

MARZENA RYDZEWSKA-WŁODARCZYK
Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

Zmiany w rachunkowości organizacji pozarządowych w Polsce na przykładzie jednostek mikro

Wprowadzenie

W Polsce sektor organizacji pozarządowych¹ jest bardzo zróżnicowany. Tworzą go organizacje, które nie kierując się potrzebą osiągnięcia zysku w wymiarze ekonomicznym są nastawione na uzyskanie korzyści w postaci satysfakcji z pożytecznej pracy na rzecz różnych osób, grup społecznych lub ogółu społeczeństwa². W celu zapewnienia środków finansowych niezbędnych do realizacji celów statutowych organizacje pozarządowe podejmują jednak niekiedy działalność gospodarczą (dochodową)³. Z uwagi na rozmiary prowadzo-

¹ Nazwa podkreśla ich niezależności od administracji rządowej.

² 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*) – nazwa używana 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 regulują przepisy (Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*. DzU z 2014 r. poz. 1118 ze zm).

³ Statutowa działalność może być prowadzona: nieodpłatnie lub odpłatnie. Działalność nieodpłatną stanowi świadczenie usług wykonywanych na podstawie stosunku prawnego bez pobierania wynagrodzenia. Działalnością odpłatną organizacji jest z kolei sprzedaż za wynagrodzeniem towarów i usług, w tym wytwarzanych lub świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego, przykładowo w zakresie rehabilitacji oraz przystosowania do

nej działalności wśród organizacji pozarządowych wyróżnia się zarówno małe podmioty, których działalność opiera się na pracy wolontariuszy, jak i duże organizacje z zatrudniające wielu pracowników, które dysponując kilkumilionowymi i większymi budżetami realizują duże i różnorodne projekty.

Zróżnicowanie organizacji pozarządowych i prowadzonych przez nie działalności determinuje budowę oraz zakres podmiotowy i przedmiotowy rachunkowości tych jednostek. System informacyjny rachunkowości kształtuje się bowiem pod wpływem zmieniających się i zróżnicowanych potrzeb informacyjnych użytkowników informacji z rachunkowości. Pod tym względem organizacje pozarządowe nie różnią się od innych podmiotów rachunkowości, która generuje (tworzy) na ich użytek i komunikuje informacje odbiorcom bezpośrednio lub pośrednio zainteresowanym działalnością danego podmiotu. Warto podkreślić, że liczba użytkowników informacji z rachunkowości i zakres przedmioty informacji są zmienne i zależą od wielu czynników (Kurek, Zielińska 2000; Zając, Kuraś 2009; Flakiewicz 2002; Sawicki 1996). W przypadku odbiorców wewnętrznych najwyższą użyteczność cechuje informacje finansowe niezbędne w zarządzaniu. W wypadku odbiorców zewnętrznych ich potrzeby informacyjne kształtują się głównie pod wpływem regulacji prawnych.

Celem artykułu jest przedstawienie zmian zachodzących w rachunkowości organizacji pozarządowych pod wpływem zmieniających się regulacji prawnych odnoszących się do tych podmiotów. Zawarte w artykule rozważania koncentrują się na zmniejszającym się zakresie informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym analizowanych podmiotów. W artykule zostaną przedstawione syntetyczne wyniki badań przeprowadzonych metodą studium przypadku w wybranej organizacji pozarządowej. Okresem badań objęto lata 2013–2015 uwzględniając decyzje, które w odniesieniu do rachunkowości podjęto w badanej organizacji w 2016 r.. Wyniki badań empirycznych dotyczących zmniejszania się zakresu informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym badanej jednostki można uogólnić odnosząc je do wszystkich organizacji pozarządowych, które spełniają warunki uznania ich za jednostki mikro.

pracy zawodowej osób niepełnosprawnych, a także sprzedaż przedmiotów darowizny na cele prowadzenia działalności pożytku publicznego. Działalność gospodarcza umożliwia organizacjom uzyskiwanie dochodu, który służy realizacji celów statutowych i nie może być przeznaczony do podziału między jego członków. Należy podkreślić, że w Polsce nie można jednocześnie dla tego samego przedmiotu prowadzić statutowej odpłatnej działalności pożytku publicznego i działalności gospodarczej.

