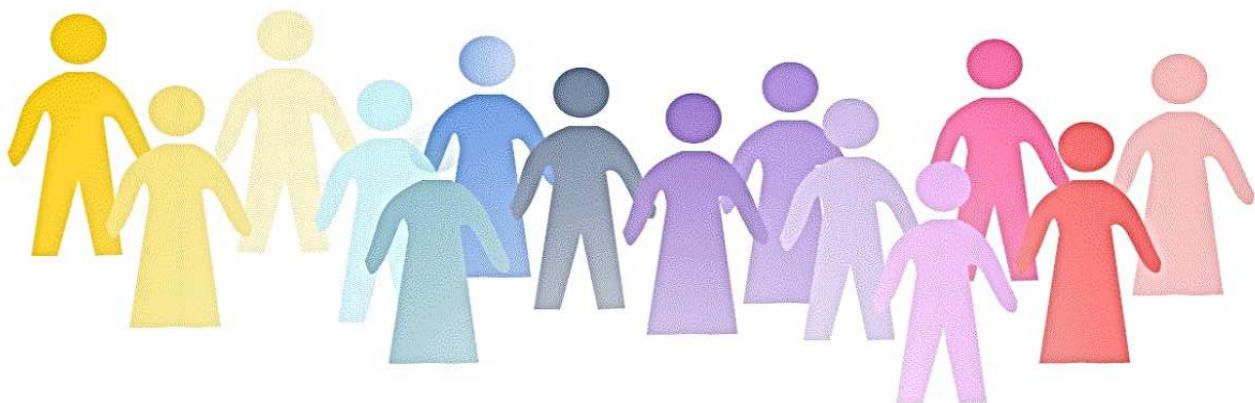


Sławomir Jędrzejewski
Mikołaj Turzyński
Adrianna Jaśkowiak

Ewolucja sprawozdań finansowych polskich stowarzyszeń w okresie XIX - XXI wieku



Ewolucja sprawozdań finansowych
polskich stowarzyszeń w okresie
XIX – XXI wieku

Ewolucja sprawozdań finansowych
polskich stowarzyszeń w okresie
XIX – XXI wieku

Sławomir Jędrzejewski

Mikołaj Turzyński

Adrianna Jaśkowiak

SIZ

wydawnictwo

Łódź 2017

Sławomir Jędrzejewski, Mikołaj Turzyński
Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
90-237 Łódź, ul. Matejki 22/26
adres e-mail: wzrach@uni.lodz.pl

Adrianna Jaśkowiak
Absolwentka kierunku Rachunkowość, Uniwersytet Łódzki,
Wydział Zarządzania

Projekt graficzny okładki

Marek Granos, Anastazja Jędrzejewska

Opracowanie graficzne

Wydawnictwo SIZ

Redakcja językowa

Ekorekta24

RECENZJA NAUKOWA

dr hab. Grzegorz Szymański, Politechnika Łódzka

Pewne prawa zastrzeżone. Opracowanie opublikowane na licencji
(No Derivative Works (ND))

Zezwala się na kopiowanie, dystrybucję, wydruk, wyświetlanie tylko dokładnych (dosłownych) kopii dzieła, niedozwolone jest jego zmienianie i tworzenie na jego bazie pochodnych.

Wydawnictwo SIZ

ul. Matejki 22/26, pok. 117

90-237 Łódź

tel.: 42 635 47 91

e-mail: biuro@wydawnictwosiz.pl

ISBN 978-83-65766-12-0

Spis treści

<i>Wstęp</i>	7
<i>Rozdział 1. Geneza stowarzyszeń, ich istota i znaczenie dla społeczeństwa i państwa oraz ich system i potrzeby informacyjne</i>	11
1.1. Rys historyczny stowarzyszeń na ziemiach polskich i ich znaczenie we współczesnym systemie społeczno-prawnym _____	11
1.2. Rachunkowość jako system informacyjny – jej geneza, znaczenie i rola w stowarzyszeniach oraz historyczne regulacje prawne _____	21
1.3. Potrzeby informacyjne współczesnych odbiorców informacji płynących ze sprawozdań finansowych stowarzyszeń _____	30
<i>Rozdział 2. System informacyjny stowarzyszeń w początkach ich działalności na ziemiach polskich</i>	35
2.1. Składniki sprawozdań z działalności stowarzyszeń w okresie rozbiórów Polski _____	35
2.2. Bilans stowarzyszeń w okresie rozbiórów Polski _____	47
2.3. Sprawozdania wynikowe stowarzyszeń w okresie rozbiórów Polski _____	61
<i>Rozdział 3. Sprawozdania stowarzyszeń w okresie dwudziestolecia międzywojennego</i>	73
3.1. Składniki sprawozdań z działalności stowarzyszeń w okresie dwudziestolecia międzywojennego _____	73
3.2. Bilans stowarzyszeń w okresie dwudziestolecia międzywojennego _____	80
3.3. Sprawozdania wynikowe w okresie dwudziestolecia międzywojennego _____	88
<i>Rozdział 4. Współczesne sprawozdania finansowe stowarzyszeń i ich wartość informacyjna</i>	97
4.1. Zasady sporządzania sprawozdań finansowych stowarzyszeń po wejściu Polski w gospodarkę rynkową _____	97

4.2. Skala działalności stowarzyszeń a ich obowiązki sprawozdawcze	103
4.3. Współczesne zasady sporządzania sprawozdań finansowych stowarzyszeń i ich jakość informacyjna	107
<i>Zakończenie</i>	<i>119</i>
<i>Spis literatury</i>	<i>121</i>
<i>Strony internetowe:</i>	<i>125</i>
<i>Spis tabel</i>	<i>127</i>
<i>Spis ilustracji</i>	<i>131</i>
<i>Załącznik 1. Ankieta - jakość informacji płynąca ze sprawozdań finansowych</i>	<i>133</i>

Wstęp

Stowarzyszenia to organizacje społeczne powoływane przez osoby mające wspólne cele lub zainteresowania, aby realizować je w grupie wzajemnego wsparcia. Najczęściej ich działalność jest finansowana ze składek członków lub prowadzonej działalności. Z założenia nie są to instytucje dochodowe, a w przypadku działalności gospodarczej zysk z niej pochodzący musi zostać przeznaczony na działalność statutową. Są to jednak organizacje, które dysponują pieniędzmi swoich członków, dlatego muszą rozliczać się przed nimi z podjętych działań i zgromadzonych pieniędzy. Część środków na działalność stowarzyszeń może pochodzić z dobrowolnych datków, więc jednostki te mają również obowiązek rozliczenia się ze społeczeństwem i państwem. Konieczność taka istniała także wcześniej – w czasach, gdy stowarzyszenia pełniły funkcję organizacji obywatelskich i instytucji publicznych, mających na celu podtrzymanie oraz zachowanie polskiej kultury w okresie rozbiorów Polski i w czasach późniejszych. Systemem, który może dostarczyć informacji o funkcjonowaniu stowarzyszeń i ich stanie finansowym, jest rachunkowość.

Początek rachunkowości kojarzony jest często z wydaniem w 1494 roku dzieła Luki Paciolo *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, należy jednak zwrócić uwagę, że pierwsze dowody istnienia rachunkowości datowane są na wcześniejsze lata i sięgają czasów prehistorycznych¹. Obecnie rachunkowość rozumiana jest jako „retro- i prospektywny system informacyjny ekonomicznej organizacji”², bez której trudno wyobrazić sobie funkcjonowanie współczesnej jednostki gospodarczej. Jednym z kluczowych elementów systemu rachunkowości jest sprawozdawczość finansowa. Stanowi ona źródło informacji o sytuacji majątkowej i finansowej organizacji. Sprawozdania finansowe pełnią istotną funkcję w procesie podejmowania decyzji względem jednostki

¹ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *Szkice z historii rachunkowości*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2011, s. 20.

² W. Brzezina, *Ogólna teoria współczesnej rachunkowości*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa 2006, s. 33.

przez szerokie otoczenie stowarzyszeń – ich jakość informacyjna ma kluczowe znaczenie dla oceny efektów ich działalności.

Celem głównym monografii jest ocena jakości informacyjnej sprawozdań z działalności stowarzyszeń w okresie od XIX do XXI wieku. Celem częściowym jest natomiast prezentacja ewolucji sprawozdań z działalności stowarzyszeń na ziemiach polskich³ i w Polsce w okresie od XIX do XXI wieku. W związku z tym, że działalność stowarzyszeń w latach 1945–1989 była znacząco ograniczona, okres ten został pominięty w badaniach. Aby zrealizować cele monografii, zbadano około 200 sprawozdań z działalności 46 stowarzyszeń w badanym czasie. Po wstępnej ocenie do dalszej analizy wybrano sprawozdania z działalności 16 stowarzyszeń, których sprawozdania zachowały się za okres przynajmniej kilku lat. Oznacza to, że odrzucono sprawozdania za pojedyncze lata działalności stowarzyszeń. Powodem tego była chęć porównania sprawozdań z działalności każdego z badanych stowarzyszeń za okres kilku lub kilkunastu lat. Zgromadzone materiały pochodziły z bibliotek i archiwów państwowych z całej Polski oraz zbiorów własnych.

Dążąc do realizacji celów monografii, podjęto próbę uzasadnienia tezy głównej i tezy szczegółowej. Teza główna rozprawy została sformułowana następująco: historyczny rozwój koncepcji rachunkowości stowarzyszeń przebiegający w okresie XIX–XXI w. na ziemiach polskich wiązał się z procesem kształtowania się tych organizacji i był ukierunkowany na spełnianie potrzeb społeczeństwa. Tezę pomocniczą monografii sformułowano następująco: jakość informacyjna sprawozdań z działalności oraz sprawozdań finansowych stowarzyszeń w okresie XIX-XXI w. zależała od stanu rozwoju systemu prawnego funkcjonującego na ziemiach polskich. Na potrzeby uzasadnienia sformułowanych tez zastosowano następujące metody badawcze:

- krytyczne i analityczne studia literatury,
- badania empiryczne o charakterze archiwalnym, charakterystyczne dla metody historycznej stosowanej w pracy.

³ Sformułowanie „ziemie polskie” jest stosowane w monografii w celu określenia terenów Polski, które były pod zaborami.

Realizacji wskazanych wyżej celów głównych i częściowych oraz uzasadnianiu tez monografii podporządkowano jej konstrukcję, na którą składają się cztery rozdziały.

Rozdział pierwszy stanowi tematyczne wprowadzenie do dalszych części monografii. Przedstawiono w nim rys historyczny stowarzyszeń na ziemiach polskich oraz ich znaczenie we współczesnym systemie społeczno-prawnym, a następnie scharakteryzowano system informacyjny rachunkowości. W części tej zaprezentowano genezę, znaczenie i rolę rachunkowości w stowarzyszeniach oraz jej historyczne regulacje prawne. W ostatnim fragmencie rozdziału pierwszego określono potrzeby informacyjne współczesnych odbiorców informacji płynących ze sprawozdań finansowych stowarzyszeń.

W rozdziale drugim przedstawiono wyniki badań dotyczących jakości informacyjnej sprawozdań z działalności stowarzyszeń w okresie rozbiór Polski. W pierwszej kolejności zbadano ogólną jakość informacyjną sprawozdań z działalności⁴ stowarzyszeń i ich zawartość. W kolejnych podrozdziałach bardziej szczegółowo poddano analizie elementy sprawozdań z działalności w postaci sprawozdań majątkowych i sprawozdań wynikowych.

Rozdział trzeci ma bardzo podobny układ do drugiego, jednak jest w całości związany z okresem dwudziestolecia międzywojennego.

W rozdziale czwartym przedstawiono współczesne zasady sporządzania sprawozdań finansowych stowarzyszeń. Prezentację rozpoczęto od opisu zasad obowiązujących od 2001 roku. W rozdziale tym zawarto analizę realizacji wymogów sporządzania sprawozdań finansowych w praktyce gospodarczej.

⁴ Za sprawozdanie z działalności uznano całościowy raport stowarzyszenia przygotowywany na walne zgromadzenie członków, którego elementem było sprawozdanie majątkowe, czyli odpowiednik współczesnego bilansu, oraz sprawozdanie wynikowe, czyli współczesny rachunek zysków i strat. Ostatnie dwa elementy są kluczowe we współczesnym sprawozdaniu finansowym. Oznacza to, że sprawozdanie z działalności na potrzeby monografii jest rozumiane szerzej niż sprawozdanie finansowe, gdyż oprócz danych finansowych zawierało również elementy opisowe, będące odpowiednikiem współczesnego sprawozdania zarządu lub raportu merytorycznego.

Rozdział 1. Geneza stowarzyszeń, ich istota i znaczenie dla społeczeństwa i państwa oraz ich system i potrzeby informacyjne

1.1. Rys historyczny stowarzyszeń na ziemiach polskich i ich znaczenie we współczesnym systemie społeczno-prawnym

Pierwsze stowarzyszenia na ziemiach polskich powstawały jako organizacje religijne i świeckie już w XIII wieku. Przed rozbiorami Rzeczpospolita była najrozleglejszym, zaraz po Rosji, zwartym terytorialnie państwem europejskim. Jednak XVIII-wieczna Polska znajdowała się w wewnętrznym kryzysie społecznym i ustrojowym, który był pośrednią przyczyną rozbiorów. Innymi czynnikami, które miały wpływ na utratę niepodległości, były agresywność sąsiadów oraz atrakcyjność ekonomiczna ziem polskich⁵. W wyniku rozbiorów Polski w latach 1772, 1793 i 1795 ziemie polskie zostały przyłączone do Rosji, Niemiec i Prus. Na terenach tych obowiązywały przepisy prawne państw zaborczych. Rozbiory były przełomowym wydarzeniem dla rozwoju stowarzyszeń w XVIII i XIX wieku, kiedy Polska nie funkcjonowała jako samodzielny kraj, lecz znajdowała się pod zaborami państw obcych. W tym okresie organizacje obywatelskie przejęły rolę instytucji publicznych, mając na celu podtrzymanie i zachowanie polskiej kultury⁶. Powstały teksty namawiające do zakładania i wstępowania do stowarzyszeń⁷. Wpływ na gwałtowny rozwój stowarzyszeń miały także pierwsze akty prawne regulujące problematykę organizacji pożytku publicznego, które zaczęły pojawiać się lub już funkcjonowały w państwach zaborczych. Akty te różniły się od siebie, co miało przełożenie na działalność jednostek oraz różnorodność sprawozdań i dokumentacji.

W zaborze austriackim przepisy, którym podlegały stowarzyszenia, określał paragraf 26 powszechnej księgi ustaw cywilnych. Wynikało z nie-

⁵ A. Korobowicz, W. Witkowski, *Historia ustroju i prawa polskiego (1772–1918)*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 13–14.

⁶ E. Leś, *Organizacje obywatelskie w Europie Środkowo-Wschodniej*, Civicus, Waszyngton 1994, s. 5.

⁷ Np.: autor nieznan, *Wezwanie Ludu Polskiego do łączenia się w Stowarzyszenia narodowe polskie pod nazwiskiem Ligi polskiej*, w drukarni M. Lattego, Inowrocław 1848.

go, że wzajemne prawa oraz obowiązki dozwolonych stowarzyszeń regulują umowa, cel lub przepisy dla nich wydane. Pierwszą ustawą kompleksowo określającą wcześniejsze regulacje o zrzeszaniu się była ustawa o stowarzyszeniach z 15 listopada 1867 roku⁸. Zgodnie z tym aktem prawnym założyciele nowych stowarzyszeń byli zobowiązani do zawiadomienia organu administracji, od którego otrzymywano poświadczenie istnienia lub odmowę – w przypadku uznania, że stowarzyszenie zagraża bezpieczeństwu państwa, lub stwierdzenia sprzeczności jego celów bądź organizacji z ustawą lub prawem⁹. Przed bezprawnością działań państwa miał chronić Trybunał Państwa, który był specjalną instytucją powołaną do rozstrzygania sporów publicznoprawnych¹⁰. Nadzór nad stowarzyszeniami był rozbudowany i dzielił się na trzy kierunki: meldunkowy, obserwacyjny i represyjny. Pierwszy z nich wiązał się z obowiązkiem informowania władzy administracyjnej o liczbie oraz o danych osobowych wszystkich członków należących do stowarzyszenia. Organy administracyjne miały prawo delegować komisarza rządowego do uczestnictwa w zgromadzeniach stowarzyszenia. Charakter represyjny oparty był na prawie do zamknięcia zgromadzenia przez komisarza rządowego. Pierwszym aktem prawnym w Prusach szczegółowo regulującym zakres działalności stowarzyszeń była ustawa o stowarzyszeniach i zebraniach z 19 kwietnia 1908 roku¹¹. Według niej statut powinien określać cel, nazwę i siedzibę, zasady wstępowania i występowania członków, wielkość pobieranych składek oraz zasady tworzenia zarządu i warunki zwoływania zebrań członkowskich. Ważną częścią statutu było stwierdzenie o wpisaniu stowarzyszenia do rejestru, który był składany przez zarząd do sądu¹², a następnie badany pod względem poprawności złożonych dokumentów oraz sprawdzany przez organ administracji, który miał prawo odrzucić podanie, jeżeli uznał, że stowarzyszenie było sprzeczne z przepisami lub dobrymi obyczajami.

W zaborze rosyjskim pierwszych uregulowań prawnych dotyczących stowarzyszeń należy szukać w ustawodawstwie karnym. Przepisy w nim

⁸ Ustawa z dnia 4 lipca 1923 r. w sprawie zakładania filii przez związki zawodowe na terenie działania austriackiej ustawy o stowarzyszeniach z dnia 15 listopada 1867 r.

⁹ P. Suski, *Stowarzyszenia i fundacje*, LexisNexis, Warszawa 2005, s. 18–22.

¹⁰ A. Dziadzio, *Ochrona praw i wolności obywatelskich w austriackiej monarchii konstytucyjnej (1867–1914)*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2001, t. 53, z. 1, s. 263.

¹¹ Vereinsgesetz vom 19. April 1908.

¹² P. Suski, *op. cit.*, s. 20.

określone nie skupiały się na warunkach funkcjonowania stowarzyszeń, tylko na ich legalności i nielegalności. Dopiero w 1906 roku wprowadzono ustawy zasadnicze, deklarując stowarzyszeniom ograniczoną zasadę wolności. W ustawie wyróżniono: stowarzyszenia mające osobowość prawną, stowarzyszenia pozbawione osobowości prawnej, a także związki zawodowe¹³. Te pierwsze były zobowiązane do posiadania statutu i złożenia wniosku o wpis do rejestru¹⁴. Nadzór nad stowarzyszeniami pełnił minister spraw wewnętrznych. Akty te miały jednak wspólną cechę – żaden z nich nie określał zasad rachunkowości, jakie powinny stosować stowarzyszenia przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sporządzaniu sprawozdań z działalności.

W Księstwie Warszawskim¹⁵, utworzonym przez Napoleona w lipcu 1807 roku na ziemiach zagarniętych przez Prusy podczas II i III rozbioru, a także w Wolnym Mieście Gdańsku i następnie w Królestwie Polskim, a w latach 1815–1846 w Wolnym Mieście Krakowie jednym z podstawowych aktów prawnych był zaadaptowany francuski Kodeks cywilny z 1804 roku, zwany wówczas Kodeksem Napoleona. W Księstwie Warszawskim wszedł on w życie 1 maja 1808 roku – mimo silnej opozycji reprezentowanej przede wszystkim przez duchowieństwo katolickie, które zostało zmuszone do pełnienia funkcji urzędników stanu cywilnego, a także przez szerokie kręgi średniej szlachty – ze względu na przepisy o hipotece, godzące w interesy zadłużonego ziemiaństwa. Po upadku Napoleona Kodeks został utrzymany w mocy dzięki poparciu polskich sfer sądowych. W roku 1825 uchwalono Kodeks cywilny Królestwa Polskiego, będący niewielką przeróbką kodyfikacji napoleońskiej¹⁶. Nie zawierał on bezpośrednio zapisów dotyczących prowadzenia ksiąg handlowych, regulował jednak kwestię

¹³ M. Chmaj, *Ewolucja ustawodawstwa o partiach politycznych w Polsce do 1990 r.*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio K, Politologia” 1994, vol. 1, s. 177–178.

¹⁴ P. Suski, *op. cit.*, s. 23.

¹⁵ Formalnie Księstwo Warszawskie istniało do 1815 r. Wyprawa Napoleona do Rosji w 1812 r. zakończyła się całkowitą klęską Francji. W styczniu 1813 r. na terytorium Księstwa Warszawskiego wkroczyły wojska rosyjskie, a Księstwo znalazło się pod okupacją rosyjską. Trzeciego maja 1815 r. mocarstwa zaborcze zawarły na Kongresie Wiedeńskim traktat dotyczący podziału terytorium Księstwa Warszawskiego. W znaczącej części z terenów Księstwa utworzono Królestwo Polskie, zwane powszechnie Kongresowym.

¹⁶ B. Lesiński, W. Rozwadowski, *Historia prawa*, PWN, Warszawa–Poznań 1980, s. 390; K. Sójka–Zielińska, *Kodeks Napoleona. Historia i współczesność*, LexisNexis, Warszawa 2008, s. 195–261; K. Sójka–Zielińska, *Historia prawa*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 221–222.

mocy dowodowej ksiąg w postępowaniu sądowym. W roku 1809 wprowadzono w Księstwie Warszawskim Kodeks handlowy (Code de commerce) z 1807 roku. Był on stosowany na ziemiach polskich aż do wprowadzenia w II Rzeczypospolitej nowoczesnego, na ówczesne czasy, polskiego Kodeksu handlowego¹⁷. Biorąc jednak pod uwagę, że ustalał on jedynie zasady funkcjonowania kupców, nie można go traktować jako aktu określającego zasady rachunkowości stowarzyszeń, gdyż nie były one spółkami prawa handlowego. Dlatego możliwe jest, że w okresie zaborów na ziemiach polskich nie istniał akt prawny regulujący zasady rachunkowości stowarzyszeń¹⁸.

W II Rzeczypospolitej organizacje obywatelskie pełniły funkcję uzupełniającą dla działalności administracji rządowej, głównie poprzez świadczenie usług w dziedzinach oświaty, pomocy społecznej i ochrony zdrowia¹⁹. Przełomem dla rozwoju stowarzyszeń i ich regulacji prawnej było uchwalenie 17 marca 1921 roku Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w której znajdował się dekret z 3 stycznia 1919 roku o stowarzyszeniach²⁰. Regulował on sprawy związane z rejestracją stowarzyszeń i związków. Z przepisów tymczasowych wynikało, że stowarzyszenia można zakładać bez pozwolenia władz rządowych²¹. Pierwszym aktem normatywnym regulującym szczegółowo zakres praw i obowiązków stowarzyszeń było rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej – Prawo o stowarzyszeniach z 27 października 1932 roku²². Jego analiza pozwala stwierdzić, że zakres stosowania przepisów był stosunkowo wąski. Nie podlegały mu m.in. stowarzyszenia akademickie, stowarzyszenia młodzieży szkolnej, zakony oraz niektóre spółdzielnie. Stowarzyszenia podzielono w nim na zwykłe, rejestrowe oraz wyższej użyteczności, czyli takie, których rozwój wpływał

¹⁷ J. Bardach, B. Leśnodorski, M. Pietrzak, *Historia ustroju i prawa polskiego*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1998, s. 426.

¹⁸ Szerzej zob. M. Turzyński, *Regulacje rachunkowości w Kodeksie handlowym z 1807 r. i Kodeksie cywilnym Napoleona*, „Rachunkowość” 2011, nr 3, s. 28–32.

¹⁹ E. Leś, *op. cit.*, s. 5.

²⁰ B. Kołaczkowski, *Stowarzyszenia akademickie i studenckie w systemie regulacji prawnej wolności zrzeszania się w latach 1918–2013. Aspekty historyczne i prawnoporównawcze*, UAM, Poznań 2014, s. 26.

²¹ E. Breiter (red.), *Ustawy o stowarzyszeniach, związkach i zgromadzeniach publicznych obowiązujące w Państwie Polskim z uwzględnieniem najważniejszych dekretów i rozporządzeń*, nakładem księgarni F. Hoesicka, Warszawa 1924, s. 3.

²² B. Kołaczkowski, *op. cit.*, s. 27.

szczególnie korzystnie na interes państwowy lub społeczny²³. Akt ten nie regulował zasad rachunkowości. Jednak w okresie międzywojennym, obok regulacji Kodeksu handlowego, który nie dotyczył stowarzyszeń, istotne znaczenie miały również przepisy odnoszące się do rachunkowości w warunkach inflacji²⁴ i dewaluacji złotego. Zgodnie z tym rozporządzeniem jednostki gospodarcze były zobowiązane do sporządzenia bilansu z uwzględnieniem zdewaluowanego złotego do 1 lipca 1928 roku.

Kolejną ważną regulacją w obszarze rachunkowości była ustawa o tymczasowym stosowaniu wyjątkowych zasad bilansowania²⁵, będąca następstwem spadków kursów papierów wartościowych i walut. Przepisy tej ustawy miały chronić jednostki gospodarcze przed odpisami aktualizującymi wartość papierów wartościowych. Umożliwiały one wycenę bilansową papierów wartościowych w wartościach z poprzedniego dnia bilansowego, a papierów wartościowych nabytych w bieżącym okresie – w cenie nabycia. Niezrealizowane różnice kursowe z tytułu należności i zobowiązań w walutach obcych ujmowane były na specjalnym rachunku różnic kursowych i nie musiały być bezpośrednio odnoszone na wynik finansowy roku obrotowego²⁶.

Następnym istotnym aktem prawnym w obszarze rachunkowości było rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych²⁷. Zgodnie z tym rozporządzeniem jednostka gospodarcza miała ujawniać w sprawozdaniu finansowym (bilansie, zamknięciu rachunkowym, sprawozdaniu rocznym) wszystkie informacje konieczne do dokładnego przedstawienia stanu i rozwoju gospodarczego danej osoby prawnej. W bilansie jednostki ujawniały m.in.

²³ Art. 46 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. – Prawo o stowarzyszeniach, Dz.U. z 1932 r. Nr 94, poz. 808 z późn. zm.

²⁴ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 13 października 1927 r. (Dz.U. Nr 88, poz. 790).

²⁵ Ustawa z 18 marca 1932 r. o tymczasowym stosowaniu wyjątkowych zasad bilansowania (Dz.U. Nr 25, poz. 226).

²⁶ M. Scheffs, *Oznaczenie wartości przedmiotów bilansowych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Poznań 1938, s. 81.

²⁷ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (Dz.U. Nr 84, poz. 623).

nieruchomości, ruchomości, gotówkę, papiery procentowe, wierzytelności, kaucje, udziały, zapasy i zobowiązania. W sprawozdaniu rocznym wykazane były koszty administracji, produkcji i finansowe (w tym wynagrodzenie naczelnego kierownictwa, wynagrodzenia pracowników, świadczenia socjalne oraz odsetki od pożyczek krajowych i zagranicznych).

Dalsze zmiany w regulacjach rachunkowości zawarte były w rozporządzeniu Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych²⁸. Dotyczyło ono przepisów w zakresie prezentacji sprawozdań finansowych, uprzednio określonych w rozporządzeniu Prezydenta z 1933 roku, i wprowadzało oficjalny wzór bilansu. Aktywa bilansu miały być wykazywane w podziale na pozycje stałe i płynne. Przepisy rozporządzenia umożliwiały wprowadzanie w bilansie bardziej szczegółowych pozycji. Zgodnie z nimi w rachunku zysków i strat wydzielano koszty administracji ogólnej, koszty wytworzenia, koszty sprzedaży, koszty kredytów, podatki państwowe i komunalne, różnice kursowe, odpisy amortyzacyjne. Podobnie jak w przypadku bilansu, jednostki gospodarcze mogły rozbudowywać zakres informacji ujawnianych w rachunku zysków i strat²⁹.

W okresie drugiej wojny światowej organizacje pożytku publicznego mogły działać wyłącznie w konspiracji. Na ziemiach okupowanych likwidowano wszystkie stowarzyszenia kulturalno-społeczne i partie polityczne uznane za obce lub wrogie ideologicznie³⁰. Na mocy rozporządzenia Generalnego Gubernatora z dnia 23 lipca 1940 roku (o stowarzyszeniach) niemieckie władze okupacyjne rozwiązały wszystkie stowarzyszenia, a ich majątek został przekazany na rzecz Generalnego Gubernatorstwa³¹. Czas po drugiej wojnie światowej nie był korzystny dla rozwoju organizacji pożytku publicznego. Działalność stowarzyszeń poddana była szczególnej kontroli politycznej i administracyjnej. Były one „pararządowymi agenda-

²⁸ Rozporządzenie Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 20 kwietnia 1934 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (Dz.U. Nr 37, poz. 337).

²⁹ Szerzej zob. M. Turzyński, *op. cit.*, s. 28–32.

³⁰ P. Suski, *op. cit.*, s. 29–31.

³¹ *Ibidem*.

mi”, pozbawionymi możliwości definiowania i zaspokajania potrzeb społecznych³². Gospodarka centralnie planowana nie dawała możliwości zaistnienia niezależnych inicjatyw społecznych. Prawo stowarzyszeń podlegało regulacji konstytucyjnej w art. 72 Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z dnia 22 lipca 1952 roku. Artykuł ten zapewniał prawo zrzeszania się „w celu rozwoju aktywności politycznej, społecznej, gospodarczej i kulturalnej ludu pracującego”, z zastrzeżeniem, że działalność ta nie godzi w ustrój polityczny, społeczny lub porządek prawny³³. Kontrola nad powstawaniem i funkcjonowaniem stowarzyszeń w okresie gospodarki socjalistycznej objawiała się we wszelaki sposób, a brak sądownictwa administracyjnego skutkowało tym, że decyzja o powstaniu nowych organizacji była zależna wyłącznie od swobodnego uznania organów administracji³⁴. Powołując się na zasadę „jedności ideologiczno-politycznej”, władza sprawowała ścisłą kontrolę nad stowarzyszeniami, poprzez nadawanie bezpośrednich i pośrednich restrykcji oraz zakazów, a także weryfikowała politykę kadrową, obsadzając kluczowe stanowiska osobami ze swojego otoczenia³⁵. W okresie tym nadal funkcjonowało prawo o stowarzyszeniach³⁶, które zostało zastąpione dopiero ustawą z 7 kwietnia 1989 roku³⁷. Obecnie motywy zakładania stowarzyszeń są różne. Są to zgromadzenia ludzi, których łączy wspólna idea, wspólny cel, pomysł na działanie. Pełnią funkcję polityczno-społeczną, m.in. poprzez działania na rzecz interesów mniejszości, ekspresję dążeń i zainteresowań oraz uzupełnienie działań państwa, a także funkcję ekonomiczną, czyli zmniejszają bezrobocie, dostarczają usługi i są pośrednim wsparciem dla rozwoju gospodarczego³⁸. Współczesne stowarzyszenia to dobrowolne, samorządne i trwałe zrzeszenia o celach niezarobkowych. Ich członkowie samodzielnie określają cele, programy działania i struktury organizacyjne³⁹. Oznacza to, że tego typu

³² E. Leś, *op. cit.*, s. 6–7.

³³ Art. 72 Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z dnia 22 lipca 1952 r. (Dz.U. z 1952 r. Nr 33, poz. 232).

³⁴ P. Suski, *op. cit.*, s. 29–31.

³⁵ E. Leś, *op. cit.*, s. 6–7.

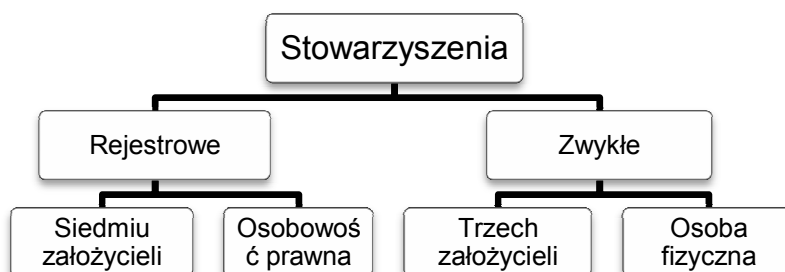
³⁶ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1932 r. – Prawo o stowarzyszeniach (Dz.U. z 1932 r. Nr 94, poz. 808 z późn. zm).

³⁷ B. Kołaczkowski, *op. cit.*, s. 27.

³⁸ <http://fakty.ngo.pl/rola-ngo> (data wyświetlenia: 10.06.2017).

³⁹ Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 1393, 1923).

jednostki mogą być utworzone w każdym celu, który jest dozwolony przez prawo, pod warunkiem że nie będzie zarobkowy. W polskim prawie wyróżnia się stowarzyszenia rejestrowe oraz stowarzyszenia zwykłe (por. ilustracja 1).



Ilustracja 1. Rodzaje stowarzyszeń

Źródło: Opracowanie własne.

Zgodnie z ustawą z dnia 7 kwietnia 1989 roku – Prawo o stowarzyszeniach stowarzyszenie rejestrowe podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Sądowego, a do jego powstania potrzeba siedmiu członków. Statut stowarzyszenia powinien określać m.in.: nazwę organizacji, teren działania, cele i sposoby ich realizacji, a także sposób nabywania i utraty członkostwa. Stowarzyszenie rejestrowe ma osobowość prawną typu korporacyjnego. Oznacza to, że element osobowy, czyli członkowie, ma większe znaczenie niż element kapitałowy, majątkowy⁴⁰. Organy stowarzyszenia to walne zebranie członków, zarząd oraz organ kontroli wewnętrznej. Walne zebranie członków, inaczej nazywane walnym zebraniem delegatów, ma najwyższą władzę o charakterze uchwałodawczym. W jego skład wchodzi wszyscy członkowie stowarzyszenia. Zarząd prowadzi bieżące sprawy organizacji i pełni funkcję reprezentatywną. Natomiast organem kontroli wewnętrznej w stowarzyszeniach najczęściej jest komisja rewizyjna. Zarówno zarząd, jak i komisja rewizyjna są wybierane przez walne zebranie członków. Stowarzyszenie może ponadto zatrudniać pracowników do realizacji celów statutowych, a także do prowadzenia spraw administracyjnych. Pracownikami mogą być członkowie stowarzyszenia oraz osoby

⁴⁰ W. J. Katner (red.), *Prawo cywilne i handlowe w zarysie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 87.

z zewnątrz organizacji. Stowarzyszenie może prowadzić działalność gospodarczą niebędącą jego główną aktywnością. Dochód z działalności, tak jak całość majątku stowarzyszenia, powinien służyć realizacji celów statutowych i nie może być dzielony między członków organizacji. Majątek stowarzyszenia tworzą: składki członkowskie, darowizny, zapisy, spadki oraz dochód z działalności gospodarczej, dochód z majątku stowarzyszenia i z ofiarności publicznej⁴¹.

Stowarzyszenia zwykłe są uproszczoną formą stowarzyszeń. Do powstania tego typu organizacji wystarczy tylko trzech członków. W przeciwieństwie do stowarzyszeń rejestrowych zamiast statutu uchwała się regulamin działalności, który określa m.in.: nazwę i cele stowarzyszenia, siedzibę, sposób nabycia i utraty członkostwa oraz przedstawiciela reprezentującego stowarzyszenie lub zarząd⁴². Regulamin działalności stanowi najważniejszy dokument i pełni taką samą funkcję dla stowarzyszenia zwykłego jak statut w stowarzyszeniu rejestrowym. Stowarzyszenie zwykłe nie ma osobowości prawnej, a członkami tej organizacji mogą być jedynie osoby fizyczne. Nie podlega ono wpisowi do Krajowego Rejestru Sądowego, lecz jedynie ewidencji stowarzyszeń zwykłych, prowadzonej przez starostę powiatu lub urząd miasta, na którego terenie mieści się siedziba stowarzyszenia. Stowarzyszenia zwykłe nie mogą prowadzić działalności gospodarczej, a ich majątek stanowią: składki członkowskie, spadki, darowizny, dotacje oraz dochody z majątku stowarzyszenia. Stowarzyszenie zwykłe może zostać przekształcone w stowarzyszenie rejestrowe, jeżeli ma przynajmniej siedmiu członków, których zgoda wyrażona jest w drodze uchwały⁴³. Z chwilą wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego stowarzyszenie zwykłe staje się stowarzyszeniem rejestrowym. Skutkiem tych działań jest rozwiązanie stowarzyszenia zwykłego bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego⁴⁴. Nadzór nad stowarzyszeniami sprawuje organ nadzorujący, którym ze względu na charakterystykę stowarzyszenia może być wojewoda lub starosta. Działania stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego kontroluje wojewoda, natomiast nad pozostałymi nadzór

⁴¹ Art. 33 ust. 1 prawa o stowarzyszeniach.

⁴² Szerzej zob. art. 40 ust. 2 prawa o stowarzyszeniach.

⁴³ Nowe brzmienie art. 42a prawa o stowarzyszeniach weszło w życie z dniem 1.01.2017 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 1923).

