

Marzena Rydzewska-Włodarczyk

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie  
Wydział Ekonomiczny  
Zakład Ekonomii i Rachunkowości  
e-mail: mrydzewska@zut.edu.pl

## Specyficzne uwarunkowania sprawozdawczości finansowej stowarzyszeń

**Kod JEL:** M41

**Słowa kluczowe:** stowarzyszenie, sprawozdawczość finansowa, sprawozdanie finansowe

**Streszczenie.** Głównym źródłem informacji finansowych o działalności podmiotów prowadzących księgi rachunkowe jest sprawozdawczość finansowa. Informacje ujawniane w sprawozdaniach sporządzanych zgodnie z przepisami prawa bilansowego cechuje bowiem wiarygodność. W celu jej zapewnienia oraz z uwagi na potrzebę zachowania porównywalności informacji ujmowanych w sprawozdaniach podobnych podmiotów konieczne jest, aby zostały ustanowione zarówno zakres, jak i jednolite zasady sporządzania sprawozdań finansowych jednostek.

Specyfika działalności stowarzyszeń, ich odmienność podmiotowa i finansowa w stosunku do jednostek gospodarczych wywołują potrzebę określenia szczególnego zakresu informacji ujawnianych w ich sprawozdaniu finansowym. Zawarte w artykule rozważania stanowią omówienie kolejnego etapu zapoczątkowanych w 2014 roku zmian rachunkowości, w tym sprawozdawczości stowarzyszeń.

### Wprowadzenie

Dostęp do rzetelnej, wiarygodnej i adekwatnej do specyfiki i warunków działania jednostki informacji jest podstawowym warunkiem prowadzenia prawidłowych analiz i oceny sprawności działania jednostek. Istotne znaczenie w tym zakresie przypisać należy informacjom finansowym, których dostarcza rachunkowość. Zróżnicowanie podmiotów rachunkowości, tak pod względem wielkości, zakresu działania, jak i celów ich działalności, istotnie wpływa na charakter informacji, które opisują sytuację majątkową i finansową podmiotów. Odpowiednio do zmieniających się warunków

działania różnych podmiotów rachunkowości oraz ich specyfiki w prawie bilansowym zachodzą zmiany, które kształtują zakres informacji ujawnianych w ich sprawozdaniach oraz sposób dokonywania tych ujawnień. Problematyka ta odnosi się między innymi do stowarzyszeń i innych organizacji pozarządowych. Rachunkowość tych podmiotów, w tym ich sprawozdawczość, cechuje wielowariantowość. Przepisy stwarzają bowiem możliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych zarówno w sposób pełny<sup>1</sup>, jak i uproszczony, a nawet w sposób niezapewniający bezpośrednio możliwości sporządzenia sprawozdania finansowego. Jest to konsekwencją dopuszczonych przez przepisy prawa bilansowego wariantów w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych lub możliwości skorzystania z prawa do zwolnienia z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych na rzecz uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów. Korzystanie z uproszczeń jest uwarunkowane wielkością organizacji mierzoną jej przychodami, wartością aktywów i stanem zatrudnienia. Celem badań, których wyniki są przedstawione w artykule, jest prezentacja zmian sprawozdawczości finansowej stowarzyszeń oraz omówienie budowy i zakresu informacyjnego sprawozdania finansowego tych podmiotów w aktualnym stanie prawnym. Cechą charakterystyczną tych zmian jest dostosowanie sposobu prezentowania informacji sprawozdawczych do specyficznego charakteru tych podmiotów, w tym też uproszczenie i ograniczenie zakresu i szczegółowości informacji dostarczanych przez rachunkowość tych jednostek.

## 1. Materiał i metody

W artykule posłużono się w szczególności metodami obserwacji i analizy porównawczej. Metoda obserwacji była wykorzystana podczas analizy zmian przepisów prawnych regulujących zasady rachunkowości, w tym sprawozdawczości finansowej stowarzyszeń. Badaniami objęto obowiązujące w latach 2014–2017 akty prawne, które ukształtowały podmiotowy i przedmiotowy zakres sprawozdawczości finansowej badanych jednostek. Przedmiotem porównań były zmiany zasad sporządzania przez stowarzyszenia sprawozdania finansowego. W ramach badań ocenie poddano budowę i zakres informacyjny sprawozdania finansowego, które od 2017 roku będzie sporządzane przez te podmioty odpowiednio do wzoru wprowadzonego przez przepisy ustawy o rachunkowości.

