

Magdalena Kowalczyk

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości

magdalena.kowalczyk@ue.poznan.pl

ROLA RACHUNKU WYNIKÓW W ORGANIZACJACH POZARZĄDOWYCH

Streszczenie: Organizacje pozarządowe podobnie jako podmioty komercyjne prowadzą rachunkowość, której integralną częścią jest sprawozdawczość finansowa. Rolą sprawozdania finansowego jest dostarczenie informacji o majątku i źródłach jego finansowania oraz o dokonaniach organizacji w danym roku. Podstawowych informacji o wielkości wygenerowanych przychodów i ponoszonych kosztach w organizacjach pozarządowych dostarcza rachunek wyników. Celem artykułu jest próba przedstawienia propozycji zmian w rachunku wyników dla organizacji pozarządowych, które nie prowadzą działalności gospodarczej i rachunku zysków i strat sporządzanego przez organizacje prowadzące działalność gospodarczą.

Słowa kluczowe: organizacje pozarządowe, sprawozdawczość finansowa, rachunek wyników, rachunek zysków i strat.

Klasyfikacja JEL: M41, H83.

THE ROLE OF THE INCOME STATEMENT (PROFIT AND LOSS) IN NGOS

Abstract: Non-governmental organizations as commercial entities practice accounting which is an integral part of financial reporting. The role of financial statements is to provide information about assets and sources of funding and the achievements of the organization during the year. Basic information about the size of the revenue generated and the incurred costs incurred by non-governmental organizations providing such income statements.

This article attempts to present proposals for changes in the income statement for non-governmental organizations that do not engage in economic activity and the profit and loss account prepared by the organizations conducting economic activity.

Keywords: NGOs, financial reporting, income statement, profit and loss account.

Wstęp

Obecnie wzrasta rola podmiotów ekonomii społecznej jako dynamicznej sfery gospodarowania. Podmioty te, mimo że nie funkcjonują dla zysku tylko dla wykonania swoich zadań statutowych, muszą przedstawiać finansowe rezultaty prowadzonej działalności. Na koniec roku obrotowego każda organizacja pozarządowa jest zobowiązana do sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego składającego się z: bilansu, rachunku wyników i informacji dodatkowej.

Celem artykułu jest próba przedstawienia propozycji zmian w rachunku wyników dla organizacji, które nie prowadzą działalności gospodarczej, i rachunku zysków i strat sporządzanego przez organizacje prowadzące działalność gospodarczą.

Przedmiotem artykułu jest sprawozdawczość finansowa, a w ramach niej rachunek wyników oraz rachunek zysków i strat. Natomiast podmiotem są organizacje pozarządowe, które są nazywane trzecim sektorem publicznym.

Artykuł składa się z trzech części, w pierwszej omówiono rolę i istotę organizacji pozarządowych jako podmiotów ekonomii społecznej. W drugiej części przedstawiono definicję i zasady ujmowania przychodów i kosztów w organizacjach pozarządowych prowadzących i nieprowadzących działalności gospodarczej. Ostatnia część zawiera analizę rachunku zysków i strat, rachunku wyników oraz proponowane kierunki zmian. W celu ułatwienia formułowania wniosków końcowych, przedstawiono wstępną analizę rachunku wyników Państwowej Akcji Humanitarnej. Do napisania artykułu wykorzystano analizę, badania dokumentów, badania opisowe.

1. Organizacje pozarządowe jako podmioty ekonomii społecznej

Ekonomia społeczna to sfera aktywności obywatelskiej, która poprzez działalność ekonomiczną i działalność pożytku publicznego służy: integracji zawodowej i społecznej oraz osobom zagrożonym marginalizacją społeczną, tworzeniu miejsc pracy, świadczeniu usług społecznych użyteczności publicznej (na rzecz interesu ogólnego) oraz rozwojowi lokalnemu.

