



Ewa Maćkowiak

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości
ewa.mackowiak@ue.katowice.pl

ZNACZENIE INFORMACYJNE RACHUNKU WYNIKÓW W ORGANIZACJACH NON-PROFIT

Streszczenie: Rachunek wyników, który sporządzany jest w organizacjach non-profit nie dotyczy pojęć zysku i straty. Zamiast tego w rachunku wyników występuje nadwyżka przychodów nad kosztami lub nadwyżka kosztów nad przychodami. Wszystkie przychody organizacji muszą zostać przeznaczone na działalność statutową lub działalność pośrednio z nią związaną. Z tego właśnie powodu nadwyżka przychodów nad kosztami jest wykazywana jako przychody następnego roku, które posłużą do kontynuacji realizacji celów statutowych organizacji.

Słowa kluczowe: rachunek wyników, organizacje non-profit, przychody, koszty.

Wprowadzenie

Organizacje non-profit to organizacje, których działanie nie jest skierowane na kreowanie zysku. Działalność ta ma na celu zaspokojenie potrzeb społecznych, które nie mogą być zaspokajane przez sektor publiczny lub też prywatny. Jest to spowodowane tym, że dla sektora publicznego realizacja takich działań wiąże się ze zbyt wysokimi kosztami, natomiast sektor prywatny nie będzie zainteresowany taką działalnością, gdyż nie będzie związana ona z osiągnięciem zysku.

Organizacje non-profit cechuje dobrowolność ich tworzenia i działania oraz społeczna praca jej założycieli i członków. Dobrowolny i społeczny charakter nie zwalnia z obowiązków wynikających z uregulowań prawnych. Organizacje te muszą stosować przepisy ustawy o rachunkowości, która reguluje m.in. obowiązek sprawozdawczy organizacji. Celem organizacji non-profit jest jak najlep-

sze wykorzystanie pozyskanych środków. Rachunkowość organizacji non-profit ma dostarczyć wiarygodnych i rzetelnych informacji na temat wykorzystania otrzymanych środków.

Celem artykułu jest zaprezentowanie zakresu informacyjnego rachunku wyników sporządzanego przez organizacje non-profit. Organizacje pożytku publicznego z jednej strony mają przywileje wynikające z posiadanego statutu, jednak z drugiej – dodatkowe obowiązki wynikające ze szczegółowego rozliczania swojej działalności statutowej oraz uszczegółowienia pozycji rachunku wyników.

Metoda badawcza przyjęta w artykule to studium przypadków opartych na danych zawartych w sprawozdaniu finansowym organizacji non-profit.

1. Organizacje pożytku publicznego

Organizacje non-profit są to organizacje, które nie są nastawione na zysk. Jednostki te uzyskują niezbędne środki finansowe z różnych budżetów publicznych:

- państwowych,
- regionalnych,
- lokalnych.

Zasady funkcjonowania organizacji non-profit reguluje ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie w Polsce. Artykuł 3 ust. 2 definiuje organizacje non-profit w następujący sposób: „Organizacjami pozarządowymi są, niebędące jednostkami sektora finansów publicznych, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, i niedziałające w celu osiągnięcia zysku, osoby prawne lub jednostki nieposiadające osobowości prawnej, utworzone na podstawie przepisów ustaw, w tym fundacji i stowarzyszeń”.

Dokonując klasyfikacji organizacji non-profit można wskazać:

- organizacje charytatywne,
- organizacje niezależne,
- organizacje wolontarystyczne,
- organizacje zwolnione z podatku,
- organizacje pozarządowe.

Dokonując z kolei klasyfikacji jednostek publicznych można wskazać:

- organizacje non-profit, które nie mogą prowadzić działalności gospodarczej, co wynika z przepisów prawa lub statutu, a majątek pochodzi z darowizn, spadków, dotacji, zapisów;
- organizacje not for profit, które mogą prowadzić działalność gospodarczą, lecz wszystkie środki wygosparowane w jej toku muszą przeznaczyć na działalność statutową.