---

<sup>1</sup> Należy przez to rozumieć prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób umożliwiający sporządzenie sprawozdania finansowego według wzoru określonego w załączniku nr 1 do Ustawy (1994), zwanej dalej ustawą o rachunkowości.

## 2. Stowarzyszenie jako podmiot rachunkowości

Stowarzyszenia to podmioty zaliczane do jednostek sektora organizacji pozarządowych<sup>2</sup>. Sektor ten jest bardzo zróżnicowany, ponieważ tworzą go:

- a) zarówno podmioty, które nie kierują się potrzebą osiągnięcia zysku w wymiarze ekonomicznym i w swojej aktywności są zorientowane na osiągnięcie satysfakcji z pracy na rzecz różnych podmiotów (grup społecznych, jednostek, ogółu społeczeństwa)<sup>3</sup>;
- b) jak też podmioty, które podejmują działalność gospodarczą (dochodową)<sup>4</sup> zapewniającą środki finansowe do realizacji ich celów statutowych.

Z uwagi na rozmiary prowadzonej działalności oraz wewnętrzną organizację, wśród stowarzyszeń wyróżnia się podmioty:

- a) funkcjonujące na bazie pracy wolontariuszy, a ich aktywność jest niewielka i ma z reguły charakter lokalny;
- b) zatrudniające pracowników, dysponujące wielomilionowymi budżetami, prowadzące stałą, ponadregionalną aktywność, realizując duże projekty.

Odmienność stowarzyszeń i szerzej organizacji pozarządowych w stosunku do innych podmiotów rachunkowości, jak również wewnętrzne zróżnicowanie tych podmiotów determinują strukturę wewnętrzną, zasady i procedury rachunkowości tych jednostek. Warto podkreślić, że liczba użytkowników informacji z rachunkowości i zakres przedmiotowy informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym tych podmiotów zależą od wielu czynników (Kurek, Zielińska, 2000; Zając, Kuraś, 2009; Flakiewicz, 2002; Sawicki, 1996; Rydzewska-Włodarczyk, 2016). Pod tym względem stowarzyszenia nie różnią się od innych podmiotów rachunkowości, która generuje (tworzy) na ich użytek i komunikuje informacje odbiorcom bezpośrednio lub pośrednio zainteresowanym działalnością danego podmiotu. W przypadku odbiorców wewnętrznych najwyższa użyteczność cechuje informacje finansowe niezbędne w zarządzaniu. W wypadku odbiorców zewnętrznych ich potrzeby informacyjne wpływają na kształtowanie się przepisów prawa.

---

<sup>2</sup> Organizacje pozarządowe to osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia, których działalność nie jest zorientowana na osiągnięcie zysku oraz które nie są jednostkami sektora finansów publicznych lub przedsiębiorstwami, instytucjami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi (por. Ustawa, 2003, art. 3 ust. 2). Nazwa *organizacje pozarządowe* podkreśla równocześnie główną cechę działalności tych podmiotów, to jest ich niezależność od administracji publicznej.

<sup>3</sup> Jednostki działające w trzecim sektorze są określane jako organizacje non-profit, a ponieważ ich działalność jest w znacznym stopniu oparta na pracy wolontariuszy, określa się je również jako jednostki wolontarystyczne. Popularnie używa się też skrótu NGO (*non-governmental organization*), nazwy używanej przez Organizację Narodów Zjednoczonych oraz inne instytucje międzynarodowe. Działalność jednostek sektora społecznego może być też prowadzona w sferze określonych zadań publicznych i dlatego podmioty te są określane mianem organizacji pożytku publicznego. Zasady działania i katalog zadań publicznych wykonywanych przez podmioty zaliczane do tej grupy regulują przepisy Ustawy (2003).

<sup>4</sup> Stowarzyszenie może prowadzić działalność statutową zarówno nieodpłatnie, jak i odpłatnie, jednak dochody uzyskiwane przez nie z działalności gospodarczej mają służyć realizacji celów statutowych i nie mogą być przeznaczone do podziału między jego członków. W Polsce nie można jednocześnie dla tego samego przedmiotu prowadzić statutowej odpłatnej działalności pożytku publicznego i działalności gospodarczej.

Do końca 2016 roku w wyniku kolejnych zmian prawa, w tym prawa bilansowego, stowarzyszenia mogły stosować zasady rachunkowości w pełnym zakresie albo stowarzyszenia wskazane w przepisach mogły:

- a) po spełnieniu kryteriów określonych w prawie stosować uproszczenia przewidziane:
  - dla jednostek mikro,
  - dla małych jednostek,
- b) prowadzić jedynie uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów<sup>5</sup>.