Zgodnie z tą definicją w sferze ekonomii społecznej działają podmioty należące do czterech grup:

- 1) przedsiębiorstwa społeczne będące fundamentem ekonomii społecznej;
- 2) podmioty reintegracyjne służące reintegracji społecznej i zawodowej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym;

- 3) podmioty działające w sferze pożytku publicznego, które prowadzą działalność ekonomiczną i zatrudniają pracowników, choć ich aktywność nie jest oparta na ryzyku ekonomicznym;
- 4) podmioty sfery gospodarczej, które tworzone były jednak w związku z celem społecznym bądź dla których leżący we wspólnym interesie cel społeczny jest racją bytu działalności komercyjnej [Krajowy program rozwoju ekonomii 2014, s. 14].

Współcześnie, ekonomia społeczna jako dynamiczna sfera gospodarowania, mieszcząca się w głównym nurcie polityk publicznych, jest i będzie przedmiotem dyskusji na poziomie teoretycznym, oraz podlegać będzie procesowi praktycznej weryfikacji modelowych rozwiązań. Dlatego nie ulega wątpliwości, że ekonomia społeczna może stanowić jeden z istotnych elementów europejskiego modelu społecznego oraz polskiej polityki społecznej [Krajowy program rozwoju ekonomii 2014, s. 8].

Według danych z badań przeprowadzonych za 2010 r. aż 41% wybranych organizacji pozarządowych wykazało przychody poniżej 10 tys. zł, natomiast 37% organizacji wskazało przychody w przedziale pomiędzy 10 tys. zł a 100 tys. zł. Prawie 17% organizacji wykazywało przychody w przedziale 100 tys. zł do 1 mln zł. Przeprowadzone badania pozwoliły ustalić, że średnie roczne przychody obliczone dla wszystkich badanych organizacji wyniosły 247 tys. złotych, ale w połowie organizacji roczny przychód nie przekroczył 17 tys. złotych [Sprawozdanie z funkcjonowania ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie za lata 2010 i 2011, s. 40–41]

Warto odnieść się do badań przeprowadzanych w innych krajach, które pozwoliły określić pozycję polskiego sektora pozarządowego na tle Europy Środkowo-Wschodniej. Do przeprowadzenia badań opracowano indeks, który opiera się na siedmiu wymiarach sektora pozarządowego: środowisku prawnym, zdolnościach organizacyjnych, opłacalności finansowej, orzecznictwie, świadczeniu usług, infrastrukturze oraz wizerunku publicznym. Przytoczone dane pozwalają na sformułowanie wniosku, że rola i pozycja organizacji pozarządowych jest istotna. Według danych z raportu badań przeprowadzonych za rok 2011, ogólny stopień rozwoju i zdolności przetrwania sektora pozarządowego kształtuje się następująco (tabela 1).

Tabela 1. Stabilność organizacji pożytku publicznego w Polsce i w Europie

Kraj	Liczba punktów
Estonia	2,0
Polska	2,2
Słowacja	2,7
Łotwa	2,7
Czechy	2,7
Litwa	2,8
Rumunia	3,5
Słowenia	3,7

Przyznawane punkty w ramach badania kształtowały się w przedziale od 1 do 7, gdzie 1 oznaczało największą stabilność, a 7 najmniejszą.

Źródło: Na podstawie: [Sprawozdanie z funkcjonowania ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie za lata 2010 i 2011, s. 24].

Przeprowadzone badania wskazują, że w porównaniu z innymi krajami Europy Środkowo-Wschodniej Polska ma jeden z najwyższych wskaźników stopnia rozwoju i zdolności przetrwania sektora pozarządowego. Warto również zaznaczyć, że w badaniach przeprowadzanych w 2009 r. Polska uzyskała ten sam wynik na poziomie 2,2.

2. Przychody i koszty w organizacjach pozarządowych

Przychody, koszty oraz wynik finansowy są inaczej definiowane w organizacjach pozarządowych, które nie prowadzą działalności gospodarczej, jak również w tych, które prowadzą działalność gospodarczą.

Należy pamiętać, że organizacje pozarządowe nie funkcjonują po to, aby maksymalizować zysk, tylko aby wykonywać zadania w ramach swojej działalności statutowej. Również te organizacje pozarządowe, które prowadzą działalność gospodarczą, przekazują wypracowany zysk na zadania statutowe. W tabeli 2 przedstawiono porównanie definicji przychodów i kosztów w organizacjach pozarządowych prowadzących i nieprowadzących działalności gospodarczej.

