

Ewa CHOJNACKA*

 <https://orcid.org/0000-0002-7928-4725>

Daria MIŚCIKOWSKA**

 <https://orcid.org/0000-0003-3875-680X>

ZMIANY REGULACJI DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO SPORZĄDZANEGO PRZEZ FUNDACJE NIEPROWADZĄCE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ – OCENA ZAKRESU PREZENTOWANYCH INFORMACJI

(Streszczenie)

Przedmiotem rozważań są regulacje dotyczące sprawozdania finansowego sporządzanego przez fundacje nieprowadzące działalności gospodarczej. Celem artykułu jest ocena ostatnich zmian tych regulacji w kontekście zakresu informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych. W artykule wykorzystano krytyczną analizę literatury przedmiotu, analizę regulacji prawnych oraz metodę ankietową. Respondenci uznali, że załącznik nr 4 do ustawy o rachunkowości nie oddaje specyfiki działalności fundacji. Za zasadne należy uznać wprowadzenie nowego załącznika nr 6 do ustawy, przeznaczonego dla organizacji pozarządowych. Respondenci wskazali, że ten załącznik najlepiej odzwierciedla specyfikę działalności fundacji a zakres prezentowanych informacji w największym stopniu zaspokaja potrzeby informacyjne potencjalnych odbiorców sprawozdawczości.

Słowa kluczowe: sprawozdanie finansowe; fundacja; ustawa o rachunkowości

Klasyfikacja JEL: L31, M41

1. Wstęp

Organizacje pozarządowe, w tym także fundacje, mają duże znaczenie w gospodarce. Przyczyniają się do zmniejszenia luki w zaspokajaniu potrzeb społecznych, kierując się zasadami i wartościami, do których zalicza się dobro wspólne,

* Dr, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Katedra Rachunkowości Finansowej; e-mail: echoj@umk.pl

** Licencjat, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu; e-mail: dmiscikowska@gmail.com

a także solidaryzm społeczny¹. Według danych GUS, w 1997 r. było zarejestrowanych około 3,4 tys. fundacji, natomiast na koniec 2017 r. już ponad 27 tys.² Mimo iż nie wszystkie zarejestrowane fundacje prowadzą aktywną działalność, w analizowanym okresie widoczny jest wysoki, prawie ośmiokrotny wzrost liczby tego typu organizacji.

Podstawowym źródłem informacji o sytuacji finansowej fundacji dla zewnętrznych podmiotów (tj. np. darczyńców, lokalnych władz) jest sprawozdanie finansowe. Charakterystyczny sposób funkcjonowania, motywy powołania fundacji oraz zakres prowadzonej działalności powodują, że ustawodawstwo wprowadza dla tej formy prawnej specjalne rozwiązania w obszarze rachunkowości, w tym w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych. Powinny one służyć w szczególności ułatwieniu prezentacji odmiennego profilu funkcjonowania tej jednostki.

Przedmiotem niniejszych rozważań są regulacje dotyczące sporządzania sprawozdania finansowego przez fundacje nieprowadzące działalności gospodarczej. Nowelizacje ustawy o rachunkowości (UoR) sprawiły, że od 2014 r. fundacje mogły w różny sposób sporządzić sprawozdanie finansowe za kolejne okresy, co wpływało na zakres prezentowanych informacji i odzwierciedlenie specyfiki ich funkcjonowania.

Podstawowym celem artykułu jest ocena zmian regulacji w kontekście zakresu informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym fundacji nieprowadzącej działalności gospodarczej. W szczególności dążono do odpowiedzi na pytanie, który wzór sprawozdania finansowego obecnie najlepiej odzwierciedla ich specyfikę funkcjonowania i w największym stopniu zaspokaja potrzeby informacyjne, biorąc pod uwagę zakres prezentowanych informacji?

W artykule wykorzystano krytyczną analizę literatury przedmiotu, analizę regulacji prawnych oraz metodę ankietową. Badanie zostało przeprowadzone na terenie województwa kujawsko-pomorskiego w 2017 r. na próbie 39 fundacji. Niniejszy artykuł wpisuje się w nurt problematyki dotyczącej sporządzania sprawozdania finansowego przez organizacje non-profit, w szczególności obejmującej regulacje prawne i prezentowane w sprawozdaniu finansowym infor-

¹ J. Blicharz, *Przepisy ogólne*, w: J. Blicharz, A. Huchla, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 33.