1. Zróźnicowanie organizacji pozarządowych a rachunkowości

Rachunkowość jednostek prowadzących aktywność w sferze społecznej⁴ pozostaje pod wpływem zmieniających się potrzeb informacyjnych użytkowników informacji finansowych oraz zmian przepisów prawa. Potrzeby informacyjne determinują cel lub cele statutowe, wynikają one z dążenia do zapewnienia kontynuacji działania, czy przetrwania jednostki. Zarządzanie finansami organizacji pozarządowych wymaga profesjonalnego podejścia do montażu budżetu, analizy finansowej, przepływów pieniężnych, oceny efektywności działania i gospodarności finansowej, jak również doboru instrumentów i narzędzi umożliwiających realizację założonych celów. Przed rachunkowością stawia się zatem istotne zadanie gromadzenia i przetwarzania danych o majątku i źródłach finansowania działalności organizacji, przepływach pieniężnych, kosztach, przychodach i wynikach organizacji oraz agregowanie ich w układach, umożliwiających: a) pozyskanie źródeł finansowania jednostki lub realizowanych projektów, b) budżetowanie, c) zarządzanie kosztami i projektami, d) pomiar efektywności działalności itp. Równie ważne jest gromadzenie danych niezbędnych do sporządzania sprawozdań finansowych i innych oczekiwanych przez odbiorców i wymaganych przez przepisy raportów, na przykład sprawozdań z działalności, zeznań i deklaracji podatkowych. W Polsce obowiązki te dotyczą, z różną szczegółowością i w różnym zakresie, wszystkich organizacji pozarządowych, zarówno nieprowadzących, jak i prowadzących działalność gospodarczą. Oznacza to, że wszystkie zarejestrowane organizacje pozarządowe muszą prowadzić rachunkowość, nie wszystkie jednak organizacje pozarządowe są zobowiązane prowadzić rachunkowość w pełnym zakresie (por. tab. 1). Zgodnie z obowiązującym prawem w określonych warunkach można znacznie ograniczyć zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym, a przez to ograniczyć ilość i szczegółowość informacji ujmowanych w księgach rachunkowych organizacji. Od 2016 roku w organizacjach pozarządowych można też prowadzić rachunkowość w sposób uproszczony⁵. Przedmiotem ewidencji są wówczas jedynie

⁴ Przyjmując podział gospodarki zaproponowany przez P. Druckera aktywność ludzi jest wykonywana w trzech głównych obszarach/sektorach, to jest państwowym, prywatnym (biznesowym) i społecznym, pełniącym szeroko pojęte funkcje socjalne i obywatelskie. Definicję sektora społecznego proponują m.in. Iwankiewicz-Rak 1997, Kaźmierak, Rymsza 2007, Halamska 2008, Domański 2010.

⁵ Dwie ostatnie nowelizacje przepisów prawa bilansowego w Polsce wprowadziły wiele ważnych zmian dotyczących prowadzenia rachunkowości przez organizacje pozarządowe. Obo-

syntetycznie rozpatrywane przychody i koszty organizacji. Niezależnie jednak od modelu rachunkowości (pełna czy uproszczona) ewidencja danych o majątku oraz kosztach, przychodach i wynikach organizacji musi być prowadzona w sposób zapewniających uzyskanie wymaganych przez prawo informacji sprawozdawczych pod postacią sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności organizacji, sprawozdań sporządzanych tytułem rozliczenia projektów, sporządzanych według wzorów określonych przez sponsorów lub jednostek udzielających dotacji, sprawozdań statystycznych, czy też „sprawozdania” podatkowego.