Jak zauważa R. Nawrocki, w organizacji pozarządowej to przychód wyprzedza koszt, odwrotnie niż w podmiotach komercyjnych, w których żeby wygenerować przychody, należy ponieść koszty. Natomiast w organizacjach pozarządowych głównym celem rachunkowości jest udokumentowanie roz-

Tabela 2. Przychody i koszty w organizacjach pozarządowych

Elementy	Organizacje pozarządowe, które nie prowadzą działalności gospodarczej	Organizacje pozarządowe, które prowadzą działalność gospodarczą
Przychody	Do przychodów jednostki zalicza się otrzymane środki pieniężne i inne aktywa finansowe ze źródeł określonych odrębnymi przepisami prawa i statutem, w tym otrzymane składniki majątku, a także kwoty należne ze sprzedaży składników majątku oraz przychody finansowe dotacje i subwencje, a w przedsiębiorstwach zagranicznych – także środki pieniężne otrzymane od przedsiębiorcy zagranicznego, z przeznaczeniem na sfinansowanie kosztów działalności przedsiębiorstwa	Przez przychody i zyski rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli
Koszty	Do kosztów działalności jednostki zalicza się koszty związane z zadaniami statutowymi – w tym także świadczenia określone statutem. Za koszty uważa się również koszty administracyjne jednostki, a w szczególności wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników i innych osób, odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zużycie materiałów i energii, usługi obce oraz pozostałe koszty o charakterze administracyjnym	Koszty i straty są definiowane jako uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli
Różnica pomiędzy przychodami a kosztami	Różnica pomiędzy przychodami a kosztami ustalona w rachunku wyników, zwiększa po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego – odpowiednio przychody lub koszty w następnym roku obrotowym; różnicę dodatnią można zaliczyć na zwiększenie funduszu statutowego	Różnica pomiędzy przychodami a kosztami jest zyskiem, jeżeli te pierwsze przewyższają drugie. Natomiast jeżeli koszty są wyższe od przychodów, to oznacza, że podmiot poniósł stratę

Źródło: Na podstawie: [Ustawy o rachunkowości art. 3; Rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości §2, ust. 2,3].

chodu powierzonych kwot przez darczyńców, tak jak zostało to zadeklarowane. Dlatego w organizacjach *non profit* podstawową funkcją rachunkowości w obrębie wyników jest sporządzenie wzorca, który skutecznie pozwoli skontrolować, czy uzyskane przychody zostały wydatkowane zgodnie z ich przeznaczeniem. [Nawrocki, 2013, s. 162–163]

Jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej mogą ewidencjonować koszty administracyjne i koszty zadań statutowych:

- tylko w układzie rodzajowym (na kontach zespołu 4),
- tylko w układzie funkcjonalnym (na kontach zespołu 5),
- jednocześnie w układzie rodzajowym i funkcjonalnym.

Z reguły w jednostkach nieprowadzących działalności nie jest potrzebne ewidencjonowanie i rozliczanie kosztów zadań statutowych i kosztów administracyjnych według rodzajów i równocześnie w układzie funkcjonalnym. Ten sposób ewidencji jest mało przydatny i zbyt pracochłonny. Natomiast wskazane jest stosowanie obu zespołów kont w jednostkach, które poza statutową działalnością prowadzą działalność gospodarczą. Wówczas koszty powinny być ewidencjonowane według zasad ogólnie przyjętych dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą. [Czubakowska i Winiarska 2008, s. 142–143].

Wydaje się, że stwierdzenie, iż ewidencja kosztów w dwóch układach jednocześnie jest mało przydatna i pracochłonna, jest nie do końca prawdziwe. Obecnie w podmiotach komercyjnych, jak również niekomercyjnych dąży się do tego, aby redukować koszty, w ten sposób zwiększając efektywność funkcjonowania. Efektywność odnosi się nie tylko do podmiotów komercyjnych, jest podstawową cechą nowoczesnego zarządzania w podmiotach sektora finansów publicznych. Przecież podmioty sektora finansów publicznych są jednostkami, które nie działają dla zysku, tylko po to, aby świadczyć usługi na rzecz ludności. Jednym z postulatów racjonalnego zarządzania sektorem finansów publicznych jest dążenie do tego, aby ponoszone koszty przynosiły zamierzone efekty.

