



Piotr Szczypa

Uniwersytet Szczeciński
Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług
Katedra Rachunkowości i Controllingu
piotr.szczypa@wp.pl

WYCENA DRZEW W PRZESTRZENI PUBLICZNEJ I NA TERENIE JEDNOSTEK GOSPODARCZYCH

Streszczenie: W praktyce gospodarczej coraz częściej dostrzega się potrzebę ustalenia wiarygodnej oraz porównywalnej informacji o wartości posiadanych drzew przez jednostki gospodarcze i samorządowe. Rachunkowość wskazywana jest jako system zapewniający systematyczny pomiar, wycenę, ewidencję i prezentację informacji w tym zakresie. Regulacje prawne z zakresu rachunkowości, a także dotychczasowe metody wyceny środowiska przyrodniczego nie umożliwiły przeprowadzenia wyceny drzew w systemie rachunkowości jednostek gospodarczych i samorządowych w poszanowaniu obowiązujących zasad rachunkowości. Artykuł ma na celu: 1) przedstawienie czynników wpływających na wartość drzew; 2) wskazanie metody wyceny drzew w systemie rachunkowości. Na potrzeby opracowania przyjęto hipotezę: *wartość godziwa to kategoria wyceny drzew, zapewniająca kompleksowe uwzględnienie różnorodnych czynników wpływających na wartość drzew.*

Słowa kluczowe: rachunkowość, wycena, drzewa.

Wprowadzenie

Drzewa stanowią naturalny element otoczenia człowieka. Ich rola w rozwoju ludzkości jest niezaprzeczalna. Drzewa pełniły i pełnią funkcje przyrodnicze, gospodarcze, rekreacyjne i inne, stały się obiektem kulturotwórczym. Drzewa są uprawiane (hodowane) przede wszystkim w lasach oraz sadach, jednak najczęściej bezpośredni kontakt mamy z nimi w najbliższym otoczeniu:

- przy drogach, ulicach, w parkach (drzewa w przestrzeni publicznej),
- na terenie jednostek gospodarczych,
- na prywatnych posesjach.

Każde drzewo ma swojego właściciela, na którym ciążyą w związku z tym pewne prawa i obowiązki. Jednak aby można było czymś zarządzać, należy poznać jego wartość oraz wykazać ją w systemie rachunkowości, uważanym powszechnie za system pomiaru i wyceny. W przypadku gospodarczego wykorzystania drzew (lasy, sady) zostały wypracowane pewne rozwiązania w zakresie ich wyceny w systemie rachunkowości. Inaczej przedstawia się sytuacja w przypadku drzew rosnących na gruntach jednostek gospodarczych lub jednostek samorządu terytorialnego¹. Praktyka wskazuje na nieuwzględnianie drzew w systemie rachunkowości lub zawęża zarządzanie nimi do pomiaru, celem ustalenia ilości drzew znajdujących się w zasobach jednostki. Obligatoryjna wycena dokonywana jest w razie naliczenia kar i opłat za bezprawne wycięcie drzewa, jednak wartość drzewa ustalona w takim przypadku, mimo złagodzenia przepisów zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 lipca 2014 r. (sygn. Akt SK 6/12) nie ma podłoża merytorycznego.

Dotychczasowe rozwiązania z zakresu wyceny drzew poza leśnictwem i sadownictwem nie zostały zaadaptowane na grunt rachunkowości, a same regulacje prawne rachunkowości nie odnoszą się do wskazanej problematyki. Mając na uwadze przedstawione argumenty oraz rosnącą świadomość ekologiczną społeczeństwa i potrzebę uwzględniania uwarunkowań zrównoważonego rozwoju w procesach decyzyjnych, należy opracować zasady wyceny drzew znajdujących się na terenie jednostek gospodarczych i w przestrzeni publicznej, które będą w poszanowaniu zasad rachunkowości.

Celem artykułu jest wstępne ustalenie kryteriów wartości drzew na terenie jednostek gospodarczych i w przestrzeni publicznej oraz próba uwzględnienia ich w ramach metod wyceny uznanych w rachunkowości. Przyjęto hipotezę głoszącą, że wartość godziwa to kategoria wyceny drzew zapewniająca kompleksowe uwzględnienie różnorodnych czynników wpływających na wartość drzew. Autor posłużył się metodą analizy literatury, uregulowań prawnych w ramach metody indukcji i dedukcji. Ponadto zostały wykorzystane doświadczenia własne, nabyte w trakcie szkolenia „Drzewa w otwartym krajobrazie – instrukcja obsługi. Szkolenie z zakresu oceny stanu, pielęgnacji oraz podejmowania decyzji o wycince drzew” oraz przeprowadzonych wywiadów z pracownikami nauki wydziałów leśnych szkół wyższych i ekonomistami (w tym księgowymi) Lasów Państwowych, urzędów gmin czy jednostek gospodarczych.