W związku z tym sprawozdanie finansowe stowarzyszenia mogło przybierać postać:

- a) „zwykłego” sprawozdania finansowego przygotowanego według wzoru stanowiącego załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości;
- b) sprawozdania finansowego jednostki mikro przygotowanego według wzoru przedstawionego w załączniku nr 4 do ustawy o rachunkowości;
- c) sprawozdania finansowego jednostki małej, to jest opracowanego zgodnie ze wzorem zamieszczonym w załączniku nr 5 do ustawy o rachunkowości.

Stowarzyszenia prowadzące uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów nie sporządzały sprawozdania finansowego.

Możliwość skorzystania z jednego ze wskazanych rozwiązań była uwarunkowana:

- a) ograniczeniami dotyczącymi prawnych definicji jednostki mikro, jednostki małej lub podmiotów uprawnionych do prowadzenia w miejsce ksiąg rachunkowych uproszczonej ewidencji podatkowej oraz
- b) podjęciem na początku 2016 roku przez uprawniony organ stowarzyszenia (zazwyczaj zarząd) odpowiedniej decyzji.

Jeśli organizacja nie podjęła decyzji o tym, jakiego typu jest jednostką, a tym samym na podstawie jakiego wzoru sporządzi sprawozdanie finansowe za 2016 rok, automatycznie obowiązywał ją najbardziej rozbudowany wzór sprawozdania (zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości).

Warto podkreślić, że o ile do końca 2016 roku stowarzyszenia mogły decydować o stosowaniu uproszczeń, o tyle prowadzenie ksiąg rachunkowych na zasadach określonych w prawie bilansowym<sup>6</sup> było trybem „domyślnym”.

W wyniku zmian prawa bilansowego od 2017 roku stowarzyszenia mają możliwość prezentowania informacji finansowych w nowej formie i w zakresie odpowiadającym

---

<sup>5</sup> Ustawa (2015) wprowadziła dla najmniejszych organizacji pozarządowych wskazanych w art. 10a ust. 1 obowiązującej wówczas Ustawy (2003) możliwość zastąpienia ksiąg rachunkowych ewidencją przychodów i kosztów prowadzoną w sposób określony w Rozporządzeniu (2015). Brak obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych jest odpowiedzią na postulaty małych stowarzyszeń, które uznają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania szczegółowego sprawozdania za jedno z większych utrudnień działalności powodujące dodatkowe koszty, istotne zwłaszcza dla niedużych stowarzyszeń (Waniak-Michalak, 2015).

<sup>6</sup> Rozumianej jako system informacyjny, który ma za zadanie dostarczyć informacji do sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego według najbardziej rozbudowanego i szczegółowego wzoru stanowiącego załącznik 1 do ustawy o rachunkowości.

specyficie tych podmiotów<sup>7</sup>, nowelizacja przepisów ustawy o rachunkowości wprowadziła bowiem nowy wzór sprawozdania finansowego przeznaczony tylko dla organizacji pozarządowych (por. załącznik nr 6 do ustawy o rachunkowości). W ten sposób stowarzyszenia nie muszą już sporządzać sprawozdania finansowego według wzorów odnoszących się raczej do przedsiębiorstw (w tym jednostek mikro i małych), a więc podmiotów, których cele działania oraz sposób osiągania przychodów i ponoszenia kosztów są zdecydowanie odmienne od tych, które charakteryzują działalność stowarzyszeń. Wprowadzenie dedykowanego wyłącznie organizacjom pozarządowym wzoru sprawozdania finansowego<sup>8</sup> jest elementem procesu porządkowania rachunkowości jednostek sektora NGO<sup>9</sup>. Warto w tym miejscu podkreślić, że mimo wskazanego rozwiązania organizacje pozarządowe mogą na zasadach „fakultatywnych” stosować ogólne zasady rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, to jest sporządzać roczne sprawozdanie finansowe według najbardziej rozbudowanego i szczegółowego wzoru stanowiącego załącznik 1 do ustawy o rachunkowości. Wybór sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych i opracowania sprawozdania finansowego powinien być poparty stosowną decyzją organu zatwierdzającego i określony w dokumentacji zasad rachunkowości.

