

*Halina Waniak-Michalak**

**REGULACJE PRAWNE DZIAŁALNOŚCI
ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ
ORGANIZACJI POŻYTKU PUBLICZNEGO W POLSCE
I NA ŚWIECIE W ŚWIETLE TEORII AGENCJI**

1. Wstęp

Dla każdej organizacji funkcjonującej w gospodarce można wskazać interesariuszy, czyli osoby i jednostki organizacyjne zainteresowane wynikami działalności danej organizacji, wpływającymi na jej działalność, ograniczającymi lub dającymi jej możliwość rozwoju.

Każda jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe, a przede wszystkim jednostka mająca obowiązek publikowania swojego sprawozdania finansowego, powinna zapewnić jego użyteczność w ocenie sposobu zarządzania jednostką i jej kondycji finansowej (Baran, 2006). Aby jednak informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych były przydatne dla użytkowników tych informacji, sprawozdania muszą spełniać określone cechy jakościowe. Zostały one sformułowane w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, opracowanych i zatwierdzonych przez IASC w 1989 r., w celu zmniejszenia istniejących różnic w interpretacji składników sprawozdań finansowych. Cztery główne cechy to: zrozumiałość, przydatność, wiarygodność i porównywalność.

Wysoka jakość sprawozdań finansowych i danych w nich zaprezentowanych jest spełniona w przypadku organizacji pożytku publicznego, jeżeli użytkownik informacji będzie mógł:

– stwierdzić, jak i w jakim stopniu zasoby posiadane przez jednostkę zostały wykorzystane dla realizacji jej celów statutowych;

* Dr, adiunkt, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki.

- ocenić jakość zarządzania jednostką i jej perspektywy rozwojowe;
- sprawdzić, czy organizacja ma zasoby do kontynuacji działania i jakie są jej zobowiązania;
- zbadać, z jakich źródeł finansowania korzysta i czy wykorzystuje je efektywnie.

Sprawozdania finansowe każdej jednostki, bez względu na cel jej działalności, powinny przedstawiać rzeczywisty obraz sytuacji finansowej jednostki. Organizacje pożytku publicznego, a w szczególności organizacje filantropijne, rozpoczynały swoją działalność w czasach, kiedy najbardziej liczył się cel, a nie środki. Pomimo upływającego czasu, rozwoju gospodarczego, podejście do sprawozdawczości tych organizacji jest podobne. Spółki kapitałowe mają świadomość, że muszą zdawać sprawozdania z wyników swoich działań dawcom kapitału, czyli inwestorom. Organizacja pożytku publicznego nie ma inwestorów, korzysta z dotacji, darowizn dla realizacji swoich celów, nie gwarantując osiągnięcia określonych efektów, jedynie zamiar, dążenia, próbę pomocy docelowej grupie osób.

Jaki jest więc cel, założenia koncepcyjne dla sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego? Jakie informacje muszą się znaleźć w tych sprawozdaniach, aby użytkownicy tych informacji (jeżeli tacy są) uznali je za użyteczne, zrozumiałe i wiarygodne?

W Wielkiej Brytanii wielkość środków publicznych przeznaczana na działalność organizacji pożytku publicznego spowodowała wzrost zainteresowania sposobem dystrybucji tych środków i efektywnością ich alokacji. Powoli zaczęła rodzić się obawa, że zgodnie z teorią agencji brak wystarczającej kontroli może powodować znaczące marnotrawstwo środków publicznych, co wywołało dążenie w wielu krajach do uregulowania sprawozdawczości finansowej i prawnych aspektów działalności organizacji pożytku publicznego.

Z działalnością tego typu organizacji wiąże się ściśle, bardziej niż w przypadku innych organizacji, zagadnienie moralności i etyki. Wprawdzie założenie, że działania i wybory jednostki są warunkowane tradycją i zwyczajami jej środowiska, jest istotne (dlatego też kontrole dystrybucji np. środków z Unii Europejskiej w krajach, gdzie przyzwolenie na korupcję i defraudację jest wysokie, muszą być częstsze i bardziej dokładne), jednakże zgodnie z teoriami Zygmunta Freuda w każdym człowieku tkwią niezbadane pokłady chciwości, pożądania, które mogą zostać wyzwolone we właściwych warunkach.

Pojawiają się więc kolejne pytania:

- Czy regulacje prawne rachunkowości w różnych krajach gwarantują porównywalność tych sprawozdań? Czy dają pewność ustawodawcom, donatorom, że informacje przedstawione w tych sprawozdaniach są rzetelne?
- Jakie korzyści uzyskuje i jakie koszty ponosi społeczeństwo, donatorzy oraz państwo z tytułu działalności tych jednostek i jej niskiej kontroli?

- Jak wpłynie na zmianę kosztów agencji wprowadzenie obowiązków prawnych: nadzoru władz publicznych lub innych organów nad działalnością organizacji pożytku publicznego i obowiązku sporządzania sprawozdań ogólnego przeznaczenia przez organizacje pożytku publicznego?

- Jakie czynniki wpływają na wzrost kosztów agencji w zarządzaniu jednostkami niedziałającymi dla zysku?

Niniejsze opracowanie ma na celu odpowiedź na powyższe pytania oraz przedstawienie regulacji prawnych działalności i sprawozdawczości finansowej w różnych krajach w świetle teorii agencji.

2. Definicja organizacji pożytku publicznego

Organizacja pożytku publicznego jest typem organizacji *not-for-profit*, aczkolwiek specyfika działalności organizacji pożytku publicznego polega na realizacji zadań nie tylko nieukierunkowanych na cele finansowe, ale i społecznie użytecznych, służących dobru jednostki lub dobru publicznemu.

Definicja, regulacje prawne, korzyści podatkowe oraz zakres działalności tych organizacji różnią się w zależności od kraju bądź, w niektórych przypadkach, regionu działalności tej jednostki.

Pierwsza definicja organizacji pożytku publicznego została sformułowana w prawie angielskim. Angielskie regulacje prawne działalności organizacji dobroczynnych sięgają 400 lat (O'Hagan, 2001). Pierwszym angielskim aktem prawnym był Akt o działalności dobroczynnej (*Charitable Uses Act*) z 1597 r. i 1601 r., nazywany inaczej Statutem Elżbiety. Akt ten został uchwalony w wyniku pogłębiającego się kryzysu w Wielkiej Brytanii wywołanego upadkiem rolnictwa i masową migracją ludności ze wsi do miast. Miał on zwrócić uwagę na problemy społeczeństwa i promować działalność filantropijną wśród arystokracji i kupców. Akt o działalności dobroczynnej zawierał listę aktywności, które powinny być wspierane przez rząd i chronione prawem, i pomimo ewolucji działalności organizacji pożytku publicznego wciąż może być źródłem dla innych aktów prawnych oraz podstawą wyznaczania celów działalności filantropijnej. Kolejnym ważnym aktem prawnym był *Akt martwej ręki* (ang. *Mortmain Act*) ustanowiony w 1736 r., regulujący przekazywanie w testamencie przez donatorów majątku Kościołowi i innym organizacjom filantropijnym (Jones, 1969, s. 109). Anglia jest przykładem kraju, w którym tempo rozwoju gospodarczego miast, a tym samym wzrost bogactwa klasy średniej i właścicieli ziemskich spowodowały gwałtowny rozwój organizacji filantropijnych. W czasach rewolucji przemysłowej przychody wszystkich organizacji charytatywnych w Londynie były większe niż dochody kilku państw europejskich: Szwecji, Danii i Portugalii.

Organizacja w Wielkiej Brytanii może zostać uznana za organizację pożytku publicznego, jeżeli wszystkie cele jej działalności są społecznie użyteczne. Brytyjska ustawa o działalności pożytku publicznego nie zawiera żadnej definicji pożytku publicznego ani nie wskazuje metod weryfikacji, czy cele, które organizacja realizuje, są społecznie użyteczne. Organizacją odpowiedzialną za regulowanie, promocję i nadzór nad organizacjami pożytku publicznego w Wielkiej Brytanii jest Komisja Pożytku Publicznego (Charity Commission). W wielu innych krajach nie została utworzona żadna niezależna organizacja ani organ nadzorujący i wspomagający działalność tego typu organizacji. Sytuacja ta potęguje trudność w porównywaniu wyników i rozmiarów działalności tych organizacji w różnych regionach świata wywołaną dużym zróżnicowaniem krajowych regulacji prawnych.