Tabela 1

Sposób prowadzenia rachunkowości i warianty sprawozdania finansowego w zależności od typu organizacji pozarządowej

Typ jednostki	Sposób prowadzenia rachunkowości i wariant sprawozdania finansowego
Organizacja pozarządowa prowadzi księgi rachunkowe na zasadach ogólnych – bez uproszczeń	Księgi rachunkowe na zasadach ogólnych mogą prowadzić wszystkie bez ograniczeń organizacje a obowiązkowo te, które nie spełniają warunków określonych dla jednostek mikro i małych. Księgi rachunkowe muszą zapewnić sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego według najbardziej rozbudowanego i szczegółowego wzoru określonego w załączniku 1 do ustawy o rachunkowości. Jest to „najstarszy” z obecnie stosowanych wzorów sprawozdania finansowego, którym posługują się również podmioty komercyjne.
Jednostka mała – organizacja za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyła co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: 1. 17 mln zł wartość majątku na koniec roku obrotowego prezentowanego w bilansie (suma aktywów bilansu), 2. 34 mln zł przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów, 3. 50 osób – średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne	Jednostka prowadzi księgi rachunkowe w sposób zapewniający sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego według znacznie uproszczonego w stosunku do podstawowego wzoru sprawozdania finansowego, zawartego w załączniku nr 5 do ustawy o rachunkowości.

wiążące od 2015 roku przepisy umożliwiają organizacjom pozarządowym dokonanie wyboru sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, a przez to również podejmowanie decyzji o szczegółowości informacji dostarczanych przez system informacyjny rachunkowości. Zob. Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości. DzU z 2014 r. poz. 1100 oraz Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw. DzU z 2015 r., poz. 1333 oraz Kolankiewicz 2015.

Typ jednostki	Sposób prowadzenia rachunkowości i wariant sprawozdania finansowego
<p>etaty.</p> <p>Jednostka mikro – stowarzyszenie, związek zawodowy, organizacja pracodawców, izba gospodarcza, fundacja, przedstawicielstwo przedsiębiorców zagranicznych, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, społeczno-zawodowa organizacja rolników, organizacja samorządu zawodowego, organizacja samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych, jeżeli nie prowadzi działalności gospodarczej w roku, za który sporządza sprawozdanie finansowe oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność w roku obrotowym, w którym rozpoczęła działalność, nie przekroczyła co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 1,5 mln zł wartość majątku na koniec roku obrotowego prezentowanego w bilansie (suma aktywów bilansu), 2. 3 mln zł przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów, 3. 10 osób – średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty. 	<p>Jednostki sporządzają roczne sprawozdanie finansowe według wzoru, który stanowi załącznik 4 do ustawy o rachunkowości. Sprawozdanie to charakteryzuje najbardziej ogólny i najmniejszy zakres dostarczanych informacji w porównaniu do podstawowego wzoru sprawozdania i wzoru sprawozdania dla jednostek małych.</p>
<p>Organizacja pozarządowa nie prowadzi ksiąg rachunkowych:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. prowadzi działania w sferze zadań publicznych, 2. nie prowadzi działalności gospodarczej, 3. nie ma statusu organizacji pożytku publicznego, 4. osiąga przychody wyłącznie z: <ol style="list-style-type: none"> a) działalności nieodpłatnej pożytku publicznego z tytułu składek członkowskich, darowizn, zapisów, spadków, dotacji, subwencji, przychodów pochodzących z ofiarności publicznej, b) działalności odpłatnej pożytku publicznego z tytułu 	<p>Jednostka:</p> <ul style="list-style-type: none"> – prowadzi uproszoną ewidencję, – jest zwolniona z obowiązku przygotowywania rocznego sprawozdania finansowego, – nie musi posiadać dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości. <p>Uproszczona ewidencja obejmuje:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. zestawienie przychodów i kosztów w układzie pozwalającym na uzyskanie danych niezbędnych do wypełnienia deklaracji CIT-8, 2. zestawienie przepływów finansowych, 3. karty przychodów pracownika, 4. wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z prowadzoną działalnością <p>Do decyzji organizacji pozostaje czy i w jaki sposób będzie prowadzić ewidencję kasy, zaliczek, rozrachunków, funduszu statutowego.</p>

