

WOJCIECH KRAWIEC, DAMIAN KUBIAK

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

WYBRANE ASPEKTY RACHUNKOWOŚCI ORGANIZACJI POZARZĄDOWYCH

Wprowadzenie

Definicja organizacji pozarządowych, zawarta w ustawie o działalności pożytku publicznego i wolontariacie¹, grupuje wszystkie podmioty, które nie są zależne od administracji państwowej oraz nie działają w celu osiągnięcia zysku. Zgodnie z przyjętą praktyką są one zaliczane do odrębnego (poza sektorem publicznym i prywatnym) sektora gospodarki, nazywanego trzecim sektorem. Jednostki wchodzące w jego skład zwykle funkcjonują w postaci fundacji i stowarzyszeń i często w profilu swojej działalności posiadają zadania ważne z punktu widzenia życia społecznego, a poprzez ich realizację wspomagają działalność państwa w tym obszarze. W ciągu ostatnich 5 lat liczba zarejestrowanych w Polsce w systemie REGON organizacji pozarządowych wznosiła się średniorocznie o ok. 4 tys. i w roku 2010 r. przekroczyła pułap 74 tys. jednostek. To obrazuje, że rola podmiotów trzeciego sektora w gospodarce nieustannie rośnie oraz że wciąż wykazywane jest w społeczeństwie zapotrzebowanie na tego typu działalność.

Prowadzenie działalności pożytku publicznego nie powoduje zwolnienia z obowiązku rozliczenia tej działalności czy ewentualnego ustalenia wysokości zobowiązań podatkowych. Spełnienie tego celu jest uzależnione od prowadzenia ewidencji księgowej oraz sporządzania sprawozdań finansowych w sposób rzetelnie odzwierciedlający bieżącą sytuację finansową danej jednostki. Jak się okazuje, realizacja tego zadania nie zawsze jest uregulowana w sposób jednoznaczny, a w związku z tym organizacje pozarządowe często stosują zasady

¹ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz. U. z 2010 r. nr 234, poz. 1536.

uznaniowości w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych czy sprawozdawczości finansowej.

Celem niniejszego artykułu jest identyfikacja podstawowych cech charakterystycznych dla prowadzenia rachunkowości oraz rozliczania działalności przez organizacje pozarządowe.

1. Formy działalności organizacji pozarządowych i ich księgowe wyodrębnienie

Zgodnie z przepisami ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie organizacje pozarządowe oraz jednostki wymienione w art. 3 ust. 3 (m.in. kościoły, związki wyznaniowe, spółdzielnie socjalne, kluby sportowe) mogą prowadzić:

- nieodpłatną działalność pożytku publicznego;
- odpłatną działalność pożytku publicznego oraz
- działalność gospodarczą².

Przez działalność pożytku publicznego ustawodawca rozumie działalność społecznie użyteczną, prowadzoną przez wymienione podmioty w sferze zadań publicznych określonych w art. 4 ustawy. Jednakże prowadzenie działalności w rozumieniu art. 4 ustawy nie jest jednoznaczne z posiadaniem przez daną organizację statusu organizacji pożytku publicznego, bowiem do tego muszą być spełnione warunki zawarte w art. 20 i 21 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie³. Tym samym należy podkreślić, iż wymienione w ustawie formy działalności odnoszą się zarówno do podmiotów posiadających status organizacji pożytku publicznego, jak również do tych, które tego statusu nie posiadają. Za kryterium determinujące przyjęty w ustawie trójpodział działalności należy więc przyjąć samo w sobie prowadzenie działalności pożytku publicznego. Warto dodać, iż przedstawiony katalog zadań publicznych zaliczanych do działalności pożytku publicznego jest tak szeroki, że trudno jest znaleźć organizację *non profit*, której działalność nie mieściłaby się w przyjętym katalogu.

Działalność nieodpłatną pożytku publicznego definiuje się jako działalność, za którą organizacje nie pobierają wynagrodzenia. Działalnością odpłatną jest natomiast działalność, za którą organizacje *non profit* pobierają wynagrodzenie, bądź która polega na sprzedaży towarów lub usług wytworzonych lub świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego⁴.

² *Ibidem*, art. 6, 9, 10.

³ *Ibidem*, art. 20-21.

⁴ *Ibidem*, art. 7-8.