W Australii ani definicja, ani zasady działalności instytucji pożytku publicznego nie zostały prawnie uregulowane. Organizacja może ubiegać się o status organizacji pożytku publicznego w kilku agencjach (np. Agencji Podatkowej, ang. Australian Taxation Office), jednakże ostateczna decyzja należy do sądu. Definicja organizacji pożytku publicznego wykorzystywana przez australijskie sądy jest oparta na klasyfikacji celów organizacji filantropijnych lorda Edwarda Macnaghtena zawartych w publikacji z 1891 r.: *Commissioners for Special Purposes of the Income Tax v Pemsel* (Crabbe, 1994, s. 72). Lord Macnaghten wymienił 4 typy organizacji pożytku publicznego:

- pomoc ubogim;
- wspieranie edukacji;
- działalność religijna;
- inne działalności służące społeczeństwu.

Pomimo upływu wielu lat, publikacja lorda Macnaghtena stanowi podstawę dla sądów australijskich przy rozpatrywaniu wniosków o nadanie statusu organizacji pożytku publicznego. Natomiast australijska Agencja Podatkowa rozpoznaje 5 kategorii celów organizacji pożytku publicznego, dołączając do kategorii lorda Macnaghtena wsparcie osób starszych oraz pomoc chorym i potrzebującym. Dopiero 22 lipca 2003 r. został opracowany projekt ustawy o działalności pożytku publicznego i rozpoczęto społeczne konsultacje odnośnie do zawartej w ustawie definicji organizacji pożytku publicznego. Według nowej ustawy organizacja pożytku publicznego nie może angażować się w działania inne niż określone w statucie oraz inne niż działania dla dobra publicznego. Ponadto działalność pożytku publicznego nie może być realizowana w formie działalności osoby fizycznej, spółki osobowej, partii politycznej oraz jednostki rządowej. Co więcej, organizacja pożytku publicznego musi być organizacją *not-for-profit*, czyli organizacją, dla której zysk lub korzyści finansowe dla konkretnych osób, w tym członków lub założycieli, nie są celem działalności. W ramach społecz-

nych konsultacji zwrócono uwagę, że powyższa definicja może spowodować, iż fundusze powołane w testamencie w celu wsparcia finansowego np. krewnych lub pracowników zmarłego mogłyby nie zostać uznane za organizację pożytku publicznego ze względu na dostarczanie korzyści finansowych konkretnym osobom. Ponadto w ciągu ostatnich 60 lat w Australii duże organizacje filantropijne przeszły dywersyfikację, dzieląc się na mniejsze jednostki realizujące odpowiednio mniejszy zakres działalności w ramach grupy organizacyjnej. W związku z powyższym powstały w ramach jednej grupy jednostki prowadzące działalność wyłącznie charytatywną i jednostki wspierające, np. zajmujące się administracją, księgowością, logistyką. Inne organizacje zaczęły funkcjonować pod postacią tzw. społecznych przedsiębiorstw, które poprzez działalność gospodarczą realizują cele pożytku publicznego.

W Nowej Zelandii definicja organizacji pożytku publicznego nie różni się znacznie od innych krajów, a wręcz przeciwnie. Cele tych organizacji nie są prawnie uregulowane, a oparte na brytyjskim *Akcie o działalności pożytku publicznego (Charities Act)* z 1601 r. Decyzja o zaklasyfikowaniu określonego celu do celów społecznie użytecznych należy w Nowej Zelandii do sądów i jest oparta nie tylko na *Statucie Elżbiety (Tax and Charities, 2005)*, ale i na wcześniejszych orzeczeniach sądowych, gdyż wraz z rozwojem gospodarki, społeczeństwa, cele filantropijne ulegają ewolucji i wciąż pojawiają się nowe.

W polskiej *Ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* (2003, art. 4, ust. 1) została zawarta następująca definicja: „Działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie”. „Sfera zadań publicznych”, o której mowa w ustawie, obejmuje aż 33 zadania, które mogą być od marca 2010 realizowane przez wszystkie podmioty, także spółki prawa handlowego, pod warunkiem że nie będą prowadziły działalności zorientowanej na zysk, całość dochodu będą przeznaczać na działalność statutową i nie będą dzielić go między udziałowców, członków lub akcjonariuszy. Spis celów jest zamknięty; jedynie w drodze rozporządzenia Rady Ministrów można rozszerzyć ten zakres. Oprócz zadań ukierunkowanych na pomoc biednym, grupom społecznym znajdującym się w trudnej sytuacji oraz ochronę środowiska, także zadania obejmujące wspieranie przedsiębiorczości, wzmacnianie tradycji narodowej, rozwój techniki i technologii oraz działalność na rzecz integracji europejskiej będą zaliczane do zadań publicznych realizowanych przez organizacje pożytku publicznego w Polsce. Tak więc zakres działalności polskich organizacji pożytku publicznego jest znacznie szerszy niż w innych krajach europejskich, co utrudnia prowadzenie badań porównawczych trzeciego sektora w Polsce i na świecie.

3. Przywileje organizacji pożytku publicznego w różnych krajach

Uzyskanie przez podmiot statusu organizacji pożytku publicznego wiąże się z licznymi korzyściami, także finansowymi dla tych jednostek. Działalność filantropijna i dla ogólnego dobra publicznego powinna być wspierana przez rządy poszczególnych krajów, gdyż pomoc potrzebującym wciąż należy do obowiązków państwa. Fakt, że wiele zadań wspierania społeczeństwa jest realizowanych przez jednostki prywatne, powinien być i jest uwzględniony przez rządzących. W efekcie, tego typu instytucje są zazwyczaj zwalniane z różnych obciążeń fiskalnych, a także otrzymują pomoc finansową i organizacyjną.

W Australii organizacje pożytku publicznego muszą zarejestrować się w Agencji Podatkowej jako organizacje upoważnione do otrzymania korzyści podatkowych. Wiąże się to z prawem do uzyskania dotacji z odpisu z podatku dochodowego podatnika. Ponadto organizacje pożytku publicznego są zwolnione z podatku dochodowego (*Taxation Rulling*, 2000), z wyjątkiem określonej grupy przychodów.

W Wielkiej Brytanii organizacje pożytku publicznego są również zwolnione z większości obciążeń podatkowych. Zwolnienia dotyczą także podatku dochodowego od przychodów, jednakże w niektórych sytuacjach, gdy przychód jest wynikiem działalności gospodarczej, obowiązek podatkowy może się pojawić, chociaż podatek dochodowy może być niższy niż dla innych jednostek. Ponadto działalność gospodarcza organizacji pożytku publicznego nie jest zwolniona z podatku VAT; jedynie w określonych przypadkach, np. pomoc osobom starszym lub dzieciom, może zostać zastosowana niższa stawka podatku VAT. Oprócz tego organizacja pożytku publicznego nie płaci podatku od wynajmu posiadanych nieruchomości, jeżeli dochód jest przeznaczony na cele społecznie użyteczne. Zwolnieniu nie podlegają jednak już przychody ze sprzedaży nieruchomości, które zostały odnowione, przebudowane lub unowocześnione w celu uzyskania wyższych zysków.

W Polsce korzyści finansowe dla organizacji pozarządowej ograniczają się głównie do zwolnień podatkowych:

- zwolnienie z podatku dochodowego – zwolnienie dotyczy dochodów przeznaczonych na realizację celów statutowych (z wyłączeniem działalności gospodarczej) oraz dochodów od inwestowania w zakup obligacji Skarbu Państwa, bonów skarbowych, obligacji wyemitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego, a także od dochodów przeznaczonych na nabycie papierów wartościowych;
- zwolnienie z podatku od nieruchomości;

– zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych – podatkiem tym są opodatkowane transakcje dotyczące sprzedaży oraz zamiany rzeczy, umowy pożyczki, ustanowienia hipoteki, ustanowienia odpłatnego użytkowania. Z podatku zwolnione są organizacje pożytku publicznego, ale tylko wtedy, gdy dokonana czynność cywilnoprawna dotyczy nieodpłatnej działalności pożytku publicznego w rozumieniu przepisów o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie; zwolnienie nie obejmuje czynności związanych z działalnością odpłatną:

- zwolnienie z opłat skarbowych;
- zwolnienie z opłat sądowych, w tym opłat z tytułu wpisów do Krajowego Rejestru Sądowego; zwolnienie z opłat sądowych nie obejmuje spraw związanych z prowadzoną przez organizację działalnością gospodarczą.

