



Hanna Czaja-Cieszyńska

Uniwersytet Szczeciński
Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług
Katedra Rachunkowości i Controllingu
hanna.czaja@wzieu.pl

SPRAWOZDANIE FINANSOWE ORGANIZACJI POZARZĄDOWYCH W POLSCE W LATACH 1994-2017

Streszczenie: Organizacje pozarządowe jako instytucje zaufania publicznego są szczególnie wrażliwe na zmiany w przepisach prawa. W latach 1994-2017 prawodawstwo związane z raportowaniem działalności organizacji pozarządowych w Polsce było wielokrotnie zmieniane. Zwłaszcza ostatnie lata obfitują w nowe regulacje w tym zakresie. Celem artykułu jest przegląd oraz próba usystematyzowania obowiązków sprawozdawczych organizacji pozarządowych w Polsce po 1994 r., ze szczególnym uwzględnieniem najnowszych rozwiązań w tym zakresie. Niniejsze rozważania są głosem w dyskusji nad modelem sprawozdawczym organizacji pozarządowych w Polsce, a podczas ich przeprowadzania zastosowano następujące metody badawcze: analizę aktów prawnych, a także metodę indukcji i syntezy podczas formułowania wniosków.

Słowa kluczowe: organizacje pozarządowe, trzeci sektor, NGO, sprawozdanie finansowe.

JEL Classification: M41, M48.

Wprowadzenie

Immanentną cechą każdego społeczeństwa obywatelskiego jest funkcjonowanie organizacji pozarządowych. Zaufanie społeczne, obok wsparcia finansowego i przyjaznego otoczenia prawnego, to główne czynniki stymulujące ich rozwój. Zaufanie do podmiotów trzeciego sektora można budować na różne sposoby, jednym z nich jest dostęp do wiarygodnej i rzetelnej informacji prezentowanej w sprawozdaniach finansowych. Warto podkreślić, że w literaturze przedmiotu zainteresowanie problematyką sprawozdawczości finansowej w trzecim sektorze jest stosunkowo niewielkie. Na temat rachunkowości organizacji pozarządowych piszą m.in. Czubałkowska i Winiarska [2015], Supera-Markowska [2014], Waniak-Michalak [2015], Woźniak [2017], Nawrocki [2017] i in.

W latach 1994-2017 prawodawstwo związane z raportowaniem działalności organizacji pozarządowych w Polsce było wielokrotnie zmieniane. Zwłaszcza ostatnie lata obfitują w nowe regulacje w tym zakresie. Celem artykułu jest przegląd oraz próba usystematyzowania obowiązków sprawozdawczych organizacji pozarządowych w Polsce po 1994 r., ze szczególnym uwzględnieniem najnowszych rozwiązań w tym zakresie. Przeprowadzone rozważania będą przebiegać w trzech odsłonach. W części pierwszej omówiony zostanie zakres sprawozdania finansowego typowy dla organizacji pozarządowych obowiązujący w latach 1994-2014. Drugi etap dotyczyć będzie sporządzania i prezentacji sprawozdania finansowego w latach 2015-2016. Przedmiotem trzeciej (ostatniej) części będzie analiza najnowszych przepisów ustawy o rachunkowości, które weszły w życie od 2017 r. Niniejsze rozważania są głosem w dyskusji nad obowiązkami sprawozdawczymi organizacji pozarządowych w Polsce, a podczas ich przeprowadzania zastosowano następujące metody badawcze: analizę aktów prawnych, a także metodę indukcji i syntezy – podczas formułowania wniosków.

1. Sprawozdanie finansowe organizacji pozarządowych w Polsce w latach 1994-2014

Organizacje pozarządowe, podobnie jak inne osoby prawne w Polsce, zobligowane są do corocznego sporządzania sprawozdania finansowego. Od 1994 r. zakres i tryb sporządzania sprawozdania finansowego określa rozdział piąty ustawy o rachunkowości [Ustawa o rachunkowości, 1994]. Od zawsze obowiązkiem każdej jednostki gospodarczej prowadzącej księgi rachunkowe było i jest sprawozdanie finansowe składające się z trzech elementów: bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej. Ponadto te podmioty, których sprawozdania finansowe podlegały corocznemu obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta, miały obowiązek sporządzać dodatkowo rachunek przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale własnym. Podobnie było w przypadku organizacji pozarządowych, chociaż tutaj zakres sprawozdania finansowego determinowany był zaangażowaniem lub nie w działalność gospodarczą.

