

*Halina Waniak-Michalak**

OCENA FINANSOWYCH REZULTATÓW ORGANIZACJI POŻYTKU PUBLICZNEGO W POLSCE

1. WSTĘP

W Polsce (wg danych z 2010 r.) jest zarejestrowanych ok. 12 tys. fundacji i 71 tys. stowarzyszeń, z czego 8368 prowadzi działalność pożytku publicznego (Przewłocka, 2011, s. 5). Wiele z tych organizacji osiąga przychody na poziomie kilku tysięcy złotych, aczkolwiek istnieją też fundacje i stowarzyszenia uzyskujące wielomilionowe przychody z działalności statutowej. Większość organizacji pozarządowych, do których zaliczają się również organizacje pożytku publicznego, korzysta ze środków publicznych, a jedynie 49% tych jednostek finansuje się z darowizn uzyskiwanych z wpłat osób prywatnych i sektora przedsiębiorstw. Spadek uzależnienia finansowego tych organizacji od darowizn na rzecz wpływów z 1% podatku dochodowego (p.d.) i dotacji rządowych lub samorządowych jest zauważalny na przestrzeni ostatnich lat. Każdego roku miliony Polaków odpisują 1% p.d. na rzecz wybranej organizacji pożytku publicznego. Możliwość dokonania takiego odpisu została wprowadzona Ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych z 2003 r. W 2004 r. z tego prawa skorzystało tylko 80 tys. osób. W 2010 r., rozliczając dochody z roku 2009 odpisu 1% p.d. dla organizacji pożytku publicznego dokonało już ok. 7 mln Polaków. Co istotne, dopiero ustanowienie tego prawa zwróciło uwagę Polaków na działalność organizacji filantropijnych. Niektóre organizacje dzięki wpłatom z 1% p.d. powiększyły swoje przychody statutowe kilkakrotnie. Na przykład, przychody Fundacji Anny Dymnej „Mimo Wszystko” wzrosły z 1,15 mln zł w 2004 r. do 16,03 mln zł w roku 2009. Według badań prowadzonych przez Stowarzyszenie Klon-Jawor większość polskich podatników traktuje (błędnie) 1% odpisu p.d. jak darowiznę i spełnienie swojego obowiązku filantropijnego (Przewłocka, 2011, s. 15). W rzeczywistości jest to przeniesienie przez Państwo zadania wspierania realizacji celów społecznych na podatników, co wynika z przekonania, że podatnicy potrafią lepiej rozpoznać najważniejsze

* Dr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki.

cele społeczne i dokonać najlepszej alokacji środków finansowych pomiędzy nimi.

Powstało więc pytanie, czy polscy darczyńcy, dokonując wyboru organizacji pożytku publicznego, której zamierzają przekazać darowiznę lub 1% p.d., kierują się jej wynikami działalności i oceną stopnia wykorzystania środków powierzonych tej organizacji w poprzednich latach? W niniejszym artykule zostały przedstawione wyniki badań własnych autorki starającej się odpowiedzieć na powyższe pytanie poprzez porównanie wyników działań największych organizacji pożytku publicznego w Polsce i wysokości przekazanych im darowizn, dotacji i środków finansowych z innych źródeł.

2. CEL SPORZĄDZANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH ORGANIZACJI POŻYTKU PUBLICZNEGO

Analiza potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych, wykorzystywana w procesie udoskonalania struktury i zawartości sprawozdań finansowych, była prowadzona w odniesieniu do jednostek gospodarczych od połowy lat 60. (*American Accounting Association – AAA*, 1966 oraz *Accounting Standards Board – ASB*, 1995, 1996, 1999). Wyniki tych badań, jakkolwiek nieprzydatne w odniesieniu do organizacji niedziałających dla zysku, stały się podstawą dla dyskusji nad celami i kryteriami jakościowymi sprawozdań finansowych składanych przez tego typu podmioty (Hyndman, Conolly, 2000, s. 2). Raport z badań prowadzonych w Wielkiej Brytanii w 1980 r. (Bird & Morgan-Jones, 1981, s. 70) wskazał na niską jakość danych finansowych prezentowanych przez organizacje pożytku publicznego w Wielkiej Brytanii. Dwie najistotniejsze wady tych sprawozdań zostały określone jako „niejednorodność” (*diversity*) i „brak konsekwencji” (*lack of consistence*) w prezentacji informacji finansowej. Wady te w praktyce uniemożliwiały zarówno porównywanie sprawozdań finansowych różnych organizacji, jak i analizę, zrozumienie danych z różnych lat tej samej organizacji. Sprawozdania organizacji pożytku publicznego w Polsce także charakteryzuje niejednorodność, czyli inny zakres informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych przez różne organizacje, oraz zmienna struktura i ilość ujawnianych informacji przez tę samą organizację. Nie są spełnione także inne kryteria jakościowe wymienione w ramach konceptualnych opracowanych i zatwierdzonych przez IASC w 1989 r., czyli zrozumiałość i przydatność sprawozdań finansowych. Część sprawozdań jest niekompletna, np. informacja dodatkowa zawiera tylko informacje na temat zasad wyceny aktywów oraz pasywów lub sprawozdanie finansowe składa się jedynie z bilansu i rachunku zysków i strat w wersji kalkulacyjnej dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą. Nowelizacja Ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie z 22 stycznia 2010 r.

wprowadziła sankcje dla organizacji pożytku publicznego za nieskładanie i nieogłaszanie w określonym terminie sprawozdań merytorycznych i finansowych, nie nakładając jednakże na te organizacje obowiązku przestrzegania norm jakościowych dla sprawozdań finansowych. W obliczu zaistniałej sytuacji pojawiają się pytania: w jakim celu i dla kogo są sporządzane sprawozdania finansowe organizacji pożytku publicznego, skoro większość tych sprawozdań finansowych i merytorycznych jest niekompletna i niezrozumiała dla ich użytkowników? Czy charakter działalności tych organizacji, czyli działalność nie dla zysku, powoduje, że uwaga menedżerów jest skierowana na sprawozdanie merytoryczne i dane niefinansowe? (Waniak-Michalak, 2010, s. 2).