⁴⁴ Art. 42c ust. 4 prawa o stowarzyszeniach.

pełni starosta⁴⁵. Organ nadzorujący pełni kontrolę nad działalnością stowarzyszeń jedynie w zakresie zgodności działań organizacji z przepisami prawa oraz założeniami statutu. Jednostka kontrolująca ma prawo wymagać od zarządu dostarczenia odpisów uchwał zebrania delegatów, natomiast od władz udzielenia niezbędnych wyjaśnień dotyczących oceny zgodności działań stowarzyszenia z prawem i statutem⁴⁶. Stowarzyszenia zaliczają się do organizacji pozarządowych, często nazywanych także NGO⁴⁷. Stanowią one trzeci sektor, który – w odróżnieniu od pozostałych dwóch⁴⁸ – nie należy do sektora finansów publicznych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych oraz nie jest nastawiony na osiągnięcie zysku. Stowarzyszenia i fundacje są najpopularniejszymi i najliczniejszymi organizacjami pozarządowymi⁴⁹ – często bywają ze sobą mylone. Stowarzyszenia wyróżniają się na tle pozostałych organizacji pozarządowych, w tym od fundacji, dobrowolnością wybranego celu, w jakim zostały zawiązane. Celem może być każda prawnie dozwolona idea o charakterze niezarobkowym lub niekomercyjnym. Zgodnie ze znanym powiedzeniem („Jeśli masz przyjaciół – załóż stowarzyszenie. Jeśli masz pieniądze – załóż fundację”⁵⁰) podczas zakładania stowarzyszenia niepotrzebny jest kapitał majątkowy, lecz jedynie siedem osób popierających cel organizacji. Stowarzyszenia, jako organizacje pozarządowe, mogą uzyskać status organizacji pożytku publicznego. Charakteryzują się one nadaniem przez sąd specjalnych przywilejów, np. prawa do otrzymania 1% podatku od osób fizycznych oraz bezpłatnego informowania w mediach o działalności organizacji, a także obowiązków, tj. sporządzenia i upublicznienia sprawozdania finansowego i merytorycznego.

⁴⁵ Art. 8.1 prawa o stowarzyszeniach.

⁴⁶ <http://ksiegowosc.infor.pl/obrot-gospodarczy/fundacje-stowarzyszenia/81114,2>, Kto sprawuje nadzór nad fundacjami i stowarzyszeniami.html (data wyświetlenia: 10.06.2017).

⁴⁷ Ang. non-government organization.

⁴⁸ Pierwszy sektor nazywany jest sektorem publicznym lub państwowym, drugi to sektor przedsiębiorstw lub sektor rynkowy.

⁴⁹ <http://poradnik.ngo.pl> (data wyświetlenia: 10.06.2017).

⁵⁰ <http://poradnik.ngo.pl/co-to-sa-organizacje-pozarządowe> (data wyświetlenia: 10.06.2017).

1.2. Rachunkowość jako system informacyjny – jej geneza, znaczenie i rola w stowarzyszeniach oraz historyczne regulacje prawne

Rachunkowość bywa traktowana jako źródło informacji, bez którego trudno wyobrazić sobie funkcjonowanie dzisiejszego przedsiębiorstwa⁵¹. Choć pojęcie to wydaje się powszechnie zrozumiałe, należy wiedzieć, że wcześniej na ziemiach polskich stosowano je często zamiennie z określeniami: buchalteria, księgowość, ksiązkowość, licznictwo, natomiast osobę zajmującą się rachunkowością nazywano: buchalterem, księgowym, licznikiem, rachmistrzem⁵². Księgowością lub częściej buchalterią nazywano „umiejętność prowadzenia ksiąg rachunkowych w przedsiębiorstwach wszelkiego rodzaju, a więc: handlowych, przemysłowych, bankowych, w przedsiębiorstwach oddających usługi wszelkiego rodzaju za wynagrodzeniem, a także we wszelkich organizacjach publicznoprawnych i prywatnoprawnych, rozporządzających groszem publicznym”⁵³. Należy jednak zauważyć, że współczesna rachunkowość ma głębokie korzenie – można spotkać się ze stanowiskiem, że jej dzieje są starsze niż historia umiejętności pisania⁵⁴. Inni autorzy uważają, że sięgają „pierwszych form odwzorowania transakcji zawieranych w starożytności”⁵⁵. Zdaniem Dobiji i Jędrzejczyka rachunkowość stosowana była już w mieście Ur 2025 lat p.n.e.⁵⁶ lub jeszcze wcześniej. Można spotkać się też ze stanowiskiem, że „pierwsze próby cyfrowego zestawienia majątku pochodzą z VIII w. przed Chrystusem”⁵⁷. Tyle że pierwotne zapisy księgowe prawdopodobnie miały niewiele wspólnego z rachunkowością we współczesnym rozumieniu, czyli ewidencją dwustronną, której powstanie często datuje się na XV wiek. Historycy nie są jednak co do tego zgodni. Trwają dyskusje, czy współczesna rachunkowość, rozumiana jako system podwójnych zapisów na kontach księgowych, powstała w XIII wieku, czy znacznie wcześniej – w okresie rozkwitu starożytnego Rzymu. Specjaliści zastanawiają się także, czy

⁵¹ Np. E. Walińska, *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, FRR, Warszawa 1997, s. 13.

⁵² Szerzej zob. S. Jędrzejewski, *Księgowy wczoraj i dziś – potrzeba zdefiniowania w warunkach deregulacji zawodu*, „Studia Ekonomiczne Regionu Łódzkiego” 2014, nr 15, s. 215–223.

⁵³ J. Szyc, *Zasady księgowości. Księgowość w handlu*, Rój, Warszawa 1926, s. 3.

⁵⁴ S. Moszczeński, *Rachunkowość gospodarstw wiejskich*, PIWR, Warszawa 1947, s. 78.

⁵⁵ A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź 2008, s. 7.

⁵⁶ M. Dobija, M. Jędrzejczyk, *op. cit.*, s. 20.

⁵⁷ M. Christof, *Księgowość szwajcarska*, Drukarnia Stanisława Kolberga, Lwów 1932, s. 1.

„ogólny upadek gospodarczy Europy w okresie wczesnego feudalizmu spowodował, że przestano stosować rachunkowości i zapomniano o niej”⁵⁸, a początki jej stosowania w XIII wieku były jedynie powrotem do wcześniejszych zasad. Nie istnieje również zgodność co do autora pierwszego dzieła, w którym opisano zasady rachunkowości. Choć powszechnie uważa się, że był nim nazywany ojcem rachunkowości Luca Pacioli, to wielu autorów przyznaje pierwszeństwo Manzoniemu⁵⁹. Bez względu jednak na okres powstania rachunkowości od wielu lat bywa ona traktowana jako rozbudowany system „ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania, wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarującej”⁶⁰ lub jako „szczególny system informacyjny o charakterze retrospektywnym i prospektywnym, który ma monopol na ustalanie wyniku finansowego i kondycji finansowej podmiotu gospodarczego w pewnym okresie czasu”⁶¹, a jego „celem jest dostarczanie informacji finansowych o działalności podmiotu gospodarczego”⁶². Można zatem powiedzieć, że rachunkowość jest systemem, który za pomocą wartości pieniężnych odzwierciedla zdarzenia gospodarcze dotyczące określonego podmiotu. Jest zatem szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej i stanowi logiczny oraz całościowy zbiór wszystkich zdarzeń gospodarczych. Uznaje się ją też za „element społecznej umowy, której przedmiotem są relacje personalne, a celem jest zapewnienie ładu społecznego w otoczeniu gospodarczym i finansowym człowieka – elementu szeroko rozumianego społeczeństwa”⁶³. Można też spotkać się ze stanowiskiem, że rachunkowość jest uniwersalnym, ela-

⁵⁸ Zgodnie z R. Roover bilans powstał wcześniej od rachunkowości, a terminu „bilans” używano przed wynalezieniem podwójnej księgowości do podliczania obrotów tygodniowych w rachunku kasy. Zob. S. Jędrzejewski, E. Bartnicka, *Ewolucja bilansu i jego roli w systemie rachunkowości – ujęcie historyczne*, Wydawnictwo Naukowe Doctrina, Łódź 2016, s. 49.

⁵⁹ Np. M. Scheffs, *Z historii rachunkowości (Luca Pacioli)*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Poznań 1939, s. 175.

⁶⁰ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1969, s. 5.

⁶¹ W. Brzezina, *Ważniejsze wydarzenia w historii rachunkowości jako bilansu otwarcia następnego tysiąclecia*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” 1998, nr 46 (specjalny), s. 20.

⁶² E. Walińska, *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, *op. cit.*, s. 13.

⁶³ R. Ignatowski, *Dokąd zmierzamy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 509.

stycznym, podmiotowym systemem informacyjno-kontrolnym, zdeterminowanym „metodą bilansową, która jest nierozdzielnie z nim związana metodą poznawczą, umożliwiającą tworzenie liczbowego obrazu powstania, podziału i przepływu wartości oraz wynikających stąd rozrachunków pomiędzy podmiotami gospodarczymi”⁶⁴. Nie jest zatem błędem nazwanie jej rozbudowanym i rozwijającym się systemem informacyjnym wspomagającym zarządzanie podmiotami gospodarczymi. Fakt, że w przeszłości była traktowana w nieco węższym zakresie – jako system ewidencji, sumowania i systematycznego zestawiania w liczbach wszelkich danych odnoszących się do stanu podmiotu gospodarczego oraz czynności w nim dokonanych w pewnym określonym czasie⁶⁵ – oznacza jedynie, że jest dziedziną, która ciągle się rozwija. Należy jednak zauważyć, że choć wcześniej zapisy księgowe prowadzone były „w celu wykazania: o ile stan ten był korzystny lub niekorzystny a czynności były celowi przedsiębiorstwa odpowiednie lub też celu tego chybiały”⁶⁶, to chodziło również o uzyskanie informacji na temat aktualnej kondycji i oceny podjętych działań przez jednostkę gospodarczą. W przeszłości jej funkcję informacyjną podkreślało wielu autorów, np. Chwat uznawał, że wszystkie zasady rachunkowości „wyływają z życia codziennego a sama rachunkowość wyraża w określonym porządku kondycję podmiotu, prezentując zawsze jasny i ścisły obraz podjętych działań”⁶⁷. Dla Curzytka⁶⁸ rola informacyjna rachunkowości ograniczała się do możliwości obliczenia rocznego wyniku gospodarowania. Wierzbicki określał funkcję rachunkowości w szerszym zakresie, gdyż dla niego stanowiła ona narzędzie zarządzania i pełnowymiarową dyscyplinę naukową⁶⁹. Z kolei Tomanek⁷⁰ za zadanie rachunkowości uważał

⁶⁴ E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 1979, s. 9.

⁶⁵ J. Au, *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*, Związkowa Drukarnia we Lwowie, Lwów 1889, s. 1.

⁶⁶ *Ibidem*.

⁶⁷ G. Chwat, *Wykład popularny buchalterji podwójnej (włoskiej)*, Gebethner i Wolff, Warszawa 1894, s. 1.

⁶⁸ J. Curzytek, *Wskazówki do prowadzenia uproszczonej rachunkowości rolniczej i sporządzenia inwentury*, Państwowy Instytut Nauk Gospodarstw Wiejskich, Warszawa 1934, s. 1.

⁶⁹ T. Wierzbicki, *Dorobek teoretyczny rachunkowości polskiej w 40-leciu PRL*, [w:] *Rachunkowość w 40-leciu PRL. Materiały z plenarnego posiedzenia Zarządu Głównego i Rady Naukowej SKWP*, Warszawa 1985, s. 8.

⁷⁰ F. Tomanek, *Księgowość kupiecka – podręcznik*, nakładem K. S. Jakubowskiego, Lwów 1923, s. 4. Należy zauważyć, że Tomanek nie używa pojęcia „rachunkowość”, a do określenia

wykazanie stanu, zmiany i wyników gospodarowania przedsiębiorstwa. Dla Góry⁷¹ głównym celem rachunkowości było przedstawienie wszystkich zdarzeń wpływających na zmianę majątku przedsiębiorcy i stanu majątkowego księgującego. Według Jagiełły i Liwacza rachunkowość pełniła funkcje analityczną, kontrolną lub informacyjną, predestynującą ją do zajęcia czołowego miejsca w systemie informacji ekonomicznej przedsiębiorstw⁷². Dla Gallego rachunkowość była nauką o metodach badania i kontrolowania gospodarki przedsiębiorstwa⁷³. Według Micherdy „podstawą rozwoju rachunkowości były praktyczne potrzeby mierzenia zjawisk gospodarczych, potrzeby rachunku ekonomicznego, a więc przyczynowo-skutkowego powiązania nakładów i wyników działalności gospodarczej”⁷⁴. Natomiast zdaniem Krzywdy rozwój rachunkowości był związany z rozwojem gospodarczym i kulturowym, zatem był on „szczególnie intensywny w okresach rozwoju gospodarki towarowo-pieniężnej” oraz w okresie „szybkiego postępu technicznego i organizacyjnego”⁷⁵. Ewolucja rachunkowości wpłynęła na sposób ewidencjonowania danych przy wykorzystaniu jej systemów. Proces przetwarzania informacji można podzielić na cztery etapy:

- gromadzenie danych;
- przetwarzanie danych w informacje;
- prezentacja przetworzonych informacji;
- interpretacja informacji.

Współczesna rachunkowość przedstawia zarówno aktualny stan przedsiębiorstwa, jak i dane niezbędne do podejmowania decyzji⁷⁶. Głów-

czynności opisywanych przez innych autorów, którzy to pojęcie stosują, używa terminu „księgowość”.

⁷¹ W. Góra, *Podręcznik księgowości*, t. 1, Książnica Polska Towarzystwa Szkół Wyższych, Lwów–Warszawa 1921, s. 3.

⁷² S. Jagiełło, A. Liwacz, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1983, s. 10.

⁷³ J. Galle, *Zarys księgowości kupieckiej*, Książnica-Atlas, Lwów–Warszawa 1938, s. 5.

⁷⁴ B. Micherda, *Podstawy rachunkowości – aspekty teoretyczne i praktyczne*, PWN, Warszawa 2005, s. 11–13.

⁷⁵ D. Krzywda, *Rachunkowość finansowa*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999, s. 13.

⁷⁶ Z. Messner, *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, PWN, Warszawa 2007, s. 20–21.

nym celem rachunkowości jest „wielopłaszczyznowy pomiar wyniku finansowego”, który ma prowadzić do osiągnięcia zysku, utrzymania płynności finansowej oraz maksymalizacji wartości rynkowej przedsiębiorstwa⁷⁷. Natomiast według Walińskiej „rachunkowość jest systemem pomiaru i opisu działalności gospodarczej”, którego podstawowy cel to dostarczenie informacji finansowej, przydatnej przy podejmowaniu decyzji ekonomicznej⁷⁸. Gos także uważa rachunkowość za system gromadzenia i przetwarzania danych dotyczących stanów i procesów, które kształtują majątek jednostki i których celem jest dostarczenie informacji ekonomiczno-finansowej. Podstawową funkcją rachunkowości jest informacja⁷⁹, a dane otrzymane przy pomocy systemu rachunkowości powinny służyć podejmowaniu decyzji ekonomicznych zewnętrznych i wewnętrznych, a także rozrachunkowi zewnętrznemu i wewnętrznemu⁸⁰. Ułatwiają podejmowanie strategicznych decyzji przy wyborze kierunku inwestowania, jak również mają charakter operacyjny – pozwalają na efektywne wykorzystanie majątku. Struktura systemu rachunkowości jest kształtowana i prezentowana w taki sposób, aby spełniała wymagania odbiorców, wśród których wyodrębnia się dwie grupy: odbiorców zewnętrznych i wewnętrznych. Do pierwszej bywają zaliczani m.in.: kontrahenci, potencjalni inwestorzy, organy administracji rządowych i samorządowych oraz pracowników (związki zawodowe), natomiast odbiorcami wewnętrznymi są zarząd i kierownicy⁸¹.

Postać i zakres prezentowanych informacji zależy od rodzaju rachunkowości. W literaturze Brzezina można znaleźć podział systemu informacyjnego rachunkowości na retrospektywny i prospektywny. Rachunkowość retrospektywna zajmuje się opisem rzeczywistości gospodarczej poprzez ewidencję zdarzeń, natomiast prospektywna to system przewidywania przyszłości⁸². Ze względu na cel tworzenia informacji rachunkowość dzieli się na finansową i zarządczą. W przeciwieństwie do rachunkowości

⁷⁷ B. Micherda, *Podstawy rachunkowości...*, op. cit., s. 11–13.

⁷⁸ E. Walińska, *Rachunkowość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 19.

⁷⁹ W. Gos, *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według polskiego prawa bilansowego oraz Dyrektyw UE i MSR/MSSF*, Ekspert, Wrocław 2008, s. 12.

⁸⁰ D. Krzywda, op. cit., s. 15.

⁸¹ A. Bujak, *Rachunek efektywności systemu informacyjnego rachunkowości*, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2013, s. 23.

⁸² W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, op. cit., s. 19.

zarządczej rachunkowość finansowa jest obligatoryjna. Polega na ewidencji zdarzeń w księgach rachunkowych, a także na sporządzaniu sprawozdań finansowych, które są przedstawiane uprawnionym do tego stronom. Z kolei informacje płynące z rachunkowości zarządczej służą odbiorcom wewnętrznym⁸³ oraz mają pomagać przy podejmowaniu decyzji strategicznych dla jednostki.

Współczesna rachunkowość jest zatem rozbudowanym systemem informacyjnym, służącym m.in. do ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych. Jest nauką stosowaną⁸⁴, więc metody oraz zasady znajdują swoje odzwierciedlenie w praktyce gospodarczej. W wyniku jej stosowania otrzymuje się interpretację wprowadzonych danych, możliwych do wykorzystania przez kierownictwo przy podejmowaniu strategicznych decyzji (rachunkowość prospektywna). Natomiast tradycyjne ujęcie rachunkowości ogranicza się do uznania jej jedynie za system ewidencyjny⁸⁵, który jest unormowany przez prawo, w wyniku czego rachunkowość finansowa nie może być prowadzona w dowolnej formie. Jej zasady zostały sformułowane w szczególności w ustawie o rachunkowości. Są to m.in.: zasada ostrożności, założenie kontynuacji działania, zasada memoriału oraz zasada współmierności kosztów i przychodów. Zdaniem Skrzywana sprawozdanie finansowe zawiera „zestawy celowo wybranych danych liczbowych, wynikających z księgowości i kalkulacji, a dotyczących przebiegu i rezultatów finansowych działalności jednostki i jej sytuacji finansowej”⁸⁶. Jego podstawowym celem jest przedstawienie „informacji o sytuacji finansowej, wynikach działalności oraz zmianach sytuacji finansowej jednostki”⁸⁷. Jest również traktowane jako ostateczny etap tworzenia informacji finansowej⁸⁸ oraz najszerszy i najbardziej istotny raport finansowy dotyczący podmiotu gospodarczego⁸⁹. Sprawozdanie finansowe jest zatem usystematyzowanym zbiorem wybranych informacji liczbowych o działalności

⁸³ D. Krzywda, *op. cit.*, s. 20.

⁸⁴ Z. Messner, *Rachunkowość finansowa ...*, *op. cit.*, s. 28.

⁸⁵ W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, *op. cit.*, s. 17.

⁸⁶ S. Skrzywan, *Mała encyklopedia rachunkowości*, PWE, Warszawa 1964, s. 731.

⁸⁷ I. Olchowicz, A. Tłaczała, *Sprawozdawczość finansowa*, Difin, Warszawa 2004, s. 18.

⁸⁸ W. Gabrusewicz, Z. Kołaczy, *Bilans – wartość poznawcza i analityczna*, Difin, Warszawa 2005, s. 19.

⁸⁹ E. Walińska, *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, *op. cit.*, s. 21.

gospodarczej oraz jej wynikach, a także o sytuacji finansowej jednostki⁹⁰. Stanowisko to potwierdza Kołaczyk, według którego sprawozdawczość finansowa obejmuje usystematyzowane zbiory danych charakteryzujące przeszłą i obecną sytuację finansowo-majątkową przedsiębiorstwa oraz rezultat działalności jednostki w postaci osiągniętego wyniku finansowego⁹¹. Nie jest więc błędem stwierdzenie, że sprawozdanie finansowe dostarcza odpowiednio zagregowane informacje użytkownikom z zewnątrz organizacji, a także niezbędne dane zarządowi. To zatem forma komunikacji pomiędzy przedsiębiorstwem a użytkownikami sprawozdania finansowego. Współcześnie zarządzanie jednostką oraz jej sprawozdanie finansowe są silnie ze sobą powiązane ze względu na to, że sprawozdanie finansowe odzwierciedla skutki podejmowanych przez zarząd decyzji⁹². Sprawozdawczość finansowa jest rozważana w dwóch ujęciach: tradycyjnym i współczesnym. W rozumieniu tradycyjnym obok księgowości i rachunku kosztów stanowi ona jeden z działów rachunkowości. Natomiast w ujęciu współczesnym jest podstawową (integralną) częścią składową rachunkowości finansowej, według której sprawozdanie finansowe jest ostatnim elementem cyklu przetwarzania informacji⁹³. Jego sporządzenie jest poprzedzone⁹⁴:

- chronologicznym zapisem zdarzeń gospodarczych w dzienniku, na podstawie analizy dowodów księgowych;
- ujęciem w porządku syntetycznym i analitycznym zdarzeń gospodarczych w księdze głównej i na kontach księgi pomocniczej, zgodnie z zasadą podwójnego zapisu;
- przygotowaniem zestawienia obrotów i sald;
- inwentaryzacją.

Aby sprawozdanie finansowe spełniało postawiony przed nim cel oraz stanowiło użyteczny system informacyjny dla użytkowników, w zało-

⁹⁰ G. K. Świdarska, W. Więclaw (red.), *Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, Difin, Warszawa 2012, s. 38.

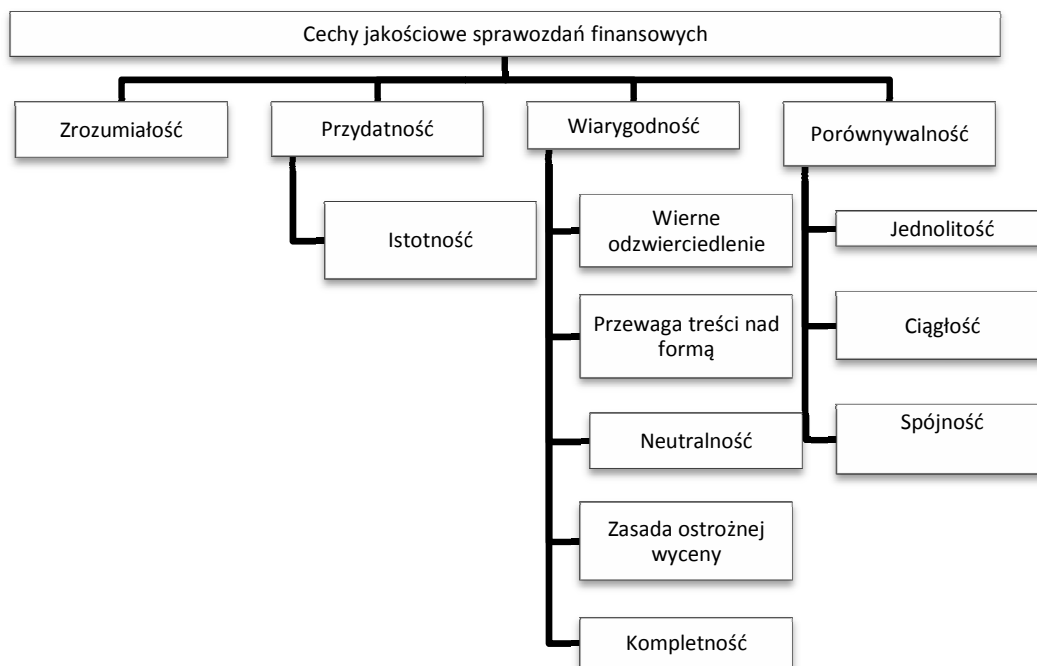
⁹¹ R. Kamiński, *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstwa w regulacjach polskich i międzynarodowych*, UAM, Poznań 2015, s. 13.

⁹² S. Jędrzejewski, A. Piotrowska, A. Jędrzejewska, *Sprawozdawczość MSP w kontekście społecznej odpowiedzialności*, Afinance, Łódź 2016, s. 53.

⁹³ J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2004, s. 108.

⁹⁴ G. K. Świdarska, W. Więclaw (red.), *op. cit.*, s. 39.

zeniach konceptualnych zwraca się uwagę na zachowanie przez nie cech jakościowych, wśród których wyróżnia się cztery główne: zrozumiałość, przydatność, wiarygodność, porównywalność⁹⁵ (por. ilustracja 2).

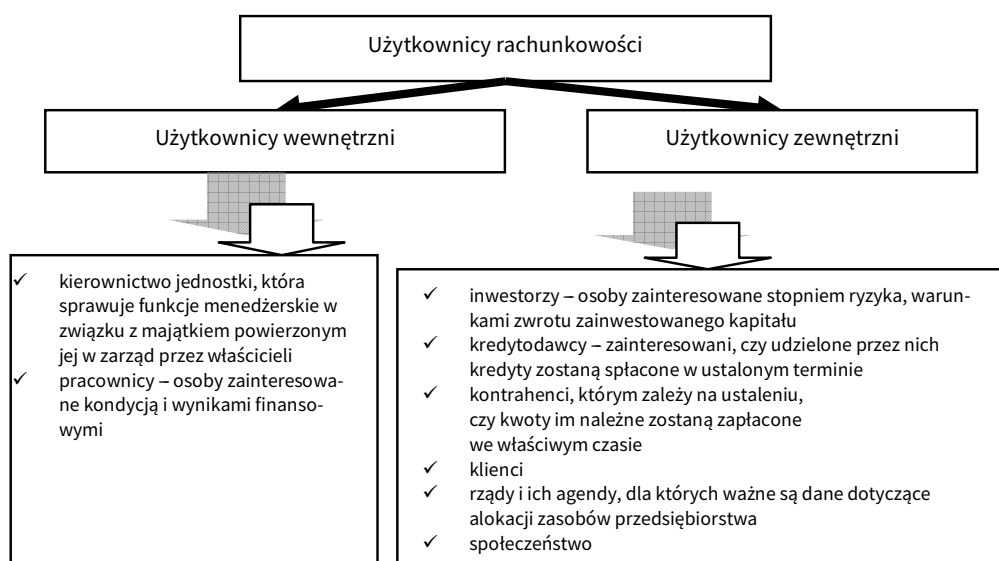


Ilustracja 2. Cechy jakościowe sprawozdania finansowego

Źródło: H. Buk, *Krajowe i międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej*, Uniwersytet Ekonomiczny, Katowice 2014, s. 36.

Sprawozdania finansowe są adresowane do różnych grup użytkowników, dzielących się na wewnętrznych i zewnętrznych (por. ilustracja 3).

⁹⁵ B. Micherda, *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006, s. 14–16.



Ilustracja 3. Użytkownicy sprawozdań finansowych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: I. Olchowicz, A. Tłaczała, *op. cit.*, s. 16–18.

W zależności od grupy użytkowników realizowane są rozmaite potrzeby informacyjne sprawozdań finansowych, co wskazuje na różne cele sprawozdawczości finansowej. Wewnątrz organizacji sprawozdania finansowe umożliwiają monitorowanie dokonań przedsiębiorstwa⁹⁶ oraz są źródłem informacji przy podejmowaniu strategicznych decyzji przez zarząd. Cel informacyjny sprawozdania sprowadza się do dostarczenia danych „charakteryzujących sytuację finansową i wyniki działalności jednostki w okresie sprawozdawczym”⁹⁷. W przypadku użytkowników wewnętrznych celem sprawozdania finansowego jest kontrola – nadzór nad stopniem realizacji założeń planowanych na dany okres⁹⁸. Według Olchowicz i Tłaczały sprawozdania tworzone są głównie dla użytkowników zewnętrznych, dla których ocena zdolności przedsiębiorstwa do regulowania zobowiązań oraz dalszego pozyskiwania źródeł finansowania⁹⁹ stanowi podstawę do podejmowania decyzji transakcyjnych lub kredytowych¹⁰⁰.

⁹⁶ S. Jędrzejewski, A. Piotrowska, A. Jędrzejewska, *op. cit.*, s. 57.

⁹⁷ R. Kamiński, *op. cit.*, s. 24.

⁹⁸ W. Gabrusewicz, M. Remlein, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jednostkowe i skonsolidowane*, PWE, Warszawa 2011, s. 26–27.

⁹⁹ I. Kondratowicz, *Rachunkowość zysków i strat*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania, Warszawa 2006, s. 15.

¹⁰⁰ I. Olchowicz, A. Tłaczała, *op. cit.*, s. 16–18.

Zatem informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym podlegają ocenie nie tylko przez zarząd, ale także przez użytkowników zewnętrznych, opiniujących gospodarowanie jednostki zasobami majątkowymi.

1.3. Potrzeby informacyjne współczesnych odbiorców informacji płynących ze sprawozdań finansowych stowarzyszeń

Prawie nieograniczony zasób informacji dostarczanej przez rachunkowość i pochodzącej z innych źródeł sprzyja tworzeniu różnorodnych analiz, które umożliwiają badanie jednostki w celu uzyskania lub poszerzenia wiedzy o jej funkcjonowaniu, składnikach majątku lub finansowaniu. Obecnie informacje o działalności stowarzyszeń są łatwo dostępne dla szerokiego kręgu odbiorców. W zależności od możliwości użytkowników dysponują oni różnymi źródłami wiedzy o stowarzyszeniach, takimi jak: strony WWW, portale społecznościowe, inne media, literatura oraz dane z wewnątrz organizacji, w tym sprawozdania finansowe. Źródła informacji umożliwiają również pozyskiwanie coraz większej liczby danych, które często nie wystarczą jednak do osiągnięcia satysfakcjonujących wniosków lub do udzielenia pożądanej odpowiedzi. „Informacja jest narzędziem generującym wiedzę, ale sama nie jest wiedzą”¹⁰¹, dlatego istotny jest jej odpowiedni dobór oraz umiejętność analizy.

Najistotniejszym źródłem wiedzy o sytuacji finansowej i majątkowej stowarzyszenia jest sprawozdanie finansowe. Jako efekt końcowy rachunkowości finansowej elementy sprawozdania finansowego pozwalają na otrzymanie niezbędnych informacji o wielkości majątku oraz sposobach jego finansowania, a także o wielkości przychodów, kosztów oraz osiągniętym zysku lub poniesionej stracie. Przeprowadzone badania wskazują, że zakres użyteczności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym jest zależny od grupy użytkowników i ich powiązania ze stowarzyszeniami. Grupy użytkowników ściśle związanych z działalnością stowarzyszeń, do których należą m.in. członkowie zarządu, pracownicy czy kontrahenci, wykazywały większe zainteresowanie sprawozdaniami finansowymi jednostek. Użytkownicy analizujący sprawozdania finansowe najczęściej

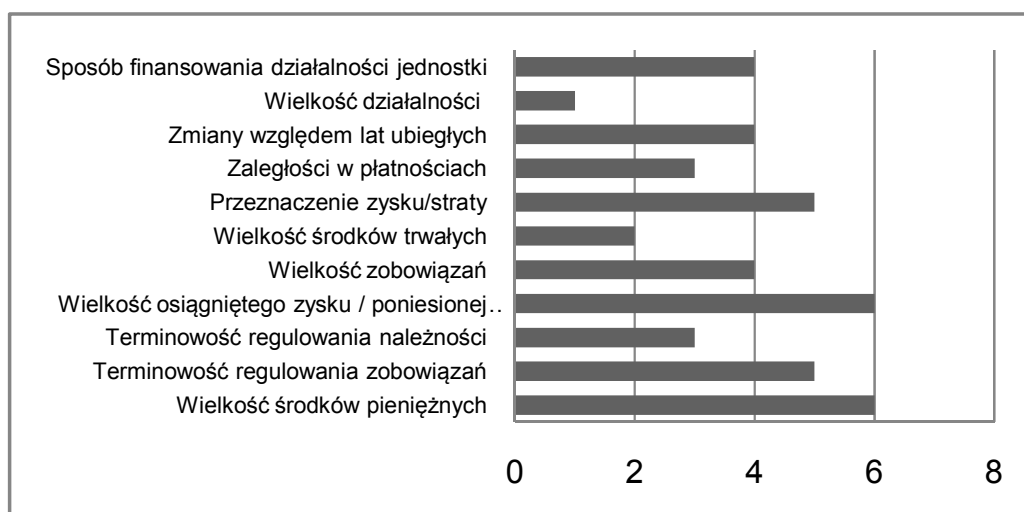
¹⁰¹ M. Parlińska, *Ekonomika informacji na tle rozwoju społeczeństwa globalnego*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego” 2015, t. 15, z. 1, s. 77.

uważają, że są one jasno i czytelnie przedstawione, a informacje w nich zawarte są w różnym stopniu użyteczne.

W badaniu, w którym uczestnicy wypełnili formularz ankiety (por. załącznik 1), wzięło udział 227 osób z otoczenia stowarzyszeń. Formularze zostały udostępnione respondentom przy pomocy mediów społecznościowych, tj. portalu Facebook, poczty elektronicznej oraz podczas bezpośredniego kontaktu. W celu dokonania dokładniejszej analizy przeprowadzono bezpośredni wywiad swobodny z 4 osobami analizującymi sprawozdania finansowe stowarzyszeń. W badaniu uzyskano wyniki z zakresu potrzeb informacyjnych płynących ze sprawozdań finansowych dla dwóch grup użytkowników: użytkowników wewnętrznych (109 osób) i użytkowników zewnętrznych (118 osób).

Użytkownicy wewnętrzni stowarzyszeń, do których zaliczają się członkowie, pracownicy i zarząd, wykazują duże zainteresowanie informacjami płynącymi ze sprawozdań finansowych jednostki. Prawie 90% respondentów odpowiedziało, że poddają je analizie, ale zakres informacji o stowarzyszeniu, które chcą z nich uzyskać, jest różny. Z bezpośredniego wywiadu swobodnego z 3 użytkownikami wewnętrznymi będącymi członkami zarządu stowarzyszenia wynika, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym są użyteczne do zarządzania jednostką, podejmowania decyzji względem obecnej i dalszej działalności stowarzyszenia oraz do analizy wcześniej już podjętych postanowień. Pozostali użytkownicy wewnętrzni uznali natomiast, że uzyskane podczas analizy sprawozdań dane dostarczają informacje o sytuacji i pozycji jednostki. Dzięki sprawozdaniu finansowemu mogą uzyskać potwierdzenie o możliwości kontynuacji działalności stowarzyszenia oraz o zdolności do regulowania zaciągniętych zobowiązań.

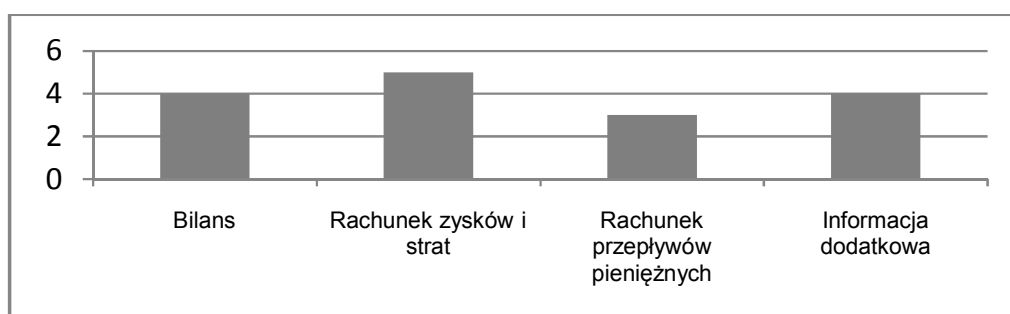
Z przeprowadzonej analizy wynika, że użytkowników wewnętrznych interesuje przede wszystkim wielkość środków pieniężnych oraz wielkość osiągniętego zysku lub poniesionej straty (por. ilustracja 4).



Ilustracja 4. Zakres potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych

Źródło: Opracowanie własne.