Organizacje pozarządowe, które w analizowanym okresie oprócz działalności statutowej (odpłatnej lub nieodpłatnej) prowadziły również działalność gospodarczą, zobowiązane były sporządzać sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości. Co do zasady sprawozdanie to składało się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej. W przypadku przekroczenia dwóch z trzech określonych ustawą o rachunkowości kryteriów ilościowych w skład sprawozdania wchodziły również rachunek

przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale własnym [Ustawa o rachunkowości, 1994, art. 64].

Z kolei te organizacje pozarządowe, które nie angażowały się w działalność gospodarczą, mogły stosować ustawę o rachunkowości na zasadach ogólnych i sporządzać trzejelementowe sprawozdanie finansowe (załącznik nr 1) lub przyjmując uchwalone w drodze rozporządzenia przepisy szczególne. Pierwsze rozporządzenie ministra finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej zostało uchwalone 28 grudnia 1994 r. Zgodnie z ww. przepisami organizacje pozarządowe mogły sporządzać odpowiednio uproszczone i dostosowane do ich specyfiki sprawozdanie finansowe składające się z bilansu, rachunku wyników oraz informacji dodatkowej (wzory sprawozdawcze określał załącznik do rozporządzenia).

Obowiązki sprawozdawcze organizacji pozarządowych w podobny sposób kształtowały się na przestrzeni kilkunastu następnych lat. Podsumowanie zagadnień związanych z prezentacją sprawozdania finansowego organizacji pozarządowych w Polsce w latach 1994-2014 przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Sprawozdawczość finansowa organizacji pozarządowych w latach 1994-2014

| Okres obowiązywania | Zakres podmiotowy | Podstawa prawna | Zakres sprawozdania finansowego |
|---------------------|---|--|---|
| 1994-2014 | Dot. wszystkich organizacji pozarządowych | Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości: Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591; Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694; Dz.U. 2009, nr 152, poz. 1223; Dz.U. 2013, poz. 330. | Załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości (wzór sprawozdania finansowego dla jednostek innych niż banki i zakłady ubezpieczeń) |
| 1994-1998 | Przepisy szczególne dla organizacji pozarządowych nieprowadzących działalności gospodarczej | Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej. Dz.U. nr 140, poz. 789 i z 1996 r. nr 95, poz. 435 | Załącznik nr 2 i 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. |
| 1998-2001 | | Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 sierpnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej. Dz.U. 1998, nr 115, poz. 748 | Załącznik nr 2 i 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 listopada 1998 r. |
| 2001-2014 | | Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej. Dz.U. 2001, nr 137, poz. 1539. | Załącznik nr 1 i 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. |

Źródło: Opracowanie własne.

Podsumowując tę część rozważań, należy wskazać, że w latach 1994-2014 organizacje pozarządowe, podobnie jak inne jednostki gospodarcze posiadające osobowość prawną, podlegały regulacjom ustawy o rachunkowości i co do zasady miały sporządzać sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości. Z tym, że te podmioty, które nie angażowały się w działalność gospodarczą, mogły stosować przepisy szczególne i sporządzać sprawozdanie finansowe według uproszczonego wzoru – załącznika do szczegółowego rozporządzenia w tej sprawie.

2. Sprawozdanie finansowe organizacji pozarządowych w Polsce w latach 2015-2016

Po stosunkowo długim okresie legislacyjnego *status quo*, lata 2015-2016 przyniosły organizacjom pozarządowym bardzo istotne zmiany, co odbiło się szerokim echem w środowisku trzeciego sektora. Z dniem 5 września 2014 r. stosowane przez część podmiotów Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nie prowadzących działalności gospodarczej utraciło moc (zostało uchylone). Zawarte w rozporządzeniu przepisy szczególne, uwzględniające specyfikę i profil działalności organizacji pozarządowych, zostały włączone do charakteryzującej się wysokim stopniem uogólnienia i trudnej w odbiorze ustawy o rachunkowości.