2. Sprawozdawczość finansowa organizacji non-profit

Sprawozdawczość finansowa organizacji non-profit, podobnie jak sprawozdawczość przedsiębiorstw, jest końcowym etapem prac księgowych. Cały system rachunkowości dąży do tego, aby prezentacja informacji, w postaci sprawozdania finansowego, była wiarygodnym i rzetelnym przedstawieniem sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku z prowadzonej działalności organizacji. Tylko kompletne sprawozdanie finansowe, na które składa się: bilans, rachunek zysków i strat oraz informacja dodatkowa, odzwierciedla skutki finansowe ogółu transakcji gospodarczych występujących w danym okresie sprawozdawczym [Kondratowicz-Garbarska, 2013, s. 23]. W organizacjach non-profit zamiast rachunku zysków i strat występuje rachunek wyników, a bilans występuje w uproszczonej formie, co jest uregulowane w rozporządzeniu Ministra Finansów [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r.]. Organizacje, które spełniają warunki do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego, są zobowiązane do sporządzenia zestawienia zmian w funduszu własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych [Winiarska, 2011, s. 178]. Sytuacje takie w organizacjach pozarządowych są jednak rzadkością.

Celem rachunkowości jest dostarczenie informacji o sytuacji finansowej i majątkowej podmiotu gospodarczego. A zatem rachunkowość także organizacji non-profit dedykowana jest odbiorcom informacji. Podobnie jak w przypadku jednostek prywatnych, tak samo w przypadku organizacji non-profit, odbiorców informacji można podzielić na odbiorców informacji zewnętrznych oraz odbiorców wewnętrznych.

Tabela 1. Odbiorcy sprawozdań finansowych organizacji non-profit

Odbiorcy informacji zewnętrzni	
darcyńcy	zainteresowani wykorzystywaniem przekazanych darowizn.
kontrahenci	zainteresowani oceną zdolności płatniczych
kredytodawcy	zainteresowani oceną terminowego zwrotu pożyczonych pieniędzy
administracja publiczna	zainteresowani oceną organizacji pod kątem realizacji zadań statutowych
społeczeństwo	zainteresowane oceną organizacji pożytku publicznego pod kątem skuteczności działania, a zwłaszcza na rzecz społeczności lokalnej
Odbiorcy informacji wewnętrzni	
kierownictwo	najważniejsze są informacje, które dotyczą oceny stopnia realizacji zadań statutowych
komisja rewizyjna	informacje dotyczące zarządzania przez zarząd organizacji, prowadzenia gospodarki finansowej i działania zgodnie z zapisami statutu
członkowie i założyciele	informacje dotyczące prawidłowego funkcjonowania organizacji, realizacji celów, dla których organizacja została powołana

Źródło: [Gabrusewicz, 2009, s. 13].

Sporządzając sprawozdanie finansowe organizacje non-profit muszą uwzględnić wymagania określone w przepisach, mające na celu zapewnienie wiernego odzwierciedlenia stanu majątkowego i finansowego organizacji. Do tych wymagań należą:

1. Wymagania formalne:
 - a) w organizacjach non-profit sprawozdanie finansowe musi być zgodne z załącznikami do rozporządzenia Ministra Finansów [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r.]; wzory te określają minimalne wymagania dotyczące informacji zawartych w sprawozdaniu, a stopień szczegółowości powinien być dostosowany przez organizację do jej wielkości i charakteru działalności;
 - b) zawartość sprawozdania finansowego:
 - sporządzane jest w języku polskim i w polskiej walucie,
 - data sporządzenia sprawozdania,
 - podpisy osoby sporządzającej sprawozdanie oraz kierownika organizacji;
 - c) sprawozdanie organizacji sporządza się nie później niż do 3 miesiąca od dnia bilansowego;
 - d) zapewnienie porównywalności danych – dane w sprawozdaniu finansowym organizacji prezentowane są za poprzedni i bieżący rok obrotowy.
2. Wymagania merytoryczne:
 - a) zasada memoriału – zdarzenia ujmuje się w momencie ich wystąpienia, bez względu na moment zapłaty;
 - b) zasada ciągłości – bilans zamknięcia jest bilansem otwarcia roku następnego;
 - c) zasada współmierności – wszystkie przychody i związane z nimi koszty zalicza się do okresu, którego dotyczą;
 - d) zasada netto – pozycje w bilansie organizacji ujmowane są metodą netto, co oznacza, że wybrane pozycje pomniejszane są o wielkości je korygujące [Kiziukiewicz, 2002, s. 169-170].