Ponadto organizacje zarejestrowane jako organizacje pożytku publicznego mogą korzystać od 1 stycznia 2009 r. ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT dostawy towarów, z wyłączeniem towarów wymienionych w załączniku nr 1 do ustawy o podatku akcyzowym (art. 7, ust. 1, pkt 5a, DzU 1993, nr 11, poz. 50).

Zwolnienia, ulgi i przywileje mają mieć charakter zachęty, rekompensaty za ograniczenie działalności na rzecz dobra publicznego. Organem nadzorującym działalność organizacji pożytku publicznego jest rząd i instytucje rządowe uzyskujące korzyść z działalności tych jednostek w postaci zmniejszenia nakładów na pomoc dla potrzebujących oraz delegacji uprawnień – czyli obciążenia obowiązkiem podejmowania trudnych decyzji (komu pomóc, a komu nie) – na inne jednostki. Organizacje pożytku publicznego w większości krajów nie mogą lub nie powinny prowadzić działalności gospodarczej, jeżeli chcą korzystać z przywilejów dla tej grupy organizacji. W Wielkiej Brytanii Komisja Pożytku Publicznego kładzie nacisk na tego typu jednostki, aby nie podejmowały działań (w tym przynoszących zysk) wiążących się z ryzykiem finansowym. Podejście to wynika z przekonania, że możliwość osiągnięcia zysku z działalności filantropijnej byłaby nieetyczna oraz mogłoby prowadzić do zachowań nieetycznych, czyli np. chęci reinwestycji zysku lub wypłaty dywidendy właścicielom zamiast przeznaczenia go na pomoc dla potrzebujących. Praktyka i historia pokazuje jednak, że wbrew tym ograniczeniom, na całym świecie funkcjonuje wiele organizacji jako przedsiębiorstwa *for-profit*, które prowadząc działalność, w tym gospodarczą, przeznaczają wszystkie swoje dochody na działalność filantropijną i ich działalność można uznać za efektywną (P o s n e r, M a l a n i, 2006, s. 5). Czy są to tylko wyjątki potwierdzające regułę? Może ta forma działalności jest przeznaczona tylko dla prawdziwych organizacji pożytku publicznego, które przedkładają działalność dla dobra innych nad wszelkie przywileje?

4. Forma prawna organizacji pożytku publicznego

W Anglii i Walii organizacje realizujące działalność społecznie użyteczną i definiowane jako organizacje pożytku publicznego działają jako (CC22 – *Choosing and Preparing...*, 2008):

- stowarzyszenia – organizacje niemające osobowości prawnej, utworzone w wyniku porozumienia członków i działające na podstawie statutu regulującego zarządzanie stowarzyszeniem i obowiązki członkowskie. W związku z powyższym tego typu organizacje nie mogą zaciągać zobowiązań ani być stroną w sporach sądowych. Tego typu organizacja nie ma większej swobody działalności, jednakże tak jak pozostałe organizacje pożytku publicznego, w przypadku realizacji działań społecznie użytecznych musi zostać zarejestrowana przez Komisję Pożytku Publicznego (Charity Commission) i składać roczne sprawozdania z działalności do KPP (ChC);

- fundusze (także powiernicze) – z ich działalnością są związane trzy strony: fundator (donator), zarząd fundacji oraz beneficjenci, którzy zgodnie z wolą fundatora lub statutem organizacji otrzymują pomoc, korzyści finansowe ze środków pozostających w dyspozycji fundacji. Fundacja w Anglii i Walii nie ma osobowości prawnej, tak jak stowarzyszenia, i również podlega jako organizacja działająca dla dobra publicznego regulacjom Komisji Pożytku Publicznego. W prawie angielskim nie istnieje, w przeciwieństwie do prawa polskiego, forma organizacyjno-prawna określana jako fundacja. Wprawdzie niektóre organizacje pożytku publicznego w Wielkiej Brytanii używają w nazwie słowa fundacja, jednakże nie ma ono żadnego znaczenia prawnego;

- spółki z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji. Sp. z o.o. do wysokości gwarancji (ang. *company limited by guarantee*) jest to forma organizacyjno-prawna, w której wspólnicy ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania spółki tylko do wysokości określonej zadeklarowanej sumy gwarancyjnej. Spółka z o.o. do wysokości gwarancji posiada osobowość prawną. Przyjęta forma organizacyjno-prawna nie pozwala jednostce na podział zysków wśród wspólników (gwarantów) i jednocześnie zabezpiecza założycieli i członków organizacji przed ryzykiem związanym z działalnością. Jest to forma prawna wykorzystywana głównie przez organizacje pożytku publicznego;

- korporacje działające dla dobra publicznego.

W Polsce według stanu na pierwszy kwartał 2008 r. w rejestrze REGON było zarejestrowanych 58 237 stowarzyszeń i 9106 fundacji działających jako organizacje pożytku publicznego, przy czym 27,5% organizacji należy do różnego rodzaju branżowych, regionalnych lub ogólnokrajowych federacji, porozumień i związków. W Krajowym Rejestrze Sądowym jest zarejestrowanych także kilka spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółdzielni

prowadzących działalność dla dobra publicznego, a także organizacje nieposiadające osobowości prawnej, jak kluby sportowe, stowarzyszenia zwykłe (Gumkowska, Herbst, 2008, s. 4).

Organizacje pożytku publicznego działają zarówno jako stowarzyszenia posiadające osobowość prawną, jak i stowarzyszenia nieposiadające osobowości prawnej i niepodlegające wpisowi do Krajowego Rejestru Sądowego, jeżeli nie starają się o status organizacji pożytku publicznego.

Zgodnie z obowiązującą ustawą o pożytku publicznym, tego typu działalność, korzystając z przywilejów organizacji pożytku publicznego, mogą prowadzić także inne jednostki, oprócz stowarzyszeń i fundacji, czyli spółdzielnie oraz spółki kapitałowe pod warunkiem, że celem tej działalności nie jest zysk, a w szczególności uzyskiwana nadwyżka nie jest przeznaczana na wypłaty dla członków, założycieli i wspólników. Nowelizacja ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie zakłada, że status organizacji pożytku publicznego uzyska wyłącznie organizacja prowadząca nieprzerwanie podobną działalność przez co najmniej 2 lata (art. 22, pkt 1, DzU, nr 96, poz. 873). Nowelizacja ustawy stanowi także, iż członkowie organu zarządzającego, organu kontroli lub nadzoru organizacji pożytku publicznego będą ponosić odpowiedzialność za szkody wyrządzone działaniem niezgodnym z prawem lub statutem. Ponadto status organizacji pożytku publicznego będą mogły uzyskiwać jedynie organizacje, które posiadają utworzony organ nadzorczy, w skład którego nie wchodzi członkowie zarządu ani osoby spokrewnione lub spowinowacane z członkami zarządu (art. 20, ust. 1, pkt. 4, DzU, nr 96, poz. 873). Konieczność utworzenia dodatkowego organu nadzorczego niewątpliwie wpłynie na wzrost kosztów administracyjnych jednostki, zmniejszając tym samym korzyść finansową, jaką mogłoby uzyskać społeczeństwo w wyniku prowadzonej przez nią działalności. Nie wiadomo jednakże, na ile utworzenie takiego organu wpłynie rzeczywiście na wzrost wiarygodności danych finansowych sporządzanych przez organizacje pożytku publicznego oraz gospodarność przekazywanych przez donatorów środków finansowych. Ponadto wzrost kosztów utrzymania organów nadzorczych może być wyższy od oszczędności uzyskanych w wyniku spadku nadużyć finansowych w tego typu organizacjach. Dotychczas nie zostały podane do publicznej wiadomości dane na temat wyników kontroli prowadzonych w organizacjach pożytku publicznego. W związku z powyższym, jeżeli potencjalni donatorzy nie są świadomi skali ryzyka (jeżeli w ogóle można mówić o ryzyku w sytuacji, kiedy dawca kapitału nie oczekuje zwrotu z „inwestycji”), trudno jest odpowiedzieć na pytanie, jakie koszty agencji (koszty wynikające z różnic interesów dwóch stron kontraktu) obowiązek posiadania przez organizacje pożytku publicznego organów nadzorczych ma redukować.

