

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Iłona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawłow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Tomasz Dyczkowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: tomasz.dyczkowski@ue.wroc.pl

UŻYTECZNOŚĆ INFORMACJI NIEFINANSOWYCH W OCENIE DOKONAŃ ORGANIZACJI POŻYTKU PUBLICZNEGO

USEFULNESS OF NON-FINANCIAL DATA IN ASSESSING THE PERFORMANCE OF PUBLIC BENEFIT ORGANISATIONS

DOI: 10.15611/pn.2015.389.08

Streszczenie: Organizacje pożytku publicznego (OPP), dążąc do realizacji misji społecznej, muszą zapewnić sobie stabilne finansowanie i dostępność zasobów ludzkich. Wymaga to dobrej promocji działalności poprzez dostarczanie interesariuszom dobitnych dowodów na efektywność działania jednostki. Niniejszy artykuł ma na celu zbadanie, czy w komunikacji tej użyteczne są informacje niefinansowe ujęte w sprawozdaniach obowiązkowych tych jednostek oraz prezentowane na ich stronach WWW. Dokonana przez autora analiza sprawozdań 177 OPP oraz przeprowadzony eksperyment z udziałem 59 osób wykazały istotną rolę informacji niefinansowych charakteryzujących „czynnik ludzki” w działalności społecznej oraz tych opisujących cele, efekty, beneficjentów i zadania realizowane przez OPP dla decyzji potencjalnych darczyńców.

Słowa kluczowe: darczyńcy, informacje niefinansowe, organizacje pożytku publicznego.

Summary: Public benefit organisations (PBOs) in pursuance of social goals need to secure stable financing and availability of resources. Consequently, they require a good promotion of activities by providing stakeholders with information on their achievements. This paper aims a diagnosing whether nonfinancial information included in obligatory annual statements or voluntarily disclosed at PBOs' web-pages may facilitate communication with potential donors. An analysis of 177 annual reports and results of an experiment supported by 59 participants, proved importance of information on a “human factor” as well as descriptive characteristics of: goals, effects, beneficiaries and tasks in a decision-making process of potential donors. Donors appeared to prefer those organisations which had stable human resources – a higher number of permanent staff and volunteers – as well as those contracting public tasks and presenting results of those in a comprehensive way.

Keywords: donors, nonfinancial information, public benefit organisations.

1. Wstęp

Współczesne organizacje pożytku publicznego (OPP)¹ są urzeczywistnieniem dwóch idei: samoorganizacji społeczeństwa obywatelskiego oraz subsydiarności państwa. Oznacza to uznanie, że społeczeństwo jest w stanie najlepiej rozpoznać i rozwiązać swoje problemy, zaś instytucje państwowe powinny współpracować i wspierać podmioty prywatne w realizacji zadań publicznych.

Funkcjonowanie pomiędzy sektorem publicznym a prywatnym rodzi jednak określone konsekwencje. Zbliżenie OPP do sektora publicznego – nie tylko z uwagi na istotność dotacji jako źródła finansowania, ale i na instytucjonalizację działalności – podnosi wiarygodność OPP jako stabilnego oferenta świadczeń społecznych. Organizacje *non-profit*, uzyskując pomoc i przywileje od państwa, stają się również odpowiedzialne za swoje dokonania wobec całego społeczeństwa [Lee 2004, s. 171-172]. Przynależność do sektora prywatnego powoduje natomiast komercjalizację – będącą efektem zarówno profesjonalizacji świadczenia usług, jak i świadomości, że bez pozyskania odpowiednich zasobów nie można skutecznie realizować misji społecznej. Dualizm mechanizmów rządzących działalnością organizacji *non-profit* powoduje dostrzegalne pogorszenie się wizerunku tych jednostek. W szczególności oznacza to, że kurczy się grupa obywateli mających do nich pełne zaufanie, a rośnie udział osób, które całkowicie nie wierzą w bezinteresowność intencji [McDougle 2014, s. 188-189]. Poziom wiary w ogólnospołeczne korzyści płynące z działalności organizacji *non-profit* oceniono w badaniach McDougle na 86%, zaś ich wiarygodność finansową na 75% [2014, s. 193].

Komunikacja między OPP a opinią publiczną ma kluczowe znaczenie dla funkcjonowania omawianej grupy jednostek. Jest to warunek powodzenia w budowaniu wizerunku jednostki i pośrednio gwarancja skuteczności pozyskiwania wsparcia darczyńców oraz wolontariuszy. Przy ograniczonych możliwościach wydatkowania środków na komunikację istotne jest wykorzystanie kanałów elektronicznych i udostępnienie w ten sposób informacji, które po pierwsze, naświetlą działalność organizacji, a po drugie, wyróżnią ją spośród innych godnych wsparcia [Fisher Liu 2012, s. 395-397; Lee 2004, s. 179].

Niniejszy artykuł jest kontynuacją badań autora na temat znaczenia informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych i merytorycznych OPP dla ich potencjalnych darczyńców. Autor wykazał dotąd użyteczność wybranych informacji finansowych dla darczyńców – mimo licznych uchybień dotyczących wiarygodności ujawnień. Spośród 9 kluczowych informacji charakteryzujących zasoby OPP oraz 15 określających koszty i źródła finansowania odpowiednio 5 i 9 okazało się znacząco różnić dla organizacji, którym potencjalni darczyńcy chcieliby przekazać środki.