¹ Z uwagi na brak obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych lub uproszczonych form ewidencji podatkowej przez gospodarstwa domowe nieprowadzące działalności gospodarczej w artykule zostaje pominięta problematyka wyceny drzew na posesjach prywatnych.

1. Drzewo i jego ujęcie w systemie rachunkowości

Zgodnie z leksykonem terminologii urządzania lasu i specjalności pokrewnych drzewo to:

- grupa roślin, do której zaliczają się największe rośliny lądowe; grupa ta nie jest taksonem – grupuje tylko organizmy roślinne podobne morfologicznie i funkcjonalnie;
- roślina wieloletnia o wyraźnie wykształconym pniu oraz koronie;
- wieloletnia roślina drzewiasta o wyraźnie wykształconej strzale (dłużycy, pniu) oraz bardziej lub mniej ukształtowanej koronie; termin ogólnie odnoszący się do rodzin, klas, gatunków kultury warów i odmian wyhodowanych roślin drzewiastych należących do gromady okrytonasiennych i/lub nagonasiennych [Miś i Woźniak, 2014, s. 54].

Najprościej drzewo można określić jako „organizm wieloletni o zdrewniałych pędach, [który] rozgałęzia się na pewnej wysokości nad ziemią i różnicuje na pień oraz uformowaną powyżej koronę” [Borowski, 2014, s. 19].

W ramach systemu rachunkowości drzewo należy uznać za składnik aktywów. Aktywa zgodnie z ustawą o rachunkowości to:

- 1) kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe;
- 2) o wiarygodnie określonej wartości;
- 3) powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń;
- 4) które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych [Ustawa o rachunkowości].

Drzewo rosnące na terenie jednostki gospodarczej lub znajdujące się w gestii jednostki samorządu terytorialnego:

1. Ma wyraźnie określonego właściciela (np. osoba prawna, osoba fizyczna), na którym ciążyą określone obowiązki wynikające z przepisów prawa ochrony środowiska; zatem powinno być kontrolowane przez jednostkę.
2. Tylko w przypadku nielicznych jednostek samorządu terytorialnego ma ustaloną wartość (jednak biorąc pod uwagę praktykę Lasów Państwowych, wartość tę można ustalić).
3. Zostało nabyte wraz z gruntem lub dokonano nasadzenia w trakcie działalności jednostki.
4. Drzewo rosnące oraz jako drewno (surowiec) ma swoją wartość na rynku i nie powinno być ujmowane integralnie z gruntem; w momencie jego sprzedaży należy spodziewać się wpływu do jednostki korzyści ekonomicznych; ponadto drzewa mogą wpływać na wartość innych aktywów, np. wartość nieruchomości z widokiem na tereny zadrzewione.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że istnieją wszelkie przesłanki, aby uznać drzewo za składnik aktywów. Z uwagi na długookresowy charakter takiego składnika majątku powinno się go przyporządkować do aktywów trwałych, a następnie do rzeczowych aktywów trwałych jako środki trwałe (nieruchomość). Środki trwałe są tą kategorią ekonomiczną określoną w ustawie o rachunkowości, która w miarę kompleksowo odpowiada klasyfikacji drzewa w systemie rachunkowości jednostki, a mianowicie:

- można je uznać za rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi,
- przewidywany okres ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż rok,
- są kompletne i zdadne do użytku oraz przeznaczone na potrzeby jednostki.

Sytuacje problemowe powstają w odniesieniu do ostatniego punktu. Pojawiają się w tym miejscu pytania: czy drzewo po cięciach nadal jest kompletne? Czy drzewo chore o niskiej możliwości wyleczenia jest zdadne do użytkowania? Czy drzewo w ramach określonych zadań jednostki gospodarczej lub samorządowej jest składnikiem majątku przeznaczonym na jej potrzeby?

W przypadku jednostek prowadzących działalność rolniczą, których nie objęto w artykule, ujęcie drzew w systemie rachunkowości jest mniej złożone. Drzewa leśne i drzewa owocowe stanowią aktywa biologiczne zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości nr 41 *Rolnictwo* [MSR 41 *Rolnictwo*].

2. Wycena drzew w rachunkowości

Y. Ijiri [1965, s. 56] słusznie twierdzi, że „rachunkowość jest nauką o miarzeniu, o systemie pomiaru ekonomicznego”. Należy w tym miejscu rozróżnić pojęcia „pomiar” i „wycena”.