5. Regulacje prawne rachunkowości i sprawozdawczości finansowej organizacji pożytku publicznego

Organizacje pożytku publicznego w większym stopniu niż inne jednostki wykorzystują zaufanie publiczne. W związku z tym składanie sprawozdań z wyników działalności, z efektywności wydatkowania środków powierzonych przez darczyńców, z intensywności i kierunków wykorzystania zaufania społeczeństwa powinno być obowiązkiem organizacji pożytku publicznego. W wielu krajach sprawozdawczość finansowa organizacji pożytku publicznego jest regulowana prawnie, jednakże zakres tych regulacji, a także podporządkowanie się tym regulacjom i adekwatność wymogów prawnych do możliwości i specyfiki działalności tych organizacji są różne.

Najczęściej organizacje pożytku publicznego podlegają tym samym regulacjom prawnym w zakresie sprawozdawczości finansowej, co jednostki prowadzące działalność gospodarczą. Problem, który jest zgłaszany przez środowisko założycieli organizacji działających dla dobra publicznego, to brak adekwatności przepisów rachunkowości do specyfiki działalności tych organizacji. Odmienność źródeł finansowania, a także celów działalności powodują, że zakres informacji, które powinny być ujęte w sprawozdaniu finansowym organizacji pożytku publicznego z punktu widzenia użytkownika sprawozdania powinien być inny niż w przypadku przedsiębiorstw.

W Anglii i Walii kontrolę nad działalnością organizacji filantropijnych oraz ich sprawozdawczością finansową sprawuje Komisja Pożytku Publicznego¹.

Komisja została utworzona 1853 r. w odpowiedzi na kontrolę jednostek działających na rzecz edukacji klasy robotniczej przez Henry'ego Broughama, który postanowił zbadać przyczyny marnotrawstwa pieniędzy obracanych przez organizacje charytatywne. Komisja przez niego utworzona, po blisko 20 latach śledztwa, zarekomendowała utworzenie krajowego organu nadzorującego działalność tego typu instytucji, którego działalność pomogłaby w bardziej efektywnej dystrybucji środków publicznych przeznaczanych na działalność filantropijną. Jednakże badania prowadzone na zlecenie brytyjskiego rządu, w wyniku obserwacji ciągłego wzrostu środków alokowanych w organizacjach pożytku publicznego, wykazały bardzo niski poziom nadzoru Komisji nad tego typu organizacjami (Komisja nie posiadała nawet pełnego spisu organizacji pożytku publicznego). W odpowiedzi na wyniki tych badań w 1992 r. została opracowana i wdrożona w życie pierwsza ustawa o działalności pożytku publicznego (*Charities Act*), umacniająca rolę Komisji jako organu nadzorującego działalność organizacji pożytku publicznego.

¹ Zwana dalej Komisją.

Rejestracji w Komisji podlegają tylko te jednostki, których przychód przekracza 5 tys. funtów. Według danych z kwietnia 2009 r., w rejestrze Komisji znajdowało się 190 tys. jednostek (*Charity Reporting...*, 2004, s. 2). Tylko zarejestrowane organizacje pożytku publicznego, których roczny przychód przekracza 10 tys. funtów, muszą składać roczne sprawozdania finansowe do Komisji. Komisja ma możliwość interwencji, jeżeli zostaną zidentyfikowane nieprawidłowości w działaniu organizacji pożytku publicznego w wyniku kontroli sprawozdań lub otrzymania informacji z innych źródeł.

Istotnym aktem prawnym dla organizacji prowadzących działalność filantropijną w Anglii i Walii jest ustawa o działalności pożytku publicznego z 2006 r., regulująca działalność tych jednostek, zadania i uprawnienia organów kontrolnych oraz zasady badania sprawozdań finansowych.

Zakres rachunkowości organizacji działającej dla dobra publicznego zależy od następujących czynników:

- forma organizacyjno-prawna (czy organizacja ma status przedsiębiorcy);
- wielkość przychodów za ostatni rok;
- wartość aktywów;
- czy organizację obowiązuje rejestracja przez Komisję.

Biorąc pod uwagę powyższe informacje, jednostka powinna ustalić:

- zasadę ewidencji zdarzeń gospodarczych;
- informacje niezbędne do ujawnienia w sprawozdaniu rocznym;
- czy sprawozdania podlegają kontroli zewnętrznej, audytowi;
- jakich dodatkowych informacji wymaga Komisja.

Sprawozdania finansowe wraz z dodatkowymi wymaganymi informacjami muszą zostać przedłożone Komisji w ciągu 10 miesięcy od dnia bilansowego.

Księgowość jednostek pożytku publicznego w Anglii oraz Walii może być prowadzona albo zgodnie z zasadą kasową, albo memoriałową, w zależności od wielkości przychodów organizacji. Granica ta wynosi 250 tys. £, poniżej której jednostki mogą stosować zasadę kasową, jednakże wraz z informacją o nadwyżce wpływów nad wydatkami organizacje te muszą prowadzić rejestr zobowiązań i posiadanych aktywów. Jednostki stosujące zasadę memoriałową muszą przestrzegać zasad wyznaczonych w akcie prawnym dotyczącym rachunkowości organizacji pożytku publicznego – SORP (*Statement on Recommended Practice-Accounting and Reporting by Charities*).

SORP z 2005 r. jest aktem prawnym uzupełniającym regulacje rachunkowości jednostek pożytku publicznego działających na terenie Anglii i Walii. Pierwsze standardy zostały opracowane w 1988 r., aczkolwiek zgodnie z badaniami prowadzonymi w kolejnych latach (A s h f o r d w 1991 r., G a m b l i n g i in. w 1990 r. i w J o n e s 1992 r.), okazało się, że SORP był ignorowany przez większość tych organizacji, zaś część o nim nawet nie słyszała (C o n n o l l y, H y n d m a n, 2000, s. 4–5).

Organizacje pożytku publicznego w Anglii i Walii są prawnie zobowiązane do składania następujących sprawozdań do Komisji (*Charity Reporting...*, 2004, s. 11):

- roczny formularz aktualizacyjny. Pomimo że nie wszystkie organizacje pożytku publicznego mają obowiązek składania rocznych sprawozdań finansowych, wszystkie tego typu jednostki muszą wypełniać coroczny formularz identyfikacyjny, wymagający podania najistotniejszych danych (w tym finansowych) w celu aktualizacji bazy danych i utrzymania kontroli Komisji nad działalnością tego typu jednostek. Brak sprawozdania jest podstawą do wykreślenia jednostki z rejestru²;

- sprawozdanie z działalności;
- sprawozdanie finansowe;
- sprawozdanie z audytu dla jednostek, dla których badanie sprawozdań finansowych jest wymagane przez ustawę o pożytku publicznym z 2006 r. (*Charities Act 2006*). Audyt musi być przeprowadzony zgodnie ze standardami określonymi przez Radę ds. Audytu (Auditing Practices Board).

Organizacje pożytku publicznego działające w ramach jednej grupy organizacyjnej sporządzają także sprawozdanie skonsolidowane, które jest składane do Komisji przez jednostkę dominującą.

Jednostki zaliczane do organizacji pożytku publicznego, które mają obowiązek stosowania zasady memoriałowej, czyli organizacje osiągające przychody wyższe niż 250 tys. £, muszą sporządzać sprawozdanie finansowe obejmujące bilans, sprawozdanie z działalności finansowej (SoFA) oraz noty dodatkowe. Wszystkie informacje muszą być przedstawione zgodnie z zasadą *true and fair view*. Pozostałe organizacje, których przychody są niższe niż 250 tys. £, sporządzają sprawozdanie z wpływów i wydatków oraz stanu aktywów i zobowiązań.