¹ W niniejszym opracowaniu określenie „organizacje pożytku publicznego” dotyczy wszystkich organizacji, których atrybutami są: niekomercyjność, ochotniczość, pozarządowość i dobroczynność [Dyczkowski 2010, s. 22]. Jednak w przypadku odniesień literaturowych zdecydowano się na pozostawienie oryginalnych sformułowań.

Należy jednak sądzić, że w działalności nienastawionej na zys uwaga potencjalnych darczyńców powinna koncentrować się na informacjach niefinansowych – zarówno tych mierzalnych, jak i opisowych. Dlatego celem artykułu będzie zbadanie istotności informacji charakteryzujących „czynnik ludzki” w OPP – tj. beneficjentów, pracowników, wolontariuszy oraz członków organizacji – dla decyzji potencjalnych darczyńców. Podobnie zweryfikowana zostanie użyteczność informacji opisujących działalność OPP, takich jak: cele i sposoby ich realizacji, efekty, beneficjenci czy zadania realizowane z „1% podatku” lub dotacji. Autor oczekuje, iż pozytywna weryfikacja postawionych hipotez za pomocą metod ilościowych pozwoli na wypełnienie luki literaturowej dotyczącej znaczenia informacji niefinansowych – w szczególności tych niekwantyfikowalnych – w prezentacji dokonań OPP.

2. Przegląd literatury

Organizacje pożytku publicznego, będące prywatnymi oferentami dóbr wspólnych, są finansowane przez darczyńców, którzy w zamian za wsparcie oczekują świadczenia beneficjentom jednostki usług charakteryzujących się zakładanym poziomem jakości. Aby zapewnić dopływ środków finansujących działalność społeczną, konieczne jest zatem rzetelne informowanie darczyńców nie tylko o kosztach organizacji, ale przede wszystkim o jej efektach [Okten, Weisbrod 2000, s. 257].

Darczyńcy – w szczególności prywatni – chcąc podjąć przemyślaną decyzję o wsparciu konkretnej jednostki, muszą polegać przede wszystkim na informacjach udostępnianych przez organizacje w ich sprawozdaniach [Connolly i in. 2013, s. 5] lub też na tych dobrowolnie zamieszczanych na stronach internetowych. Dzieje się tak po pierwsze dlatego, że darczyńcy mają niewielki wpływ na kształt sprawozdań, które podporządkowane są wymogom kontroli finansowej [Connolly i in. 2013, s. 6; Thomson 2011, s. 65]. Po drugie zaś, dla organizacji *non-profit* budowanie relacji z interesariuszami wiąże się z ponoszeniem kosztów niezwiązanych ściśle z działalnością społeczną, które mogą zostać uznane za nieuzasadnione [Boenigk, Scherhag 2014, s. 325]. Sprawozdania obligatoryjne i informacje udostępniane na stronach internetowych stają się zatem głównym kanałem informowania o dokonaniach jednostki tych darczyńców, którzy nie stanowią głównych fundatorów organizacji i nie są objęci bezpośrednim kontaktem. Taką grupą w przypadku Polski są osoby dokonujące odpisów 1% podatku na rzecz wybranej OPP.

Pełna przejrzystość informacyjna w przypadku działalności pożytku publicznego jest nie tylko wymogiem, którego niespełnienie rodzi negatywny skutek – brak zaufania. Jest to również sposób na wykazanie większej efektywności działania organizacji *non-profit* wobec instytucji publicznych lub przedsiębiorstw świadczących usługi w tym samym zakresie [Cordery i in. 2011, s. 365]. Badania pokazują, że OPP są świadome potrzeb informacyjnych swoich interesariuszy. Te jednostki, które w większym stopniu korzystają ze wsparcia darczyńców, są bardziej skłonne udostępniać sprawozdania osobom z zewnątrz [Behn i in. 2010, s. 8-11]. Ponadto

jednostki, których raporty cechują się wysoką wiarygodnością, otrzymują większe darowizny, a darczyńcy w mniejszym stopniu reagują na wahania w skali działalności organizacji [Thomson 2011, s. 65].

Aby sprawozdania organizacji *non-profit* skutecznie wspierały budowanie relacji z interesariuszami, muszą spełniać pięć wymogów użyteczności: kompletność, dostępność, przejrzystość, pełen zakres ujawnień oraz adekwatność [Gordon i in. 2010, s. 210]. Pierwsza cecha oznacza udostępnianie pełnego sprawozdania bez dokonywania skrótów – pomijania części merytorycznej bądź finansowej. Dostępność jest dziś przede wszystkim postrzegana przez pryzmat prezentacji sprawozdań w Internecie. Przejrzystość oznacza brak wątpliwości co do znaczenia poszczególnych informacji ujętych w sprawozdaniu, zaś pełen zakres ujawnień, iż rozsądny odbiorca nie zostanie wprowadzony w błąd, analizując całą treść raportu. Spełnienie tych ostatnich wymogów oznacza zarówno ujęcie w sprawozdaniu niezbędnych objaśnień, jak i pełną zgodność informacji finansowych i części opisowych raportu. W końcu adekwatność oznacza, że informacje pozwalają na ocenę dokonań organizacji. Liczą się zatem przede wszystkim przeszłe i obecne efekty oraz cele na przyszłość i sposoby ich realizacji [Gordon i in. 2010, s. 210-221].