Badania przeprowadzone przez brytyjskich naukowców na grupie 130 respondentów wskazały jednakże, że zarówno wyniki finansowe, jak i niefinansowe były istotne dla interesariuszy organizacji pożytku publicznego (Hyndman, 1990, s. 295–307). Inne badania, prowadzone przez naukowców amerykańskich (Parsons, Trussel, 2008), wskazały na zależność przychodów z darowizn od niektórych danych finansowych oraz wskaźników finansowych. Natomiast Centrum Ewaluacji Sektora Działalności Pożytku Publicznego, utworzone w Stanach Zjednoczonych w 2001 r., prowadzi coroczne badania kondycji finansowej amerykańskich organizacji pozarządowych, wykorzystując wybrane miary finansowe w celu tworzenia rankingów organizacji pożytku publicznego.

3. WYMOGI DOTYCZĄCE SPRAWOZDAWCZOŚCI ORGANIZACJI POŻYTKU PUBLICZNEGO W POLSCE

Zgodnie z Ustawą o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (2003), oprócz sprawozdania merytorycznego, organizacje pożytku publicznego muszą sporządzać sprawozdanie finansowe z prowadzonej działalności, które obejmuje: rachunek zysków i strat, bilans oraz informację dodatkową. Niektóre jednostki, które spełniają warunki określone w art. 64, pkt 4 ustawy o rachunkowości, muszą poddawać swoje sprawozdanie finansowe badaniu przez biegłego rewidenta. Sprawozdanie finansowe jednostki, podlegające corocznemu badaniu przez biegłego rewidenta, obejmuje także zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych. Nawet jeżeli organizacja pożytku publicznego nie prowadzi działalności gospodarczej, a spełnia wszystkie poniższe warunki:

- realizuje zadania publiczne, zlecone jako powierzone do wykonania lub do wspierania zadania publicznego,
- otrzymała w danym roku budżetowym łączną kwotę na realizację zleconych zadań publicznych w kwocie co najmniej 50 tys. zł,
- przychody organizacji w roku obrotowym osiągnęły co najmniej 3 mln zł, musi poddawać swoje sprawozdanie finansowe badaniu przez biegłego rewiden-

ta, zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2004 r. w sprawie obowiązku badania sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego.

Organizacje pożytku publicznego mają obowiązek publikacji swoich sprawozdań finansowych i merytorycznych na stronie bopp.gov.pl, zgodnie z nowelizacją Ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (2011) do 15 lipca roku następującego po roku, za który składane jest sprawozdanie merytoryczne i finansowe. Przepis ten obowiązuje także wówczas, gdy obowiązek jego sporządzenia oraz ogłoszenia nie wynika z przepisów o rachunkowości. Jeżeli organizacja pożytku publicznego prowadzi działalność gospodarczą, musi opublikować je w Monitorze B, a zamieszczenie na stronie bopp.gov.pl jest wówczas dobrowolne. Obowiązek ten został wprowadzony Ustawą o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie z 2003 r. z późn. zm. (2003). Celem wprowadzenia takiego obowiązku było umożliwienie donatorom i innym interesariuszom dostępu do informacji na temat wysokości ponoszonych kosztów na projekty realizowane przez daną organizację, kosztów przeznaczonych na działalność filantropijną i związaną z administracją i oceny prawidłowości realizacji przez organizację pożytku publicznego jej celów statutowych.

Teoretycznie wzór sprawozdania załączony do Rozporządzenia Ministra Finansów z 2001 r. (Rozporządzenie Ministra Finansów, 2001) powinien umożliwić uzyskanie tych danych i porównanie między sobą wybranych organizacji pożytku publicznego. Teoretycznie, gdyż nie wszystkie organizacje stosują się do w/w rozporządzenia, a obszerność sprawozdań merytorycznych i informacji dodatkowej jest bardzo różna. Ponadto, problem z interpretacją danych pojawia się także, gdy organizacja prowadzi działalność odpłatną lub działalność gospodarczą i nie podaje np. kosztów administracyjnych w podziale na poszczególne rodzaje działalności.

Badania prowadzone na zlecenie Departamentu Pożytku Publicznego w Ministerstwie Pracy i Polityki Społecznej wskazują na nieznaną wśród pracowników ustawy o działalności pożytku publicznego, a tym samym obowiązków i praw tego typu organizacji (Polskie Towarzystwo Socjologiczne, 2008, s. 10). Większość organizacji pożytku publicznego w Polsce zdecydowała się na ubieganie się o przyznanie tego statusu w celu uzyskania prawa do otrzymywania odpisu 1% p.d. Ponadto, pracownicy i założyciele organizacji filantropijnych koncentrują się na działalności statutowej, nie przykładając dużej wagi do obowiązków sprawozdawczych. Tym niemniej, badane organizacje uważały, że wymóg sporządzania i publikowania sprawozdań finansowych i merytorycznych przyczynił się do wzrostu ich przejrzystości i wiarygodności. Jednak niektóre organizacje obstają przy stanowisku, że „sprawozdawczość jest biurokratycznym obowiązkiem, który trzeba wypełnić, tak, żeby się nie czepiali...” (cyt. Polskie Towarzystwo Socjologiczne, 2008, s. 25).

4. BADANIA WŁASNE

Według danych Ministerstwa Finansów w 2011 r. 38% Polaków wsparło finansowo organizacje filantropijne (o 2 mln osób więcej niż w roku 2010) (Ministerstwo Finansów, 2011, s. 2). Jednocześnie można zauważyć coraz większe uzależnienie finansowe tych organizacji od środków publicznych, w tym odpisu 1% p.d. Spośród wszystkich organizacji pozarządowych¹ 74% prowadzi swoją działalność, korzystając z darowizn osób prywatnych i instytucji, jednakże aż dla 43% podstawowym źródłem dochodów są dotacje samorządowe, UE i 1% p.d. Z drugiej strony, 40% organizacji pozarządowych nie korzysta ze środków publicznych w ogóle, a 17% finansuje się głównie ze składek członkowskich, co jednak najprawdopodobniej powodowane jest brakiem zainteresowania potencjalnych darczyńców ich działalnością lub niedostateczną promocją (Przewłocka, 2011, s. 15). Pomimo iż wśród organizacji pozarządowych można wyróżnić takie, które nie korzystają z darowizn i dotacji oraz które osiągają przychody bliskie zeru (dla 11% organizacji pozarządowych przychody roczne nie przekraczają 100 zł), w Polsce działają organizacje pożytku publicznego uzyskujące wpływy powyżej kilkunastu milionów złotych. Większość tych funduszy stanowią środki publiczne (1% p.d.) lub darowizny, których wysokość zależy od indywidualnych decyzji Polaków. W obliczu tych faktów powstały pytania badawcze:

- czy instytucje publiczne lub osoby prywatne, udzielając wsparcia tym organizacjom, kierują się wynikami ich działalności, czy też innymi czynnikami (np. celami statutowymi organizacji)?
- jaka jest kondycja finansowa organizacji uzyskujących najwyższe przychody z tego tytułu?
- jak organizacje wykorzystują przekazywane im fundusze zarówno publiczne, jak i prywatne?

Metodologia

Podstawą do wyznaczenia wskaźników oraz oceny organizacji pożytku publicznego był model ewaluacji organizacji tego typu opracowany w 2001 r. przez amerykańskie Centrum Ewaluacji Sektora Działalności Pożytku Publicznego (Charity Navigator).

Mierniki zostały podzielone na wskaźniki potencjału i efektywności.

¹ Organizacje pozarządowe to organizacje prowadzące i nieprowadzące działalności pożytku publicznego, czyli organizacje pożytku publicznego wchodzi w skład organizacji pozarządowych. Autorka nie odnosi się do badań sektora organizacji pożytku publicznego, gdyż takie badania nie były w Polsce dotąd prowadzone.

Tabela 1

Wskaźniki potencjału

Ocena ogółem dokonań organizacji	Ocena miernika	Poziom miernika	Ocena miernika	Wartości miernika	Ocena miernika	Wartości miernika
	dynamika przychodów		dynamika kosztów celowych		kapitał pracujący/ koszty ogółem	
Bardzo dobra	10	> 6,27%	10	> 10%	10	> 10%
Dobra	(surowy wynik + 0.0372) x 100	między 3% i 6,27%	surowy wynik x 100	(7,5%– 0%>	7,5	(6%– 0%>
Dostateczna		między 0 i 3%	surowy wynik x 100	(5%–7,5%>	5	(2%– 6%>
Mierna		między (-3,72%) and 0%	surowy wynik x 100	(0%–5%>	2,5	(0%– 2%>
Niedostateczna	0	< -3,72%	0	< 0%	0	< 0%

Źródło: oprac. własne na podstawie <http://www.charitynavigator.org/index.cfm?bay=content.view&cpid=33>

Tabela 2

Wskaźniki efektywności

Ocena ogółem dokonań organizacji	Ocena miernika	Wartości miernika	Ocena miernika	Wartości miernika	Ocena miernika	Wartości miernika
	koszty administracyjne/ przychody celowe		koszty administracyjne/ koszty celowe		koszty celowe/ koszty ogółem	
Bardzo dobra	10	<0%; 3%)	10	<0%; 10%)	surowy wynik x 10	(80%; 100%>
Dobra	7,5	<3%; 10%)	7,5	<10%; 15%)		(75%; 80%>
Dostateczna	5	<10%; 15%)	5	<15%; 20%)		(50%; 75%>
Mierna	2,5	<15%; 20%)	2,5	<20%; 25%)		(25%; 50%>
Niedostateczna	0	> 20%	0	> 25%		<0%; 25%>

Źródło: jak w tabeli 1.

Tabela 3

Struktura badanych jednostek według wielkości, przychodów statutowych, dotacji i darowizn oraz wpływu z 1% p.d.

Rok	Średnie organizacje	Małe organizacje	Mikro organizacje
	Dwie pozycje z: Przychody > 10 mln Euro Aktywa > 10 mln Euro Zatrudnienie >= 50 osób	Dwie pozycje z: Przychody (2; 10 mln Euro > Aktywa (2; 10 mln Euro > Zatrudnienie <10; 50 osób)	Dwie pozycje z: Przychody <= 2 mln Euro Aktywa <= 2mln Euro Zatrudnienie < 10 osób
Liczba organizacji			
2009	4	14	46
2008	2	14	48
2007	1	13	50
Średnie przychody statutowe			
2009	84 021 401,91	15 886 026,98	3 494 950,44
2008	58 876 635,36	22 933 853,89	2 600 672,52
2007	71 787 186,91	24 457 927,00	3 056 379,27
Maksymalne przychody statutowe			
2009	164 758 177,82	53 107 338,39	13 973 976,21
2008	63 217 009,74	66 961 118,02	12 580 122,35
2007	71 787 186,91	61 286 672,69	58 114 064,90
Przychody z darowizn, dotacji i 1% p.d.			
2009	258 461 257,35	176 152 180,78	96 257 682,63
2008	66 908 213,72	210 944 275,11	78 133 877,50
2007	28 607 387,37	193 211 346,67	49 473 696,95
Średni przychód z darowizn, dotacji i 1% p.d.			
2009	64 615 314,34	12 582 298,63	2 092 558,32
2007	33 454 106,86	15 067 448,22	1 627 789,11
2008	28 607 387,37	14 862 411,28	989 473,94
Przychody z 1% p.d.			
2009	71 371 601,39	49 892 069,69	55 022 718,41
2007	64 373 630,99	48 983 491,38	64 679 528,88
2008	2 581 096,91	65 736 928,24	45 480 978,81
Średni przychód z 1% p.d.			
2009	17 842 900,35	3 563 719,26	1 196 146,05
2008	32 186 815,50	3 498 820,81	1 347 490,19
2007	2 581 096,91	5 056 686,79	909 619,58

Źródło: oprac. własne.

Badaniem zostały objęte 64 organizacje pożytku publicznego, które otrzymały w roku 2008 najwyższą kwotę odpisu 1% podatku należnego za 2007 r. Badanie z 2011 r. prowadzone na sprawozdaniach finansowych tych organizacji za rok 2009 jest kontynuacją badania z 2010 r. Do próby badawczej zostały zakwalifikowane organizacje, które otrzymały minimum 700 tys. zł środków z 1% podatku należnego za 2007 r.