3. Rachunek wyników organizacji non-profit

Struktura rachunku wyników organizacji non-profit różni się od struktury rachunku zysków i strat przedsiębiorstwa. Przede wszystkim różnica dotyczy nazwy. W przypadku jednostek prywatnych sprawozdanie to nazywane jest rachunkiem zysków i strat, w przypadku organizacji non-profit – rachunkiem wyników. Kolejne różnice dotyczą już samej budowy i uszczegółowienia informacji zawartych w tym elemencie sprawozdania finansowego. W rachunku zysków i strat pierwszy segment dotyczy działalności operacyjnej, w przypadku organizacji non-profit jest to segment działalności statutowej.

Tabela 2. Rachunek wyników organizacji non-profit

A.	Przychody z działalności statutowej:
	I. Składki brutto określone statutem.
	II. Inne przychody określone statutem.
B.	Koszty realizacji zadań statutowych.
C.	Wynik finansowy na działalności statutowej (wielkość dodatnia lub ujemna) (A–B).
D.	Koszty administracyjne:
	1. Zużycie materiałów i energii.
	2. Usługi obce.
	3. Podatki i opłaty.
	4. Wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia.
	5. Amortyzacja.
	6. Pozostałe.
E.	Pozostałe przychody (niewymienione w poz. A i G).
F.	Pozostałe koszty (niewymienione w poz. B, D i H).
G.	Przychody finansowe.
H.	Koszty finansowe.
I.	Wynik finansowy brutto na całokształcie działalności (wielkość dodatnia lub ujemna)(C–D+E–F+G–H).
J.	Zyski i straty nadzwyczajne:
	I. Zyski nadzwyczajne – wielkość dodatnia.
	II. Straty nadzwyczajne – wielkość ujemna.
K.	Wynik finansowy ogółem (I+J):
	I. Różnica zwiększająca koszty roku następnego (wielkość ujemna).
	II. Różnica zwiększająca przychody roku następnego (wielkość dodatnia)

Działalność statutowa obejmuje przychody i koszty związane z realizacją celów, dla których organizacja została powołana. Dokonując klasyfikacji przychodów z działalności statutowej organizacji pożytku publicznego można wyodrębnić:

- składki brutto określone statutem,
- inne przychody określone statutem.

Składki brutto określone statutem stanowią podstawowe źródło finansowania w przypadku stowarzyszeń – organizacji typu członkowskiego. Wpłata składek stanowi podstawowy obowiązek członków stowarzyszeń i wynika bezpośrednio ze statutu [Nawrocki, 2013, s. 213]. Wysokość składek będzie więc uzależniona od decyzji organów stowarzyszenia.

Drugą grupę przychodów stanowią „inne przychody określone statutem”. W ramach tej grupy należy wyodrębnić:

1. Przychody z działalności statutowej nieodpłatnej pożytku publicznego.
2. Przychody z działalności statutowej odpłatnej pożytku publicznego.
3. Pozostałe przychody określone statutem.

W ramach przychodów z działalności statutowej nieodpłatnej wyróżnia się: dotacje, darowizny, przychody z tytułu 1% podatku dochodowego, zbiórki publiczne oraz nawiązki sądowe. Podstawowe źródło finansowania w organizacjach non-profit stanowią dotacje, które przyznawane są z różnych źródeł: rządowych (dotacje z ministerstwa), samorządowych (dotacje z gmin, powiatów), krajowych i zagranicznych organizacji pozarządowych, zagranicznych źródeł publicznych, firm prywatnych. (Organizacja non-profit ma obowiązek prowa-

dzenia odrębnej ewidencji księgowej środków otrzymywanych z dotacji). Z kolei darowizny są formą umowy pomiędzy darczyńcą a obdarowanym. Otrzymane darowizny dają organizacji non-profit możliwość realizacji zadań statutowych, a dla darczyńcy korzyścią jest możliwość skorzystania z ulg podatkowych [Liżewski, 2013, s. 92].

W ostatnich latach można zaobserwować, że bardzo popularną formą wsparcia organizacji non-profit jest przekazywanie 1% podatku dochodowego od osób fizycznych. W dużej mierze spowodowane jest to ułatwieniem sposobu przekazania podatku, który ciężar wziął na siebie urząd skarbowy, natomiast podatnik w swojej deklaracji podatkowej wskazuje jedynie organizację na rzecz, której przekazany ma być 1%.