Badania dotyczące opinii różnych grup interesariuszy o użyteczności sprawozdań OPP potwierdzają, iż z punktu widzenia darczyńców najbardziej przydatne są sprawozdania merytoryczne, a zwłaszcza zawarte w nich informacje o efektach. Wykazano bowiem, iż podczas gdy raporty uznawane za rzetelne przez regulatorów to te, w których na pierwszy plan wysuwają się kwestie ujawnień, regulacji i przychodów, zainteresowanie indywidualnych darczyńców skupia się wokół takich obszarów, jak: ludzie, usługi, praca społeczna [Palmer 2013, s. 236-237]. Co ciekawe, organizacje, które udostępniają swoje sprawozdania dobrowolnie, dokonując skrótów, mają raczej tendencję do pominięcia części finansowej niż merytorycznego opisu działalności [Gordon i in. 2010, s. 212].

Wskazuje się, że darczyńcy, dokonując wyboru organizacji, które chcą wesprzeć, w pierwszej kolejności kierują się informacjami dotyczącymi: misji, programów społecznych i celów organizacji [McDowell i in. 2013, s. 330], a także rozpatrują spójność wartości ujętych w misji z faktycznymi działaniami organizacji [Whitman 2009]. Jednym z kluczowych obszarów niefinansowej oceny OPP, na który zwracają uwagę badacze, jest wpływ, jaki dana organizacja wywiera na swoich beneficjentów i na całe społeczeństwo. Ocena oddziaływania jest nie tylko coraz częściej wymagana przez darczyńców instytucjonalnych – dobrze uzasadnia bowiem wydatkowanie środków – ale też jest sposobem pomiaru dokonań jednostki w okresie dłuższym niż rok obrotowy. Informacje wskazujące na ciągły rozwój organizacji stymulują wsparcie darczyńców [Arvidson, Lyon 2014, s. 880].

Przedstawione wnioski z badań prowadzonych przede wszystkim w krajach anglosaskich wskazują na istotność problemu badawczego dotyczącego użyteczności informacji niefinansowych dla interesariuszy OPP. W dalszej części artykułu zostaną w tym kontekście przedstawione wyniki badań autorskich, które pozwolą na

weryfikację części spostrzeżeń zagranicznych autorów w odniesieniu do realiów funkcjonowania polskich organizacji pożytku publicznego.

3. Metodyka badań

Wśród opracowań naukowych poświęconych prezentowaniu informacji o dokonaniach organizacji pożytku publicznego dominują te dotyczące informacji finansowych. Niewiele jest natomiast badań wskazujących, jak informacje niefinansowe są wykorzystywane przez darczyńców w procesie podejmowania decyzji. Ograniczeniem są zarówno trudności z kwantyfikacją i porównywalnością tego typu ujawnień, jak i fakt, iż konkretne informacje niefinansowe są często niedostępne dla darczyńców [McDowell i in. 2013, s. 330]. Stąd obiektywizacja wniosków płynących z analizy sprawozdań organizacji i informacji prezentowanych na stronach WWW wymaga przeprowadzenia oceny z perspektywy darczyńców. Obiecującą metodą badawczą w tym kontekście jest eksperyment laboratoryjny, w którym świadome wybory darczyńców symuluje się przez udział w doświadczeniu studentów zaznajomionych z problematyką funkcjonowania organizacji pozarządowych. Przykłady takiego podejścia można znaleźć w literaturze zarówno zagranicznej [McDowell i in. 2013, s. 334], jak i polskiej [Waniak-Michalak, Zarzycka 2013, s. 103-105].

W pierwszym z przywołanych doświadczeń uczestnicy mieli rozdzielić pulę środków pomiędzy dwie organizacje dobroczynne pomagające ciężko chorym dzieciom lub też pozostawić je (lub ich część) dla siebie. W eksperymencie śledzono, jakie informacje dostępne elektronicznie przeglądali uczestnicy badania przed podjęciem decyzji. W drugim eksperymencie autorki poprosiły uczestników doświadczenia o wybór organizacji, której chcieliby przyznać darowiznę na podstawie ich ogólnego wizerunku. Następnie weryfikowano wybór z uwzględnieniem informacji finansowych oraz wybranych mierników ekonomicznych. Oba doświadczenia przyniosły interesujące rezultaty, jednak pewnym ich mankamentem był udział niewielkiej grupy studentów (odpowiednio 36 i 32 osoby), a szczególnie ograniczona liczba analizowanych organizacji (odpowiednio 2 i 9).

W przeprowadzonym eksperymencie autorskim udział wzięło 59 osób – uczestników zajęć z „controllingu w organizacjach pożytku publicznego”, realizowanych na IV semestrze studiów magisterskich w trybie zaocznym. Każdy z uczestników otrzymał do oceny i porównania trzy organizacje, wylosowane przez autora spośród podmiotów uprawnionych do korzystania z odpisu 1% podatku (według zestawienia udostępnianego przez Departament Pożytku Publicznego). Kryterium kwalifikującym OPP do badania było posiadanie przez nią dodatkowego kanału komunikacji z interesariuszami – np. strony internetowej albo profilu w portalu społecznościowym. W ten sposób do doświadczenia wybrano 177 OPP z 265 wylosowanych.