Istnieje przekonanie, że sprawozdania finansowe sporządzane przez organizacje pożytku publicznego mają szczególne znaczenie. Jednostka ma możliwość pokazania w sprawozdaniu swoich osiągnięć, sukcesów, wykorzystywanych sposobów pokonywania trudności i stawiania czoła wyzwaniom. Informacje finansowe oraz niefinansowe udostępniane przez organizacje pożytku publicznego powinny zaspokajać potrzeby informacyjne zarówno donatorów, założycieli, jak i reszty społeczeństwa. Ważna jest zawartość sprawozdania finansowego, a nie jego długość – informacje w nim zawarte powinny być istotne i zaprezentowane w czytelny sposób. Zgodnie z wynikami badań prowadzonych

² Jest to przykład rozwiązania problemu aktualności danych, który ma miejsce w Polsce. Istnieje przekonanie, że zarówno w polskim Krajowym Rejestrze Sądowym, jak i w bazie organizacji pożytku publicznego jest zarejestrowanych wiele jednostek nieprowadzących działalności od długiego czasu. Hipotezę tę może potwierdzać zarówno fakt niezamieszczenia przez wiele tego typu organizacji sprawozdań finansowych (wymaganych prawem) na stronie www.bopp.gov.pl, jak i brak informacji na ich temat w dostępnych kanałach informacyjnych.

przez Komisję w 2004 r., najistotniejszą informacją dla użytkowników sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego jest wysokość ponoszonych kosztów na realizację szczegółowych celów statutowych organizacji, a także dane na temat wpływu działań danej organizacji na społeczeństwo. Najmniej istotnymi informacjami są źródła i rodzaje przychodów, a także struktura organizacyjna i dane na temat członów zarządu i innych decydentów (*RS8 – Transparency and Accountability...*, 2004, s. 6).

Badanie sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego w Anglii i Walii ma na celu zapewnienie użytkowników o rzetelności i wiarygodności przedstawionych w nim danych. W ustawie z 2006 r. (*Charities Act 2006*) zasady badań sprawozdań jednostek pożytku publicznego zostały ujednoczone dla każdej formy organizacyjno-prawnej tego typu podmiotu. Organizacja pożytku publicznego będzie musiała poddać swoje sprawozdanie finansowe badaniu zewnętrznego audytora, jeżeli w roku bieżącym osiągnęła zysk brutto wyższy niż 500 tys. £ lub wartość jej aktywów jest wyższa niż 3,28 mln £, podczas gdy zysk brutto wynosi ponad 250 tys. £.

Podstawowym aktem prawnym regulującym prowadzenie rachunkowości organizacji pozarządowych w Polsce jest *Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r.* (DzU, nr 137, poz. 1539). Dodatkowo, działalność organizacji pozarządowych prowadzących jedynie działalność statutową reguluje *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej* (DzU, nr 137, poz. 1539). Można w nim znaleźć wskazania do uproszczeń zasad ogólnych sporządzania sprawozdań finansowych przez organizacje pozarządowe. Obok przedstawienia uproszczonego wzoru sprawozdania finansowego przeznaczonego dla jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej, minister finansów podkreśla konieczność sporządzania rocznego sprawozdania finansowego na dzień kończący rok obrotowy oraz na każdy inny dzień bilansowy w oparciu o zapisy ksiąg rachunkowych.

Organizacja pożytku publicznego ma obowiązek przekazywania sprawozdań merytorycznych i finansowych ministrowi pracy i polityki społecznej w terminie trzech miesięcy od końca roku obrotowego przyjętego przez organizację w polityce rachunkowości. Organizacje pożytku publicznego, które nie prowadzą działalności gospodarczej, powinny ogłaszać sprawozdania finansowe na oficjalnych stronach internetowych Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej w części tematycznej „Organizacje pozarządowe”.

Sprawozdanie merytoryczne jest sprawozdaniem z prowadzonej działalności, obejmującym także dane finansowe, takie jak (DzU, 2001, nr 50, poz. 529):

– informacje na temat wysokości uzyskanych przychodów, z wyodrębnieniem ich źródeł;

- informacje o poniesionych kosztach na poszczególne rodzaje działalności;
- wielkości pożyczek pieniężnych udzielonych przez fundację, z podziałem według ich wysokości, ze wskazaniem pożyczkobiorców i warunków przyznania pożyczek oraz z podaniem podstawy statutowej udzielania takich pożyczek;
- wysokości kwot ulokowanych na rachunkach bankowych ze wskazaniem banku;
- wartość nabytych obligacji oraz wielkości objętych udziałów lub nabytych akcji w spółkach prawa handlowego ze wskazaniem tych spółek;
- wartości nabytych nieruchomości, ich przeznaczenie oraz wysokość kwot wydatkowanych na to nabycie;
- ceny nabytych pozostałych środków trwałych;
- wartość aktywów i zobowiązań fundacji ujętych we właściwych sprawozdaniach finansowych sporządzanych dla celów statystycznych.

Oprócz sprawozdania merytorycznego, organizacje pozarządowe muszą przedstawiać sprawozdanie finansowe z prowadzonej działalności, które obejmuje: rachunek zysków i strat, bilans oraz informację dodatkową. Niektóre jednostki, które spełniają warunki określone w art. 64, pkt 4 ustawy o rachunkowości, muszą poddawać swoje sprawozdanie finansowe badaniu przez biegłego rewidenta. Natomiast sprawozdanie finansowe jednostki podlegające corocznemu badaniu przez biegłego rewidenta obejmuje także zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych. Jeżeli organizacja ngo (*non-governmental*) prowadzi działalność gospodarczą spełniającą co najmniej dwa spośród trzech wymienionych w art. 64, ust. 1, pkt 4 ustawy o rachunkowości warunków, spoczywa na niej obowiązek ogłaszania sprawozdania finansowego w „Monitorze Polskim B” oraz mają zastosowanie przepisy § 2, ust. 1, pkt 1 *Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 3 października 2001 r. w sprawie wysokości opłat za ogłaszanie obwieszczeń i ogłoszeń w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski B”*. Pozostałe organizacje publikują swoje sprawozdania na oficjalnych stronach internetowych Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej w części tematycznej „Organizacje pozarządowe”. Ponadto, nawet jeżeli jednostka nie prowadzi działalności gospodarczej, a spełnia wszystkie poniższe warunki:

- realizuje zadania publiczne zlecone jako powierzone do wykonania lub do wspierania zadania publicznego;
 - otrzymała w danym roku budżetowym łączną kwotę na realizację zleconych zadań publicznych w kwocie co najmniej 50 tys. zł;
 - przychody organizacji w roku obrotowym osiągnęły co najmniej 3 mln zł;
- musi poddawać swoje sprawozdanie finansowe badaniu przez biegłego rewidenta, zgodnie z rozporządzeniem ministra finansów z dnia 23 grudnia 2004 r.

Jeżeli jednostka nie prowadzi działalności gospodarczej, powinna sporządzić rachunek zysków i strat oraz bilans według wzoru sprawozdań finanso-

wych stanowiących załącznik do wymienionego rozporządzenia. Rozpoczęcie działalności gospodarczej obliguje taką organizację do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości odnoszących się do jednostek prowadzących działalność gospodarczą. Zgodnie z ustawą o rachunkowości, jednostka spełniająca warunki zawarte w art. 50, pkt 1, może sporządzać sprawozdanie finansowe w formie uproszczonej, wykazując w bilansie tylko pozycje oznaczone literami i cyframi rzymskimi. Ponadto organizacja pożytku publicznego, nawet jeżeli prowadzi działalność gospodarczą, powinna zapewnić rozróżnienie w rachunku wyników działalności statutowej i działalności gospodarczej. W art. 23, pkt 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie zawarto sformułowanie, że organizacja pożytku publicznego sporządza i ogłasza roczne sprawozdanie finansowe także wówczas, gdy obowiązek jego sporządzenia oraz ogłoszenia nie wynika z przepisów o rachunkowości.

W innych krajach, np. Nowej Zelandii oraz Australii, organizacje pożytku publicznego podlegają tym samym regulacjom rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, co organizacje gospodarcze, aczkolwiek założeniem jest, aby organizacje pożytku publicznego, zwłaszcza duże jednostki, przyjmowały Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Nowa Zelandia ma małe doświadczenie w zakresie działalności filantropijnej w porównaniu z Wielką Brytanią. Dopiero od 1840 r. kolonizatorzy brytyjscy zaczęli rozpowszechniać w Nowej Zelandii działalność filantropijną. Ich zaangażowanie spowodowało gwałtowny rozwój tych organizacji i w 1884 r. w Nowej Zelandii było już 281 stowarzyszeń filantropijnych skupiających 21 tys. członków (Cordery, Baskerville, 2007, s. 15). Wyniki badań ujawnione w raporcie Newberry ujawniły, że jakość sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego jest zła. Wśród 29 sprawozdań finansowych zidentyfikowano więcej niż połowę, w których stwierdzono podstawowe błędy, zaś w 1/3 badanych sprawozdań rozpoznano istotne błędy wskazujące na konieczność odrzucenia takiego sprawozdania. Raport ten wskazywał na konieczność wprowadzenia odrębnych regulacji prawnych dla organizacji pożytku publicznego, jednakże nadal istnieje luka prawna w Nowej Zelandii w tym zakresie.