Innym sposobem pozyskania przychodów w organizacjach non-profit są zbiórki publiczne. Jednak zbieranie darów nie może być przypadkowe. Określony musi być cel oraz spełniony szereg warunków. Przykładowo cel musi być godny poparcia, zgodny z prawem, a możliwość realizacji zbiórki musi być wskazana w statucie.

Nawiązki sądowe zasądzone są za przestępstwa drogowe popełnione przeciw życiu lub zdrowiu albo też na szkodę środowiska.

Przychody z nieodpłatnej działalności pożytku publicznego nie są pewnym źródłem finansowania organizacji non-profit. Nie ma pewności, że organizacja otrzyma dotację, ani jaki będzie przychód z tytułu 1% podatku. Taka niepewność przychodów spowodowała, że rozwinęły się przychody z tytułu statutowej działalności odpłatnej pożytku publicznego. Przychody te wynikają z pobierania wynagrodzenia od odbiorców działań organizacji [Liżewski, 2013, s. 37]. Najważniejszym warunkiem uzyskiwania przychodów z odpłatnej działalności pożytku publicznego jest zasada, że przychody te nie mogą być wyższe niż koszty tej działalności.

Tabela 3. Przychody z działalności statutowej na przykładzie Stowarzyszenia XYZ

Lp.	Wyszczególnienie	2012	2013
A	Przychody z działalności statutowej	772990,07	1005534,92
I	Składki brutto określone statutem	930,00	420,00
II	Inne przychody określone statutem	772060,07	1005114,92
1	Przychody z działalności statutowej nieodpłatnej pożytku publicznego	379377,43	460368,57
2	Przychody z działalności statutowej odpłatnej pożytku publicznego	392682,64	544746,35
3	Pozostałe przychody określone statutem	0,00	0,00

Składki członkowskie, mimo że są wymieniane jako podstawowe źródło finansowania w stowarzyszeniach, to w Stowarzyszeniu XYZ stanowią niewielki ułamek ogółu przychodów. Wysokość składek członkowskich w tym Stowarzy-

szeniu w 2013 r. wyniosła 420,00 zł i jest prawie o połowę mniejsza niż w roku wcześniejszym. Wynika to z faktu, że w 2013 r. wysokość składek płaconych przez członków została obniżona o połowę.

Największym źródłem przychodów w Stowarzyszeniu XYZ są inne przychody określone statutem. W ich skład wchodzi przychody z działalności statutowej nieodpłatnej pożytku publicznego oraz przychody z działalności statutowej odpłatnej pożytku publicznego.

Przychody z działalności statutowej nieodpłatnej pożytku publicznego pochodzą z działalności stowarzyszenia, w ramach której nie jest pobierane wynagrodzenie od odbiorców tych działań. Przychody te wyniosły w 2013 r. – 460 368,57 zł i zawierają:

1. Dotacje otrzymane ze źródeł administracji publicznej na realizację zadań publicznych w wysokości 394 169,22 zł.
2. Darowizny finansowe przekazane Stowarzyszeniu XYZ przez osoby fizyczne i osoby prawne w wysokości 10 700,00 zł, w tym:
 - a) darowizny od osób fizycznych – 700,00 zł, z przeznaczeniem na organizację rajdu rowerowego,
 - b) darowizna od osoby prawnej – 10 000,00 zł, przekazana na podstawie podpisanej umowy darowizny, w której został wskazany cel jej wydatkowania – zakup opału na potrzeby Domu dla Bezdomnych.
3. Darowizny rzeczowe przekazane Stowarzyszeniu XYZ przez osoby prawne – 26 605,25 zł.

Przychody z działalności statutowej nieodpłatnej w każdym roku obrotowym są na podobnym poziomie. W 2013 r. widać natomiast znaczny wzrost przychodów w stosunku do roku poprzedniego. Jest to związane z pozyskaniem dodatkowej dotacji z Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej.