Badaniu poddano sprawozdania finansowe za 2009, 2008, 2007 i 2006 r.

W porównaniu do 2007 r. w latach 2008–2009 nastąpiła zmiana struktury badanych jednostek na korzyść średnich i małych organizacji. Według badań Stowarzyszenia Klon-Jawor (Przewłocka, 2011, s. 15) jedynie 5% organizacji osiąga przychody powyżej 1 mln zł, jednakże można również zaobserwować wzrost przychodów organizacji pozarządowych wraz z upływem czasu ich działalności, a tym samym wzrostem doświadczenia. Biorąc to pod uwagę, zmianę struktury badanych jednostek można tłumaczyć wzrostem długości czasu funkcjonowania badanych organizacji. Żadna z organizacji pożytku publicznego w Polsce nie uzyskała w 2008 i 2007 r. 50 mln Euro² przychodów z działalności podstawowej, zaś jedynie kilka przekroczyło 10 mln Euro przychodów, 10 mln Euro sumy bilansowej oraz 50 zatrudnionych osób. Wynika to z faktu wykorzystywania w dużym stopniu w działalności tych organizacji pracy wolontariuszy oraz z niskich inwestycji w aktywa trwałe.

4.1. Wyniki badań

Przychody z tytułu darowizn, dotacji i odpisu 1% p.d. stanowiły dla badanych organizacji pożytku publicznego w roku 2009 ok. 2/3 przychodów statutowych. W porównaniu do 2008 r. można zaobserwować wzrost uzależnienia badanych organizacji od tego źródła finansowania, jednakże dotyczy to jedynie darowizn i dotacji. W przypadku przychodów z odpisu 1% p.d., pomimo wzrostu wartości nominalnej tego źródła dochodów, można stwierdzić spadek jego udziału w przychodach statutowych ogółem badanych organizacji. Część organizacji prowadzi działalność odpłatną, korzysta ze składek członkowskich i zbiórek publicznych, które nie zostały zaliczone do darowizn ze względu na dużą przypadkowość i większe znaczenie dla darczyńców celu, na który zbierane są fundusze od podmiotu, który je zbiera. Wartość odpisu 1% podatku należnego, który otrzymały organizacje znajdujące się w grupie badawczej, stanowiła 51% środków zgromadzonych przez organizacje pożytku publicznego w 2009 r. z tytułu podatku należnego za rok 2008.

Analiza potencjału badanych organizacji na podstawie mierników opracowanych przez Charity Navigator pozwala wyciągnąć następujące wnioski (tabela 4):

² Kurs euro = średni kurs euro wyznaczany przez NPB na koniec roku obrotowego.

Tabela 4

Wyniki oceny potencjału organizacji pożytku publicznego w 2009, 2008 i 2007 r. w Polsce

Ocena ogółem dokonana organizacji	Wartości miernika		Liczba organizacji		Wartości miernika		Liczba organizacji		Wartości miernika		Liczba organizacji	
	2009	2008	2007*	2009	2008	2007*	2009	2008	2007*	2009	2008	2007*
	dynamika przychodów celowych			dynamika kosztów celowych			kapitał pracujący/koszty z działalności podstawowej ogółem					
Bardzo dobra	> 6,27%	42	54	45	> 10%	45	41	55	> 10%	23	22	14
Dobra	Między 3 i 6,27%	2	1	1	(7,5–10%>	0	0	0	(6–10%>	21	17	13
Dostateczna	Między 0 i 3%	5	1	4	(5–7,5%>	2	0	0	(2–6%>	8	11	12
Mierna	Między (-3,72) i 0%	2	1	6	(0–5%>	3	4	3	(0–2%>	10	11	21
Niedostateczna	< -3,72%	13	7	8	< 0%	14	19	5	< 0%	2	3	3

Objaśnienie:

* Liczba badanych organizacji dla roku 2007 wynosi 63, ponieważ Fundacja Służby Rodzinie „Nadzieja” rozpoczęła swoją działalność w 2007 r., w którym nie poniosła jeszcze kosztów statutowych, jedynie koszty administracyjne. Z tego powodu nie jest możliwe obliczenie dla tej organizacji dynamiki kosztów celowych w roku 2007.

Źródło: oprac. własne.

• Badane organizacje pożytku publicznego w Polsce można podzielić na dwie grupy: charakteryzujące się bardzo dobrym potencjałem i bardzo złym. Na wyróżnienie zasługują niektóre organizacje, których wyniki w roku 2007 były oceniane negatywnie, a które według wyników z 2009 r. można zaliczyć do najlepiej zarządzanych, czyli np. Stowarzyszenie Pomocy Osobom Niepełnosprawnym „Bez Barrier” oraz Stowarzyszenie „Dać nadzieję”.

• Można także zauważyć, że w kilku organizacjach wraz ze wzrostem przychodów z działalności podstawowej nastąpił spadek kosztów celowych w 2008 r. Badanie z 2010 r. dało podstawę do sformułowania tezy, że niepewność przychodów z tytułu 1% p.d. nie pozwala organizacjom na swobodne planowanie wydatków i przychodów w przyszłych okresach. Wyniki badanych organizacji z 2009 r. wskazują jednak, że w kilku przypadkach zmniejszenie kosztów statutowych, pomimo wzrostu przychodów, było powodowane planowanymi projektami w 2009 r. bądź mniejszymi potrzebami podopiecznych. W tych samych organizacjach, w których w 2008 r. zaobserwowano spadek kosztów statutowych wraz ze wzrostem przychodów statutowych, w 2009 r. nastąpiła sytuacja odwrotna. Nie potwierdziła się również teza o malejących tradycyjnych wpływach dla organizacji pożytku wraz ze wzrostem wpływów z 1% odpisu podatku należnego.