Zadaniem uczestników eksperymentu była ocena trzech przydzielonych organizacji w świetle informacji zawartych w ich sprawozdaniach² oraz tych udostępnianych na stronach internetowych, a następnie wybranie tej, której najchętniej przekazałoby 1% swojego podatku dochodowego. Pomocą w realizacji zadania był ujednolicony formularz badania opracowany przez autora. Zawierał on 13 otwartych pytań pozwalających na ocenę celów i efektów działalności OPP (5 pytań), zasobów organizacji (2 pytania), jej sytuacji ekonomicznej (2 pytania), efektywności działania (2 pytania) oraz wizerunku jednostki (2 pytania). Każdy z obszarów oceny został poprzedzony koniecznością wyszukania w sprawozdaniach określonych informacji.

Uzyskane wyniki badania posłużą do zweryfikowania dwóch hipotez.

H₁: Niefinansowe informacje o charakterze ilościowym ujęte w sprawozdaniach OPP mają znaczenie dla darczyńców przy podejmowaniu decyzji o przekazywaniu wsparcia konkretnym organizacjom.

H₂: Niefinansowe informacje o charakterze opisowym ujęte w sprawozdaniach OPP determinują decyzje darczyńców o przekazywaniu wsparcia konkretnym organizacjom.

Dowód na słuszność postawionych hipotez przeprowadzony zostanie z wykorzystaniem metod ilościowych. W przypadku informacji reprezentujących „czynnik ludzki” w działalności badanych OPP przedstawione zostaną statystyki opisowe obliczone wprost na podstawie informacji ujawnianych w sprawozdaniach merytorycznych jednostek. Natomiast w odniesieniu do narratywnego opisu takich aspektów działalności OPP, jak: cele i sposoby ich realizacji, efekty, beneficjenci, zadania finansowane z 1% podatku lub z dotacji, a także ogólnego wizerunku jednostki, zastosowana zostanie uprzednia kwantyfikacja opinii uczestników badania z wykorzystaniem 7-stopniowej skali. Na koniec zastosowane zostaną nieparametryczne testy Manna-Whitneya do identyfikacji tych czynników, które stymulują decyzje darczyńców o przekazaniu swojego wsparcia konkretnej OPP.

4. Analiza informacji niefinansowych ujawnianych przez OPP

Badając użyteczność informacji niefinansowych ujawnianych przez organizacje pożytku publicznego z punktu widzenia ich darczyńców, warto najpierw wskazać, ja-

² Ponieważ badanie przeprowadzono w oparciu o sprawozdania merytoryczne za rok 2012, wiążącą regulacją w tym zakresie było Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2001 r. w sprawie ramowego zakresu sprawozdania z działalności fundacji (Dz.U. 2001 r., nr 50, poz. 529), a nie obecnie obowiązujące Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 12 lutego 2013 r. w sprawie wzorów rocznego sprawozdania merytorycznego oraz rocznego uproszczonego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego (Dz.U. 2013, poz. 234). Należy jednak zaznaczyć, iż w zakresie objętym badaniem jedyną różnicą była inna prezentacja informacji o wolontariacie. Obecnie w sprawozdaniu uproszczonym występuje tylko liczba wolontariuszy, zaś w pełnym podział na tych wspierających OPP w okresach: do 30 dni, 30 dni do 6 miesięcy i ponad 6 miesięcy, jednak wyłącznie z podziałem na osoby wewnętrzne i zewnętrzne.

kie informacje są udostępniane przez badaną grupę organizacji w ich sprawozdaniach merytorycznych oraz jaki obraz sektora pozarządowego z nich wynika.

W tabeli 1 zaprezentowano 7 podstawowych charakterystyk badanych OPP związanych z „czynnikiem ludzkim”. Dotyczą one: beneficjentów, pracowników, wolontariuszy i członków organizacji. Należy podkreślić, że są to jedyne ilościowe informacje niefinansowe ujawniane w sposób usystematyzowany i porównywalny w sprawozdaniach merytorycznych badanej grupy jednostek (odpowiednio w pozycjach II.3, V.1, V.3 oraz V.2. sprawozdania). W tabeli 1 pominięto jedynie kwestie zmiany członkostwa organizacji oraz struktury osobowej wolontariuszy z podziałem na: członków organizacji, jej pracowników, osoby świadczące usługi na podstawie umowy cywilnoprawnej, członków zarządu organizacji oraz na inne osoby. Zaprezentowane zestawienie prezentuje podstawowe statystyki opisowe oraz wskazuje, w ilu badanych jednostkach dana pozycja nie wystąpiła.