Przychody z działalności statutowej odpłatnej pożytku publicznego pochodzą z pobierania przez stowarzyszenie wynagrodzenia od odbiorców zadań. W Stowarzyszeniu XYZ przychody te dotyczą realizacji zadania związanego z prowadzeniem Centrum Matki z Dzieckiem, Domu dla Bezdomnych oraz organizowaniem rajdu rowerowego. Przychody odpłatne dotyczące ośrodków uregulowane są w regulaminach odpłatności za pobyt mieszkańców. Osoba, która posiada swój dochód, jest zobowiązana do ponoszenia części kosztów swojego pobytu. W sytuacji otrzymania mieszkania przez osobę bezdomną powstanie konieczność ponoszenia kosztów w postaci czynszu, energii elektrycznej czy zakupu żywności. Za osoby, które nie mają własnych dochodów, koszty pobytu pokrywa ośrodek pomocy społecznej właściwy dla ostatniego miejsca zamieszkania danej osoby. Przychody odpłatne w Stowarzyszeniu XYZ pochodzą więc od mieszkańców, którzy wpłacają należności gotówką do kasy danej placówki, oraz

ośrodków pomocy społecznej, które na podstawie wystawionych przez kierowników rachunków wpłacają należność na konto Stowarzyszenia XYZ. Trzeci rodzaj przychodów to wpisowe uczestników rajdu rowerowego, które jest przeznaczone na koszty związane z organizacją tego rajdu.

W 2013 r. wysokości przychodów z działalności statutowej odpłatnej pożytku publicznego wynosiły 544 746,35 zł, w tym:

- a) odpłatność za pobyt w Centrum Matki z Dzieckiem – 111 391,98 zł,
- b) odpłatność za pobyt w Domu dla Bezdomnych – 430 253,37zł,
- c) wpisowe na rajd rowerowy – 3 101,00 zł.

Przychody z działalności odpłatnej w 2013 r. w porównaniu do przychodów w roku poprzednim wzrosły prawie o 40%. Jest to związane z pojawieniem się nowego profilu mieszkańców w Domu dla Bezdomnych – osób starszych i przewlekle chorych, za których odpłatność za pobyt wynosi prawie czterokrotność stawki podstawowej. Wysokość odpłatności za pobyt rezydentów jest spowodowana wysokimi kosztami leczenia oraz koniecznością zapewnienia opieki medycznej i pielęgniarstwa.

Koszty realizacji zadań statutowych to koszty, które zostały poniesione w wyniku prowadzenia przez organizację działalności podstawowej, czyli działalności związanej z realizacją celów określonych w statucie [Nawrocki, 2013, s. 185]. Koszty te nie mają charakteru kosztów administracyjnych. Do kosztów statutowych zalicza się koszty wykonania świadczeń, w tym także świadczeń w naturze. Nadwyżkę kosztów nad przychodami za poprzedni rok obrotowy również zalicza się do kosztów z działalności statutowej. Sytuacja taka jest możliwa tylko wtedy, gdy w polityce rachunkowości organizacji ustalono, że strata nie zmniejsza funduszu statutowego.

Koszty poniesione w Stowarzyszeniu XYZ wyniosły w 2013 r. ogółem 906 202,87 zł. W porównaniu do roku poprzedniego, koszty te wzrosły o prawie 19%.

Koszty realizacji zadań statutowych to koszty, które ponosi stowarzyszenie w wyniku prowadzenia działalności podstawowej. Koszty statutowe, podobnie jak przychody statutowe, podzielone są na koszty realizacji zadań statutowych działalności nieodpłatnej i odpłatnej pożytku publicznego. Koszty działalności odpłatnej to koszty realizacji zadań, za które stowarzyszenie pobiera od odbiorców wynagrodzenie. Natomiast koszty działalności nieodpłatnej związane są z realizacją zadań, które realizowane są przez stowarzyszenie na rzecz odbiorców, bez pobierania od nich wynagrodzenia.

Różnica pomiędzy przychodami i kosztami z segmentu statutowej działalności Stowarzyszenia XYZ stanowi wynik finansowy na działalności statutowej, który w 2013 r. jest wartością dodatnią i wynosi 216 713,43 zł.

Kolejny segment rachunku wyników, wynik brutto na całokształcie działalności, obejmuje:

- 1) koszty administracyjne,
- 2) pozostałe przychody,
- 3) pozostałe koszty,
- 4) koszty finansowe,
- 5) przychody finansowe.