6. Teoria agencji w organizacjach pożytku publicznego: wpływ sprawozdawczości finansowej na koszty agencji i ich determinanty

Teoria agencji była wykorzystywana do wyjaśniania zależności pomiędzy interesami decydentów i agentów (menedżerów) korporacji. Według M. C. Jena i W. H. Mecklinga (1976) związek agencji powstaje, kiedy dwie

strony zawierają ze sobą kontrakt, na mocy którego jedna strona (pryncypał) zleca drugiej stronie (agentowi) do wykonania usługi na rzecz, korzyść pryncypała. W ramach kontraktu następuje delegacja uprawnień i odpowiedzialności decyzyjnej na agenta. W tej sytuacji zarówno agent, jak i pryncypał będą działać zgodnie z teorią maksymalizacji użyteczności i w związku z tym nie ma żadnej gwarancji, że agent zawsze będzie podejmował decyzje zgodne z wolą i interesami pryncypała (Hodgson, Tarcza, 2006). Koszty agencji można wyrazić jako ekwiwalent redukcji korzyści pryncypała z tytułu zawarcia kontaktu, wynikającej z różnicy interesów dwóch stron kontraktu. Różnica interesów powoduje konieczność poniesienia dodatkowych nakładów na zmniejszenie niepewności i ryzyka pryncypała związanego z jakością i efektami pracy agenta. Jensen i Meckling wyróżnili trzy podstawowe grupy kosztów agencji:

- koszty monitorowania i kontrolowania postępowania agenta przez mocodawcę związane z audytem i nadzorem dokonań agenta;
- koszty związane wynikające z konieczności sporządzania raportów, sprawozdań na rzecz pryncypała przez menadżerów kosztem działań przynoszących wartość dodaną;
- stratę rezydualną, która jest efektem rozbieżności interesów agenta (menadżera) i pryncypała, której nie można zniwelować i która pojawi się bez względu na wysokość ponoszonych kosztów monitorowania i sprawozdawczości.

Jednakże w ostatnich latach zaczęły pojawiać się publikacje, w których powyższy problem zaczął być rozpatrywany także pod kątem organizacji pożytku publicznego w aspekcie teorii interesariuszy (Palmer, Vinten, 1998). Interesariuszami dla organizacji pożytku publicznego są przede wszystkim darczyńcy, media oraz agencje rządowe, które w największym stopniu są zainteresowane wynikami działalności tych organizacji, w tym także finansowymi. Agencje rządowe mogą być rozpatrywane jako decydenci ustalający warunki zwolnień podatkowych i innych korzyści finansowych dla organizacji pożytku publicznego, ale także jako agenci większej organizacji, czyli społeczeństwa lub wyborców oczekujących od rządzących poprawy życia, gospodarki oraz środowiska.

Nie wszyscy donatorzy oferują wsparcie finansowe bezwarunkowo i bezimiennie. Niektórzy postępują jak inwestorzy, traktując darowiznę jak nakład finansowy na rozwój działalności firmy. Poprzez darowiznę dla organizacji charytatywnej lub innej organizacji działającej dla dobra publicznego przedsiębiorcy mogą uzyskiwać czasami wymierne korzyści. Sponsoring lub ujawnienie informacji na temat wspieranych organizacji charytatywnych wzmacnia pozycję rynkową organizacji, jej reputację i – jak jest to powszechnie uważane przez przedsiębiorców – odpowiedzialność społeczną firmy w oczach klientów i kontrahentów, co może pozytywnie przełożyć się na jej wyniki finansowe. Podejście

to jest zgodne z koncepcją maksymalizacji korzyści i minimalizacji kosztów, zgodnie z którą ludzie decydują się na pomoc innym najczęściej wówczas, kiedy to działanie wiąże się z przyjemnością lub innymi korzyściami dla dającego, np. wzrostem samooceny, oceny w oczach innych, korzyściami finansowymi lub władzą.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, nie tylko agencje rządowe mogą występować w roli organu nadzorującego, ale także inne strony kontraktu, jaki zarządzający daną organizacją oraz dawcy kapitału i inni interesariusze ze sobą zawierają.

Koszty agencji powstają, kiedy zarządzający i właściciele lub organ nadzorczy mają inne cele (Fama, 1980; Jensen, Meckling, 1976). Problem ten nasila się, jeżeli z punktu widzenia menadżerów ich wynagrodzenie nie jest satysfakcjonujące lub praca w firmie nie zaspokaja ich oczekiwań. Wówczas mogą, także niezupełnie świadomie, ale zgodnie z teorią sprawiedliwości społecznej, działać na szkodę właścicieli lub firmy, zawyżając koszty, nieefektywnie wykorzystując zasoby itp. Ograniczanie wynagrodzenia menadżerów i pracowników administracyjnych w organizacjach pożytku publicznego (co ma miejsce w Polsce) z jednej strony ukierunkowuje działalność wszystkich członków organizacji na działalność nie dla zysku. Pozwala to dokonać selekcji wśród chętnych do prowadzenia tego typu działalności i wyłonić tych z prawdziwymi pobudkami altruistycznymi i społecznymi. Jednakże z drugiej strony ograniczanie wynagrodzeń przyczynia się do tworzenia się atmosfery niezadowolonia i poczucia niesprawiedliwości, co może skłaniać niektórych pracowników lub zarządzających do nadużyć, zwłaszcza jeżeli przychody niektórych organizacji są liczone w milionach euro.

Nie zawsze cele donatora są zgodne z celami zarządzających i pracowników takich organizacji. Darczyńca ofiaruje środki finansowe oczekując, że zostaną one przekazane końcowemu odbiorcy. Agent (pracownik, menadżer) pośrednicząc w tej transakcji, będzie posługiwał się własnym kodeksem etycznym, a wynik jego działań będzie zależał od stopnia altruizmu i samolubstwa menadżera. Ryzykiem w tej transakcji jest brak umowy, za której niewypełnienie menadżer mógłby odpowiadać. Donator nie ma możliwości zweryfikowania, czy jego środki finansowe zostały wykorzystane zgodnie z jego oczekiwaniami. Co więcej, menadżer może nie znać do końca wymagań donatora odnośnie do przekazywanej darowizny. Menadżer może uznać, że przekazanie 80% środków finansowych beneficjentowi, po odjęciu 20% na pokrycie kosztów administracyjnych (w tym wynagrodzenia menadżera), jest wystarczające. Niestety, powyższy cel może być niespójny z oczekiwaniami donatora. Czy jakość na poziomie 80% jest wynikiem oczekiwanym przez wszystkie strony transakcji? Brak sprawozdań finansowych uniemożliwia uzyskanie informacji na temat struktury wydatków, zaś brak kontroli zewnętrznej i wewnętrznej – uznanie danych finansowych za wiarygodne.

Kontrola działalności pożytku publicznego przez organizacje rządowe praktycznie nie istnieje. Kontrakt pomiędzy agentem (założycielami organizacji) a pryncypałem (państwem, donatorami) ma charakter nieformalny. Istnieje założenie, że organizacja podejmująca działalność społecznie użyteczną będzie ją realizować i będzie przedkładać dobro innym nad własne interesy, co jest zgodne z oczekiwaniami organizacji rządowych i donatorów. Uzyskanie informacji (w tym finansowych) przez indywidualnych darczyńców jest trudne do wyegzekwowania, gdyż tego typu obowiązki i konsekwencje ich nieprzestrzegania nie są regulowane prawnie. Brakuje silnego nadzoru nad tego typu instytucjami i w związku z powyższym mogłoby się wydawać, że jedyną drogą zmniejszenia kosztów rezydualnych jest nałożenie na organizacje pożytku publicznego obowiązku sprawozdawczości i przekazywania tych sprawozdań organizacjom rządowym. Jednakże rozpatrując relację: organizacje rządowe a organizacje pożytku publicznego, należy zwrócić uwagę, że koszty monitorowania (audytu) ponoszone są przez agenta, który z racji osiągnięcia lepszych wyników działalności nie osiąga dodatkowych korzyści, jak to może mieć miejsce w korporacjach.