² *Sektor non-profit w Polsce. Wybrane wyniki badań statystycznych zrealizowanych przez GUS na formularzach SOF*, GUS, Warszawa 2009, s. 4; *Miesięczna informacja o podmiotach gospodarki narodowej w rejestrze REGON styczeń-grudzień 2017*, <http://stat.gov.pl>, stan na 22.03.2018 r.

macje³. Zmiany regulacji dotyczących sporządzania sprawozdania finansowego przez organizacje pozarządowe dokonane w latach 2014–2016 stanowią naturalny przyczynek do podjęcia kolejnych badań, mających na celu uzupełnienie istniejącego dorobku. Dotychczasowe badania prezentują ocenę zawartych w sprawozdaniu finansowym informacji, dokonaną przez odbiorców raportów⁴, natomiast w przeprowadzonym badaniu ocena zmian regulacji dokonana została przez fundacje, których te zmiany dotyczą⁵.

2. Podstawy prawne sprawozdania finansowego fundacji nieprowadzącej działalności gospodarczej

Do 2013 r. sprawozdanie finansowe fundacji nieprowadzącej działalności gospodarczej charakteryzowało się uniwersalną budową, określoną przez załącznik zawarty w kolejnych rozporządzeniach Ministra Finansów, dotyczących rachunkowości jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej. Ostatnim było Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej⁶.

Zapoczątkowane od 2014 r. zmiany UoR, dotyczące organizacji pozarządowych, spowodowały zmiany w sporządzaniu sprawozdania finansowego przez te organizacje. Najważniejsze aktualizacje przedstawia tabela 1.

³ Por. np.: **H. Waniak-Michalak**, *O czym informują sprawozdania organizacji pożytku publicznego*, *Rachunkowość* 2014/12, s. 19–24; **H. Waniak-Michalak**, *Zakres ujawnianych informacji w sprawozdawczości stowarzyszeń i fundacji prowadzących działalność pożytku publicznego w Polsce w okresie międzywojennym i w czasach współczesnych*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* 2014/132/76, s. 129–146; **K. Trzpiola**, **S. Liżewski**, *Wzory sprawozdań dla NGO wraz z komentarzem*, *Wiedza i Praktyka*, Warszawa 2015; **E. Woźniak**, *Rachunkowość organizacji pozarządowych od 2017 r.*, *Rachunkowość* 2017/4, s. 3–10.

⁴ Por. np. **T. Dyczkowski**, *Użyteczność informacji finansowych ze sprawozdań organizacji pożytku publicznego w ocenie ich dokonanych przez darczyńców*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* 2015/374, s. 42–56; **H. Waniak-Michalak**, *The Use of Financial Information by Polish Donors*, *Social Sciences* 2015/4/90, s. 96–110; **E. Chojnacka**, **D. Górecka**, *Evaluating Public Benefit Organizations in Poland with the Evamix Method for Mixed Data*, *Multiple Criteria Decision Making* 2016/11, s. 36–50.

⁵ Ze względu na wymogi formalne dotyczące długości artykułu, w części teoretycznej przedstawiono podstawy prawne sporządzania sprawozdania finansowego, natomiast nie omówiono zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z załącznikami nr 1, 4 i 6 UoR.

⁶ Dz.U. z 2001 r., nr 137, poz. 1539 z późn. zm.

TABELA 1: *Nowelizacje ustawy o rachunkowości dotyczące organizacji pozarządowych*

Nazwa aktu prawnego	Rok wejścia w życie	Zakres zmian dla organizacji pozarządowych
Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości	2014	<ul style="list-style-type: none"> • możliwość uzyskania statusu jednostki mikro i sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z załącznikiem nr 4, • ustanowienie załącznika nr 1 domyślnym wzorem sprawozdania finansowego dla organizacji pozarządowych,
Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw	2015	<ul style="list-style-type: none"> • możliwość uzyskania statusu jednostki małej i sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z załącznikiem nr 5,
	2016	<ul style="list-style-type: none"> • możliwość niesporządzania sprawozdania finansowego (uproszczona ewidencja przychodów i kosztów),
Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości	2017	<ul style="list-style-type: none"> • wprowadzenie załącznika nr 6, dedykowanego dla organizacji pozarządowych (wzór domyślny), • ustanowienie załącznika nr 1 fakultatywnym wzorem sprawozdania finansowego dla organizacji pozarządowych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2014 r., poz. 1100); ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1333); 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. z 2015 r., poz. 2178); ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2017 r., poz. 61).