### 3. Sprawozdanie finansowe stowarzyszeń – zakres i budowa sprawozdania

Nowy, obowiązujący od roku obrotowego rozpoczynającego się 1 stycznia 2017 roku wzór sprawozdania finansowego dla organizacji pozarządowych ma na celu dostosowanie zasad sprawozdawczości finansowej do specyfiki działalności prowadzonej przez te podmioty. Podmioty, które mogą korzystać z tego wzoru sprawozdania finansowego, są określone w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie z zastrzeżeniami zapisanymi w ustawie o rachunkowości. Sprawozdanie według wzoru określonego w załączniku nr 6 do ustawy o rachunkowości mogą sporządzać, z wyjątkiem spółek kapitałowych, między innymi (por. tab. 1):

- fundacje i stowarzyszenia,
- tak zwane organizacje kościelne,
- stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego.

<sup>7</sup> Zmiany prawa bilansowego wprowadzone Ustawą (2016) mają na celu dostosowanie zasad sprawozdawczości finansowej do specyfiki działalności stowarzyszeń i innych organizacji pozarządowych. Por. *Uzasadnienie do projektu...*, s. 8.

<sup>8</sup> Wzór sprawozdania dotyczy organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 Ustawy (2003) – z wyjątkiem spółek kapitałowych – oraz jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 1 i 2 tej ustawy.

<sup>9</sup> Zmiany zapoczątkowane wprowadzeniem przepisów Ustawy (2014).

Tabela 1. Charakterystyka podmiotowa sprawozdania finansowego sporządzanego według wzoru określonego w załączniku nr 6 do ustawy o rachunkowości

Organizacja	Charakterystyka
Organizacje pozarządowe	Osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia: a) niebędące jednostkami sektora finansów publicznych w rozumieniu Ustawy (2009) lub przedsiębiorstwami, instytucjami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi, b) niedziałające w celu osiągnięcia zysku.
Tak zwane organizacje kościelne	Osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego.
Stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego	–

Źródło: opracowanie własne na podst. Ustawy (1994) i Ustawy (2003).

Układ i zakres informacyjny sprawozdania finansowego dla jednostek wskazanych w tabeli 1 można rozpatrywać przez pryzmat dotychczasowych wzorów sprawozdań („uniwersalnego” i uproszczonych dla jednostek małych i mikro), jednak z uwagi na odmiennosc, w tym różną szczegółowość tych sprawozdań, zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym stowarzyszeń należy rozpatrywać, porównując ją do wzoru sprawozdania stanowiącego załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości.

Roczne sprawozdane finansowe stowarzyszeń składa się z następujących elementów:

- wprowadzenia do sprawozdania finansowego,
- bilansu,
- rachunku zysków i strat,
- informacji dodatkowej.

Zakres wprowadzenia do sprawozdania finansowego jest analogiczny do wymagania w przypadku innych jednostek i obejmuje w szczególności:

- a) nazwę, siedzibę i adres oraz numer stowarzyszenia we właściwym rejestrze sądowym albo ewidencji stowarzyszeń;
- b) wskazanie czasu trwania działalności stowarzyszenia, jeżeli jest ograniczony;
- c) wskazanie okresu objętego sprawozdaniem finansowym;
- d) wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania przez stowarzyszenie działalności w dającej się przewidzieć przyszłości oraz czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności;

- e) omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji), ustalenia wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim przepisy pozostawiają jednostce prawo wyboru.

Podstawowym elementem rocznego sprawozdania finansowego stowarzyszenia jest bilans. Będą w nim prezentowane (por. tab. 2) jedynie główne grupy aktywów i pasywów organizacji oznaczone w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości dużymi literami i cyframi arabskimi. Aktywa organizacji będą prezentowane w podziale na aktywa trwałe, aktywa obrotowe oraz należne wpłaty na fundusz statutowy, a także pasywa w układzie: fundusz własny oraz zobowiązania i rezerwy na zobowiązania. W każdej z wymienionych grup aktywów i pasywów może nastąpić dalsze wyodrębnienie informacji o poszczególnych aktywach i pasywach z wyjątkiem sytuacji, gdy w ciągu ostatnich 2 lat pozycje te w jednostce nie wystąpiły.

Z kolei wzór rachunku zysków i strat został opracowany w sposób umożliwiający oddanie specyfiki działań wykonywanych przez stowarzyszenia. W związku z tym przychody i koszty będą w nim wykazywane w podziale na (por. tab. 3):

- a) przychody i koszty działalności statutowej z wyodrębnieniem działalności pożytku publicznego nieodpłatnej, odpłatnej oraz pozostałej działalności statutowej;
- b) przychody i koszty działalności gospodarczej;
- c) koszty zarządu;
- d) przychody i koszty działalności pozostałej i finansowej.