Koszty administracyjne to koszty, które nie są związane z realizacją zadań statutowych jednostki. Są to koszty związane z zarządzaniem i administrowaniem całą organizacją. Koszty administracyjne podzielone są na kategorie zgodne z podziałem kosztów w układzie rodzajowym. Taki podział kosztów umożliwia organizacji sporządzenie rachunku wyników [Nawrocki, 2013, s. 185].

Pozostałe przychody to przychody, które nie są bezpośrednio związane z działalnością statutową organizacji non-profit.

Do pozostałych przychodów zalicza się przychody z tytułu:

- przedawnionych i umorzonych zobowiązań,
- zbycia środków trwałych,
- likwidacji środków trwałych,
- sprzedaży złomu i odpadów powstałych po likwidacji środków trwałych,
- otrzymanych kar umownych i odszkodowań,
- otrzymanych dotacji, dopłat oraz subwencji na inne cele niż działalność statutowa,
- nadwyżek inwentaryzacyjnych,
- otrzymanych darowizn na cele inne niż określone w statucie [Czubakowska i Winiarska, 2010, s. 171].

Do ewidencji powyższych przychodów służy konto „Pozostałe przychody”.

Pozostałe koszty to koszty, które nie są bezpośrednio związane z działalnością statutową organizacji oraz z kosztami powstałymi w wyniku utrzymania administracji.

Do pozostałych kosztów zalicza się:

- wartość netto sprzedanych środków trwałych,
- wartość netto zlikwidowanych środków trwałych,
- nieplanowane odpisy amortyzacyjne,
- niezawinione niedobory inwentaryzacyjne,
- przekazanie darowizny, pod warunkiem, że nie stanowiło to kosztów działalności statutowej,
- odpisanie należności przedawnionych, umorzonych i nieściągalnych,

- odpisy aktualizujące (obniżające) wartość środków trwałych oraz zapasów rzeczowych składników aktywów obrotowych,
- zapłacone kary, odszkodowania i grzywny,
- odpisy aktualizujące należności, które nie rokują zapłaty,
- koszty postępowania sądowego [Kondratowicz-Garbarska, 2013, s. 118].

Organizacja non-profit do realizacji swoich celów potrzebuje środków finansowych. Część przychodów jakie organizacja może otrzymać jest niepewna co do wysokości i momentu ich otrzymania. Dlatego organizacje pozarządowe mają możliwość czerpania korzyści dokonując inwestycji finansowych.

Przychody finansowe to przychody związane z operacjami finansowymi, których nie można zakwalifikować ani do przychodów z działalności statutowej ani do pozostałych przychodów. Do przychodów finansowych zalicza się:

- oprocentowanie lokat,
- oprocentowanie środków na innych rachunkach bankowych,
- przychody ze sprzedaży aktywów finansowych,
- odsetki od obligacji obcych,
- dywidendy z akcji obcych,
- dodatnie różnice kursowe,
- przychody z udziałów w zyskach osób prawnych,
- przedawnione i umorzone zobowiązania dotyczące operacji finansowych [Nawrocki, 2013, s. 203].

Od momentu kiedy pojawiła się możliwość realizowania bardzo dużych projektów ze środków Unii Europejskiej, organizacje non-profit zaczęły wykorzystywać źródła finansowania w postaci kredytów i pożyczek. Dofinansowanie projektów z Unii Europejskiej opiera się na wnioskowaniu o płatność wydatkowanych już środków finansowych. Sposób takiego finansowania w dużym stopniu zależy od uznania organizacji pozarządowej przez bank za wiarygodnych i wypłacalnych klientów. Coraz częściej pojawiają się instytucje, które wychodzą naprzeciw potrzebom organizacji non-profit. Źródło finansowania, takie jak kredyt czy pożyczka ma swój koszt, kwalifikowany jest jako koszt finansowy.

Koszty finansowe to koszty związane z przeprowadzanymi operacjami finansowymi, których nie można zakwalifikować ani do kosztów realizacji zadań statutowych, ani do kosztów administracyjnych, ani do pozostałych kosztów. Do kosztów finansowych zalicza się:

- koszty związane z zaciąganiem kredytów i pożyczek (prowizje, odsetki),
- odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań,
- umorzone, przedawnione i nieściągalne należności z tytułu operacji finansowych,

- ujemne różnice kursowe,
- skutki aktualizacji aktywów finansowych (obniżenie wartości),
- dodatkowe opłaty i odsetki z tytułu leasingu finansowego,
- wartość sprzedanych aktywów finansowych (w cenach nabycia) [Nawrocki, 2013, s. 204].

