

*Katarzyna Kielbiowska*

## **Księgowość w organizacjach pozarządowych**

Przejrzystość działania organizacji pozarządowych nie dotyczy jedynie kwestii przyjętych przez nie standardów działania. W dużej mierze o tym jak, organizacja jest postrzegana, decydują formalne wymogi dotyczące zasad dokumentowania i raportowania działalności, czyli w istocie sposobu prowadzenia księgowości. Mimo że prawo dozwala na wewnętrzne dookreślenie (dostosowanie do potrzeb konkretnej organizacji) polityki rachunkowej firmy, to jednak narzuca ramy, które dopasowane są raczej do działalności komercyjnej niż społecznej. A przecież rzecz dotyczy niemałej liczby podmiotów, obracających znaczącymi środkami finansowymi. Szacuje się, że obecnie w Polsce jest ponad 60 000 organizacji pozarządowych (nie wliczając w to jednostek ochotniczej straży pożarnej), z których ok. 22% miało budżet powyżej 100 000 zł<sup>1</sup>. Dodajmy, że wszystko wskazuje na to, że ich rola, m.in. jako realizatora usług społecznych, będzie wzrastać.

### **Czy zmiany są konieczne?**

Mimo wielu prób, podejmowanych przez różne organizacje pozarządowe, do tej pory nie odbyła się żadna szersza debata pod hasłem „jaka księgowość dla organizacji pozarządowych?”. Za to na różnych szkoleniach czy forach poświęconych prowadzeniu działalności przez organizacje pozarządowe pytanie to powraca jak bumerang. Te powracające na gruncie nieformalnym dyskusje wskazują na znaczenie, jakie mają finanse dla zarządzania organizacją. Ustawa o rachunkowości określa podstawowe zasady rachunkowości oraz możliwości uproszczenia procedur w wyznaczonych ramach. Dla organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej istnieją dodatkowo przepisy uszczegóławiające regulacje zawarte w ustawie oraz wskazujące na możliwość zastosowania dalszych uproszczeń<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Dane za: Podstawowe fakty o sektorze pozarządowym 2006 Stowarzyszenie Klon/Jawor 2006

<sup>2</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 137 poz 1539 z 30 listopada 2001 r.).

Akty prawne są ogólnodostępne, wciąż pojawiają się różne, w tym bezpłatne<sup>3</sup>, opracowania na temat teoretycznej i praktycznej strony rachunkowości w fundacjach i stowarzyszeniach. Mimo to wciąż dla wielu organizacji rachunkowość to *terra incognita*.

Pewne jest jedno: większość z nowo powstających czy małych lokalnych organizacji **nie ma możliwości** prowadzenia ksiąg rachunkowych bez naruszania przepisów ustawy o rachunkowości i rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla jednostek niebędących spółkami prawa handlowego, nieprowadzących działalności gospodarczej. Z jednej strony, nie pozwalają im na to ich zasoby ludzkie, z drugiej – zasoby finansowe. W większości wypadków, gdyby chciały wynająć kompetentną firmę (lub osobę) do prowadzenia księgowości, musiałyby lwią część swojego budżetu rocznego przeznaczyć na ten właśnie cel. Czy konieczne jest, by małe podmioty były zmuszone gromadzić dane finansowe i sporządzać sprawozdania na wymaganym obecnie poziomie szczegółowości i w wymaganej formie?

O tym, że jest potrzeba uproszczenia księgowości dla małych organizacji, mówi się od dawna<sup>4</sup>, jednak nie tylko o uproszczenie tu chodzi. Z uwagi na specyfikę działalności organizacji pozarządowych warto rozważyć pomysł sformułowania szczególnych zasad rachunkowości dla organizacji pozarządowych. Tak jak instytucje bankowe i ubezpieczeniowe mają swoje szczegółowe zasady rachunkowości, tak organizacje mogłyby – w szerszym ujęciu niż obecnie – posiadać zasady księgowości dopasowane do ich charakteru, specyfiki działalności, projektowego funkcjonowania, często wyłącznie w oparciu o pracę społeczną członków lub wolontariuszy. Nieuwzględnienie tych wszystkich czynników w zasadach rachunkowości dla organizacji sprawia, że sprawozdania finansowe nie spełniają rzeczywistych potrzeb informacyjnych.