Typ jednostki	Sposób prowadzenia rachunkowości i wariant sprawozdania finansowego
sprzedaży towarów i usług, c) tytułu sprzedaży, najmu lub dzierżawy składników majątkowych, d) tytułu odsetek od środków pieniężnych na rachunkach bankowych lub rachunkach w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, prowadzonych w związku z wykonywaną działalnością, w tym także odsetek od lokat terminowych oraz innych form oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, tworzonych na tych rachunkach, 5. w roku poprzedzającym rok obrotowy osiągnęła przychody łącznie z tytułów, o których mowa w pkt d, w wysokości nieprzekraczającej 100 000 zł.	Uproszczona ewidencja nie dostarcza informacji o prowadzonych przez organizację projektach i źródłach ich finansowania, a warto zaznaczyć, że księgowe wyodrębnienie projektów jest w wielu przypadkach obowiązkowe*.

* Nie ma oficjalnej interpretacji Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej o możliwości prowadzenia ewidencji uproszczonej przez organizacje korzystające z dotacji ze środków publicznych.

Źródło: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. DzU z 2013 r., poz. 330 ze 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. DzU z 2015 r., poz. 2178.

Istotne zmiany w przepisach prawnych dotyczących prowadzenia rachunkowości w organizacjach pozarządowych zapoczątkowało wprowadzenie do prawa bilansowego pojęć: mała jednostka i jednostka mikro⁶. W przypadku tej pierwszej księgi rachunkowe muszą umożliwiać sporządzenie sprawozdania finansowego przynajmniej w zakresie uproszczonym w stosunku do zakresu informacyjnego sprawozdania sporządzanego według „podstawowego wzoru” obowiązującego podmioty rachunkowości. Z kolei organizacja pozarządowa, która spełniając określone w przepisach warunki nabywa status jednostki mikro może sporządzać sprawozdanie finansowe według odrębnie określonego wzoru, ujawniające informacje finansowe z mniejszą szczegółowością. Władze organi-

⁶ Część działających w Polsce organizacji pozarządowych, które prowadzą działalność gospodarczą spełnia wskazane warunki i posiada status jednostek mikro.

zacji mogą też podjąć decyzję o zaprzestaniu prowadzenia ksiąg rachunkowych na rzecz ewidencji uproszczonej. Nie wystąpi wówczas obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego. Należy dodać, że do obowiązków sprawozdawczych wszystkich organizacji pozarządowych, niezależnie od osiągniętego przychodu, niezmiennie należy obowiązek składania rocznego zeznania podatkowego CIT-8.

Wybór/zmiana sposobu prowadzenia rachunkowości wymaga od władz organizacji podjęcia decyzji w trybie określonym w jej statucie (przykładowo uchwałą zarządu).

2. Zmiany zakresu informacyjnego rachunkowości organizacji pozarządowych na przykładzie Stowarzyszenia OSP w latach 2013–2015

Zmiany regulacji rachunkowości organizacji pozarządowych skłaniają część podmiotów do przyjęcia odmiennych od dotychczas stosowanych rozwiązań organizacyjnych rachunkowości. Ilustrują to wyniki badań przeprowadzonych w Stowarzyszeniu OSP (nazywane dalej Stowarzyszeniem). Badana jednostka powstała z inicjatywy członków Ochotniczej Straży Pożarnej w jednej z gmin województwa zachodniopomorskiego.

Stowarzyszenie realizuje cele statutowe przy wykorzystaniu pracy społecznej jej członków (w okresie badania zrzeszonych było 32 członków czynnych) i posiadanego majątku niezbędnego do prowadzenia działalności statutowej. Stowarzyszenie nie prowadzi działalności gospodarczej ani odpłatnej działalności pożytku publicznego, a jej bieżąca działalność statutowa jest finansowana głównie z budżetu gminy. Wiele działań badana jednostka realizuje też w formie odrębnych projektów finansowanych ze środków pozabudżetowych.