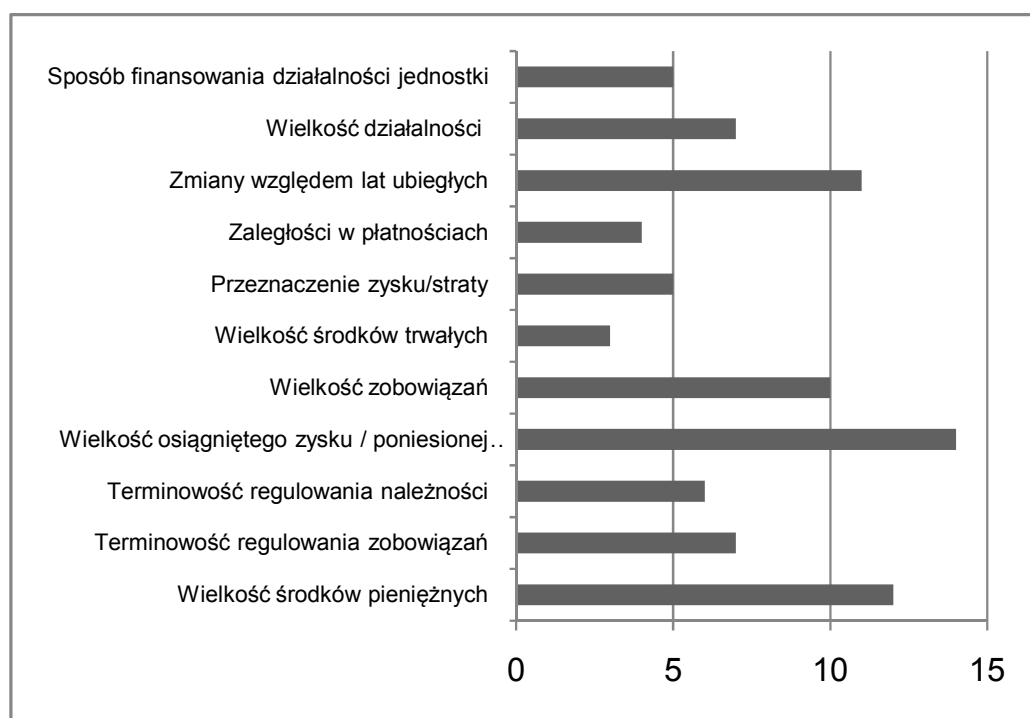
Potrzeby informacyjne użytkowników mają bezpośredni wpływ na analizowane elementy sprawozdań finansowych. W większości badani odpowiedzieli, że analizują więcej niż jeden element sprawozdania. Największą uwagę zwracano na rachunek zysków i strat, a następnie na bilans, informację dodatkową oraz rachunek przepływów pieniężnych (por. ilustracja 5). Trzech ankietowanych udzieliło odpowiedzi, że analizują rachunek przepływów pieniężnych, który jest elementem sprawozdań finansowych sporządzanym głównie przez jednostki większe. Może być to spowodowane tym, że stowarzyszenia te nie spełniają warunków umożliwiających stosowanie uproszczeń przeznaczonych dla jednostek mikro lub małych albo też respondenci pomylili się podczas wypełniania ankiety.



Ilustracja 5. Elementy sprawozdania finansowego analizowane przez użytkowników wewnętrznych

Źródło: Opracowanie własne.

Użytkownicy zewnętrzni rzadziej wybierają sprawozdania finansowe jako źródło informacji o stowarzyszeniu. Przyczynami tego mogą być utrudniony dostęp do nich, nieczytelność zawartych w nich informacji lub niewystarczająca wiedza umożliwiająca ich analizę. Tylko 13% badanych uznało, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym nierealistycznie odwzorowują sytuację jednostki lub są niekompletne. Użytkownicy zewnętrzni najczęściej są zainteresowani informacjami o stowarzyszeniu z różnych źródeł, w szczególności po to, aby poznać zakres działalności oraz dotychczasowe osiągnięcia i planowane czynności. Ankietowani uważają, że sprawozdania finansowe są użytecznym źródłem informacji, z którego najchętniej uzyskaliby dane na temat wielkości osiągniętego zysku lub poniesionej straty, a także wielkości środków pieniężnych i zmiany względem lat ubiegłych (por. ilustracja 6).



Ilustracja 6. Zakres potrzeb informacyjnych użytkowników zewnętrznych

Źródło: Opracowanie własne.

Spośród badanych 75% potwierdziło, że analizuje rachunek zysków i strat, dzięki któremu chce poznać wynik działalności jednostki, natomiast aż 50% analizuje bilans, który dostarcza informacji o stanie finansowym

i majątkowym stowarzyszenia. Porównywalność zdarzeń z poprzednim okresem sprawozdawczym umożliwia użytkownikom wyciągnięcie wniosków na temat działalności organizacji, efektywności zarządzania nią, a także tego, jak się ona rozwija.

Z przeprowadzonego badania wynika, że sprawozdania finansowe są istotnym źródłem informacji o stowarzyszeniu. Dwie grupy użytkowników wykazują inne zapotrzebowanie na informacje płynące ze sprawozdań. Użytkownicy wewnętrzni częściej oczekiwali danych liczbowych, które mają pomóc w zarządzaniu jednostką, natomiast użytkownicy zewnętrzni byli zainteresowani głównie informacjami na temat wielkości działalności organizacji oraz jej stanu finansowego. Analizując wyniki badania, można także stwierdzić, że dla większości użytkowników wewnętrznych analiza sprawozdania finansowego jest kluczowa dla podjęcia decyzji względem jednostki. Użytkownicy zewnętrzni dużo rzadziej sięgają po sprawozdania finansowe w celu otrzymania informacji o stowarzyszeniu. Często uważają, że informacje w nich zawarte są nieczytelnie przedstawione, niejasno sformułowane lub dostęp do nich jest ograniczony. Preferują zatem inne, łatwiejsze do znalezienia i korzystania źródła informacji.

Rozdział 2. System informacyjny stowarzyszeń w początkach ich działalności na ziemiach polskich

2.1. Składniki sprawozdań z działalności stowarzyszeń w okresie rozbiorów Polski

Wiek XIX, z którego pochodzą pierwsze zachowane sprawozdania stowarzyszeń, był „przełomowym okresem dla rozwoju rachunkowości w Polsce”¹⁰². Pod zaborami zaczęła rodzić się i rozwijać gospodarka kapitalistyczna. Powstały wielkofabryczne przedsiębiorstwa, które pobudziły do szukania i stosowania sprawniejszych metod zarządzania. Rachunkowość, będąca źródłem informacji o wydatkach i kosztach, rozpowszechniła się i stała tematem licznych podręczników oraz przedmiotem nauczania. Jej nieujednolicony system sprawił, że księgi w różnych jednostkach były prowadzone w dowolny, różnorodny sposób. Sprawozdania z tego okresu różnią się również między sobą walutą, na co wpływ prawdopodobnie miał podział państwa między trzech zaborców. Analiza XIX-wiecznej literatury pozwala stwierdzić, że sprawozdania finansowe nazywano:

- sprawozdaniami;
- sprawozdaniami z czynności;
- sprawozdaniami Dyrekcyi.

Z przeprowadzonej obserwacji wynika, że na początku XIX wieku sprawozdania były sporządzane za dowolnie wybrany okres.

Stowarzyszenie Wzajemnej Pomocy Pracowników Przemysłowo-Handlowych Wyznania Mojżeszowego w Warszawie powstało w 1856 roku. Pierwotnie nazywało się Bractwo Subiektów Handlowych. Po kilku latach działalności ogłoszono jego upadłość, a w roku 1867 ponownie zostało zorganizowane – jako Stowarzyszenie Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego. W roku 1899 rozszerzono prawo członkostwa również na osoby będące innego wyznania i w związku z tym

¹⁰² W. Bień, Z. Messner, Z. Paryziński, 1907–1997. *Rachunkowość – historia, perspektywy*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1997, s. 8.

zmieniono nazwę na Stowarzyszenie Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych. Jednym z jego celów było organizowanie wieczorów muzycznych, w których brali udział głównie amatorzy, ale także znani artyści. W 1887 roku przy stowarzyszeniu powstały chór i orkiestra, zorganizowane przez Gustawa Lewego. W roku 1899 utworzono przy towarzystwie chór amatorski pod dyr. Nuchima Piekara. Stowarzyszenie działało do roku 1903¹⁰³. Do chwili obecnej w zasobach archiwalnych Biblioteki Uniwersytetu Warszawskiego zachowały się sprawozdania zarządu za okresy 1875–1899¹⁰⁴ oraz 1900–1903. W latach 1875–1889 układ sprawozdań był bardzo podobny. Od roku 1890 dodatkowo dołączono sprawozdanie komitetu warsztatów rzemieślniczych, lecz dalsza część pozostała bez zmian. Od roku 1900 sprawozdania były tylko nieznacznie rozbudowane, jednak zasadnicza zmiana w stosunku do poprzednich polegała na tym, że sporządzano je w językach polskim i rosyjskim. W latach 1900–1903 były ponadto prezentowane zestawienie porównawcze kapitałów, sprawozdanie komitetu budowy domów w podobnym układzie, sprawozdanie z czynności biura informacyjnego, jak również inne zestawienia.

Sprawozdanie Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego sporządzone za rok 1879, przedstawione Walnemu Zgromadzeniu Członków 19 czerwca 1880, jest stosunkowo rozbudowane. Zarząd skupił się na rozliczeniach finansowych, a mniej uwagi poświęcił opisom działania. Po wprowadzeniu, składającym się ze sprawozdania z czynności podjętych w roku sprawozdawczym, omówiono zmiany w statucie, zaprezentowano plany związane z rozszerzeniem liczby członków. W dalszej części przedstawiono skład ilościowy, z którego wynika, że w ostatnim dniu roku stowarzyszenie liczyło 217 członków, z czego 72 honorowych; w kolejnym roku stan zwiększył się o 9 członków. Następne elementy sprawozdania to obrót kasy w 1879 roku oraz bilans sporządzony na ostatni dzień roku. Kolejne zestawienie, stosunkowo rzadko spotykane w tym okresie, zostało nazwane „Kapitał zapasowy i obrotowy” (por. tabela 1).

¹⁰³ <http://www.sztetl.org.pl/pl/term/1738,stowarzyszenie-wzajemnej-pomocy-pracownikow-przemyslowo-handlowych-wyznania-mojzeszowego-w-warszawie/> (data wyświetlenia: 2.07.2017).

¹⁰⁴ Z wyjątkiem sprawozdania za rok 1885.

Tabela 1. Kapitał zapasowy i obrotowy Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojęszowego za rok 1879

DEBET	Kapitał zapasowy i obrotowy za rok 1879				CREDIT	Ruble i kopiejki			
	Ruble i kopiejki					Ruble i kopiejki			
Wyplacono na czytelnię			38	83	Wpisowe od Członków rzeczywistych	21	-		
Koszta kancelarii i utrzymania lokalu			1048	99	" " Honorowych	150	171	-	
Wyplacono wsparcia			50	-	Składki miesięczne		1474	50	
Odpisano na straty: na Papierach publicznych..	74	10			Ofiary dobrowolne		21	80	
10% z inwentarza kancelarii.	46	98			Zysk na procentach		291	78	
10% „ biblioteki	53	69			Wartość nowo przybyłych ksiąg		18	-	
Wydatki na pogadanki	4	-							
Umorzono wpisowe	6	-							
Zaległe składki miesięczne . .	454	-	638	77					
Obecnie kapitał zapasowy wynosi	3250	50							
„ „ obrotowy „	3978	50							
Razem	7224	-							
Z końcem roku 1878 wynosił: kapitał zapasowy . . rs. 3084.50 kapitał obrotowy . . rs. 4026.66									
Przeniesiono z kapitału obrotowego na rzecz kasy Wdów i Sierot, stosownie do uchwały Ogólnego Zebrania z dnia 5 Kwietn. 1879 r. „ <u>87.15 rs 3939.51</u>	7024	01							
A zatem przewyżka wynosi			199	99					
			1976	58			1976	58	

Źródło: Sprawozdanie zarządu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojęszowego za rok 1879.

Analiza zestawienia kapitału zapasowego i obrotowego wskazuje, że zbliżone było ono do kształtu rachunku zysków i strat. Po lewej stronie zawarto zestawienie kosztów poniesionych w 1879 roku w ujęciu syntetycznym i analitycznym, składające się m.in. z: utrzymania czytelnicy, utrzymania kancelarii i lokalu, wypłaconych kwot wsparcia, odpisów aktualizacyjnych z tytułu utraty wartości papierów wartościowych, inwentarza kancelarii i biblioteki, wydatków na pogadanki, umorzonego wpisowego, zaległych składek. Po prawej stronie wyodrębniono przychody, na które składają się: wpisowe od członków rzeczywistych i honorowych, składki miesięczne, ofiary dobrowolne, zysk na procentach, wartość nowo przybyłych ksiąg. Przychody i koszty zostały podsumowane, a po obu stronach widnieje identyczna kwota. Sprawozdanie zawiera również prognozę wydatków i przychodów na kolejny rok (por. tabela 2).

Tabela 2. Projekt Etatu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego na rok 1880

DOCHÓD	Projekt Etatu na rok 1880				ROZCHÓD				
	Ruble i kopiejki				Ruble i kopiejki				
Składka roczna od 240 Członków									
Rzeczywistych po Rs 6		1440	-	Komorne	450	-			
Ofiary dobrowolne		100	-	Pensya kancelisty	180	-			
Procenty od funduszów Stowarzyszenia ulokowanych w papierach publicznych i na rachunkach bieżących		150	-	„ „ inkasenta	240	-			
Procenty od pożyczek		150	-	„ „ woźnego	50	-			
				Gratyfikacye	40	-			
				Materyały piśmienne, druki, opał, światło i t. d	150	-			
				Koszta Ogólnego Zebrania	30	-	1140	-	
				Abonament pism peryodycznych			100	-	
				Wsparcia			200	-	
				Wydatki nieprzewidziane			100	-	
				Odczyty i pogadanki			200	-	
				Wydatki na nową ustawę Stowarzyszenia oraz ustawę nową			100	-	
		1840	-				1840	-	

Źródło: Sprawozdanie zarządu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego za rok 1879.

W prognozie wydatków wyszczególniono podobne składniki co w zestawieniu kapitału zapasowego i obrotowego, jednak po odwrotnych stronach, gdyż w zestawieniu „Projekt Etatu” przychody wyodrębniono po lewej stronie, a rozchody po prawej. Według prognozy suma dochodów powinna równać się sumie rozchodów. Sprawozdanie zarządu zamyka lista członków stowarzyszenia na dzień 31 grudnia 1879 – w podziale na członków rzeczywistych i honorowych. Sprawozdania zarządu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego są przykładem stosunkowo mocno rozbudowanych sprawozdań tworzonych u schyłku XIX wieku. Szczególnie dokładnie rozliczano w nich wszelkiego rodzaju składki i inne przychody oraz ich rozchód, natomiast mniejszą uwagę zwracano na opis działalności. Należy jednak dodać, że w kolejnych latach opis sprawozdania był bogatszy, a rozliczenia finansowe prezentowano niezmiennie do roku 1889. W sprawozdaniu za rok 1917 można zauważyć, że bilans składa się także z dwóch stron, jednak w tym przypadku nazywanych „Winien” i „Ma”. Kapitały obrotowy i zapasowy nie stanowią odrębnego zestawienia, są wyszczególnione jako osobne pozycje w bilansie. W sprawozdaniu zaprezentowano zestawienie dochodów i wydatków kapitału obrotowego oraz osobno zestawienie dochodów i wydatków domu za rok 1917, a obok przedstawiono budżet domu i budżet stowarzyszenia na rok 1918. W sprawozdaniu znajdują się protokół

komisji rewizyjnej oraz wykazy składek członkowskich. Na następnych stronach pokazano wpływy i wydatki biblioteki oraz czytelní. Ostatnie strony to sprawozdanie z działalności Wydziału Pośrednictwa Pracy – wyszczególniono w nim m.in. wykaz wpływów i wydatków biblioteki oraz czytelní, bilans oraz rachunek zysków i strat komisji kuchennej. Jedyną słabą stroną sprawozdań tego podmiotu jest brak informacji o stosowanych metodach wyceny, co znacznie utrudnia ocenę kondycji i efektywności funkcjonowania. Jednak jeśli weźmie się pod uwagę, że rolą tych sprawozdań było rozliczenie zebranej gotówki, spełniały one w pełni swoją funkcję.

Towarzystwo Pomocy Naukowej dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego powstało w Poznaniu we wrześniu 1841 roku z inicjatywy dr. Karola Marcinkowskiego, Karola Libelta, prof. Antoniego Poplińskiego, Gustawa Potworowskiego i innych. Fundusze towarzystwa pochodziły z dobrowolnych składek i ofiar ludności, których wielkość nie była oznaczona. Obowiązkiem członka było zadeklarowanie i późniejsze wpłacanie danej kwoty przez pięć lat. Statut określał m.in. warunki przyznawania pomocy stypendialnej. Wsparcie mogła otrzymywać tylko młodzież Wielkiego Księstwa Poznańskiego. Polecony młodzieniec musiał mieć co najmniej 10 lat i posiadać elementarne umiejętności pisania i czytania. Zasadnicze cele towarzystwa nie zmieniły się przez 98 lat jego funkcjonowania. Zakończyło ono swoją działalność w 1939 roku¹⁰⁵.

Łącznie w zasobach Wielkopolskiej Biblioteki Cyfrowej zgromadzono 83 sprawozdania z całego okresu działalności. Pierwsze sprawozdanie Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego obejmuje okres dłuższy niż jeden rok – od rozpoczęcia działalności we wrześniu 1841 roku do grudnia roku 1842. Następne sporządzono za okres trzech lat – od rozpoczęcia działalności do roku 1844. Daty kolejnych sprawozdań oznaczane były do świętego Jana lub do końca czerwca danego roku. Sprawozdanie za rok rozpoczynający się 1 lipca 1854 sporządzono do 31 grudnia 1855 i od tego momentu zaczęto opracowywać je za okres pokrywający się z rokiem kalendarzowym.

¹⁰⁵ <http://szukajwarchiwach.pl/53/1767/0/-/str/2/15#tabZespol> (data wyświetlenia: 6.07.2017).

Pierwsze sprawozdanie rozpoczyna się wstępem, na który składają się podziękowania, opis osiągnięć i działalności, z wyszczególnieniem liczby posiedzeń oraz podziału prac. W sprawozdaniu za lata 1841 i 1842 dołączono wyciąg z dziennika registratury, w którym dokonano dokładnego zestawienia prowadzonej korespondencji, z podziałem na powiaty, prezentując w ten sposób pracę zarządu. Na następnych stronach znajdują się dwie tabele, gdzie wyodrębniono kwoty, które powinny wpłynąć, i wpływy, a w ostatniej kolumnie zawarto wykaz zaległości. W tabeli tej zaprezentowano wyniki w podziale na 27 powiatów i jedną pozycję dochodu nadzwyczajnego. W dalszej części, pod tabelami, wyszczególniono nadzwyczajne dochody pochodzące z koncertów, darowanych książek, dzieł sztuki i datków bezimiennych. Następnie zaprezentowano sumaryczne zestawienie przychodów i rozchodów, pod którym szczegółowo wykazano w tabelach wydatki. Na tym sprawozdanie zakończono. W kolejnych latach w związku z rozwojem towarzystwa objętość sprawozdania zwiększała się, jednak układ i zakres informacji był bardzo podobny. Wynika to z tego, że nie zmieniały się cele i forma działalności towarzystwa, co potwierdza jego zarząd w sprawozdaniu za rok 1880:

Z trudnością nam przychodzi, Szanowni Panowie, widząc znowu licznie zebranych, powitać Was nowemi słowy i przedłożyć Wam nowe jakieś szczegóły lub uwagi dotyczące wspólnego naszego zadania. Ponieważ w celach Towarzystwa nic się zmienić nie mogło, a w środkach, któremi zamiary nasze stara rzeczywistość, nieznaczne tylko od lat wielu zachodzą zmiany, przeto zmuszeni jesteśmy za każdym niemal razem, występując przed Waszym zgromadzeniem powtarzać, co już wielokrotnie powiedzianem było. Okoliczność ta mogłaby się na pierwszy rzut oka zdawać pewnym niedostatkiem; wszakże, zastanowiwszy się nad nią, przekonamy się z łatwością, że jest dla nas wszystkich i dla sprawy naszej dobrem świadectwem, Jeśli wspólne jakieś przedsięwzięcie, oparte jedynie na zacnych chęciach, na poczuciu publicznego dobra i na ofiarności obywatelskiej, od lat czterdziestu - bo skończył się już rok czterdziesty istnienia naszego Towarzystwa - stoi silnie na tej samej zawsze podstawie moralnej¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Sprawozdanie Dyrekcji Towarzystwa Pomocy Naukowej imienia Karola Marcinkowskiego dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1880, s. 1.

Dosyć istotne zmiany w sprawozdaniu finansowym towarzystwa można zauważyć od roku 1898. Były to różnice nie tylko w oprawie graficznej, ale też szczególnie w zakresie informacji, gdyż od tego roku zaczęto prezentować bilans i rachunek zysków i strat. W sprawozdaniu za ten rok przedstawiono bilans z końca 1898 roku, rachunek zysków i strat z końca 1898 roku oraz bilans na 1 stycznia 1899. Sprawozdanie to zawiera również uszczegółowienie posiadanych środków zgromadzonych w bankach i kwot uzyskanych odsetek od tych środków (por. tabela 3), a także podobne zestawienia: spis efektów, rachunek legatów, rachunek hipotek.

Tabela 3. Rachunek kapitałów złożonych w bankach

Rachunek kapitałów złożonych w bankach				
			Przyniosły procentów	
W Banku Przemysłowców w Poznaniu po 5%	20000	-	1014	55
W Banku Włociańskim fund. dysp. po 3%	20718	22	392	92
W Banku Ludowym w Śremie po 5%	10000	-	500	-
W Banku Ludowym w Śremie po 4%	10700	-	428	-
W Banku Pożyczkowym we Wrześni po 4%	7296	85	292	45
W Banku Ludowym w Żninie po 4%	2834	75	231	25
W Banku Kwilecki i Potocki w Poznaniu po 4%	8000	-	-	-
W Banku Związku Spółek w Poznaniu po 4%	2805	-	112	20
W Banku Związku Spółek w Poznaniu po 4 ¹ / ₂ %	1000	-	45	-
H. Cegielski legat Radczyny Sęckiej	4500	-	112	50
	87854	82	3128	87

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1898.

Odzyskanie przez Polskę niepodległości w 1918 roku nie miało żadnego wpływu na jakość informacyjną sprawozdania towarzystwa i aż do roku 1933 układ zestawień praktycznie nie ulegał zmianom. Od roku 1930 sprawozdanie stało się jednak bardziej obszerne, gdyż zaczęto umieszczać w nim różnego rodzaju reklamy – nie miało to żadnego wpływu na wartość informacyjną. Ostatnie zachowane sprawozdanie, za rok 1938, zostało sporządzone w bardzo podobnym układzie, jednak zamiast rachunku zysków i strat zaprezentowano zestawienie dochodów i rozchodów, a zamiast bilansu stan majątkowy, który swoim układem przypomina bilans.

Towarzystwo Rolnicze dla Księstwa Cieszyńskiego założono w 1868 roku. Jego główną rolą było szerzenie oświaty rolniczej wśród chłopów prowadzących własne gospodarstwa rolne na Śląsku Cieszyńskim. W kolejnych latach wzrastała liczba członków – w 1900 roku należało do niego

około 2000 osób. Towarzystwem kierowali Jerzy Cienciąta i ks. Franciszek Michejda, a protektorem, który udostępnił swoje pola do celów dydaktyczno-badawczych, był hrabia Henryk Larisch-Mönnich¹⁰⁷. W zasobach cyfrowego archiwum cieszyńskiego zachowały się sprawozdania z lat 1882–1918, z tym że ostatnie zostało sporządzone za okres czterech lat – każdy rok prezentowany był oddzielnie i dlatego jest ono najbardziej obszerne. Najstarsze zachowane sprawozdanie z czynności towarzystwa, za 1881 rok, składa się z krótkiego wprowadzenia z działalności towarzystwa w roku obrachunkowym, rachunku dochodów i wydatków kasy Towarzystwa, inwentarza, w którym wyszczególniono posiadane składniki majątku, zestawienia członków (wymieniono ich alfabetycznie z nazwiska i imienia oraz z podaniem miejsca zamieszkania) oraz zakończenia, w którym zawarto podziękowania i plany na przyszłość. W kolejnych sprawozdaniach znacznie rozwinięto część opisową przedmiotu działalności, wyodrębniając w opisie, np. w roku 1885: wstęp, wycieczkę rolniczą do Nawisia, podniesienie chowu bydła, dobroczyńców, zarząd. W roku 1894 zmieniono szatę graficzną sprawozdania oraz znacznie rozwinięto jego wartość informacyjną. We wstępie wyodrębniono: syntetyczny stan członków, wartość majątku w ujęciu syntetycznym, czynności wydziału, chów bydła, chów trzody chlewnej, sadownictwo, hodowlę ryb, nasiona i nawozy sztuczne, inwentarz (z informacją, że nie zmienił się od poprzedniego roku). W dalszej części znalazły się nazwy kół towarzystwa – z podaniem miejscowości, w których istniały, i krótkiego opisu działalności. Kolejny element sprawozdania to protokół z walnego zgromadzenia za rok poprzedni. Dalszy układ nie zmienił się w stosunku do poprzednich lat, tyle że brakuje zakończenia. Zawarto rachunek dochodów i wydatków kasy towarzystwa, inwentarz oraz zestawienie członków. W sprawozdaniu za rok 1901 oprócz opisanych wcześniej elementów w zakończeniu zamieszczono „Preliminarz towarzystwa rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego na rok 1902”, w którym zaprezentowano prognozę wydatków i przychodów na kolejny rok. W następnych latach, aż do 1918 roku, zawartość informacyjna sprawozdań towarzystwa nie zmieniła się, były one też sporządzane w bardzo podobnym układzie.

¹⁰⁷ www.miedzyswiec.xon.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=17&Itemid=5.

Rzeszowskie Towarzystwo Gimnastyczne „Sokół” zostało założone w 1886 roku. Było ósmym elementem¹⁰⁸ potężnej struktury „sokolej” działającej na ziemiach polskich; organizacji, która w przededniu wybuchu pierwszej wojny światowej w 1914 roku liczyła ponad 30 000 członków, a u szczytu swego rozwoju – w okresie poprzedzającym drugą wojnę światową – ponad 60 000. Rzeszowskie Towarzystwo Gimnastyczne „Sokół” odznaczało się aktywną pracą na rzecz „sokolstwa” polskiego, czego efektem było jego wielokrotne nobilitowanie¹⁰⁹. Zarówno po pierwszej, jak i po drugiej wojnie światowej ruch „sokoli” pomimo potężnych strat w ludziach oraz materialnych reaktywował się naturalnie, wręcz samorzutnie¹¹⁰. W zasobach archiwalnych Podkarpackiej Biblioteki Cyfrowej zachowały się sprawozdania z czynności wydziału towarzystwa za lata 1891–1913 oraz za rok 1887. W tym ostatnim dokumencie po krótkim wprowadzeniu zaprezentowano sprawozdania nauczyciela, sekretarza i skarbnika, a w ostatniej części zawarto skład wydziału i spis członków. Najbardziej obszerne ze wszystkich jest sprawozdanie skarbnika, które składa się z kilku części: obrót kasowy, fundusz żelazny, fundusz budowy gmachu i bilans. Fundusz żelazny (por. tabela 4) był tworzony ze składek wpisowych i gromadzony w banku, środki zaś dopisywano do funduszu.

Tabela 4. Fundusz żelazny Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1887

FUNDUSZ ŻELAZNY				
złożony na książeczkę Kasy oszczędności Nr 11531.				
Wpisowe	89	złr.		ct.
Procent do końca grudnia	4	"	53	"
	93	złr.	53	ct.

Źródło: Sprawozdanie z czynności wydziału Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1887.

Środki na fundusz budowy gmachu (por. tabela 5), pochodzące z datków dobrowolnych, dochodów z balu, festynu, wieczorku pp. Skalskich, gromadzono na rachunku bankowym, a uzyskane odsetki zwiększały jego wartość.

¹⁰⁸ Po Lwowie w 1867 r., Stanisławowie i Tarnowie w 1884 r., Krakowie, Przemyślu, Kołomyi i Tarnopolu w 1885 r.

¹⁰⁹ Np. w latach autonomii galicyjskiej TG „Sokół” Rzeszów pełniło funkcję stolicy III Okręgu Rzeszowskiego.

¹¹⁰ <http://www.sokol.rzeszow.pl/o-klubie> (data wyświetlenia: 6.06.2017).

Tabela 5. Fundusz budowy gmachu Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1887

FUNDUSZ BUDOWY GMACHU				
a) złożony na książeczkę Kasy oszczędności Nr 11864.				
Datki dobrowolne	26	złr.	72	ct.
Dochód z Balu	89	"	47	"
" " z Festynu	184	"	61	"
" " z Wieczorku pp. Skalskich	9	"	86	"
Procent do końca grudnia	4	"	88	"
Razem	315	złr.	54	ct.
b) Datek Kasy oszcz. W depozycie teje				
Razem	815	złr.	54	ct.

Źródło: Sprawozdanie z czynności wydziału Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1887.

Sprawozdanie za rok 1891 oprócz wcześniej opisanych elementów zawierało dodatkowo sprawozdanie komisji budowlanej, w którym opisano stan zebranych środków i czynności podjęte w związku z planowaną budową siedziby towarzystwa. W kolejnych latach, do roku 1896, zakres informacji ujawnianej w sprawozdaniu nie zmienił się znacząco. W roku 1897 został on znacząco ograniczony, gdyż nie zawarto w nim informacji finansowej, czyli obrotu kasy, zestawienia funduszu żelaznego, funduszu budowy gmachu i bilansu. W zestawieniu za rok 1898 zaczęto ponownie dodawać elementy rozliczeń finansowych – były one prezentowane nie krócej niż do 1913 roku. Sprawozdanie za rok 1910 było szczególnie obszerne, gdyż z okazji 25-lecia istnienia towarzystwa przedstawiono w nim jego historię, byłych członków i zarząd oraz wiele innych elementów, które nie zwiększyły wartości informacyjnej sprawozdania. Począwszy od roku 1901, informacje zawarte w sprawozdaniu skarbnika zaczęto wyodrębniać w oddzielnym segmencie sprawozdania, które nazwano szczegółowym zamknięciem rachunków za rok 1901 oraz bilans końcowy i preliminarz wydatków na rok 1902 Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w Rzeszowie. Zmiana ta była prawdopodobnie spowodowana przekazaniem obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych innej niż skarbnik osobie, która robiła to za wynagrodzeniem od roku 1901. Informacja ta wynika ze sprawozdania z czynności za rok 1901.

Oprócz zaprezentowanych powyżej sprawozdań z działalności stowarzyszeń zbadano dodatkowo sprawozdania z lat 1864–1919 23 stowarzyszeń, działających w różnych rejonach ziem polskich, których sprawozda-

nia zachowały się w zasobach archiwalnych. Były to egzemplarze za pojedyncze lata działalności. Ogólnie w wyniku przeprowadzonych badań można stwierdzić, że sprawozdania sporządzone przed rokiem 1919 charakteryzują się zróżnicowaniem swoich elementów, a także dowolnością nazewnictwa obrotów kasy, składników bilansu oraz rachunku zysków i strat. Sprawozdanie z czynności Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1881 składa się wyłącznie z rachunku wpływów i wydatków, natomiast w kolejnym roku zostało rozszerzone o inwentarz. Pierwszym analizowanym dokumentem zawierającym rachunek zysków i strat jest sprawozdanie Dyrekcji Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1892. Oprócz rachunku zysków i strat, którego forma różni się od obecnie sporządzanych, zawiera ono bilans na koniec roku 1892 oraz bilans na 1 stycznia 1893 roku. Odmienny był także sam układ sprawozdań, lecz stowarzyszenia raczej nie zmieniały formy swoich dokumentów w kolejnych latach, co powodowało, że sprawozdania jednego stowarzyszenia były porównywalne, ale różnych – już nie. Ocenę efektów działalności i kondycji stowarzyszeń utrudnia dodatkowo fakt braku informacji o przyjętych metodach wyceny. Szczegółowa analiza sprawozdań z działalności i sprawozdań z posiedzeń z walnego zgromadzenia pozwala stwierdzić, że informacji tej oczekiwali również członkowie, którzy prosili o wyjaśnienia przyjętych metod wyceny w trakcie walnego zgromadzenia¹¹¹. I uzyskiwali je, co pozwalało im na ocenę działalności, jednak brak tego typu informacji w sprawozdaniu powoduje, że osoba nieuczestnicząca w walnym zgromadzeniu nie miała możliwości dokonania takiej oceny lub porównania efektów działalności różnych stowarzyszeń. Część sprawozdań z działalności stowarzyszeń sporządzana była jedynie w formie opisu podejmowanych czynności i praktycznie nie zawierała rozliczeń finansowych. Jednak analiza dokumentów źródłowych wskazuje, że były to przypadki bardzo rzadkie. Reasumując, można stwierdzić, że większość sprawozdań z działalności stowarzyszeń w okresie zaborów Polski charakteryzowała się pewnym schematem. Autorom trudno jest

¹¹¹ Np. w trakcie walnego zgromadzenia Wydziału Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1901 padło pytanie o metody wyceny budynku będącego siedzibą Towarzystwa, którego wartość została zaprezentowana w bilansie sporządzonym na koniec 1900 roku. Z wyjaśnień skarbnika wynika, że był on wyceniony przez biegłego w wartości rynkowej oraz że dokonywano odpisów nieściągalnych należności – ta druga informacja często występowała również w samym sprawozdaniu.

określić, czy wynikał on z obowiązujących wówczas przepisów prawa, czy z tradycji, jednak analiza prowadzi do wniosku, że najczęściej tego typu sprawozdania były sporządzane według następującego schematu: 1) wprowadzenie, zawierające opis podejmowanych czynności w trakcie roku obrachunkowego, często poprzedzone sprawozdaniem z poprzedniego walnego zgromadzenia, oraz porządku obrad aktualnego walnego zgromadzenia; 2) krótkie sprawozdania organów lub komisji stowarzyszenia; 3) sprawozdanie skarbnika, które najczęściej zawierało sprawozdanie kasowe, bilans i często preliminarz wydatków na rok następny; 4) wykaz członków, często sporządzony w podziale na grupy (honorowi, zwyczajni, wspierający lub inni). Sprawozdania często były bardzo rozbudowanym raportem z działalności, w którym do rozliczeń finansowych przykładano stosunkowo dużą wagę. Jeśli się jednak uwzględni, że w badanym okresie stowarzyszenia były często bardzo dużymi organizacjami, które dysponowały często funduszami kilkuset członków, rozliczenia te miały uzasadnienie. Sprawozdania sporządzane do roku 1900 najczęściej nie posiadały bilansu, a jeśli tak, to zestawienia nazywane bilansem nie miały niekiedy równych sum bilansowych. W początkach XX wieku bilans zaczął pojawiać się w większości sprawozdań z działalności stowarzyszeń. Sprawozdania wynikowe w całym badanym okresie sporządzane były w ujęciu kasowym i często nazywano je zestawieniem kasy lub podobnie. Każde analizowane sprawozdanie zawierało spis członków, skład zarządu stowarzyszenia (nazywanego Wydziałem), skład różnych komisji i opis działań podjętych w roku sprawozdawczym. Zdecydowana większość zachowanych sprawozdań miała formę drukowaną. Rok działalności stowarzyszeń najczęściej pokrywał się z rokiem kalendarzowym. Konstrukcja sprawozdań z działalności sugeruje, że w XIX wieku były one tworzone głównie dla użytkowników wewnętrznych. Przykładowo sprawozdanie z czynności wydziału czytelni dla kobiet w Poznaniu za rok 1895 bezpośrednio wskazuje, że zostało ono sporządzone na potrzeby walnego zgromadzenia i opisuje dokonania towarzystwa oraz zmiany, które zaszły w ciągu minionego roku. Sprawozdanie finansowe nazwano sprawozdaniem skarbniczki – wykazuje ono w markach dochody i rozchody. Nieujednolicony system prawny sprawił, że sprawozdania różniły się między sobą nazewnictwem i zawartością. Po zaborach różne regiony Polski stosowały się do innych

kodeksów, w zależności od tego, do którego państwa zaborczego należały. Początkowo prowadzono także księgowość pojedynczą, jednak pod koniec XIX wieku zaczęto stosować dokładniejszą księgowość podwójną. Reasumując, można stwierdzić, że sprawozdania z działalności stowarzyszeń sporządzane w okresie rozbiorów Polski charakteryzowały się stosunkowo wysoką jakością informacyjną, jednak wiedza z nich płynąca była skierowana do użytkowników wewnętrznych, oraz że miały formę rozliczeniową. W trakcie badań zauważono, że wraz ze wzrostem liczby członków i rozszerzaniem terenu działalności obszerność sprawozdań proporcjonalnie się zwiększała. Wynikało to także ze szczegółowości, z jaką rozliczano wpływy do towarzystw.

