Računovodstvene politike kod neprofitnih organizacija u Istarskoj županiji

Berne, Mihael

Master's thesis / Diplomski rad

2015

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:137:127577

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Image not found or type unknown

Repository / Repozitorij:

Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula

zir.nsk.hr

Image not found or type unknown

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

„Dr. Mijo Mirković“

MIHAEL BERNE'

RAČUNOVODSTVENE POLITIKE KOD NEPROFITNIH ORGANIZACIJA U ISTARSKOJ ŽUPANIJI

Diplomski rad

Pula, rujan 2015.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

„Dr. Mijo Mirković“

MIHAEL BERNE'

RAČUNOVODSTVENE POLITIKE KOD NEPROFITNIH ORGANIZACIJA U ISTARSKOJ ŽUPANIJI

Diplomski rad

Broj indeksa: 410-ED, redoviti student

JMBAG: 0303013953

Studijski smjer: Financijski management

Kolegij: Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija

Mentor: doc. dr. sc. Ksenija Černe

Pula, rujan 2015.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani Mihael Berne', kandidat za magistra poslovne ekonomije, studentskog smjera Financijski management, ovime izjavljujem da je ovaj Diplomski rad rezultat isključivo mojega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Diplomskog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

U Puli, rujan 2015.

Potpis

_____

IZJAVA O KORIŠTENJU AUTORSKOG DJELA

Ja, Mihael Berne' dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj Diplomski rad pod nazivom *Računovodstvene politike kod neprofitnih organizacija u Istarskoj županiji* koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama. Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, rujan 2015.

Potpis

_____

SADRŽAJ

1. UVOD 1
2. NEPROFITNE ORGANIZACIJE 4
2.1. Vrste neprofitnih organizacija 4
2.2. Razlike između profitnih i neprofitnih organizacija 6
2.3. Zakonska regulativa 7
2.4. Registar neprofitnih organizacija 9
3. DJELOVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA SUKLADNO VAŽEĆOJ RAČUNOVODSTVENO – FINANCIJSKOJ REGULATIVI 11
3.1. Načela neprofitnog računovodstva 12
3.2. Poslovne knjige te računovodstveni poslovi neprofitnih organizacija 14
3.2.1. Poslovne knjige 14
3.2.1.1. Dvojno knjigovodstvo 14
3.2.1.2. Jednostavno knjigovodstvo 15
3.2.1.3. Obveza čuvanja (arhiviranja) poslovnih knjiga 17
3.2.2. Računovodstveni poslovi 18
3.3. Iskazivanje imovine i obveza primjenom računskog plana 19
3.3.1. Razred 0 – Nefinancijska imovina 21
3.3.2. Razred 1 – Financijska imovina 27
3.3.3. Razred 2 – Obveze 32
3.3.4. Razred 3 – Prihodi 34
3.3.5. Razred 4 – Rashodi 40
3.3.6. Razred 5 – Vlastiti izvori 46
3.3.7. Razred 6 – Izvanbilančna evidencija 48
3.4. Popis imovine i obveza 49
4. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE I FINANCIJSKI NADZOR 54
4.1. Financijsko izvještavanje 54
4.1.1. Financijski izvještaji 57
4.1.1.1. Dvojno knjigovodstvo 57
4.1.1.2. Jednostavno knjigovodstvo 59
4.1.1.3. Izjava o neaktivnosti 60
4.2. Financijski nadzor 61

5. REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I POSLOVANJA 64
6. RAČUNOVODSTVENE POLITIKE 66
6.1. Definicija računovodstvenih politika 66
6.2. Odabir računovodstvenih politika 67
6.3. Promjene računovodstvenih politika 68
6.4. Utjecaj računovodstvenih politika na financijske izvještaje te područje primjene 68
6.5. Mišljenja, kritike i prijedlozi s aspekta računovodstvene struke 69
7. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA 73
7.1. Predmet, metode i ciljevi istraživanja 73
7.2. Opis uzorka i metodologija istraživanja 74
7.3. Rezultati istraživanja 75
8. ZAKLJUČAK 88
LITERATURA 91
Popis tablica 94
Popis slika 94
Popis primjera 95
Popis grafikona 96
Popis priloga 97
Prilozi 98
Sažetak 120
Summary 121