Wymienione formy działalności wchodzą w zakres działalności statutowej⁵ i powinny być zawarte w statucie lub w innym akcie wewnętrznym danej organizacji⁶. Przyjęte rozwiązanie nie zwalnia tych podmiotów z potrzeby ujmowania w ich statutach lub innych aktach wewnętrznych zapisów o zakresie ewentualnie podejmowanej działalności gospodarczej, zwłaszcza że wymieniona ustawa zakazuje prowadzenia odpłatnej działalności pożytku publicznego i działalności gospodarczej w odniesieniu do tego samego przedmiotu działalności. Należy jednak podkreślić, iż wspomniany zakaz dotyczy tylko odpłatnej działalności statutowej pożytku publicznego. Co oznacza, że działalność gospodarcza może być prowadzona w odniesieniu do tego samego przedmiotu działalności, co działalność odpłatna pod warunkiem, że działalność odpłatna nie jest działalnością pożytku publicznego.

Uznanie działalności statutowej za niemającą charakteru działalności gospodarczej stanowi w pewnym sensie kryterium wyboru określonych zasad rachunkowości. Organizacje, które prowadzą wyłącznie działalność statutową, stosują zasady rachunkowości zawarte w ustawie o rachunkowości z uwzględnieniem odrębności i uproszczeń zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej. Organizacje prowadzące działalność gospodarczą prowadzą natomiast księgi rachunkowe tylko i wyłącznie według przepisów ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. Biorąc pod uwagę taki podział, można mówić o dualizmie w rachunkowości organizacji pozarządowych⁷.

Z dniem podjęcia działalności gospodarczej organizacja *non profit* powinna zacząć stosować przepisy ustawy o rachunkowości odnoszące się do jednostek prowadzących działalność gospodarczą⁸. Niestety część organizacji nie do końca wie, w którym momencie należy przejść na nowe zasady rachunkowości, szczególnie w sytuacji, gdy prowadzona statutowa działalność odpłatna zaczyna

⁵ Pojęcie działalności statutowej zostało określone w §1 pkt 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej, a rozumie się przez nie działalność jednostki niemającą charakteru działalności gospodarczej, określoną przepisami prawa i jej statutem.

⁶ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, DzU z 2010 r. nr 234, poz. 1536, art. 10 ust. 3.

⁷ M. Jankowski: *Odpłatna i nieodpłatna działalność pożytku publicznego*. „Ekonomia społeczna teksty 2008”, 7/2008, s. 7.

⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej, DzU z 2001 r. nr 137, poz. 1539, §4.

spełniać cechy działalności gospodarczej⁹. Nie zawsze też spełnienie, któregoś z dwóch warunków, wymienionych w art. 9 ustawy o działalności pożytku publicznego, skutkuje obowiązkiem rejestracji działalności gospodarczej. Działalność ta musi być bowiem prowadzona w sposób zorganizowany i ciągły.

Należy pamiętać, iż rozpoczęcie działalności gospodarczej wiąże się z obowiązkiem dostosowania zakładowego planu kont oraz aktualizacji pozostałych zasad rachunkowości. Sytuacja ta nie stanowi większego problemu, gdy organizacja prowadzi działalność gospodarczą w postaci zakładu na pełnym rozrachunku bądź w formie spółki, w której posiada udziały. Jednakże, gdy działalność gospodarcza jest prowadzona:

- a) bez wyodrębniania, a więc wewnątrz struktury organizacyjnej, bądź
 - b) z wyodrębnieniem w postaci zakładu na ograniczonym rozrachunku,
- to za rachunkowość odpowiada kierownictwo organizacji¹⁰.

Prowadzenie jednocześnie różnych form działalności skutkuje wymogiem księgowego wyodrębnienia tych form działalności w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników każdej z tych działalności, z zastrzeżeniem przepisów ustawy o rachunkowości¹¹. Wyodrębnienie to jest realizowane głównie poprzez odpowiednią konstrukcję zakładowego planu kont, a także odpowiednią modyfikację wzorów stosowanych sprawozdań finansowych. Poprawna konstrukcja planu kont daje pewność prawidłowego klasyfikowania operacji gospodarczych, ustalenia wyniku projektów prawie na każdym etapie, a dodatkowo umożliwia lepszą kontrolę budżetów poszczególnych projektów.