W wyniku powyższych zmian UoR fundacje nieprowadzące działalności gospodarczej miały możliwość sporządzania sprawozdania finansowego za rok 2016 z zastosowaniem:

- załącznika nr 1 do UoR – wszystkie jednostki, w tym również te, które posiadają status jednostki mikro⁷ mogły wybrać ten załącznik,
- załącznika nr 4 do UoR – jedynie jednostki, które przyjęły status jednostki mikro.

⁷ Pojęcie jednostek mikro zostało wprowadzone do UoR przez jej nowelizację opublikowaną 11 lipca 2014 r.

Fundacje nieprowadzące działalności gospodarczej nie mogły uzyskać statusu jednostki małej, zatem nie mogły sporządzać sprawozdania finansowego z zastosowaniem załącznika nr 5 do UoR⁸. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym zależy od wyboru załącznika do UoR. Zgodnie z treścią załącznika nr 4 do UoR sprawozdanie finansowe obejmuje takie elementy, jak: informacje ogólne, uproszczony bilans oraz informacje uzupełniające do bilansu, uproszczony rachunek zysków i strat w układzie porównawczym. Rok 2016 był także pierwszym rokiem, w którym fundacje nieprowadzące działalności gospodarczej, po spełnieniu określonych warunków, mogły nie sporządzać sprawozdania finansowego i prowadzić uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów na zasadach i warunkach określonych w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁹.

Kolejna nowelizacja UoR z 15 grudnia 2016 r. spowodowała, że rok 2016 był ostatnim, w którym fundacja nieprowadząca działalności gospodarczej mogła stosować rozwiązania przeznaczone dla jednostek mikro. Od 1 stycznia 2017 r. fundacje nieprowadzące działalności gospodarczej mogą sporządzać sprawozdanie finansowe zgodnie z nowo wprowadzonym załącznikiem nr 6, przeznaczonym dla organizacji pozarządowych. Oznacza to, że domyślnym wzorem sprawozdania finansowego za rok 2017 dla fundacji jest wzór sprawozdania finansowego dla organizacji pozarządowych, zaś sporządzanie sprawozdania finansowego zgodnie z załącznikiem nr 1 stanowi wariant fakultatywny¹⁰.

3. Metodyka badania i charakterystyka badanej próby

Celem badania była ocena zmian regulacji dotyczących sprawozdania finansowego fundacji nieprowadzącej działalności gospodarczej ze względu na zakres prezentowanych tam informacji. Badanie zostało przeprowadzone za pośrednictwem kwestionariusza ankietowego wysyłanego drogą elektroniczną do respondentów oraz przekazywanego osobiście. Dodatkowo zastosowano także metodę CATI. Kwestionariusz ankiety składał się z 36 pytań obejmujących zarówno pytania dotyczące sprawozdania finansowego, jak i sprawozdania z działalno-

⁸ **M. Wach**, *Uproszczenia w rachunkowości dla małych firm*, <https://www.rp.pl/Rachunkowosc/312149996-Uproszczenia-w-rachunkowosci-dla-malych-firm.html>, stan na 11.03.2019 r.

⁹ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2003 r., nr 96, poz. 873 z późn. zm.).

¹⁰ **J. Dadacz**, *Nowelizacja ustawy o rachunkowości*, *Rachunkowość* 2017/2, s. 9.

ści fundacji¹¹. Badaniem zostało objętych 39 fundacji, które w 2016 r. nie prowadziły działalności gospodarczej, mających swoją siedzibę na terenie województwa kujawsko-pomorskiego. Badanie przeprowadzono w kwietniu 2017 r., zaś próba nie ma charakteru reprezentatywnego. Tabela 2 prezentuje podział respondentów ze względu na takie charakterystyki, jak: prowadzenie ksiąg rachunkowych, okres i zasięg prowadzenia działalności, a także fakt posiadania lub nie statusu organizacji pożytku publicznego (OPP)¹².

