

Lilianna Taracińska

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

UJAWNIANIE I PREZENTACJA INFORMACJI SPRAWOZDAWCZEJ W STOWARZYSZENIACH

1. Wstęp

Pojęcia ujawniania i prezentacji informacji sprawozdawczej niestety bardzo często są używane zamiennie. Co tak naprawdę znaczy ujawnianie i prezentowanie informacji sprawozdawczej? Jakże przepisy to regulują? W jaki sposób można to odnieść do instytucji *non-profit*, jakimi niewątpliwie są stowarzyszenia? Próby udzielenia odpowiedzi na tak sformułowane pytania stały się asumptem do napisania niniejszego artykułu.

2. Specyfika stowarzyszeń

Aktem prawnym regulującym funkcjonowanie stowarzyszeń jest Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 roku *Prawo o stowarzyszeniach* (upos). Natomiast Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (uor) stanowi podstawę prawną prowadzenia rachunkowości, w tym ewidencji księgowej, sprawozdawczości finansowej dla podmiotów prowadzących księgi rachunkowe. Jednakże zgodnie z art. 82 uor, Minister Finansów może w drodze rozporządzenia określić dla jednostek, które nie są spółkami handlowymi i jednocześnie nie prowadzą działalności gospodarczej (np. stowarzyszenia, fundacje, związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, organizacje dobroczynności i opieki społecznej, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, partie polityczne), szczególne zasady rachunkowości. W przypadku stowarzyszeń jest to Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej (rmf).

Zgodnie z upos, stowarzyszenie rozumiane jest jako dobrowolne, samorządne oraz trwałe zrzeszenie o celach niezarobkowych, samodzielnie określające swoje cele, programy działania i struktury organizacyjne, opierające swoją działalność na pracy społecznej członków (art. 2 ust. 1-3 upos). Główną przesłanką tworzenia stowarzyszeń jest umożliwienie obywatelom równego, bez względu na przekonania, prawa czynnego uczestniczenia w życiu publicznym i wyrażania zróżnicowanych poglądów oraz realizacji indywidualnych zainteresowań. W praktyce jednym z celów np. Stowarzyszenia Archiwistów Polskich jest rozwijanie i propagowanie inicjatyw, postaw i działań sprzyjających rozwojowi archiwistyki i archiwoznawstwa oraz dyscyplin pokrewnych, Stowarzyszenia Zastępczego Rodzicielstwa – zapewnienie zastępczego środowiska rodzinnego dzieciom porzuconym i osieroconym.

Prawo tworzenia stowarzyszeń przysługuje obywatelom polskim mającym pełną zdolność do czynności prawnych oraz niepozbawionym praw publicznych (osoba prawna może być jedynie wspierającym członkiem stowarzyszenia). Założyć je może przynajmniej piętnaście osób. Uchwalają one statut oraz wybierają komitet założycielski. W stowarzyszeniach mogą zrzeszać się zarówno małoletni (osoby pomiędzy 13 a 18 rokiem życia), jak i cudzoziemcy (nie tylko mający miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej). Prawo to może podlegać ograniczeniom przewidzianym jedynie przez inne ustawy, np. konstytucja ogranicza „istnienie [...] organizacji odwołujących się w swoich programach do totalitarnych metod i praktyk działania nazizmu, faszystów i komunizmu, a także tych, których program lub działalność zakłada lub dopuszcza nienawiść rasową i narodowościową, stosowanie przemocy w celu zdobycia władzy lub wpływu na politykę państwa albo przewiduje utajnienie struktur lub członkostwa” (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku).

Stowarzyszenie podlega obowiązkowi wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego i dopiero z tym momentem uzyskuje osobowość prawną oraz może rozpocząć swoją działalność. Najwyższą władzą stowarzyszenia jest walne zebranie członków. Nie jest ono organem kadencyjnym. Tworzą je wszyscy członkowie. Prawo nie reguluje w sposób jednoznaczny kompetencji tego organu. W upos zawarty jest jedynie przepis, że w sprawach, w których statut nie określa właściwości władz stowarzyszenia, podejmowanie uchwał należy do walnego zebrania członków. Upos nie reguluje w precyzyjny sposób kompetencji zarządu, a jedynie w sposób ogólny określa jego kompetencje – zarząd reprezentuje stowarzyszenie i nim kieruje. Zasady działania organu kontroli wewnętrznej powinny zostać uregulowane w statucie. Takim organem może być komisja rewizyjna, rada rewizyjna, zespół kontrolny itp. Działalność tego organu ma wyłącznie charakter kontroli wewnętrznej. Dotyczyć ona powinna: postanowień statutu, finansów oraz prowadzonej przez stowarzyszenie działalności.

Nadzór nad stowarzyszeniami prowadzony jest przez sądy, jednak organy administracji państwowej nie pełnią, jak by wskazywał na to rozdział 3 upos, funkcji nadzorczych, ale jedynie kontrolne. Mają one prawo żądać od władz stowarzyszenia (zarządu):

- dostarczenia przez zarząd stowarzyszenia, w wyznaczonym terminie, odpisów uchwał walnego zebrania członków,
- niezbędnych wyjaśnień.

Statut stowarzyszenia jest ustalany przez członków założycieli. W stosunkach zewnętrznych jest on wyznacznikiem zdolności prawnej, natomiast w stosunkach wewnętrznych pełni funkcje regulatora funkcjonowania stowarzyszenia.