### Po co księgowość w organizacjach?

W dyskusji nad księgowością czy rachunkowością NGO ważna będzie odpowiedź na pytanie, jakich informacji finansowych potrzeba, aby móc zorientować się w sytuacji finansowej organizacji. Czyli:

- jakie informacje ze sprawozdań finansowych są potrzebne **państwu** (instytucjom nadzoru nad organizacją, kontroli skarbowej etc.)?

<sup>3</sup> Seria „3W – Warto Wiedzieć Więcej” Towarzystwa Wzajemnej Informacji, czy publikacje wydawane przez Fundację Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego w ramach programu „Fimango – Zarządzanie finansami w organizacjach pozarządowych”.

<sup>4</sup> Środowisko prawne dla zastosowania uproszczeń zostało przedstawione w ekspertyzie prawnej „Uproszczenie księgowości organizacji pozarządowych” z 1 marca 2007 r., przygotowanej przez Biuro Prawne „Mece-nas” – Kancelarię Radcy Prawnego Anny Dorman, na zlecenie OFOP.

- co z tych sprawozdań powinno móc „odczytać” otoczenie organizacji (**opinia publiczna**)?
- jakie niezbędne są samej **organizacji** dla celów zarządzania?

W obecnym stanie prawnym prowadzenie nawet pełnej księgowości z wykorzystaniem obowiązujących wzorów sprawozdań nie gwarantuje wystarczającej informacji w żadnym z tych obszarów.

A przecież to we wspólnym interesie jest stworzenie „przyjaznego państwa” dla działalności organizacji społeczeństwa obywatelskiego. Takie rozwiązania sugeruje w imieniu Rady Europy Zalecenie CM/Rec(2007)14 Komitetu Ministrów dla państw członkowskich w sprawie statusu prawnego organizacji pozarządowych w Europie<sup>5</sup>. Kilka punktów wskazuje na konieczność tworzenia dla organizacji sprzyjającego środowiska prawnego – wśród nich najważniejszy jest punkt 8: *Ramy prawne i podatkowe mające zastosowanie do organizacji pozarządowych powinny sprzyjać ich zakładaniu i ciągłości działania.*

Dziś wydaje się, że polskie przepisy prawne obowiązujące organizacje w zakresie rachunkowości i podatków nie sprzyjają ciągłości ich działania. Osoby działające w organizacjach pozarządowych bardzo często rezygnują z niej uświadomiwszy sobie ogrom wiedzy i umiejętności niezbędnych, by móc wywiązać się ze wszystkich obowiązków finansowo-podatkowych. Wiele organizacji przestaje istnieć właśnie dlatego, że nie jest w stanie wywiązać się z tych obowiązków. Dość wspomnieć te ze statusem organizacji pożytku publicznego – 3878 spośród ponad 5600 zarejestrowanych nie przesłało sprawozdania finansowego za rok 2007 (podobnie wyglądało to w latach ubiegłych). Trudno osądzić, dlaczego tak się dzieje, przypuszczam jednak, że wśród przyczyn tego stanu rzeczy prym wiodą trudności z prowadzeniem księgowości i sporządzaniem sprawozdań z powodu skomplikowanych i niejasnych zasad rachunkowości organizacji.

### Co trzeba uregulować?

Spróbujmy teraz pokazać kilka problemów, z którymi borykają się polskie organizacje, a które wymagają, jak mi się wydaje, jeśli nie konkretnych zmian prawnych, to przynajmniej jednoznacznej interpretacji.