1. UVOD

Pod pojmom neprofitne organizacije uključujemo široku paletu subjekata kao što su zadruge, udruge, ustanove, sindikati, političke stranke i ostali subjekti koji svoje aktivnosti provode sukladno zakonskoj regulativi i kojima nije cilj ostvarenje profita, odnosno dobit. Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) krovna je zakonska regulacija putem koje se usmjeruje kompletno poslovanje neprofitnih organizacija dok se specifičnim zakonima podrobnije uređuje rad organizacija ovisno o njihovom pravnom obliku. Ono što je svima njima zajedničko jest činjenica kako su one neovisne od bilo kojeg političkog, odnosno državnog utjecaja i usmjerene su ka točno određenim ciljevima, tj. ciljevima osnivanja. U sklopu ovog rada će, kroz idućih osam cjelina, biti prikazan proces rada neprofitnih organizacija kao i poslovi koje one izvršavaju u segmentu neprofitnog računovodstva sa posebnim naglaskom na računovodstvenim politikama koje ove primjenjuju te učinci istih na neprofitno računovodstvo same organizacije.

Na samom početku dana je definicija o tome što su neprofitne organizacije te koje sve vrste neprofitnih organizacija postoje pod pravnim oblikom. Drugo poglavlje osim vrsta neprofitnih organizacija prikazuje razliku koju postoji među istima ovisno o tome tko je njihov osnivač te koji su njihovi izvori financiranja. Kako bi se jasnije pojasnilo što su neprofitne organizacije te kako one posluju izvršena je usporedba čimbenika razlika između neprofitnih i profitnih organizacija. Isto poglavlje donosi i pregled zakonske regulative kojom se u Republici Hrvatskoj regulira segment djelovanja neprofitnih organizacija kao i obveza evidencije organizacija u Registar neprofitnih organizacija.

Treće poglavlje odnosi se na sam rad neprofitnih organizacija. Njime je obuhvaćen široki spektar poslovanja počevši od načela neprofitnog računovodstva sve do obveze sastavljanja inventure kao i na specifičnost vođenja poslovnih knjiga, odnosno na obvezu primjene jednostavnog ili dvojnog knjigovodstva te na obvezu čuvanja poslovnih knjiga. Ova jedinica rada također u sebi sadrži i prikaz načina iskazivanja imovine i obveza primjenom računskog plana, a sve je ilustrirano i primjerima.

Slijedeće poglavlje odnosi se na financijsko izvještavanje i financijski nadzor. Unutar ovog poglavlja definirano je koji su to financijski izvještaji koje je svaka neprofitna organizacija u

Republici Hrvatskoj dužna sastavljati, koja su razdoblja za koja se isti sastavljaju, a sve to sukladno obvezi primjene dvojnog ili jednostavnog knjigovodstva. Dio ovog poglavlja je posvećen i procesu financijskog nadzora kojemu neprofitne organizacije podliježu od strane financijskog inspektora Ministarstva financija Republike Hrvatske. Svojevrsni nastavak ovog poglavlja je poglavlje koji se tiče same revizije financijskih izvještaja i poslovanja spomenutih organizacija. Prikazana je i svrha provedbe revizije kao i ciljevi koji se njome mogu ili žele postići ali i obvezu koja je zakonski definirana.

Kako je tematika ovog rada usmjerena upravo na računovodstvene politike, istima je posvećeno posebno poglavlje u kojemu je opisano što su točno računovodstvene politike, kako se one definiraju te koji su daljnji postupci s istima jednom kada su donesene i što podrazumijeva njihova primjena. Unutar istog poglavlja predstavljen je način na koji računovodstvene politike utječu na poslovanje neprofitnih organizacija ali i na sastavljanje samih financijskih izvještaja. Analizom stručnih radova prikazana su i mišljenja, kritike te prijedlozi o tome kako poboljšati proces usvajanja računovodstvenih politika kao i njihova važnost prilikom analize financijskih izvještaja neprofitnih organizacija kod krajnjih korisnika.