Stowarzyszenie może prowadzić działalność gospodarczą według zasad ogólnych (zgodnie z przepisami Ustawy z dnia 23 grudnia 1988 roku o działalności gospodarczej). Dochód z działalności gospodarczej stowarzyszenia służy do celów statutowych i nie może być przeznaczony do podziału między jego członków. Wynika z tego, że ograniczenia związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez stowarzyszenie dotyczą jedynie dochodu, który musi być przeznaczony wyłącznie na działalność statutową. W związku z tym działalność gospodarcza stowarzyszenia może polegać m.in. na: organizacji odpłatnych szkoleń, konsultacji, na sporządzaniu odpłatnych ekspertyz, rekomendacji, na prowadzeniu działalności rynkowej, usługowej i handlowej. Istnieją natomiast pewne obwarowania, dotyczące majątku stowarzyszenia, gdyż pochodzi on wyłącznie z następujących źródeł: składek członkowskich, darowizn, dotacji, spadków, zapisów, dochodów z własnej działalności, dochodów z majątku stowarzyszenia i ofiarności publicznej.

Stowarzyszenie sporządza roczne sprawozdanie finansowe nie później niż do 31 marca roku następnego, w oparciu o przepisy rmf lub, jeśli stowarzyszenie prowadzi własną działalność gospodarczą, zgodnie z przepisami uor.

3. Zakres ujawnianych i prezentowanych informacji sprawozdawczych o stowarzyszeniach

Na wstępie należy odpowiedzieć sobie na pytanie, co oznaczają pojęcia: ujawnianie i prezentacja informacji sprawozdawczej.

Jako prezentację informacji sprawozdawczej należy rozumieć formalny układ sprawozdania. W przypadku stowarzyszeń prowadzących działalność gospodarczą obowiązuje układ sprawozdania finansowego zgodnie z art. 48 oraz załącznikiem nr 1 uor, a w przypadku podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej jest to §3 ust. 6 oraz załącznik nr 1 i 2 rmf. Natomiast ujawnianie informacji sprawozdawczej należy rozumieć jako stopień szczegółowości informacji ujmowanych w postaci informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Dalsze rozważania obejmą wyłącznie stowarzyszenia nieprowadzące własnej działalności gospodarczej.

Zgodnie z rmf, stowarzyszenia sporządzają uproszczone sprawozdanie finansowe. Składa się ono z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej. Jak już wcześniej wspomniano, podstawę prawną stanowią §3 ust. 6 oraz załączniki nr 1 i 2 rmf. Załącznik nr 1 przedstawia wzory bilansu oraz rachunku zysków i strat.

Zgodnie z rmf, informacja dodatkowa powinna zawierać nie objęte bilansem oraz rachunkiem wyników informacje i wyjaśnienia niezbędne do oceny gospodarki finansowej jednostki, a w szczególności:

- objaśnienia stosowanych metod wyceny aktywów i pasywów oraz przyczyn ewentualnych ich zmian w stosunku do roku poprzedniego,
- uzupełniające dane o aktywach i pasywach,
- informacje o strukturze zrealizowanych przychodów ze wskazaniem ich źródeł, w tym przychodów określonych statutem,
- informacje o strukturze kosztów stanowiących świadczenia pieniężne i niepieniężne określone statutem oraz o strukturze kosztów administracyjnych,
- dane o źródłach zwiększenia i sposobie wykorzystania funduszu statutowego,
- dane dotyczące udzielonych gwarancji, poręczeń i innych zobowiązań związanych z działalnością statutową,
- informacje o tendencjach zmian w przychodach i kosztach oraz składnikach majątku i źródłach ich finansowania.

4. Podsumowanie

Brak jednoznacznych wytycznych, dotyczących zwłaszcza ujawniania informacji sprawozdawczych, jest przyczyną rozbieżnego poziomu szczegółowości informacji wykazywanych w informacji dodatkowej. W przypadku instytucji *non-profit* ma to szczególne znaczenie. Są to organizacje pożytku publicznego, w związku z czym powinny stosować przejrzysty sposób ujawniania informacji. Niestety tak nie jest. Dodatkowo brak formalnego wymogu sporządzania sprawozdania z działalności zarządu sprawia, że sprawozdanie finansowe jest jeszcze mniej czytelne. Mimo że niektóre stowarzyszenia, nieprowadzące własnej działalności gospodarczej, sporządzają coroczne sprawozdanie ze swojej działalności, w większości przypadków zawiera ono wyłącznie wypunktowaną listę organizowanych szkoleń, zbiórek itp.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej.

Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU 1994 nr 121.

Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 roku *Prawo o stowarzyszeniach*, DzU 1999 nr 98.

DISCLOSURE AND PRESENTATION OF REPORTING INFORMATION IN ASSOCIATIONS

Summary

Lack of explicit guideline on reporting information disclosure is a reason for discrepant accuracy level in revealed information in notes to the financial statements. In the case of non-profit organizations, it has particular meaning. Such organizations should be characterized by clarity of information. Unfortunately they aren't. Additionally, there are no legal obligation for them to prepare management report. It causes that financial statement is less clear. Thought, some associations that are not into business prepare such report. In most cases it contains exclusively itemized list of organized trainings, collections, etc.