„Pomiar jest zespołem czynności wykonywanych w celu ustalenia miary określonej wielkości fizycznej lub umownej, jako iloczynu jednostki miary oraz liczby określającej wartość liczbową tej wielkości, inaczej mówiąc porównanie wartości danej z jednostką miary wielkości” [www 1]. Pomiar w przypadku drzew ma charakter pomiaru incydentalnego i powinien dotyczyć ustalenia:

- ilości poszczególnych gatunków drzew,
- obwołu pnia na określonej wysokości,
- potencjalnego wieku.

Pomiar poprzedza wycenę i jest związany z gromadzeniem danych w ramach procesu informacyjnego rachunkowości [por. Kiziukiewicz, 1984, s. 38]. Na podstawie wyników pomiaru drzew możliwe będzie przeprowadzenie

ich wyceny. Wycena według S. Zadory to „wyznaczenie ceny na coś”, natomiast wycena w rachunkowości to „wycena bilansowa lub wycena składników majątkowych polegająca na ustaleniu wartości ewidencyjnych oraz pozycji sprawozdań finansowych” [Gmytrasiewicz (red.), 2005, s. 818]. Zatem wycena dokonywana jest w mierniku pieniężnym, a podana definicja dotyczy wyłącznie wyceny w podsystemie rachunkowości finansowej².

Dopuszczone przez ustawę o rachunkowości rozwiązania w zakresie wyceny wstępnej środków trwałych (cena nabycia, koszt wytworzenia, wartość przeszacowana, wartość godziwa) w większości przypadków są trudne do zastosowania w odniesieniu do drzew w przestrzeni publicznej lub rosnących na terenie jednostek gospodarczych. Wyjątek stanowi kategoria wartości godziwej. Właśnie wartość godziwą wskazuje się w MSR 41 *Rolnictwo* jako metodę wyceny aktywów biologicznych, do których zalicza się drzewa owocowe i leśne. MSR 41 wskazuje ponadto na wiarygodne ustalenie wartości godziwej, co w przypadku drzew stanowiących przedmiot rozważań nie jest sprawą tak oczywistą. Natomiast kategorie wyceny wstępnej na poziomie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nie są praktycznie możliwe do zastosowania w przypadku drzew:

- nabytych razem z gruntem i niewyodrębnionych w dokumentacji zakupu;
- przejętych wraz z gruntem z tzw. dobrodziejstwem inwentarza bez stosownej dokumentacji dotyczącej drzew;
- zakupionych i posadzonych (wartość drzew nawet jako samego surowca drewna z biegiem czasu jest niewspółmierna do wartości nabycia);
- wytworzonych od podstaw i posadzonych (sytuacja nietypowa; brak procedur wyceny oraz ewidencji sadzonek).

Wycena środków trwałych na dzień bilansowy według ustawy o rachunkowości zakłada pomniejszenie wartości początkowej o odpisy umorzeniowe oraz odpisy z tytułu utraty wartości. Rozwiązanie takie w przypadku wyceny drzew na potrzeby sprawozdania finansowego nie jest możliwe do zastosowania z uwagi na:

- niedokonywanie odpisów umorzeniowych drzew;
- brak rozwiązań w ramach systemu rachunkowości w zakresie ustalenia kwoty z tytułu utraty wartości.

Natomiast rozwiązania zaproponowane w MSR 41 wskazują na wycenę na dzień bilansowy aktywów biologicznych na poziomie wartości godziwej po-

² Wycena drzew w podsystemie rachunkowości zarządczej nie jest przedmiotem rozważań z uwagi na ograniczenia ilościowe artykułu.

mniej szonej o szacowane koszty związane ze sprzedażą lub ceny nabycia, jeżeli wartości godziwej nie można ustalić wiarygodnie.

Podsumowując rozważania na temat wyceny w systemie rachunkowości drzew znajdujących się w przestrzeni publicznej lub na terenie jednostek gospodarczych, należy stwierdzić, że kategoria wartości godziwej w rozumieniu MSR 41 jest rozwiązaniem, które może służyć do wyceny drzew. MSR 41 w pkt. 8 (*Definicje ogólne*) podaje, że „wartość godziwa jest kwotą, za jaką w warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji”. I dalej w pkt. 15 (*Ujmowanie i wycena*) jest uzupełnienie ww. definicji do specyfikacji aktywów biologicznych przez wskazanie, że „przy ustalaniu wartości godziwej aktywów biologicznych lub produktów rolniczych pomocne może być pogrupowanie aktywów biologicznych lub produktów rolniczych pod kątem istotnych cech, na przykład według wieku lub jakości. Jednostka bierze pod uwagę cechy, które są czynnikiem różnicującym ceny rynkowe”. W przypadku drzew rosnących na gruntach jednostek gospodarczych lub samorządowych cech, które różnicują ceny rynkowe jest bardzo dużo, co komplikuje zastosowanie wartości godziwej do wyceny drzew i tym samym uniemożliwia wiarygodne ustalenie jej wartości bez:

- pełnej identyfikacji kategorii wartości drzew,
- wpływu danej kategorii wartości drzew na wartość godziwą drzewa.