Taki układ rachunku zysków i strat pozwala na wykazanie poszczególnych typów działalności stowarzyszenia bez indywidualnego modyfikowania ustawowego wzoru rachunku zysków i strat wynikającego z załącznika nr 1 (sporządzanego według zasad podstawowych). Warto zaznaczyć, że wzór omawianego sprawozdania uwzględnia prezentację przychodów stowarzyszenia z wyodrębnieniem: przychodów z działalności prowadzonej nieodpłatnie, z działalności odpłatnej oraz z pozostałej działalności statutowej, a także przychodów z działalności gospodarczej, pozostałych przychodów operacyjnych i przychodów finansowych oraz analogicznie kosztów działalności statutowej stowarzyszenia w podziale na koszty działalności nieodpłatnej, odpłatnej i pozostałej działalności statutowej, jak również kosztów działalności gospodarczej, pozostałych operacyjnych i finansowych. Warto podkreślić, że wzór rachunku zysków i strat nie przewiduje rodzajowego podziału kosztów działalności statutowej, jak to miało miejsce w dotychczasowych rozwiązaniach<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Szerzej na temat struktury sprawozdania finansowego organizacji pozarządowych zob. Woźniak (2017), s. 6.

Tabela 2. Wzór bilansu stowarzyszenia zgodnie z załącznikiem 6 do ustawy o rachunkowości

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

Źródło: opracowanie własne.



Tabela 3. Wzór rachunku zysków i strat stowarzyszenia zgodnie z załącznikiem 6 do ustawy o rachunkowości

Wyszczególnienie	Kwota za rok	
	poprzedni	obrotowy
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: opracowanie własne.

Elementem uzupełniającym do bilansu oraz rachunku zysków i strat stowarzyszenia jest informacja dodatkowa. W tej części sprawozdania należy prezentować informacje i wyjaśnienia niezbędne do oceny gospodarki finansowej jednostki, które nie zostały objęte bilansem oraz rachunkiem zysków i strat. Są to w szczególności:

- a) informacje o zobowiązaniach finansowych, w tym z tytułu dłużnych instrumentów finansowych, gwarancji i poręczeń lub zobowiązań warunkowych nieuwzględnionych w bilansie, ze wskazaniem charakteru i formy wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo;

- b) informacje o kwotach zaliczek i kredytów udzielonych członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących, ze wskazaniem oprocentowania, głównych warunków oraz wszelkich kwot spłaconych, odpisanych lub umorzonych, a także zobowiązań zaciągniętych w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii;
- c) uzupełniające dane o aktywach i pasywach;
- d) informacje o strukturze zrealizowanych przychodów ze wskazaniem ich źródeł, w tym w szczególności informacje o przychodach wyodrębnionych zgodnie z przepisami Ustawy (2003) oraz informacje o przychodach z tytułu składek członkowskich, darowizn, dotacji pochodzących ze środków publicznych, uzyskanych z wpłat 1% podatku;
- e) informacje o strukturze poniesionych kosztów;
- f) dane o źródłach zwiększenia i sposobie wykorzystania funduszu statutowego;
- g) dane na temat uzyskanych przychodów i poniesionych kosztów z tytułu wpłat 1% podatku dochodowego od osób fizycznych oraz sposobu wydatkowania środków pochodzących z tego źródła;
- h) inne informacje, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy stowarzyszenia, w tym dodatkowe informacje i objaśnienia wymienione w załączniku nr 1 do ustawy, o ile mają zastosowanie do jednostki.

Obligatoryjne prezentowanie w sprawozdaniu informacji o strukturze przychodów i kosztów prowadzonych przez stowarzyszenie działań jest uzasadnione, ponieważ umożliwia pełną ocenę sytuacji finansowej jednostki i gospodarowania przez nią pozyskanymi środkami.

Warto podkreślić, że zakres sprawozdania finansowego stowarzyszenia znacznie odbiega zarówno od „uniwersalnej” wersji tego raportu, jak i sprawozdania dla jednostek małych i mikro. Zbliżone do wymogów obowiązujących w jednostkach mikro są jedynie wprowadzenie do sprawozdania finansowego i informacja dodatkowa. Pozostałe elementy sprawozdania finansowego wykazują zarówno podobieństwa, jak i różnice. Należy jednocześnie dodać, że do organizacji pozarządowych odnoszą się też przepisy art. 50 ustawy o rachunkowości, które wskazują na możliwość:

- a) prezentowania w sprawozdaniu finansowym informacji z większą szczegółowością niż określona we wzorach sprawozdań, jeżeli wynika to ze specyfiki lub potrzeb jednostki,
- b) pominięcia w sprawozdaniu tych pozycji, dla których informacje finansowe nie wystąpiły w roku obrotowym i w roku poprzedzającym rok obrotowy, za który sprawozdanie jest sporządzane.