Badana jednostka prowadzi księgi rachunkowe według zasad określonych dla stowarzyszeń. Zmiany przepisów prawa bilansowego, które nastąpiły w latach 2014–2015 wpłynęły na sposób i warunki prowadzenia w niej rachunkowości (por. tab. 2). Do końca września 2014 r. korzystano z uproszczeń wynikających z przepisów odnoszących się do jednostek, które nie prowadzą działalności gospodarczej. Po nowelizacji przepisów o rachunkowości Zarząd Stowarzyszenia podjął decyzję o sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2014 r. według zasad obowiązujących jednostki mikro. Podjęto też decyzję, że od 2015

r. będzie ono prowadziło księgi rachunkowe i sporządzało sprawozdanie finansowe na zasadach określonych dla jednostek mikro. Z uwagi na korzystanie ze środków funduszy publicznych i europejskich jednostka kontynuuje prowadzenie szczegółowej ewidencji na potrzeby rozliczania dotacji i środków funduszy zewnętrznych.

Tabela 2

Wybrane elementy rachunkowości Stowarzyszenia OSP w latach 2014–2015

Wyszczególnienie	Zasady prowadzenia rachunkowości		
	do 05.09.2014 roku	06.09–31.12.2014 roku	od 01.01.2015 roku
Sprawozdanie finansowe	Według zasad określonych dla jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej. Obejmuje bilans i rachunek wyników	Według zasad określonych w ustawie o rachunkowości, załącznik nr 4. Obejmuje bilans z danymi uzupełniającymi, rachunek zysków i strat oraz informację ogólną	
	Stowarzyszenie nie sporządza sprawozdania z przepływów środków pieniężnych i zestawienia zmian w funduszu własnym		
Plan kont	Plan kont dostosowany do układu sprawozdania sporządzanego przez jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej	Plan kont dostosowany do zasad rachunkowości wynikających z ustawy o rachunkowości; wyodrębnienie w planie kont kosztów w podziale na koszty działalności statutowej i administracyjnej z dalszym podziałem na koszt według rodzajów	Uproszczenie planu kont – ograniczenie zakresu kont zespołów: 0–2 oraz 7–8, ewidencja kosztów działalności operacyjnej według rodzajów
	wyodrębnienie kont analitycznych do ewidencji środków pieniężnych, rozrachunków, kosztów i przychodów w podziale na projekty i źródła finansowania		

Źródło: Dokumentacja zasad ... 2003.

Stowarzyszenie za 2014 r. sporządziło sprawozdanie finansowe według wzoru przyjętego dla jednostek mikro, przy czym jednostka musiała dokonać agregacji lub przekształcenia prezentowanych danych w zakresie dotyczącym 2013 r., to jest roku za który sprawozdanie było sporządzane według odmiennego wzoru. Sprawozdanie finansowe Stowarzyszenia za 2015 r. składać się będzie z trzech elementów, to jest:

- informacji ogólnej,
- bilansu wraz z informacją uzupełniającą,
- rachunku zysku i strat.

Informacja ogólna do sprawozdania finansowego jednostek mikro zawiera ogólne informacje wprowadzające do sprawozdania organizacji, takie, jak (por. tab. 3):

- firma, siedziba i adres albo miejsce zamieszkania i adres oraz numer we właściwym rejestrze sądowym albo ewidencji,
- czas trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony,
- okres objęty sprawozdaniem finansowym,
- stosowane zasady rachunkowości z wyszczególnieniem wybranych uproszczeń,
- informacja, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności w dającej się przewidzieć przyszłości oraz czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania działalności,
- przyjęte zasady rachunkowości w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru.

