

Regulacje rachunkowości jednostek mikro nieprowadzących działalności gospodarczej

Kazimiera Winiarska*

Streszczenie: *Cel* – w artykule zdefiniowano jednostki mikro według ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i ustawie o rachunkowości oraz zinterpretowano pojęcie jednostki nieprowadzącej działalności gospodarczej na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariatu. Wskazano szczególnie rozwiązania dla jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej wynikające z prawa bilansowego, podając przykłady ich zastosowania oraz ich implikacje w ewidencji i sprawozdawczości finansowej. *Metodologia badania* – przy pisaniu artykułu wykorzystano studia literaturowe, metody porównawcze i doświadczenie autora. *Wynik* – określono zakres jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej regulowanych ustawą o rachunkowości. *Oryginalność/Wartość* – w nowej wersji ustawy o rachunkowości wprowadzono pojęcie jednostki mikro i do tej grupy zaliczono jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej.

Słowa kluczowe: jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej, jednostki mikro, rachunkowość jednostek mikro

Wprowadzenie

Jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej, określane jako organizacje pozarządowe, są obecne w Polsce od wielu lat. Rachunkowość tych organizacji do 2014 roku była regulowana rozporządzeniem Ministra Finansów. W ramach nowelizacji ustawy o rachunkowości w 2014 roku objęto nią również jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej. Jednocześnie uwzględniono dyrektywy Unii Europejskiej i zdefiniowano jednostki mikro, do których zaliczono m in. organizacje pozarządowe nieprowadzące działalności gospodarczej. W ustawie zawarto regulacje dla tych jednostek w zakresie wyceny, ewidencji i sprawozdawczości finansowej.

Celem artykułu jest zdefiniowanie jednostki mikro w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej i ustawie o rachunkowości oraz wskazanie specyficznych regulacji rachunkowości dla jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej.

1. Definicja jednostki mikro w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej

Regulacje prawne dotyczące działalności gospodarczej są zawarte w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej¹. Zgodnie z nią działalnością gospodarczą

* prof. zw. dr hab Kazimiera Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, ul. Mickiewicza 64, 71–101 Szczecin, e-mail: kr234@wneiz.pl.

¹ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, DzU nr 173, poz. 1807 z późn.zm.

jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopaliny ze złóż, z także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły (art. 2). Z przytoczonej definicji wynika, że jest to działalność zarobkowa, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Osoba wykonująca działalność gospodarczą jest przedsiębiorcą. Może nim być osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą (art. 4, ust.1). Przedsiębiorca może podjąć działalność gospodarczą w dniu złożenia wniosku o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji i Działalności Gospodarczej (CEIDG) albo po uzyskaniu wpisu do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS). Spółka kapitałowa w organizacji może podjąć działalność gospodarczą przed uzyskaniem wpisu do rejestru przedsiębiorców (art. 14, ust. 1 i 4).

W ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, chcąc stworzyć korzystne warunki do funkcjonowania i rozwoju, wyodrębniono:

- mikroprzedsiębiorców,
- małych przedsiębiorców,
- średnich przedsiębiorców.

Warunki klasyfikacji przedsiębiorców przedstawia tabela 1, biorąc pod uwagę ich spełnienie co najmniej w jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych (Ustawa z dnia 2 lipca 2004...: art. 104–106).

Tabela 1

Klasyfikacja przedsiębiorców

Warunki	Mikroprzedsiębiorstwa	Mały przedsiębiorca	Średni przedsiębiorca
1. Średnioroczne zatrudnienie mniej niż	10 pracowników	50 pracowników	250 pracowników
2. Roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nie przekroczył równowartości w złotych	2 mln euro	10 mln euro	43 mln euro

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Średnioroczne zatrudnienie określa się w przeliczeniu na pełne etaty (art. 109, ust.1). Wyrażone w euro wielkości przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku obrotowego wybranego do określenia statutu przedsiębiorcy (art. 107).

2. Pojęcie jednostki nieprowadzącej działalności gospodarczej w ustawie o działalności pożytku publicznego i wolontariacie

Interpretację jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej zawiera ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, t.j. DzU z 2014, poz. 118. Zgodnie z art. 3, ust. 2 tej ustawy, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, niedziałające w celu osiągnięcia zysku i niebędące jednostkami sektora finansów publicznych, można nazwać organizacjami pozarządowymi.