2.2. Bilans stowarzyszeń w okresie rozbiorów Polski

Bilans Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego za rok 1879 (por. tabela 6) został przedstawiony w sposób zbliżony do współczesnego. W sprawozdaniach stowarzyszeń tego typu forma pojawia się pod koniec XIX wieku i stanowi dodatkowy element. W sprawozdaniu zarządu Stowarzyszenia Wspólnej Pomocy Subiektów Handlowych za rok 1880 bilans składa się ze stron Debet i Credit, których sumy są sobie równe. W aktywach bilansu (nazwanych Debetem) wyodrębniono: środki pieniężne w kasie, wypłacone zaliczki (forsusy), należności, w tym od: Zabawera, Krukusa, Bena, należności z tytułu składek bieżących, zaległości u członków, odpis aktualizacyjny należności, książki w bibliotece oraz ich odpis amortyzacyjny w wysokości 10%, rachunek bieżący w Banku Handlowym, należności w banku (prawdopodobnie lokaty terminowe) w banku Kronenberg, Nelkenbaum & Co, udzielone pożyczki, zaległe pożyczki u członków, papiery wartościowe w Banku Handlowym, depozyt w Banku Handlowym, depozyt w listach likwidacyjnych, składniki majątku w kancelarii, inne ruchome składniki majątku wraz z odpisem amortyzacyjnym w wysokości 10%. W pasywach (nazwanych Creditem) zaprezentowano kapitał obrotowy, zapasowy¹¹², fundusz kasy wdów i sierot oraz rachunek tymczasowy, w którym przedstawiono „daw-

¹¹² W podobny sposób, jako zestawienie analityczne, zaprezentowano w osobnej tabeli kapitał zapasowy i obrotowy. Po stronie Debet przedstawiono stan początkowy, a w dalszej części wszystkie zmniejszenia, natomiast po stronie Credit – zwiększenia kapitałów w ujęciu analitycznym.

niejsze należności dotychczas niezainkasowane”. Można się jedynie domyślać, że ostatnia pozycja stanowi odpis aktualizacyjny należności, zaprezentowany w aktywach w kwocie brutto. Do bilansu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego za rok 1879 nie załączono opisu stosowanych metod wyceny, jednak jego analiza wskazuje, że wartości składników trwałych prezentowano w kwotach brutto oraz netto, a odpisy amortyzacyjne wykazywano w oddzielnych pozycjach. Choć odpisy te nie wpływały bezpośrednio na wynik, to zmniejszyły poziom kapitału zapasowego i obrotowego oraz zostały wykazane w oddzielnym zestawieniu kapitału zapasowego i obrotowego – po stronie Debet. Podobnie prezentowano odpisy należności z tytułu utraty wartości, np. umorzono wpisowe, zaległe składki miesięczne. Zaprezentowany bilans oprócz typowych elementów stowarzyszeń posiada również elementy charakterystyczne dla jednostki (np. kasa wdów i sierot).

Tabela 6. Bilans Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego za rok 1879

DEBET	BILANS za rok 1879				CREDIT		
	Ruble i kopiejki				Ruble i kopiejki		
Rachunek Kassy Remanent w gotówce			325	77 ^{1/2}		3973	50
Rachunek Forszuszów do odebrania od Zabawera Rs 21.- " " Krukusa " 7,58 „ „ Bena „ 12.—, Rachunek Składek Miesięcznych			40	58		3250	50
zaległości u Członków Rs. 754.50) odpisano na straty . . . , 451. — } natomiast dochodzą składki umieszczone na rach. Tymczasowym	303	50				379	50
Rachunek Biblioteki wartość Biblioteki Stowarzyszenia. odpisano na Amortyzacją 10% .	539	89					
Bank Handlowy Rachunek Bieżący należność w Banku			483	20			
Kronenberg, Nelkenbaum & Co. pozostaje u tychże na lokacyip o 6%			108	36			
Rachunek Pożyczek zaległe Pożyczki u Członków . .			1251	01			
Bank Handlowy Rachunek papierów depozyt w Banku Handl. Rs. 2600 w listach likw. po 86 15%. . .			2423	30 ^{1/2}		185	50
Inwentarz Kancellaryi wartość ruchomości lokalu Stowarz. odpisano na amortyzacją 10% . .	469	85					
	46	98	422	87			
			7789			7789	

Źródło: Sprawozdanie zarządu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego za rok 1879.

W sprawozdaniu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Pracowników Handlowych Wyznania Mojżeszowego w Warszawie za rok 1917 można zauważyć, że bilans składa się również z dwóch stron, jednak w tym przypadku nazywanych „Winien” i „Ma”. Kapitały obrotowy i zapasowy nie stanowią odrębnego zestawienia – są wyszczególnione w bilansie jako osobne pozycje. Bilans został sporządzony w dwóch walutach, tzn. w rublach i markach, a wartości w każdej z nich zaprezentowano w kolejnych kolumnach. W aktywach bilansu (por. tabela 7) jako pierwsze wymieniono środki pieniężne zgromadzone w kasie oraz na rachunkach w różnych instytucjach bankowych, a także papiery wartościowe, które zdeponowano w bankach w Lublinie, Warszawie i Łodzi; w dalszej części – towary na składzie sklepu spożywczego i materiały w kuchni. Jako sumy przechodnie wyszczególniono: różne, połowę raty spłaty towarzystwa kredytowego, remanent opatu i wieczór sylwestrowy (pozycję trudną do określenia). W dalszej części wyliczono środki pożyczki przeznaczonej na budowę domu oraz składniki majątku trwałego: Nieruchomość Nr 1414a Zielna 25, różnice kursowe związane z tą nieruchomością oraz nowe ruchomości zakupione przez komitet budowy. W końcowej części aktywów wyszczególniono należność od lokatorów z tytułu czynszu oraz składniki majątku związane ze sklepem spożywczym w postaci: kasy, udziałów zrzeszenia prowadzącego działalność gospodarczą w interesie swych członków (kooperatywa) oraz kaucji wpłaconej zakładowi gazownicemu. W zaprezentowanym bilansie wymieniono dosyć szczegółowo składniki majątku, jednak nie podzielono ich na grupy składników majątku trwałego i majątku obrotowego, a sama kolejność aktywów sprawia wrażenie przypadkowej. Podobnie jak w poprzednich okresach, nie podano metod wyceny składników majątku, co powoduje, że analiza jego wartości jest znacznie utrudniona. Grupy składników aktywów zostały podsumowane, a ich całkowitą wartość zaprezentowano w następnej kolumnie.

Tabela 7. Aktywa bilansu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Pracowników Handlowych Wyznania Mojżeszowego w Warszawie na dzień 31.12.1917

WINIEN	BILANS w dniu 31 grudnia 1917 roku							
	Rub.	k.	Rub.	k.	Mk.	f.	Mk.	f.
kassa								
Gotowizna w kasie			1081	48			2336	-
Bank Dyskontowy Warszawski								
Pozostałość			81	75			176	60
Bank Kupiecki Łódzki w/m.								
Pozostałość			1458	68			3150	75
Papiery Procentowe								
Rb. 1000.- 5% L. Z. m. Lublina								
Rb. 1000.- 4 ¹ / ₂ % " " Warszawy								
Rb. 1000.- 4 ¹ / ₂ % " " Łodzi								
Rb. 7500.-			6333	15			13679	65
D. M. Szereszewski w/m R/Dep.								
Rb. 5500.- 4 ¹ / ₂ % L. Z. m. Łodzi			5500	-	11880	-		
Bank Handlowy w/m R/Dep.								
Rb. 1000.- 5% L. Z. m. Lublina	1000	-			2160	-		
" 1000.- 4 ¹ / ₂ % " " Warszawy	1000	-	7500		2160	-	16200	-
Biblioteka								
Wartość biblioteki			1595	-			3445	20
Katalog biblioteki								
Pozostałość			173	25			374	24
Inwentarz kuchni								
Pozostałość			59	50			128	52
Ruchomości stare								
Pozostałość			226	04			488	25
Pożyczki z Kasy Przewodności								
Pozostałość			59	58			128	70
Pożyczki								
Pozostałość	1162	27			2510	52		
Zapomogi zwrotne								
Pozostałość	3020	-			6523	20		
Zaliczki								
Pozostałość	405	90			876	72		
Sklep spożywczy								
Pozostałość			138	65			299	52
Komisja kuchenna								
Pozostałość			1831	83			3956	75
Sumy przechodnie								
Różni	429	97			922	26		
Towarz. Kredytowe 1/2 raty	1626	07			3512	30		
Remanent opalu	1296	30			2800	-		
Wieczór Sylwestrowy	231	50	3580	84	500	-	7734	56
Pożyczka Stowarz. na dom								
Pozostałość ...			17384	96			37551	44
Nieruchomość Nr 1414a Zielna 25								
Wartość nieruchomości .	223834	50			483482	50		
Różnica kursu Rb. 9000.— L. Z. M.	1179	20			2547	10	486029	60
Ruchomości nowe								
Zakupione przez Komitet budowy			13183	45			28476	25
Zaległe komorne								
Pozostałość u lokatorów			4173	60			9014	96
Bilans sklepu spożywczego								
Kasa .	92	-						
Kooperatywa	1050	-						
Kaucja w gazowni	5	-	1147	-			2477	52
			289610	63			625558	65

Źródło: Sprawozdanie z działalności Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Pracowników Handlowych Wyznania Mojżeszowego w Warszawie za rok 1917.

Podobnie jak w aktywach, w pasywach bilansu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Pracowników Handlowych Wyznania Mojżeszowego w Warszawie na dzień 31.12.2017 (por. tabela 8) wartość składników również zaprezentowano w dwóch walutach: rublach i markach. Większość grup pasywów przedstawiono w ujęciu analitycznym, wyodrębniając w nich po kilka składników (w części przypadków wymieniono jedynie jeden składnik). W kapitale obrotowym wyszczególniono stan z końca roku poprzedniego i wartość odpisaną w bieżącym roku. Podobnie zaprezentowano kapitał zapasowy. W funduszu kasy wdów i sierot wyodrębniono fundusz żelazny imieniem trzech darczyńców, a w funduszach stypendialnych – dwóch darczyńców. W funduszu zapomogi kasy i sierot wyodrębniono sześć elementów według źródła ich pochodzenia, np. składki członków, ofiary, wpływ z koncertu. Podobnie zaprezentowano zapomogi z funduszu stypendialnego, funduszu leczniczego i funduszu zapomogi dla pozbawionych pracy. Pomimo logicznego układu analiza pasywów jest utrudniona dla zewnętrznego odbiorcy z powodu wielu pozycji charakterystycznych dla danej jednostki, dodatkowo często oznaczonych skrótami trudnymi do identyfikacji. Jednak dla odbiorcy wewnętrznego przyjęte określenia prawdopodobnie były czytelne, co powoduje, że dołączenie opisu do pozycji pasywów ich analiza byłaby możliwa dla odbiorcy zewnętrznego. Należy również dodać, że niektóre pozycje zaprezentowane w pasywach pojawiają się także w opisowej części sprawozdania z działalności, dlatego dla pełnego poznania specyfiki danej jednostki analizę pasywów należałoby rozpocząć od lektury wcześniejszych elementów sprawozdania. W tym sprawozdaniu najczęściej określony był cel tworzenia danego funduszu oraz sposoby jego finansowania i gospodarowania. Przedstawienie tworzonych funduszy w bilansie jest zatem formą syntetyczną prezentacji wyników i gospodarowania funduszami, opisanych w obszernym sprawozdaniu z działalności i w sprawozdaniu poszczególnych komisji, które funkcjonowały w stowarzyszeniu. Pokazanie stanu początkowego i dynamiki funduszy w roku obrachunkowym zwiększa czytelność informacji płynącej z analizy bilansu stowarzyszenia. W sytuacji gdy stan określonego funduszu nie zmienił się w trakcie roku, w bilansie prezentowano tylko pozostałość z poprzedniego roku. Taki sposób pozwala stwierdzić bez szczegółowej analizy sprawozdania zarządu sporządzo-

nego w formie opisowej, że w danym obszarze nie prowadzono działań. Przykładami obszarów, w których nie prowadzono działań w roku obrotowym, są: komisja oświatowa, sekcja branży aptecznej, koło dramatyczne, kasa chorych.

Tabela 8. Pasywa bilansu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Pracowników Handlowych Wyznania Mojżeszowego w Warszawie na dzień 31.12.2017

BILANS w dniu 31 grudnia 1917 roku				Ma				
	Rub.	k.	Rub.	k.	Mk.	f.	Mk.	f.
Kapitał Obrotowy								
Pozostałość w d. 31 Grudnia 1916 r.	2621	41			5662	25		
Odpisano niedobór Stów. za 1917 r.	987	92	1633	49	2133	79	3528	46
Kapitał Zapasowy								
Pozostałość w d. 31 Grudnia. 1916 r.	666	-			1438	55		
Wpisowe od członków za 1917 r.	287	85	953	85	621	75	2060	30
D. M. Szereszewski w miejscu								
Pozostałość			2900	-			6264	-
Depozyty								
Papiery procent, w Bankach			7500	-			16200	-
Fundusze Kasy Wdów i Sierot								
Fundusz żelazny K. W. i Sier.	11000	-			23760	-		
„ im. Karola Szlenkiera	1000	-			2160	-		
„ „ Józefa Blauszylda	1500	-	13500	-	3240	-	29160	-
Fundusze Stypendjalne								
Fundusze im. Szymona Methala	1000	-			2160	-		
„ „ A. Goldfedera	1000	-	2000	-	2160	-	4320	-
Fundusz Lecznicy								
im. Bernarda Lauterbacha			5000				10800	-
Fundusz im Ignacego Kaufmana								
Pozostałość w (]. 31 Grudnia 1917 r.			353	70			763	97
Zapomogi z Kasy Wdów i Sierot								
Pozostałość w d. 31 Grudnia 1916 r.	1515	25			3272	94		
% od Funduszu K. W. i S.	607	50			1312	20		
Składki członków	312	50			675	-		
Ofiary	277	19			598	80		
Kom. Nieś. Pom. Of. Wojny	1157	40			2500	-		
Wpływ z koncertu	498	53			1076	83		
Rb.	4368	37			9435	77		
Wyplacono 14 wdowom	3112	48	1255	89	6723	10	2712	67
Zapomogi z funduszu Stypendjalnego								
Pozostałość w d. 31 Grudnia 1916 r.	124	92			269	83		
% od funduszu Stypendjalnego	90	-			194	40		
Wyplacono 3 członkom	214	92			464	23		
Zapomogi z funduszu Leczniczego								
Pozostałość w d. 31 grudnia 1916 r.	534	80	72	83	306	90	157	33
Zwrot zapomogi	12	-			25	92		
% od funduszu leczniczego	225	-			486	-		
Wyplacono 10 członkom	771	80			1667	08		
Fundusz Pomocy dla pozbaw, pracy								
Pozostałość w d. 31 Grudnia 1916 r	2307	68	527	04	528	70	1138	38
Opodatkowanie członków	2540	85			5488	25		
Zwrot zapomóg	90	5			194	49		
Wieczór Sylwestrowy 1916 r.	1647	96			3559	60		
Kom. Nieś. Pom. Ofiar. Wojny	1157	40			2500	-		
	7743	94			16726	94		

Inkaso składek i wydatki . ,	294	42			635	94		
	7449	52			11286	-		
Wyplacono zapomóg	5225	22	2224	30	11286	-	4804	52
Kasa Przeworności Urzęd. i Ofic.								
Pozostałość w d. 31 Grudnia 1916 r.	1660	43			3586	53		
Wkłady od członków i stów. oraz %	751	77	2412	20	1638	82	5210	35
Fundusz Amort. Pożyczek								
Odpisano	913	14			1972	38		
Fundusz Amortyz. Zapomóg Zwrot.								
Odpisano	2227	50			4811	40		
Fundusz Amortyz. Zaliczek								
Odpisano	199	88	3340	52	431	75	7215	53
Kasa chorych								
Pozostałość			4	-			8	64
Kaucja ink. Antoniego Guzka								
Pozostałość			589	-			1272	24
Koło Dramatyczne								
Pozostałość			147	65			318	90
Komisja Oświatowa								
Pozostałość			118	55			256	05
Sekcja Branży Aptecznej								
Pozostałość			105	05			226	90
Komisja Kolacyjna								
Wkłady			15	-			32	40
Sumy Przechodnie								
Zakłady Chemiczne Strem	33	68			72	75		
Zaległe wydatki Stowarzyszenia	244	78			528	71		
" " domu	1161	35	1439	81	2508	52	3109	98
Pożyczka domu od Stowarzyszenia								
Pozostałość			17884	96			37551	44
Bank Handlowy w Warszawie								
Pozostałość			87158	50			188262	36
Towarzystwo Kredytowe m. Warszawy								
Pożyczka na dom			99000	-			213840	-
Fundusz domu i ruchomości								
Pozostałość w d. 31 Grudnia 1916 r.	43601	50			94179	20		
Odpisano niedobór dochodów domu	477	21	38827	29	10312	19	83867	01
Bilans sklepu spożywczego								
Pożyczki sklepu	310	-			669	60		
Stowarzyszenie	138	65			299	52		
Rezerwa zysków sklepu	698	35	1147	-	1508	40	2477	52
			289610	63			625558	95

Źródło: Sprawozdanie z działalności Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Pracowników Handlowych Wyznania Mojżeszowego w Warszawie za rok 1917.

Bilans Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego z końca 1898 roku (por. tabela 9) charakteryzuje się bardzo analitycznym ujęciem. Zaprezentowane w nim składniki aktywów i pasywów poprzedzone zostały słowem „rachunek”, co było typowe dla tego okresu, gdyż bilans stanowił zamknięcie rachunków. W aktywach wyszczególniono stan takich rachunków jak: środki pieniężne dla studentów, uczniów techników i gimnazjów (rachunek stypendystów – akademików, techników, gimnazystów), koszty biura Dyrekcji i Komitetów, koszty

odsetek (procentów wyłaconych), podatki od spadku (stępla spadkowego), efekty działalności w wartości nominalnej, stan środków pieniężnych w bankach (banków), hipoteki, dłużnicy należności z tytułu zaliczek (legatów), stan środków pieniężnych w kasie (kasy remanent). W pasywach wyodrębniono takie rachunki jak: przychody z tytułu składek (rach. składek zwyczajnych i rachunek składek nadzwyczajnych), przychody z tytułu odsetek (procentów), fundusz podstawowy (fund. żelaznego nom., fund. żel. z zastrz. % nom.), zobowiązania z tytułu zaliczek (legatów), fundusze specjalne (fund. ks. Kan. Sibilskiego, fund. ś. p. Em. Szczanieckiej, fund. dyspozycyjnego z r. 1897). Zaprezentowane w bilansie nazwy składników aktywów i pasywów prawdopodobnie były czytelne dla użytkowników wewnętrznych, ponieważ były zgodne z nazewnictwem stosowanym w okresie sporządzenia bilansu (np. legatów), a część nazw była też zgodna ze specyfiką jednostki – była dla niej charakterystyczna i nie występowała w innych stowarzyszeniach. Dodatkowo określenia niektórych składników bilansu nie występują w opisowej części sprawozdania, co powoduje, że dla użytkownika zewnętrznego informacja płynąca z bilansu jest mało czytelna.

Tabela 9. Bilans Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego z końca 1898 roku

Bilans z końca 1898 roku					
Stan czynny			Stan bierny		
Rach. stypendyat. Akademików			Rach. składek zwyczajnych	26748	17
16885,-			" składek nadzwyczajnych.	10596	90
" techników 23295			" procentów	31148	11
" gimnazyastów 19133,60	59313	60	" fund. żelaznego nom. 682076,30	672008	30
" koszt biura Dyrekcji i Komitetów	3123	45	" fund. żel. z zastrz. % nom. 68073,50	35673	50
" procentów wyłaconych	1365	95	" legatów	56975	-
" stępla spadkowego	480	-	" fund. ks. Kan. Sibilskiego	4000	-
" efektów..... nominal. 642715	630215	80	" fund. ś. p. Em. Szczanieckiej	2500	-
" banków	87502	80	" fund. dyspozycyjnego z r. 1897	15372	29
" hipotek	28432	-			
" dłużników legatów	56975	-			
" kasy remanent	17613	67			
	885022	27		885022	27

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1898.

W sprawozdaniu Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1898 zaprezentowano również bilans otwarcia na rok następny (por. tabela 10). Charakterystyczne dla tego bilansu jest

to, że poszczególne składniki aktywów i pasywów przedstawiono w innych wartościach, niż wynika to z bilansu zamknięcia sporządzonego na koniec roku 1898; różna jest także suma bilansowa. Bilans ten ma mniej pozycji niż bilans zamknięcia poprzedniego roku. Z ich porównania wynika, że w bilansie otwarcia nie zaprezentowano wartości rachunków wynikowych – aktywów rachunków stypendialnych, kosztów odsetek i podatku od spadków. W pasywach fundusze podano w wartościach netto, czyli po przeniesieniu wyników roku bieżącego. Dodatkowo w pasywach pominięto przychody z tytułu składek.

Tabela 10. Bilans Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego na 1 stycznia 1899

Bilans na 1 stycznia 1899					
Stan czynny			Stan bierny		
Rachunek efektów	630247	-	Rach. fund. żelaznego n0111. 682076,30	672008	30
" banków	87502	80	" fund. żel. z zastrz. % nom. 68073,50	65673	50
" hipotek	28432	-	" legatów	56795	-
" legatów	56975	-	" fund. ks. Kan. Sibilskiego	6000	-
" kasy remanent.	17613	67	" fund. ś. p. Em. Szczanieckiej	2500	-
			" fund. dyspozycyjnego na r. 1899	17613	67
	820770	47		820770	47

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1898.

Podobnie jak w powyżej analizowanym sprawozdaniu, sprawozdanie Dyrekcji Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego sporządzone za rok 1892 zawiera bilans z końca roku 1892 oraz bilans z 1 stycznia 1893. Ten pierwszy (por. tabela 11) został sporządzony w podobnym układzie jak bilans z roku 1898, co oznacza, że oprócz wartości typowo bilansowych zaprezentowano w nim również składniki posiadające charakter wynikowy. Badany bilans nie różni się także pod względem układu i innych wyszczególnionych pozycji. Dlatego był czytelny dla odbiorców wewnętrznych, lecz z powodu specyficznych określeń poszczególnych pozycji posiadał niewielką wartość informacyjną dla odbiorców zewnętrznych.

Tabela 11. Bilans Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego z końca roku 1892

Bilans z końca roku 1892					
Aktywa:			Pasywa:		
	Marki	Fen.		Marki	Fen.
Rachunek stypend. Akadem.	9,950	-	Rachunek składek zwyczajnych	22,869	91
" stypend. Techników etc.	14,222	36	" " nadzwyczajnych	7,587	12
" stypendyat. Gimnaz.	17,587	70	" " procentów	26,599	71
" kosztów biura Dyrekcji i Komit.	2,592	70	" fund. Żelaznego nom. 496,942 wart	475,742	-
" stempla spadkowego	240	-	funduszu żelaznego z zastrzeżeniem procentów aż do śmierci	64,075	-
" wypłac. Procentów	3,213	-	" legatów	92,495	-
" efektów nomin. 496,860	473,260	-	fund. Ks. Kanonika Sybilskiego	2,000	-
" Banków i Tow. Pożyczkowych	49,525	-	Remanent składek i procentów z roku 1891	10,375	44
" dokumentów hipotecznych	19,032	-			
" dłużników legatów	92,495	-			
" Kasy remanent na rok 93	19,626	42			
	701,744	18		701,744	18

Źródło: Sprawozdanie Dyrekcji Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1892.

W sprawozdaniu z działalności zarządu towarzystwa również występuje bilans otwarcia roku następnego, sporządzony według takich samych zasad jak poprzednio badany.

Tabela 12. Bilans Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego na 1 stycznia 1893

Bilans na 1 ^{go} Stycznia 1893					
	Marki	Fen.		Marki	Fen.
Rachunek Efektów nominalnie 496,860 m	473,260	-	Rachunek Fund. Żel. Nom. 496,942 wartości	475,742	-
" Banków i Tow. Pożyczkowych	49,525	-	" Funduszu żel. Z zastrzeżeniem	64,075	
" Dokumentów hipotecznych	19,032	-	" Funduszu Ks. Kan. Sybilskiego	2,000	-
" Dłużników Legatów	92,495	-	" Legatów	92,495	-
" Kasy remanent	19,626	42	" Remanentu skład. I proc. z r. 1892	19,626	42
	653,938	42		653,938	42

Źródło: Sprawozdanie Dyrekcji Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1892.

Przedstawione w sprawozdaniu bilanse podzielone zostały na dwie równe strony – w przypadku bilansu kończącego rok 1892 na stronę aktywów i stronę pasywów. Bilanse zawierają informacje o stanie pieniężnym rachunków Towarzystwa. Przedstawione zestawienia mogą być traktowane jako bilans zamknięcia oraz bilans otwarcia, jednak w przeciwieństwie do obecnie sporządzanych prezentują inne dane liczbowe, a ich sumy są

od siebie różne. Dane w bilansie na 1 stycznia 1893 są efektem zmniejszenia wartości z bilansu z końca 1892 roku o wartości zawarte w rachunku zysków i strat. Analiza sprawozdań z działalności towarzystwa za inne lata prowadzi do wniosku, że w badanym okresie nie uległy zmianie sposób prezentacji oraz układ sprawozdań i ich elementów, co spowodowało, że dokumenty miały porównywalną wartość informacyjną.

Inwentarz Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1882 (por. tabela 13) stanowi element, który nie występował we wcześniejszych sprawozdaniach tej jednostki. Tabela składa się z trzech kolumn: 1) liczba (określa kolejne pozycje), 2) mianowicie (przedmiot majątku), cena kupna (wyrażona w złr. i ct.). Wartości przedstawione w inwentarzu prezentowane są w cenie kupna, bez uwzględnienia zmiany wartości w czasie. Ze względu na pokazanie wyłącznie strony majątkowej Towarzystwa inwentarz nie może być traktowany jako bilans, który przedstawia stronę majątkową i finansową jednostki.

Tabela 13. Inwentarz Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1882

Liczba	Mianowicie	Cena kupna	
		złr.	ct.
1.	Pług żelazny z Białej	34	-
2.	Pług wyrobu "Scholza" z Jawornika	32	-
3.	Machina "Sacka" do siewu rządowego	300	-
4.	12 machinek ręcznych do siewu koniczyny	140	-
5.	Trieur	220	-
6.	Suszarnia "Lukasa"	80	-
7.	Narzędzie do ostrzenia kós	2	-
8.	Biblioteka rolnicza w 76 dziełach lub 212 tomach w wartości	200	-
	Suma	1008	-

Źródło: Sprawozdanie z czynności Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1882.

Bilans Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” sporządzony na koniec roku 1887 (por. tabela 14) ma bardzo specyficzny charakter, gdyż suma aktywów i pasywów nie jest równa. Dlatego zestawienie nazwane bilansem w rzeczywistości nie spełnia kluczowego warunku uznania go za bilans, czyli właśnie równości sumy bilansowej. Wartość aktywów wynosi w nim 1183,49, a pasywów – 130,02. Różnica została

przedstawiona jako stan czysto czynny. Jego bardziej szczegółowa analiza prowadzi do wniosku, że nie zostały zachowane również inne zasady rachunkowości, gdyż np. dług u Kellera (koń), zaprezentowany w pasywach, nie został uwzględniony w składnikach aktywów jako inwentarz żywy. Oznacza to, że w rzeczywistości nie jest to bilans, tylko swobodne zestawienie składników własnych majątku i zobowiązań. Mimo to mogło być ono czytelne dla użytkowników wewnętrznych, lecz nie miało praktycznie żadnej wartości informacyjnej dla użytkowników zewnętrznych.

Tabela 14. Bilans Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1887

Bilans				
Stan czynny				
Gotówka w kasie	5	złr.	42	ct.
Fundusz żelazny	93	"	53	"
" budowy	815	"	54	"
Inwentarz gimnastyczny	200	"	-	"
Zaległości u członków	69	"	-	"
Razem	1183	złr.	49	ct.
Stan bierny				
Dług u Kellera (koń)	79	złr.	-	ct.
Dług u Pellara	51	"	02	"
Razem	130	złr.	02	ct.
Stan czysto czynny	1053	złr.	47	ct.

Źródło: Sprawozdanie z czynności wydziału Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1887.

Bilans Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” sporządzony na koniec 1901 roku (por. tabela 15) ma całkowicie inny charakter niż zestawienie nazwane bilansem i sporządzone na koniec roku 1887. Już wstępna analiza pozwala określić go bilansem ze względu na równość sum bilansowych. Jednak z bardziej szczegółowej analizy wynika, że równość tę spowodowało dodanie w pasywach pozycji o nazwie „saldo: majątek Towarzystwa”. W aktywach zaprezentowano składniki majątku, lecz w pasywach występują wyłącznie zobowiązania i pozycja wyrównująca sumę bilansową. Nie przedstawiono w nich udziałów członków Towarzystwa i wnoszonych składek, choć analiza sprawozdania zarządu pozwala stwierdzić, że pozycje kapitału własnego występowały w stowarzyszeniu i powinny pojawić się w pasywach. Oznacza to, że bilans ten, podobnie jak poprzedni, nie został sporządzony zgodnie z zasadami rachunkowości.

Tabela 15. Bilans Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1901

l.p.	Stan czynny	kwota			
		K	h	K	h
1	Remanent kasowy z końcem 1901 roku			557	55
2	Wartość budynku z gruntem			65 000	-
3	" inwentarza domowego			1 000	-
4	" sceny			300	-
5	" sztandaru			400	-
6	" przyrządów i przyborów gimnastycznych			1 200	-
7	" Wartość urządzenia gazowego			2 823	-
8	" pawilonu ślizgawkowego.			800	-
9	" kręgielni			200	-
10	Zaległe wkładki u członków			418	40
11	Zaliczka u nauczyciela gimnastyki			40	-
12	Należność za trawę			20	-
13	" za przechowanie rzeczy cyrkowych			40	-
14	Od Wydziału okręgowego do żądania			40	42
				72 839	37
l.p.	Stan bierny	kwota			
		K	H	K	h
1	Dług hipoteczny w banku krajowym	46 541			
2	" " w Kasie oszczęd.	5 875		52 416	47
3	" " wekslowy w Towarzystwie zaliczkowym	1 500			
4	Dług wekslowy w Kasie oszczęd.	240		1 740	-
5	Udziały członków			2 152	-
6	Związek sokoli			300	-
7	Podatek zaległy			680	-
8	Asekuracja życiowa nauczyciela gimnastyki			82	84
9	Za przybory do oświetlenia gazowego			740	-
10	Za 5 żelaznych pieców			160	-
11	Za druki			665	91
12	Za ubrania ćwiczebne			64	34
13	Za materiał drzewny			249	12
14	Stążkiewicz Franciszek (rachunek z fasady)			35	23
15	Za pokost i farby			40	08
16	Za roboty blacharskie			40	-
17	Za meble po Klubie pocztowo-kolej.			100	-
18	Instalacja gazu (Magistrat żąda)			2 623	-
19	Dług do Towarzystwa wzajemnych ubezpieczeń w Krakowie.			310	-
20	Za wydatki w ogrodzie .			75	09
21	Za pneumatyczne zatrzaski			42	-
22	Saldo: majątek Towarzystwa			10 323	29
				72 839	37

Źródło: Sprawozdanie z czynności wydziału Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” z roku 1901.

Sprawozdanie finansowe Stowarzyszenia Szkoły Współdzielczej za rok szkolny 1909/1910 zostało sporządzone w językach polskim i rosyjskim. Zawiera ono m.in. bilans (por. tabela 16), objaśnienia rachunków bilansu oraz rachunek dochodów i wydatków. Bilans zamknięcia zaprezentowany w sprawozdaniu z czynności został podzielony na stan czynny i bierny, których sumy są sobie równe. Stan czynny bilansu rozpoczyna się od najbardziej płynnego składnika, czyli od kasy, następnie wyszczegół-

niono m.in. wartość szkoły, pomoce naukowe, wpisy zaległe oraz ruchomości. Oznacza to, że składniki bilansu nie zostały uporządkowane z uwzględnieniem podziału na aktywa trwałe i obrotowe.

Tabela 16. Bilans zamknięcia za rok 1909/1910 Stowarzyszenia Szkoły Współdzielczej

Bilans zamknięcia na 1 lipca 1910 r.					
Stan czynny			Stan bierny		
1.	Kasa	178,23	1.	Fundusz zapomogowy	2850,-
2.	Wartość szkoły	15000,-	2.	Udziały	2712,-
3.	Pomoce naukowe	984,36	3.	A. Warecka r. kupna szkoły	9408,-
4.	Bank Handlowy	1173,69	4.	Hr. Branicki	1400,-
5.	Wpisy zaległe z 1909.10	1828,-	5.	Różni wierzyciele	3722,20
6.	Ruchomości	424,25	6.	Depozyt	78,-
7.	Niedobór z lat poprzednich	581,67			
		20170,2			20170,2

Źródło: Prywatna 8-klasowa szkoła komercyjna żeńska A. Wareckiej w Warszawie, Stowarzyszenie Szkoły Współdzielczej, Sprawozdanie Finansowe za rok szkolny 1909/10.

W sprawozdaniu zaprezentowano również objaśnienia rachunków bilansu, które zostały podzielone na rachunki stanu czynnego i stanu biernego. Opisano w nich każdą pozycję bilansu, z uwzględnieniem salda na koniec poprzedniego roku (jeśli występowało), oraz dodatkowo wykazano wpływy i wydatki w ciągu roku. W przypadku pomocy naukowych zawarto nabyte i wydatkowane pomoce oraz zużyte materiały, a także ich amortyzację, naliczaną według stawki 10%.

Przeprowadzona analiza bilansów stowarzyszeń działających na ziemiach polskich w okresie rozbiorów Polski prowadzi do wniosku, że były one sporządzane w swobodnym układzie, a to z kolei oznacza, że były dostosowane do potrzeb informacyjnych odbiorców wewnętrznych. Z powodu braku jednolitych zasad ich sporządzania oraz opisu metod wyceny i prezentacji poszczególnych elementów bilansów ich analiza przez odbiorcę zewnętrznego była bardzo utrudniona. Mógł on wspomagać się informacją zawartą w części opisowej sprawozdania, jednak ta często też nie zawierała kompletu danych niezbędnych do oceny jednostki na podstawie bilansu.

2.3. Sprawozdania wynikowe stowarzyszeń w okresie rozbiorów Polski

W sprawozdaniu z działalności Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego nie zaprezentowano rachunku zysków i strat, a jedynym elementem wynikowym jest w nim sprawozdanie określone jako obrót kasy w roku 1879 (por. tabela 17). W sprawozdaniu tym dane zostały przedstawione w rublach i kopiejkach w formie dwustronnej tabeli, która swoim układem przypomina bilans, gdyż wpływy ukazano po stronie debetowej, wydatki po stronie kredytowej, natomiast stan początkowy kasy z końca poprzedniego roku został zaprezentowany jako pierwsza pozycja po stronie debetowej. To spowodowało, że obroty po obu stronach są równe. Po stronie debetowej wyszczególniono: stan początkowy kasy, wpływy z tytułu składek miesięcznych, wniesione przez członków rzeczywistych i honorowych wpisowe, wpływy z ofiar dobrowolnych, zwrócone pożyczki i rozliczone zaliczki, wpływ środków z tytułu kredytu w Banku Handlowym i pożyczki u PP. Kronenberg Nelkenbaum & Comp, wpłacone ofiary na bibliotekę, wpływ środków za sprzedane stare gazety oraz inne wpływy. Po stronie kredytowej wyszczególniono: wydatki na wynagrodzenia, opłaty z tytułu czynszu, opłaty za ogłoszenia, koszty zakupu opału i energii elektrycznej, materiały biurowe, prowadzenie ksiąg, wydatki na organizację zebrania członków, wypłacone bezpowrotne dotacje i wydatki kasy wdów i sierot, wydatki na zakup czasopism, na pogadanki, wydatki na bibliotekę, udzielone pożyczki i zaliczki, zwrot raty pożyczki od PP. Kronenberg, Nelkenbaum & Comp i stan końcowy kasy. Analizowane sprawozdanie z obrotu kasy sporządzono w układzie czytelnym nie tylko dla odbiorcy wewnętrznego, ale również zewnętrznego. Analiza większości wpływów i wydatków nie powinna sprawiać trudności nawet bez badania innych elementów dokumentu. Sprawozdanie zostało sporządzone w ujęciu kasowym i choć dostosowane jest ono do specyfiki jednostki sporządzającej, może zostać określone jako forma sprawozdania wynikowego i w pewnym stopniu jest podobne do współczesnego rachunku zysków i strat.

Tabela 17. Obrót kasy Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego za rok 1879

DEBET	Obrót Kasy 1879				CREDIT			
	Ruble i kopiejki				Ruble i kopiejki			
Remanent Kasy z roku 1878		165	44	Pensje i gratyfikacje	354	-		
Składki miesięczne		1094	-	Komorne	465	-		
Wpisowe od Członków Rzeczywistych		27	-	Ogłoszenia, opat, światło, księgi, ma teryały piśmienne, druki i koszta				
„ „ Honorowych		150	-	Ogólnego Zebrania 1879 r.	229	99	1048	99
Wpływy z ofiar dobrowolnych		156	55*	Wypłacono bezpowrotne wsparcia			50	-
Zwrócone pożyczki,		582	51 ^{1/2}	" " z kasy Wdów i Sierot.			25	-
Zwrot forszusu		18	-	Wydatkowano na abonament pism periodycznych			43	15
Podniesiono w Banku Handlowym		50	-	Na Pogadanki			4	-
„ „ u PP. Kronenberg Nelkenbaum & Comp		695	-	Na Bibliotekę			22	46
Ofiara na bibliotekę		10	-	Udzielony forszus			30	-
Za sprzedane stare gazety		4	32	Udzielone pożyczki			350	-
Wpływy różne		21	55	Wniesiono do PP. Kronenberg, Nelkenbaum & Comp			1075	-
				Remanent Kasy na rok 1880			325	77 ^{1/2}
		2974	37 ^{1/2}				2974	37 ^{1/2}

*) W tej sunie mieszczą się kwoty ofiarowane przez niżej wymienionych Członków Honorowych niezależnie od wpisowego po rs. 25. PP. Władysław Kronenberg rs. 50, Louis Murroth rs. 50, F. Łapiński rs. 25, i Izidor Poznański rs. 15.