Tabela 1. Charakterystyka badanych OPP z wykorzystaniem ilościowych informacji niefinansowych

Wyszczególnienie	„zera”	min (A) / max (B)		1Q (A) / 3Q (B)		mediana (A) / średnia (B)	
			A	B	A	B	A
Beneficjenci działań organizacji (os. fizyczne)	15	0	600 000	130	2 100	400	10 712,4
Beneficjenci działań organizacji (os. prawne)	96	0	7 000	0	12	0	81,7
Liczba zatrudnionych	41	0	429	1	45	10	42,6
Liczba zatrudnionych (etaty)	77	0,0	188,9	0,0	7,0	1,0	10,3
Liczba wolontariuszy (świadczenia < 30 dni)	83	0	6 000	0	23	3	123,9
Liczba wolontariuszy (świadczenia > 30 dni)	81	0	301	0	13	3	17,3
Liczba członków organizacji	54*	0	74 846	0	69	29	578,3

* Członkowie organizacji występują jedynie w stowarzyszeniach.

Źródło: opracowanie własne.

Z informacji zaprezentowanych w tabeli 1 oraz szczegółowych wyników badania można wywnioskować, że typowa polska OPP obejmuje swoimi działaniami 400 osób w ciągu roku, zaś co trzecia wspiera ponad 1000 osób. Mimo że działania poszczególnych organizacji są nieporównywalne z uwagi zarówno na obszar funkcjonowania, jak i na formę świadczeń, to przytoczone liczby mają istotne znaczenie. Ekstrapolując wynik badania na populację 7295 OPP działających w badanym okresie w Polsce, uzyskuje się liczbę 3 milionów beneficjentów rocznie. Dostrzeżoną słabością OPP jest natomiast ograniczona współpraca z innymi organizacjami,

jako że 54,2% badanych jednostek nie wskazało jako beneficjentów swoich działań innych organizacji³. Należy również dodać, iż w sprawozdaniach 12 organizacji nie wskazano jakichkolwiek beneficjentów – ani osób fizycznych, ani prawnych. Te zerowe pozycje są mało wiarygodne, oznaczałyby bowiem faktyczny brak znamion działalności pożytku publicznego w tych organizacjach.

Kolejne badane charakterystyki to liczba zatrudnionych ogółem – bez względu na status zatrudnienia – oraz liczba pracowników etatowych. Należy, po pierwsze, podkreślić, iż większość badanych organizacji ma pracowników. Jedynie 41 OPP (23,2%) nie wykazało posiadania opłacanego personelu, przy czym w 9 z nich pozycja wynagrodzenia była niezerowa – co jest ewidentną nieścisłością. Jednak w przypadku 77 organizacji (43,5%) nie wykazano pracowników etatowych⁴, a jedynie zatrudnianie osób na umowy-zlecenie. Łączna liczba zatrudnionych przez OPP, przy ekstrapolacji wyników badania, wyniosłaby niemal 73 tysiące osób, ale „tylko” 7295 etatów. OPP nie są dużym pracodawcą, jako że w zaledwie 38 organizacjach (21,5%) utworzono ponad 10 etatów. Jednak w próbie znalazło się także 10 organizacji (5,6%), które przekroczyły liczbę 50 etatów – co pod względem zatrudnienia jest ekwiwalentem średniego przedsiębiorstwa.

Ważną siłą napędową sektora pozarządowego są wolontariusze. W badaniu uzyskano sygnał, że większość OPP korzysta z tej formy wsparcia. Jedynie 51 organizacji (28,8%) nie zadeklarowało zaangażowania wolontariuszy⁵. Z tym, że 29 z nich było organizacjami członkowskimi, więc wkład członków w działalność jednostki powinien zostać wykazany jako wolontariat. Przeciętnie organizacje korzystały ze wsparcia trzech wolontariuszy w krótkim okresie i tej samej liczby w dłuższej perspektywie. W przypadku 13 OPP (7,3%) odnotowano akcyjne zaangażowanie ponad 100 osób, zaś w 8 jednostkach (4,5%) ta sama liczba osób współpracowała przez dłuższy okres. Należy również zasygnalizować zaobserwowaną niezgodność. Otóż w 4 OPP nie wykazano posiadania ani pracowników (bez względu na formę zatrudnienia), ani też wolontariuszy czy członków organizacji. Ktoś jednak musiał, przynajmniej formalnie, reprezentować jednostkę i prowadzić jej działania statutowe.

Oprócz omówionych informacji niefinansowych o charakterze ilościowym, sprawozdania merytoryczne OPP zawierają również opisową charakterystykę działalności. W szczególności prezentowane są następujące informacje:

- cele statutowe i sposoby ich realizacji (pozycje I.9-10);

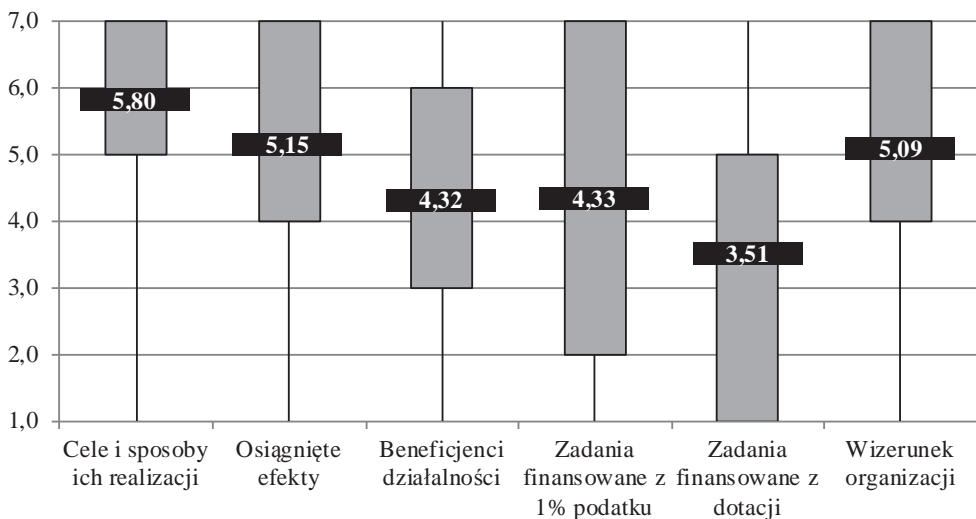
³ Badania całego sektora pozarządowego wskazują, że jedynie 28% organizacji utrzymuje regularne kontakty z innymi jednostkami [Przewłocka i in. 2013, s. 169].