Organizacje pozarządowe prowadzą społecznie użyteczną działalność pożytku publicznego, która nie jest działalnością gospodarczą (art. 6). Działalność statutowa może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub odpłatna (Jankowski 2008: 7). Działalnością nieodpłatną pożytku publicznego jest działalność, za którą nie pobierają one wynagrodzenia (art. 7). Działalnością odpłatną jest (art. 8):

- działalność, za którą pobierają one wynagrodzenie,
- sprzedaż towarów i usług wytworzonych lub świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego, a w szczególności w zakresie rehabilitacji oraz przystosowania do pracy zawodowej osób niepełnosprawnych a także reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym.

Działalnością nieodpłatną pożytku publicznego jest działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe, w sferze zadań publicznych, za którą nie pobierają one wynagrodzenia. Za działalność nieodpłatną pożytku publicznego uznać można przykładowo wydawanie darmowych posiłków, udzielanie porad prawnych bez pobierania opłat, nieodpłatne zapewnienie dzieciom uczestnictwa w zorganizowanym wypoczynku. W takiej działalności najważniejsza jest relacja pomiędzy korzystającym z działalności organizacji a udzielającą danego świadczenia organizacją. Jeżeli w takiej relacji pojawia się zapłata, jest to odpłatna działalność pożytku publicznego.

Działalnością odpłatną pożytku publicznego jest natomiast działalność w sferze zadań publicznych prowadzona przez organizacje pozarządowe, za którą pobierają one wynagrodzenie. Działalnością odpłatną jest również sprzedaż towarów i usług wytworzonych lub świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego, w szczególności w zakresie rehabilitacji i przystosowania do pracy zawodowej osób niepełnosprawnych oraz reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym. Dotyczy to sprzedaży drobnych wyrobów artystycznych, rękodzieła i innych wytworów, aukcji, sprzedaży biletów na przedstawienia, spektakle, a także innych usług, które wytwarzają podopieczni organizacji korzystający z jej działalności pożytku publicznego. Nie mogą to być jednak efekty pracy osób zatrudnionych na potrzeby działalności odpłatnej, gdyż według ustawy o rachunkowości byłyby tu produkty (Nawrocki 2015: 213).

Działalność odpłatna organizacji pozarządowych zapewni przyszłość mniejszych kin studyjnych, prywatnych galerii i muzeów oraz innych miejsc związanych z kulturą. Działalność odpłatna umożliwia, bez rezygnacji ze szlachetnych celów, większą aktywność i ekonomiczną pomysłowość w uzyskiwaniu na nie środków (Nawrocki 2015: 213).

Przychód z działalności odpłatnej służy wyłącznie prowadzeniu działalności pożytku publicznego. Zakres nieodpłatnej lub odpłatnej działalności pożytku publicznego organizacje pozarządowe określają w statucie lub w innym akcie wewnętrznym.

Działalność odpłatna pożytku publicznego organizacji pozarządowej stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli (art. 9, ust.1):

- odpłatność za usługi pozarządowe jest wyższa od tego, jaka wynika z kosztów działalności,
- przeciętne miesięczne wynagrodzenie osoby fizycznej z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu statutowej działalności odpłatnej pożytku publicznego, za okres 3 miesięcy, przekracza trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni.

Zgodnie z pierwszym warunkiem organizacja może prowadzić działalność odpłatną, pobierać opłatę (wynagrodzenie) stanowiącą jedynie równowartość zwrotu kosztów czy poniesionych nakładów, bez osiągnięcia zysku z danej działalności. Należy także rozumieć ten przepis w szerszym zakresie: przekazania uzyskiwanych przychodów z działalności odpłatnej, jeśli są większe niż koszty przedsięwzięcia, na pokrycie kosztów dalszej działalności pożytku publicznego danego rodzaju, z którego uzyskano przychód.

Drugi warunek dotyczy wysokości wynagrodzenia osób fizycznych z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu statutowej działalności. Nie będzie stanowić działalności gospodarczej jednorazowe, okazjonalne przekroczenie warunku. Jeżeli niespełnienie tego warunku ma charakter powtarzalny, wówczas jest to działalność gospodarcza, co w konsekwencji powoduje konieczność zgłoszenia organizacji jako przedsiębiorcy do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego.

Przez wynagrodzenie rozumie się wynagrodzenie z tytułu świadczenia pracy lub usług, niezależnie od sposobu nawiązania stosunku pracy lub rodzaju i treści umowy cywilnoprawnej z osobą fizyczną.

Podjęta przez organizację pozarządową odpłatna działalność pożytku publicznego i działalność gospodarcza zostaje wymuszona przez wysokie koszty działalności statutowej. Organizacje pozarządowe mogą prowadzić (art. 10): nieodpłatną działalność pożytku publicznego, odpłatną działalność pożytku publicznego, działalność gospodarczą.

