

Ewidencje księgowe w organizacjach pozarządowych

Niniejsza publikacja poświęcona będzie zaprezentowaniu różnych form prowadzenia księgowości w organizacjach pozarządowych. Istnieją dwie podstawowe formy prowadzenia ksiąg handlowych w organizacjach pozarządowych. Pierwsza forma to tzw. pełna księgowość¹. Drugi sposób to prowadzenie tzw. uproszczonej księgowości².

Sposoby prowadzenia ksiąg w organizacjach pozarządowych

Pierwszy ze sposobów jest zdecydowanie bardziej skomplikowany, wymaga większej wiedzy na temat prowadzenia księgowości, a bardzo często wymaga po prostu zatrudnienia fachowej kadry, która będzie zajmowała się prowadzeniem urządzeń księgowych. Pierwsze z przedstawionych rozwiązań ma również zalety - zaletą jest to, że księgi przedstawiają więcej danych dla osób zarządzających, pozwalają na wyciąganie wniosków dotyczących sposobu zarządzania organizacją, dają szczegółowe informacje na temat rozrachunków z kontrahentami. Jednym słowem pełne księgi umożliwiają większą kontrolę nad działalnością organizacji, o ile oczywiście osoby zarządzające organizacją będą posiadały umiejętności do „odczytania” tych informacji z treści dokumentów księgowych.

Drugi ze sposobów prowadzenia ksiąg jest zdecydowanie łatwiejszy. Uproszczona księgowość daje organizacji możliwość prowadzenia kilku prostych urządzeń księgowych, których wzory określa wprost specjalne rozporządzenie³. Prostota jest w tym wypadku zaletą wyboru takiego rozwiązania. Rozwiązanie to ma jednak również i wady – a mianowicie tego rodzaju ewidencja nie daje zarządowi organizacji tak wielu informacji, jak w przypadku prowadzenia pełnych ksiąg. Nie wynikają z niej informacje dotyczące obrotu gotówką w organizacji, ani rozrachunków z poszczególnymi kontrahentami. Ten sposób prowadzenia ewidencji nie daje również możliwości tak czytelnego, jak w przypadku pełnych ksiąg podziału dokumentów księgowych na realizowane projekty.

¹ Księgi prowadzone w oparciu o ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2342.

² Uproszczona księgowość prowadzona jest w oparciu o przepisy ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1817 z późn. zm.

³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2015 r. w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez niektóre organizacje pozarządowe oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego. (Dz. U. poz. 2178 z późn. zm.).

Możliwości wyboru jednego ze sposobów prowadzenia ksiąg.

Dla niektórych organizacji wybór pomiędzy dwoma zaprezentowanymi wyżej dwoma sposobami prowadzenia ksiąg będzie dowolny, oznacza to, że to organizacja będzie miała możliwość wyboru - czy będzie prowadziła pełne księgi, czy też będzie prowadziła uproszczoną księgowość. Nie zawsze jednak wybór taki będzie możliwy. Przepisy ograniczają bowiem sytuacje, w których organizacja ma prawo wyboru uproszczonej księgowości. Zasadą, jeżeli chodzi o prowadzenie ksiąg rachunkowych w przypadku osób prawnych (a większość organizacji pozarządowych posiada osobowość prawną), jest prowadzenie pełnych ksiąg handlowych. Jak bowiem wynika z treści art. 2 ustawy o rachunkowości przepisy tej ustawy stosuje się m. in. do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej osób prawnych. Wyjątki od tej zasady, w odniesieniu do organizacji pozarządowych, określone są w treści ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Chodzi tu o art. 10a tej ustawy. Regulacja ta wskazuje przypadki, w których organizacje pozarządowe mają prawo prowadzić uproszczone księgi. Dodatkowo regulacja ta wskazuje również przesłanki jakie należy spełnić, aby można było prowadzić ewidencje w formie uproszczonej.

Szczególne zasady prowadzenia ksiąg określone w ustawie o działalności pożytku publicznego i wolontariacie.

Omawiając zasady prowadzenia ksiąg handlowych, czyli tzw. pełnej księgowości w organizacjach pozarządowych, należy zwrócić uwagę na pewną specyfikę prowadzenia księgowości w organizacjach pozarządowych. Specyfika ta dotyczy zarówno prowadzenia pełnych ksiąg handlowych, jak i uproszczonej księgowości. Szczególne regulacje w tym względzie zawierają przepisy ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. W odniesieniu do pełnych ksiąg handlowych wskazać należy na przepis art. 10 wymienionej ustawy. Natomiast w odniesieniu do uproszczonej księgowości wskazać należy na przepis art. 10a ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie.