TABELA 2: Charakterystyka fundacji biorących udział w badaniu

Kategoria		Fundacje stosujące uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów		Fundacje prowadzące księgi rachunkowe		Razem	
		liczba	%	liczba	%	liczba	%
1		2	3	4	5	6	7
Okres prowadzenia działalności	0–5 lat	7	18	7	18	14	36
	6–10 lat	1	3	12	31	13	33*
	Powyżej 10 lat	0	0	12	31	12	31
Razem		8	21	31	80	39	100
Zasięg prowadzenia działalności	Lokalny	2	5	6	15	8	20
	Regionalny	3	8	10	26	13	34
	Krajowy	1	3	9	23	10	26
	Międzynarodowy	2	5	6	15	8	20
Razem		8	21	31	79	39	100

¹¹ Wyniki przeprowadzonego badania dotyczące sprawozdania z działalności fundacji zostały przedstawione w artykule: **E. Chojnacka, D. Miścikowska**, *Sprawozdanie z działalności jako uzupełniające źródło informacji o fundacji. Zakres i ocena przydatności w rozpatrywanych fundacjach*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2018/533, s. 64–72.

¹² Organizacje pozarządowe mogą uzyskać status OPP, co oznacza, że prowadzona przez nich działalność społeczna, odpłatna lub nieodpłatna, musi dotyczyć zadań publicznych określonych w ustawie o działalności pożytku publicznego i wolontariacie; por. ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2003 r., nr 96, poz. 873, z późn. zm.) art. 3, art. 4.

1		2	3	4	5	6	7
Status OPP	Tak	0	0	18	46	18	46
	Nie	8	21	13	33	21	54
Razem		8	21	31	79	39	100

* Niezgodność przy sumowaniu wyniku z przyjętych zaokrągłeń.

Źródło: opracowanie własne.

Jeżeli chodzi o okres prowadzenia działalności, to liczba badanych podmiotów w możliwych do wyboru wariantach rozłożyła się równomiernie: 36% badanych podmiotów funkcjonuje do 5 lat, 33% prowadzi działalność od 6 do 10 lat, zaś 31% powyżej 10 lat. Większość badanych fundacji działa regionalnie (34% respondentów), jednak udział pozostałych kategorii w badanej próbie jest także znaczny. W badanej grupie 54% fundacji nie posiadało statusu OPP.

Zakres działań statutowych badanej grupy fundacji był bardzo zróżnicowany. Podmioty te działały w takich obszarach, jak:

- edukacja i wychowanie (33% podmiotów),
- usługi socjalne i pomoc społeczna (28% podmiotów),
- ochrona zdrowia (26% podmiotów),
- kultura i sztuka (26% podmiotów),
- ekologia i ochrona zwierząt (18% podmiotów),
- prawa człowieka, swobody obywatelskie, demokracja i prawo (13% podmiotów),
- społeczeństwo i integracja społeczna (13% podmiotów).

Wiele fundacji nie koncentrowało się tylko na jednym obszarze działalności, ale ich cele statutowe dotyczyły zazwyczaj kilku kategorii, dlatego wskazane powyżej udziały nie sumują się do 100%.

Przedstawiona charakterystyka pokazuje, że w skład próby wchodzi różne fundacje, co pozwoliło przedstawić uzyskane wyniki w kontekście poszczególnych cech tych organizacji pozarządowych.

4. Wyniki przeprowadzonego badania

4.1. Fundacje stosujące uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów

Uzyskane wyniki wskazują, że wiele fundacji decyduje się na stosowanie uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów – 21% respondentów prowadziło w 2016 r. uproszczoną ewidencję. Większość badanej próby, która korzysta-

ła z tego rozwiązania, to fundacje, których okres prowadzenia działalności nie przekracza 5 lat. Uproszczonej ewidencji nie prowadziła żadna fundacja, która istnieje w sektorze non-profit powyżej 10 lat (por. tabela 2).

Nowo powstałe fundacje, których skala działalności jest niewielka, chcą korzystać z ułatwień w zakresie stosowanych rozwiązań ewidencyjnych. Może to też oznaczać, że ograniczony zakres informacji, zawarty w uproszczonej ewidencji, jest dla tego rodzaju podmiotów drugorzędny, zwłaszcza w początkowym okresie funkcjonowania. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że tego typu jednostki łatwiej spełniają wymogi dotyczące możliwości korzystania z uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów. Wybór uproszczonej ewidencji może być także tymczasowym rozwiązaniem dla jednostek starających się o status OPP. W badanej grupie respondenci korzystający z uproszczonej ewidencji to głównie jednostki prowadzące swoją działalność przez okres poniżej 5 lat. Organizacje ubiegające się o status OPP muszą wykazać się nieprzerwanym prowadzeniem działalności społecznie użytecznej przez okres 2 lat¹³.