Svrha i cilj rada sadržani su u pretposljednjem poglavlju. U njemu su prikazani rezultati istraživanja o tome kako računovodstvene politike utječu na rad neprofitnih organizacija na području Istarske županije, odnosno koji su motivi zbog kojih je došlo do izbora trenutnih računovodstvenih politika te kako se iste uklapaju sa postojećom zakonskom regulativom. Sami rezultati istraživanja proizvod su empirijskih istraživanja koji su provedeni na odabranom uzorku neprofitnih organizacija sa područja Istarske županije. Cilj ovog rada je dati pregled o tome kako neprofitne organizacije, na prethodno spomenuto području, pristupaju pojmu računovodstvenih politika, kako donose iste te, ukoliko je do izmjena došlo, koji su razlozi njihove izmjene, a da bi se to realiziralo potrebno je provesti empirijsko istraživanje, a pristup takvom istraživanju opisan je u nastavku.

Pri samom koncu rada dana su zaključna razmatranja o obrađenoj tematici. Također prikazana je lista korištene literature u izradi rada kao i popis korištenih, odnosno unesenih tablica, primjera i priloga kao i sažetak rada na hrvatskom te engleskom jeziku.

U cilju prikupljanja podataka o računovodstvenim politikama vršit će se primijenjena, odnosno aplikativna, istraživanja na unaprijed određenoj ciljnoj skupini – neprofitnim organizacijama u Istarskoj županiji. Prikupljanju potrebnih podataka pristupiti će se metodom anketiranja. Anketom će se ponuditi pitanja na koje će ispitanici moći odgovoriti odabirom jednog, od unaprijed postavljenih odgovora, putem ljestvice Likertova tipa te da/ne opcija. Putem anketnog se upitnika želi zapravo saznati koji su motivi zbog kojih neprofitne organizacije primjenjuju računovodstvene politike, kakva je njihova realna primjena te koji su nedostaci, odnosno ograničenja, u važećoj računovodstveno - financijskoj regulativi za promatrani uzorak.

Za realizaciju rada korištena je stručna literatura kao i znanstveni članci te zakoni, kao Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) i pravilnici koji: Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15) te Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 31/15) doneseni od strane Republike Hrvatske.

2. NEPROFITNE ORGANIZACIJE

Neprofitne se organizacije razlikuju od profitnih organizacija po mnogim obilježjima, a koje je potrebno poznavati obzirom na utjecaj na računovodstvo same organizacije kao i na način njihovog izvještavanja. Ostvarenje profita, za vlasnike organizacije, nije cilj neprofitnih već profitnih organizacija. Koja su to obilježja po kojima se neprofitne organizacije razlikuju od profitnih biti će detaljnije razrađeno u nastavku.

Rad neprofitnih organizacija na području Republike Hrvatske regulirano je *Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija* (Narodne novine, br. 121/14) koji je na snagu stupio s prvim danom 2015. godine. Spomenuti Zakon nadomjestio je prethodno postojeću regulativu, odnosno *Uredbu o računovodstvu neprofitnih organizacija* (Narodne novine, br. 10/08). Međutim, u oba slučaja, nije dana pravna definicija pojma neprofitne organizacije pa se slijedom toga ova ne može točno odrediti na temelju zakonskih ili drugih propisanih akata. Možemo stoga reći kako su neprofitne organizacije one organizacije i drugi oblici udruženja koji su osnovani radi pružanja usluga, a čiji glavni cilj nije stvaranje profita i dobiti vlasnicima. Ne čudi stoga kako se neprofitne organizacije pojavljuju unutar onih segmenata koja nisu zanimljivi privatnom sektoru, odnosno tamo gdje privatni sektor nema mogućnosti ostvariti prihod. Upravo se zato pojam neprofitnih organizacija često veže za javni sektor ili za neki drugi segment koji je usko povezan sa ovime. Kao što je prethodno rečeno, glavni cilj neprofitnih organizacija nije ostvarenje prihoda ili dobiti već pružanje usluga široj zajednici, prvenstveno zbog nesavršenosti tržišnog mehanizma. Obzirom da, kao što i sam njihov naziv govori, ovakve organizacije imaju neprofitni karakter postavlja se pitanje kako se one financiraju? Kako bi se mogao dati odgovor na ovo pitanje potrebno je prije toga odrediti tko je osnivač same organizacije. Naredno poglavlje donosi upravo odgovore na ova pitanja.