Ponadto w 2014 r., w celu dostosowania obowiązków sprawozdawczych do wielkości i potrzeb jednostek gospodarczych, do ustawy o rachunkowości wprowadzono nowy wzór sprawozdania przeznaczony dla jednostek mikro. Organizacje pozarządowe nieprowadzące działalności gospodarczej mogły uzyskać status jednostki mikro niejako z definicji. Z kolei te podmioty, które angażowały się w działalność gospodarczą, musiały spełniać dwa z trzech określonych ustawą warunków: suma aktywów do 1,5 mln zł, przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów do 3 mln zł, średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty nie więcej niż 10 osób [Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości, 2014, art. 1, ust. 2a]. Zgodnie z nowo powstałym załącznikiem nr 4 do ustawy o rachunkowości jednostki mikro mogły sporządzać sprawozdanie finansowe składające się tylko z dwóch elementów, mianowicie uproszczonego bilansu z informacjami uzupełniającymi oraz skróconej wersji rachunku zysków i strat.

W 2015 r. w polskim prawie bilansowym zaistniały kolejne zmiany. Do ustawy o rachunkowości wprowadzono drugą grupę jednostek, tzw. jednostki małe. Specjalnie dla tych podmiotów przygotowany został kolejny uproszczony wzór sprawozdania finansowego stanowiący załącznik nr 5 do ustawy o rachunkowości. Zgodnie z tym wzorem sprawozdanie finansowe jednostek małych składało się z trzech elementów: uproszczonego bilansu, uproszczonego rachunku zysków i strat oraz skróconej informacji dodatkowej. Za jednostkę małą mogły być uznane wszystkie organizacje pozarządowe nieprowadzące działalności gospodarczej oraz te, które angażowały się w działalność gospodarczą pod warunkiem, że spełniały dwa z trzech kryteriów: suma aktywów do 17 mln zł, przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów do 34 mln zł, średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty nie więcej niż 50 osób [Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości, 2015, art. 1, ust. 2c]. Warto również wskazać, że zarówno dla jednostek mikro, jak i małych, które na mocy art. 64 ustawy o rachunkowości zobligowane były sporządzać pięcioelementowe sprawozdanie, ustawodawca stworzył możliwość rezygnacji z opracowania rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym.

Warto również wspomnieć, że w 2015 r. w ustawie o rachunkowości nastąpiła jeszcze jedna bardzo istotna zmiana, mianowicie dla niektórych organizacji pozarządowych ustawodawca stworzył możliwość zrezygnowania z prowadzenia ksiąg rachunkowych (a tym samym sporządzania sprawozdania finansowego) na rzecz całkowicie nowej i przeznaczanej dla organizacji pozarządowych uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów. Możliwość zastosowania uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów w organizacjach pozarządowych wynikała z art. 1 ust. 1 ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości z 2015 r. i obowiązuje do dziś. Rozwiązanie to dotyczy jednak ściśle określonej grupy podmiotów, tj. organizacji pozarządowych, które działają w sferze zadań publicznych, nie prowadzą działalności gospodarczej, nie posiadają statusu organizacji pożytku publicznego, osiągają przychody wyłącznie z określonych źródeł oraz w poprzednim roku osiągnęły przychody nie wyższe niż 100 tys. zł. Wymogi formalnoprawne prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów oraz jej zakres przedmiotowy określa wydane 18 grudnia 2015 r. rozporządzenie w tej sprawie [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez niektóre organizacje pozarządowe oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego, 2015].