4.2. Fundacje prowadzące księgi rachunkowe

Wśród fundacji objętych badaniem prowadzenie ksiąg rachunkowych zadeklarowała przeważająca część respondentów, tj. 79% próby, w tym 46% posiadało status OPP. Fundacje stosujące zasady UoR to głównie podmioty, które działają w sektorze non-profit powyżej 6 lat (ok. 62% wszystkich respondentów), zaś ze względu na zasięg działania dominują fundacje o zasięgu regionalnym (26% respondentów) i krajowym (23% respondentów) (por. tabela 2).

W 2016 r. fundacje nieprowadzące działalności gospodarczej miały do wyboru dwa warianty sporządzenia sprawozdania finansowego: uproszczony, dla tzw. jednostek mikro (załącznik nr 4 do UoR) oraz podstawowy (załącznik nr 1 do UoR). Tabela 3 prezentuje szczegółową charakterystykę respondentów w tym zakresie.

¹³ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności..., art. 22 ust. 1.

TABELA 3: *Sposób sporządzenia przez respondentów sprawozdania finansowego za 2016 r.*

Kategoria		Sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 4		Sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1		Razem	
		liczba	%	liczba	%	liczba	%
Zasięg prowadzenia działalności	Lokalny	5	16	1	3	6	19
	Regionalny	6	19	4	13	10	32
	Krajowy	4	13	5	16	9	29
	Międzynarodowy	1	3	5	16	6	19
Razem		16	52	15	48	31	100
Status OPP	Tak	9	29	9	29	18	58
	Nie	7	23	6	19	13	42
Razem		16	52	15	48	31	100

Źródło: opracowanie własne.

Według uzyskanych wyników 48% badanych fundacji prowadzących pełną księgowość sporządziło za 2016 r. sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1 do UoR. Prezentacja danych według tego załącznika jest bardzo szczegółowa, co mogłoby zachęcić zwłaszcza fundacje posiadające status OPP do jego zastosowania. W ten sposób prezentowałyby informacje finansowe w szerszym zakresie, uzyskując większą transparentność wobec podmiotów zewnętrznych, w tym m.in. dotychczasowych i potencjalnych darczyńców. Jednak uzyskane wyniki wskazują, że zarówno fundacje, które posiadały status OPP (29% respondentów), jak i te, które tego statusu nie miały (19% respondentów), sporządziły sprawozdanie zgodnie z załącznikiem nr 1 do UoR. Natomiast w badanej grupie więcej fundacji o krajowym i międzynarodowym zakresie działalności korzystało z załącznika nr 1 do UoR, zaś te o zasięgu lokalnym i regionalnym wybierały załącznik nr 4 do UoR, w którym dane finansowe przedstawione są na poziomie uogólnionym. Załącznik ten przeznaczony jest dla mikropodmiotów będących przedsiębiorcami, co powoduje, że jego budowa nie jest wprost dostosowana do profilu działalności fundacji. Wśród badanych szesnastu fundacji, sporządzających za 2016 r. sprawozdanie finansowe zgodnie w załącznikiem nr 4, 56% tej grupy uznało,

że nie oddaje ono specyfiki działalności fundacji (por. tabela 4). Żadna z badanych fundacji, która przyjęła status jednostki mikro, nie zdecydowała się na sporządzenie sprawozdania finansowego według załącznika nr 1 do UoR.

TABELA 4: Ocena respondentów czy załącznik nr 4 do ustawy o rachunkowości oddaje specyfikę działalności fundacji

Kategoria		Załącznik 4 oddaje specyfikę działalności fundacji		Załącznik 4 nie oddaje specyfiki działalności fundacji		Razem	
		liczba	%	liczba	%	liczba	%
Status OPP	Tak	5	31	4	25	9	56
	Nie	2	13	5	31	7	44
Razem		7	44	9	56	16	100
Czy uszczegółowiono informacje?	Tak	2	13	3	19	5	31*
	Nie	5	31	6	38	11	69
Razem		7	44	9	56	16	100

* Niezgodność przy sumowaniu wyniku z przyjętych zaokrążeń.