• Zarówno w 2008 r., jak i w roku 2009 większość badanych organizacji pożytku publicznego utrzymywała kapitał pracujący na wysokim poziomie, w niskim stopniu korzystając z zewnętrznych źródeł finansowania. Główną pozycją aktywów obrotowych tych organizacji były środki pieniężne na rachunkach bankowych i w kasie, co z jednej strony wynika z celu działalności tych organizacji, z drugiej, uzależnia jednostkę od tradycyjnych źródeł przychodów. Znalazły się jednak w badanej grupie organizacje posiadające w swoich aktywach inwestycje długoterminowe. W sumie 16 badanych organizacji pożytku publicznego posiadało w swoich aktywach akcje lub obligacje o wartości łącznej 17 799 430,83 zł (np. Fundacja „Wielka Orkiestra Świątecznej Pomocy”, Polska Akcja Humanitarna).

Efektywność organizacji pożytku publicznego została oceniona na podstawie trzech mierników:

- koszty administracyjne/przychody celowe,
- koszty administracyjne/koszty celowe,
- koszty celowe/koszty działalności podstawowej ogółem.

Niewielki procent organizacji pożytku publicznego utrzymuje poziom kosztów administracyjnych poniżej 3% przychodów celowych, jednakże można zauważyć w kolejnych latach malejącą grupę organizacji, których udział kosztów administracyjnych w przychodach ogółem jest wysoki (tabela 5). Tendencja ta może być wynikiem rosnących przychodów statutowych badanych jednostek przy jednoczesnym utrzymywaniu rozmiarów działalności na dotychczasowym, podobnym lub niewspółmiernym do wzrostu przychodów poziomie.

Tabela 5

Wyniki oceny efektywności działania organizacji pożytku publicznego w 2009, 2008 i 2007 r. w Polsce

Ocena ogółem dokonań organizacji	Wartości miernika	Liczba organizacji		Wartości miernika	Liczba organizacji		Wartości miernika	Liczba organizacji		koszty celowe/koszty ogółem			
		2009	2008		2009	2008		2009	2008		2009	2008	
		koszty administracyjne/ przychody celowe		koszty administracyjne/ koszty celowe		koszty administracyjne/ koszty celowe		koszty administracyjne/ koszty celowe					
Bardzo dobra	<0,00; 0,03)	13	9	8	8	31	31	31	30	(80%; 100%>	45	45	41
Dobra	<0,03; 0,10)	30	33	29	29	7	9	9	8	(75%; 80%>	4,00	4,00	3,00
Dostateczna	<0,10; 0,15)	9	6	7	7	6	5	5	3	(50%; 75%>	8,00	6,00	11,00
Mierna	<0,15; 0,2)	3	5	3	3	2	2	2	2	(25%; 50%>	2,00	4,00	2,00
Niedostateczna	> 0,20	9	11	16	16	18	17	17	20	<0%; 25%>	5,00	5,00	6,00

Źródło: oprac. własne.

Tabela 6

Ocena ogółem wyników finansowych organizacji pożytku publicznego w 2009, 2008 i 2007 r. w Polsce

Ocena ogółem (liczba punktów ogółem)	Liczba organizacji			Darowizny, dotacje + 1% p.d.			Średnia wysokość przychodów z darowizn, dotacji i 1% p.d.			Przychody z darowizn, dotacji i 1% p.d.	
	2009	2008	2007	2009	2008	2007	2009	2008	2007	maksimum	minimum
(50; 60>	18	24	16	148 389 729	132 854 872	87 553 231	8 243 874	5 535 620	5 472 077	83 848 457	792 026
(40; 50>	18	16	22	95 709 247	83 841 694	123 618 927	5 317 180	5 240 106	5 619 042	28 065 289	564 893
(30; 40>	18	10	15	249 314 337	88 356 486	44 510 019	13 850 797	8 835 649	2 967 335	134 232 525	163 071
(25; 30>	5	5	4	26 707 188	29 867 783	15 756 054	5 341 438	5 973 557	3 939 014	9 075 915	588 324
< 25	5	9	6	14 613 985	24 296 108	3 052 224	2 922 797	2 699 568	508 704	7 140 171	889 611

Źródło: oprac. własne.

Dowodem na powyższe twierdzenie jest niezmienną strukturą organizacji pożytku publicznego pod względem wskaźnika „koszty administracyjne/koszty celowe”. W 2009 r. nastąpiła zmiana tylko w przypadku dwóch organizacji, które zwiększyły udział kosztów administracyjnych w kosztach celowych, przechodząc z grupy organizacji o dobrym poziomie tego wskaźnika do organizacji ocenianych na jego podstawie dostatecznie i niedostatecznie.

Wyniki ogółem badanych organizacji są podobne w kolejnych latach, chociaż można zauważyć niewielką poprawę mierników finansowych w 2008 r. i ich pogorszenie w roku 2009. W porównaniu do 2008 w 2009 r. spadła liczba organizacji ocenianych najlepiej i najgorzej, a wzrosła liczba jednostek, których wyniki zostały uznane jako przeciętne. Osiem badanych organizacji, które uzyskały najwyższe oceny mierników w 2008 r. nie zostało zakwalifikowanych w 2009 r. do tej grupy, zaś 3 organizacje oceniane w poprzednich latach gorzej – w 2009 r. do niej awansowały. Od 2 lat najwyższą liczbę punktów (60 pkt.) otrzymuje Fundacja „Krwinka”. Wyniki tej fundacji można uznać za wzorcowe. Wzrostowi przychodów towarzyszy adekwatny bądź nawet (jak w 2009 r.) większy wzrost kosztów celowych, zaś koszty administracyjne są zerowe. Z drugiej strony wyniki te mogą budzić niepokój i prowokować pytanie o stosowany rachunek kosztów i plan kont fundacji umożliwiającą wiarygodny podział kosztów ponoszonych przez fundację pomiędzy koszty administracyjne i koszty statutowe.

Wartość odpisu 1% podatku należnego wzrastała z roku na rok, jednakże udział odpisu 1% p.d. w przychodach statutowych maleje. Organizacje w coraz większym stopniu stają się samodzielne i niezależne od darowizn i wpływów z 1% p.d., chociaż oczywiście znajdują się organizacje, dla których odpis z 1% p.d. jest głównym źródłem finansowania działalności (np. Fundacja Służby Rodzinie „Nadzieja”). W 2009 r. przychody z działalności gospodarczej prowadzonej dla celów statutowych organizacji pożytku publicznego wzrosły w stosunku do roku 2008 o ok. 10 mln zł, zaś przychody z działalności odpłatnej o 5 mln zł.