Źródło: Sprawozdanie Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego za rok 1879

Sprawozdanie kasowe Dyrekcyi Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1892 składa się z 16 tabel. Przychody podzielono na: składki zwyczajne i nadzwyczajne, rachunek procentów, rachunek funduszu żelaznego i funduszu żelaznego, od którego darodawcy pobierają procenta. Natomiast szczegółowy wykaz rozchodu składa się z: rozchodu stypendystom akademikom, stypendystom technikom, budowniczym, aptekarzom etc., stypendystom uczniom gimnazjalnym i szkoły średniej, procentów od funduszu żelaznego, kosztów biura dyrekcyi i komitetów powiatowych, rachunku efektów, spisu efektów, kapitałów złożonych w bankach i towarzystwach pożyczkowych, spisu legatów, od których pobierane są procenta, rachunku hipotek, a także ze spisu osób, które złożyły fundusz żelazny. Jednak jego kluczowym elementem jest bilans oraz rachunek zysków i strat. Ostatni z elementów pojawia się również w sprawozdaniach z działalności sporządzanych w kolejnych latach w bardzo podobnym układzie. Podobnie jak poprzednie, rachunek zysków i strat za rok 1898 (por. tabela 18) sporządzony

został w ujęciu kasowym, a metoda i wartość informacyjna nie różniły się znacząco od przedstawionego wcześniej obrotu kasy sporządzanego przez inne stowarzyszenia. Najbardziej istotną różnicą jest strona prezentacji przychodów i rozchodów, gdyż w sprawozdaniu kasy po lewej stronie wyszczególniano przychody, a po prawej koszty. W analizowanym rachunku zysków i strat po lewej stronie wyszczególniono koszty: wypłaty stypendiów, biura i Komitetów etc., finansowe (procentów wypłacono), podatków od darowizn lub spadków (stępu spadkowego wypłacono), zmniejszenia funduszy specjalnych (fund. ks. Kan. Sibilskiego i fund. dyspozycyjny na rok 1899). Po prawej stronie wyszczególniono przychody: wpływy z tytułu składek, finansowe i inne. Oznacza to, że rachunek kasy stanowi zestawienie operacji na koncie księgowym „kasa”, a rachunek zysków i strat jest zestawieniem wyników zapisów na koncie „rachunek zysków i strat” (współcześnie nazywanym wynikiem finansowym).

Tabela 18. Sprawozdanie Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1898

Rachunek zysków i strat z końca roku 1898					
Stypendyatom wypłacono	59313	60	Składek zwyczajnych wpłynęło	26748	17
Kosztów biura i Komitetów etc.	3123	45	Składek nadzwyczajnych wpłynęło	10596	90
Procentów wypłacono	1365	95	Procentów wpłynęło	31148	11
Stępu spadkowego wypłacono.	480	-	Zysk na efektach przy wylosowaniu	31	20
Fund. ks. Kan. Sibilskiego	2000	-	Fund. dyspozycyjny z roku 1897	15372	29
Fund. dyspozycyjny na rok 1899	17613	67			
	83896	67		83896	67

Źródło: Sprawozdanie Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1898.

W zestawieniu wynikowym Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1841 w pierwszej kolumnie przedstawione są wpływy z datków za rok 1841 (por. tabela 19), a w drugiej za rok 1842. Informacje uporządkowano według powiatów. Podano dane o liczbie darczyńców, ilości gotówki, która powinna wpłynąć do Towarzystwa, ilości faktycznego wpływu oraz różnicy stanowiącej wartość zaległości w płatności. Waluty uwzględnione w tabeli to talary, srebrny grosz i fenigi.

Tabela 19. Wpływy Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za 1841 rok

Nr. Bieżący	Nazwisko Powiatów	Stronnica manuatu	Liczba składkujących	Podług wykazów powinno wpłynąć			Wpłynęło			Na zaległościach pozostaje		
				Tal.	Sgr.	Fen.	Tal.	Sgr.	fen	Tal.	Sgr.	Fen.
1	Babimostki	1	30	437	-	-	437	-	-	-	-	-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Sprawozdanie Dyrekcyi Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego, od 29 września 1841 do grudnia 1842 roku.

Ostatnią pozycją w zestawieniu jest dochód nadzwyczajny, nazywany również w sprawozdaniu nadzwyczajnymi datkami. Jest to pozostały przychód towarzystwa, będący efektem takich działań jak: koncerty, widowiska sceniczne, odstąpienie autora od dochodów z wydanej książki i inne. Wpływy za rok 1841 i 1842 zostały porównane i zsumowane w osobnej pozycji, dzięki czemu ustalono sumę wpływów za dwa lata sprawozdawcze (por. tabela 20).

Tabela 20. Porównanie wpływów Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok składkowy 1841 i 1842

Porównanie: Za rok składkowy 1841/42 wynosi	..	1351	13937	3	6	11818	17	6	2118	16	-
Za rok składkowy 1842/43 do daty niniejszego sprawozdania	..	1332	13709	13	11	4780	2	2	8929	11	9
Ogół czyni	27646	17	5	16598	19	8	11047	27	9

Źródło: Sprawozdanie Dyrekcyi Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego, od 29 września 1841 do grudnia 1842 roku.

Cele i uczelnie, na które przeznaczono wpływy, zostały zaprezentowane w osobnej tabeli, dzięki czemu ujawniono wypłaconą gotówkę za rok 1841, 1842, a także sumę z dwóch lat w kolumnie „ogółem”. Kwoty były przeznaczone m.in. na stypendia, materiały, pomoce szkolne dla uczniów. Podobnie jak w tabeli przedstawiającej wpływy, rozchód zakończony jest pozycją „nadzwyczajne wydatki”. Każda tabela zaprezentowana w sprawozdaniu kończy się pozycją „do przeniesienia” lub „ogólnie”. Na ostatnich stronach sprawozdania znajdują szczegółowe informacje o liczbie

stypendystów, a także o kierunkach kształcenia wspieranych przez Towarzystwo.

Rachunek dochodów i wydatków kasy Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1882 (por. tabela 21) został sporządzony w formie jednostronnej tabeli, w której w pierwszej kolejności wyszczególniono przychody towarzystwa, a poniżej poniesione wydatki. Oznacza to, że zestawienie sporządzono w podejściu kasowym, co było charakterystyczne dla sprawozdań wynikowych z końca XIX wieku. Pierwszą pozycją wyszczególnioną w przychodach jest stan kasy na koniec roku poprzedniego. W dalszej kolejności, jako należności, podano wpływy z tytułu zaległych składek z lat ubiegłych, wpłaty wpisowego i wpłaty bieżących składek. Jako procenta wyszczególniono przychody z tytułu odsetek od środków pieniężnych zgromadzonych na książeczkach oszczędnościowych i dywidenda za rok 1881 z kasy zaliczkowej. W pozostałych przychodach wyszczególniono wpływy z tytułu sprzedaży pszenicy i żyta, wierzby koszykarskich, fotografii wystawowych oraz worków. W wydatkach wymieniono opłaty za prenumeratę czasopism, koszty druku i materiałów biurowych, opłaty sądowe, czynsz za lokal, wynagrodzenia kasjera i sekretarza oraz inne wydatki, takie jak: zakup siewników ręcznych, zakup pszenicy i żyta, wierzby koszykarskiej, wieńca, ogłoszenie i opłaty urzędowe. Poszczególne wydatki i wpływy zaprezentowano w ujęciu syntetycznym i analitycznym – w lewej kolumnie wyniki w ujęciu analitycznym, a w prawej sumę poszczególnych grup. Układ sprawozdania jest czytelny, a opis zdarzeń nie powinien sprawiać trudności. Jednak w porównaniu z wynikami innych jednostek charakterystyczne dla towarzystwa wydatki i koszty mogą być kłopotliwe. Dlatego też sprawozdanie jest dobrym źródłem informacji, ale tylko dla użytkownika wewnętrznego.

Tabela 21. Rachunek dochodów i wydatków kasy Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1882

Liczba bieżąca	Dochód	Kwota pieniężna			
		Pojedynczo		Łącznie	
		złr.	ct.	złr.	ct.
I	Pozostałość kasowa z końcem r. 1881:				
	a) w gotówce kasowej	65	-		
	b) na książeczkach kasy zaliczkowej	119	47	184	47
III	Należytość od członków:				
	a) zaległość z lat ubiegłych	127	-		
	b) wstępne od nowych członków	4	-		
	c) roczne wkładki	107	-	238	-
III	III Procenta:				
	a) procent w książeczkach wkładek na oszczędność	1	93		
	b) dywidenda za r. 1881 w ks. kasy zaliczkowej	6	84	8	77
IV	IV Subwencja rządowa za r. 1882 .			300	-
IV	V Różne dochody:				
	a) za sprzedaną pszenicę i żyto	58	38		
	b) za sprzedane wierzby koszykarskie	4	15		
	c) za sprzedane fotografie wystawowe	3	20		
	d) za sprzedane worki od wystawy .	3	90	69	63
	Suma dochodów		-	800	87
	Wydatek.				
I	Prenumerowanie gazet rolniczych:				
	a) Gospodarz	184	12		
	b) Bartnik postępowy .	2	-		
	c) Pomologische Monatshefte .	5	40	191	52
II	Koszta druku:				
	a) Sprawozdanie Tow. rol. z r. 1881	22	70		
	b) koszta druku na dyplomach	7	82		
	c) 500 arkuszy papieru listowego	7	-		
	d) etykiety na książki biblioteki .	-	30		
	e) karty korespondencyjne i druk tychże.	12	96	50	78
III	Koszta kancelaryjne			5	90
IV	Czynsz za lokal i usługę			36	-
V	Honorarye za funkcyę:				
	a) kasyer towarzystwa	50	-		
	b) sekretarz	25	-	75	-
VI	Różne inne wydatki:				
	a) Zakupienie 10 machin (siewnik ręczny)	100	-		
	b) zakupienie 200 kg. pszenicy, 200 kg. żyta proboszczowskiego	96	13		
	c) zakupienie 4000 sadzonek wierzby koszykarskiej	11	47		
	c) premiowanie bydła	49	25		
	e) wieniec na trumnę ks. Dra L. Otto w Warszawie	9	60		
	f) za ogłoszenia w Gwiazdce .	-	80		
	g) porto od "Gospodarza" i listów do członków	6	79		
	h) stęple na pokwitowania i wykazy Tow.	1	31	275	35
	Suma wydatków .	-	-	634	55

Źródło: Sprawozdanie z czynności Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1882.

Sprawozdanie z działalności Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego sporządzone za rok 1882 zawiera również inny element

sprawozdania wynikowego: rozliczenie uzyskanego zysku (por. tabela 22). Zestawienie to zawiera wyliczenie dochodu, czyli wyszczególnienie wpływów i wydatków oraz podział uzyskanego wyniku. W rzeczywistości stanowi ono wyliczenie nadwyżki uzyskanych środków pieniężnych. Zgodnie z zestawieniem uzyskaną nadwyżkę zgromadzono na książeczkach i w kasie.

Tabela 22. Rozliczenie uzyskanego zysku Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1882

Liczba bieżąca	Porównanie	Kwota pieniężna			
		Pojedynczo		Łącznie	
		złr.	ct.	złr.	ct.
	Dochód wynosi			800	87
	Wydatek			634	55
	Pozostaje z końcem r. 1881			166	32
	Powyższy stan wyszczególnia się:				
	a) w książeczce udziału kasy zaliczkowej	114	49		
	b) w książeczce wkładek na oszczędność	8	93		
	c) w gotówce kasowej	42	90	166	32

Źródło: Sprawozdanie z czynności Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1882.

Rachunek dochodów i wydatków Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1883 sporządzony jest tak samo jak w roku poprzednim. Rozpoczyna się od dochodów i przedstawia: pozostałość kasową z końcem 1882 r., należności od członków, procenta, różne dochody, w tym ze sprzedaży pszenicy i żyta oraz fotografii wystawowych. Wydatki Towarzystwa składają się z: prenumeraty gazet rolniczych, kosztów druku, kosztów kancelaryjnych, czynszu za lokal i usługę, honorariów za funkcje oraz różnych innych wydatków. Zestawienie kończy się porównaniem i określeniem stanu kasy na poszczególnych książeczkach i kasach. Oznacza to, że w kolejnym okresie nie zmieniono zasad prezentacji uzyskanych wyników.

W rachunku zysków i strat Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego sporządzonym za rok 1892 (por. tabela 23) przedstawiono po lewej stronie rozchód, a po prawej przychód. Równe sumy po obu stronach zestawienia nie oznaczają, że sprawozdanie to sporządzono bezwynikowo. Spowodowane jest to tym, że

nadwyżkę przychodów nad kosztami zrównoważono stanem końcowym kasy zaprezentowanym po stronie rozchodów. Zrównoważenie wartości rozchodów i przychodów stanem kasy pozwala domyślić się, że sprawozdanie to zostało sporządzone podobnie jak poprzednie, czyli w ujęciu kasowym. W rozchodach wyszczególniono: wypłacone stypendia, koszty odsetek, wydatki na prowadzenie biura, koszty podatku od spadku oraz wspomniany już stan końcowy kasy. W przychodach zawarto: wpłaty składek od członków zwyczajnych i nadzwyczajnych, wpływy z tytułu odsetek i wpłaty składek zaległych. Analizowane zestawienie jest bardzo czytelne zarówno dla odbiorców zewnętrznych, jak i wewnętrznych.

Tabela 23. Rachunek zysków i strat Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1892

Rachunek zysków i strat					
	Rozchód			Przychód	
	Marki	Fen.		Marki	Fen.
Stypendyatom wypłacono	41,760	6	Składek zwyczajnych wpłynęło	22,869	91
Procentów wypłacono	3,213	-	Składek nadzwyczajnych wpłynęło	7,587	12
Koszta biura Dyrekcyi i Komitetów	2,592	70	Procentów wpłynęło	26,599	71
Stempla spadkowego	240	-	Remanent składek i procentów z r. 1891	10,375	44
Remanent na rok 1893	19,626	42			
	67,432	18		67,432	18

Źródło: Sprawozdanie Dyrekcyi Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1892.

Sprawozdanie z czynności Wydziału Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w Rzeszowie za rok 1887 (por. tabela 24) jest charakterystyczne dla końca XIX wieku, gdyż tego typu zestawienie zawarte było w większości sprawozdań stowarzyszeń w tym okresie. W przychodach zawarto: wpłaty wpisowego i składek, dobrowolne datki, wpływy z balu, festynu i wieczorku. W rozchodach wyszczególniono wydatki na: przyrządy i sprzęt, służbę, opał i światło, koszty organizacji imprez i zebrań, materiały biurowe, inne wydatki, kłamry, agrafy, spinki. Jako rozchody wykazano też środki zgromadzone w kasie oszczędnościowej z wpływów uzyskanych z organizacji imprez. Wartość rozchodów równoważy stan środków pieniężnych zgromadzonych w kasie.

Tabela 24. Obrót kasowy Wydziału Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w Rzeszowie za rok 1887

OBRÓT KASOWY				
PRZYCHÓD				
Wpisowe	89	złr.		ct.
Wkładki	309	"	66	"
Datki dobrowolne	27	"	72	"
Z Balu dnia 5. Lutego	441	"	86	"
Z Festynu dnia 26. Czerwca	431	"	46	"
Z Wieczorku pp. Skalskich dnia 12 lipca	80	"	55	"
	1381	złr.		ct.
ROZCHÓD				
Przyrządy i sprzęt	144	złr.	99	ct.
Służba	42	"	86	"
Opał i światło	13	"	64	"
zaliczone koszta ślizgawki	40	"	-	"
Druki	9	"	90	"
koszta zebrań towarzyskich	26	"	82	"
Drobne	12	"	71	"
klamry, agrafy, spinki	20	"	32	"
Urządzenie Balu	328	"	33	"
" Festynu	246	"	85	"
" Wieczorku pp. Skalskich	71	"	69	"
Złożone w kasie oszcz.	115	"	72	"
" " z Balu	113	"	53	"
" " z Festynu	184	"	61	"
" " z Wieczorku pp. Skalskich	9	"	86	"
Gotówka w kasie	5	"	42	"
Razem	1381	złr.	25	ct.

Źródło: Sprawozdanie z czynności Wydziału Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w Rzeszowie za rok 1887.

Zestawienie tej samej jednostki zawarte w sprawozdaniu z czynności za rok 1901 (por. tabela 25) charakteryzuje się podobną specyfiką sposobu sporządzania, jednak zostało ono zaprezentowane w znacznie bardziej rozbudowanej formie niż poprzednie. Zmiana ta wynika prawdopodobnie ze wzrostu skali działalności i zwiększenia liczby operacji wynikowych w okresie sprawozdawczym. Wszystkie przychody i koszty zostały podzielone na dwie grupy: zwyczajne i nadzwyczajne. Z powodu zwiększenia liczby operacji w trakcie roku zestawienie to stało się mniej czytelne, a operacje typowe dla tej organizacji sprawiają, że jego analiza przez czytelnika zewnętrznego może być utrudniona.

Tabela 25. Zamknięcie rachunków Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w Rzeszowie za rok 1901

l.p.	Przychód Oznaczenie	kwota				l.p.	Rozchód Oznaczenie	kwota			
		K	h	K	h			K	h	K	h
1	<i>I Zwyczajny:</i> Wpisowe członków	68	-			1	<i>I Zwyczajny:</i> Nauczyciele			2 391	84
2	Wkłádki	2 281	-			2	Służba			783	49
3	Za używanie sali i przyrządów gimnastycznych: a) z gimnazyum			2 349	-	3	Raty hipoteczne z odsetkami			2 897	22
4	b) od szkół miejskich	1 066	62			4	Podatek i asekuracja			432	35
	c) " osób pryw.	750	-			5	Utrzymanie budynku i ogrodu			645	20
4	Wynajem Sali	198	-	2 014	62	6	Opał			399	62
5	" szatni	2 183	-			7	Światło i instalacja gazu			1 404	23
6	Czynsz z 1. piętra	57	20	2 240	20	8	Inwentarz domowy i gimnastyczny			712	82
7	" ze suteren	1 100	-			9	Druki, portorya i potrzeby kancelaryjne			68	75
8	Przedstawienia i koncerta własne	48	-	1 148	-	10	Oplata do Związku			169	26
9	Zwrot za gaz			1 158	51	11	Przedstawienia i koncerta własne			1 101	16
10	Ślizgawka			1 125	10	12	Zebrania towarzyskie			74	-
11	Kregielnia			1 045	96	13	Ślizgawka			441	80
12	Czynsz za garderobę			199	12	14	Bufet			201	57
13	" za używanie kanatów			60	-	15	<i>II Nadzwyczajny:</i> Spłata długów wekslowych z odsetkami			866	14
14	<i>II Nadzwyczajny:</i> Remanent kasowy z roku 1900			20	-	16	Zaliczka byłego kasyera			100	-
15	Subwencja Wydziału Krajowego			1 231	83	17	Sztandar Jasło			10	-
16	" powiatowego	400	-			18	Spłata innych długów			328	58
17	Towarzystwa zaliczkowego w Głogowie	50	-			19	Dar dla biednych dzieci szkolnych			30	-
18	Zwrot zaliczek od nauczyciela gimnastyki	100	-			20	" " dzieci we Wrześni			50	-
19	Zwrot zaliczek od członków ćwiczących	67	29	167	29	21	Zasiłki zlotowe			265	44
20	Bufet			284	28	22	Lustracja gniazd okręgowych .			46	40
21	Dar Druha Niewiadomskiego			10	-	23	Saldo z dniem 31 grudnia 1901 r.			557	55
22	Ze sprzedaży starego inwentarza			144	08						
23	Zaległy czynsz z I. piętra od dawnego lokatora			18	39						
	Ze zrealizowania książeczek Kasy oszczędności Nr 14.549 i 17.061			311	39						
Razem				13 977	42	Razem				13 977	42

Źródło: Sprawozdanie z czynności Wydziału Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w Rzeszowie za rok 1901.

Analizując sprawozdania wynikowe stowarzyszeń działających na ziemiach polskich w okresie rozbiorów, można zauważyć, że sporządzano je w ujęciu kasowym, a wpływy i wydatki prezentowano oraz nazywano

w sposób dowolny – charakterystyczny dla organizacji, która to robiła. Najczęściej raporty te sporządzano w formie tabelarycznej, a tabelę prezentującą wpływy i wydatki bardzo często określano jako raport kasowy, rachunek dochodów i wydatków kasy, natomiast w późniejszym okresie – jako rachunek zysków i strat. Najczęściej tabela ta była podzielona na dwie części: dochód i wydatek, a dane prezentowano w dwóch kolumnach. Jedna z nich zawierała kwotę pieniężną poszczególnych składników, a druga sumę pewnej grupy wpływów lub wydatków. Często też dodawano kolumnę, w której można było wpisywać uwagi. Za dochód uznawano pozostałość kasową gotówki i pozostałość na książeczkach, kasie zaliczkowej i innych. W dochodach bardzo często wykazywano wpływ należności od członków z tytułu składek i darowizn oraz procenty uzyskane ze zgromadzonych lokat. W wydatkach wyszczególniano zazwyczaj prenumeratę gazet, koszty druku, honoraria i różne inne. Do ustalenia stanu kasy na koniec roku służyła często osobna tabela, porównująca sumę dochodów i wydatków. Większość sprawozdań wynikowych powinna być czytelna dla odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych, jednak w niektórych przypadkach z powodu specyfiki wydatków i wpływów ich analiza była utrudniona dla użytkownika zewnętrznego. Wówczas konieczna mogła być dodatkowa analiza części opisowej sprawozdania z działalności. Bardzo ogólnie można też stwierdzić, że sprawozdania wynikowe sporządzane w kolejnych latach były coraz bardziej szczegółowe. Choć zmiana ta mogła być konsekwencją rozwoju działalności stowarzyszeń, to nie można wykluczyć, że była też spowodowana wzrostem zapotrzebowania na informacje u użytkowników wewnętrznych – w szczególności dla nich sporządzane były sprawozdania z działalności.

Rozdział 3. Sprawozdania stowarzyszeń w okresie dwudziestolecia międzywojennego

3.1. Składniki sprawozdań z działalności stowarzyszeń w okresie dwudziestolecia międzywojennego

W celu oceny jakości informacyjnej sprawozdań z działalności stowarzyszeń sporządzonych w okresie międzywojennym analizie poddano sprawozdania 22 stowarzyszeń za różne lata w badanym okresie, a część z nich przedstawiono poniżej. Badano dokumenty jednostek działających w różnych rejonach Polski. Materiały pochodzą z zasobów archiwalnych, bibliotek cyfrowych i ze zbiorów własnych. W badaniach określano ich zawartość pod względem składników oraz jakość informacyjną składników. W kolejnych podrozdziałach oceniono budowę bilansów i sprawozdań wynikowych tych samych stowarzyszeń sporządzonych za analogiczne okresy.

Sprawozdania z działalności Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich sporządzone za lata 1933–1938 zachowały się w zasobach archiwalnych Śląskiej Biblioteki Cyfrowej i Biblioteki Narodowej. Sprawozdania za lata 1933–1934 mają jednolity układ. Jako pierwszy występuje porządek obrad walnego zgromadzenia. W dalszej kolejności zaprezentowano sprawozdania zarządu w formie opisowej. Opisywano w nich czynności podejmowane w roku obrachunkowym, przedstawiono, jakie trudności pojawiały się w trakcie roku, jakie podejmowano działania w celu ich rozwiązywania, a także odnotowano sukcesy stowarzyszenia. W dalszej, wydzielonej części przedstawiono przedmiot działalności oddziałów okręgowych. W sprawozdaniach podawano liczbę koncertów i uczestniczących w nich gości. Przedstawiano też dane statystyczne na temat liczby członków i zmian w tym zakresie w trakcie roku w poszczególnych oddziałach okręgowych, podając liczbę członków skreślonych, zmarłych i występujących z własnej woli. Informowano też o liczbie śpiewaków przypadających na poszczególne koła towarzystwa. Z analizy sprawozdań opisowych wynika, że to-

warzystwo zajmowało się organizacją koncertów, nauką śpiewu, prowadzeniem bibliotek i wydawaniem opracowań muzycznych.

W dalszej części sprawozdań z działalności towarzystwa przedstawiano rozliczenia finansowe, które składały się ze sprawozdań kasowych za rok obrotowy, rachunków bilansu sporządzanych na ostatni dzień roku bilansowego, rachunków zysków i strat, zestawień kasowych wszystkich towarzystw według sprawozdań oraz ogólnych zestawień majątku i obrotów w całości. W sprawozdaniach z działalności nie wymieniano wszystkich członków stowarzyszenia, jak robiono to we wcześniejszych okresach w innych organizacjach, co być może spowodowane było dużą liczebnością członków Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich (w roku 1938 ich liczba została określona na 8035).

Sprawozdanie Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich za rok 1934 zawiera sprawozdanie kasowe, rachunek bilansu oraz rachunek zysków i strat. Sprawozdanie kasowe rozpoczyna się od zestawienia przychodów, w którym przedstawiono: stan gotówki w kasie i w P.K.O., wpływy ze sprzedaży nut, prenumeraty, wstępne i składki od kół, przychody ze zjazdów okręgowych, subwencje, odsetki i sumy przechodnie oraz pożyczki kół i składki dobrowolne. Następnie zaprezentowano rozchody podzielone na miejsce ich powstania, czyli: ze składnicy nut, śpiewaka, sekretariatu, podróży zjazdów, a także różne, pożyczki kół, składki dobrowolne, spłaty długów, straty. Sprawozdanie kasowe kończy się zestawieniem porównującym przychody z rozchodami i przedstawiającym stan kasy oraz zestawieniem majątkowym składającym się z różnicy sumy gotówki, należności, majątku ruchomego oraz zadłużenia. W latach 1936–1938 sprawozdania zostały w znaczący sposób rozbudowane i oprócz wspomnianych wcześniej elementów zawierają również preliminarze wydatków i rozliczenia finansowe, które prezentowano też w części dotyczącej działalności oddziałów, jednak robiono to w bardzo uproszczonej formie. Przykładowo rozliczenie finansowe z roku 1936 w zestawieniu „stan kasy” w przychodach zawierało takie pozycje jak: gotówka z dnia 1.1.1936, składki, imprezy, inne dochody, natomiast w kosztach wyodrębniono: imprezy, wydatki kancelaryjne, wyjazdy, wydatki zjazdowe, różne. Zestawienie zamykają pozycje: gotówka z dnia 31.12.1936, należności, wartość inwentarza itd., długi i zaległości oraz czysty majątek. To sprawozdanie także zostało

wzbogacone o liczbę oddziałów, liczbę członków w poszczególnych oddziałach i liczbę zorganizowanych imprez w podziale na ich kategorie. Od roku 1936 sprawozdania z działalności towarzystwa zawierały również informacje o obrotach i majątku poszczególnych okręgów. Sporządzono je w formie tabelarycznej, w której zawierano dane o przychodach, rozchodach, stanie gotówki i majątku ogółem w podziale na 14 okręgów. Sprawozdania towarzystwa opracowywane od roku 1936 zawierają również protokół komisji rewizyjnej, w którym stwierdza się zgodność zamknięć księgi głównej i bilansowej, oraz wykaz oddziałów w formie tabelarycznej, w którym wyszczególniano: miejscowość, nazwę chóru, rok założenia, liczbę członków, liczbę zebrań, lekcji śpiewu, imprez i występów oraz prezesa i dyrygenta. W sprawozdaniach brakuje informacji o przyjętych metodach wyceny i sposobach prezentacji zestawień finansowych. Należy jednak podkreślić, że pozycje we wszystkich elementach sprawozdań finansowych zostały opisane w sposób jasny i czytelny nawet dla zewnętrznego odbiorcy. Powoduje to, że informacja płynąca ze sprawozdań z działalności Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich sporządzonych w latach 1933–1938 jest w dużej części zrozumiała dla szerokiego grona odbiorców.

Sprawozdanie zarządu Stowarzyszenia Kupców Miasta Łodzi za rok 1927 w znacznym stopniu zawiera opis podjętych przez organizację działań w trakcie roku obrachunkowego i ich efektów. Z relacji wynika, że głównym celem działalności Stowarzyszenia miało być wspieranie kupców łódzkich w prowadzeniu handlu. W imieniu swoich członków prowadziło ono też liczne sprawy sądowe i występowało do różnych urzędów o zmianę obowiązujących przepisów, które utrudniały prowadzenie działalności. Stowarzyszenie było także wydawcą czasopisma dla kupców pt. „Głos Kupiectwa”, w którym przedstawiano aktualne problemy i informacje o zmianach przepisów. W części opisowej sprawozdania zawarto zatem jedynie informacje ogólne dotyczące funkcjonowania stowarzyszenia i przedmiotu działalności. Fragment ten nie zawiera żadnych danych finansowych. Rozliczenie finansowe znajduje się w oddzielnej części, nazwanej bilansem. W tabelach zawarto tam: zestawienie dochodów i wydatków w 1927 roku, rachunek bilansu po dzień 31 grudnia 1927 roku, rachunek kasy wzajemnej pomocy na wypadek śmierci przy Stowarzyszeniu Kupców Miasta Łodzi, rachunek wydawnictwa „Głosu Kupiectwa”,

preliminarz wydatków na rok następny. Sprawozdanie zamykają protokół komisji rewizyjnej przy Stowarzyszeniu Kupców Miasta Łodzi oraz wykaz organów jednostki, w którym wymieniono m.in.: zarząd, zastępców, komisję rewizyjną i składy różnego rodzaju komisji. Część opisowa jest bardzo czytelna dla szerokiego grona odbiorców, jednak nie zawiera żadnych informacji na temat metod wyceny i przyjętej polityki rachunkowości. W części finansowej zawarto jedynie dane finansowe w ujęciu tabelarycznym, w których podano tylko liczby, bez dodatkowych komentarzy. Choć nazewnictwo użyte w zestawieniach wartościowych powinno być zrozumiałe dla szerokiego grona odbiorców, to z powodu braku objaśnień informacje z nich płynące mogą być różnie odczytane. Specyficzny układ poszczególnych zestawień sprawia, że dane umieszczone w sprawozdaniu są przeznaczone raczej dla odbiorcy wewnętrznego i znacznie utrudniają porównanie efektów działalności z innymi jednostkami o podobnym profilu.

W zasobach Wojewódzkiej Biblioteki Publicznej – Książnica Kopernikańska w Toruniu zachowały się sprawozdania Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za okres 1924–1935, z wyjątkiem lat 1930 i 1931. Są one stosunkowo obszerne, jednak w głównej mierze składają się z opisu działalności, składu zarządu i innych elementów, a rozliczenie finansowe zajmuje tylko niewielką ich część. Sprawozdanie za rok 1924 rozpoczyna się od tekstu przemówienia Jana Donimirskiego, a w dalszej części wyodrębniono kilka elementów, takich jak: organizacja, władze Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego, wydział administracyjny, referat prawno-podatkowy, wydział pracy, wydział kulturalno-oświatowy, sekretariat, delegatura w Wejherowie, działalność ogólna, pogląd krytyczny. W dalszej części wymieniono osoby piastujące stanowiska i będące członkami poszczególnych komisji oraz skład osobowy komisji zarządów powiatowych, członków nadzwyczajnych, wykaz kótek rolniczych, adresy prezesów i adresy sekretariatów powiatowych. W części opisowej zawarto również informacje o działalności poszczególnych oddziałów. W końcowym fragmencie sprawozdania z działalności towarzystwa umieszczono sprawozdanie kasowe, które składało się z zestawienia rachunków przychodów i rozchodów, a także zestawienie stanu majątkowego – czynnego i biernego. Sprawozdanie za rok 1929 jest znacznie bardziej rozbudowane niż wcze-

śniej analizowane, jednak wpływ na to ma rozszerzenie zakresu informacyjnego części opisowej, która zawiera elementy takie jak wcześniej, tyle że o znacznie większej szczegółowości. W rozliczeniu finansowym nie ma więcej informacji, zajmuje ono jedynie niewielką część sprawozdania. Składa się ono jedynie z dwóch elementów: zestawienia przychodu i rozchodu oraz bilansu. Sprawozdanie zamykają: skład osobowy zarządów powiatowych w roku 1929, spis członków nadzwyczajnych i wspierających, wykaz kótek rolniczych i miejsca zamieszkania prezesów, skład osobowy biura towarzystwa i wykaz sekretariatów terenowych wraz z obsadą. Część opisowa nie zawiera żadnych informacji na temat wyceny i przyjętej polityki rachunkowości, co utrudnia ocenę efektywności działań podjętych przez stowarzyszenie oraz jego kondycji. Specyficzny układ poszczególnych zestawień powoduje, że informacja płynąca ze sprawozdania jest przeznaczona raczej dla odbiorcy wewnętrznego.

W zasobach archiwalnych Biblioteki Śląskiej w Katowicach zachowane zostały sprawozdania Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska za lata 1925–1938. Pierwszy rok objęty badaniem jest dwudziestym rokiem działalności stowarzyszenia. Sprawozdania za wszystkie badane lata mają podobną strukturę i wartość informacyjną. Sprawozdanie za rok 1925 podzielono na działy: przegląd produkcji parowej piekarni, kalendarz na rok 1926, taryfa pocztowa i stemplowa, tabela podatku osobistodochodowego, słowo wstępne, rozwój stowarzyszenia w latach 1905–1925, sprawozdanie zarządu za czas od 1 października 1924 do 30 czerwca 1925, sprawozdanie rady nadzorczej, praca oświatowa i społeczna, sprawozdanie z rewizji, spis własnych domów, sprawozdanie kasowe, bilans, obroty poszczególnych sklepów w roku 1924/25, personel stowarzyszenia, walne zgromadzenie, aktywa bilansowe, przegląd poszczególnych pozycji od założenia stowarzyszenia, diagram: obroty roczne od r. 1905–1925, diagram: udziały i wkładki członków od założenia, diagram: ilość członków od założenia, ilustracje. Początkowa część sprawozdania jest formą poradnika dla członków stowarzyszenia i nie ma związku z jego działalnością. W dalszej części zawarto w formie opisowej działania podjęte przez stowarzyszenie, jego efekty i problemy, z którymi musiało się mierzyć w trakcie roku obrachunkowego. W związku z faktem, że był to jubileuszowy rok działalności, w części opisowej wspomniano historię organiza-

cji i czynności podjęte w minionych latach. Ciekawy z punktu widzenia finansów jest element niespotykany dotychczas w analizowanych sprawozdaniach stowarzyszeń, a występujący w sprawozdaniu Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska za rok 1925 – jest nim sprawozdanie z rewizji, którą przeprowadził rewizor związkowy. Wynika z niego, że rewizja odbyła się w ciągu jednego dnia, a badaniu podlegały: rachunkowość i kasowość, stan majątkowy i zobowiązania, prowadzenie interesu i kontrola, umowy, ubezpieczenia, finansowy udział w organizacjach spółdzielczych, statut, organy stowarzyszenia i prowadzenie protokołów, rejestr członków i oświata. Z analizy ustaleń kontrolnych można wnioskować, że przedmiotem kontroli była raczej gospodarność i zgodność działań z przepisami prawa oraz statutem Stowarzyszenia niż jakość systemu rachunkowości. Z raportu nie wynika, w jaki sposób prowadzono w stowarzyszeniu księgi rachunkowe ani w jaki sposób dokonywano wyceny bilansowej. Wynika z niego jedynie, że w stowarzyszeniu nie stwierdzono nadużyć, księgi były prowadzone prawidłowo, a kondycja stowarzyszenia była raczej dobra. W sprawozdaniu kasowym zaprezentowano w formie dwustronnej tabeli dochody i rozchody, a bilans uzupełniono zestawieniami rachunku surowego zysku oraz rachunkiem zysku i strat, stanem członków i ich udziałów, a także kapitałem własnym i cudzym. Z konstrukcji tych elementów wynika, że bilans był wiodący dla części finansowej sprawozdania, a pozostałe go uszczegóławiały. W dalszej części przedstawiono dane statystyczne dotyczące stowarzyszenia dla całego okresu działalności – pozwalają one ocenić wzrost towarzystwa w kolejnych latach. W ostatniej części umieszczono dużą liczbę zdjęć pamiątkowych i wykaz sklepów stowarzyszenia w poszczególnych gminach na Śląsku Cieszyńskim. Z analizy sprawozdania wynika, że finanse stanowią jedynie niewielką jego część i choć informacje te zostały zaprezentowane w czytelnym układzie, to są bardzo ograniczone. W sprawozdaniu z działalności stowarzyszenia za rok 1928, w części dotyczącej przeprowadzonej rewizji finansowej, umieszczono informację, że „z dniem 1 lipca 1928 została zaprowadzona podwójna buchalterja. Prowadzenie buchalterji było w roku sprawozdawczym odpowiednie. Podczas rewizji udzielono obecnym funkcjonariuszom szereg propozycji, które polecono przeprowadzić”¹¹³. Oznacza

¹¹³ Sprawozdanie Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska za rok 1928, s. 25.

to, że wcześniej w stowarzyszeniu prowadzona była jednostronna ewidencja księgową. Zmiana sposobu ewidencji księgowej miała wpływ na jakość informacji finansowej, gdyż w sprawozdaniu sporządzonym za rok 1929 oprócz dotychczasowych elementów sprawozdania finansowego zawarto również dodatkowe: zestawienie ogólnych wydatków administracyjnych za rok obrotowy 1928/29 i rachunek transportu. Przyczyniła się również do zwiększenia jakości informacyjnej części opisowych sprawozdania z działalności, gdyż w sprawozdaniu zarządu za rok 1929 pojawiły się informacje o wartości bilansowej części składników majątku. Takie dane znalazły się także w sprawozdaniu rady nadzorczej. Dodatkowo w części finansowej wyszczególniono składniki majątku trwałego stowarzyszenia. Informacje te jednak nie pojawiły się w kolejnym sprawozdaniu sporządzonym za rok 1930/1931 i nie było ich też w następnych – aż do roku 1938. Reasumując, można stwierdzić, że sprawozdania Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska sporządzone za lata 1925–1938 mają uporządkowany układ i stosunkowo szeroki zakres informacji o działalności, przedstawionych w formie opisowej. Dane dotyczące finansów zostały zaprezentowane w bardzo ograniczonej formie. Mimo to sprawozdania te powinny być czytelne dla odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych.