Pełne księgi a ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie

Jak wskazałam na wstępie generalną zasadą prowadzenia ksiąg w przypadku osób prawnych, a co za tym idzie również w przypadku organizacji pozarządowych takich jak fundacje czy stowarzyszenia zarejestrowane w Krajowym Rejestrze Sadowym (KRS), są pełne księgi handlowe. Prowadzenie urządzeń księgowych w takim wypadku podporządkowane jest szczegółowym regulacjom ustawy o rachunkowości. Chodzi tu o regulacje takie jak wymienione w treści ustawy ogólne zasady rachunkowości, jak również konieczność stosowanie szczegółowych wzorów

sprawozdań finansowych, właściwych dla organizacji pozarządowych, określonych w treści załącznika nr 6 do ustawy o rachunkowości.

Szczegółowe omówienie wszystkich tych zasad wykracza znacznie poza zakres tego opracowania. W tym miejscu chciałabym tylko zwrócić uwagę na fakt, że przy konstruowaniu szczegółowych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych w organizacji pozarządowej, jak również przy ustalaniu planu kont, zarządzający organizacją powinni zwrócić uwagę nie tylko na konieczność przestrzegania regulacji wynikających z ustawy o rachunkowości, ale powinni również zwrócić uwagę na konieczność stosowania uregulowań wynikających z treści ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Mam tu na myśli treść art. 10 tej ustawy. Przepis ten stanowi, że prowadzenie przez organizacje pozarządowe nieodpłatnej działalności pożytku publicznego, odpłatnej działalności pożytku publicznego lub działalności gospodarczej wymaga rachunkowego wyodrębnienia tych form działalności w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników każdej z tych działalności, z zastrzeżeniem przepisów o rachunkowości. Co to w praktyce oznacza dla organizacji pozarządowych? Oznacza to tyle, że prowadząc księgi handlowe organizacja pozarządowa powinna mieć na uwadze nie tylko postanowienia ustawy o rachunkowości, ale również specyfikę prowadzonej działalności i postanowienia ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Ponieważ ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie wymienia trzy możliwe typy prowadzonej przez organizację działalności (nieodpłatna, odpłatna i gospodarcza), to również księgi handlowe tą specyfikę powinny uwzględniać. W chwili obecnej konieczność takiego sposobu grupowania operacji gospodarczych w organizacji pozarządowej wynika również z treści załącznika nr 6 do ustawy o rachunkowości. Załącznik ten wprowadza szczególny wzór sprawozdania finansowego dla organizacji pozarządowych. W treści tego wzoru (chodzi tu szczególnie o rachunek zysków i strat) znajduje się właśnie podział na przychody i koszty związane z prowadzeniem działalności statutowej nieodpłatnej, odpłatnej i działalności gospodarczej.

Możliwość prowadzenia uproszczonej księgowości

Jak wspomniałam na wstępie niektóre organizacje pozarządowe nie muszą prowadzić pełnych ksiąg handlowych. Przepisy ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie dają bowiem niektórym organizacjom pozarządowym prawo do wyboru uproszczonej formy prowadzenia księgowości. Poniżej wskazane zostaną przesłanki i warunki, na jakich organizacje pozarządowe mają prawo prowadzić uproszczone formy ksiąg rachunkowych. Przesłanki te zostaną omówione w oparciu o art. 10a ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie.

Prowadzenie uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów jest możliwe, w przypadku gdy:

- 1) organizacje pozarządowe, z wyłączeniem spółek kapitałowych, oraz podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 pkt 2 (czyli stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego), działają w sferze zadań publicznych określonych w art. 4 ust. 1 ustawy, czyli w sferze pożytku publicznego zgodnej z przepisami ustawy,
- 2) organizacje nie prowadzą działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej,
- 3) organizacje nie posiadają statusu organizacji pożytku publicznego,
- 4) organizacje osiągają przychody wyłącznie z:
 - a. działalności nieodpłatnej pożytku publicznego z tytułu składek członkowskich, darowizn, zapisów, spadków, dotacji, subwencji, przychodów pochodzących z ofiarności publicznej,
 - b. działalności odpłatnej pożytku publicznego z tytułu sprzedaży towarów i usług,
 - c. tytułu sprzedaży, najmu lub dzierżawy składników majątkowych,
 - d. tytułu odsetek od środków pieniężnych na rachunkach bankowych lub rachunkach w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, prowadzonych w związku z wykonywaną działalnością, w tym także odsetek od lokat terminowych oraz innych form oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, tworzonych na tych rachunkach,
- 5) organizacje w roku poprzedzającym rok wyboru prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów osiągnęły przychody wyłącznie z tytułu prowadzenia działalności w sferze pożytku publicznego, w wysokości nieprzekraczającej 100 000 zł. Wymogu dotyczącego wielkości przychodów nie stosuje się w roku, w którym jednostka rozpoczęła działalność. Jednostka rozpoczynająca działalność zawsze może prowadzić uproszczoną księgowość.
- 6) decyzję w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów podejmie w organizacji organ zatwierdzający w rozumieniu przepisów o rachunkowości.
- 7) organizacja zawiadomi o wyborze prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym. Zawiadomienie to powinno mieć miejsce w terminie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, w którym rozpoczyna prowadzenie ewidencji, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność, w terminie 30 dni od dnia rozpoczęcia działalności. Raz złożone zawiadomienie dotyczy także lat następnych, co oznacza, że organizacja nie musi zawiadomienia tego składać co roku.