- **Zróznicowanie zasad księgowania i sprawozdawczości**

Planując tworzenie specjalnych zasad rachunkowości dla organizacji pozarządowych należy na pewno wziąć pod uwagę czynniki takie, jak:

1. **Wysokość rocznego budżetu organizacji** – Czy jest adekwatne i konieczne obarczanie tymi samymi obowiązkami organizacji z budżetem kilku- czy kil-

<sup>5</sup> Przyjęte przez Komitet Ministrów 10 października 2007 r. na 1006. posiedzeniu Zastępców Ministrów.

kunastotysięcznym i tych z kilkudziesięcio- czy kilkuset tysięcy rocznymi planami finansowymi? Wstępną propozycją do rozważenia jest ustalenie różnych zasad prowadzenia księgowości oraz wzorów sprawozdania finansowego w zależności od wysokości rocznego dochodu organizacji – bez względu na okoliczność prowadzenia lub nie działalności gospodarczej.

o pierwszy stopień – dla organizacji osiągających dochody do 50 000 zł: „księgowość podstawowa”, ujmująca wyłącznie przychody i koszty – z zachowaniem przepisów dotyczących ewidencjonowania przychodów i kosztów oddzielnie dla działalności nieodpłatnej, odpłatnej i gospodarczej;

o drugi stopień – dochody roczne na poziomie 50 000 – 200 000 zł, wartość zgromadzonego majątku (fundusze własne, środki trwałe) do 100 000 zł: księgowość pełna, ale w formie uproszczonej;

o trzeci stopień – dochody roczne powyżej 200 000 zł: pełna księgowość według zasad ogólnych (dostosowanych do specyfiki organizacji pozarządowych).

2. **Źródła finansowania** – Czy organizacja posiada tylko środki prywatne – składki, darowizny osób prawnych i fizycznych, nieodliczane przez darczyńców od dochodu przed opodatkowaniem, czy także publiczne<sup>6</sup> – dotacje, subwencje, wpływy z 1%? – W tym drugim przypadku organizacja posiadałaby, na przykład, obowiązek prezentowania wysokości kosztów administracyjnych sfinansowanych z tych środków.

3. **Kwestie podatkowe** – Większość organizacji korzysta z wynikających z art. 17 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. zwolnień przedmiotowych z podatku dochodowego. Jeśli tak jest, warto byłoby ujednoczyć cele sformułowane w art. 17 ust. 1 pkt 4<sup>7</sup>, których finansowanie podlega zwolnieniu, ze sferą zadań publicznych. Przywilej zwolnienia dochodów i majątku organizacji z podatku jest formą ofiarności publicznej, który sprawia, że wykorzystanie „darowanych” w ten sposób środków powinno być uwidocznione w jakiś sposób w sprawozdaniu finansowym organizacji.

4. **Czy organizacja prowadzi działalność gospodarczą, jeśli tak, to w jakim rozmiarze?** Często zarejestrowana i prowadzona przez organizacje działalność gospodarcza ma niewielkie rozmiary i przynosi niewielkie zyski. Czy w takiej sytuacji zasadne jest stosowanie zasad rachunkowości takich samych jak te, które obowiązują jednostki komercyjne? Dotyczy to zwłaszcza prezento-

<sup>6</sup> Wydaje się konieczne jednoznaczne dookreślenie, które ze środków będących w dyspozycji organizacji są środkami publicznymi.

<sup>7</sup> Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 54 poz. 654 z 2000 r., z późniejszymi zmianami). Ten punkt dotyczy organizacji nieposiadających statusu organizacji pożytku publicznego.

wania wyniku finansowego organizacji, który w obecnym stanie prawnym określany jest w kategoriach zysku i straty (nosi nazwę „rachunku zysków i strat”, w skrócie RZiS). W RZiS, mimo że organizacja prowadząca działalność gospodarczą wciąż działa nie dla zysku (*not-for-profit*), główne kategorie to koszty sprzedaży i przychody ze sprzedaży, a koszty i przychody działalności statutowej prezentowane są jako koszty i przychody pozostałej działalności operacyjnej. Czy oddaje to zasadę, wedle której działalność gospodarcza pełni rolę służebną w stosunku do statutowej – w tym przypadku sprowadzonej do roli „pozostałej działalności operacyjnej”?