Przytoczony warunek księgowego wyodrębnienia prowadzonych form działalności, zawarty w ustawie o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, jest też pośrednio następstwem stosowania innych przepisów prawa. Po pierwsze, art. 8 ustawy o rachunkowości stanowi, iż „określając zasady (politykę) rachunkowości należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszy-

⁹ Zgodnie z art. 9 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie działalność odpłatna pożytku publicznego stanowi działalność gospodarczą, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli:

1. wynagrodzenie w odniesieniu do działalności danego rodzaju jest wyższe od tego, jakie wynika z kosztów tej działalności, lub
2. przeciętne miesięczne wynagrodzenie osoby fizycznej z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu statutowej działalności odpłatnej pożytku publicznego, za okres ostatnich 3 miesięcy, przekracza 3-krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni.

¹⁰ M. Jankowski, op. cit. s. 12.

¹¹ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, DzU z 2010 r. nr 234, poz. 1536, art. 10 ust. 1.

kich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności¹²”.

Po drugie, rozporządzenie w sprawie ramowego zakresu sprawozdania z działalności fundacji stanowi, iż sprawozdanie z działalności fundacji powinno zawierać m.in.:

- 1) informację o wysokości uzyskanych przychodów, z wyodrębnieniem ich źródeł pochodzenia (np. spadek, zapis, darowizna, środki pochodzące ze źródeł publicznych, w tym z budżetu państwa i budżetu gminy), odpłatnych świadczeń realizowanych przez fundację w ramach celów statutowych z uwzględnieniem kosztów tych świadczeń; jeżeli prowadzono działalność gospodarczą, wynik finansowy tej działalności oraz procentowy stosunek przychodu osiągniętego z działalności gospodarczej do przychodu osiągniętego z pozostałych źródeł;
- 2) informację o poniesionych kosztach na:
 - a) realizację celów statutowych,
 - b) administrację (czynsze, opłaty telefoniczne pocztowe itp.),
 - c) działalność gospodarczą,
 - d) pozostałe koszty;
- 3) dane o:
 - a) liczbie osób zatrudnionych w fundacji z podziałem według zajmowanych stanowisk i z wyodrębnieniem osób zatrudnionych wyłącznie w działalności gospodarczej,
 - b) łącznej kwocie wynagrodzeń wypłaconych przez fundację z podziałem na wynagrodzenia, nagrody, premie i inne świadczenia, z wyodrębnieniem całości tych wynagrodzeń osób zatrudnionych wyłącznie w działalności gospodarczej,
 - c) wysokości rocznego lub przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia wypłaconego łącznie członkom zarządu i innych organów fundacji oraz osobom kierującym wyłącznie działalnością gospodarczą z podziałem na wynagrodzenia, nagrody, premie i inne świadczenia¹³.

Co prawda, nazwa wymienionego rozporządzenia sugeruje, że odnosi się ono wyłącznie do działalności fundacji, jednakże ze względu na brak odpowiedniego aktu wykonawczego, rozporządzenie to stanowi wzór do sporządzania sprawozdań merytorycznych z działalności wszystkich organizacji pożytku publicznego.

¹²Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, art. 8.

¹³ Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2001 r. w sprawie ramowego zakresu sprawozdania z działalności fundacji: DzU z 2001 r. nr 50, poz. 529, §2 pkt 5-7.

Po trzecie, rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej określa, iż „informacja dodatkowa tych podmiotów powinna zawierać informacje o strukturze zrealizowanych przychodów ze wskazaniem ich źródeł, w tym przychodów określonych statutem, a także informacje o strukturze kosztów stanowiących świadczenia pieniężne i niepieniężne określone statutem oraz o strukturze kosztów administracyjnych¹⁴”.

Wymienionych sprawozdań nie można by sporządzić bez księgowego wyodrębnienia prowadzonych form działalności, ale istnieją także inne czynniki determinujące księgowe wyodrębnienie działalności prowadzonej przez organizacje *non profit*. Do tych czynników należą, między innymi, następujące uwarunkowania:

- a) istotny dla zarządzania organizacjami pozarządowymi jest obowiązek kalkulacji kosztów działalności;
- b) część dochodów organizacji pozarządowych jest zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych, część zaś podlega opodatkowaniu, np. otrzymane dotacje budżetowe są wolne od podatku, a tym samym wydatki poczynione z dotacji nie stanowią kosztów uzyskania przychodów;
- c) część dochodów organizacji pozarządowych nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT;
- d) niektóre zadania finansowane są jednocześnie z różnych źródeł;
- e) niektórzy sponsorzy (fundatorzy) nie finansują określonych wydatków.