3. Kategorie wartości drzew

Na świecie oraz w Polsce były prowadzone badania zmierzające do określenia wartości przyrody w mieście, ze szczególnym uwzględnieniem drzew [por. Nowak, Crane i Dwyner, 2002, s. 194-199; Giergiczny i Kronenberg, 2012, s. 74-89; Piontek, 2012, s. 47-70; Bernaciak, 2015, s. 11-20]. Jednym z niezbędnych elementów takiego procesu było poznanie kategorii wartości drzew, których klasyfikację przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Kategorie wartości drzew w mieście i przykłady dostarczanych przez nie usług

Wartość użytkowa i pozaużytkowa drzew w mieście	Wyszczególnienie
bezpośrednia	<ul style="list-style-type: none"> • drewno • kompost
pośrednia	<ul style="list-style-type: none"> • usuwanie zanieczyszczeń • cień • mikroklimat (temperatura, wilgotność) • retencja wody • odciążenie kanalizacji i oczyszczalni • bariera dla hałasu • wypoczynek, rekreacja • samopoczucie, odstresowująca, edukacyjna • korzyści biznesowe (wzrost sprzedaży)
opcyjna	<ul style="list-style-type: none"> • potencjalne korzyści w przyszłości • rewitalizacja
dziedziczna	<ul style="list-style-type: none"> • „dla rodziców, którzy posadzili drzewa dla dzieci” • edukacyjna
istnienia	<ul style="list-style-type: none"> • środowisko życia zwierząt • estetyczna, urozmaicenie przestrzeni miasta • atrakcyjność dla mieszkańców i turystów

Źródło: Na podstawie: [Bergier i Kronenberg, 2012, s. 75].

Wskazane w tab. 1 kategorie wartości drzew nie wyczerpują wszystkich możliwych sytuacji. Przykładowo niektóre drzewa mają znaczenie historyczne, sentymentalne, a ponadto mogą stanowić pomnik przyrody.

4. Proponowane kierunki w zakresie wyceny drzew w systemie rachunkowości

W opinii autora dotychczasowe metody wyceny drzew nie znalazły powszechnego zastosowania w systemie rachunkowości jednostek. Przyczyną tego stanu jest przede wszystkim stosowanie metod wyceny dalece wykraczających poza regulacje przyjęte w rachunkowości finansowej. Wyceny drzew dokonanych metodami bliższymi rachunkowości zarządczej (np. metoda wyceny warunkowej, analiza kosztów i korzyści, metoda kosztów podróży, metoda cen przyjemności) nie gwarantują otrzymania wartości o niezbędnych cechach stawianych informacji pochodzącej z ewidencji księgowej, czy szerzej rachunkowości finansowej. Przedstawiciele jednostek samorządowych oraz przedsiębiorcy, menedżerowie coraz częściej dostrzegają potrzebę wiarygodnego ujawnienia swojego majątku w postaci drzew. Wskazują przy tym na system rachunkowości wraz z jego zasadami i parametrami, który ma zapewnić rzetelną i porównywal-

na informację o wartości drzew z gwarancją powtarzalności pomiaru, wyceny, ewidencji i prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

Mając powyższe na uwadze, należy przeprowadzić pogłębione badania zmierzające do ustalenia zasad wyceny drzew na terenie jednostek gospodarczych oraz w przestrzeni publicznej. Wartość drzew powinna być ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej określonej w MSR 41 dla aktywów biologicznych z odpowiednim uwzględnieniem cech wpływających na wartość drzewa, a także na wartość pozaużytkową drzew. Jest to kolejny przykład wzrostu znaczenia tzw. czynników miękkich w wycenie w ramach systemu rachunkowości.