Sprawozdania stowarzyszeń sporządzane w okresie międzywojennym mają bardzo podobny układ. Wszystkie analizowane dokumenty zawierają w pierwszej części opis działalności i podjętych czynności. Dalej prezentowano sprawozdanie rady nadzorczej i opis działań różnego rodzaju komisji. Następnie była część finansowa, która zawierała bilans oraz – w większości – rachunek zysków i strat lub podobnie nazwane zestawienie (jak w przypadku Stowarzyszenia Żoliborzan za rok 1938 – rachunek strat i nadwyżek). Zestawienia te najczęściej określają stratę lub nadwyżkę, które prezentowane są również w bilansie po stronie pasywów lub po stronie stanu biernego. Układ elementów w części finansowej był podobny we wszystkich badanych sprawozdaniach, jednak jakość informacji była zróżnicowana z powodu używania specyficznych nazw pozycji bilansu, rachunku zysków i strat oraz innych zestawień. W wielu sprawozdaniach w ostatniej części umieszczano wykaz członków, a jeśli ich liczba była zbyt duża, informację tę prezentowano w ujęciu syntetycznym. Część sprawozdań posiadała też inne elementy, jednak ogólny schemat w każdym przy-

padku był bardzo podobny, co pozwala przypuszczać, że zasady sporządzania sprawozdań określone były przepisami prawa, do których autorom nie udało się dotrzeć. Biorąc pod uwagę fakt, że badaniu poddano sprawozdania stowarzyszeń z różnych rejonów Polski, w których w pierwszych latach niepodległości funkcjonowały różne przepisy prawa, podobieństwo układu można określić jako zadziwiające. Przeprowadzone badania prowadzą również do wniosku, że z powodu braku informacji o przyjętej polityce rachunkowości sprawozdania stowarzyszeń w analizowanym okresie skierowane były głównie do odbiorcy wewnętrznego. Jednak znacząca zmiana układu sprawozdań z działalności w stosunku do wcześniej badanego okresu sprawiła, że duża część informacji mogła być również przydatna dla odbiorcy zewnętrznego.

3.2. Bilans stowarzyszeń w okresie dwudziestolecia międzywojennego

Bilans Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich za rok 1934, nazwany rachunkiem bilansu, przedstawia wartości rachunków stowarzyszenia podzielonych na aktywa i pasywa (por. tabela 26). Po stronie aktywów przedstawiono rachunki: kasy, P.K.O., nut, nut dłużnicy, śpiewaka, składek, dłużników ksiąg, urządzenia, biblioteki. Po stronie pasywów przedstawiono rachunki: wierzycieli, banków, pożyczek, majątku oraz zysków i strat. Analizowany bilans sporządzono w ujęciu analitycznym, a poszczególne grupy aktywów i pasywów nie zostały pogrupowane. Możliwe, że był on czytelny dla użytkownika wewnętrznego, jednak dla szerszego grona odbiorców zewnętrznych już nie. Spowodowane jest to specyficznym nazewnictwem jego pozycji, charakterystycznym dla jednostki, która go sporządziła. Należy również dodać, że w roku jego sporządzenia obowiązywały już przepisy rozporządzenia prezydenta o zasadach bilansowania, a badany bilans ich nie spełnia. Jego układ przypomina raczej zestawienie sald kont, jednak spełnienie zasady bilansowej pozwala na nazwanie go bilansem, nawet jeśli jego wartość informacyjna jest niewielka.

Tabela 26. Bilans Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich za rok 1934

Rachunek bilansu per 31 grudnia 1934			
Aktywa		Pasywa	
Rach. Kasy	14,56	Rach. Wierzycieli	3.509,38
Rach. P.K.O.	54,62	Rach. Banków	460,--
Rach. Nut	36.814,10	Rach. Pożyczek	1.481,21
Rach. Nut dłużnicy	815,60	Rach. Majątku	47.369,41
Rach. Śpiewaka	1.086,47	Rach. Zysków i strat	886,86
Rach. Składek	5.486,45		
Rach. Dłużników ksiąg	1.772,41		
Rach. Urządzenia	1.795,15		
Rach. Biblioteki	5.867,50		
	53.706,86		53.706,86

Źródło: Sprawozdanie z działalności Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich za rok 1934.

Uzupełnieniem informacji płynącej z powyższego bilansu, zawartym w sprawozdaniu z działalności Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich z 1934 roku, jest zestawienie majątkowe, wyliczające majątek stowarzyszenia (por. tabela 27). Prezentuje ono jedynie składniki aktywów w podziale na grupy składników majątku. W zestawieniu tym wyodrębniono: gotówkę, należności i majątek ruchomy. W grupie gotówki wyszczególniono tylko jej stan na dzień bilansowy. W grupie należności (od podmiotów zewnętrznych i członków stowarzyszenia) ujęto dwa elementy: należności od Kół za Śpiewaka, nuty i składki oraz od księgarń za wydawnictwa własne. W grupie majątku ruchomego wyszczególniono: wartość nut, będących na składzie, wartość urządzenia biurowego, wartość własnej biblioteki. Ogólna wartość majątku jest zgodna z wartością aktywów w bilansie. Większość pozycji zaprezentowana w zestawieniu posiada identyczną wartość jak w bilansie i jedynie niektóre pozycje zostały w nim zsumowane, np. rachunki gotówki i części należności. Oznacza to, że analizowane zestawienie ma bardzo porównywalną wartość informacyjną z zestawieniem bilansowym i jego dodanie do sprawozdania z działalności jej nie zwiększa.

Tabela 27. Zestawienie majątkowe Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich z roku 1934

Zestawienie majątkowe:		
1.	Gotówka:	
	na dzień 31 grudnia	69,18
2.	Należności:	
	od Kół za Śpiewaka, nuty i składki	7.388,52
	od księgarń za wydawnictwa własne	1.772,41
3.	Majątek ruchomy:	
	wartość nut, będących na składzie	36.814,10
	wartość urządzenia biurowego	1.795,15
	wartość własnej biblioteki	5.867,50
	razem wynosi majątek Stowarzyszenia	53.706,86

Źródło: Sprawozdanie z działalności Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich za rok 1934.

Rachunek bilansu Stowarzyszenia Kupców Miasta Łodzi za rok 1927 podzielony został na stan czynny i bierny (por. tabela 28). Stan czynny zawiera rachunki: kasy, ruchomości, łódzkiego banku dyskontowego, papierów wartościowych, klubu towarzyskiego, elektrowni w Łodzi, gazowni miejskiej oraz niedobór stanowiący przewyżkę wydatków nad dochodami w zestawieniu dochodów i wydatków. Stan bierny zawiera rachunki: funduszu, kasy wzajemnej pomocy na wypadek śmierci, sum przechodnich, sekcji przedstawicieli handlowych, różnych wierzycieli. Układ badanego bilansu prawdopodobnie uwzględnia potrzeby informacyjne odbiorców wewnętrznych, lecz jego analiza przez odbiorcę zewnętrznego może być bardzo utrudniona. Nawet jeśli pominie się fakt, że bardzo trudny do ustalenia jest sposób wyceny składników aktywów i pasywów, a dokumentacja nie zawiera opisu tych metod, to nazewnictwo przyjęte w opisie składników bilansu jest zupełnie nieczytelne dla przeciętnego odbiorcy. Poza tym część określeń występujących w aktywach może kojarzyć się z pozycjami pasywów, np. fundusz kasy wzajemnej pomocy. Brak opisu przy innych składnikach powoduje, że nie wiadomo, czy są to należności, czy środki pieniężne, czy też jeszcze inne składniki, np. rachunek klubu towarzyskiego. Opis tego typu sprawia, że czytelnik nie wie, w jaki sposób odczytać daną pozycję. Dodatkowo analizę bilansu utrudnia brak podziału na grupy składników aktywów i pasywów. Analizowany bilans był więc sporządzony jako źródło informacji dla wewnętrznego odbiorcy.

Tabela 28. Bilans Stowarzyszenia Kupców Miasta Łodzi za rok 1927

Rachunek bilansu a dzień 31 grudnia 1927 r.									
Stan czynny				Stan bierny					
Nr.			Zł.	gr	Nr.		Zł.	gr	
1	R-k	Kasy			1	R-k	Funduszu		
		Gotówka w kasie w d. 31.XII.27 r.	426	91			Złożony przez 45 członków Stowarzyszenia	22,677	30
2	R-k	Ruchomości			2	R-k	Kasy Wzajemnej Pomocy na wypadek śmierci		
		Inwentarz	2,232	22			Fundusz uczestników Kasy	10,443	--
3	R-k	Łódzkiego Banku Dyskontowego			3	R-k	Sum Przechodnich		
		Fundusz Kasy Wzaj. Pom. Na wypadek śmierci Pozostałość w dniu 31.XII.27 r.	8,790	60			Nieodebrane sumy przez różnych wierzycieli*	7,687	47
4	R-k	Papierów Wartościowych			4	R-k	Sekcji Przedstawicieli Handlowych		
		3 aukcje Banku Polskiego znajdujące się w kasie Stow. Po zł. 100-nominalnej wartości	300	--			Złożony fundusz przez członków Sekcji	221	10
5	R-k	Klubu Towarzyskiego			5	R-k	Różnych Wierzycieli	3,52	50
		Na przebudowę i urządzenie Klubu Towarzyskiego	23,023	53					
6	R-k	Elektrowni w Łodzi							
		Kaucja na prąd	20	-					
7	R-k	Gazowni Miejskiej							
		Kaucja na gaz	10	--					
		Niedobór*)	9,746	11					
			44,549	37				44,549	37
*) Na poczet tej sumy do dnia 1.IV.1928 r. wpłynęło do kasy Zł. 4,45,--				*) Na poczet tej sumy wyptacono do dnia 1.IV.1928 r. Zł 5,221,80					

Źródło: Sprawozdanie zarządu Stowarzyszenia Kupców Miasta Łodzi za rok 1927.

Bilans Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1929 ma inną formę niż dotychczas analizowane zestawienia, gdyż pasywa zostały wyszczególnione pod aktywami (por. tabela 29). W aktywach przedstawiono kasę i P.K.O., dłużników, akcje, inwentarz i niedobór netto. Pasywa jednostki składają się z wierzycieli, banków oraz weksli. Z powodu dużej syntetyczności zaprezentowanych składników jego wartość informacyjna jest bardzo ograniczona, choć może ona wynikać z potrzeb, na które wpływ mogła mieć stosunkowo niewielka liczba członków stowarzyszenia i bardzo ograniczony zakres działalności.

Tabela 29. Bilans Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego na 1 stycznia 1930

Bilans			
Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego			
per 1. stycznia 1930 r.			
Aktywa			
1	Kasa i P.K.O.	980,92	
2	Dłużnicy	49.724,07	
3	Akcje	851,--	
4	Inwentarz	25.281,32	
5	Niedobór (netto)	23.437,09	100.274,40
Pasywa			
1	Wierzyciele	72.850,68	
2	Banki	5,960,--	
3	Weksle	21.463,72	100.274,40

Źródło: Sprawozdanie Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1929.

Bilans Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1937/38 (por. tabela 30) przedstawiony jest w formie dwustronnej tabeli, której obie strony nie zostały nazwane, jednak składniki odpowiadają aktywom i pasywowom. Pomimo że rachunek zysków i strat nie jest elementem sprawozdania, w bilansie wykazano nadwyżkę bilansową na dzień 31 marca 1938, stanowiącą zysk towarzystwa.

Tabela 30. Bilans Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1937/38

Bilans					
Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego na 31.3.1938 roku za okres roku budżetowego 1937/38.					
Kasa	308,03	zł	Rezerwa własn. Na bud. Domu P.T.R.	3 686,82	zł
Bank Zw, Sp. Zarobk.	1 981,87	zł	Rez. Własna na zał. skł.	1 921,97	zł
P.K.O.	24,2	zł	Zakł. Ubezpie. Spotecznych	20 427,75	zł
Akcje	250,--	zł	„Kłosa”	2 071,06	zł
Druki	185,99	zł	Wierzyciele	323,01	zł
Inwentarz	3 260,70	zł	Nadwyżka bilansowa na dzień 31.3.1938r.	8 308,50	zł
Odznaki P.T.R.	134,--	zł			
Dłużnicy	758,82	zł			
T.R.P. skł. 37	12 840,83	zł			
T.R.P. zał. skł. i inne	17 176,67	zł	30 776,32	zł	
			36 921,11	zł	36 921,11 zł

Źródło: Sprawozdanie Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok budżetowy 1937/38.

Bilans Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska za rok 1930/31 (por. tabela 31) został podzielony na stronę aktywów i pasywów. W osobnych kolumnach przedstawiono kwoty pojedynczo oraz łącznie.

Stronę aktywów rozpoczyna stan kasy, następnie wymieniono udziały, wkładkę w banku, udzieloną pożyczkę, inwentarze, należności od dłużników, zapasy, rachunek bieżący. Pasywa stowarzyszenia stanowią: fundusz rezerwowy, fundusz zapomogowo-pogrzebowy, udziały członków, pożyczki członków, fundusz zapomogowy, kaucje, pożyczki hipoteczne, zobowiązania wobec dostawców, podatek obrotowy, 10% funduszu rezerwowego oraz nadwyżka, która wynika z rachunku zysków i strat. Elementy bilansu nie zostały uporządkowane i pogrupowane tak, aby podobne składniki znajdowały się koło siebie, np. fundusz zapomogowy znajduje się razem z pożyczkami członków, kaucjami oraz pożyczkami hipotecznymi.

Tabela 31. Bilans Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska za rok 1930/31

Aktywa:	Bilans za rok obrotowy 1930/31			Pasywa:	
Pocztowa kasa oszczędności Praga	613.726,15		Fundusz rezerwowy (wpisowe)	1,218.098,81	
Gotówka kasowa podręczna	371.215,91	984.942,06	Fundusz zapomogowo-pogrzebowy	170.613,96	
Udział w hurtowni Praga	627.858,25		Udziały członków	2,656.199,32	4,044.912,09
Udział w Centr. Mleczarni, Mor. Ostr.	41.600,--		Pożyczki członków	11,950.745,39	
Udział w różnych kasach	10.620,--	680.078,25	Fundusz zapomogowy zatrudn.	395.105,10	
Wkładka w banku rol., Frysztat	954.841,10		Kaucje zatrudn.	1,382.693,16	
Pożyczka inwestycyjna	44.029,60	998.870,70	Pożyczki hipoteczne	19.331,47	13,747.875,12
Inwentarz sklepowy po odpisie		65.386,56	Dostawcom za towary	404.385,37	
Inw. Samochod. I masz. Po odpisie		783.642,52	Podatek obrotowy do zapłacenienia	25.000,--	429.385,37
Inwentarz koni i wozów po odpisie		10.433,70	10% do funduszu rezerwowego	5.538,53	
Realności po odpisie	6,640.223,70		Nadwyżka	49.846,76	55.385,29
Dłużnicy (zaległości)	121.762,05				
Zapas towaru i opakowania	5,499.722,97				
Rachunek bieżący Gec Praga	2,542.495,36	8,113.980,38			
	18,277.557,87			18,277.557,87	

Źródło: Sprawozdanie Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska w Łazach za rok obrotowy 1930/31.

Bilans Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska w Łazach za rok 1937/38 (por. tabela 32) sporządzony jest w zbliżony sposób do lat poprzednich. Strona aktywów rozpoczyna się od stanu kasy, a następnie przedstawiono: udziały, stan inwentarza, dłużników, rachunek bieżący

oraz stan zapasów. Po stronie pasywów znalazły się: fundusz rezerwowy, zapomogowy pogrzebowy, udziały członków, pożyczki członków, zobowiązania wobec dostawców, podatki, 10% funduszu rezerwowego oraz nadwyżka.

Tabela 32. Bilans Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska w Łazach za rok 1937/38

Aktywa.	Bilans za rok obrotowy 1937/38				Pasywa.
	Kc	Kc		Kc	
Pocztowa Kasa Oszczędności, Praga	44.010,55		Fundusz rezerwowy	1,377.112,72	
Gotówka kasy podręcznej	38.792,20	82.802,75	Fundusz zapomogowy pogrzebowy	186.051,86	
Wkładka w Banku Roln. i Rob., Frysztat	463.209,95		Udziały członków	2,840.561,90	
Udział w Hurtowni GEC, Praga	883.459,55		Pożyczki członków	12,739.232,05	
Udział „Vorsorge”, Praga	60.000,--	.	Dostawcom za towary	10.734,65	
Pożyczka obrony rep. C.S.R.	30.000,--		Podatki do zapłacenia	35.000,--	12,784.966,70
Udział w Centr. Mleczarni, w Mor. Ostrawa	41.600,--		10% oo funduszu rezerwowego	4.832,97	
Kaucja w Dyrekcji C.S.D., Ołomuniec	8.755,--	1,487.024,50	Nadwyżka	43.496,75	48.329,72
Inwentarz sklepowy po odpisie	42.935,35				
Inwentarz samochodów i maszyn po odpisie	158.073,45				
Inwentarz koni i wozów po odpisie	7,948,35				
Realności po odpisie	5,791.566,70	6,000.523,85			
Dłużnicy (zaległości)	87.683,95				
Rachunek bieżący GEC	2,792.223,85				
Zapas towarów i opakowania	5,996.914,--				
Zapas towarów własnych wytwórni	789.850,--	9,666.671,80			
		17,237.022,90		17,237.022,90	

Źródło: Sprawozdanie zarządu Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska w Łazach za lata 1937/38.

Analiza obu bilansów prowadzi do wniosku, że jednostka nie zmieniła zasad prezentacji w latach 1930–1937. Użyte określenia pozycji bilansowych były prawdopodobnie czytelne dla członków stowarzyszenia, ale są zupełnie niejasne dla odbiorców spoza organizacji. Z badania bilansu wy-

nika, że w jednostce stosowano prawdopodobnie odpisy aktualizacyjne lub amortyzacyjne, a wartość składników majątku wykazywano w kwotach netto, o czym świadczą pozycje: inwentarz sklepowy po odpisie, inwentarz koni i wozów po odpisie, inwentarz samochodów i maszyn po odpisie. Jednak brak opisu stosowanych metod prezentacji uniemożliwia jednoznaczne stwierdzenie tego faktu. Z analizy bilansów wynika zatem, że były one sporządzane na potrzeby użytkowników wewnętrznych organizacji.

Bilans Stowarzyszenia Żoliborzan za rok 1938 (por. tabela 33) sporządzony został w formie dwustronnej tabeli. Stan czynny, odpowiadający aktywom stowarzyszenia, rozpoczyna się podobnie jak w innych jednostkach, czyli od stanu kasy i PKO, następnie zaprezentowano stan w banku „Społem”, dłużników, i ruchomości. Stan bierny rozpoczyna się od kapitału zapasowego, zobowiązań, zakładowego ubezpieczenia, a kończy nadwyżką za rok 1938. W stanie biernym wyszczególniono: kapitał zapasowy, zobowiązania, Zakł. Ubezp. od Wyp. przejęte skł. za r. 1933/4, nadwyżkę za r. 1938. Jego bardzo uproszczona budowa powoduje, że jest czytelny dla szerokiego grona odbiorców, choć zawiera określenia składników charakterystyczne dla stowarzyszenia. Jediną pozycją, z której odczytaniem mógłby mieć problem czytelnik zewnętrzny, jest skrót w pasywach: „Zakł. Ubezp. od Wyp. przejęte skł. za r. 1933/4”.

Tabela 33. Bilans Stowarzyszenia Żoliborzan za rok 1938

Bilans za rok 1938			
Stan czynny		Stan bierny	
Kasa	236,18	Kapitał zapasowy	
PKO	161,73	Zobowiązania	1.218,85
Bank „Społem”	993,5	Zakł. Ubezp. od Wyp. przejęte skł. za r. 1933/4	248,72
Dłużnicy	529,88	Nadwyżka za r. 1938	653,72
Ruchomości	200,-		
	2.121,29		2.121,29

Źródło: Sprawozdanie zarządu Stowarzyszenia Żoliborzan za rok 1938.

Analiza sprawozdań stowarzyszeń działających w Polsce w okresie dwudziestolecia międzywojennego prowadzi do wniosku, że wszystkie te dokumenty zawierają bilans, który prezentowany jest w różnych, lecz zbliżonych formach. W sprawozdaniu Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1929 strony aktywów i pasywów, w odróżnieniu od innych bilansów, przedstawione są jedna pod drugą, natomiast w sprawozdaniu zarządu

Stowarzyszenia Kupców Miasta Łodzi za rok 1927 strony bilansu nazywane są stanem czynnym i biernym. Analizowane bilanse, odmiennie od obecnie sporządzanych, rozpoczynały się od najbardziej płynnego składnika, którym jest kasa. W przeciwieństwie do bardzo podobnego układu sprawozdań z działalności, układy bilansów były zróżnicowane, dostosowane raczej do potrzeb informacyjnych odbiorców wewnętrznych. Wpływ na to miały dwa czynniki: przyjęcie charakterystycznych określeń pozycji bilansowych i ich układ. Po analizie można zatem stwierdzić, że trudno byłoby znaleźć bilanse różnych stowarzyszeń, które miałyby podobne określenia i układ. Istotne jest również to, że nawet bilanse sporządzane po roku 1934, czyli w okresie obowiązywania jednolitych unormowań zasad bilansowania, miały bardzo różnorodny układ i nie spełniały wymagań rozporządzenia Prezydenta i rozporządzeń uzupełniających. Wyniki badań prowadzą do wniosku, że w okresie dwudziestolecia międzywojennego nie istniały przepisy określające zakres informacyjny bilansu lub nie były one respektowane.

3.3. Sprawozdania wynikowe w okresie dwudziestolecia międzywojennego

W celu oceny jakości informacyjnej sprawozdań wynikowych będących elementem sprawozdań z działalności stowarzyszeń sporządzanych w okresie dwudziestolecia międzywojennego analizie poddano sprawozdania wynikowe 22 stowarzyszeń. Badania uwzględniały ogólny zakres informacyjny i układ sprawozdań wynikowych. Do kolejnych analiz wybrano sprawozdania 6 stowarzyszeń – zaprezentowano je w dalszej części pracy. Pobieźna obserwacja sprawozdań wynikowych prowadzi do wniosku, że mają one różnorodne nazewnictwo, formę i zakres informacyjny.

Sprawozdanie kasowe stowarzyszenia za rok 1934 (por. tabela 34), którego zadaniem jest wyliczenie stanu gotówki, ma charakter wynikowy mimo nieco innego charakteru, gdyż zostało sporządzone na podstawie zapisów na koncie bilansowym – kasa może zostać uznane za element sprawozdania wynikowego, ponieważ zawiera wydatki i wpływy, czyli zdarzenia wynikowe w ujęciu kasowym, a przeprowadzone badania wskazują, że w takim ujęciu prezentowano wyniki w okresie dwudziestolecia

międzywojennego. Zestawienie to ma bardzo ograniczony zakres informacji na temat wyników działalności stowarzyszenia.

Tabela 34. Zestawienie wynikowe Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich z roku 1934

Zestawienie:		
Przychody wynoszą za rok obrachunk. ogółem		27.989,69
Rozchody wynoszą za rok obrachunk. ogółem		27.920,51
		69,18
pozostało więc gotówki per 31 grudnia 1934 z której znajduje się w kasie sekretariatu	14,56	
a w Poczt. Kasie Oszczęd., Katowice,	54,62	
	69,18	69,18

Źródło: Sprawozdanie z działalności Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich za rok 1934.

W tym samym okresie zaprezentowano również rachunek zysków i strat (por. tabela 35), który przedstawia po lewej stronie straty, a po prawej zyski z rachunków stowarzyszenia. Ostatnią pozycją po stronie strat jest rachunek zysków i strat, którego wartość jest wykazana także w bilansie stowarzyszenia, po stronie pasywów. Sprawozdanie to prawdopodobnie sporządzono, podobnie jak poprzednie, w ujęciu kasowym, a jego jakość informacyjna jest niewielka dla użytkownika zewnętrznego. Wynika to ze specyficznego układu, gdyż w rzeczywistości jest to zestawienie sald kont wynikowych, dla których zachowano nazwy kont księgowych, dlatego może być ono czytelne jedynie dla wąskiego grona odbiorców. To powoduje, że analiza tego zestawienia jest możliwa jedynie, gdy ma się opis nazw wyszczególnionych kont i zdarzeń, które są na nich ewidencjonowane. W przypadku części pozycji możliwe jest zakwalifikowanie przychodów lub kosztów do określonych grup zdarzeń wynikowych, jednak dla części z nich jest to niemożliwe. Przykładowo bez informacji o zawartości pozycji „składek” w kolumnie strat nie można określić, czy są to odpisy umorzonych składek, czy koszty składek ponoszone przez Stowarzyszenie Śpiewaków Śląskich, wynikające z członkostwa w innym stowarzyszeniu. Wiele wątpliwości budzi też analiza innych pozycji zestawienia. Wszystko to sprawia, że rachunek zysków i strat Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich sporządzony za rok 1934 jest mało czytelny.

Tabela 35. Rachunek zysków i strat Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich za rok 1934

Rachunek zysków i strat per 31 grudnia 1934					
STRATY			ZYSKI		
Rach.	Śpiewaka	381,07	Rach.	Nut	1.243,62
Rach.	Utrzymanie biura	3.918,86	Rach.	Składek	6.204,85
Rach.	Podróży	419,90	Rach.	Urządzenia	74,35
Rach.	Zjazdów	100,72	Rach.	Biblioteki	347,80
Rach.	Różnych	781,39			
Rach.	Strat za 1934 r.:				
	Nut	121,87			
	Śpiewaka	63,40			
	Składek	1.191,55			
	Dłużników	5,--			
Rach.	Zysków i strat	886,86			
		7.870,62			7.870,62

Źródło: Sprawozdanie z działalności Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich za rok 1934.

Zestawienie dochodów i wydatków Stowarzyszenia Kupców Miasta Łodzi za rok 1927 (por. tabela 36) przedstawiono w dwustronnej tabeli, w której porównano przychody i rozchody preliminarne z faktycznie poniesionymi. W przeciwieństwie do podobnych zestawień innych analizowanych stowarzyszeń po lewej stronie tabeli zaprezentowano przychody, a po prawej rozchód. Wynik przedstawiający stratę stowarzyszenia wykazano po stronie przychodów pod pozycją „przewyżka wydatków nad dochodami”. Jego analiza prowadzi do wniosku, że podane przychody są w rzeczywistości wpływami gotówki (np. pozycja „wplynęło Zł. 5,283.31”), co oznacza, że został on sporządzony w ujęciu kasowym. Charakterystyczne określenia utrudniają analizę odbiorcy zewnętrznemu, jednak wynik ten mógł być dobrym źródłem informacji dla odbiorcy wewnętrznego. Jego budowa bardziej przypomina współczesny raport kasowy niż rachunek zysków i strat, ale po zapoznaniu się z charakterem zaprezentowanych zdarzeń może stanowić źródło wiedzy o uzyskanych wynikach stowarzyszenia.

Tabela 36. Zestawienie dochodów i wydatków Stowarzyszenia Kupców Miasta Łodzi za rok 1927

Zestawienie dochodów i wydatków w 1927 roku											
Przychód					Rozchód						
Nr	Prelimin.		Wpłynęło	gr.	Nr	Prelimin.		Wpłynęło			
	Zł.	gr.				Zł.	gr.	Zł.	gr.		
1	4,500	--	R-k Wpisowego:		1	45,200	--	R-k Personelu	49,391	78	
			od członków rzeczywistych Zł. 4,675.--		2	2,400	--	R-k Druków, ksiąg, materiałów piśmiennych i portorji	2,536	65	
			" " protektorów " 1,325,--	6,000	--	3	1,000	--	R-k Ogłoszeń	319	80
2	64,000	--	R-k Składek członkowskich:		4	1,000	--	R-k Czytelni (abonament pism)	1,041	35	
			od członków rzeczywistych " 59,605,--		5	25,000	--	R-k Reprezentacji	25,576	--	
			" " protektorów " 4,413,50		6	1,000	--	R-k Opału i Światła	534	02	
			zaległa składka:		7	6,700	--	R-k Lokalu, Urządzenia i Utrzymania	6,268	65	
			wpłynęło Zł. 5,283.31		8	3,000	--	R-k Różnych Nieprzewidzianych Wydatków	3,274	69	
			przeniesiono na Niedobór 1926r. Zł. 4,775.01 " 508,30	64,526	80	9	1,500	--	R-k Ofiar	956	50
3	1,000	--	R-k Sądu rozjemczego	1,085	--	10	3,600	--	R-k Wydziału Ochrony Kredytu	2,830	82
4	15,000	--	R-k Nieprzewidzianych Wpływów	10,597	70	11	15,600	--	R-k Wydawnictwa „Głosu Kupiectwa"	16,919	31
5	3,600	--	R-k Wydziału Ochrony Kredytu	2,833	81						
6	12,000	--	R-k Wydawnictwa „Głosu Kupiectwa"	14,860	15						
			Przewyżka wydatków nad dochodami*)	9,746	11						
100,100	--			109,649	57	106,000	--	109,649		57	

*) Wysokość zaległych składek członkowskich w dniu 31.XII.1927 r. wynosiła Zł 10,389.--

Źródło: Sprawozdanie zarządu Stowarzyszenia Kupców Miasta Łodzi za rok 1927.

W zestawieniu przychodów i rozchodów Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego sporządzonym za rok 1929 (por. tabela 37) strona przychodów rozpoczyna się od pozostałości w kasie oraz na PKO z początku roku, a także wartości posiadanych akcji. Następnym elementem jest pozycja „wpłynęło”, w której wyszczególniono środki własne, subwencje oraz niedobór wykazany na saldach weksli, Pomorskiego Banku Rolniczego i wierzycieli. Zestawienie to zostało sporządzone w ujęciu kasowym, o czym świadczy nazewnictwo części pozycji w nim zawartych (np. wydatki ogólne).

Tabela 37. Zestawienie przychodu i rozchodu Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1929 – przychody

Przychód						
	zł.	gr.	zł.	gr.	zł.	gr.
Pozostałość w Kasie na 1.1.29					1257	55
Akcje..					851	
Wpłynęło						
Środki własne:						
Składki członkowskie	104805	1				
Różne wpływy i druki	4479	24	109284	25		
Subwencje:						
Ministerstwo Reform Rolnych						
Ministerstwo Rolnictwa:						
Subwencja stała	75000	-				
" " na Przysp. Rol. Mł.	20863	8				
" " na pokazy	1788	45				
" " na wycieczki PWK	3582	30				
Komitet P. W. K.:						
Subwencja na urządzenie stoiska	2289	5				
Pomorska Izba Rolnicza:						
Na cele Organizacyjne	9500	-				
Na kursa Gospod. Domowego	5400	-				
Sejmiki Powiatowe:						
na utrzymanie Instruk. Rolnych	68169	46				
na Pokazy Przysp. Rolniczego	258	44	239050	78	348355	03
Niedobór wykazuje się wynikających saldach:						
Weksle	21463	72				
Pomorski Bank Rolniczy	5960	-				
Wierzyciele.	23126	61			50550	33
					400993	91

Źródło: Sprawozdanie Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1929.

Druga strona zestawienia pokazuje rozchody (por. tabela 38) i rozpoczyna się od pozycji „dług na 1 stycznia 1929”. Kolejne pozycje to wydatki na administrację i oświatę rolniczą oraz ogólne, w tym na instruktorjaty i sekretariaty oraz inwentarz. Kolumna rozchód kończy się pozycją „pozostało na 1.1.30”, z wyszczególnieniem kasy, P.K.O. i akcji. Sumy przychodu i rozchodu są sobie równe. Zestawienie to zostało sporządzone w ujęciu kasowym. Przychody i rozchody podzielono na kilka grup, co powoduje, że jest ono czytelne dla szerokiego grona odbiorców. Wartości analityczne zostały zestawione w lewej kolumnie, w środkowej znajdują się wartości podgrup, a ostatnia zawiera sumę wartości grup głównych. Wprowadzony podział powoduje, że zestawienie jest przejrzyste i pozwala ocenić wyniki działalności nawet przy pobieżnej analizie. Dlatego powinno być czytelne dla użytkowników zewnętrznych, choć prawdopodobnie zostało sporządzone na potrzeby użytkowników wewnętrznych. Specyficzne nazewnictwo

two w pozycjach analitycznych powoduje jednak, że nie można porównać wyników badanej jednostki z wynikami innych stowarzyszeń.

Tabela 38. Zestawienie przychodu i rozchodu Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1929 – rozchody

Rozchód						
	zł.	gr.	zł.	gr.	zł.	gr.
Dług na 1 stycznia 1929					7474	39
Wydatki:						
Administracja			76082	62		
Oświata Rolnicza:						
Przysposobienie Roln. Młodzieży	29133	76				
Koła Gosp. Wiejska i Kursa	16947	98				
Wydział Oświatowy	25788	27				
Lustracja Kótek Rolniczych	4070	5				
Koszty udziału w P. W. K	6165	36				
Rozwój Przem. Lud. na Kaszubach	550	75				
Nagrody Lokalne dla Sek. P. R.	3236	8				
Wysłanie wycieczek na P. W. K	3582	30				
Nagrody dla Kótek Rolniczych	113	-				
Pokazy Przysp. Roln.	2631	16	92218	71		
Wydatki ogólne:						
Instruktorjaty i Sekretariaty	78856	60				
Wydz. Prawno-Osadn. I Org. Gosp.	30268	7				
" Komisja Pracy	14200	92				
" Organ Kótek Rolniczych	13217	84				
Instruktorjaty Rolne .	73385	73				
Inwentarz	13457	11	233386	27	391687	60
Pozostało na 1. 1. 30					399161	99
Kasa.	370	10				
P. K. O.	610	82				
Akcje. .	851	-			1831	92
					400993	91

Źródło: Sprawozdanie z działalności Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1929.

Rachunek zysku i strat Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska w Łazach za rok 1930/31 (por. tabela 39) składa się z dwóch równych sobie stron. Wartości w zestawieniu zaprezentowane zostały w ujęciu analitycznym i syntetycznym. Lewa kolumna zawiera wartości jednostkowe, a w prawej kolumnie zaprezentowano wartości sumaryczne dla kilku grup zysków i strat. Bardzo specyficzne nazwy, charakterystyczne wyłącznie dla jednostki sporządzającej zestawienie, powodują, że jest ono czytelne tylko dla wąskiego grona odbiorców.

Tabela 39. Rachunek zysków i strat Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska za rok 1930/31

Strata:	Rachunek zysku i straty			Zysk:	
Odpis inwentarza sklepowego	1.1053,30		Surowy zysk	3,913.366,75	
Odpis inwentarza maszyn	128.277,94		Zysk własnych wytwórni	3,375.206,03	7,288.572,78
Odpis realności	218.148,29	357.479,53	Czynsze		15.107,30
Wydatki transportu i warsztatu	1,133.793,98		Odsetki od udziału Gec.		29.898,05
Frachty i cła kolejowe	968.773,60				
Podatek obrotowy i konsumpcyjny	435.855,--	2,538.422,58			
Płaca miesięczna	291.048,--				
Płaca tygodniowa	1,961.770,39	2,252.818,39			
Wydatki administracyjne	1,197.177,34				
Wkłady do Związku	21.001,60	1,218.178,94			
Odsetki od udziałów	105.000,--				
Odsetki od pożyczek	640.038,70				
Odsetki od fund. Zap. Zatrudnionych	20.178,20				
Odsetki od kaucji zatrudnionych	71.920,50				
Odsetki od kas sierocych	805,95	837.943,35			
Podatek zarobkowy i gruntowy	2.2645,80				
Podatek od udziałów	1.136,--				
Podatek osobisto dochodowy	1.705,75				
Podatek czynszowy	7.443,15				
Podatek pauszał. od umów służb.	2.182,85				
Podatek rentowy	20.786,75				
Taksy	13.419,05				
Podatek kościelny	1.890,25				
Podatek ekwiwalent	420,65				
Podatek wodny	675,--				
Przyrost wartości	625,50				
Stemplowanie ksiąg handlowych	419,30	73.350,05			
Nadwyżka		55.385,29			
		7,333.578,13			7,333.578,13

Źródło: Sprawozdanie z działalności Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska w łazach za rok obrotowy 1930/31.