Podsumowując należy wspomnieć, że oprócz księgowego wyodrębnienia form działalności organizacji pozarządowych istnieje także obowiązek wyodrębnienia w ewidencji księgowej środków otrzymanych na realizację zadań publicznych przyjętych od organów administracji publicznej¹⁵.

2. Sprawozdawczość finansowa organizacji pozarządowych

Jak wspomniano wcześniej organizacje pozarządowe mogą prowadzić księgi rachunkowe albo w oparciu o przepisy rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej albo w uwzględnieniu przepisów ustawy o rachunkowości. Jedną z najbardziej widocznych różnic pomiędzy sposobami prowadzenia rachunkowości wg tych dwóch aktów

¹⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej, DzU z 2001 r. nr 137, poz. 1539, §3 pkt 6 ust. 4.

¹⁵ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, DzU z 2010 r. nr 234, poz. 1536, art. 16 ust. 5.,

prawnych są różnice w proponowanych wzorach (układzie) sprawozdań finansowych.

I tak, organizacje nieprowadzące działalności gospodarczej przygotowują bilans oraz rachunek wyników wg wzorów zawartych w załącznikach nr 1 i 2 wymienionego rozporządzenia. Zgodnie z proponowanym wzorem w bilansie powinny być wykazane pozycje oznaczone literami oraz cyframi rzymskimi, co w pewnym sensie odpowiada uproszczonej wersji bilansu zawartego w załączniku do ustawy o rachunkowości. Z tym, że to „uproszczenie” bilansu nie jest uwarunkowane żadnymi przepisami prawa, a więc wszystkie organizacje pozarządowe, które nie prowadzą działalności gospodarczej mogą sporządzać bilans w tym układzie.

Sporządzanie bilansów organizacji pozarządowych nie stanowi jednak większych problemów, bowiem w bilansie nie znajduje odzwierciedlenia obowiązków rachunkowego wyodrębnienia różnych form działalności organizacji pozarządowych, co ma miejsce w przypadku rachunku wyników czy rachunku zysków i strat.

W przypadku rachunku wyników pierwszą rzucającą się w oczy różnicą jest sama nazwa tego sprawozdania, bowiem ustawodawca nazywa to sprawozdanie rachunkiem wyników, nie zaś rachunkiem zysków i strat. Biorąc pod uwagę, iż sprawozdanie to jest przeznaczone dla organizacji, których celem nie jest osiąganie zysku, należy uznać to za słuszną koncepcję. Rachunek wyników odwzorowuje tutaj rezultat działalności jednostek non profit¹⁶.

Pierwszą grupę przychodów w rachunku wyników stanowią przychody z działalności statutowej w podziale na składki brutto oraz inne przychody określone statutem. Użycie pojęcia „określone statutem” sugeruje, iż podmioty stosujące przepisy rozporządzenia powinny określać w swoich statutach rodzaje i źródła uzyskiwanych przychodów. Odpowiedni zapis powinien także znaleźć się w przyjętej polityce (zasadach) rachunkowości. Jest to szczególnie ważne z punktu widzenia prawidłowego kwalifikowania otrzymywanych przychodów. Najlepszym tego przykładem jest kwalifikowanie dotacji otrzymywanych przez organizacje pozarządowe.

Analiza wybranych sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego, w tym prowadzących działalność gospodarczą wskazuje, iż niektóre organizacje zaliczają otrzymane dotacje na zadania statutowe do przychodów z pozostałej działalności albo wszystkie otrzymane dotacje zaliczają do przychodów działalności statutowej. Czasami zdarza się też, iż wszelkie otrzymane dotacje ujmują w pozycji pozostałych przychodów operacyjnych.

Przychody statutowe organizacji pozarządowych należy utożsamiać z przychodami ze zwykłej działalności operacyjnej, mimo iż ustawodawca nie

¹⁶ M. Hass-Symotiuik: *Rachunek wyników jednostek non profit*, „Poradnik organizacji non profit”, 1 listopada 2007 (nr 11/2007).

stosuje tego pojęcia. Tak samo zresztą, jak nie stosuje pojęcia „pozostałe przychody operacyjne”.