Różne formy działalności wymagają rachunkowego wyodrębnienia w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników każdej z tych działalności, zgodnie z ustawą o rachunkowości (Krawiec, Kubiak 2011: 169).

Rachunkowe wyodrębnienie jest również konieczne w przypadku organizacyjnego wydzielenia działalności pożytku publicznego. Zakres prowadzonej nieodpłatnie lub odpłatnie działalności pożytku publicznego organizacje pozarządowe określają w statucie lub innym akcie wewnętrznym (art. 10, ust. 3).

3. Interpretacja jednostki mikro w ustawie o rachunkowości

W 2014 roku nastąpiła zmiana ustawy o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994...). Ustawa weszła w życie z dniem 5 września 2014 r. W ustawie wdrożono częściowo dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, wprowadzając pojęcie jednostek mikro.

Jednostkami mikro w myśl ust. 1a dodanego do art. 3 ustawy o rachunkowości są:

1. Spółki handlowe (osobowe i kapitałowe, w tym również w organizacjach) i spółki cywilne, inne osoby prawne, a także oddziały przedsiębiorców zagranicznych (w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej), jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - a) 1 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego;
 - b) 3 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy;

- c) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.
2. Stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, fundacje, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczeń Komunikacyjnych, jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej.
3. Osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych wyniosły równowartość w walucie polskiej nie mniej niż 1 200 000 euro i nie więcej niż 2 000 000 euro za poprzedni rok obrotowy; w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą o rachunkowości w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą.
4. Osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, które prowadzą księgi rachunkowe dobrowolnie w sytuacji, gdy ich przychody nie osiągnęły przychodów w wysokości równowartości w walucie polskiej 1 200 000 euro w myśl art. 2, ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Jednostkami mikro są również jednostki, które:

- za poprzedni rok obrotowy sporządziły sprawozdanie finansowe w wersji dla jednostek mikro (załącznik nr 4 do ustawy) oraz
- w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, albo w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, przekroczyły dwie z wymienionych w art. 3, ust. 1a, pkt 1 wielkości.

Wyrażone w euro wielkości przelicza się na walutę polską po średnim kursie ogłoszonym przez Narodowy Bank Polski na dzień bilansowy (art. 3, ust. 2). W tym zakresie są to wyjaśnienia zgodne z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej. Wyjaśnienia te nie dotyczą jednak ust. 1a, pkt 3 oraz art. 2, ust. 1, pkt 1 i ust. 2, gdzie wyrażone w euro wielkości przelicza się na walutę polską po średnim kursie ogłoszonym przez Narodowy Bank Polski na dzień 30 września roku poprzedzającego rok obrotowy (art. 3, ust.3). Jednostki mikro wyceniają euro po średnim kursie Narodowego banku Polskiego na dzień 30 września roku poprzedzającego rok obrotowy.

Zdefiniowanie w ustawie o rachunkowości jednostek mikro miało na celu ograniczenie „prowadzonej przez nie ewidencji księgowej i sporządzanych sprawozdań finansowych”.

4. Wytyczne w sprawie rachunkowości jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej

Z punktu widzenia jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej, ważny jest art. 3, pkt 2 ustawy o rachunkowości. Do jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej zaliczono:

- stowarzyszenia,
- związki zawodowe,
- organizacje pracodawców,
- izby gospodarcze,

- fundacje,
- przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych,
- społeczno-zawodowe organizacje rolników,
- organizacje samorządu zawodowego,
- organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła,
- Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych.

Jest to katalog zamknięty.

Warunkiem koniecznym, aby jednostki stały się jednostkami mikro, jest podjęcie przez organ zatwierdzający decyzji w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń przewidzianych ustawą o rachunkowości dla jednostek mikro. Jeżeli takiej decyzji nie podjęto, jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej powinny stosować przepisy ustawy o rachunkowości, jak inne jednostki gospodarcze. Znowelizowana ustawa o rachunkowości anulowała 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, z późn. zm.). Postanowienia tego rozporządzenia uwzględniono w ustawie o rachunkowości.

Uproszczenia w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości finansowej jednostek mikro są uregulowane dla jednostek mikro prowadzących działalność gospodarczą i oddzielenie dla jednostek mikro nieprowadzących działalności gospodarczej (tab. 2).