Tabela 3

Zakres informacyjny „Informacji ogólnej” Stowarzyszenia OSP za 2015 rok

Element informacji ogólnej	Charakterystyka
Firma, siedziba i adres oraz numer we właściwym rejestrze sądowym albo ewidencji	Pełna nazwa organizacji, jej adres i numer w Krajowym Rejestrze Sądowym.
Czas trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony	Zgodnie ze statutem czas działalności jednostki jest nieograniczony dlatego w tej części sprawozdania zamieszczono zapis „nie dotyczy”
Okres objęty sprawozdaniem finansowym	Zgodnie z dokumentacją zasad (polityką) rachunkowości stanowi okres od 1 stycznia do 31 grudnia.
Wskazanie zastosowanych zasad rachunkowości	Przyjęte i stosowane zasady w zakresie: 1. formularza sprawozdania – według załącznika 4 do ustawy o rachunkowości, 2. zasady ostrożnej wyceny – jednostka korzysta z prawa do niestosowania zasady ostrożnej wyceny.
Wskazanie czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności przez jednostkę oraz czy istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania działalności	Stowarzyszenie będzie kontynuowało działalność w dającej się przewidzieć przyszłości.
Omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji),	Ogólny opis przyjętych i stosowanych przez Stowarzyszenie zasad (polityki) rachunkowości, w szczególności omówienie metod wyceny i amortyzacji

Element informacji ogólnej	Charakterystyka
pomiaru wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego	majątku prezentowanego w bilansie.

Źródło: wyniki wywiadu przeprowadzonego w badanej jednostce i ustawa o rachunkowości 1994, załącznik 4.

Podstawowym elementem rocznego sprawozdania finansowego organizacji pozarządowych jest bilans. Bilans Stowarzyszenia OSP za 2015 rok zostanie sporządzony według wzoru dla jednostek mikro⁷. Aktywa organizacji mikro wykazane zostaną w podziale co najmniej na aktywa trwałe i obrotowe, zaś pasywa w układzie kapitał (fundusz) własny oraz zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, z dalszym ich wyodrębnieniem w tych grupach co najmniej wskazanych przez przepisy pozycji aktywów i pasywów (por. tabela 4).

Tabela 4

Wyodrębnienie składników majątku w bilansie badanego Stowarzyszenia OSP

Aktywa	Pasywa
1. Aktywa trwałe, w tym: – Środki trwałe	1. Kapitał (fundusz) własny, w tym – Kapitał (fundusz) podstawowy
2. Aktywa obrotowe, w tym: – Zapasy	2. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, w tym:
– Należności krótkoterminowe	– Rezerwy na zobowiązania
3. Należne wpłaty na fundusz podstawowy	– Zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek
4. Udziały (akcje) własne	

Źródło: ibidem.

Jak wynika z tabeli 4, zakres informacyjny bilansu jednostek mikro jest znacznie ograniczony. Należy zaznaczyć, że wartości głównych pozycji aktywów i pasywów nie muszą być sumami wartości podpunktów, które składają się na te pozycje. Mimo, że prawo bilansowe pozwala na rozszerzenie zakresu informacji prezentowanych w bilansie, to badana jednostka przedstawi w bilansie informacje w minimalnym, wymaganym zakresie. Jak wynika z przeprowadzonych badań, zakres informacyjny bilansu Stowarzyszenia z uwagi na niewielki majątek, którym ono dysponuje jest od wielu lat bardzo ograniczony

⁷ Badana jednostka w czasie zestawiania prezentowanych w artykule wyników badań posiadała jedynie projekt sprawozdania finansowego.

w stosunku do podstawowego wzoru sprawozdania finansowego organizacji pozarządowych.

Bilansowi jednostki mikro towarzyszy informacja uzupełniająca. Prezentuje się w niej informacje o⁸:

- zobowiązaniach finansowych ze wskazaniem charakteru i formy wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo,
- zaliczkach i kredytach 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,
- udziałach (akcjach) własnych.