Syntetyczne zestawienie obowiązków sprawozdawczych organizacji pozarządowych w latach 2015-2016 przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Sprawozdawczość finansowa organizacji pozarządowych w latach 2015-2016

| Okres obowiązywania | Podstawa prawna | Zakres sprawozdania finansowego |
|---------------------|--|---|
| 2015 | Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330 oraz Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości. Dz.U. 2014, poz. 1100 | – Załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości (wzór sprawozdania finansowego dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji) – Załącznik nr 4 do ustawy o rachunkowości (wzór sprawozdania finansowego dla jednostek mikro) |
| 2016 | Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330 z późn. zm. oraz Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych nowelizacji ustaw. Dz.U. 2015, poz. 1333 | – Załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości (wzór sprawozdania finansowego dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji) – Załącznik nr 4 do ustawy o rachunkowości (wzór sprawozdania finansowego dla jednostek mikro) – Załącznik nr 5 do ustawy o rachunkowości (wzór sprawozdania finansowego dla jednostek małych) |
| Od 2015 do dziś | Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330 z późn. zm. oraz 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. 2015, poz. 2178 | Możliwość zrezygnowania z prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdania finansowego na rzecz uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów (po spełnieniu warunków określonych ustawą) |

Źródło: Opracowanie własne.

Podsumowując, w latach 2015-2016 organizacje pozarządowe mogły sporządzać sprawozdanie finansowe na trzy sposoby: zgodnie z załącznikiem nr 1 (wzór sprawozdania finansowego dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji), zgodnie z załącznikiem nr 4 (wzór sprawozdania finansowego dla jednostek mikro) lub według załącznika nr 5 (wzór sprawozdania finansowego dla jednostek małych). Żaden z wymienionych wzorów nie uwzględniał jednak specyfiki działania tych podmiotów.

3. Sprawozdanie finansowe organizacji pozarządowych w Polsce od 2017 roku

W wyniku licznych konsultacji publicznych, przy jednoczesnym zaangażowaniu Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, w grudniu 2016 r. podjęto decyzję o kolejnej nowelizacji przepisów ustawy o rachunkowości dla organizacji pozarządowych [Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości, 2017]. Z uwagi na fakt, że podmioty te cechuje duża specyfika prowadzonej działalności oraz szczególnie sposób osiągania przychodów i ponoszenia kosztów, opracowany został kolejny, szósty już wzór sprawozdania finansowego, tym razem przeznaczony dla organizacji pozarządowych.

Od 2017 r. sprawozdanie finansowe organizacji pozarządowych obejmuje trzy elementy: uproszczony bilans wraz z wprowadzeniem, rachunek zysków i strat w wersji kalkulacyjnej oraz informację dodatkową. Zakres informacji wykazywanych w nowym sprawozdaniu finansowym prezentują: tabela nr 3 (bilans), tabela nr 4 (rachunek zysków i strat) oraz tabela nr 5 (wprowadzenie do sprawozdania oraz informacja dodatkowa).

Tabela 3. Wzór bilansu dla organizacji pozarządowych wg załącznika nr 6 do ustawy o rachunkowości

| AKTYWA | PASYWA |
|--|---|
| A. Aktywa trwałe | A. Fundusz własny |
| I. Wartości niematerialne i prawne | I. Fundusz statutowy |
| II. Rzeczowe aktywa trwałe | II. Pozostałe fundusze |
| III. Należności długoterminowe | III. Zysk (strata) z lat ubiegłych |
| IV. Inwestycje długoterminowe | IV. Zysk (strata) netto |
| V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe | |
| B. Aktywa obrotowe | B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania |
| I. Zapasy | I. Rezerwy na zobowiązania |
| II. Należności krótkoterminowe | II. Zobowiązania długoterminowe |
| III. Inwestycje krótkoterminowe | III. Zobowiązania krótkoterminowe |
| IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe | IV. Rozliczenia międzyokresowe |
| C. Należne wpłaty na fundusz statutowy | |

Źródło: Załącznik do Ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości [2017].