Tabela 2

Uproszczenia przewidziane ustawą o rachunkowości dla jednostek mikro

Lp.	Uproszczenia	Uwarunkowania
Prowadzące działalność gospodarczą		
1.	Mogą nie sporządzać informacji dodatkowej	Niektóre informacje zostaną wyjaśnione w informacjach uzupełniających do bilansu
2.	Zwolnienie z wymogu sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych	Nawet jeżeli roczne sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowemu badaniu
3.	Zwolnienie z obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności	Pod warunkiem, że informacja o nabyciu udziałów (akcji) własnych będzie ujawniona w informacji dodatkowej lub w informacjach uzupełniających do bilansu
4.	Nie mogą wyceniać aktywów i pasywów według wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia	Wycena wszystkich pozycji aktywów i pasywów po koszcie historycznym.
Nieprowadzące działalności gospodarczej		
1.	Mogą zrezygnować z zachowania zasady ostrożności przy wycenie aktywów i pasywów	Nie muszą dokonywać odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów i tworzyć rezerw na zobowiązania, których wysokość lub termin wymagalności nie są znane.
2.	Nie stosują przepisów rozdziału 6 i 7 ustawy o rachunkowości	Sporządzają bilans oraz rachunek zysków i strat według wzoru podanego w załączniku nr 4 do ustawy o rachunkowości

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości.

Jednostki mikro mają możliwość sporządzania uproszczonego rocznego sprawozdania finansowego. Składa się ono ze skróconego bilansu oraz skróconego rachunku zysku i strat, których wzór określa nowy załącznik nr 4 do ustawy o rachunkowości.

Jednostki mikro mogą także nie sporządzać informacji dodatkowej, pod warunkiem, że niektóre informacje dotychczas przedstawiane w tym dokumencie, zostaną ujawnione w informacjach uzupełniających do bilansu (art. 48, ust.3). Z załącznika nr 4 ustawy o rachunkowości wynika, że informacje te dotyczą:

1. Kwot wszelkich zobowiązań finansowych, w tym z tytułu dłużnych instrumentów finansowych, gwarancji i poręczeń lub zobowiązań warunkowych nieuwzględnionych w bilansie, ze wskazaniem charakteru i formy wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo; wszelkie zobowiązania dotyczące emerytur oraz jednostek powiązanych lub stowarzyszonych są ujawniane odrębnie.
2. Kwot zaliczek i kredytów udzielonych członkom organów administracyjnych, zarządzających i nadzorujących, ze wskazaniem oprocentowania, głównych warunków oraz wszelkich kwot spłaconych, odpisanych lub umorzonych, a także zobowiązań zaciągniętych w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii.
3. Udziałów (akcji) własnych, w tym:
 - a) przyczyn nabycia udziałów (akcji) własnych dokonanych w roku obrotowym;
 - b) liczby i wartości nominalnej nabytych oraz zbytych w roku obrotowym udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej, ich wartości księgowej, jak też części kapitału podstawowego, którą te udziały (akcje) reprezentują;
 - c) w przypadku nabycia lub zbycia odpłatnego, równowartości tych udziałów (akcji);
 - d) liczby i wartości nominalnej lub, w razie braku wartości nominalnej, wartości księgowej wszystkich udziałów (akcji) nabytych i zatrzymanych, jak również części kapitału podstawowego, którą te udziały (akcje) reprezentują.

Innym rodzajem uproszczeń jest zwolnienie jednostek mikro z obowiązku sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych (art. 48a, ust. 3 i art. 48b, ust.4), jeżeli roczne sprawozdania finansowe podlegają obowiązkowemu badaniu na podstawie art. 64 ustawy o rachunkowości.

Znowelizowana ustawa o rachunkowości zwalnia również jednostki mikro zobowiązane do sporządzania sprawozdania z działalności z tego obowiązku, pod warunkiem że informacja o nabyciu udziałów (akcji) własnych będzie ujawniona w informacji dodatkowej lub w informacjach uzupełniających do bilansu (art. 49, ust. 4).

Kolejne uproszczenia dotyczą zasad wyceny aktywów i pasywów. Według nowego dodanego art. 28a ustawy o rachunkowości jednostki mikro nie mogą wyceniać aktywów i pasywów według wartości godziwej i w skorygowanej cenie nabycia. Oznacza to, że jednostki mikro będą dokonywać wyceny wszystkich pozycji bilansu po koszcie historycznym, tj. w cenie nabycia, koszcie wytworzenia oraz w kwocie wymaganej zapłaty, zaś zobowiązań – w kwocie wymaganej zapłaty.