3. Rachunek wyników oraz rachunek zysków i strat jako elementy sprawozdawczości finansowej organizacji pożytku publicznego

Sprawozdanie finansowe jest modelem finansowym jednostki odzwierciedlającym jej zasoby i zobowiązania oraz zachodzące w nich zmiany. Zakres informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym zależy od potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego. Źródłem tych informacji jest system

rachunkowości, zorientowany na przygotowanie sprawozdania finansowego o określonych cechach [Hońko 2010, s. 9].

Organizacje pozarządowe prowadzące działalność gospodarczą sporządzają rachunek zysków i strat, który obrazuje efekty wykorzystania majątku jednostki. Jest zestawieniem osiągniętych w danym okresie lub roku obrotowym przychodów i poniesionych w tym czasie kosztów, współmiernych do uzyskanych przychodów. Zestawienie to jest sporządzane po to, aby ustalić wynik finansowy i ukazać, co wpływa na jego wielkość. Jest narzędziem ustalania wyniku finansowego przez porównanie przychodów i kosztów [Gabrusewicz i Remlein 2007, s. 121].

Rachunek zysków i strat zawiera wielkości strumieniowe, systematyzując wszystkie przychody i odpowiadające im koszty w grupy i pozwalając na ustalenie wyników częściowych z poszczególnych rodzajów działalności. Pozwala na ustalenie struktury wyniku finansowego jednostki [Sierpińska i Jachna 2004, s. 91].

Porównanie rachunku wyników podmiotów, które nie prowadzą działalności gospodarczej z rachunkiem zysków i strat, podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, przedstawiono poniżej w tabeli 3.

W tabeli 3 analizie poddano dwa elementy sprawozdania finansowego, przedstawiające kształtowanie się wyniku finansowego w podmiotach, które nie prowadzą działalności gospodarczej i jednostkach prowadzących działalność gospodarczą. W jednym i drugim przypadku jednostki wykorzystują do przedstawienia wyniku swojej działalności koszty układu rodzajowego. Należy pamiętać, że jednostki prowadzące działalność gospodarczą mogą sporządzać rachunek zysków i strat zarówno w wariantcie porównawczym (koszty układu rodzajowego), jak i kalkulacyjnym (koszty układu funkcjonalno-kalkulacyjnego).

Pierwszą zasadniczą różnicą jest nazwa sprawozdania. Jednostki, które nie prowadzą działalności gospodarczej, sporządzają rachunek wyników, który uwzględnia trzy poziomy. Pierwszy poziom to wynik z działalności statutowej, kolejny to wynik finansowy brutto na całokształcie. Natomiast ostatni poziom rachunku wyników przedstawia wynik finansowy ogółem.

W rachunku zysków i strat zgodnie z załącznikiem do ustawy o rachunkowości można wyróżnić następujące rodzaje działalności:

- 1) podstawowa działalność operacyjna,
- 2) pozostała działalność operacyjna,
- 3) działalność finansowa i inwestycyjna,
- 4) zdarzenia nadzwyczajne,
- 5) obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego.

Tabela 3. Rachunek wyników a rachunek zysków i strat

	Rachunek wyników		Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy)
A.	Przychody z działalności statutowej	A.	Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi
B.	Koszty realizacji zadań statutowych	B.	Koszty działalności operacyjnej
C.	Wynik finansowy na działalności statutowej		1. Amortyzacja
D.	Koszty administracyjne:		2. Zużycie materiałów i energii
	1. Zużycie materiałów i energii		3. Usługi obce
	2. Usługi obce		4. Podatki i opłaty
	3. Podatki i opłaty		5. Wynagrodzenia
	4. Wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia		6. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
	5. Amortyzacja		7. Pozostałe koszty rodzajowe
	6. Pozostałe		8. Wartość sprzedanych towarów i materiałów
E.	Pozostałe przychody	C.	Zysk/strata ze sprzedaży (A–B)
F.	Pozostałe koszty	D.	Pozostałe przychody operacyjne
G.	Przychody finansowe	E.	Pozostałe koszty operacyjne
H.	Koszty finansowe	F.	Zysk/strata z działalności operacyjnej (C+D–E)
I.	Wynik finansowy brutto na całości	G.	Przychody finansowe
J.	Zyski i straty nadzwyczajne	H.	Koszty finansowe
K.	Wynik finansowy ogółem	I.	Zysk/strata z działalności gospodarczej (F+G–H)
I.	Różnica zwiększająca koszty roku następnego (wielkość ujemna)	J.	Wynik zdarzeń nadzwyczajnych
II.	Różnica zwiększająca przychody roku następnego (wielkość dodatnia)	K.	Zysk/strata brutto (I +/- J)
		L.	Podatek dochodowy
		M.	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenie zysku (zwiększenie straty)
		N.	Zysk/strata netto (K–L–M)