W proponowanym kierunku zmierzały prace Instytutu Gospodarki Przestrzennej i Mieszkaniowej dotyczące wyceny drzew metodą odtworzeniową (przy ustalaniu wartości drzewa uwzględnia się wartość podstawową danego gatunku drzewa i koryguje o współczynnik kondycji, lokalizacji, wartości gatunkowej, wielkości obwodu pnia oraz przyrostu drzewa) [Szczepankowska (red.), 2009]. Należy jednak pamiętać o innych zadaniach, przed którymi stoją gminy, powiaty i jednostki gospodarcze, co będzie miało wpływ na ustalenie wartości godziwej drzew w ramach ich systemów rachunkowości.

Podsumowanie

1. Rachunkowość jednostek gospodarczych i samorządowych nie objęła swoim zakresem drzew rosnących na ich terenie.
2. Drzewa integralnie związane z gruntem stanowiącym środek trwałe jednostek nie podlegają oddzielnej wycenie oraz bardzo często nie wpływają na wartość gruntu.
3. Zachodzi potrzeba uzyskania informacji z systemu rachunkowości o wartości drzew rosnących na terenie jednostek gospodarczych i w przestrzeni publicznej.
4. Wartość godziwa opisana w MSR 41, przy uwzględnieniu użytkowych i pozaużytkowych kategorii wartości drzew, powinna stanowić podstawę ustalenia wartości drzew.
5. Należy przeprowadzić badania w zakresie wyceny drzew w systemie rachunkowości przy wykorzystaniu doświadczeń Lasów Polskich, sadowników oraz metodyki ustalania wartości drzew przyjętych w ramach przeprowadzonych już badań i opracowań.

Literatura

- Bernaciak A. (2015), *Inwentaryzacja i wycena wartości drzew w przestrzeni publicznej Kórnika w kontekście postulatów polityki ekologicznej Unii Europejskiej*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania”, t. 2, nr 42, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Borowski J. (2014), *Drzewo – budowa i funkcjonowanie* [w:] K. Witkoś-Gnach, P. Tyszkowski-Chmielowiec (red.), *Drzewa w krajobrazie. Podręcznik praktyka*, Fundacja EkoRozwoju, Wrocław.
- Giergiczny M., Kronenberg J. (2012), *Jak wycenić wartość przyrody w mieście? Wycena drzew przyulicznych w centrum Łodzi* [w:] T. Bergier, J. Kronenberg (red.), *Przyroda w mieście, usługi ekosystemów, niewykorzystywany potencjał miast, „Zrównoważony rozwój, zastosowania”*, nr 3, Fundacja Sendzimira, Kraków.
- Gmytrasiewicz M., red. (2005), *Encyklopedia rachunkowości*, Lexis Nexis, Warszawa.
- Ijiri Y. (1965), *Management Goals and Accounting for Control*, North-Holland, Amsterdam.
- Kiziukiewicz T. (1984), *Problemy dostosowania rachunkowości do informacyjnych wymagań zarządzania*, „Prace Naukowe Politechniki Szczecińskiej”, nr 261.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41. Rolnictwo, Dz.Urz. UE L 320/335 z 29.11.2008.
- Miś R., Woźniak K. (2014), *Polsko-angielski leksykon terminologii urządzania lasu i specjalności pokrewnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego, Poznań.
- Nowak D.J., Crane D.E., Dwyner J.F. (2002), *Comensatory Value of Urbantrees in the United States*, „Journal of Arboriculture”, No. 28.
- Piontek B. (2012), *Ekonomiczna wycena środowiska przyrodniczego – wybrane problemy* [w:] J. Demianowicz (red.), „*Ekonomia i Środowisko*”, nr 1 (41), Fundacja Ekonomistów Środowiska i Zasobów Naturalnych, Białystok.
- Szczepankowska H.B., red. (2009), *Metoda wyceny wartości drzew na terenach zurbanizowanych dla warunków polskich*, Instytut Gospodarki Przestrzennej i Mieszkalnictwa, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Tekst jednolity z dnia 11.03.2013 r. Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.
- [www 1] <https://pl.wikipedia.org/wiki/Pomiar> (dostęp: 14.11.2015).

**VALUATION OF TREES IN PUBLIC SPACE
AND IN BUSINESS**

Summary: In business practice there is an increasingly recognized need to establish a reliable and comparable information on the value of trees owned by companies and governments. Accounting is indicated as system providing systematic measurement, valuation, recording and presentation of information in this regard. Legal regulations of accounting and the existing methods of valuation of the natural environment did not allow to carry out valuation of trees in the accounting system of business and government in compliance with the applicable accounting principles. Article aims to: 1) the presentation of the factors affecting the value of the trees; 2) an indication of the method of valuation of trees in the accounting system. For the purposes of development there was a hypothesis adopted: *the fair value is a parameter of trees valuation providing comprehensive consideration of various categories of trees.*

Keywords: accounting, valuation, trees.