Źródło: opracowanie własne.

Mimo że większość badanych fundacji stosujących uproszczoną formę sprawozdania finansowego wskazało, że nie jest ona adekwatna do ich profilu działalności, jedynie trzy z nich dokonały uszczegółowienia prezentowanych danych. Z drugiej strony dwa podmioty spośród tych, które uznały sprawozdanie według załącznika nr 4 za oddające specyfikę działalności fundacji, również uszczegółowiły prezentowane dane. Zatem łącznie pięć z szesnastu podmiotów korzystających z tego wzoru sprawozdania finansowego (31% tej grupy respondentów) przedstawiło sprawozdanie bardziej szczegółowo niż przewidywał to załącznik do UoR. Wszystkie te fundacje dokonały uszczegółowień w zakresie aktywów i pasywów bilansu oraz przychodów i kosztów podstawowej działalności operacyjnej w rachunku zysków i strat. Należy zauważyć, że uszczegółowienia informacji zamieszczonych w sprawozdaniu finansowym dokonały tylko jednostki posiadające status OPP, co może wynikać z faktu, że na stronie Departamentu Pożytku Publicznego Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej zaprezentowano propozycję uszczegółowienia wzoru załącznika dla jednostek posiadających status OPP, będących jednostkami mikro¹⁴.

¹⁴ <http://www.pozYTEK.gov.pl/Nowy,wzor,sprawozdania,finansowego,dla,jednostek,mikro,3665.html>, stan na 4.05.2017 r.

Rok 2016 był ostatnim, w którym fundacje mogły stosować wzór sprawozdania finansowego przeznaczony dla jednostek mikro. Za rok 2017 mogą one sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z nowo wprowadzonym załącznikiem nr 6 lub zgodnie z załącznikiem nr 1 do UoR. Tabela 5 przedstawia, w jaki sposób badane fundacje będą sporządzały sprawozdanie finansowe za 2017 r.

TABELA 5: *Sposób sporządzenia sprawozdania finansowego za rok 2017 przez fundacje biorące udział w badaniu*

Kategoria		Fundacje będące w 2016 r. jednostkami mikro		Fundacje niebędące w 2016 r. jednostkami mikro		Razem
		posiadające status OPP	bez statusu OPP	posiadające status OPP	bez statusu OPP	
Sprawozdanie zgodne z załącznikiem nr 6	liczba	8	7	4	3	22
	%	26	23	13	10	71*
Sprawozdanie zgodne z załącznikiem nr 1	liczba	1	0	5	3	9
	%	3	0	16	10	29
Razem	liczba	9	7	9	6	31
	%	29	23	29	19	100

* Niezgodność przy sumowaniu wyniku z przyjętych zaokrąglen.

Źródło: opracowanie własne.

Wśród badanych fundacji prowadzących księgi rachunkowe dominującym wzorem sprawozdania finansowego za rok 2017 będzie nowo wprowadzony załącznik nr 6 do UoR – dwadzieścia dwie z trzydziestu jeden fundacji (71% tej grupy) chce sporządzić sprawozdanie według załącznika nr 6, w tym 67% wszystkich fundacji, które posiadają status OPP, prowadzących pełną księgowość. W przypadku respondentów bez statusu OPP, 77% badanych przygotowuje swoje sprawozdanie finansowe, stosując wzór dla organizacji pozarządowych, zatem zainteresowanie nowym wzorem sprawozdania finansowego wykazują nie tylko organizacje posiadające status OPP.

Prawie wszystkie fundacje, które w 2016 r. były jednostkami mikro, chcą sporządzić swoje sprawozdanie finansowe za 2017 r. zgodnie z nowo wprowadzonym wzorem.

dzonym załącznikiem (94% respondentów z tej grupy). Także wiele fundacji, które wcześniej korzystały z załącznika nr 1 do UoR, zdecydowało się na zastosowanie wzoru dedykowanego dla organizacji pozarządowych (siedem z piętnastu fundacji).

Pozytywną ocenę ostatnich zmian regulacji dotyczących sprawozdania finansowego fundacji potwierdza nie tylko dokonany przez respondentów wybór wariantu sporządzenia sprawozdania finansowego za rok 2017, ale także to, że najwięcej respondentów (48% prowadzących pełną księgowość) uważa, że załącznik nr 6 do UoR najlepiej odzwierciedla specyfikę działalności fundacji, jak również, że zakres prezentowanych informacji w największym stopniu zaspokaja potrzeby informacyjne odbiorców sprawozdania finansowego. Dokładne wyniki w tym zakresie przedstawia tabela 6.