2.1. Vrste neprofitnih organizacija

Izvori putem kojih se pojedina neprofitna organizacija može financirati su različiti, a različiti mogu biti i subjekti koji su osnivači samih organizacija. Ovisno o osnivaču razlikujemo dvije vrste neprofitnih organizacija:

- *Državne (javne ili vladine) neprofitne organizacija;*

- *Nedržavne (privatne ili nevladine) neprofitne organizacije* (Vašiček V. i suradnici, 2008:3).

Slijedom navedenoga, neprofitne se organizacije u Republici Hrvatskoj, mogu klasificirati kao:

- *Korisnici proračuna*
- *Neprofitne organizacije* (Vašiček V. i suradnici, 2008:3).

U provom slučaju riječ je o neprofitnim organizacijama osnovanim od strane države. Takva organizacija je korisnik državnog proračuna i slijedom toga sredstva za njene aktivnosti osigurana su od strane osnivača, odnosno države (ili od jednog ili više državnih tijela). U drugom slučaju riječ je o organizacijama koje su osnovale privatne osobe, a čiji izvori sredstava nisu osigurani u državnom proračunu. Takve se institucije prvenstveno financiraju na bazi uplaćenih članarina, dobrotvornih priloga i donacija građanstva, temeljem dotacija i subvencija te na temelju vlastitih izvora. Unutar skupine neprofitnih nevladinih organizacija uključujemo:

- političke organizacije i stranke,
- sportska društva,
- klubove i saveze,
- kulturno-umjetnička društva,
- strukovne udruge,
- zajednice i vjerske zajednice,
- socijalno humanitarne organizacije,
- sindikate,
- udruge mladih i građana te
- ostale organizacije koje su osnovane na temelju posebnih zakonskih akata kojima su definirane kao neprofitne organizacije i koja ne primaju sredstva iz državnoga proračuna (Vašiček V. i suradnici, 2009:8).

Mora se također istaknuti kako dodatni izvor financijskih sredstava nevladinim neprofitnim organizacijama može biti, u iznimnim slučajevima, i državni proračun. Slučaj je to u kojemu se iz državnog proračuna novčana sredstva usmjeravaju ka neprofitnim organizacijama sa ciljem financiranja određenih projekata, ili dijelova projekata, a koji donose višestruku korist ne samo vladinim neprofitnim organizacijama već i široj javnosti.

2.2. Razlike između profitnih i neprofitnih organizacija

Prethodno je dana ″opća″ definicija o tome što su neprofitne organizacije te kako se one dijele ovisno o osnivaču te sukladno načinu financiranja. Ciljevi poslovanja neprofitnih organizacija nisu usmjereni ka profitu te sa time povećanju vlasničkog kapitala, već se putem njih, mimo tržišta, nude dobra i usluge široj zajednici. U nastavku prikazana su obilježja neprofitnih organizacija kao i razlike sa profitnim organizacijama prema Anthony i Young iz 1988. Prema spomenutom izvoru, čimbenici koji organizaciji dalju karakter neprofitne institucije su slijedeći:

- *odsustvo mjerenja profita:* primarni cilj neprofitnih organizacije usmjeren je na pružanje usluga i/ili dobara društvenoj zajednici, a ne ka ostvarenju profita.
- *razlika u poreznim i zakonskim određenjima:* različiti je porezni tretman neprofitnih organizacija od profitnih te postoje dvije zasebne zakonske regulative za ove dvije vrste organizacija.
- *razvoj neprofitnih organizacija usmjeren je pretežito na pružanje usluga.*
- *veća ograničenja neprofitnim organizacijama u određivanju (ili promjeni) ciljeva i formiranju strategija:* neprofitne organizacije teško će moći promijeniti ciljeve i strategije definirane u osnivačkim aktima.
- *manja zavisnost od financijske podrške stranaka (klijenata):* financijska stabilnost neprofitne organizacije ovisi pretežito o donacijama, članarinama, dotacijama i drugim izvorima financiranja dok profitnim organizacijama izvori financiranja ovise uglavnom od prodaje usluga i/ili dobara, odnosno ovise o klijentima.
- *dominantnost visokog stupnja profesionalizma:* to je obilježje izraženo u strukovnim udruženjima.
- *različitost u načinu upravljanja:* neprofitnim organizacijama upravljaju razni odbori i skupštine koje prenose izvršne ovlasti na izvršitelje čime može doći do velikih utjecaja na upravitelje a time i do stvaranja različitih međusobno isključivih ciljeva.
- *različitost u strukturi upravljanja (podjeli ovlasti).*
- *važnost političkog utjecaja:* neprofitne organizacije mogu značajno utjecati na političke odluke u zemlji, odnosno mogu postati svojevrsni kreatori političkog života u zemlji. Također mogu biti i instrument putem kojih vlast jača svoju političku moć.
- *tradicija neadekvatne upravljačke kontrole:* to ne znači da se u neprofitnim organizacijama ne provodi kontrola već da je ona zastupljena manjim intenzitetom nego

li kod profitnih organizacija. Razlog tome je upravo neprofitna orijentiranost (Vašiček V., Vašiček D., 2000:11 prema Anthony i Young iz 1988.).

Dodatni čimbenik koji razlikuje ova dva organizacijska oblika leži u vlasništvu. Vlasnička struktura je točko definirana u slučaju profitnih organizacija obzirom da su podaci vlasnika evidentirani u osnivačkim ugovorima ili u evidenciju vlasničkih papira. Suprotno je kod neprofitnih organizacija, čiji vlasnik može biti neka druga neprofitna organizacija ili bilo koja druga osoba, a čiji identitet nije točno poznat.

2.3. Zakonska regulativa

Zakonska regulativa u okviru djelovanja neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj donesena je po prvi puta 1993. godine *Uredbom o računovodstvu neprofitnih organizacija* (Narodne novine, br. 112/93) te *Pravilnikom o knjigovodstvu i kontnom planu neprofitnih organizacija* (Narodne novine, br. 20/94 i 40/94) godinu dana kasnije. Danas se rad neprofitnih organizacija uređuje već spomenutim Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14). Zakonska regulacija također predviđa da sve udruge koje se osnuju, ili koje su već aktivne na području RH, moraju biti upisane u *Registar neprofitnih organizacija* temeljem *Pravilnika o sadržaju i načinu vođenja registra udruge Republike Hrvatske i registra stranih udruga u Republici Hrvatskoj* (Narodne novine, br. 4/15).

Do izmjena zakonske regulative tokom 2014. godine došlo je prvenstveno zbog toga što se *Nacionalnom strategijom stvaranja poticajnog okruženja za razvoj civilnog društva 2011.-2016.* htjela povećati transparentnost uvida u trošenje javnih sredstava koja su dodijeljena neprofitnim organizacijama kao i organizacijama civilnog društva. Također se istom izmjenom željelo unaprijediti statističko praćenje organizacija civilnog društva unošenjem obveze predaje financijskih izvješća za neprofitne organizacije. Sama struktura financijskih izvještaja za neprofitne organizacije je svakako prilagođena prethodno spomenutim izvorima financiranja kao i visini prihoda te vrijednosti imovine. Osim navedenoga, Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) je predvidio i donošenje triju pravilnika:

- *Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu* (Narodne novine, br. 1/15): dopuna je Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine., br. 121/14). Njime je definiran raspored, sadržaj i primjena računa u računskom planu, način vođenja jednostavnog knjigovodstva i primjena novčanog računovodstvenog načela i ostali podaci nužni za redovnu računovodstvenu i knjigovodstvenu evidenciju.
- *Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija* (Narodne novine, br. 31/15): također predstavlja dopunu Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) a njime se propisuje oblik i sadržaj financijskih izvještaja i izjave o neaktivnosti, razdoblja za koja se financijski izvještaji sastavljaju te obveza i rokovi njihova podnošenja.
- *Pravilnik o sustavu financijskog upravljanja i kontrole, izrade i izvršavanja financijskih planova neprofitnih organizacija* (u izradi[1]).