Tabela 4. Segment wyniku brutto na całokształcie działalności Stowarzyszenia XYZ

D	Koszty administracyjne	104694,20	109198,30
1	Zużycie materiałów i energii	4 220,18	5 791,00
2	Usługi obce	39 808,07	30 355,25
3	Podatki i opłaty	1 831,70	47,00
4	Wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	55 891,80	65 078,81
5	Amortyzacja	154,00	6 951,60
6	Pozostałe	2 788,45	974,64
E	Pozostałe przychody (nie wymienione w pozycji A i G)	3 208,73	13 135,83
F	Pozostałe koszty (nie wymienione w poz. B, D i H)	2,34	8 171,82
G	Przychody finansowe	1 745,43	2 545,91
H	Koszty finansowe	48,77	11,26
I	Wynik finansowy brutto na całokształcie działalności (wielkość dodatnia lub ujemna) (C – D + E – F + G – H)	14 674,42	115 013,79

Koszty administracyjne w stowarzyszeniu odnoszą się do działań związanych z administrowaniem i zarządzaniem całym stowarzyszeniem, czyli prowadzeniem jego siedziby głównej. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów [rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r.], podział kosztów administracyjnych w stowarzyszeniu jest dokonany na kategorie kosztów rodzajowych. W 2013 r. koszty administracyjne w Stowarzyszeniu XYZ wyniosły 109 198,30 zł.

Pozostałe przychody to przychody, które nie są bezpośrednio związane ze statutową działalnością Stowarzyszenia XYZ. W 2013 r. pozostałe przychody w tym Stowarzyszeniu wyniosły 13 135,83 zł i obejmują odszkodowanie otrzymane za zdarzenie związane z ogólnym ryzykiem prowadzenia przez nie działalności statutowej.

Pozostałe koszty, podobnie jak pozostałe przychody, nie są bezpośrednio związane z podstawową działalnością stowarzyszenia. Pozostałe koszty w Stowarzyszeniu XYZ w 2013 r. wyniosły 8171,82 zł i zawierają umorzenie należności uznanych za nieściągalne. Takie sytuacje w tym Stowarzyszeniu zdarzają się dość często, ze względu na rodzaj beneficjentów, do których kierowane są jego działania. Są to osoby bezdomne, od których nie ma możliwości egzekwowania należności.

Przychody finansowe to przychody, które nie kwalifikują się ani do przychodów z działalności statutowej, ani do pozostałych przychodów. Są to przy-

chody związane z operacjami finansowymi. W 2013 r. przychody finansowe w Stowarzyszeniu XYZ wyniosły 2545,91 zł i składają się na to odsetki od środków zgromadzonych na jego rachunkach bankowych.

Koszty finansowe to koszty, które wynikają z przeprowadzonych operacji finansowych. Kosztów tych nie można zakwalifikować do pozostałych kategorii kosztów stowarzyszenia. Koszty finansowe w Stowarzyszeniu XYZ w 2013 r. wyniosły 11,26 zł. Są to koszty związane z naliczonymi odsetkami kredytowymi na rachunku bankowym tego Stowarzyszenia oraz koszty odsetek od zobowiązań zapłaconych po terminie.

Wynik finansowy brutto na całokształcie działalności powstaje po odjęciu kosztów administracyjnych, pozostałych przychodów i kosztów, oraz przychodów i kosztów finansowych od wyniku finansowego, który powstał w segmencie działalności statutowej. W Stowarzyszeniu XYZ wynik finansowy brutto na całokształcie działalności za 2013 r. wyniósł 115 013,79 zł.