W badanym Stowarzyszeniu, podobnie jak w wielu organizacjach, nie występują informacje do ujawnienia w tej części sprawozdania. Warto tu jednak ujawnić informacje szczegółowe o należnościach, sposobie ulokowania środków pieniężnych organizacji, funduszu statutowym, wielkości „wyniku finansowego” i sposobie jego rozdysponowania wskazując czy uzyskany przez organizację wynik: 1) zwiększy przychody lub koszty roku następnego, 2) zwiększy lub zmniejszy fundusz statutowy.

Trzecim, integralnym elementem rocznego sprawozdania finansowego organizacji zaliczanych do jednostek mikro jest rachunek zysków i strat. Informacje ujawniane w tym raporcie obejmują sumę przychodów, które organizacja uzyskała w roku obrotowym oraz kosztów w tym okresie poniesionych. Sprawozdanie prezentuje również informację na temat wyniku finansowego organizacji (por. tab. 5). Informacje sprawozdawcze przedstawia się w kwotach uzyskanych za dany i poprzedni rok obrotowy.

Tabela 5

Budowa i zakres informacyjny rachunku zysków i strat Stowarzyszenia
OSP za 2015 rok

Część sprawozdania		Zakres informacyjny sprawozdania
A.	Przychody podstawowej działalności operacyjnej i zrównane z nimi, w tym zmiana stanu pro-	Uzyskane przez Stowarzyszenie dotacje, składki wniesione przez członkowskie, wpływy z 1%, darowizny i inne.

⁸ Załącznik 4 do ustawy o rachunkowości ... op. cit.

Część sprawozdania		Zakres informacyjny sprawozdania
	duktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)	
B.	Koszty podstawowej działalności operacyjnej:	Stanowią je wszystkie poniesione przez organizację w okresie sprawozdawczym koszty działalności statutowej.
I.	Amortyzacja	
II.	Zużycie materiałów i energii	
III.	Wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	
IV.	Pozostałe koszty	
C.	Pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizacja wartości aktywów	Inne przychody Stowarzyszenia nie wynikające z prowadzonej działalności statutowej, przychody z tytułu zwiększenia wartości posiadanego majątku oraz przychody finansowe. Przykładowo przychody ze sprzedaży wyposażenia i innych składników majątku OSP, odsetki od środków na rachunku bankowym. Mogą to być ponadto przychody z obligacji, zyski z różnic kursowych, zyski uzyskane w wyniku zdarzeń losowych, otrzymane odszkodowania.
D.	Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów	Koszty, które nie wynikają z działalności statutowej oraz nie są kosztami administracyjnymi. Mogą to być również: a) koszty operacji finansowych, jak odsetki i prowizje od zaciągniętych przez organizację kredytów i pożyczek, koszty utraty wartości posiadanych przez organizację walut obcych, b) straty poniesione w wyniku zdarzeń losowych.
E.	Podatek dochodowy	Obejmuje kwotę podatku dochodowego wykazaną w zeznaniu podatkowym. Nie dotyczy badanego Stowarzyszenia.
F.	Wynik finansowy netto ogółem (A–B+C–D–E), w tym:	Ustalona przez organizację różnica między przychodami a kosztami.
I.	Nadwyżka przychodów nad kosztami (wartość dodatnia)	
II.	Nadwyżka kosztów nad przychodami (wartość ujemna)	

Źródło: ibidem.

Wzór sprawozdania jednostki mikro nie obliuguje badanego Stowarzyszenia do podawania informacji uzupełniających do rachunku zysków i strat. Jako nieobowiązkowe w badanym podmiocie zostaną zestawione informacje o:

1. strukturze zrealizowanych przychodów ze wskazaniem źródeł i rodzajów przychodów, które organizacja uzyskała w rozliczanym roku, na przykład w podziale na: składki, darowizny i dotacje z dalszym podziałem na realizowane projekty/zadania,

2. kosztach Stowarzyszenia w rozliczonym roku, z rozróżnieniem statutowych i administracyjnych z dalszym podziałem na realizowane projekty, sfinansowane poszczególnych dotacji.