Badania prowadzone przez firmę Grant Thornton w USA wskazują jednak, że nadzór korporacyjny jest już stosowany przez część największych amerykańskich organizacji nie działających dla zysku, a tym samym potwierdzają konieczność kontroli działań realizowanych przez zarządzających organizacjami pożytku publicznego oraz pracowników tych instytucji. Najważniejszymi wnioskami z badań były:

- w 84% badanych organizacji nie działających dla zysku został utworzony komitet audytu;
- pomimo iż, według zaleceń *Sarbanes-Oxley Act*, członkowie komitetu audytu powinni spotykać się z zewnętrznymi audytorami przynajmniej dwa razy w roku, w organizacjach *not-for-profit* do takich spotkań dochodziło raz w roku lub wcale;
- ponad połowa badanych jednostek dokonała zmian w ostatnich latach w zakresie nadzoru korporacyjnego, głównie w wyniku zmiany prawa oraz możliwych działań ze strony lokalnych lub stanowych jednostek rządowych (Zietlow i in., 2007, s. 86).

Jednocześnie inne badania (Jurkiewicz, 2000, s. 101–123) wskazały na konflikt interesów pomiędzy zarządzającymi organizacjami nie działającymi dla zysku i pracownikami. 59% ankietowanych przedstawicieli kadry zarządzającej tych organizacji przyznało, że wie o nieetycznych zachowaniach pracowników i współpracowników, ale nie jest w stanie ich wyeliminować. Jako najistotniejsze niepożądane działania zostały wymienione:

- naruszenia prywatności/danych osobistych klientów/beneficjentów;
- dyskryminacja;

- nepotyzm;
- preferencyjne traktowanie członków zarządu;
- okłamywanie klientów.

Głównym problemem uniemożliwiającym eliminację tych zachowań było powiązanie ich z innymi członkami kadry zarządzającej, co oznacza, że podobne zachowania były niepożądane przez menadżerów tylko wówczas, kiedy były popełniane przez innych pracowników organizacji.

Natomiast badania prowadzone przez Maryland Association of Nonprofit Organizations (*Protecting the Trust...*, 2002, s. 12–18) wskazały na przepisy prawne, których ustanowienie mogłoby zwiększyć zaufanie interesariuszy (donatorów, przedstawicieli organizacji rządowych) do zarządzających organizacjami *not-for-profit* i tym samym wpłynąć na wzrost wiarygodności danych finansowych prezentowanych w sprawozdaniach tych jednostek. Tymi przepisami były przepisy prawne:

- wymagające od organizacji pożytku publicznego oceny realizowanych działań w odniesieniu do misji organizacji;
- narzucające tym organizacjom konieczność przeprowadzenia audytu co-roczenie;
- według których tego typu organizacje powinny opracowywać politykę konfliktu interesów;
- z których wynikałby obowiązek wprowadzenia ograniczeń wydatków administracyjnych i na zbiórkę funduszy;
- nakazujące tym organizacjom publikowanie i rozprowadzanie informacji finansowych.

O ile wprowadzenie obowiązków sprawozdawczych może zmniejszyć niepewność dawców kapitału i innych interesariuszy w zakresie wiarygodności danych finansowych prezentowanych przez organizacje pożytku publicznego, o tyle nierozwiązany problemem, w aspekcie teorii agencji, wciąż pozostają decyzje wewnętrzne i zachowania nieetyczne pracowników tych organizacji.

Reasumując, podnoszenie kosztów sprawozdawczości może prowadzić jedynie do zmniejszenia marnotrawstwa środków publicznych przy jednoczesnym wzroście kosztów administracyjnych tych organizacji. Sprawozdawczość finansowa powinna być efektem końcowym procesu rachunkowości, obejmującym gromadzenie danych, przetwarzanie danych i ich prezentację. Realizację tego procesu umożliwia współlistnienie dwóch systemów rachunkowości: zarządczej i finansowej. Brak rachunku kosztów lub innych instrumentów rachunkowości zarządczej (w tym karty wyników) wprowadza wątpliwości co do wiarygodności prezentowanych danych w sprawozdaniu finansowym, np. podziału ponoszonych kosztów na koszty administracyjne, koszty działalności statutowej odpłatnej, nieodpłatnej i działalności gospodarczej. W Polsce prawo obliuguje organizacje pożytku publicznego jedynie do sporządzania sprawozdań

finansowych, prowadzenia ewidencji umożliwiającej ich sporządzenie, natomiast zasady kalkulacji kosztów i ich kontroli pozostawia do ustalenia zarządzającym.

Przy rozważaniu istotności sprawozdawczości finansowej organizacji pożytku publicznego dla minimalizacji kosztów agencji pojawiają się kolejne pytania, na które obecnie (jeszcze) nie ma odpowiedzi.

Dodatkowych badań empirycznych wymaga poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, czy organizacje pożytku publicznego, które nie publikują swoich sprawozdań, tak jak obliguje ich do tego ustawa; które nie podlegają obowiązkowi badania sprawozdań finansowych i nie prowadzą działalności gospodarczej, przedstawiają prawdziwe dane finansowe. Nie wiadomo także, jaki jest odpowiedni zakres sprawozdań finansowych, które powinny sporządzać organizacje pożytku publicznego w Polsce, aby korzyści (wzrost efektywności wykorzystania otrzymanych środków) nie były niższe od kosztów sporządzania tych sprawozdań oraz czy informacje przez nie prezentowane są wykorzystywane przez odbiorców. Odpowiedzi na powyższe pytania mogą zostać uzyskane w wyniku badań empirycznych nad daną tematyką, rozpoczętych i kontynuowanych obecnie przez autorkę.

7. Zakończenie

Organizacje pożytku publicznego odgrywają znaczącą rolę we wspieraniu dobrobytu społeczeństwa, a także w eliminowaniu negatywnych skutków tego rozwoju gospodarczego dla środowiska, zdrowia i życia ludzi. Wykorzystując społeczne zaufanie, zobowiązując się do wykorzystania powierzonych środków przez osoby fizyczne lub prawne, jednostki te powinny udostępniać interesariuszom właściwe, zgodne z zasadą *true and fair view* informacje finansowe i niefinansowe. Określenia: właściwe informacje, niezbędne informacje, różnią się w zależności od kraju. Regulacje prawne w Polsce i Anglii inaczej traktują zagadnienie sprawozdawczości finansowej organizacji działających dla dobra publicznego. Polskie organizacje pożytku publicznego muszą prowadzić księgowość zgodnie z zasadami rachunkowości i sporządzać sprawozdania finansowe według wzoru określonego dla organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej w rozporządzeniu ministra finansów. Problem, jaki należy zasygnalizować, to niewłaściwe podejście do sprawozdawczości samych organizacji. Sprawozdawczość finansowa jest uważana za kolejny obowiązek prawny ustalony przez ustawodawcę utrudniający realizację zamierzonych celów, podnoszący koszty działalności w wyniku realizacji zbędnych działań. Dowodem powyższej hipotezy jest nieterminowość składanych sprawozdań

finansowych, ich niska jakość (Waniak-Michalak, 2009) oraz niechęć do udzielania informacji finansowych przez organizacje pożytku publicznego osobom zainteresowanym.

Brak ujednoczenia zasad sprawozdawczości finansowej organizacji pożytku publicznego w skali międzynarodowej, a nawet brak dążeń ku takiej harmonizacji (nawet w najdalszych planach IASB nie ma prac nad regulacjami rachunkowości tego typu organizacji) wskazuje, że specyfika ich działalności oraz wymagania użytkowników tych informacji są trudne do sprecyzowania. Ponieważ zakres działalności i celów tych jednostek jest bardzo szeroki oraz źródła przychodów są bardzo różne, trudno jest wyraźnie określić oczekiwania darczyńców odnośnie rodzaju i formy przekazywania informacji finansowych. Z drugiej strony, proces harmonizacji międzynarodowej sprawozdawczości finansowej ma na celu nie tylko zapewnienie porównywalności sprawozdań finansowych międzynarodowych organizacji. Istotna jest zasada, zgodnie z którą ramy konceptualne IASB powinny dotyczyć wszystkich organizacji sporządzających sprawozdania finansowe, bez względu na cel i zakres działalności.