Źródło: Na podstawie: [Ustawy o rachunkowości; rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości].

Pierwsza część rachunku zysków i strat związana jest z podstawową działalnością operacyjną jednostki, czyli z tą, dla której jednostka została stworzona, np. sprzedaż towarów i produktów.

Druga część rachunku zysków i strat zawiera prezentację przychodów i kosztów pośrednio związanych z działalnością operacyjną, np. sprzedaż zbędnego środka trwałego. Na tę część rachunku zysków i strat istotny wpływ ma zastosowanie zasady ostrożności przy wycenie aktywów operacyjnych, np.: dokonywanie odpisów aktualizujących.

Trzecia część rachunku zysków i strat przedstawia przychody i koszty z działalności inwestycyjnej i finansowej. Działalność inwestycyjna obejmuje nabywanie aktywów w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów lub uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend i udziałów w podziale zysku lub innych pożytków.

Czwarta część rachunku zysków i strat pokazuje skutki finansowe zdarzeń nadzwyczajnych, czyli takich, na które jednostka nie ma wpływu i są trudne do przewidzenia.

Natomiast ostatnia część rachunku zysków i strat związana jest z prezentacją obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego jednostki [Świdarska 2003, s. 10–62].

W organizacjach pożytku publicznego, które nie prowadzą działalności gospodarczej rachunek wyników składa się z trzech poziomów: wyniku finansowego z działalności statutowej, wyniku finansowego brutto na całokształcie oraz wyniku finansowego ogółem. Oznacza to podział w rachunku wyników na działalność podstawową (statutową) i pozostałą. W ramach pozostałej działalności wyodrębniono koszty działalności administracyjnej, pozostałe przychody i koszty oraz przychody i koszty finansowe. Skorygowanie wyniku finansowego z działalności statutowej o wymienione pozycje kosztów i przychodów, pozwala ustalić wynik finansowy brutto na całokształcie. Uwzględniając zyski i straty nadzwyczajne, otrzymamy wynik finansowy ogółem.

Jeżeli organizacja pożytku publicznego rozpocznie prowadzenie działalności gospodarczej, to musi, jak wspomniano wcześniej, sporządzać rachunek zysków i strat, wybierając odpowiednio wariant porównawczy lub kalkulacyjny. Jak zauważa W. Dworowska wdrożenie rachunku zysków i strat wymaga dostosowania go do specyfiki organizacji pożytku publicznego, czyli uwzględnienia odpowiednio przychodów i kosztów działalności statutowej [Dworowska 2008, s. 131].

W tabelach 4 i 5 przedstawiono analizę rachunku wyników sporządzanego przez Polską Akcję Humanitarną, w celu wskazania, jakie zmiany powinny być wprowadzone w nim z punktu widzenia większej jego przejrzystości.

Analiza danych zawartych w tabeli 4 pozwala stwierdzić, że najbardziej istotnymi elementami rachunku wyników są: przychody z działalności statutowej oraz koszty tych zadań. Sytuacja taka jest jak najbardziej normalna, bo właśnie przecież po to funkcjonują organizacje pożytku publicznego, aby z uzyskanych przychodów w ramach działalności statutowej wykonywać zadania statutowe. Na podstawie danych zawartych w tabeli 4 przeprowadzono analizę struktury i dynamiki przychodów oraz kosztów kształtujących rachunek wyników.