TABELA 6: *Najlepsza podstawa do sporządzania sprawozdania finansowego dla fundacji ze względu na odzwierciedlenie specyfiki działalności i zaspokojenie potrzeb informacyjnych odbiorców sprawozdania*

Kategoria		Załącznik z Rozporządzenia Ministra Finansów		Załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości		Załącznik nr 4 do ustawy o rachunkowości		Załącznik nr 6 do ustawy o rachunkowości	
		liczba	%	liczba	%	liczba	%	liczba	%
Status OPP	Tak	0	0	6	19	4	13	8	26
	Nie	1	3	4	13	1	3	7	22
Razem		1	3	10	32	5	16	15	48
Sprawozdanie za 2016 wg załącznika	Nr 1	0	0	9	29	0	0	6	19
	Nr 4	1	3	1	3	5	16	9	29
Razem		1	3	10	32	5	16	15	48

Źródło: opracowanie własne.

Uczestnicy badania wskazali załącznik nr 6 do UoR jako najbardziej adekwatny, mając do wyboru:

- załącznik zawarty w Rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek, niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej,
- załącznik nr 1 do UoR,

- załącznik nr 4 do UoR,
- załącznik nr 6 do UoR.

Załącznik nr 1 do UoR z wariantem porównawczym rachunku zysków i strat jako podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego¹⁵ oddającą w największym stopniu charakter działania fundacji wskazało 32% respondentów, w tym większość stanowiły jednostki, które wykorzystywały ten wzór sprawozdania finansowego w 2016 r. Z kolei fundacje, które posiadały status jednostek mikro, uważają za najlepszy załącznik nr 6 do UoR. Według respondentów taka forma prezentowania danych finansowych w największym stopniu zaspokaja potrzeby informacyjne odbiorców sprawozdania finansowego. Tę podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego wskazało dziewięć z szesnastu fundacji sporządzających za 2016 r. sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 4 (około 56% tej grupy).

5. Zakończenie

Wprowadzone początkowo zmiany w sprawozdawczości finansowej fundacji, które miały za zadanie uprościć sporządzanie rocznego sprawozdania finansowego, w rzeczywistości niekoniecznie można uznać za właściwe. W grupie fundacji stosujących załącznik nr 4 do UoR 56% respondentów uznało, że nie oddaje on specyfiki działalności. Mogło to przyczynić się do wyboru przez fundacje załącznika nr 1, który stanowi uniwersalny wzór sprawozdania finansowego dla podmiotów. Załącznik nr 1 do UoR również nie oddaje charakteru funkcjonowania fundacji, ponieważ zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z tym załącznikiem nie obejmuje m.in. wyszczególnienia przychodów i kosztów działalności statutowej. Jednak w odróżnieniu od wzoru sprawozdania finansowego dla jednostek mikro pokazuje bardziej szczegółowo dane o majątku i źródłach jego finansowania, uzyskanych przychodach, poniesionych kosztach i osiągniętych wynikach.

Wprowadzenie nowego załącznika nr 6 do UoR, przeznaczonego dla organizacji pozarządowych, wydaje się być jak najbardziej zasadne. Potwierdza to zarówno wybór respondentów, którzy wskazali załącznik nr 6 do UoR jako podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego za rok 2017, ale też ich opinia, że ten wariant najlepiej odzwierciedla specyfikę działalności fundacji, a zakres

¹⁵ Załącznik nr 1 do UoR z wariantem kalkulacyjnym rachunku zysków i strat nie został wybrany przez żadnego z respondentów.

prezentowanych informacji w największym stopniu zaspokaja potrzeby informacyjne potencjalnych odbiorców sprawozdania finansowego.