Jeżeli jednostka prowadzi pełną księgowość to może zrezygnować z takiego sposobu prowadzenia księgowości, a w niektórych sytuacjach ma obowiązek, a nie tylko uprawnienie, do

rezygnacji z takiego sposobu rozliczania się. Obowiązek przejścia z rozliczania się za pomocą uproszczonych urządzeń na prowadzenie pełnych ksiąg handlowych powstaje w sytuacji, w których organizacja przestaje spełniać wymienione powyżej przesłanki, do korzystania z uproszczonej formy rozliczenia. Z kolei możliwość rozliczania się za pomocą pełnych ksiąg handlowych istnieje zawsze, dla każdej organizacji – jeżeli podejmie ona decyzję o tym, że chce prowadzić pełne księgi handlowe to zawsze będzie posiadała taką kompetencję. O przejściu na rozliczenie w formie pełnych ksiąg handlowych organizacja zawiadamia naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym, w terminie 14 dni od końca ostatniego miesiąca roku podatkowego, w którym prowadzi uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów. Zawiadomienie to dotyczy bądź wyboru pełnych ksiąg, w związku z rezygnacją z prowadzenia uproszczonych ewidencji, bądź też obowiązku prowadzenia pełnych ksiąg w związku z niespełnieniem warunków opisanych powyżej.

Sposób prowadzenia uproszczonej księgowości

Szczegółowy sposób prowadzenia uproszczonej księgowości dla organizacji pozarządowych określony został w treści, cytowanego już na początku, rozporządzenia wykonawczego do ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Zgodnie z treścią tego rozporządzenia uproszczona ewidencja obejmuje zbiory zapisów, obrotów (sum zapisów), które tworzą:

- 1) zestawienie przychodów i kosztów, określone w treści załącznika nr 1 do rozporządzenia;
- 2) zestawienie przepływów finansowych, określone w treści załącznika nr 2 do rozporządzenia;
- 3) karty przychodów pracownika;
- 4) wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z prowadzoną działalnością, zwany dalej "wykazem".

Rozporządzenie określa również szczegółowo wymogi dotyczące dokumentów, jakie mogą być podstawą do dokonywania wpisów w wymienionych wyżej księgach.

Podsumowanie

Podsumowując należy wskazać na dwie możliwości prowadzenia ksiąg handlowych w organizacjach pozarządowych. Pierwsza, bardziej skomplikowana, z pewnością również droższa w obsłudze, ale dająca więcej informacji dla osób zarządzających, to pełne księgi handlowe. Ta forma prowadzenia księgowości jest zasadą jeżeli chodzi o wszystkie jednostki będące osobami prawnymi, takimi jak

fundacje czy stowarzyszenia. Od tej zasady wskazać można wyjątek – prowadzenie księgowości w formie uproszczonej. Uproszczona forma prowadzenia ksiąg handlowych to możliwość dla mniejszych organizacji pozarządowych – można ją stosować będąc organizacją pozarządową o małych obrotach, utrzymującą się głównie ze składek członkowskich oraz drobnych darowizn czy małych dotacji. Z możliwości stosowania tej formy wykluczone zostały organizacje pożytku publicznego oraz organizacje prowadzące działalność gospodarczą. Szczegółowe warunki do możliwości prowadzenia uproszczonej księgowości opisane zostały w treści opracowania. Należy również pamiętać, że każda z organizacji, która chce prowadzić uproszczoną księgowość ma obowiązek wraz z rozpoczęciem działalności, bądź też wraz z rozpoczęciem nowego roku, zgłosić właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego prowadzenie księgowości w formie uproszczonej.