Tabela 4. Wzór rachunku zysków i strat dla organizacji pozarządowych wg załącznika nr 6 do ustawy o rachunkowości

| Pozycja | |
|---------|--|
| A | Przychody z działalności statutowej I. Przychody z nieodpłatnej działalności pożytku publicznego II. Przychody z odpłatnej działalności pożytku publicznego III. Przychody z pozostałej działalności statutowej |
| B | Koszty działalności statutowej I. Koszty nieodpłatnej działalności pożytku publicznego II. Koszty odpłatnej działalności pożytku publicznego III. Koszty pozostałej działalności statutowej |
| C | Zysk (strata) z działalności statutowej (A-B) |
| D | Przychody z działalności gospodarczej |
| E | Koszty działalności gospodarczej |
| F | Zysk (strata) z działalności gospodarczej (D-E) |
| G | Koszty ogólnego zarządu |
| H | Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+F-G) |
| I | Pozostałe przychody operacyjne |
| J | Pozostałe koszty operacyjne |
| K | Przychody finansowe |
| L | Koszty finansowe |
| M | Zysk (strata) brutto (H+I-J+K-L) |
| N | Podatek dochodowy |
| O | Zysk (strata) netto (M-N) |

Źródło: Załącznik do Ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości [2017].

Tabela 5. Zakres informacji prezentowany we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego oraz informacji dodatkowej wg załącznika nr 6 do ustawy o rachunkowości

| Wprowadzenie do sprawozdania finansowego |
|--|
| 1) nazwa, siedziba i adres oraz numer we właściwym rejestrze sądowym albo ewidencji, 2) wskazanie czasu trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony, 3) wskazanie okresu objętego sprawozdaniem finansowym, 4) wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności, 5) omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości |
| Informacja dodatkowa |
| 1) informacje o wszelkich zobowiązaniach finansowych, 2) informacje o kwotach zaliczek i kredytów udzielonych członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących, 3) uzupełniające dane o aktywach i pasywach, 4) informacje o strukturze zrealizowanych przychodów ze wskazaniem ich źródeł, w tym w szczególności informacje o przychodach wyodrębnionych zgodnie z przepisami ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, oraz informacje o przychodach z tytułu składek członkowskich i dotacji pochodzących ze środków publicznych, 5) informacje o strukturze poniesionych kosztów, 6) dane o źródłach zwiększenia i sposobie wykorzystania funduszu statutowego, 7) jeżeli jednostka posiada status organizacji pożytku publicznego – dane na temat uzyskanych przychodów i poniesionych kosztów z tytułu 1% podatku dochodowego od osób fizycznych oraz sposobu wydatkowania tych środków, 8) inne |

Źródło: Załącznik do Ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości [2017].

Warto podkreślić, że przedstawiony w tabelach trzelementowy zakres sprawozdania finansowego obowiązuje wszystkie organizacje pozarządowe, nawet te, które spełniają kryteria ilościowe określone w art. 64 ustawy o rachunkowości i podlegają badaniu przez biegłego rewidenta. Jednocześnie te organizacje pozarządowe, które zechcą prezentować sprawozdanie na zasadach ogólnych, tj. zgodnie z załącznikiem nr 1, mają taką możliwość.

Podsumowanie zagadnień związanych z prezentacją sprawozdania finansowego organizacji pozarządowych od 2017 r. przedstawia tabela 6.

Tabela 6. Sprawozdawczość finansowa organizacji pozarządowych od 2017 r.

| Okres obowiązywania | Podstawa prawna | Zakres sprawozdania finansowego |
|---------------------|---|---|
| Od 2017 | Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2016, poz. 1047 oraz Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości. Dz. U. 2017, poz. 61 | – Załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości (wzór sprawozdania finansowego dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji) – Załącznik nr 6 do ustawy o rachunkowości (wzór sprawozdania finansowego dla jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie z pewnymi wyjątkami) |
| Od 2015 do dziś | 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. 2015, poz. 2178 | Możliwość zrezygnowania z prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdania finansowego na rzecz uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów (po spełnieniu warunków określonych ustawą) |

Źródło: Opracowanie własne.

Przeprowadzona analiza najnowszych obowiązków sprawozdawczych organizacji pozarządowych w Polsce prowadzi do następujących wniosków i podsumowań:

- 1) Organizacje pozarządowe jako instytucje zaufania społecznego są szczególnie wrażliwe na zmiany w zakresie przepisów prawa.
- 2) Nowy wzór sprawozdania finansowego ujęty w załączniku nr 6 do ustawy o rachunkowości uwzględnia zarówno specyfikę, jak i możliwości adaptacyjne organizacji pozarządowych.
- 3) W obliczu coraz częściej stosowanej przez organizacje pozarządowe uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów sporządzanie sprawozdania finansowego może być czynnikiem sukcesu w procesie fundraisingu (ang. *fund* oznacza fundusze, a *raising* zbieranie). Przydatność sprawozdań finansowych

w procesie fundraisingu wynika z trzech aspektów: umacnia przekonanie, że organizacja pozarządowa uczciwie wykorzystuje otrzymane fundusze, pozwala na budowanie długofalowej współpracy z biznesem oraz może stanowić element przewagi konkurencyjnej wśród podmiotów trzeciego sektora [Czaja-Cieszyńska, 2017, s. 81].