Rachunek zysku i strat tej samej jednostki za rok 1937/38 (por. tabela 40) ma zbliżoną formę do tego sporządzonego za rok 1930/31. Składniki rachunku są podobne, kolejność ich prezentacji także.

Tabela 40. Rachunek zysku i strat Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska w Łazach za rok 1937/38

Rachunek Zysku i Strat				
Strata.				Zysk.
	Kc.	Kc	Kc	Kc
Odpis inwentarza sklepowego	18.597,--		Surowy zysk	5,060.912,82
Odpis inwentarza samochodów i maszyn	29.741,--		Odsetki od udziału GEC	42.096,50
Odpis inwentarza konnego i powozów	1.402,65			
Odpis realności	191.499,90	241.240,55		
Wydatki transportu i warsztatu	324.128,80			
Podatki od samochodów	17.813,55			
Frachty kolejowe i cła	725.407,65			
Podatek obrotowy i konsumpcyjny	606.755,80	1,674.105,80		
Płaca miesięczna	456.435,--			
Płaca tygodniowa	1,243.804,95	1,700.239,95		
Wydatki administracyjne	765.884,10			
Wkładka do Związku	16.748,40			
Dar na obronę re. C.S.R.	15.000,--			
Strata na kursie	7.169,--	804.801,50		
Odsetki od udziałów	55.300,--			
Odsetki od pożyczek	333.766,05	389,566,05		
Podatek zarobkowo-gruntowy i czynszowy	203.306,30			
Podatek osobisto dochodowy	2.684,55			
Podatek pauszal. ¹ / ₂ % od umów służbowych	2.195,75			
Podatek rentowy	16.036,40			
Podatek kościelny	2.184,35			
Podatek ekwiwalentowy	13.741,60			
Podatek od udziałów	1.516,--			
Przyrost wartości	556,--			
Stemplowanie ksiąg handlowych	40,--			
Taksy	1.475,80	243.826,75		
Czynsze	872,--			
Nadwyżka	48.329,72			
	5,102.982,32			5,102.982,32

Źródło: Sprawozdanie zarządu Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska w Łazach za lata 1937/38.

Rachunki zysków i strat Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska w Łazach sporządzone w latach 1931 i 1938 mają podobną budowę. W obu przypadkach charakterystyczne określenia utrudniają ich analizę przez odbiorcę zewnętrznego. Mogły być jednak dobrym źródłem informacji na temat uzyskanych wyników dla odbiorcy wewnętrznego.

Rachunek strat i nadwyżek Stowarzyszenia Żoliborzian za rok 1938 składa się ze stron „Winien” i „Ma” (por. tabela 41). Ta pierwsza złożona jest z trzech kolumn. Najpierw wyszczególniono rodzaje wydatków, wyróżniając podział na wydatki personalne, wydatki administracyjne oraz subwencje i składki. Wartość poniesionych wydatków przedstawiono w kolumnie „rozchodowano”, zestawiając ją z ostatnią kolumną („prelimi-

nowano”), w której wyrażono wartości prognozowane w budżecie za ten rok. Podobny układ charakteryzuje stronę „Ma”.

Tabela 41. Rachunek strat i nadwyżek Stowarzyszenia Żoliborzan za rok 1938

Winien		R-k Start i Nadwyżek za rok 1938		Ma	
Rozchodowano		Prelimi- nowano	Wpłynęło	Prelimi- nowano	
Wydatki personalne:			Wpływy ze skład. i wpis.		
Wynagrodz. Pracownik.	1.460,--	2.220,--	Składki członków (osób prywatnych)	1.347,50	2.260,--
Inkasa składek	274,8	450,--	Składki członków i Instyt. (osób prywatnych)	2.429,10	2.973,50
Ubezpieczenia Społeczne	253,98	320,--	Wpisowe od nowych czł.	102,--	100,--
Wydatki administrac.			Dotacje osób prawn. i in.	-	900,--
Komorne	960,--	960,--	Wpływy z wydawnictw	360,8	150,--
Telefon	224,33	240,--	Odsetki i inne	36,68	16,5
Sprawozdanie	219,25	350,--	Przelewy na pokrycie zaległych zobowiązań	653,--	-
portoria, mater. piśm. lokom. i inne	209,68	250,--			
Sekcja Kultural.-Spot	67,65	850,--			
Sekcja Urban.-Techn.	15,95	290,--			
Wydatki rzeczowe:					
Amortyzacja ruchomości	26,--	200,--			
Subwencje i składki:					
Składka do Zw. Przyjac. Wielk. Warszawy	180,--	180,--			
Subwen. Dla T-wa Śpiew.	45,--	60,--			
Inne	-	30,--			
Przypis zaległych składek Ubezp. Spot. Za r. 1933/34	338,72	-			
Nadwyżka za r. 1938	653,72				
	4.929,08	6.400,--		4.929,08	6.400,--

Źródło: Sprawozdanie zarządu Stowarzyszenia Żoliborzan za rok 1938.

Przeprowadzona analiza rachunków zysków i strat sporządzanych w okresie międzywojennym prowadzi do wniosku, że nie miały one jednolitej struktury, a badane stowarzyszenia opracowywały rachunki zysków i strat zgodnie z własnym uznaniem lub potrzebami informacyjnymi odbiorców wewnętrznych. Najczęściej jednostki wybierały określony układ sprawozdań wynikowych i stosowały go przez kilka lat, co umożliwiałoby odbiorcy wewnętrznemu ocenę dynamiki przychodów i rozchodów we własnym stowarzyszeniu. Różnice w układzie sprawozdań wynikowych w różnych organizacjach powodowały jednak, że nie było możliwości porównania wyników różnych stowarzyszeń.

Rozdział 4. Współczesne sprawozdania finansowe stowarzyszeń i ich wartość informacyjna

4.1. Zasady sporządzania sprawozdań finansowych stowarzyszeń po wejściu Polski w gospodarkę rynkową

Zgodnie z nieobowiązującym już rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001¹¹⁴ sprawozdanie finansowe stowarzyszeń nieprowadzących działalności gospodarczej składało się z: bilansu, rachunku wyników oraz informacji dodatkowej. W bilansie (por. tabela 42) stronę aktywów należało podzielić na:

- aktywa trwałe;
- aktywa obrotowe;
- krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe;
- sumę aktywów.

Natomiast w pasywach wyszczególniano:

- fundusze własne;
- zobowiązania i rezerwy na zobowiązania;
- sumę pasywów.

Aktywa trwałe wykazywane w sprawozdaniach z tego okresu powinny składać się z: wartości niematerialnych i prawnych, rzeczowych aktywów trwałych, należności długoterminowych, inwestycji długoterminowych oraz długoterminowych rozliczeń międzyokresowych. W aktywach obrotowych należało wyszczególnić: zapasy rzeczowych aktywów obrotowych, należności krótkoterminowe, a także inwestycje krótkoterminowe, które dzielono na dwie pozycje: środki pieniężne i pozostałe aktywa finansowe. Ostatnimi pozycjami po stronie aktywów były krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe oraz suma aktywów. Zgodnie z rozporządzeniem w pasywach pierwszą pozycję powinny stanowić fundusze statutowe, podzielone na fundusz statutowy, fundusz z aktualizacji wyceny, wynik finansowy

¹¹⁴ 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.).

netto za rok obrotowy z podziałem na nadwyżkę przychodów nad kosztami, będącą wielkością dodatnią, lub nadwyżkę kosztów nad przychodami – wielkość ujemna. Jako zobowiązania i rezerwy na zobowiązania powinny być wyszczególnione zobowiązania długoterminowe z tytułu kredytów i pożyczek oraz zobowiązania krótkoterminowe i fundusze specjalne, które powinny być podzielone na: kredyty i pożyczki, inne zobowiązania. W dalszych pozycjach pasywów powinno się zaprezentować rezerwy na zobowiązania i rozliczenia międzyokresowe, w podziale na rozliczenia międzyokresowe przychodów oraz inne rozliczenia międzyokresowe. Ostatnią pozycją, którą powinno się wykazać, jest suma pasywów – zgodnie z ustawą o rachunkowości miała być równa sumie aktywów.

Tabela 42. Bilans sporządzony zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia Ministra Finansów z 15 listopada 2001

AKTYWA			PASYWA		
1	2		1	2	
A	Aktywa trwałe	0,00	A	Fundusze własne	0,00
I	Wartości niematerialne i prawne		I	Fundusz statutowy	
II	Rzeczowe aktywa trwałe		II	Fundusz z aktualizacji wyceny	
III	Należności długoterminowe		III	Wynik finansowy netto za rok obrotowy	0,00
IV	Inwestycje długoterminowe		1	Nadwyżka przychodów nad kosztami (wielkość dodatnia)	
V	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe		2	Nadwyżka kosztów nad przychodami (wielkość ujemna)	
B	Aktywa obrotowe	0,00	B	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	0,00
I	Zapasy rzeczowych aktywów obrotowych		I	Zobowiązania długoterminowe z tytułu kredytów i pożyczek	
II	Należności krótkoterminowe		II	Zobowiązania krótkoterminowe i fundusze specjalne	0,00
			1	Kredyty i pożyczki	
			2	Inne zobowiązania	
			3	Fundusze specjalne	
III	Inwestycje krótkoterminowe	0,00	III	Rezerwy na zobowiązania	
1	Środki pieniężne		IV	Rozliczenia międzyokresowe	0,00
2	Pozostałe aktywa finansowe		1	Rozliczenia międzyokresowe przychodów	
C	Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe		2	Inne rozliczenia międzyokresowe	
	Suma bilansowa	0,00		Suma bilansowa	0,00

Źródło: Załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z 15 listopada 2001 (Dz.U. Nr 137, poz. 1539 z późn. zm.).

Przychody i koszty oraz zyski i straty za bieżący i poprzedni rok obrotowy powinny być wykazywane w rachunku wyników (por. tabela 43).

Tabela 43. Rachunek wyników sporządzony zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia Ministra Finansów z 15 listopada 2001

Poz.	Wyszczególnienie
A.	Przychody z działalności statutowej
I.	Składki brutto określone statutem
II.	Inne przychody określone statutem
1	Przychody z działalności statutowej nieodpłatnej pożytku publicznego
2	Przychody z działalności statutowej odpłatnej pożytku publicznego
3	Pozostałe przychody określone statutem
B.	Koszty realizacji zadań statutowych
1	Koszty realizacji zadań statutowych działalności nieodpłatnej pożytku publicznego
2	Koszty realizacji zadań statutowych działalności odpłatnej pożytku publicznego
3	Pozostałe koszty realizacji zadań statutowych
C.	Wynik finansowy na działalności statutowej (wielkość dodatnia lub ujemna) (A-B)
D.	Koszty administracyjne
1	Zużycie materiałów i energii
2	Usługi obce
3	Podatki i opłaty
4	Wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
5	Amortyzacja
6	Pozostałe
E.	Pozostałe przychody (niewymienione w pozycji A i G)
F.	Pozostałe koszty (niewymienione w poz. B, D i H)
G.	Przychody finansowe
H.	Koszty finansowe
I.	Wynik finansowy brutto na całokształcie działalności (wielkość dodatnia lub ujemna) (C-D+E-F+G-H)
J.	Zyski i straty nadzwyczajne
I.	Zyski nadzwyczajne – wielkość dodatnia
II.	Straty nadzwyczajne – wielkość ujemna
K.	Wynik finansowy ogółem (I+J)
I.	Różnica zwiększająca koszty roku następnego (wielkość ujemna)
II.	Różnica zwiększająca przychody roku następnego (wielkość dodatnia)

Źródło: Załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z 15 listopada 2001 (Dz.U. Nr 137, poz. 1539 z późn. zm.).

Przychody z działalności statutowej powinno się prezentować z podziałem na składki brutto określone statutem oraz inne przychody określone statutem. Następnymi pozycjami w rachunku wyników, które powinny być przedstawione, były koszty realizacji działań statutowych i wynik finansowy na działalności statutowej, będący różnicą dwóch pierwszych pozycji. W kosztach administracyjnych należało wykazać poszczególne koszty rodzajowe: zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, amortyzację i pozostałe. Dalsze pozycje, które powinny być się znaleźć w rachunku wyników, to: pozostałe przychody, pozostałe koszty, przychody i koszty finansowe oraz wynik finansowy brutto na całokształcie dzia-

talności. W ostatnich pozycjach rachunku wyników należało wykazać zyski i straty nadzwyczajne, w których szczegółowo trzeba było podać jako wielkość dodatnią zyski nadzwyczajne i jako wielkość ujemną stratę nadzwyczajną, a także wynik finansowy ogółem. W wyniku tym pod odpowiednią pozycją, czyli różnicą zwiększającą koszty roku następnego lub różnicą zwiększającą przychody roku następnego, należało umieścić wartość dodatnią lub ujemną z prowadzonej działalności.

Informacja dodatkowa w sprawozdaniu jednostki powinna była zawierać informacje i wyjaśnienia nieobjęte bilansem ani rachunkiem wyników, umożliwiając ocenę gospodarki finansowej jednostki. Przede wszystkim: informację o przyjętych zasadach wyceny pasywów i aktywów oraz objaśnienia ewentualnych przyczyn ich zmian w stosunku do poprzedniego roku, dane uzupełniające o aktywach i pasywach, informacje o strukturze przychodów i kosztów, dane o sposobie wykorzystania i źródłach zwiększania funduszu statutowego, informacje o udzielonych gwarancjach, poręczeniach i innych zobowiązaniach związanych z działalnością statutową, a także dane o tendencjach zmian przychodów i kosztów, jak również składników majątku oraz źródeł ich finansowania. Analiza sprawozdań finansowych wybranych stowarzyszeń sporządzanych w tym okresie prowadzi do wniosku, że stowarzyszenia korzystały z możliwości uproszczeń określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów.

Sprawozdanie finansowe Stowarzyszenia „Grupa Przedsiębiorstw Teatralno-Medialnych” za rok 2003 zawiera dane o jednostce, bilans, rachunek wyników oraz informacje dodatkowe. Bilans składa się z dwóch części: aktywów i pasywów, a poszczególne pozycje zostały podzielone zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001. Dane zaprezentowane są dwóch kolumnach – przedstawiają stan na 31 grudnia 2002 i 31 grudnia 2003. W pierwszej kolumnie wszystkie pozycje wynoszą 0, co oznacza, że stowarzyszenie rozpoczęło swoją działalność w 2003 roku. Rachunek wyników został sporządzony za okres od 29 maja 2003 do 31 grudnia 2003. Zaprezentowane dane, podobnie jak w bilansie, są przedstawione w dwóch kolumnach: na koniec 2002 i 2003 roku. Informacja dodatkowa składa się wyłącznie z dwóch tabel, w których również przedstawiono dane za te lata. W pierwszej zaprezentowano strukturę zrealizowanych przychodów, wyszczególniając przychody razem oraz ich podział:

na przychody z działalności statutowej, w tym na dotacje, i na pozostałe, pozostałe przychody – odsetki oraz przychody przeniesione z roku poprzedniego. Druga tabela prezentuje strukturę kosztów i składa się z kosztów razem, a wyszczególnia: koszty realizacji poszczególnych projektów, pozostałe koszty działań statutowych, koszty ogólnoadministracyjne, koszty przeniesione z roku poprzedniego.

Sprawozdanie Stowarzyszenia Dzieciom i Młodzieży Niepełnosprawnej „Przyjaciel” za rok 2006 składa się z bilansu, rachunku wyników i informacji dodatkowej – wprowadzenia do sprawozdania finansowego. Pozycje bilansu i rachunku wyników zostały przedstawione oddzielnie za rok 2005 i 2006. Aktywa podzielono na trwałe i obrotowe oraz krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe, wyszczególniając pozycje zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001. Podobnie zaprezentowano pasywa, w których wyróżniono fundusze własne wraz ze szczegółowymi pozycjami oraz zobowiązania i rezerwy na zobowiązania. Kolejną pozycją sprawozdania jest rachunek wyników. Pierwszym punktem są przychody z działalności statutowej, w której wyszczególniono składki brutto określone statutem i inne przychody określone statutem. Inne przychody określone statutem podzielono na:

- przychody z działalności statutowej nieodpłatnej pożytku publicznego;
- przychody z działalności statutowej odpłatnej pożytku publicznego;
- pozostałe przychody określone statutem.

Kolejną pozycją są koszty realizacji zadań statutowych z wyszczególnieniem na: koszty realizacji zadań statutowych działalności nieodpłatnej pożytku publicznego, koszty realizacji zadań statutowych działalności odpłatnej pożytku publicznego oraz pozostałe koszty realizacji zadań statutowych. Dalej przedstawiono wynik finansowy na działalności statutowej, stanowiący różnicę dwóch pierwszych pozycji, oraz koszty administracyjne, wyszczególniając: zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, amortyzację, świadczenia na rzecz pracowników i pozostałe. W dalszej kolejności zaprezentowano pozostałe przychody i koszty, przychody i koszty finansowe, wynik finansowy brutto na całokształcie działalności, zyski i straty nadzwyczajne oraz wynik finan-

sowy ogółem. Informacja dodatkowa poprzedzona jest wprowadzeniem do sprawozdania. We wstępie zaprezentowano dane o stowarzyszeniu, czyli m.in.: rok założenia, członkowie, cel, nr NIP i REGON oraz informacje o wpisie do KRS. Przedstawiono także skład zarządu z wyszczególnieniem funkcji oraz zawarto oświadczenie o tym, że stowarzyszenie nie prowadzi działalności gospodarczej. Dalsze informacje zaprezentowane są w siedmiu podpunktach. Pierwszy podpunkt zawiera okres, za który zostało sporządzone sprawozdanie finansowe, a w następnych dwóch opisano przyjęte zasady rachunkowości, metody wyceny aktywów i pasywów, a także metodę sporządzania rachunku zysków i strat. Podpunkt czwarty to dane uzupełniające o aktywach i pasywach bilansu. W tej pozycji opisano aktywa stowarzyszenia z wyszczególnieniem: środków pieniężnych w kasie, środków pieniężnych na rachunku bankowym oraz środków trwałych i krótkoterminowych rozliczeń kosztów. W dalszej części określono pasywa jednostki oraz jej przychody i koszty. Uzupełniające dane do rachunku zysków i strat zostały zaprezentowane w kolejnym podpunkcie, w postaci tabeli o strukturze przychodów, ich źródłach i wysokości, a także tabeli o strukturze kosztów. W następnych podpunktach znajdują się informacje o tendencjach zmian w przychodach i kosztach oraz składnikach majątku i źródłach jego finansowania, a także informacje różne, gdzie zaprezentowano informacje o pracownikach i organach kierowniczych. Analiza sprawozdań finansowych stowarzyszeń nieprowadzących działalności gospodarczej sporządzanych w latach 2003–2013 pozwala stwierdzić, że jednostki te przedstawiały dane o swojej działalności różnorodnie. Jednostki te ograniczały się do prezentacji obowiązkowych informacji wynikających z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 lub uszczegóławiały te dane o dodatkowe podziały i dokumenty. Zdecydowaną różnicę w ich sporządzaniu przedstawiają powyżej opisane sprawozdania. Stowarzyszenie Dzieciom i Młodzieży Niepełnosprawnej „Przyjaciel” zawarto dodatkowe podpunkty w bilansie oraz rachunku wyników, umożliwiając tym samym odbiorcom bardziej wnikliwą analizę w działalność stowarzyszenia. Również informacja dodatkowa obejmuje więcej danych – m.in. sposób prowadzenia rachunkowości, sposób wyceny aktywów i pasywów oraz sposób finansowania. Zawarto także dodatkowe informacje o pracownikach, organach kierowniczych, a nawet informację o nieprowadze-

niu działalności gospodarczej. Natomiast informacja dodatkowa sprawozdania finansowego Stowarzyszenia „Grupa Przedsięwzięć Teatralno-Medialnych” za rok 2003 ograniczona została do zaprezentowania struktury przychodów i kosztów, a bilans i rachunek wyników zredukowano do prezentacji tylko obowiązkowych informacji.

4.2. Skala działalności stowarzyszeń a ich obowiązki sprawozdawcze

Na potrzeby określenia obowiązku sprawozdawczego stowarzyszenia należałoby podzielić na dwie zasadnicze grupy: prowadzące działalność gospodarczą i nieprowadzące jej. Stowarzyszenia nieprowadzące działalności gospodarczej mają prawo stosowania uproszczeń wynikających z rozporządzenia Ministra Finansów¹¹⁵ i prowadzenia jedynie uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów w celu określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych. Stowarzyszenia prowadzące działalność gospodarczą mają obowiązek sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z ustawą o rachunkowości. Stowarzyszenia, które nie korzystają z uproszczeń wynikających z rozporządzenia Ministra Finansów, można podzielić ze względu na wielkość aktywów, przychodów netto oraz wielkość zatrudnienia. W grupie tej można wyróżnić stowarzyszenia: mikro, małe oraz jednostki nieokreślone w ustawie, nazwane na potrzeby opracowania większymi. Stowarzyszenia mikro w rozumieniu ustawy to jednostki rozpoczynające działalność, a także jednostki, które w danym roku obrotowym oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z trzech następujących wielkości:

- 1 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego;
- 3 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy;
- 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

¹¹⁵ 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).

Stowarzyszenia mikro zobowiązane są do sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z załącznikiem 4 ustawy o rachunkowości. Organizacje te muszą zawrzeć co najmniej informacje wymienione w załączniku, ale mogą także poszerzyć ich zakres. Jednostki mikro mają obowiązek: zawarcia informacji ogólnej, sporządzenia uproszczonego bilansu, informacji uzupełniającej do bilansu i uproszczonego rachunku zysków i strat.

Stowarzyszenia małe w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy¹¹⁶ nie przekroczyły co najmniej dwóch z trzech następujących wielkości:

- 17 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego;
- 34 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy;
- 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Zakres informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych stowarzyszeń małych został określony w załączniku 5 ustawy o rachunkowości. Sprawozdanie finansowe tych jednostek powinno składać się: z wprowadzenia do sprawozdania finansowego, bilansu, rachunku zysków i strat oraz dodatkowych informacji i objaśnień. Bilans małego stowarzyszenia powinien zawierać więcej informacji niż bilans stowarzyszenia mikro, jednak jego zakres został uproszczony i ograniczony względem większych stowarzyszeń. W aktywach zobowiązane są one do przedstawienia w pozycji A aktywów trwałych podzielonych na: wartości materialne i prawne; rzeczowe aktywa trwałe, z wyszczególnieniem środków trwałych i środków w budowie; należności długoterminowych; inwestycji długoterminowych, w tym nieruchomości oraz długoterminowych aktywów finansowych; długoterminowych rozliczeń międzyokresowych. Pod pozycją B zobowiązane są one wyszczególniać aktywa obrotowe, czyli: zapasy; należności krótkoterminowe, podzielone na należności krótkoterminowe z tytułu dostaw i usług do 12 miesięcy oraz powyżej 12 miesięcy; inwestycje krótkoterminowe, z wyszczególnieniem krótkoterminowych aktywów finansowych, w tym także środków pieniężnych w kasie i na rachunkach;

¹¹⁶ Lub w przypadku jednostek rozpoczynających działalność.

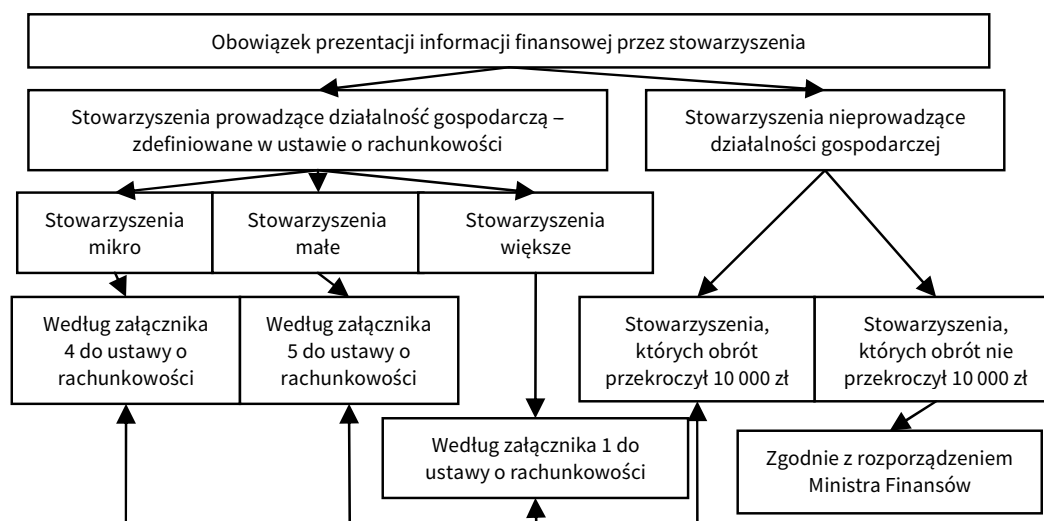
krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych. Pod pozycją C i D należy wyszczególnić należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy i udziały (akcje) własne. W pasywach tej grupy stowarzyszeń należy wyodrębnić pozycje A i B. W pozycji A należy zaprezentować kapitał (fundusz) własny, na który składa się: kapitał (fundusz) podstawowy; kapitał (fundusz) zapasowy, w tym nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji); kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, z wyszczególnieniem aktualizacji wartości godziwej; pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe; zysk (strata) z lat ubiegłych; zysk (strata) netto; odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna). W pozycji B powinny być zaprezentowane zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, z wyszczególnieniem: rezerw na zobowiązania, w szczególności rezerw na świadczenia emerytalne i podobne; zobowiązań długoterminowych, w tym z tytułu kredytów i pożyczek; zobowiązań krótkoterminowych z podziałem na: zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek, z tytułu dostaw i usług do 12 miesięcy oraz powyżej 12 miesięcy oraz zobowiązania na fundusze specjalne; rozliczenia międzyokresowe. Rachunek zysków i strat może być sporządzony według wariantu porównawczego lub kalkulacyjnego i powinien obejmować działalność podstawową operacyjną, pozostałą operacyjną i finansową.

Grupą stowarzyszeń niezdefiniowaną przez ustawę o rachunkowości są stowarzyszenia większe. Zaliczyć można do nich te organizacje, które nie spełniają warunków zdefiniowanych w ustawie dla jednostek mikro i jednostek małych. Stowarzyszeniami większymi są zatem te, które przekroczyły co najmniej dwie z trzech następujących wielkości:

- 17 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego;
- 34 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy;
- 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Stowarzyszenia większe mają obowiązek sporządzać sprawozdania finansowe zgodnie z załącznikiem 1 do ustawy o rachunkowości. Ewidencja prowadzona w tych jednostkach nie podlega żadnym uproszczeniom. Sprawozdanie finansowe powinno składać się z: wprowadzenia do spra-

wozdania finansowego, bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych¹¹⁷ oraz dodatkowych informacji i objaśnień. Bilans większego stowarzyszenia sporządzony powinien być w pełnej formie, bez zastosowania żadnych uproszczeń. Jednostki te mogą sporządzić rachunek zysków i strat według wariantu porównawczego lub kalkulacyjnego. W przypadku gdy stowarzyszenia nie prowadzą działalności gospodarczej, rozliczają się zgodnie z zasadami określonymi dla jednostek mikro, małych lub większych, jeżeli ich obrót przekroczył 10 000 zł. Natomiast gdy obrót stowarzyszeń nieprowadzących działalności gospodarczej nie przekracza 10 000 zł, mogą one prezentować informacje finansowe zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2015 r. Ewidencja zdarzeń gospodarczych takiej jednostki jest zbliżona formą do prowadzenia książki przychodów i rozchodów. Stowarzyszenia te sporządzają zestawienie przychodów i kosztów, zgodnie z załącznikiem 1 rozporządzenia, oraz zestawienie przepływów pieniężnych, zgodnie z załącznikiem 2, i nie podlegają przepisom ustawy o rachunkowości (por. rysunek 2).



Ilustracja 7. Obowiązek prezentacji informacji finansowej przez stowarzyszenia

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości i rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2015 r.

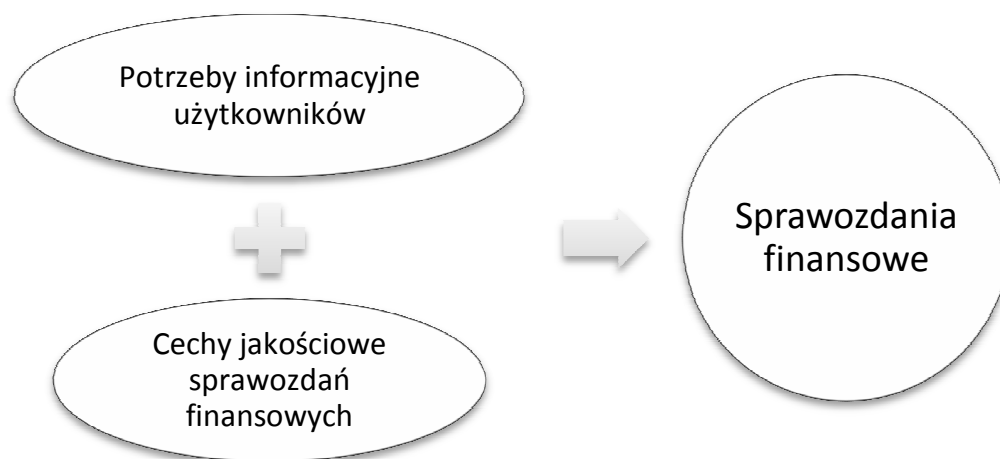
¹¹⁷ Zestawienie zmian w kapitale własnym i rachunek przepływów pieniężnych zobowiązane są sporządzać tylko stowarzyszenia podlegające obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta.

4.3. Współczesne zasady sporządzania sprawozdań finansowych stowarzyszeń i ich jakość informacyjna

Według przeprowadzonej analizy potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych stowarzyszeń sporządzone są one w sposób przystępny dla osób o stosownym wykształceniu ekonomicznym. W przeciwieństwie do użytkowników wewnętrznych, zewnętrzni odbiorcy często uważają, że sprawozdania finansowe są nieczytelne lub niejasno sformułowane.

Informacje generowane przez jednostki, które nie mają obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych¹¹⁸, nie są wystarczające do zaspokajania potrzeb informacyjnych interesariuszy.

Sprawozdania finansowe stanowią więc źródło informacji o stowarzyszeniu zarówno dla użytkowników wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Sposób prezentowania danych w sprawozdaniach finansowych ma wpływ na opinie użytkowników o jednostce, co bezpośrednio oddziałuje na wsparcie stowarzyszenia przez darczyńców oraz pozostałych użytkowników zewnętrznych.



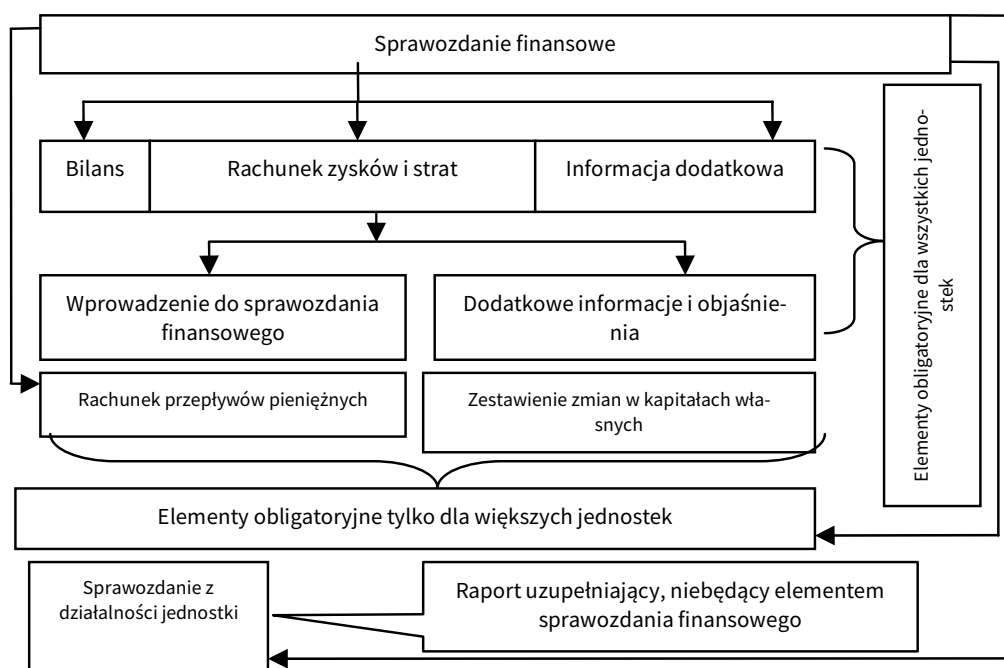
Ilustracja 8. Wpływ na funkcjonalność sprawozdań finansowych

Źródło: Opracowanie własne.

¹¹⁸ Jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej, które prowadzą dział zgodnie z rozporządzeniem ministra.

Odpowiednio sporządzone i przedstawione elementy sprawozdania finansowego są także niezbędne przy zarządzaniu stowarzyszeniem i podejmowaniu kluczowych decyzji przez zarząd. Istotne jest zatem, aby zawarte informacje w sprawozdaniach odpowiadały nie tylko cechom jakościowym, zgodnym z założeniami konceptualnymi, czyli zrozumiałością, przydatnością, wiarygodnością oraz porównywalnością, ale również spełniały wymagania ich użytkowników poprzez dostarczenie oczekiwanych danych niezbędnych do analizy sytuacji jednostki (por. ilustracja 8).

Cechy jakościowe wymienione w założeniach koncepcyjnych MSSF zapewniają użytkownikom wysoką wartość prezentowanych informacji, rozszerzając tym samym polskie prawo bilansowe, nakładające obowiązek rzetelnego i jasnego przedstawiania sytuacji finansowej jednostki. Zrozumiałość sprawozdań finansowych związana jest z łatwością odczytania i interpretowania informacji w nich zawartych.



Ilustracja 9. Elementy sprawozdania finansowego

Źródło: E. Walińska, S. Jędrzejewski, *Rachunkowość małych i średnich przedsiębiorstw*, [w:] R. Lisowska, J. Ropega (red.), *Przedsiębiorczość i zarządzanie w małej i średniej firmie. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 137.

W polskim systemie prawnym zakres informacyjny sprawozdania finansowego określa ustawa o rachunkowości. Zgodnie z tym aktem prawnym składa się ono z: bilansu, rachunku zysków i strat, informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia. Roczne sprawozdania finansowe podmiotów podlegających badaniu przez biegłego rewidenta zawierają również rachunek przepływów pieniężnych i zestawienie zmian w kapitale własnym¹¹⁹ (por. ilustracja 9).

Ponadto inne przepisy mogą obligować jednostkę do sporządzania dodatkowych elementów, tyle że są one wówczas jedynie elementami towarzyszącymi sprawozdaniu finansowemu, a nie jego elementami składowymi. Zakres informacyjny poszczególnych elementów sprawozdania finansowego nie może być mniejszy, niż wynika to z załączników do ustawy. Jeśli jednak jest to spowodowane potrzebami informacyjnymi podmiotów gospodarczych, jednostki mogą zaprezentować informacje z większą szczegółowością, niż wynika to z ustawy. Zgodnie z tymi zasadami mogą być sporządzane sprawozdania finansowe wszystkich podmiotów podlegających ustawie o rachunkowości. Ze względu na charakter i źródło zawartych danych sprawozdania dzieli się na rzeczowe i finansowe. W pierwszym przypadku informacje wyrażone są głównie w jednostkach naturalnych oraz wyszczególniają źródło pochodzenia danych, sporządzonych na podstawie ewidencji operatywnej i statystyki¹²⁰. Natomiast w drugim przypadku wyrażone są w ujęciu wartościowym, przy użyciu systemu rachunkowości. Zgodnie z ustawą o rachunkowości wyodrębnia się sprawozdania jednostkowe oraz skonsolidowane. Sprawozdania jednostkowe są zestawieniem informacji pojedynczego przedsiębiorstwa – poprzez zestawianie i łączenie informacji w jednostkach stanowiących grupę kapitałową tworzy się sprawozdanie skonsolidowane¹²¹.

Sprawozdanie finansowe odgrywa szczególną rolę dla jednostki gospodarczej, stanowiąc zbiór różnorodnych zestawień i zdarzeń gospodar-

¹¹⁹ E. Walińska, *Rachunkowość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 107–108.

¹²⁰ T. Kiziukiewicz, *Sprawozdawczość finansowa*, [w:] K. Sawicki (red.), *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według polskiego prawa bilansowego oraz Dyrektyw UE i MSR/MSSF*, Ekspert, Wrocław 2008, s. 332.

¹²¹ D. Wędzki, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa według polskiego prawa bilansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 16.

czych wyrażonych w jednostce liczbowej, obrazując w ten sposób sytuację majątkowo-finansową jednostki. Postrzegane jako końcowy produkt systemu rachunkowości, dostarcza niezbędnych informacji dla użytkowników, jest istotnym źródłem do podejmowania decyzji oraz rozliczania zarządu „z odpowiedzialności za powierzony kapitał”¹²². Wymaga się, aby informacje ujęte w sprawozdaniu były zgodne z rzeczywistością, czyli dane pochodzące z ksiąg rachunkowych były przedstawione w sposób rzetelny¹²³, umożliwiając spełnienie głównych celów: informacyjnego, kontrolnego i oceniającego.