W roku 2008 przychody statutowe organizacji pożytku publicznego wzrosły z poziomu 494,7 mln zł do 569,7 mln zł. Większy wzrost przychodów statutowych zanotowano w 2009 r., gdzie wyniosły one 719,3 mln zł, zaś przychody statutowe pomniejszone o wynik finansowy z poprzedniego roku³ – 697,9 mln zł.

³ Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej, niektóre organizacje pożytku publicznego zgodnie z polityką rachunkowości wynik finansowy danego roku obrotowego przeznaczają na zwiększenie odpowiednio przychodów lub kosztów roku następnego.

Największe wpływy z tytułu darowizn, dotacji i odpisu 1% p.d. uzyskały w 2009 i 2008 r. organizacje oceniane dostatecznie, w przeciwieństwie do 2007 r., kiedy wzrostowi oceny wyników fundacji towarzyszył wzrost średniego przychodu z tego tytułu. Największe organizacje uzyskały oceny od dostatecznej wzwyż, co może wskazywać, że darczyńcy udzielają darowizn organizacjom pożytku publicznego, kierując się ich wielkością i innymi czynnikami niezwiązanymi z ich wynikami finansowymi. Jednakże żadna z największych organizacji nie znalazła się w grupie organizacji ocenianych słabo i bardzo słabo, co z kolei może być dowodem na pozytywny wpływ doświadczenia na rynku i wielkości organizacji na zarządzanie środkami finansowymi.

Przekonanie o większym potencjale dużych organizacji towarzyszyło polskim podatnikom, którzy większym zaufaniem obdarzyli średniej wielkości organizacje pożytku publicznego zarówno w 2009, jak i w 2008 r. Co więcej, badanie wykazało zgodność oceny tych organizacji z wartością uzyskanych odpisów 1% p.d., co wskazywałoby jednak na świadome dokonywanie przez podatników wyboru organizacji pożytku publicznego dla odpisu 1% p.d. Średni wpływ z 1% podatku należnego dla najlepiej ocenianych organizacji wyniósł w 2009 r. 8,2 mln zł, zaś w 2008 r. 3 mln zł mniej i był on dodatnio skorelowany z oceną wyników finansowych organizacji. Jednakże wartości graniczne (maksimum i minimum) są różne i w żaden sposób niepowiązane z oceną tych organizacji. Na przykład, maksimum dla dobrze ocenianych organizacji jest niższe od maksimum dla organizacji ocenianych najgorzej.

Biorąc pod uwagę wielkość odpisu z 1% podatku należnego, wyróżniono 5 organizacji, które otrzymały w kolejnych latach najwyższe kwoty (tabela 7). Analizując wyniki liderów odpisu 1% p.d., należy jednak odrzucić tezę o świadomości wyboru organizacji pożytku publicznego przez podatników dla celów odpisu 1% p.d. W ostatnich dwóch latach można zaobserwować stałość tego wyboru. Bez względu na osiągnięte wyniki przez organizacje filantropijne, podatnicy dokonywali odpisu 1% p.d. na te same organizacje, co w latach poprzednich. Można postawić tezę, że tendencja ta nie ulegnie zmianie w kolejnych okresach. Jednakże, biorąc pod uwagę duże opóźnienie w publikacji sprawozdań finansowych przez organizacje pożytku publicznego i brak możliwości zapoznania się z wynikami finansowymi i niefinansowymi tych organizacji za ostatni rok obrotowy przez podatników w momencie wypełniania sprawozdań podatkowych, należy porównać wysokość otrzymanych dotacji i darowizn z oceną dokonań tych organizacji z roku poprzedniego. W przypadku organizacji, które otrzymały najwyższy odpis 1% p.d. nie można jednakże stwierdzić istotnej zależności kwoty tego odpisu od oceny danych finansowych tych organizacji, aczkolwiek w wielu przypadkach ocena w latach 2008–2007 była podobna, tak jak wysokość otrzymanych odpisów 1% p.d. w latach 2008–2009.

Tabela 7

Organizacje, które otrzymały najwyższy odpis 1% podatku należnego za 2008 i 2007 r.

Liderzy 1% p.d. za 2007 i 2008 r. – nazwa organizacji	Ocena ogólna organizacji (max = 60)			Wartość odpisu 1% p.d.	
	2009 r.	2008 r.	2007 r.	odpis 1% p.d. za 2008 r.	odpis 1% p.d. za 2007 r.
Fundacja Dzieciom „Zdążyć z pomocą”	59,38	56,75	53,97	62 174 321	61 859 672
Fundacja Anny Dymnej „Mimo Wszystko”	36,43	45,06	42,23	11 927 277	11 857 069
Fundacja Pomocy Osobom Niepełnosprawnym „Słoneczko”	59,66	59,68	57,09	7 618 989	7 590 433
Fundacja TVN „Nie jesteś sam”	30,99	46,62	54,40	6 349 055	6 321 123
Stowarzyszenie SOS Wioski Dziecięce	36,25	29,77	29,60	5 233 888	5 194 351

Źródło: oprac. własne.

Jak wspomniano wcześniej, badanie wykazało niezmienną w dużym stopniu strukturę organizacji pożytku publicznego pod względem otrzymanych kwot z odpisu 1% p.d. W 2008 i 2009 r. największe wpływy z tego tytułu otrzymały te same organizacje, bez względu na osiągnięte przez nie mierniki finansowe.

Z przeprowadzonej analizy (tabela 8) można wyciągnąć niżej podane wnioski.

Fundacja TVN „Nie jesteś sam” otrzymała najniższą ocenę w kategorii: „dynamika kosztów celowych” zarówno w 2008, jak i w 2009 r., podczas gdy przychody celowe tej organizacji wzrosły w roku 2008 o 9%, koszty celowe spadły o 26%. W 2009 r. spadek kosztów statutowych był jeszcze większy, ale tym razem towarzyszył mu spadek przychodów statutowych. Jednocześnie można zaobserwować wzrost wyniku finansowego (ponad 10 mln zł) i tym samym wzrost funduszu statutowego.