Tabela 4. Rachunek wyników Polskiej Akcji Humanitarnej

Rachunek wyników		Wartość w zł		
		2010	2011	2012
A.	Przychody z działalności statutowej	27 406 339,62	24 913 803,79	23 012 592,82
B.	Koszty realizacji zadań statutowych	17 664 746,05	15 570 266,81	16 251 280,89
C.	wynik finansowy na działalności statutowej	9 741 593,57	9 343 536,98	6 761 311,93
D.	Koszty administracyjne	1 731 993,19	2 053 629,00	1 894 513,15
	1. Zużycie materiałów i energii	54 868,09	73 637,57	121 932,73
	2. Usługi obce	537 607,72	743 746,82	797 636,59
	3. Podatki i opłaty	35 958,09	44 781,36	57 239,18
	4. Wynagrodzenia	826 883,02	796 262,76	647 640,59
	5. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	206 323,26	319 412,01	195 989,69
	6. Amortyzacja	43 685,45	34 514,08	40 165,26
	7. Pozostałe	26 667,56	41 274,40	33 909,11
E.	Pozostałe przychody (nie wymienione)	80 750,82	8 779,82	831,75
F.	Pozostałe koszty (nie wymienione)	15 187,76	3 729,59	33 644,14
G.	Przychody finansowe	74 249,34	131 379,15	859 152,01
H.	Koszty finansowe	451 074,72	11 721,36	44 345,03
I.	Wynik finansowy brutto na całokształcie działalności	7 698 338,06	7 414 616,00	5 648 793,37
J.	Zyski i straty nadzwyczajne	0,00	0,00	0,00
K.	Wynik finansowy	7 698 338,06	7 414 616,00	5 648 793,37

Źródło: Na podstawie sprawozdania finansowego Polskiej Akcji Humanitarnej za lata 2011–2012.

Przeprowadzając wstępną analizę rachunku wyników, za punkt odniesienia wybrano przychody z działalności statutowej. Struktura rachunku wyników wskazuje, że koszty zadań statutowych w każdym z trzech badanych lat

Tabela 5. Analiza struktury i dynamiki rachunku kosztów wyników Polskiej Akcji Humanitarnej

Rachunek wyników		Struktura %			Dynamika	
		2010 r.	2011 r.	2012 r.	2011 r./ 2010 r.	2012 r./ 2011 r.
A.	Przychody z działalności statutowej	100,00	100,00	100,00	90,91	92,37
B.	Koszty realizacji zadań statutowych	64,45	62,50	65,23	88,14	104,37
C.	Wynik finansowy na działalności statutowej	35,55	37,50	27,14	95,91	72,36
D.	Koszty administracyjne	6,32	8,24	7,60	118,57	92,25
	1. Zużycie materiałów i energii	0,20	0,30	0,49	134,21	165,58
	2. Usługi obce	1,96	2,99	3,20	138,34	107,25
	3. Podatki i opłaty	0,13	0,18	0,23	124,54	127,82
	4. Wynagrodzenia	3,02	3,20	2,60	96,30	81,34
	5. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	0,75	1,28	0,79	154,81	61,36
	6. Amortyzacja	0,16	0,14	0,16	79,01	116,37
	7. Pozostałe	0,10	0,17	0,14	154,77	82,16
E.	Pozostałe przychody (nie wymienione)	0,29	0,04	0,00	10,87	9,47
F.	Pozostałe koszty (nie wymienione)	0,06	0,01	0,14	24,56	902,09
G.	Przychody finansowe	0,27	0,53	3,45	176,94	653,95
H.	Koszty finansowe	1,65	0,05	0,18	2,60	378,33
I.	Wynik finansowy brutto na całokształcie działalności	28,09	29,76	22,67	96,31	76,18
J.	Zyski i straty nadzwyczajne	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
K.	Wynik finansowy	28,09	29,76	22,67	96,31	76,18

Źródło: Na podstawie sprawozdania finansowego Polskiej Akcji Humanitarnej za lata 2011–2012.

stanowiły ponad 60% wartości przychodów z działalności statutowej. Natomiast udział kosztów administracyjnych w 2012 r. wyniósł 7,60% przychodów z działalności statutowej. Koszty działalności statutowej są szczegółowo wyodrębnione, co pozwala na określenie, jaki jest udział poszczególnych kosztów ponoszonych przez fundację. Największy udział w przychodach z działalności statutowej mają koszty wynagrodzeń, które w 2012 r. stano-

wiły 2,60% i koszty usług świadczonych przez podmioty zewnętrzne, które wyniosły 3,20%. Pozostałe przychody i koszty ponoszone przez fundację w niewielkim stopniu wpływały na jej wynik finansowy.