W celu ustalenia wyniku organizacji uzyskane przychody statutowe pomniejsza się o poniesione koszty realizacji zadań statutowych. Do kosztów tych można także zaliczać uzasadnioną część kosztów administracyjnych przypadających na konkretne zadania statutowe. Jednakże stosowane mechanizmy rozliczania kosztów administracyjnych na koszty działalności statutowej warto przedstawić w przyjętych zasadach rachunkowości. Podział ten jest często bowiem źródłem zainteresowania sponsorów i fundatorów organizacji.

Tak ustalony wynik finansowy z działalności statutowej pomniejsza się o wspomniane już koszty administracyjne. Następnie zaś koryguje się o wartość pozostałych przychodów, pozostałych kosztów, przychodów i kosztów finansowych oraz o zyski i straty nadzwyczajne w celu obliczenia wyniku finansowego ogółem. Wynik ten może wyrażać nadwyżkę przychodów na kosztami albo nadwyżkę kosztów nad przychodami.

Należy pamiętać, iż podziału kosztów na statutowe i administracyjne każda jednostka musi dokonać samodzielnie, uwzględniając rodzaj prowadzonej działalności statutowej i ponoszone koszty¹⁷.

Informacje zawarte w bilansie i rachunku wyników mogą być, zgodnie z rozporządzeniem i ustawą o rachunkowości, wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do rozporządzenia, stosownie do potrzeb i wielkości jednostki¹⁸.

Z rozwiązania tego korzystają w szczególności organizacje pożytku publicznego, które zmuszone wyodrębnić księgowo prowadzoną przez siebie działalność, rozszerzają zakres informacji zawartych w rachunku wyników. Rozbudowany wzór takiego rachunku wyników dla organizacji pożytku publicznego jest prezentowany m.in. w opracowaniu J. Palucha pt. *Jak przygotować sprawozdanie finansowe organizacji pożytku publicznego*.

Rozszerzony zakres informacji dotyczy w szczególności:

1) **innych przychodów określonych statutem**, w tym:

- a) przychodów z działalności statutowej nieodpłatnej pożytku publicznego;
- b) przychodów z działalności statutowej odpłatnej pożytku publicznego;
- c) pozostałych przychodów określonych statutem;

¹⁷ M. Hass-Symotiuik: *Rachunek wyników jednostek non profit*. „Poradnik organizacji non profit”, 1 listopada 2007 (nr 11/2007).

¹⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej, DzU z 2001 r. nr 137, poz. 1539, §3 pkt 5 oraz ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 art. 50 ust. 1.

- 2) **kosztów realizacji zadań statutowych**, w ramach których wyodrębnią się:
- koszty realizacji zadań statutowych działalności nieodpłatnej pożytku publicznego;
 - koszty realizacji zadań statutowych działalności odpłatnej pożytku publicznego;
 - pozostałe koszty realizacji zadań statutowych¹⁹.

Przyjęty przez jednostkę wzór sprawozdań finansowych powinien mieć także odzwierciedlenie w dokumentacji zasad rachunkowości. Najlepszym rozwiązaniem jest załączenie stosowanego wzoru sprawozdania do tej dokumentacji.

Zaprezentowany wzór rachunku wyników jest stosowany przez znaczną część organizacji pożytku publicznego nieprowadzących działalności gospodarczej i należy go uznać za rozwiązania jak najbardziej prawidłowe.

Inaczej jest w wypadku organizacji prowadzących działalność gospodarczą. Podmioty te sporządzają rachunek zysków i strat w wersji porównawczej bądź kalkulacyjnej wg wzoru z załącznika nr 1 ustawy o rachunkowości. Ponieważ w obu wersjach sprawozdań nie występują pozycje przychodów i kosztów statutowych, naturalną jego konsekwencją jest rozszerzenie obu wzorów rachunku zysków i strat o określone pozycje przychodów i kosztów statutowych z działalności odpłatnej i nieodpłatnej.

W tym zakresie są prezentowane rozwiązania, z których nie wszystkie można uznać za słuszne. Jednym z takich rozwiązań jest propozycja J. Palucha w wymienionej wcześniej publikacji. Autor proponuje, aby przychody i koszty związane z realizacją zadań statutowych, w tym rozbite na przychody i koszty działalności statutowej odpłatnej, statutowej nieodpłatnej i pozostałe przychody, przedstawiać odpowiednio w pozycjach D.III i E.III wariantu porównawczego i G.III i H.III wariantu kalkulacyjnego, jako inne przychody operacyjne bądź inne koszty operacyjne, zaliczane do pozostałych przychodów operacyjnych i pozostałych kosztów operacyjnych²⁰.