Z badań Komisji Pożytku Publicznego w Anglii i Walii wynika, że najistotniejszymi informacjami dla społeczeństwa, donatorów są niefinansowe efekty działalności tych organizacji: liczba beneficjentów, efekty wpływu na społeczeństwo, środowisko. Czynniki mające wpływ na decyzje podejmowane przez inwestorów i kapitałodawców różnią się w zależności od poziomu doświadczenia, poziomu inwestycji oraz indywidualnych preferencji. Wyniki badań w zakresie zapotrzebowania użytkowników na informacje wskazują, że istnieje poziom ilości danych, przy którym zdolność podejmowania decyzji się zmniejsza (Snowball, 1979). Ponadto, jednostki preferują ograniczoną ilość informacji ze względu na trudności w zapamiętywaniu większej liczby danych i skłonność do przywiązywania wagi do wybranych pozycji finansowych (Hendriksen, Bredavan, 2002). Najbardziej popularnymi miernikami są wielkość zysku czy też przychodów lub wielkość zysku na akcję, co w przypadku organizacji pożytku publicznego nie ma znaczenia. Ponadto ludzie często opierają się na danych z lat poprzednich, miernikach, które rozumieją i liczbach, do których inni przywiązali dużą wagę. Można postawić tezę, że jeżeli dla dawców kapitału dla organizacji pożytku publicznego najistotniejsze są dane niefinansowe bądź tylko wybrane pozycje finansowe (np. koszty statutowe i przychody statutowe), to zmuszanie tych organizacji do sporządzania bardziej obszernych sprawozdań finansowych przyniesie niewielkie korzyści.

W Polsce, Nowej Zelandii, Australii system nadzoru tych organizacji jest jeszcze bardzo słabo rozwinięty, stąd też panuje powszechna opinia, że część organizacji pożytku publicznego działa fikcyjnie, wykorzystując otrzymane środki jedynie na pokrycie kosztów administracyjnych, w tym płac pracowników. Ograniczenie wysokości płac w tego typu organizacjach ma zapobiegać

malwersacjom, jednakże w celu zapewnienia rzeczywistej kontroli nad wydatkami tych organizacji konieczne byłoby stworzenie organu kontroli monitorującego wszystkie jednostki tego typu, tak jak ma to miejsce w Anglii. Sprawozdawczość finansowa tych jednostek, mimo że sprawozdania finansowe nie są czytane przez większość darczyńców³, powinna być kontrolowana i wymagana, aby wyniki działalności tych jednostek były prezentowane zgodnie z zasadą *true and fair view*. Regulacje prawne dotyczące sprawozdawczości finansowej powinny zostać tak sformułowane, aby jednostka czuła się zobligowana do wypełniania swoich celów statutowych, czyli działała dla dobra publicznego, aby zamiary były przekładane na działania i aby wyniki tych działań można było zmierzyć.

Literatura

- Baran W. (2006), *Jakość, pojemność i użyteczność informacji finansowej w świetle założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, www.e-finanse.com, nr 2.
- CC22 – *Choosing and Preparing a Governing Document* (2008), Charity Commission, <http://www.charity-commission.gov.uk/publications/cc22.asp>, 19.03.2010.
- Charity Reporting and Accounting* (2004), April, Charity Commission.
- Connolly C., Hyndman N. (2000), *Charity Accounting an Empirical of Recent Changes*, „British Accounting Review”, Vol. 32.
- Cordery C. J., Baskerville R. F. (2007), *Charity financial reporting regulation: A comparative study of the UK and New Zealand*, „Accounting History”, Vol. 12, No. 7.
- Crabbe V. (1994), *Understanding statute*, Cavendish Publishing, London.
- Fama, E. F. (1980), *Agency problems and the theory of the firm*, „Journal of Political Economy”, Vol. 88, issue 2.
- Gumkowska M., Herbst J. (2008), *Najważniejsze pytania – podstawowe fakty. Polski sektor pozarządowy 2008*, Stowarzyszenie Klon Jawor, Warszawa.
- Hendriksen E. A., Breda M. F. van (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hodgson G., Tarca H. (2006), *Accounting theory*, John Wiley&Sons, Australia.
- Hudson A. (2004), *New perspectives on property law, human rights and the home*, Cavendish Publishing, London.
- Jensen M. C., Meckling W. H. (1976), *Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structures*, „Journal of Financial Economics (JFE)”, Vol. 3, No. 4.
- Jones G. (1969), *History of the law charity 1532–1827 (Cambridge Studies in English Legal History)*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Jurkiewicz C. L. (2000), *The Trouble with Ethics: Results of a National Survey of Healthcare Executives*, HEC Forum, Vol. 12.
- O'Hagan B. (2001), *The History of UK Charity*, „PNNOnline on Monday”, August, 13.
- Palmer P., Vinten G. (1998), *Accounting, auditing and regulating charities – towards a theoretical underpinning*, „Managerial Accounting Journal”, Vol. 13, No. 5.

³ Zgodnie z badaniami brytyjskich uczonych.

- Posner E. A., Malani A. (2006), *The Case for For-Profit Charities*, University of Chicago Law & Economics, „Olin Working Paper”, No. 304, September.
- Protecting the Trust: Revisiting Public Attitudes About Charities in Maryland* (2002), Maryland Association of Nonprofit Organizations, http://www.marylandnonprofits.org/html/explore/documents/public_trust.pdf, 23.03.2010.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej* (2001), DzU, nr 137, poz. 1539.
- Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2001 r. w sprawie ramowego zakresu sprawozdania z działalności fundacji* (2001), DzU, nr 50, poz. 529.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 3 października 2001 r. w sprawie wysokości opłat za ogłaszanie obwieszczeń i ogłoszeń w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski B” z dnia 8 października 2001 r.* (2001), DzU, nr 114, poz. 1216.
- RS8 – Transparency and Accountability*, (2004), June, Charity Commission.
- Snowball D. (1979), *Information load and Accounting Reports: Too much or Just right?*, „Cost and Management”, May/June.
- Tax and Charities* (2005), government discussion document, June, <http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/index.php?catid=2>, 11.11.2009.
- Taxation Ruling 2000/11 Income tax: endorsement of income tax exempt charities* (2000), Australian Taxation Office.
- Taxation Ruling 2005/21* (2005), Australian Taxation Office, <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=TXR/TR200521/NAT/ATO/00001>, 12.11.2003.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r.* (1999), DzU, nr 137, poz. 1539, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* (2003), DzU, nr 96, poz. 873, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi* (2005), DzU, nr 183, poz. 1538, z późn. zm., art. 2, ust. 1, pkt 2, lit. c i d.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym* (2008), DzU, nr 3, poz. 11, z późn. zm.
- Waniak-Michalak H. (2009), *Przydatność informacyjna sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego*, [w:] T. Kiziułowicz (red.), *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, Difin, Warszawa.
- Zietlow J., Hankin J. A., Seidner A. (2007), *Financial Management for Nonprofit Organizations: Policies and Practices*, John Wiley & Sons, New Jersey.

Halina Waniak-Michalak

**LAW REGULATIONS OF ACTIVITY AND FINANCIAL REPORTING
OF CHARITY ORGANIZATIONS IN POLAND
AND OTHER COUNTRIES IN THE LIGHT OF AGENCY THEORY**

Charity organization is a type of not-for-profit organization, however special purpose of this organization is not only nonfinancial, but to act for other people's benefit or the whole environment. Capital companies prepare financial statements for their investors. Charity organization has not investors, but donors. Its revenues come from individuals, governmental institutions or private

organizations, that don't expect the return from their „investments” . The charity organization doesn't have to guarantee to reach the particular goal, but only the good intention. However, the donor can expect that his money will be used effectively, that chosen group of people will be supported. The problem appears, when the goals of managers or employees of the charity is different than the goal of the donor (entrepreneur, individual or governmental institution). The differences can influence and cause the agency cost. The aim of the paper is to find the answers some questions, among which the most important is: how the regulations of the financial reporting and financial control of the charities can change the agency costs and if the financial statement prepared by the charities is a significant document for the donors.