według typów działalności	161
Ilustracja 4.2. Koszty według typów działalności Lasów Państwowych.....	162
Ilustracja 4.3. Struktura płci na poszczególnych stanowiskach zatrudnienia.....	175
Ilustracja 4.4. Straż pracy ankietowanych.....	175
Ilustracja 4.5. Struktura odpowiedzi – pytanie 1	176
Ilustracja 4. 6. Struktura odpowiedzi – pytanie 2	177
Ilustracja 4.7. Struktura organizacyjna nadleśnictwa	199
Ilustracja 4.8.Etapy propozycji metody identyfikacji i pomiaru kosztów społecznej odpowiedzialności Lasów Państwowych	203
Ilustracja 5.1. Struktura organizacyjna Nadleśnictwa Drawsko.....	209
Ilustracja 5.2. Struktura majątku i źródeł finansowania Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019)	215
Ilustracja 5.3. Koszty Nadleśnictwa Drawsko (w latach 2017–2019).....	216
Ilustracja 5.4. Staż pracy na stanowisku leśniczego (w latach).....	220