## Podsumowanie

Zmiany prawa bilansowego odnoszące się do stowarzyszeń, fundacji i innych podmiotów pożytku publicznego miały na celu dostosowanie zasad rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych do specyfiki działalności stowarzyszeń. Wprowadzenie wzoru sprawozdania finansowego dedykowanego dla określonych podmiotów pozarządowych miało też zlikwidować problem rozważania przez większą część tych podmiotów statusu stowarzyszenia jako jednostki małej czy mikro. Określenie dla stowarzyszeń zindywidualizowanego zakresu i szczegółowości informacji sprawozdawczych uznać należy za uzupełnienie rozpoczętego w 2014 roku procesu zmian rachunkowości organizacji pozarządowych, przy czym warto też podkreślić zalety, choć również i problemy informacyjne wynikające z wprowadzenia modelu całkowicie uproszczonej, pozaksięgowej ewidencji przychodów i kosztów. Prostota tego rozwiązania oznacza bowiem ograniczenia w zakresie informacji finansowych na temat sytuacji majątkowej i wyniku finansowego jednostki.

## Bibliografia

- Flakiewicz, W. (2002). *Systemy informacyjne w zarządzaniu: (uwarunkowania, technologie, rodzaje)*. Warszawa: C.H. Beck.
- Kurek, H., Zielińska, H. (2000). Informacyjna funkcja rachunkowości. *Zeszyty Naukowe AE w Krakowie*, 553, 139–149.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 18.12.2015 w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez niektóre organizacje pozarządowe oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego. Dz.U. poz. 2178, z późn. zm.
- Rydzewska-Włodarczyk, M. (2016). Zmiany w rachunkowości organizacji pozarządowych w Polsce na przykładzie jednostek mikro. *Europa Regionum*, 26, 199–213.
- Sawicki, K. (1996). Informacyjno-sprawozdawcza funkcja rachunkowości jednostek gospodarczych. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, XXXV, 137–140.
- Ustawa z 29.09.1994 o rachunkowości. Dz.U. 2016, poz. 1047, z późn. zm.
- Ustawa z 24.04.2003 o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Dz.U. 2016, poz. 1817, z późn. zm.
- Ustawa z 11.07.2014 o zmianie ustawy o rachunkowości. Dz.U. poz. 1100.
- Ustawa z 23.07.2015 o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. poz. 1333.
- Ustawa z 15.12.2016 o zmianie ustawy o rachunkowości. Dz.U. 2017, poz. 61.
- Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości*. Druk nr 1045 z 17.11.2016. Prezes Rady Ministrów, RM-10-139-16.
- Waniak-Michalak, H. (2015). Nowe wymogi dotyczące rachunkowości stowarzyszeń i fundacji. Zamknięcie roku 2016. *Rachunkowość*.

- Woźniak, E. (2017). Rachunkowość organizacji pozarządowych od 2017 roku. *Rachunkowość*, 4, 3–10.
- Zajac, A., Kuraś, M. (2009). Badanie potrzeb informacyjnych. *Zeszyty Naukowe UE w Krakowie*, 770, 37–55.

## SPECIFIC CONDITIONS OF FINANCIAL REPORTING OF ASSOCIATIONS

**Keywords:** association, financial reporting, financial statements

**Summary.** The main source of financial information about the activities of the entities is financial reporting. A feature of the information disclosed in the reports, which are prepared in accordance with the provisions of accounting law, is credibility. In order to ensure it, and given the need to maintain comparability recognized in the statements of similar entities, it is necessary to have determined the scope and uniform rules for the preparation of the financial statements.

The specificity of the activities of associations, their differences of economic and financial standing in relation to the business, bring the need to adapt the scope of information disclosed in the financial statements of these entities. The article included a discussion of changes in the financial reporting of associations.

*Translated by Joanna Kowalewska*

### Cytowanie

Rydzewska-Włodarczyk, M. (2017). Specyficzne uwarunkowania sprawozdawczości finansowej stowarzyszeń. *Ekonomiczne Problemy Usług*, 2 (127), 243–254. DOI: 10.18276/epu.2017.127-22.