5. **Posiadanie lub nieposiadanie statusu OPP** – Tu oprócz wymogów związanych z rocznym dochodem i zgromadzonym majątkiem należałoby zapewne rozważyć wymóg bardziej szczegółowego prezentowania informacji na temat przychodów i kosztów związanych z prowadzeniem działalności pożytku publicznego, między innymi na potrzeby oceny prawidłowości korzystania przez organizację ze zwolnień podatkowych oraz wykorzystania wpływów z „1%”.

• **Koszty statutowe a administracyjne**

§ 2 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla jednostek niebędących spółkami prawa handlowego, nieprowadzących działalności gospodarczej wskazuje na dwa rodzaje kosztów działalności organizacji:

1. statutowe, czyli koszty związane z realizacją zadań statutowych – w tym także świadczenia określone statutem;
2. administracyjne – w szczególności wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników i innych osób, odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zużycie materiałów i energii, usługi obce oraz pozostałe koszty o charakterze administracyjnym.

Każda jednostka powinna w polityce rachunkowości określić, jakie koszty będą zaliczane do pierwszej, a jakie do drugiej kategorii kosztów. Opisanie klasyfikacji kosztów według tego kryterium jest kolejnym wyzwaniem, któremu nie wszystkie organizacje są w stanie podołać. Przede wszystkim jest to trudne, gdy koszty administracyjne finansowane są z różnych źródeł. Instytucje przekazujące środki na działalność organizacji stosują często bardzo różne kryteria przyporządkowania kosztów do jednej bądź drugiej kategorii, różniące się od kryteriów opisanych przez organizacje w polityce rachunkowości. W projekcie finansowanym z jednego źródła koszty koordynacji są uznawane za koszty zarządzania (a więc administracyjne), a w innej za koszty statutowe. W obecnym stanie prawnym przejrzyste prowadzenie ksiąg rachunkowych w tej sytuacji jest nie lada wyczynem.

Podział na koszty statutowe i administracyjne nastrocza kolejnych trudności w kontekście konieczności ustalania i kalkulacji kosztów bezpośrednich do obliczenia wynagrodzenia w odpłatnej działalności pożytku publicznego (patrz niżej).. Jak, na przykład, zakwalifikować koszt eksploatacji jednej z sal w biurze organizacji, w której odbywają się odpłatne zajęcia terapeutyczne? Według podziału na koszty statutowe i administracyjne koszt utrzymania pomieszczeń biurowych organizacji zaliczany jest zwykle do kosztów administracyjnych. Czy można wobec tego zakwalifikować go do kosztów bezpośrednich i ująć w kalkulacji przed ustaleniem ceny za terapię?

Sprawy związane z ujmowaniem kosztów organizacji komplikują się jeszcze bardziej, gdy spojrzymy na nie z punktu widzenia art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>8</sup>. Kryteria kwalifikowania podatkowych kosztów jako bezpośrednich lub pośrednich nie pokrywają się z kryteriami wynikającymi z ustawy o rachunkowości.

#### • Koszy bezpośrednie i pośrednie

Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie<sup>9</sup> (uodppow) reguluje kwestię prowadzenia odpłatnej działalności pożytku publicznego. Nie wdając się w rozważania na temat zasadności ograniczenia odpłatności do poziomu wyłącznie kosztów bezpośrednich – o tym w dalszej części – da się łatwo dostrzec pułapkę tkwiącą w konieczności kalkulacji tych kosztów<sup>10</sup>. Ustawa nie precyzuje definicji „kosztów bezpośrednich”. Jeden z komentarzy do uodppow wskazuje na konieczność skorzystania z definicji zawartej w innym akcie prawnym – ustawie o rachunkowości. Według ustawy o rachunkowości<sup>11</sup> koszty bezpośrednie, jako składowa kosztu wytworzenia produktu,<sup>12</sup> obejmują:

- wartość zużytych materiałów bezpośrednich,
- koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją,
- inne koszty

poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny.

<sup>8</sup> Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 54 poz. 654 z 2000 r., z późniejszymi zmianami).

<sup>9</sup> Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 96 poz. 873 z 29 maja 2003 r., z późniejszymi zmianami).