⁴ Badania Stowarzyszenia Klon/Jawor ukazują, że 45% polskich organizacji pozarządowych nie ma żadnych pracowników, a jedynie 19% deklaruje posiadanie pracowników etatowych [Przewłocka i in. 2013, s. 70], co wskazuje, że sytuacja OPP jest w tym zakresie lepsza.

⁵ Przywołana diagnoza sektora pozarządowego wskazuje, iż 94% organizacji deklaruje zaangażowanie wewnętrznych, a 55% zewnętrznych wolontariuszy [Przewłocka i in. 2013, s. 80-81].

- charakterystyka działalności pożytku publicznego, która powinna zawierać również informacje o beneficjentach jednostki i o uzyskanych efektach (część II, w szczególności pozycja II.1);
- działania, na które wydatkowano środki uzyskane z odpisów 1% podatku dochodowego od osób fizycznych (pozycje III.3.3-4)
- oraz działania zlecone i dotowane przez administrację publiczną (część VIII).

Na rysunku 1 zaprezentowano ocenę jakości ujawnianych informacji we wskazanych obszarach dokonaną przez potencjalnych darczyńców. Należy dodać, że uczestnicy eksperymentu brali również pod uwagę informacje zamieszczane przez OPP na stronach internetowych, co w sposób szczególnie uwzględniono w pozycji „wizerunek organizacji”. Na rysunku 1 dla każdej ze zmiennych charakteryzujących poszczególne kategorie informacji ujęte w sprawozdaniach OPP i na ich stronach WWW wskazano takie miary pozycyjne, jak: minimum i maksimum (dolny i górny koniec odcinka) – każdorazowo równe 1 i 7 – oraz I i III kwartyl (dolny i górny koniec słupka), a ponadto wartość średnią wszystkich zmiennych (poziomy pasek).



Rys. 1. Charakterystyka badanych OPP z wykorzystaniem opisowych informacji niefinansowych

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie wyników badania ustalono, że trzema obszarami, w ramach których OPP ujawniają informacje w sposób najbardziej adekwatny do oczekiwań darczyńców, były: cele i sposoby ich realizacji (średnia ocena 5,80), osiągnięte efekty (5,15) oraz ogólne informacje o jednostce (5,09) prezentowane głównie na stronach WWW. W pierwszym z obszarów jedynie 16 sprawozdań (9,0%) oceniono negatywnie (oceny 1-3), w drugim było to 37 (20,9%) raportów, a w trzecim 35 (19,8%)

stron WWW. Niżej oceniono ujawnienia dotyczące zadań finansowanych z 1% podatku (średnia ocena 4,33), informacje o beneficjentach jednostki (4,32), a za najmniej użyteczne uznano informacje o realizowanych zadaniach publicznych (3,51). W pierwszym z obszarów oceny pozytywne (5-7) otrzymały 93 sprawozdania (52,5%), w drugim 89 sprawozdań (50,3%), zaś w ostatnim jedynie 55 raportów (33,1%).

Na koniec należy dodać, iż – biorąc pod uwagę wszystkie badane ujawnienia – 48 organizacji (27,1%) otrzymało co najmniej neutralne noty (4-7) we wszystkich obszarach, a 26 (14,7%) komplet ocen pozytywnych. Natomiast tylko 6 OPP (3,4%) zostało ocenionych negatywnie we wszystkich wymiarach – i jednocześnie odrzuconych przy dokonywaniu wyborów przez uczestników eksperymentu.

5. Wyniki eksperymentu

W tej części opracowania zweryfikowany zostanie związek między poszczególnymi informacjami niefinansowymi o charakterze ilościowym i jakościowym prezentowanymi w sprawozdaniach merytorycznych OPP lub na ich stronach www a wyborami uczestników eksperymentu. W tabeli 2 ukazano wyniki testów Manna-Whitneya dla miar niefinansowych oraz ocen jakości ujawnień w 6 badanych obszarach w powiązaniu ze zmienną grupującą odróżniającą OPP wybrane od tych niewybranych. W tabeli podano także średnią wartość poszczególnych pozycji w obu grupach oraz wskazano różnice między nimi.