W podjęciu decyzji o statucie jednostki mikro dla jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej nie ma ograniczenia sumy bilansowej, przychodów i ilości zatrudnionych. Każda jednostka nieprowadząca działalności gospodarczej, jeżeli jej organ zatwierdzający podejmie decyzję w sprawie sporządzania uproszczonego sprawozdania finansowego, jest jednostką mikro.

Jednostki mikro nieprowadzące działalności gospodarczej przy wycenie aktywów i pasywów mogą zrezygnować z zachowania zasady ostrożności. Tym samym nie muszą dokonywać odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów ani tworzyć rezerw na zobowiązania, których wysokość lub termin wymagalności nie są znane. Do tych jednostek nie stosuje się przepisów rozdziału 6 (dotyczących skonsolidowanych sprawozdań finansowych) i rozdziału 7 (dotyczących badania sprawozdań finansowych).

Zmienione przepisy ustawy o rachunkowości mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy kończący się po dniu wejścia w życie ustawy zmieniającej (5 września 2014 r.), czyli już do sprawozdań za 2014 rok.

Gdyby jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej podjęły tę działalność, mają obowiązek sporządzania sprawozdania finansowego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. Podjęcie decyzji o zmianie zasad (polityki) rachunkowości spowoduje konieczność aktualizacji dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości. Zmiana zasad rachunkowości, bez względu na datę podjęcia decyzji, skutkuje od pierwszego dnia danego roku obrotowego. Zmiana rozwiązań wymaga również określenia w informacji dodatkowej wpływu tych zmian na sprawozdanie finansowe (art. 8, ust. 2).

Uwagi końcowe

Prowadzenie przez organizacje pozarządowe działalności gospodarczej, a także odpłatnej i nieodpłatnej działalności statutowej, wymaga księgowego wyodrębnienia tych form działalności w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników każdej z tych działalności, z uwzględnieniem przepisów ustawy o rachunkowości. Wyodrębnienie to jest głównie realizowane poprzez odpowiednią konstrukcję zakładowego planu kont, a także odpowiednią modyfikację wzorów sporządzonych sprawozdań finansowych. Do czynników determinujących księgowe wyodrębnienie rodzajów działalności zalicza się następujące uwarunkowania:

- dla zarządzania organizacjami pozarządowymi istotny jest obowiązek kalkulacji kosztów działalności,
- część dochodów organizacji pozarządowych jest zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych, część zaś podlega opodatkowaniu, np. otrzymane dotacje budżetowe są wolne od podatku, a tym samym wydatki poczynione z dotacji nie stanowią kosztów uzyskania przychodów,
- część dochodów organizacji pozarządowych nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług,
- niektóre zadania finansowane są jednocześnie z różnych źródeł,
- niektórzy sponsorzy nie finansują określonych wydatków.

Warunek księgowego wyodrębnienia rodzajów działalności wynika także z ustawy o rachunkowości. Określając zasady (politykę) rachunkowości należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki z zachowaniem zasady ostrożności.

Literatura

Jankowski M. (2008), *Odpłatna i nieodpłatna działalność pożytku publicznego*, „Ekonomia Społeczna” teksty 2008, nr 7, Fundacja Inicjatyw Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa.

- Krawiec W., Kubiak D. (2011), *Wybrane aspekty rachunkowości organizacji pozarządowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 41, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Mucha M. (2013), *Organizacje pożytku publicznego, Fundacje i stowarzyszenia w roli podatnika*, Unimex, Wrocław.
- Nawrocki R. (2015), *Rachunkowość fundacji i stowarzyszeń*, ODDK, Gdańsk.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, DzU nr 173, poz. 1808, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, t.j. DzU 2014, poz. 118.

ACCOUNTING REGULATIONS FOR MICRO ENTITIES NOT CONDUCTING BUSINESS ACTIVITIES

Abstract: *Purpose* – the article defines micro entities according to the Freedom of Economic Activity Act and the Accounting Act as well as interprets the concept of entities not conducting business activities as described in the Act on Public Benefit and Volunteer Work. The paper presents particular solutions for these entities, resulting from the balance sheet law, giving examples of their use as well as their implications in accounting records and financial reporting. *Design/Methodology/Approach* – literature studies, comparative methods, author’s own experience. *Findings* – the paper determines the scope of entities not conducting business activities that are subject to the Accounting Act. *Originality/Value* – the new version of the Accounting Act introduces the concept of micro entities, which also includes entities not conducting business activities.

Keywords: entities not conducting business activities, micro entities, accounting of micro entities

Cytowanie

- Winiarska K. (2015), *Regulacje rachunkowości jednostek mikro nieprowadzących działalności gospodarczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 225–233; www.wneiz.pl/frfu.