Sukladno postojećoj regulativi obveznici primjene Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija su:

- domaće i strane udruge i njihovi savezi,
- zaklade i ustanove,
- umjetničke organizacije,
- komore i sindikati,
- udruge poslodavaca te
- sve pravne osobe kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti, za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitnog karaktera (čl.2., st.1., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

Za organizacije kao što su one političke ili vjerske postoji djelomična obveza primjene ovog Zakona. Tako se na političke stranke primjenjuju samo odredbe koje se odnose na vođenje poslovnih knjiga i upis u Registar neprofitnih organizacija, odnosno članci 12.-18. te članak 34. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine,

[1] Situacija na dan 19.6.2015. prema informacijama dostupnim na Internetskim stranicama Ministarstva financija Republike Hrvatske - www.mfin.hr.

br. 121/14). Političke stranke podliježu također i obvezi usklađenja svojih aktivnosti i *Zakonu o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe* (Narodne novine, br. 24/11, 61/11, 27/13, 02/14). Što se tiče vjerskih zajednica one primjenjuju samo odredbe koje se odnose na dostavu izvještaja o potrošnji sredstava koja su im dodijeljena iz državnoga proračuna. Dodatno podliježu mogućnosti kontrole na licu mjesta kako bi se utvrdio utrošak proračunskih sredstava te financijskom nadzoru sredstava iz javnih izvora.

Iako gotovo sve neprofitne organizacije koje obavljaju aktivnosti zbog koje su osnovane, te vode računovodstvo sukladno Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), postoje slučajevi kod kojih, osim neprofitnih aktivnosti, provode se i one profitnog karaktera. Riječ je tada u slučaju gdje neprofitna organizacija djelom obavlja i gospodarske aktivnosti, a koje su regulirane Zakonom o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14), Zakonom o porezu na dodanu vrijednosti (Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14) te Zakonom o računovodstvu (Narodne novine, br. 109/07, 54/13, 121/14).

2.4. Registar neprofitnih organizacija

Registar neprofitnih organizacija je središnji izvor podataka o neprofitnim organizacijama potreban za utvrđivanje i praćenje obveze sastavljanja i podnošenja financijskih izvještaja, utvrđivanja financijskog položaja i poslovanja te namjenskog korištenja sredstva proračuna (čl.33., st.1., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14). Spomenuti registar vodi Ministarstvo financija Republike Hrvatske u elektroničkom obliku koji je javno dostupan putem Internetskih stranica navedenog ministarstva. Poglavlje VII, Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), sadrži obvezu upisa neprofitnih organizacija u Registar neprofitnih organizacija kao što je već bilo predviđeno i prethodnom Uredbom. U Registru se neprofitna organizacija upisuje temeljem prijave, odnosno popunjavanjem *Obrasca: RNO* (vidi Prilog 1.), kojeg dostavlja nadležnom ministarstvu i to, najkasnije, u roku od 60 dana od kako je ista upisana u matični registar[2]. Upis u Registar preduvjet je kako bi

[2] Pod matičnim registrom u smislu ovoga Zakona smatra se odgovarajući registar u Republici Hrvatskoj u koji je neprofitna organizacija upisana prilikom osnivanja. (čl.34., st.3., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

neprofitna organizacija mogla primiti sredstva iz državnog proračuna ili proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave, izuzevši vjerske zajednice i političke stranke. Sukladno općim odredbama Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 31/15) može se zaključiti kako postoje tri razloga zbog kojih je Ministarstvo financija uvelo Registar o neprofitnim organizacijama:

- lakše praćenje financijskih podataka;
- povećanje razine transparentnosti poslovanja (obveza objavljivanja izvješća)
- uvođenje financijske discipline.