Prezentacja wskazanych informacji uszczegółowi roczne sprawozdanie finansowe badanej organizacji, a tym samym raport ten będzie użyteczny w zarządzaniu podmiotem.

Podsumowanie

Prowadzenie działalności w formie organizacji pozarządowych zyskuje w Polsce na popularności a zmieniające się warunki organizacyjne, prawne i ekonomiczne ich działalności przyczyniają się do zmian w systemie informacyjnym rachunkowości tych podmiotów. Ewoluuje on dostosowując się do zmieniających się potrzeb informacyjnych tej grupy podmiotów i jednostek z ich otoczenia. Zmiany w zakresie rachunkowości, poprzez uproszczenia, mają na celu ograniczenie obowiązków ewidencyjno-rozliczeniowych i sprawozdawczych, co w szczególności odnosi się do jednostek prowadzących działalność na niewielką skalę, przy zaangażowaniu majątku o małej wartości. Procedury dostosowawcze i przyjmowane rozwiązania w poszczególnych organizacjach są zindywidualizowane, jednak każde z rozwiązań musi uwzględniać standardowe wymagania określone przez przepisy bądź wynikające z praktyki rachunkowości.

Zmiany prawa bilansowego przyczyniają się do ograniczenia zakresu informacyjnego rachunkowości, wobec czego organizacje pozarządowe projektując zasady prowadzenia rachunkowości powinny mieć na względzie możliwość zapewnienia przez rachunkowość nie tylko wymaganego przez przepisy zestawu informacji, ale też tych wspomagających planowanie działań, pozyskiwanie źródeł finansowania działalności, monitorowanie realizacji działań/projektów i ich rozliczanie.

Bibliografia

- Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości Stowarzyszenia OSP. Zarządzenie Prezesa Stowarzyszenia OSP z dnia 6 maja 2003 ze zm.
- Domański, J. (2010). Zarządzanie strategiczne organizacjami pozarządowymi w Polsce. Warszawa: Oficyna WoltersKluwer business.

- Flakiewicz, W. (2002). Systemy informacyjne w zarządzaniu: (uwarunkowania, technologie, rodzaje). Warszawa: Wyd. C. H. Beck.
- Halamska, M. (2008). Wiejskie organizacje pozarządowe. Wprowadzenie. W: M. Halamska, Wiejskie organizacje pozarządowe. Warszawa: Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa Polskiej Akademii Nauk.
- Iwankiewicz-Rak, B. (1997). Marketing organizacji niedochodowych. Wybrane formy adaptacji w warunkach polskich. Wrocław; Wyd. AE we Wrocławiu.
- Izdebski, H., Małek, W. (2007). Formy prawe przedsiębiorczości społecznej w Polsce. W: T. Kaźmierak, M. Rymsza (red.), Kapitał społeczny. Ekonomia społeczna. 193–235. Warszawa; Instytut Spraw Publicznych.
- Kolankiewicz, E. (2015). Duże zmiany w księgowości dla NGO od 2016. Pobrano z: poradnik.ngo.pl.
- Kurek, H., Zielińska, H. (2000). Informacyjna funkcja rachunkowości. Zesz. Nauk. AE w Krakowie, 553, 139–149.
- 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. DzU 2015, poz. 2178.
- Sawicki, K. (1996). Informacyjno-sprawozdawcza funkcja rachunkowości jednostek gospodarczych. Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce XXXV, Warszawa.
- Sprawozdanie jednostki mikro. (2015). Pobrano z: <http://poradnik.ngo.pl/sprawozdanie-jednostki-mikro>
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. DzU 2014, poz. 1118 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. DzU 2013, poz. 330 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw. DzU 2015, poz. 1333.
- Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości. DzU 2014, poz. 1100.
- Zajac, A., Kuraś, M. (2009). Badanie potrzeb informacyjnych. Zesz. Nauk. UE w Krakowie, 770, 37–55.

Changes in accounting non-governmental organizations in Poland on the example of micro units

Summary

The efficient functioning NGOs requires access to information. It is important in this respect they have information that provides accounting. The development and di-