Rozwiązanie to w żadnym wypadku nie wpływa na ogólny wynik finansowy tych podmiotów. Może jednak powodować, iż przychody i koszty związane z prowadzoną działalnością statutową – odpłatną i nieodpłatną – zostaną mylnie uznane za przychody i koszty związane z pozostałą działalnością operacyjną, a przecież prowadzona przez te podmioty działalność pożytku publicznego jest podstawową działalnością statutową (operacyjną) w przeciwieństwie do działalności gospodarczej, która powinna mieć charakter pomocniczy.

¹⁹ J. Paluch: *Jak przygotować sprawozdanie finansowe organizacji pożytku publicznego*. Biblioteka Pożytku Publicznego, Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa 2007, s. 71-72.

²⁰ *Ibidem*, s. 74.-76.

Inne rozwiązanie proponuje W. Dworowska w monografii pt. *Rachunkowość fundacji, stowarzyszeń i organizacji pożytku publicznego*. W. Dworowska sugeruje, aby przychody działalności statutowej oraz koszty realizacji zadań statutowych, a także wynik finansowy działalności przedstawić w następujący sposób.

W wypadku wariantu kalkulacyjnego powinny wystąpić następujące pozycje:

A. Przychody

A.1 Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów

I. Przychody netto ze sprzedaży produktów

II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów

A.2 Przychody z działalności statutowej

I. Składki brutto określone statutem

II. Inne przychody określone statutem

B. Koszty

B.1 Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów

I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów

II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów

B.2 Koszty realizacji zadań statutowych

C. Wynik finansowy działalności

C.1 Zysk (strata) brutto ze sprzedaży

C.2 Wynik finansowy działalności statutowej (wielkość ujemna lub dodatnia)²¹.

W wypadku zaś porównawczego rachunku zysków i strat należałoby zawarty w nim zakres informacji rozszerzyć o następujące pozycje:

A.2 Przychody z działalności statutowej

B.2 Koszty realizacji zadań statutowych.

Przedstawione wzory można jeszcze rozszerzyć o podział na przychody i koszty działalności statutowej odpłatnej i nieodpłatnej pożytku publicznego, co pozwoli na oddzielne zaprezentowanie wyników tych form działalności.

Rozwiązania zaproponowane przez W. Dworowską nie kolidują z ustawą o rachunkowości, a jednocześnie w sposób przejrzysty realizują obowiązek księgowego wyodrębnienia prowadzonych przez organizację różnych form działalności. Ponadto układ ten nie sugeruje, iż podstawową działalnością organizacji jest działalność gospodarcza.

Przedstawiony zestaw poszczególnych elementów kształtujących wynik może w razie potrzeby zostać zmieniony. Nie powinno to jednak przyczyniać się do mylnego pojmowania charakteru działalności organizacji pozarządowych. Niestety przegląd sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicz-

²¹ W. Dworowska: *Rachunkowość fundacji, stowarzyszeń i organizacji pożytku publicznego*. ODDK, Gdańsk 2008, s. 131-132.

nego, prowadzących działalność gospodarczą, pokazuje, iż brak jasno określonego wzoru sprawozdań dla tych organizacji skutkuje znaczną uznaniowością wyboru formy przedstawianych informacji. Tym samym należałoby się zastanowić nad faktem, czy ustawodawca nie powinien określić odpowiedniego wzoru rachunku zysków i strat. Jednocześnie pozostawiając organizacjom, jak to ma miejsce obecnie, możliwość zwiększenia szczegółowości przedstawianych informacji.

Warto także zwrócić uwagę na to, iż w rachunku zysków i strat nie występuje pojęcie kosztów administracyjnych. Stąd też należy uznać, iż wybierając określony wariant rachunku zysków i strat zdecydowanie lepiej wybrać wariant kalkulacyjny, w którym poniesione koszty administracyjne można by ująć w pozycji kosztów zarządu.