Wartość przychodów z działalności statutowej z roku na rok jest coraz niższa, co potwierdzają wskaźniki dynamiki, ich wartość w 2012 r. w porównaniu do 2011 spadła o 7,63%. Spadek przychodów ma swoje odzwierciedlenie w wyniku finansowym, którego wartość jest z roku na rok coraz niższa, w 2012 w porównaniu do 2011 nastąpił jego spadek o 23,82%.

Jednak przedstawiona analiza wydaje się nie do końca pełna, ponieważ nie można poddać analizie kosztów działalności statutowej, a to one właśnie są kosztami podstawowej działalności fundacji. Obojętnie, czy organizacja będzie prowadzić działalność gospodarczą, czy też nie, to zakres informacji o strukturze tych kosztów jest niewystarczający. Należy zastanowić się nad uszczegółowieniem danych na temat kosztów działalności statutowej, przedstawiając ich strukturę. Wprowadzenie takich informacji do rachunku wyników wymaga ewidencji kosztów w dwóch układach jednocześnie.

Zakończenie

Ekonomia społeczna, jak napisano w pierwszej części niniejszego artykułu, jest dynamiczną sferą gospodarowania, co oznacza, że bardzo istotne dla jej funkcjonowania jest prawidłowe zarządzanie finansami. Oznacza to, że wzrastać będzie rola sprawozdawczości finansowej, która jest produktem końcowym rachunkowości. Sprawozdanie finansowe odzwierciedla stan majątku i źródła jego finansowania w przypadku bilansu, a w rachunku wyników (rachunku zysków i strat) – kształtowanie się wyniku finansowego. Odpowiednio zbudowane sprawozdanie finansowe może dostarczyć istotnych informacji, które są podstawą dla efektywnego zarządzania finansami.

Brak szczegółowych informacji o kosztach statutowych w organizacjach pozarządowych nie pozwala na ich kontrolę. Organizacje pozarządowe nie tylko powinny rozliczać się z tego, czy przychody z działalności statutowej zostały wydane zgodnie z ich celem, ale powinny również zadbać o efektywność ich wykorzystania.

Dlatego w rachunku zysków i strat oraz rachunku wyników powinna zostać rozbudowana pozycja „koszty działalności statutowej” w taki sposób, aby wskazywać rodzaj poniesionych kosztów. Umożliwia to ewidencja kosztów w dwóch układach jednocześnie, ponieważ pozwala na wskazanie miejsca powstania kosztu oraz jego rodzaju.

Bibliografia

- Czubakowska, K., Winiarska, K., 2008, *Rachunkowość fundacji, stowarzyszeń i innych jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Dworowska, W., 2008, *Rachunkowość fundacji, stowarzyszeń i organizacji pożytku publicznego*, ODDK, Gdańsk.
- Gabrusewicz, W., Remlein, M., 2007, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Hońko, S., 2010, *Ogólna charakterystyka sprawozdania finansowego*, w: Gos, W., Hońko, S., Szczypa, P., *ABC sprawozdań finansowych*, CeDeWu, Warszawa.
- Krajowy program rozwoju ekonomii społecznej, 2014, Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Załącznik do Uchwały nr 164 Rady Ministrów z dnia 12 sierpnia 2014, Warszawa.
- Nawrocki, R., 2013, *Rachunkowość fundacji i stowarzyszeń*, ODDK, Gdańsk.
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzącymi działalności gospodarczej, Dz.U., nr 137, poz. 1539.
- Sierpińska, M., Jachna, T., *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Sprawozdanie z funkcjonowania ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie za lata 2010–2011, www.pozytek.gov.pl [dostęp: 7.01.2015].
- Świdarska, G.K., 2003, *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic*, MAC, Warszawa.
- Ustawa o rachunkowości*, Dz.U. z 2013, poz. 330, 613.