Według ustawy o rachunkowości stowarzyszenia prowadzące działalność gospodarczą, które spełniają określone warunki pod względem zatrudnienia, sumy obrotów i wartości sumy bilansowej, mogą sporządzać odpowiednio uproszczone elementy sprawozdania finansowego, zgodnie z załącznikiem 4 lub 5¹²⁴, dotyczące:

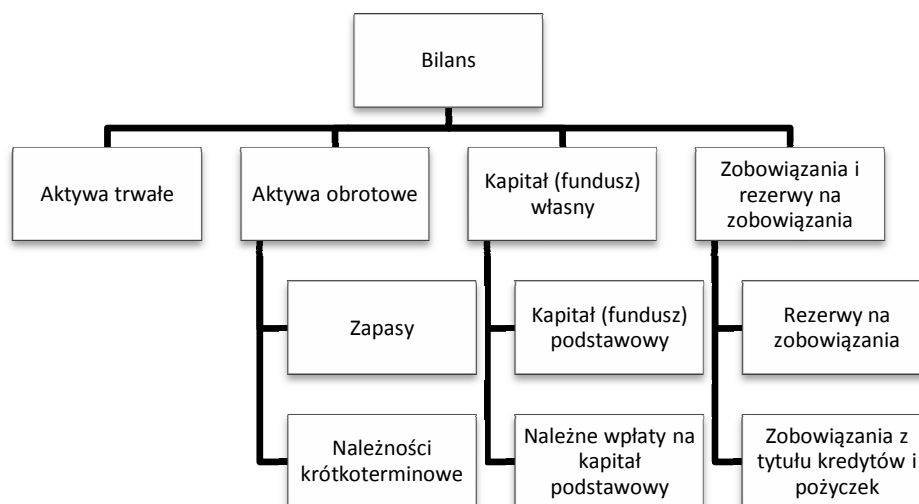
- informacji ogólnej;
- bilansu;
- rachunku zysków i strat.

Poprzez zastosowanie uproszczeń przy sporządzaniu sprawozdań finansowych małych stowarzyszeń zaprezentowane dane dostarczają niepełne informacje o stowarzyszeniu i jego działalności, co ogranicza tym samym ich przydatność. Z bilansu jednostki można poznać wielkość aktywów trwałych oraz aktywów obrotowych, w których wyszczególniono zapasy i należności krótkoterminowe, a także wielkość kapitału (funduszu) własnego oraz wielkość zobowiązań i rezerw na zobowiązania (por. ilustracja 10).

¹²² E. Walińska, *Zasady wyceny bilansowej i ustalania wyniku zgodnie znowelizowaną Ustawą o rachunkowości*, CC&AE, Łódź 2002, s. 70–71.

¹²³ W. Gabrusiewicz, *Sprawozdawczość finansowa*, Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości, Poznań 2005, s. 21.

¹²⁴ Szerzej zob. rozdział 3.2.



Ilustracja 10. Informacje zawarte w bilansie stowarzyszenia nieprowadzącego działalności gospodarczej

Źródło: Opracowanie własne.

Stowarzyszenia mikro przy wycenie aktywów i pasywów mogą zrezygnować ze stosowania zasady ostrożności, nie powinny też stosować wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia. Wzór sporządzania sprawozdań finansowych określa załącznik 4 ustawy o rachunkowości. Wynika z niego, że sprawozdanie jednostek mikro powinno składać się z:

- informacji ogólnej;
- bilansu;
- rachunku zysków i strat.

Ważne elementy informacji dodatkowej to wskazanie zasad rachunkowości oraz wyszczególnienie zastosowanych uproszczeń przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, a także omówienie zasad (polityki) rachunkowości. Nie mniej istotne jest określenie okresu, za który sporządzono sprawozdanie finansowe, oraz stwierdzenie, że zostało to zrobione przy założeniu kontynuacji działalności.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości aktywa w bilansie powinny być zaprezentowane co najmniej w czterech pozycjach: aktywa trwałe, w tym środki trwałe, aktywa obrotowe, w tym zapasy i należności krótkoterminowe oraz należne wpłaty na kapitał (fundusz) własny i udziały (akcje) własne.

W pasywach stowarzyszenia należy wyszczególnić dwie główne pozycje. Pierwszą jest kapitał (fundusz) własny, z wyszczególnieniem kapitału (funduszu) podstawowego. Drugą pozycją są zobowiązania i rezerwy na zobowiązania – należy tam osobno wykazać rezerwy na zobowiązania i zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek.

Do bilansu jednostki należy dołączyć informację uzupełniającą, w której powinny się znaleźć: kwoty zobowiązań finansowych, kwoty zaliczek oraz kredytów udzielonych członkom organizacji administrujących, zarządzających i nadzorujących, a także informacje o udziałach i akcjach własnych, gdzie należy wyszczególnić przyczynę nabycia udziałów (akcji), liczbę i wartość nominalną nabytych oraz zbytych udziałów (akcji) własnych, a w przypadku odpłatnego ich zbycia lub nabycia – ich równowartość.

W rachunku zysków i strat należy zaprezentować oddzielnie przychody podstawowej działalności operacyjnej oraz zrównane z nimi, powinno się też wskazać wielkość zmiany stanu produktów. Następnie powinno się określić koszty podstawowej działalności operacyjnej w układzie rodzajowym, czyli z wyszczególnieniem na:

- amortyzację;
- zużycie materiałów i energii;
- wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia;
- pozostałe koszty.

W kolejnych pozycjach należy zaprezentować: pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizację wartości aktywów; pozostałe koszty i straty, wykazując także aktualizację wartości aktywów oraz podatek dochodowy. W ostatniej pozycji rachunku zysków i strat powinien być zaprezentowany wynik finansowy ogółem, z wyróżnieniem na nadwyżkę przychodów nad kosztami, jako wartość dodatnia, lub nadwyżkę kosztów nad przychodami – wartość ujemna.

Analiza sprawozdań finansowych stowarzyszeń¹²⁵ pozwala stwierdzić, że zostały one sporządzone zgodnie z załącznikiem 4 do ustawy o rachun-

¹²⁵ Badaniu poddano losowo wybrane sprawozdania finansowe 32 stowarzyszeń sporządzone za lata 2015–2016, ogólnodostępne i wyszukane za pomocą wyszukiwarki internetowej. Badaniu podlegał jedynie zakres prezentowanej informacji w zbadanych sprawozdaniach

kowości, jednak w minimalnym zakresie informacyjnym. Pomimo że w sprawozdaniu finansowym każdej jednostki można było zaprezentować większy zakres informacji, niż wynika to ze wspomnianego załącznika, to zbadane stowarzyszenia nie skorzystały z tej możliwości.

Sprawozdanie finansowe Lokalnej Grupy Działania „Kraina Nafty” za okres od 1 stycznia 2015 do 31 grudnia 2015 składa się z informacji ogólnej, bilansu, informacji uzupełniającej do bilansu oraz rachunku zysków i strat.

W informacji ogólnej jednostka określiła zastosowane zasady rachunkowości, metody wyceny aktywów i pasywów, sposoby amortyzacji oraz uproszczenia wynikające z ustawy, m.in. niestosowanie zasady ostrożnej wyceny, a także zastrzeżenia o niesporządzaniu zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunku przepływów pieniężnych.

W aktywach zaprezentowano aktywa trwałe, w tym środki trwałe, oraz aktywa obrotowe, w tym zapasy i należności krótkoterminowe. Aktywa obrotowe jednostki wynoszą 190 504,76 zł, jednak w bilansie nie wyszczególniono sumy aktywów obrotowych. Dalszymi pozycjami są należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy i udziały (akcje) własne (por. tabela 44). Na sumę pasywów składa się kapitał (fundusz) własny oraz zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, zaprezentowane w wartości zerowej.

finansowych. W badaniu nie wyodrębniano jednostek pod względem ich wielkości, rozmiarów, przedmiotu oraz zakresu działalności. W zbadanej grupie wystąpiły jedynie trzy jednostki, które sporządziły sprawozdanie finansowe z większą szczegółowością, niż wynika to z załącznika 4 do ustawy o rachunkowości. Badaniu nie podlegały kondycja i efektywność funkcjonowania jednostek.

Tabela 44. Bilans Lokalnej Grupy Działania „Kraina Nafty” za okres od 1.01.2015 do 31.12.2015

Wiersz	Wyszczególnienie	Stan na	
		01.01.2015	31.12.2015
	Aktywa		
A	Aktywa trwałe, w tym:	15 839,32	15 979,29
	– środki trwałe	15 839,32	12 671,46
B	Aktywa obrotowe, w tym:	46 481,52	190,504,76
	– zapasy		
	– należności krótkoterminowe		
C	Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy		
D	Udziały (akcje) własne		
	Aktywa razem	62 320,84	206 484,05
	Pasywa		
A	Kapitał (fundusz) własny, w tym:	55 589,62	206 082,05
	– kapitał (fundusz) podstawowy		
B	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, w tym:	6 731,22	402,00
	– rezerwy na zobowiązania		
	– zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek		
	Pasywa razem	62 320,84	206 454,05

Źródło: Sprawozdanie finansowe Lokalnej Grupy Działania „Kraina Nafty” za okres od 1.01.2015 do 31.12.2015.

Informacja uzupełniająca do bilansu składa się wyłącznie z obligatoryjnych pozycji, wynikających ze znowelizowanej ustawy. Każdy z wymienionych podpunktów jednostka określiła jako „nie dotyczy”.

Również rachunek zysków i strat jednostki jest odwzorowaniem załącznika 4 z ustawy o rachunkowości. Rozpoczyna się od przychodów podstawowej działalności operacyjnej i zrównanych z nimi, z wyszczególnieniem zmiany stanu produktów. W dalszej części zaprezentowano koszty podstawowej działalności operacyjnej, z podziałem na koszty według rodzaju. Kolejnymi pozycjami są: pozostałe przychody i zyski oraz pozostałe koszty i straty, w których wykazano aktualizacje wartości aktywów. Ostatnie przedstawione pozycje rachunku zysków i strat to podatek dochodowy oraz wynik finansowy netto ogółem, z nadwyżką przychodów nad kosztami.

Sprawozdanie finansowe Stowarzyszenia Dzieciom i Młodzieży Niepełnosprawnej „Przyjaciół” za okres od 1 stycznia 2014 do 31 grudnia 2014 również zostało sporządzone zgodnie ze znowelizowaną ustawą, z zastosowaniem uproszczeń dla jednostek mikro. Sprawozdanie składa się z informacji ogólnej, bilansu oraz rachunku zysków i strat. W informacji ogólnej wskazano, że aktywa jednostki są wyceniane w cenie zakupu.

Środki trwałe o wartości przekraczającej 3500 zł umarżane są z zastosowaniem liniowej metody amortyzacji, natomiast te nieprzekraczające 3500 zł amortyzuje się przy zastosowaniu zasady 100-procentowego odpisu wartości w momencie zakupu. Jednostka rezygnuje z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów oraz wykazuje, że wynik finansowy jest sporządzony zgodnie z wariantem porównawczym. Bilans jednostki został sporządzony analogicznie do poprzednich lat. Prezentację aktywów rozpoczęto od: wartości niematerialnych i prawnych, rzeczowych aktywów trwałych, w tym środków trwałych, należności długoterminowych, inwestycji długoterminowych i długoterminowych rozliczeń międzyokresowych, które stanowią w całości aktywa trwałe jednostki. W aktywach obrotowych wyszczególniono: zapasy rzeczowych aktywów obrotowych, należności krótkoterminowe, inwestycje krótkoterminowe, na które składają się środki pieniężne i inne inwestycje krótkoterminowe, oraz krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe. Pasywa jednostki również zawierają więcej informacji niż wzór w załączniku 4 znowelizowanej ustawy (por. tabela 45), ponieważ oprócz informacji obligatoryjnych zaprezentowano kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, wynik finansowy, inne zobowiązania oraz rozliczenia międzyokresowe.

Tabela 45. Pasywa Stowarzyszenia Dzieciom i Młodzieży Niepełnosprawnej „Przyjaciół” za okres od 1 stycznia 2014 do 31 grudnia 2014

Wiersz	Pasywa	Stan na dzień	
		31.12.2013	31.12.2014
A.	Kapitał (fundusz) własny, w tym:	6 188,10	17 352,69
I.	Kapitał (fundusz) podstawowy		
II.	Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny		
III.	Należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna)		
IV.	Wynik finansowy netto za rok obrotowy	6 188,10	17 352,69
1.	Nadwyżka przychodów nad kosztami	6 188,10	17 352,69
2.	Nadwyżka kosztów nad przychodami		
B.	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	0,00	0,00
I.	Zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek		
II.	Rezerwy na zobowiązania		
III.	Inne zobowiązania		
IV.	Rozliczenia międzyokresowe		
1.	Rozliczenia międzyokresowe przychodów		
2.	Inne rozliczenia międzyokresowe		
	SUMA PASYWÓW	6 188,10	17 352,69

Źródło: Sprawozdanie finansowe Stowarzyszenia Dzieciom i Młodzieży Niepełnosprawnej „Przyjaciół” za okres od 1 stycznia 2014 do 31 grudnia 2014

Z informacji dodatkowej do bilansu wynika, że stowarzyszenie nie miało zobowiązań finansowych, nie udzieliło żadnych zaliczek i kredytów członkom organów administracyjnych, zarządzających i nadzorujących oraz nie nabyło ani nie zbyło żadnych akcji i lokat. W uzupełnieniu danych o aktywach i pasywach opisano aktywa stowarzyszenia jako sumę „środków pieniężnych znajdujących się w kasie i na kontach bankowych oraz krótkotrwałych rozliczeń kosztów (polisa ubezpieczeniowa siedziby stowarzyszenia)”¹²⁶. W tabeli wykazano stan środków pieniężnych w kasie, środków pieniężnych na rachunkach bankowych, należności krótkoterminowych oraz ich sumę, a także wielkość środków trwałych, krótkoterminowych rozliczeń kosztów. Tabelę zakończono pozycją „aktywa razem”, która jest równa sumie aktywów w zaprezentowanym bilansie. Dalej wyszczególniono:

- wielkość wyniku finansowego i jego cel;
- zdefiniowane przychody i koszty;
- informacje o strukturze zrealizowanych przychodów i kosztów ze wskazaniem źródeł;
- informacje o wielkości zatrudnienia.

Ostatnim elementem sprawozdania finansowego jest rachunek zysków i strat, który rozpoczyna się od przychodów podstawowej działalności operacyjnej i zrównanymi z nimi, z wykazaniem zmiany stanu produktów, oraz kosztów działalności operacyjnej. Zarówno w kosztach, jak i przychodach wyszczególniono nieodpłatną działalność i odpłatną działalność pożytku publicznego. Następnymi wymienionymi pozycjami są pozostałe przychody i zyski oraz pozostałe koszty i straty, w tym również z aktualizacji wartości aktywów. Rachunek zysków i strat kończy się wynikiem finansowym netto ogółem.

Badane sprawozdania finansowe różnią się prezentowanymi informacjami. Stowarzyszenie Pomocy Dzieciom i Młodzieży Niepełnosprawnej „Przyjaciół” w swoim opracowaniu wykazuje dodatkowe, bardziej szczegółowe pozycje. Informacja uzupełniająca do bilansu zawiera dokładniejszy opis oraz źródła pochodzenia poszczególnych pozycji. W sprawozdaniu finansowym Stowarzyszenia Lokalnej Grupy Działania „Kraina Nafty” pre-

¹²⁶ Sprawozdanie finansowe Stowarzyszenia Pomocy Dzieciom i Młodzieży Niepełnosprawnej „Przyjaciół” za okres od 1 stycznia 2014 do 31 grudnia 2014.

zentowane są wyłącznie informacje obligatoryjne, zgodne ze znowelizowaną ustawą, podobnie jak w wielu innych sprawozdaniach stowarzyszeń. Z przeprowadzonego badania wynika, że w sprawozdaniach finansowych stowarzyszeń najczęściej prezentowane są informacje obligatoryjne, których zakres informacyjny może być zbyt wąski do oceny ich funkcjonowania i kondycji.

Jak wynika z analizy opisanej w podrozdziale 3.2, użytkownicy sprawozdań finansowych zainteresowani są wielkością środków trwałych, środków pieniężnych oraz wielkością i terminowością regulowania należności i zobowiązań, a także wysokością wyniku finansowego. Ustawa o rachunkowości nakłada wyłącznie obowiązek wyszczególnienia wielkości należności krótkoterminowych, z pominięciem należności długoterminowych, oraz nie zobowiązuje stowarzyszeń do informowania o wielkości środków pieniężnych i środków trwałych. W pasywach bilansu nie wyszczególnia się wyniku finansowego, którego wielkość określona jest wyłącznie w rachunku zysków i strat. Bilans jednostki nie dostarcza zatem wszystkich informacji, które użytkownicy sprawozdań finansowych uznali za znaczące. Rachunek zysków i strat również zawiera nieprecyzyjnie przedstawione przychody i koszty, podzielone na podstawową działalność operacyjną oraz na pozostałe przychody i koszty. Stowarzyszenia nie są zobowiązane do wykazywania w swoich sprawozdaniach podziału kosztów i przychodów na finansowe i na pozostałą działalność operacyjną.

Sprawozdania finansowe mniejszych stowarzyszeń podlegają licznym uproszczeniom. W konsekwencji wykazywane w nich dane są niewystarczające do analizy ich sytuacji finansowej i majątkowej. Użytkownicy wewnętrzni oraz zewnętrzni wykazywali duże zainteresowanie wielkością środków pieniężnych, a także terminowością regulowania zarówno należności, jak i zobowiązań. Z tego względu w bilansie stowarzyszenia warto wyszczególnić osobne pozycje, określające wartość środków pieniężnych oraz wielkość należności i zobowiązań krótko- i długoterminowych. Nieodzowny mógłby się okazać dodatkowo podział zobowiązań i należności na odpowiednie podgrupy, np. w przypadku zobowiązań na zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek, podatków, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych, z tytułu wynagrodzeń oraz na inne zobowiązania finansowe.

Zakończenie

Dzieje rachunkowości mają bardzo długie korzenie i sięgają kilkuset, a nawet kilku tysięcy lat przed naszą erą. Sprawozdawczość finansowa jest integralną częścią rachunkowości¹²⁷ i stanowi ostatni etap tego systemu. Z zaprezentowanych definicji wynika, że rachunkowość, a w szczególności sprawozdania finansowe, pełni funkcję informacyjną. Sprawozdania finansowe powinny dostarczać zatem jasnej, czytelnej i kompletnej informacji na temat efektywności i kondycji stowarzyszeń.

Z przeprowadzonych badań empirycznych wynika, że struktura sprawozdań finansowych stowarzyszeń zmieniała się na przestrzeni lat. Dokumenty, które przed wiekiem XX nazywane były sprawozdaniami, sprawozdaniami z czynności, sprawozdaniami Dyrekcji itp., z biegiem czasu zawierały coraz większą liczbę elementów, a tym samym dostarczały więcej informacji finansowych i majątkowych o jednostce. Pierwsze analizowane sprawozdania sporządzane były za dowolnie wybrane lata i różniły się między sobą, choć pochodziły z tego samego okresu. W XX wieku sprawozdania finansowe częściej zawierały obecnie znane elementy, tj. bilans oraz rachunek zysków i strat. Mimo braku szczegółowych regulacji prawnych dokumenty te sporządzane były coraz dokładniej w kolejnych analizowanych latach, na co wpływ mogły mieć gwałtowny rozwój księgowości i rachunkowości oraz powstanie licznych dzieł literackich z tego zakresu.

Analiza sprawozdań finansowych stowarzyszeń sporządzanych według aktualnych przepisów pozwala stwierdzić, że w dużej mierze zakres prezentowanych w nich informacji jest mniejszy niż potrzeby informacyjne interesariuszy, szczególnie gdy dotyczą jednostek mikro.

¹²⁷ W. Gabrusewicz, *Sprawozdawczość finansowa*, Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości w Poznaniu, Poznań 2005, s. 12.

Spis literatury

- Autor nieznany, Wezwanie Ludu Polskiego do łączenia się w Stowarzyszenia narodowe polskie pod nazwiskiem Ligi polskiej, w drukarni M. Lattego, Inowrocław 1848.
- Au J., Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej, Związkowa Drukarnia we Lwowie, Lwów 1889.
- Bień W., Messner Z., Paryziński Z., 1907-1997. Rachunkowość - historia, perspektywy, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1997.
- Breiter E., Ustawy o stowarzyszeniach, związkach i zgromadzeniach publicznych obowiązujące w państwie Polskiem z uwzględnieniem najważniejszych dekretów i rozporządzeń, nakładem księgarni F. Hoessicka, Warszawa 1924.
- Brzezina W., Ogólna teoria współczesnej rachunkowości, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa 2006.
- Brzezina W., Ważniejsze wydarzenia w historii rachunkowości jako bilans otwarcia następnego tysiąclecia, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” 1998, nr 46 (specjalny).
- Bujak A., Rachunek efektywności systemu informacyjnego rachunkowości, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2013.
- Buk H., Krajowe i międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej, Uniwersytet Ekonomiczny, Katowice 2014.
- Burzym E., Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 1979.
- Chmaj M., Ewolucja ustawodawcza o partiach politycznych w Polsce do 1990 r., „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio K, Politologia” 1994, vol. 1.
- Christof M., Księgowość szwajcarska, Drukarnia Stanisława Kolberga, Lwów 1932.

Chwat G., Wykład popularny buchalteryi podwójnej (włoskiej), Gebethner i Wolff, Warszawa 1894.

Curzytek J., Wskazówki do prowadzenia uproszczonej rachunkowości rolniczej i sporządzenia inwentury, Państwowy Instytut Nauk Gospodarstw Wiejskich, Warszawa 1934.

Dobija M., Jędrzejczyk M., Szkice z historii rachunkowości, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2011.

Dziadzio A., Ochrona praw i wolności obywatelskich w austriackiej monarchii konstytucyjnej (1867-1914), „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2001, t. 53, z. 1.

Gabrusewicz W., Sprawozdawczość finansowa, Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości, Poznań 2005.

Gabrusewicz W., Kołaczy Z., Bilans wartość poznawcza i analityczna, Difin, Warszawa 2005.

Gabrusewicz W., Remlein M., Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa jednostkowe i skonsolidowane, PWE, Warszawa 2011.

Galle J., Zarys księgowości kupieckiej, Książnica-Atlas, Lwów-Warszawa 1938.

Gos W., Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według polskiego prawa bilansowego oraz Dyrektyw UE i MSR/MSSF, Ekspert, Wrocław 2008.

Góra W., Podręcznik księgowości, t. 1, Książnica Polska Towarzystwa Szkół Wyższych, Lwów-Warszawa 1921.

Jędrzejewski S., Księgowy wczoraj i dziś - potrzeba zdefiniowania w warunkach deregulacji zawodu, „Studia Ekonomiczne Regionu Łódzkiego” 2014, nr 15.

Jędrzejewski S., Piotrowska A., Jędrzejewska A., Sprawozdawczość MSP w kontekście społecznej odpowiedzialności, Afinance, Łódź 2016.

Kamiński R., Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstwa w regulacjach polskich i międzynarodowych, UAM, Poznań 2015.

- Katner W. J. (red.), Prawo cywilne i handlowe w zarysie, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Kiziukiewicz T., Sprawozdawczość finansowa [w:] K. Sawicki (red.), Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według polskiego prawa bilansowego oraz Dyrektyw UE i MSR/MSSF, Ekspert, Wrocław 2008.
- Kończakowski B., Stowarzyszenia akademickie i studenckie w systemie regulacji prawnej wolności zrzeszania się w latach 1918-2013. Aspekty historyczne i prawnoporównawcze, UAM, Poznań 2014.
- Kondratowicz I., Rachunek zysków i strat, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania, Warszawa 2006.
- Krzywda D., Rachunkowość finansowa, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.
- Leś E., Organizacje obywatelskie w Europie Środkowo-Wschodniej, Civicus, Waszyngton 1994.
- Lisowska R., Ropęga J. (red.), Przedsiębiorczość i zarządzanie w małej i średniej firmie. Teoria i praktyka, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016.
- Messner Z., Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF, PWN, Warszawa 2007.
- Micherda B., Podstawy rachunkowości - aspekty teoretyczne i praktyczne, PWN, Warszawa 2005.
- Micherda B., Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego, Difin, Warszawa 2006.
- Moszczeński S., Rachunkowość gospodarstw wiejskich, PIWR, Warszawa 1947.
- Olchowicz I., Tłaczała A., Sprawozdawczość finansowa, Difin, Warszawa 2004.
- Parlińska M., Ekonomika informacji na tle rozwoju społeczeństwa globalnego, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego” 2015, t. 15, z. 1.

- Samelak J., Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2004.
- Scheffs M., Oznaczenie wartości przedmiotów bilansowych, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Poznań 1938.
- Scheffs M., Z historii rachunkowości (Luca Paciali), Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Poznań 1939.
- Skrzywan S., Mała encyklopedia rachunkowości, PWE, Warszawa 1964.
- Skrzywan S., Teoretyczne podstawy rachunkowości, PWE, Warszawa 1969.
- Suski P., Stowarzyszenia i fundacje, LexisNexis, Warszawa 2005.
- Szyc J., Zasady księgowości. Księgowość w handlu, Rój, Warszawa 1926.
- Szychta A., Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej, Wydawnictwo UŁ, Łódź 2008.
- Świdarska G. K., Więtlaw W. (red.) Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości, Difin, Warszawa 2012.
- Tomanek F., Księgowość kupiecka - podręcznik, nakładem K. S. Jakubowskiego, Lwów 1923.
- Turzyński M., Regulacje rachunkowości w Kodeksie handlowym z 1807 r. i Kodeksie cywilnym Napoleona, „Rachunkowość” 2011, nr 3.
- Walińska E., Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego, FRR, Warszawa 1997.
- Walińska E., Rachunkowość finansowa, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Walińska E. (red.), Zasady wyceny bilansowej i ustalania wyniku zgodnie znowelizowaną Ustawą o rachunkowości, CC&AE, Łódź 2002.
- Waniak-Michalak H., 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, t. 76 (132).

Wędzki D., Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa według polskiego prawa bilansowego, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.

Wierzbicki T., Dorobek teoretyczny rachunkowości polskiej w 40-leciu PRL, [w:] Rachunkowość w 40-leciu PRL. Materiały z plenarnego posiedzenia Zarządu Głównego i Rady Naukowej SKwP, Warszawa 1985.

Strony internetowe:

<http://fakty.ngo.pl/rola-ngo> (data wyświetlenia: 10.06.2017)

<http://ksiegowosc.infor.pl/obrot-gospodarczy/fundacje-stowarzyszenia/81114,2,Kto-sprawuje-nadzor-nad-fundacjami-i-stowarzyszeniami.html> (data wyświetlenia: 10.06.2017)

<http://poradnik.ngo.pl> (data wyświetlenia: 10.06.2017)

<http://www.sokol.rzeszow.pl/o-klubie> (data wyświetlenia: 6.06.2017)

<http://szukajwarchiwach.pl/53/1767/0/-/str/2/15#tabZespol> (data wyświetlenia: 6.07.2017)

<http://www.sztetl.org.pl/pl/term/1738,stowarzyszenie-wzajemnej-pomocy-pracownikow-przemyslowo-handlowych-wyznania-mojeszowego-w-warszawie/> (data wyświetlenia: 2.07.2017)

Akty prawne: Art. 72 Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z dnia 22 lipca 1952 r., Dz.U. z 1952 r. Nr 33, poz. 232.

Dz.U. z 2014 r., poz. 1100, art. 3, ust. 1a.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1932 r. – Prawo o stowarzyszeniach, Dz.U. z 1932 r. Nr 94, poz. 808 z późn. zm.

Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach.

Spis tabel

<i>Tabela 1. Kapitał zapasowy i obrotowy Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego za rok 1879</i>	37
<i>Tabela 2. Projekt Etatu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego na rok 1880</i>	38
<i>Tabela 3. Rachunek kapitałów złożonych w bankach</i>	41
<i>Tabela 4. Fundusz żelazny Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1887</i>	43
<i>Tabela 5. Fundusz budowy gmachu Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1887</i>	44
<i>Tabela 6. Bilans Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego za rok 1879</i>	48
<i>Tabela 7. Aktywa bilansu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Pracowników Handlowych Wyznania Mojżeszowego w Warszawie na dzień 31.12.1917</i>	50
<i>Tabela 8. Pasywa bilansu Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Pracowników Handlowych Wyznania Mojżeszowego w Warszawie na dzień 31.12.2017</i>	52
<i>Tabela 9. Bilans Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego z końca 1898 roku</i>	54
<i>Tabela 10. Bilans Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego na 1 stycznia 1899</i>	55
<i>Tabela 11. Bilans Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego z końca roku 1892</i>	56
<i>Tabela 12. Bilans Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego na 1 stycznia 1893</i>	56
<i>Tabela 13. Inwentarz Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1882</i>	57
<i>Tabela 14. Bilans Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1887</i>	58
<i>Tabela 15. Bilans Rzeszowskiego Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w roku 1901</i>	59
<i>Tabela 16. Bilans zamknięcia za rok 1909/1910 Stowarzyszenia Szkoły Współdzielczej</i>	60
<i>Tabela 17. Obrót kasy Stowarzyszenia Wzajemnej Pomocy Subiektów Handlowych Wyznania Mojżeszowego za rok 1879</i>	62

<i>Tabela 18. Sprawozdanie Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1898</i>	63
<i>Tabela 19. Wpływy Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za 1841 rok</i>	64
<i>Tabela 20. Porównanie wpływów Towarzystwa Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok składkowy 1841 i 1842</i>	64
<i>Tabela 21. Rachunek dochodów i wydatków kasy Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1882</i>	66
<i>Tabela 22. Rozliczenie uzyskanego zysku Towarzystwa Rolniczego dla Księstwa Cieszyńskiego za rok 1882</i>	67
<i>Tabela 23. Rachunek zysków i strat Towarzystwa Naukowej Pomocy dla Młodzieży Wielkiego Księstwa Poznańskiego za rok 1892</i>	68
<i>Tabela 24. Obrót kasowy Sprawozdanie z czynności Wydziału Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w Rzeszowie za rok 1887</i>	69
<i>Tabela 25. Zamknięcie rachunków Towarzystwa Gimnastycznego „Sokół” w Rzeszowie za rok 1901</i>	70
<i>Tabela 26. Bilans Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich za rok 1934</i>	81
<i>Tabela 27. Zestawienie majątkowe Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich z roku 1934</i>	82
<i>Tabela 28. Bilans Stowarzyszenia Kupców Miasta Łodzi za rok 1927</i>	83
<i>Tabela 29. Bilans Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego na 1 stycznia 1930</i>	84
<i>Tabela 30. Bilans Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1937/38</i>	84
<i>Tabela 31. Bilans Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska za rok 1930/31</i>	85
<i>Tabela 32. Bilans Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska w Łazach za rok 1937/38</i>	86
<i>Tabela 33. Bilans Stowarzyszenia Żoliborzan za rok 1938</i>	87
<i>Tabela 34. Zestawienie wynikowe Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich z roku 1934</i>	89
<i>Tabela 35. Rachunek zysków i strat Stowarzyszenia Śpiewaków Śląskich za rok 1934</i>	90
<i>Tabela 36. Zestawienie dochodów i wydatków Stowarzyszenia Kupców Miasta Łodzi za rok 1927</i>	91
<i>Tabela 37. Zestawienie przychodu i rozchodu Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1929 – przychody</i>	92

<i>Tabela 38. Zestawienie przychodu i rozchodu Pomorskiego Towarzystwa Rolniczego za rok 1929 – rozchody</i>	93
<i>Tabela 39. Rachunek zysków i strat Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska za rok 1930/31</i>	94
<i>Tabela 40. Rachunek zysku i strat Centralnego Stowarzyszenia Spożywczego dla Śląska w Łazach za rok 1937/38</i>	95
<i>Tabela 41. Rachunek strat i nadwyżek Stowarzyszenia Żoliborzan za rok 1938</i>	96
<i>Tabela 42. Bilans sporządzony zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia Ministra Finansów z 15 listopada 2001</i>	98
<i>Tabela 43. Rachunek wyników sporządzony zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia Ministra Finansów z 15 listopada 2001</i>	99
<i>Tabela 44. Bilans Lokalnej Grupy Działania „Kraina Nafty” za okres od 1.01.2015 do 31.12.2015</i>	114
<i>Tabela 45. Pasywa Stowarzyszenia Dzieciom i Młodzieży Niepełnosprawnej „Przyjaciel” za okres od 1 stycznia 2014 do 31 grudnia 2014</i>	115

Spis ilustracji

<i>Ilustracja 1. Rodzaje stowarzyszeń</i>	18
<i>Ilustracja 2. Cechy jakościowe sprawozdania finansowego</i>	28
<i>Ilustracja 3. Użytkownicy sprawozdań finansowych</i>	29
<i>Ilustracja 4. Zakres potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych</i>	32
<i>Ilustracja 5. Elementy sprawozdania finansowego analizowane przez użytkowników wewnętrznych</i>	32
<i>Ilustracja 6. Zakres potrzeb informacyjnych użytkowników zewnętrznych</i>	33
<i>Ilustracja 7. Obowiązek prezentacji informacji finansowej przez stowarzyszenia</i>	106
<i>Ilustracja 8. Wpływ na funkcjonalność sprawozdań finansowych</i>	107
<i>Ilustracja 9. Elementy sprawozdania finansowego</i>	108
<i>Ilustracja 10. Informacje zawarte w bilansie stowarzyszenia nieprowadzącego działalności gospodarczej</i>	111

Załącznik 1. Ankieta - jakość informacji płynąca ze sprawozdań finansowych

1. Powiązanie ze stowarzyszeniem:
 - a) Członek zarządu
 - b) Członek stowarzyszenia
 - c) Pracownik
 - d) Odbiorca zewnętrzny
2. Czy analizujesz sprawozdania finansowe?
 - a) Tak
 - b) Nie
3. Jeżeli nie, uzasadnij odpowiedź (można zaznaczyć więcej niż jedną opcję).
 - a) Uważam, że zawarte informacje są nieczytelne.
 - b) Uważam, że zawarte informacje są niepotrzebne.
 - c) Uważam, że zawarte informacje nierealistycznie odwzorowują sytuację finansową i majątkową jednostki.
 - d) Uważam, że zawarte informacje są niekompletne.
 - e) Dysponuję niedostateczną wiedzą do oceny sprawozdań finansowych.
 - f) Nie mam dostępu do sprawozdań finansowych interesujących mnie jednostek.
 - g) Inne:
4. Czy informacje zawarte w sprawozdaniu są jasno i czytelnie przedstawione?
 - a) Tak
 - b) Nie
5. Analizując sytuację jednostki, największą uwagę zwracasz na (można zaznaczyć więcej niż jedną opcję):
 - a) Bilans
 - b) Rachunek zysków i strat
 - c) Rachunek przepływów pieniężnych
 - d) Informację dodatkową
 - e) Zestawienie zmian w kapitale własnym
6. Na ile użyteczne są informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym?
 - a) Nieużyteczne
 - b) Użyteczne tylko niektóre
 - c) Użyteczne częściowo
 - d) W większości użyteczne
 - e) Bardzo użyteczne
7. Jakich informacji oczekujesz od sprawozdań finansowych (można zaznaczyć więcej niż jedną opcję)?
 - a) Wielkość środków pieniężnych
 - b) Terminowość regulowania zobowiązań
 - c) Terminowość regulowania należności
 - d) Wielkość osiągniętego zysku lub poniesionej straty
 - e) Wielkość zobowiązań
 - f) Wielkość środków trwałych
 - g) Przeznaczenie zysku/straty
 - h) Zaległości w płatnościach
 - i) Zmiany względem lat ubiegłych
 - j) Wielkość działalności (wielkość zatrudnienia, liczba członków)
 - k) Sposób finansowania działalności
 - l) Inne

8. Jakich informacji jeszcze byś oczekiwał(a) od sprawozdania finansowego?

.....
.....

Niniejsza monografia ma na celu prezentację formy i treści sprawozdań z działalności polskich stowarzyszeń oraz ich ewolucji w okresie XIX – XXI wieku.

Monografia ma charakter teoretyczno-empiryczny, ponieważ zaprezentowano w niej nie tylko wyniki studiów literaturowych, ale także praktykę stosowaną przez stowarzyszenia w zakresie sprawozdawczości. Rozważania ujęte w monografii mogą stanowić inspirację do podjęcia dalszych badań i pogłębiania analizy tego tematu.

Monografia stanowi nową pozycję literaturową na rynku, stanowiącą źródło wiedzy na temat historycznych aspektów rachunkowości stosowanej w polskich stowarzyszeniach.

SIZ

wydawnictwo

Wydawnictwo SIZ

www.wydawnictwosiz.pl

I SBN 978- 83- 65766- 12- 0



9 788365 766120