<sup>10</sup> Ustawa – w art. 9 ust. 1 pkt 1 – określa granicę między działalnością odpłatną a gospodarczą poprzez wyznaczenie limitu wynagrodzenia (ceny) za działalność odpłatną na poziomie kosztów bezpośrednich. Gdy wynagrodzenie przewyższy koszty bezpośrednie, działalność odpłatna staje się działalnością gospodarczą.

<sup>11</sup> Art. 28 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. Nr 76 poz. 694 z późniejszymi zmianami).

<sup>12</sup> Ustawa nie wskazuje, czy za produkt uznamy tylko towar, czy również usługę świadczoną przez organizację – już to może nastroczyć wiele kłopotu, tym bardziej, że organizacje o swojej działalności nie myślą w kategoriach „produktu”, ale raczej efektu, jaki przyniesie ich działalność.

Wątpliwość pojawia się choćby przy ostatnim punkcie: co w sytuacji, gdy dzień wyceny jest wcześniejszy niż dzień wytworzenia? Gdy na przykład wycena taka odbywa się na etapie tworzenia budżetu do wniosku o dotację, gdzie jako wkład własny zaplanowane jest pobieranie opłat od osób korzystających z działań organizacji, w związku z tym jeszcze żadne nakłady nie zostały poniesione ani żadne materiały zużyte?

Dalej ustawa wskazuje, jakie koszty nie zaliczają się do kosztów wytworzenia (co oznacza, że tym bardziej nie można zaliczyć ich do kosztów bezpośrednich):

- koszty będące konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,
- koszty ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny,
- koszty magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji,
- koszty sprzedaży produktów.

Klasyfikacja kosztów bezpośrednich działalności pożytku publicznego według tych kryteriów nawet ekspertom nastręcza wiele trudności. Takie ujęcie jest dalekie od specyfiki działalności większości organizacji pozarządowych. Na podstawie zacytowanego powyżej przepisu trudno jest ustalić – bez fachowej wiedzy na temat kosztów w rozumieniu ustawy o rachunkowości – kalkulację kosztów działalności odpłatnej. Czy można oczekiwać, że będzie to łatwe dla przeciętnej osoby działającej w statystycznej organizacji pozarządowej?

Na gruncie udppow pojawia się jeszcze jedno pytanie – o koszty i ich kalkulację. Ustawa definiuje jako działalność odpłatną trzy formy działalności:

- działalność w zakresie wykonywania zadań należących do sfery zadań publicznych, w ramach realizacji przez organizację pozarządową oraz podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 celów statutowych, za którą pobiera wynagrodzenie;
- sprzedaż towarów lub usług wytworzonych lub świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego, w szczególności w zakresie rehabilitacji oraz przystosowania do pracy zawodowej osób niepełnosprawnych;
- sprzedaż przedmiotów darowizny na cele prowadzenia działalności pożytku publicznego<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Art. 8. ust. 1 ustawy; w planowanej nowelizacji ustawy przewidziano wykreślenie ostatniego punktu.

Czy przy każdej z tych form konieczne jest przeprowadzanie kalkulacji kosztów bezpośrednich? Ustawa nie precyzuje, w odniesieniu do którego rodzaju działalności odpłatnej należy stosować kalkulację kosztów. Również w dostępnych komentarzach do ustawy i orzecznictwie brak informacji na ten temat. Na stronie Departamentu Pożytku Publicznego, w miejscu na pytania i odpowiedzi dotyczące ustawy od kilku miesięcy widnieje luka (na początku lipca uzyskałam zapewnienie, że w ciągu miesiąca strona, która jest w aktualizacji, znów zacznie funkcjonować... jest koniec sierpnia – strona wciąż nie działa). Zapewne istnieje możliwość wyrażenia w tej sprawie oficjalnego stanowiska Ministra Pracy i Polityki Społecznej bądź Ministra Finansów. Gdyby jednak działalność odpłatna została w ustawie opisana dokładnie, z pewnością wiele organizacji funkcjonowałoby lepiej. Mniej byłoby również pola do nadużyć w tej materii.