Przeprowadzone badanie nie miało charakteru reprezentatywnego, stąd jego wyniki odnoszą się tylko do badanej próby. Jednakże wydaje się, że załącznik nr 6 do UoR dostosowuje zakres informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym przez fundacje nieprowadzące działalności gospodarczej i zapewnia odzwierciedlenie specyfiki ich funkcjonowania. Sprawozdawczość finansowa fundacji, a także szerzej organizacji pozarządowych powinna podlegać dalszym badaniom, w szczególności po złożeniu przez te podmioty sprawozdań finansowych za 2017 r. Badania dotyczące zakresu prezentowanych informacji, pojemności informacyjnej czy też użyteczności sprawozdań finansowych mogą być skierowane zarówno do podmiotów sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 6 do UoR, jak i do odbiorców tak sporządzonego sprawozdania.

Bibliografia

Akty prawne

- 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. z 2001 r., nr 137, poz. 1539 z późn. zm.).
- 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. z 2015 r., poz. 2178).
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2003 r., nr 96, poz. 873 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2014 r., poz. 1100).
- Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1333).
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2017 r., poz. 61).

Opracowania

- Blicharz Jolanta**, *Przepisy ogólne*, w: Jolanta Blicharz, Andrzej Huchla, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 25–63.
- Chojnacka Ewa, Górecka Dorota**, *Evaluating Public Benefit Organizations in Poland with the Evamix Method for Mixed Data*, Multiple Criteria Decision Making 2016/11, s. 36–50.
- Chojnacka Ewa, Miścikowska Daria**, *Sprawozdanie z działalności jako uzupełniające źródło informacji o fundacji. Zakres i ocena przydatności w rozpatrywanych fundacjach*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2018/533, s. 64–72.
- Dadacz Joanna**, *Nowelizacja ustawy o rachunkowości*, Rachunkowość 2017/2, s. 3–9.

- Dyczkowski Tomasz**, *Użyteczność informacji finansowych ze sprawozdań organizacji pożytku publicznego w ocenie ich dokonań przez darczyńców*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2015/374, s. 42–56.
- Sektor non-profit w Polsce. Wybrane wyniki badań statystycznych zrealizowanych przez GUS na formularzach SOF*, GUS, Warszawa 2009.
- Trzpiola Katarzyna, Liżewski Sławomir**, *Wzory sprawozdań dla NGO wraz z komentarzem*, Wiedza i Praktyka, Warszawa 2015.
- Wach Maciej**, *Uproszczenia w rachunkowości dla małych firm*, <https://www.rp.pl/Rachunkowosc/312149996-Uproszczenia-w-rachunkowosci-dla-malych-firm.html>, stan na 11.03.2019 r.
- Waniak-Michalak Halina**, *O czym informują sprawozdania organizacji pożytku publicznego*, Rachunkowość 2014/12, s. 19–24.
- Waniak-Michalak Halina**, *The Use of Financial Information by Polish Donors*, Social Sciences 2015/4/90, s. 96–110.
- Waniak-Michalak Halina**, *Zakres ujawnianych informacji w sprawozdawczości stowarzyszeń i fundacji prowadzących działalność pożytku publicznego w Polsce w okresie międzywojennym i w czasach współczesnych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 2014/132/76, s. 129–146.
- Woźniak Ewa**, *Rachunkowość organizacji pozarządowych od 2017 r.*, Rachunkowość 2017/4, s. 3–10.

Strony internetowe

<http://stat.gov.pl>, stan na 22.03.2018 r.

http://www.pozYTEK.gov.pl/Nowy_wzor_sprawozdania_financeowego_dla_jednostek_mikro_3665.html, stan na 4.05.2017 r.

Ewa CHOJNACKA, Daria MIŚCIKOWSKA

CHANGES IN REGULATIONS CONCERNING THE FINANCIAL STATEMENTS OF FOUNDATIONS NOT PERFORMING BUSINESS ACTIVITY – EVALUATION OF THE SCOPE OF PRESENTED INFORMATION

(Summary)

The paper concerns the financial statements of foundations which do not perform business activity. The regulations of this reporting have undergone significant modifications in recent years. The aim of the article is to assess changes in the regulations in the context of the scope of information presented in the foundations' statements. The article is based on methods such as literature analysis, law analysis and survey. Respondents admitted that Annex 4 to the Accounting Act does not reflect the specificity of the foundations' activities. In this context, the introduction of the new Annex 6 to the Act, intended for non-governmental organisations seems fully justified. Respondents indicated that the new annex reflects the specificity of foundations' activity in the most accurate way, while the scope of information presented is the most informative for potential recipients of financial statements.

Keywords: financial report; foundation; Accounting Act