Uwagi końcowe

Wybór modelu księgowości w organizacji pozarządowej powinien być ściśle uzależniony od bieżących, jak również potencjalnych, przyszłych potrzeb. Organizacje pozarządowe, w tym szczególnie te, które są zaliczane do grupy organizacji pożytku publicznego, muszą mieć na względzie ewentualny obowiązek wyodrębnienia z ewidencji księgowej zapisów związanych z prowadzoną działalnością nieodpłatną, odpłatną, a także tą, która jest rozumiana jako działalność gospodarcza. Wynika to nie tylko z faktu stosowania zapisów ustawy o działalności pożytku publicznego, ale także z innych wymienionych w opracowaniu aktów prawnych, w tym prawa bilansowego i podatkowego czy też oczekiwań podmiotów finansujących bądź współfinansujących określone zadania. Stąd też opracowując dokumentację zasad (polityki) rachunkowości, podmioty te powinny mieć na względzie wszelkie wymienione uwarunkowania.

Kolejną kwestią jest prawidłowe ustalenie momentu przejścia na prowadzenie ksiąg rachunkowych według ustawy o rachunkowości w związku z rozpoczęciem działalności gospodarczej. Co prawda najczęściej, gdy jednostka świadomie wybiera tę formę aktywności, nie stanowi to aż tak dużego problemu. Jednak w przypadkach, kiedy nie było to działanie planowane, dana jednostka powinna na bieżąco monitorować wysokość pobieranego wynagrodzenia w celu porównania go z kosztami wynikającymi z kalkulacji.

Zmiana sposobu prowadzenia ewidencji księgowej stwarza konieczność rozpoznania na nowo potrzeb co do jej szczegółowości i wiążącej się z nią aktualizacji dokumentacji zasad rachunkowości. Szczególnie brak opracowanych jednoznacznych wzorców rachunku zysków i strat tego typu jednostek skutkuje występowaniem przypadków różnego ujmowania kategorii kształtujących wynik działalności w tym sprawozdaniu. Utrudnia to porównywalność danych a nierzadko wpływa na mylny odbiór prezentowanych informacji.

Literatura

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity: DzU z 2009 r. nr 152, poz. 1223; z późn. zm.
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie: DzU z 2010 r. nr 234, poz. 1536; z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej, DzU z 2001 r. nr 137, poz. 1539; z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2001 r. w sprawie ramowego zakresu sprawozdania z działalności fundacji: DzU z 2001 r. nr 50, poz. 529.
- Dworowska W.: *Rachunkowość fundacji, stowarzyszeń i organizacji pożytku publicznego*. ODDK, Gdańsk 2008.
- Hass-Symotiuk M.: *Rachunek wyników jednostek non profit*. „Poradnik organizacji non profit”, 1 listopada 2007 (nr 11/2007), <http://nonprofit.infor.pl/index.php?act=mprasa&sub=article&id=29374>, <https://bopp.pozytek.gov.pl/szukaj.do>.
- Jankowski M.: *Odpłatna i nieodpłatna działalność pożytku publicznego*, „Ekonomia społeczna teksty 2008”, 7/2008.
- Michalik A.: *Rachunkowość i podatki organizacji pozarządowych cz. 2 rachunkowość organizacji pozarządowych – działalność statutowa i gospodarcza*, Fundacja Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego, Warszawa 2007.
- Paluch J.: *Jak przygotować sprawozdanie finansowe organizacji pożytku publicznego*. Biblioteka Pożytku Publicznego, Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa 2007.
- Winiarska K.: *Specyfika rachunkowości organizacji pozarządowych*, . *Rachunkowość stowarzyszeń, organizacji non-profit*. 1 kwietnia 2007 (nr 004/2007), <http://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/rachunkowosc-organizacji-non-profit/54006,Specyfika-rachunkowosci-organizacji-pozarządowych.html>.

mgr Wojciech Krawiec, mgr Damian Kubiak
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Finansów i Rachunkowości
Ul. Nowowiejska 3, 58-500 Jelenia Góra
e-mail: kfir@ae.jgora.pl

ACCOUNTING OF NON-GOVERNMENTAL ORGANIZATIONS - CHOSEN ASPECTS

Summary

NGO are accomplishing important role in the social life. The main aim of article is to point out chosen aspects of NGO accounting. One of them requires to manage separately forms of activity such as unpaid, paid public benefit work and business activities in terms of accounting. The second problem is a design of annual financial statements.

Translated by W. Krawiec and D. Kubiak