U Registru neprofitnih organizacija, osim početnih podataka pri upisu, unose se i sve promjene podataka koje su zadesile neprofitnu organizaciju putem *Obrasca: RNO-P* (vidi Prilog 2.). U ovom se registru evidentiraju dakle sve promjene podataka koje se tiču same neprofitne organizacije pa će tako, zakonski zastupnik neprofitne organizacije, izvijestiti Ministarstvo financija o nastalim promjenama u roku od sedam radnih dana od nastanka događaja, ukoliko se promjena upisuje u matični registar, odnosno najkasnije u roku 30 dana od nastanka događaja ako se promjena ne upisuje u matični registar (čl. 35., st. 2., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14). U slučaju da neprofitna organizacija prestane sa djelovanjem, u Registru će se unijeti i podaci o okončanju postojanja neprofitne organizacije. No u tom slučaju, kako bi se podaci u Registru mogli unijeti, postoji potreba da se neprofitna organizacija prije izbriše iz matičnog registra. O brisanju iz matičnog registra, ovlaštena osoba neprofitne organizacije, odnosno zakonski zastupnik, dužna je izvijestiti Ministarstvo financija najkasnije u roku od 30 dana od dana nastanka događaja, odnosno brisanja iz matičnog registra (čl. 36., st. 2., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

3. DJELOVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA SUKLADNO VAŽEĆOJ RAČUNOVODSTVENO – FINANCIJSKOJ REGULATIVI

Računovodstvo neprofitnih organizacija ima mnogo sličnosti, ali i značajnih razlika u odnosu na poduzetničko računovodstvo. Sličnosti su na primjer u primjeni sustava dvojnog knjigovodstva, vođenju glavne knjige, izradi temeljnih financijskih izvještaja, uvažavanju knjigovodstvene isprave kao osnove za knjiženje, itd. Međutim postoje značajne razlike koje proizlaze prvenstveno iz odsutnosti profita kao motiva postojanja zakonskih zahtjeva koji uključuju ograničenja kod pribavljanja i trošenja sredstava, i slično (Vašiček V., Vašiček D., 2000:16).

No, obzirom da razlike u poslovnoj praksi između neprofitnih i profitnih organizacija postoje, razvili su se posebni računovodstveni pristupi, pomalo specifični, za neprofitno računovodstvo. Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) ne obvezuje same organizacije na primjenu i donošenje bilo kakve računovodstvene politike već svaka neprofitna organizacija sama donosi onakve politike kakve najbolje odgovaraju istoj. Stoga ne možemo točno govoriti o tome kako su zakonom postavljenje računovodstvene politike neprofitnim organizacijama. Zapravo pristup koji organizacija postavi u svom računovodstvu predstavlja same računovodstvene politike. Obzirom da niti Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) danas, a niti Uredba o knjigovodstvu i kontnom planu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 112/93) prije, ne postavljaju svima jednake kriterije, odnosno svaka neprofitna organizacija sama određuje svoje računovodstvene politike, često će se u praksi naići na različite interpretacije i tretman jedne te iste stavke. Nastavak rada donosi pobliže analizirane činjenice koje se odnose na svakodnevni rad neprofitnih organizacija, odnosno provodi se analiza smjernica koje su dane u neprofitnom računovodstvu putem Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) te Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine., br. 1/15).

3.1. Načela neprofitnog računovodstva

Prije nego li što se odredi što su to načela neprofitnog računovodstva te koji je njihov utjecaj na neprofitno računovodstvo potrebno je definirati i računovodstvene politike obzirom da su jedni dopuna drugima ali i kako ih se ne bi smatralo sinonimima. Stoga, računovodstvene politike su posebna načela, osnove, dogovori, praksa i pravila koje primjenjuje osoba zadužena za knjigovodstvo i računovodstvo neprofitne organizacije pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja. To su politike koje određuje samoinicijativno svaka neprofitna organizacija sukladno vlastitim potrebama kako bi prebrodila zakonsku nedorečenost (više u poglavlju *6. Računovodstvene politike)*. S druge se strane pak nalaze načela neprofitnog računovodstva, koja također utječu i određuju način poslovanja same neprofitne organizacije, no, za razliku od računovodstvenih politika, određene su zakonima i pravilnicima te su ista za sve neprofitne organizacije koje posluje i djeluju na području Republike Hrvatske, a njihova je primjena obvezatna.