Organizacje non-profit dla realizacji swoich celów statutowych muszą pozyskiwać środki. Ich działalność jest oparta głównie na środkach pochodzących ze źródeł publicznych, dlatego muszą odznaczać się zaufaniem. Jest ono budowane głównie dzięki przejrzystości działalności organizacji oraz jej finansów. Najważniejszym źródłem informacji o działalności organizacji non-profit jest sprawozdanie finansowe, którego elementy są ze sobą ściśle powiązane. Jednym z tych elementów jest rachunek wyników, który w odróżnieniu od rachunku zysków i strat jednostki gospodarczej, nie opiera się na pojęciu zysku lub straty. W działalności gospodarczej koszty poprzedzają przychody. Natomiast w działalności organizacji non-profit najpierw muszą zostać pozyskane przychody, aby móc je wydatkować na realizację celów statutowych. Poszczególne pozycje rachunku wyników pogrupowane są w segmenty, które są bezpośrednio i pośrednio związane z działalnością statutową organizacji non-profit. Prawidłowo sporządzony rachunek wyników dostarcza wielu przydatnych informacji związanych z pozyskiwaniem środków przez organizację oraz sposobem ich wydatkowania. Wynik finansowy ogółem stanowi informację o tym, czy w organizacji powstała nadwyżka przychodów nad kosztami, która jest zobowiązaniem jednostki do kontynuowania określonych zadań w kolejnym roku.

Podsumowanie

Wynik finansowy ogółem może wykazywać wielkość dodatnią, ustaloną jako nadwyżkę przychodów nad kosztami. Dodatni wynik finansowy może zwiększyć fundusz statutowy albo może zostać zaliczony do przychodów roku następnego [Nawrocki, 2013, s. 163].

Wynik finansowy ogółem może również wykazywać wielkość ujemną, która została ustalona jako nadwyżka kosztów nad przychodami. Ujemny wynik finansowy może zostać zaliczony w koszty następnego roku lub pomniejszy fundusz statutowy.

O sposobie rozliczenia wyniku finansowego decyduje zarząd organizacji non-profit, który swoje ustalenia musi zawrzeć w polityce rachunkowości organizacji.

Rachunek wyników, który sporządzany jest w organizacjach non-profit nie dotyczy pojęć zysku i straty. Zamiast tego w rachunku wyników występuje nadwyżka przychodów nad kosztami lub nadwyżka kosztów nad przychodami. Wszystkie przychody organizacji muszą zostać przeznaczone na działalność statutową lub działalność pośrednio z nią związaną. Z tego właśnie powodu nadwyżka przychodów nad kosztami jest wykazywana jako przychody następnego roku, które posłużą do kontynuacji realizacji celów statutowych organizacji. Nadwyżka może też zwiększyć fundusz statutowy, który również jest przeznaczony na realizację zadań statutowych organizacji.

Pozycje rachunku wyników w organizacjach non-profit odzwierciedlają przychody i koszty w poszczególnych segmentach działalności. Sam rachunek wyników nie pokazuje jednak źródeł tych przychodów i miejsc powstawania kosztów. Takie informacje można uzyskać w informacji dodatkowej do rachunku wyników. Dane szczegółowe są również dostępne w sprawozdaniu merytorycznym organizacji pożytku publicznego.

Literatura

- Czubakowska K. i Winiarska K. (2010), *Rachunkowość fundacji, stowarzyszeń i innych jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej*, PWE, Warszawa.
- Gabrusewicz W. (2009), *Sprawozdawczość i analiza finansowa przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości, Poznań,
- Kiziukiewicz T. (2002), *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE Warszawa.
- Kondratowicz-Garbarska I. (2013), *Rachunek zysków i strat. Istota, cele i praktyczne zastosowania*, PWE Warszawa.
- Lizewski L. (2013), *Źródła finansowania organizacji pozarządowych. Pozyskiwanie. Gospodarowanie. Rozliczanie*, Wiedza i Praktyka, Warszawa.
- Nawrocki R. (2013), *Rachunkowość fundacji i stowarzyszeń*, ODDK, Gdańsk.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej, Dz.U. 2001, Nr 137, poz. 1539.
- Winiarska K. (2011), *Organizacja rachunkowości*, PWE Warszawa.

**THE IMPORTANCE OF THE INCOME STATEMENT INFORMATION
FOR NON-PROFIT ORGANIZATIONS**

Summary: Income statement, which shall be made by the non-profit organizations does not concern the concept of profit and loss. Instead, in the income statement occurs the surplus of the revenue over costs or the surplus of costs over the revenue. All revenues of the non-profit organization must be intended for the statutory activities or for activities indirectly associated with it. Due to this reason the surplus of revenues over expenses is reported as next year revenues, which will be used to continue the implementation of the statutory objectives of the organization.

Keywords: income statement, non-profit organizations, revenue, costs.