Przeprowadzone badanie wykazało użyteczność informacji niefinansowych w wyborze OPP, której darczyńcy chcieliby przekazać swoje środki. Z siedmiu badanych miar niefinansowych, reprezentujących „czynnik ludzki” działalności, pięć okazało się powiązanych z wyborami darczyńców. W każdym z przypadków związek ten został potwierdzony pozytywnymi wynikami testu Manna-Whitneya (przy poziomie istotności 1%, z wyjątkiem krótkookresowego wsparcia wolontariuszy – poziom istotności 5%). Najbardziej wyraźny okazał się wpływ liczby pracowników etatowych i wolontariuszy długookresowych na decyzje darczyńców. Oznacza to, że preferowane są organizacje charakteryzujące się trwałymi zasobami ludzkimi.

Wybory uczestników eksperymentu nie były natomiast warunkowane ani liczbą beneficjentów instytucjonalnych, ani też liczbą członków organizacji. W pierwszym przypadku większość OPP nie wykazała w ogóle współpracy wewnątrz sektora, a w drugim brak członków był skutkiem prowadzenia działalności w formie fundacji.

W odniesieniu do sześciu charakterystyk opisowych działalności OPP stwierdzono każdorazowo powiązanie jakości informacji zawartych w sprawozdaniach i na stronach WWW jednostek z wyborami darczyńców. Najmniejsze znaczenie okazały się mieć – zaskakująco – informacje o zadaniach sfinansowanych z 1% podatków, największe natomiast informacje o beneficjentach działalności. W przypadku tych pierwszych odnotowano też najniższy udział organizacji (43,8%), które otrzymały idealną ocenę jakości ujawnień (7 pkt) i jednocześnie zostały uznane za

najlepsze spośród trzech OPP przypisanych do uczestnika eksperymentu. Natomiast w odniesieniu do informacji o beneficjentach odsetek ten był najwyższy (55,6%).

Tabela 2. Związek informacji niefinansowych z decyzjami potencjalnych darczyńców

Wyszczególnienie	OPP niewybrane (n ₁ = 118) / OPP wybrane (n ₂ = 59)		Różnica	Z / p	
	średnia ranga	średnia wartość			
Beneficjenci działań organizacji (os. fizyczne)	n ₁	80,33	5 055,7	+335,7%	***-3,182
	n ₂	106,34	22 025,6		0,001
Beneficjenci działań organizacji (os. prawne)	n ₁	86,44	89,2	-25,0%	-0,937
	n ₂	94,11	66,8		0,349
Liczba zatrudnionych	n ₁	81,07	35,9	+55,9%	***-2,910
	n ₂	104,86	55,9		0,004
Liczba zatrudnionych (etaty)	n ₁	78,96	6,1	+209,8%	***-3,686
	n ₂	109,08	18,7		0,000
Liczba wolontariuszy (świadczenia < 30 dni)	n ₁	82,68	49,8	+445,9%	** -2,318
	n ₂	101,64	271,9		0,020
Liczba wolontariuszy (świadczenia > 30 dni)	n ₁	79,14	13,9	+71,6%	***-3,619
	n ₂	108,72	23,9		0,000
Liczba członków organizacji	n ₁	90,13	751,3	-69,1%	0,414
	n ₂	86,74	232,2		0,679
Cele i sposoby ich realizacji	n ₁	79,88	5,52 pkt.	+15,5%	***-3,347
	n ₂	107,24	6,37 pkt.		0,001
Osiągnięte efekty	n ₁	79,83	4,83 pkt.	+19,6%	***-3,367
	n ₂	107,35	5,78 pkt.		0,001
Beneficjenci działalności	n ₁	79,09	3,95 pkt.	+27,9%	***-3,636
	n ₂	108,81	5,05 pkt.		0,000
Zadania finansowane z 1% podatku	n ₁	82,21	4,01 pkt.	+23,9%	** -2,493
	n ₂	102,58	4,97 pkt.		0,013
Zadania finansowane z dotacji	n ₁	81,11	3,15 pkt.	+33,9%	***-2,897
	n ₂	104,79	4,22 pkt.		0,004
Wizerunek organizacji	n ₁	80,12	4,76 pkt.	+20,6%	***-3,260
	n ₂	106,76	5,75 pkt.		0,001

** poziom istotności 5%; *** poziom istotności 1%.

Źródło: opracowanie własne.

Można również dodać, że pozytywna ocena ujawnień (5-7 punktów) w obszarze celów i sposobów ich realizacji była najmniej decydująca dla wyboru OPP (skuteczność wyboru 38,9%), zaś satysfakcjonujący opis zadań zrealizowanych dzięki otrzymanym dotacjom miał znaczenie największe (47,3%). Na koniec warto wspomnieć, iż żadna z organizacji, której opis celów funkcjonowania oceniono negatywnie, nie została wybrana przez potencjalnych darczyńców.

6. Zakończenie

Jak wskazano we wstępie, celem artykułu było zbadanie, czy informacje niefinansowe ujawniane przez OPP w sprawozdaniu merytorycznym i na stronach WWW są użyteczne w ocenie dokonań tych organizacji prowadzonej przez darczyńców. Warto zatem wskazać główne wnioski z badania oraz przedstawić zidentyfikowane ograniczenia i dalsze obszary badawcze.