Powróćmy teraz do kolejnego pytania: czy zasadne jest, aby ograniczyć korzystanie z możliwości pobierania opłat za działalność organizacji wyłącznie do wysokości kosztów bezpośrednich? Idea ograniczenia i wprowadzenia ram odróżniających działalność odpłatną od gospodarczej jest jasna.

Niemniej jednak organizacje mają przecież prawo do ponoszenia kosztów administracyjnych, kosztów pośrednich. Bez nich nie udaje się rozwijać organizacji ani prowadzić jej spraw profesjonalnie, w sposób zorganizowany – czego wymagają instytucje finansujące działalność fundacji i stowarzyszeń. Z zapisu wyznaczającego granicę między działalnością odpłatną a gospodarczą wnioskuję, że pokrywanie kosztów pośrednich z wpłat (jakkolwiek je definiować) z działalności odpłatnej jest traktowane jako „dochód” uzyskany przez organizację. Tymczasem dochód przecież powstaje w sytuacji, gdy „wynagrodzenie” za towar lub usługę jest skalkulowane powyżej sumy wszystkich kosztów – bezpośrednich i pośrednich – ponoszonych w związku z prowadzoną działalnością. Kwestionowanie zasadności wliczenia kosztów pośrednich do kalkulacji wynagrodzenia za działalność odpłatną pośrednio podważa prawo do ponoszenia ich w ogóle.



### Podsumowanie

Oczywiście przytoczone wyżej wątpliwości to tylko przykłady problemów, z którymi borykają się organizacje próbując zaksięgować swoje działania, które nie tylko różnią się co do typów (nieodpłatna, odpłatna, gospodarcza) czy sposobów finansowania – z bardzo różnych źródeł (środki prywatne, publiczne) i o różnych formach (darowizny, dotacje, własna działalność). Wydaje się konieczne dostosowanie przepisów regulujących kwestie księgowości i podatków w organizacji pozarządowej w taki sposób, aby opisywały jasno zasady kwalifikacji wszystkich istotnych zdarzeń związanych z działalnością organizacji. To z pewnością podniesie jakość zarządzania finansową stroną działalności organizacji pozarządowych. Wystandaryzuje również kryteria ich oceny – m.in. pod względem efektywności wykorzystywania powierzanych im i gromadzonych przez nie funduszy oraz podatków.

Nie poddaję w wątpliwość konieczności stosowania normy przejrzystości w organizacjach pozarządowych, w tym przejrzystości finansowej. Przejrzystość oznacza przecież wiarygodność, przekładającą się między innymi na skuteczność działania. Ważne jest zatem ustalenie takich wymogów, które pozwolą wywiązywać się z obowiązku klarownego i adekwatnego informowania o działalności organizacji w ujęciu finansowym. Bez angażowania niewspółmiernych do posiadanych możliwości, zasobów ludzkich i nakładów finansowych. Zrozumiałych zasad i norm prawnych, którym będzie w stanie sprostać każda organizacja. Zarówno mała, początkująca, nieposiadająca wysoko wykwalifikowanej kadry finansowej, jak i stabilna finansowo, posiadająca sztab specjalistów do spraw finansów.

*Katarzyna Kielbiowska* – pracowniczka Fundacji Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego, członkini Zarządu Stowarzyszenia Trenerów Organizacji Pozarządowych STOP

## UWAGA!

Wszystkie materiały powstające w ramach „Tez do dyskusji” są efektem społecznego zaangażowania autorów. Nie są robione na niczyje zlecenie, odzwierciedlają poglądy autorów, którzy nie otrzymują żadnych honorariów.

### Tezy do dyskusji

1. Marzena Mendza-Drozd „*Działalność pożytku publicznego czy usługi społeczne użyteczności publicznej?*” listopad 2007
2. Piotr Frączak, Marzena Mendza-Drozd „*Działalność pożytku publicznego i organizacje pozarządowe - jaka ustawa?*” kwiecień 2008
3. Piotr Frączak, Ryszard Skrzypiec „*Program współpracy w Warszawie - obszary dyskusji.*” czerwiec 2008

Zapraszamy do dyskusji: [www.jaobywatel.pl](http://www.jaobywatel.pl)