Fundacja „Mimo Wszystko”, założona przez Annę Dymną, utrzymuje wysoki udział kosztów administracyjnych w kosztach ogółem. Obniżenie oceny fundacji zostało spowodowane głównie znacznym zmniejszeniem dynamiki kosztów i przychodów celowych. Fakt ten jednakże nie powinien budzić niepokoju, gdyż organizacja ta osiągnęła już bardzo wysoki poziom przychodów i wzrost przychodów statutowych w kolejnych okresach na tym samym poziomie co w latach poprzednich byłby nieuzasadniony.

Na niską ocenę Stowarzyszenia SOS Wioski Dziecięce w 2008 r. wpłynęły wysokie w stosunku do przychodów oraz kosztów statutowych koszty administracyjne. Podobnie jak w przypadku fundacji TVN „Nie jesteś sam”, wraz ze

Tabela 8

Wyniki finansowe organizacji, które otrzymały najwyższy odpis 1% podatku należnego za 2008 i 2007 r.

Ocena lub wartość miernika	Nazwa organizacji	Nazwa miernika					
		wzrost przychodów	wzrost kosztów celowych	kapitał pracujący/ koszty roczne ogółem	koszty administracyjne/ przychody	koszty administracyjne/ koszty celowe	koszty celowe/ koszty ogółem
Ocena w 2009	Fundacja Dzieciom „Zdążyć z pomocą”	10	10	10	10	10	9,38
Wartość rzeczywista 2009		53,99%	38,58%	1,54	2,84%	5,53%	93,80%
Wartość rzeczywista 2008		90,33%	47,77%	1,10	3,37%	5,90%	92,49%
Ocena w 2009	Fundacja Anny Dymnej „Mimo Wszystko”	8,79	5,66	10	5	0	6,97
Wartość rzeczywista 2009		5,07%	5,66%	1,34	10,65%	33,51%	69,74%
Wartość rzeczywista 2008		78,75%	31,10%	2,40	9,70%	30,68%	75,56%
Ocena w 2009	„Słoneczko” Fundacja Pomocy Osobom Niepełnosprawnym	10	10	10	10	10	9,66
Wartość rzeczywista 2009		43,70%	65,83%	1,70	1,85%	3,52%	96,60%
Wartość rzeczywista 2008		188,11%	108,78%	1,50	1,50%	3,28%	96,83%
Ocena w 2009	Fundacja TVN „Nie jesteś sam”	0	0	10	7,5	5	8,49
Wartość rzeczywista 2009		-22,32%	-46,71%	3,15	6,72%	17,80%	84,89%
Wartość rzeczywista 2008		8,78%	-26,88%	1,32	5,28%	9,59%	91,25%
Ocena w 2009	Stowarzyszenie SOS Wioski Dziecięce	0	10	5	5	7,5	8,75
Wartość rzeczywista 2009		-9,10%	48,70%	0,44	11,97%	12,94%	87,54%
Wartość rzeczywista 2008		35,23%	7,82%	0,34	24,02%	42,47%	69,51%

Źródło: oprac. własne.

wzrostem przychodów nastąpił wzrost kosztów administracyjnych, zamiast, jak powinno to nastąpić w przypadku fundacji lub stowarzyszenia, wzrost kosztów celowych. Jednakże w 2009 r. wskaźniki te uległy znacznej poprawie, a na niską ocenę ogólną (aczkolwiek wyższą niż w 2008 r.) wpłynął spadek przychodów statutowych, co jednakże w odniesieniu do jednoczesnego wzrostu kosztów statutowych należałoby ocenić pozytywnie.

Analiza wyników finansowych organizacji pożytku publicznego musi także obejmować analizę wydatków na wynagrodzenia, jako jednej z najbardziej kontrowersyjnych kategorii kosztów tego typu jednostek.

Wysoki udział wynagrodzeń jest kategorią wydatków generalnie niepożądaną w wydatkach organizacji działających dla dobra publicznego. Jednakże, w niektórych organizacjach tego typu wynagrodzenia muszą i stanowią wysoki udział w kosztach ogółem. W fundacjach lub stowarzyszeniach prowadzących placówki oświatowe lub medyczne, a także takich, w których praca specjalistów jest niezbędna, płace, mimo wyznaczania ich na minimalnym poziomie, są istotnym kosztem.

Reasumując, dokonując oceny wyników finansowych organizacji pożytku publicznego, zawsze należy interpretować uzyskane wyniki, porównując je z wynikami niefinansowymi. Cel działalności danej organizacji, zakres podejmowanych inicjatyw decydują w dużej mierze o strukturze kosztów. Niepokojącym zjawiskiem jest jednakże wzrost przychodów przy jednoczesnym spadku kosztów celowych. Niestety, w sprawozdaniach finansowych organizacji pożytku publicznego trudno jest znaleźć wyjaśnienia dodatkowe dla pozycji bilansowych i wynikowych. Większość tego typu jednostek prezentuje minimum informacji lub informację niepełną, co utrudnia prowadzenie analizy porównawczej oraz interpretacji poszczególnych danych finansowych. Jak pokazało badanie sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego z 2009 r., w niektórych organizacjach, w których w 2008 r. spadkowi kosztów statutowych towarzyszył wzrost przychodów statutowych, w 2009 r. nastąpiła sytuacja odwrotna. Dla części organizacji zmiana ta była wynikiem zakończenia przygotowań do realizacji dużych projektów i ich implementacji, zaś w niektórych przypadkach brakowało jakiegokolwiek wyjaśnienia.