Po pierwsze, należy podkreślić, iż przeprowadzone badanie wykazało słuszność obu postawionych hipotez, a zatem udowodniono istotną rolę zarówno ilościowych, jak i opisowych informacji niefinansowych w prezentacji dokonań OPP. W pierwszym przypadku jedynie liczba beneficjentów instytucjonalnych organizacji oraz liczba ich członków nie znalazły odzwierciedlenia w decyzjach uczestników eksperymentu. Za szczególnie istotne należy natomiast uznać wielkości trwałych zasobów ludzkich OPP – a zatem liczbę pracowników etatowych oraz długoterminowych wolontariuszy. W przypadku 6 obszarów opisowych uzyskano dowody na ich istotny wpływ na decyzje potencjalnych darczyńców. Szczególnie istotne okazało się precyzyjne ujęcie efektów uzyskanych w programach finansowanych ze źródeł publicznych. Czynnikiem dyskwalifikującym OPP w oczach darczyńców było natomiast nieprecyzyjne wskazanie celów działalności jednostki.

Potwierdzenie hipotez pokazuje, że wysiłek wkładany przez OPP w przygotowanie raportów rocznych może przynieść korzyści w ich relacjach z interesariuszami. Jest to zatem działanie racjonalne ekonomicznie, a nie jedynie spełnienie wymogów ustawowych. Problemem jest jednak niska świadomość dostępności sprawozdań OPP dla szerokiej opinii publicznej, jak również niewielki stopień ich wykorzystania przez darczyńców. Przeprowadzone badanie miało również ograniczenie wynikające z deklaratywnego, a nie faktycznego wyboru organizacji, której uczestnicy eksperymentu chcieli powierzyć swoje środki. Niemniej nieliczne w skali światowej i szcątkowe w warunkach polskich – ograniczone do jednego zespołu autorskiego – badania użyteczności informacji pozafinansowych dla darczyńców OPP sprawiają, że uzyskane wyniki są warte uwagi. Intencją autora jest również weryfikacja wniosków z badania w oparciu o analizę faktycznego poziomu środków przekazanych przez darczyńców konkretnym OPP jako wyznacznik ich preferencji decyzyjnych.

Literatura

- Arvidson M., Lyon F., 2014, *Social impact measurement and non-profit organisations: compliance, resistance, and promotion*, Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, vol. 25, issue 4, s. 869-886.
- Behn B.K., DeVries D.D., Lin J., 2010, *The determinants of transparency in nonprofit organizations: an exploratory study*, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, vol. 26, s. 6-12.

- Boenigk S., Scherhag Ch., 2014, *Effects of donor priority strategy on relationship fundraising outcomes*, Nonprofit Management & Leadership, vol. 24, no. 3, s. 307-336.
- Connolly C., Dhanani A., Hyndman N., 2013, *The Accountability Mechanisms and Needs of External Charity Stakeholders*, Association of Chartered Certified Accountants, London.
- Cordery C., Baskerville R., Porter B., 2011, *Not reporting a profit: constructing a non-profit organisation*, Financial Accountability & Management, vol. 27, issue 4, s. 363-384.
- Dyczkowski T., 2010, *Controlling w organizacjach pożytku publicznego. Perspektywa międzynarodowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Fisher Liu B., 2012, *Toward a better understanding of nonprofit communication management*, Journal of Communication Management, vol. 16, issue 4, s. 388-404.
- Gordon T.P., Khumawala S.B., Kraut M., Neely D.G., 2010, *Five dimensions of effectiveness for nonprofit annual reports*, Nonprofit Management & Leadership, vol. 21, issue 2, s. 209-228.
- Lee M., 2004, *Public reporting: A neglected aspect of nonprofit accountability*, Nonprofit Management and Leadership, vol. 15, issue 2, s. 169-185.
- McDougle L., 2014, *Understanding public awareness of nonprofit organizations: exploring the awareness-confidence relationship*, International Journal of Nonprofit & Voluntary Sector Marketing, vol. 19, issue 3, s. 187-199.
- McDowell E.A., Li W., Smith P.C., 2013, *An Experimental Examination of US Individual Donors' Information Needs and Use*, Financial Accountability & Management, vol. 29, issue 3, s. 327-347.
- Okten C., Weisbrod B.A., 2000, *Determinants of donations in private nonprofit markets*, Journal of Public Economics, vol. 75, s. 255-272.
- Palmer P.D., 2013, *Exploring attitudes to financial reporting in the Australian not-for-profit sector*, Accounting & Finance, vol. 53, issue 1, s. 217-241.
- Przewłocka J., Adamiak P., Herbst J., 2013, *Podstawowe fakty o organizacjach pozarządowych – raport z badania 2012*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 12 lutego 2013 r. w sprawie wzorów rocznego sprawozdania merytorycznego oraz rocznego uproszczonego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego (Dz.U. 2013, poz. 234).
- Thomson D.E., 2011, *The role of funders in driving nonprofit performance measurement and use in strategic management*, Public Performance & Management Review, vol. 35, issue 1, s. 54-78.
- Waniak-Michalak H., Zarzycka E., 2013, *Czynniki wpływające na wybór organizacji pożytku publicznego przez darczyńców indywidualnych w Polsce – czy dane finansowe mają znaczenie?*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 74, s. 91-108.
- Whitman J.R., 2009, *Measuring social values in philanthropic foundations*, Nonprofit Management and Leadership, vol. 19, issue 3, s. 305-325.