Podsumowanie

Organizacje pozarządowe jako instytucje zaufania publicznego są szczególnie wrażliwe na zmiany w przepisach prawa. Przeprowadzona w artykule analiza obowiązków sprawozdawczych tych podmiotów dowiodła, że na przestrzeni ostatnich 20 lat zarówno częstotliwość zmian, jak i stopień ich skomplikowania nastęrczały organizacjom pozarządowym wiele trudności. Tymczasem zakres sprawozdania finansowego prezentowany „wczoraj” i „dzisiaj” nie jest diametralnie różny. Wręcz przeciwnie – nie sposób oprzeć się wrażeniu, że historia w tym zakresie zatoczyła koło. Specyfika działalności organizacji pozarządowych jest bowiem na tyle duża, że wymaga indywidualnego podejścia. Tak było w latach 1994-2014, kiedy obowiązywało szczegółowe rozporządzenie w sprawie zasad rachunkowości dla jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej, i tak jest dzisiaj, gdy organizacje pozarządowe dysponują własnym wzorem sprawozdawczym.

Literatura

- Czaja-Cieszyńska H. (2017), *Wykorzystanie sprawozdań finansowych organizacji pozarządowych w Polsce w procesie fundraisingu*, „Ekonomiczne Problemy Usług”, nr 2(127).
- Czubakowska K., Winiarska K. (2015), *Rachunkowość jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Nawrocki W. (2017), *Rachunkowość fundacji i stowarzyszeń*, ODDK, Gdańsk.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej. Dz.U. 2001, nr 137, poz. 1539.
- 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. 2015, poz. 2178.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 sierpnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej. Dz.U. 1998, nr 115, poz. 748.

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej. Dz.U. 1994, nr 140, poz. 789 i Dz.U. z 1996 r., nr 95, poz. 435.
- Supera-Markowska M. (2014), *Rachunkowość organizacji pozarządowych*, Espol Sp. z o.o., Warszawa.
- Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości. Dz.U. 2014, poz. 1100.
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych nowelizacji ustaw. Dz.U. 2017, poz. 61.
- Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych nowelizacji ustaw. Dz.U. 2015, poz. 1333.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591; Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694; Dz.U. 2009, nr 152, poz. 1223; Dz.U. 2013, poz. 330; Dz. U. 2016, poz. 1047.
- Waniak-Michalak H. (2015), *Nowe wymogi dotyczące rachunkowości stowarzyszeń i fundacji*, „Rachunkowość”, nr 6, <https://rachunkowosc.com.pl> (dostęp: 25.09.2017).
- Woźniak E. (2017), *Rachunkowość organizacji pozarządowych od 2017 r.*, „Rachunkowość”, nr 4, <https://rachunkowosc.com.pl> (dostęp: 25.09.2017).

THE FINANCIAL STATEMENT OF NON-GOVERNMENTAL ORGANIZATIONS IN POLAND IN THE YEARS 1994-2017

Summary: Non-governmental organizations as institutions of public trust are particularly sensitive to changes in the law. In the years 1994-2017 legislation related to the reporting of NGOs in Poland was repeatedly changed. Especially last years are full of new regulations in this area. The aim of this article is to provide a review and systematize reporting obligations of non-governmental organizations in Poland after 1994, with special emphasis on the latest regulations in this field. These considerations contribute to the discussion on the reporting model of non-governmental organizations in Poland. The author applied the following research methods: the analysis of legal acts, as well as the induction and synthesis method used in formulating conclusions.

Keywords: third sector, non-governmental organizations, NGO, financial statement.