5. ZAKOŃCZENIE

Sprawozdania finansowe organizacji pożytku publicznego dostarczają pewnych informacji, aczkolwiek ocena działalności tych organizacji na podstawie ich sprawozdań jest trudna, a w wielu przypadkach niemożliwa. Każda organizacja pożytku publicznego ma inną strukturę i zawartość sprawozdania finansowego. Wprawdzie Rozporządzenie Ministra Finansów z 2001 r. (Rozporządzenie Ministra Finansów, 2001) ustaliło strukturę bilansu, rachunku zysków i strat

oraz informacji dodatkowej dla organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej, jednakże organizacje pożytku publicznego różnie podchodzą do tego obowiązku. Trudności w zrozumieniu sprawozdania finansowego i znalezienia potrzebnej informacji wzrastają w momencie, kiedy organizacja prowadzi działalność gospodarczą lub działalność odpłatną i wówczas np. rachunek zysków i strat może mieć zupełnie inną strukturę niż jednostek gospodarczych i innych organizacji niedziałających dla zysku. Ponadto, brakuje zaakceptowanych mierników dokonań dla tego typu organizacji, a w związku z tym kryteriów oceny.

Dla darczyńców istotne jest to, w jakim stopniu cele organizacji, które finansuje zostały zrealizowane. Darczyńca, przekazując określoną kwotę, będzie oczekiwał, że zostanie ona przekazana potrzebującym w maksymalnej wysokości. W rzeczywistości musi się liczyć z koniecznością „utrąty” części tej kwoty na cele administracyjne. Dlatego ważnym miernikiem oceny działań organizacji pożytku publicznego powinien być udział kosztów administracyjnych w kosztach ogółem lub przychodach ogółem. Wymóg podziału kosztów ponoszonych przez te organizacje na koszty administracyjne, celowe i działalności gospodarczej został wprowadzony, aby użytkownicy sprawozdań finansowych mogli w prosty sposób ocenić, w jakim stopniu ich cele (jako inwestorów-donatorów) zostały spełnione. Jeżeli więc organizacja pożytku publicznego ujawnia stosunek kosztów celowych do kosztów ogółem jako np. 80%, to czy fakt ten oznacza, że cel donatora (pomoc potrzebującym) został zrealizowany w 80%, czy to 80% powinno być (i jest) poziomem dla niego satysfakcjonującym?

Większość darczyńców pragnęłaby, aby wszystkie ich fundusze były przekazywane w 100% do beneficjentów organizacji pożytku publicznego, aby wszyscy członkowie tych organizacji wykonywali swoje obowiązki w formie wolontariatu, aby potrzebne materiały i środki trwale były pozyskiwane bezpłatnie od innych donatorów. W praktyce, niewiele osób jest skłonnych przeznaczyć cały swój wolny czas na bezinteresowną pomoc innym. Często osoby współpracujące z tymi organizacjami pracują w nich na cały etat. Wymaganie, aby pracowali bez wynagrodzenia jest niemożliwe do zrealizowania i nieetyczne.

Ocena i klasyfikacja tych organizacji jest trudna nie tylko ze względu na brak dostępności do wielu danych oraz modeli ewaluacji dokonań takich jednostek. Dane finansowe ujawniane przez niektóre organizacje budzą wątpliwości, czy podział kosztów został dokonany właściwie oraz czy w ogóle został dokonany (jak np. w Fundacji „Krwinka”, gdzie koszty administracyjne są zerowe). Powyższa analiza jest przydatna tylko wówczas, gdy będzie jej towarzyszyć założenie o prawidłowości stosowanych rachunków kosztów. W innym przypadku nie będzie możliwa ocena dokonań organizacji pożytku publicznego w Polsce, a co się z tym wiąże, sprawozdania finansowe tych organizacji stracą swoją użyteczność. Ważną informacją dla sprawozdawczości tych organizacji jest powstanie projektu Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki

Společnej w sprawie rocznego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego. W projekcie uwzględniono wiele pozycji finansowych, których obecnie nie można znaleźć w wielu sprawozdaniach organizacji pożytku publicznego. Nie jest znana data wprowadzenia tego rozporządzenia w życie, jednakże ujawnienie wielu informacji przewidzianych w/w rozporządzeniem ułatwiłoby ocenę wyników finansowych organizacji filantropijnych (Projekt Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej, 2011).

LITERATURA

- Bird P., Morgan-Jones P. (1981), *Financial Reporting by Charities*, London, ICAEW, [w:] N.S. Hyndman, C. Conolly, (2000), *Charity accounting: an empirical analysis of the impact of recent changes*, „British Accounting Review”, No. 32.
- Hyndman N.S., Conolly C. (2000), *Charity accounting: an empirical analysis of the impact of recent changes*, „British Accounting Review”, No. 32.
- Hyndman N.S. (1990), *Charity accounting: an empirical study of the information needs of contributors to UK fund raising charities*, „Financial Accountability & Management”, No. 6.
- Parsons L.M., Trussel J.M. (2008), *Financial reporting factors affecting donations to charitable organizations*, „Advances in Accounting”, Vol. 23.
- Polskie Towarzystwo Socjologiczne (2008), *Diagnoza problemów funkcjonowania organizacji pożytku publicznego; Raport badawczy*, Warszawa.
- Przewłocka J. (2011), *Polskie Organizacje Pozarządowe 2010. Najważniejsze pytania, podstawowe fakty*, Stowarzyszenie Klon-Jawor, Warszawa.
- 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. nr 137, poz. 1539.
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz. U. 03.96.873 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. nr 202, poz. 1956.
- Ustawa o zmianie ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie oraz niektórych innych ustaw z 19 sierpnia 2011 r., Dz. U. z 2011 r., nr 209, poz. 1244.
- Waniak-Michalak H. (2010), *Analiza i ocena rezultatów finansowych organizacji pożytku publicznego w Polsce – wyniki badań własnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 57(113), Warszawa.

Strony internetowe

- Ministerstwo Finansów (2011), *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego z rozliczenia za 2010 rok*, www.mf.gov.pl
- Projekt Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 31 marca 2011 r. w sprawie rocznego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego, www.mpips.gov.pl

Halina Waniak-Michalak

**EVALUATION OF CHARITY ORGANIZATIONS' FINANCIAL RESULTS
IN POLAND**

The aim of the article is to evaluate financial results of 64 charity organizations in Poland that were the biggest beneficiaries of 1% tax of companies and individuals. The author used evaluation model proposed by the Charity Navigator, American organization founded to evaluate the results of the charities. The conclusions drawn by the author should be the introduction to the professional discussion about the purpose of the financial reports of the charities. The research is the continuation and extension of the research done in 2010.