Do sada je nekoliko puta vršena usporedba profitno i neprofitno orijentiranih organizacija odnosno prikazane su njihove sličnosti i suprotnosti. Dodatni zajednički čimbenik koji te dvije organizacije imaju javlja se i u pogledu pridržavanja računovodstvenih načela. Kao što je prethodno rečeno, zbog različitih poslovnih aktivnosti koje ove imaju, došlo je do donošenja različitih zakonskih akata i poslovne prakse u pogledu računovodstvenih politika. Sukladno članku 26., stavci 1., Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) neprofitne organizacije u svom računovodstvu, na području Republike Hrvatske, obvezne su primjenjivati *načelo nastanka događaja*. Primjena ovog načela znači da se:

- recipročni prihodi (prihodi na temelju isporučenih dobara i usluga) priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da se mogu izmjeriti neovisno o naplati;
- nerecipročni prihodi (prihodi po posebnim propisima, donacije, članarine, pomoći, doprinosi i ostali slični prihodi) priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su raspoloživi (naplaćeni) u izvještajnom razdoblju, a mogu se priznati u izvještajnom razdoblju ako su naplaćeni najkasnije do trenutka predočavanja financijskih izvještaja za isto razdoblje;

- donacije povezane s izvršenjem ugovorenih programa (projekata i aktivnosti) priznaju se u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode izvještajnog razdoblja razmjerno troškovima provedbe ugovorenih programa (projekata i aktivnosti);
- donacije povezane s nefinancijskom imovinom koja se amortizira priznaju se u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode izvještajnog razdoblja na sustavnoj osnovi razmjerno troškovima upotrebe nefinancijske imovine u razdoblju korištenja;
- rashodi se priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju;
- rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku stvarnog utroška, odnosno prodaje;
- troškovi nabave dugotrajne imovine se kapitaliziraju, a u rashodi se priznaju tijekom korisnog vijeka upotrebe (čl. 26., st. 2., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

Što se pak tiče priznavanja primitaka i izdataka, spomenuti Zakon, u članku 27., stavci 1. definira obvezu primijene *načela novčanog računovodstva* što znači da se poslovni događaji i transakcije priznaju u trenutku kada je novac uplaćen, odnosno isplaćen. Prema računovodstvenom načelu novčane osnove transakcije i poslovni događaji priznaju se samo onda kada je novac primljen ili isplaćen. Konzistentno ovom načelu, izvještaji o primicima i izdacima obično su pripremljeni da objave informaciju o novčanom toku kroz razdoblje i novčani saldo na kraju tog razdoblje (Vašiček V., Vašiček D., 2000:21).

Osim načelna nastanka događaja, kod priznavanja prihoda i rashoda, te načela novčanog računovodstva, za primitke i izdatke, Zakon je predvidio i još nekoliko računovodstvenih načela kod neprofitnih organizacija. U nastavku su prikazana načela predviđena člankom 7., stavkom 1., Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14):

- *načelo točnosti:*
- *načelo istinitost*
- *načelo pouzdanost*
- *načelo pojedinačno iskazivanje pozicija*

3.2. Poslovne knjige te računovodstveni poslovi neprofitnih organizacija

3.2.1. Poslovne knjige

Kada je riječ o poslovnim knjigama moramo razlikovati da li je neprofitna organizacija obveznik vođenja dvojnog ili jednostavnog knjigovodstva. U nastavku je navedeno koje su poslovne knjige obvezne voditi neprofitne organizacije koje su obveznici dvojnog, a koje jednostavnog knjigovodstva.

3.2.1.1. Dvojno knjigovodstvo

Glavna knjiga, dnevnik te pomoćne knjige, temeljne su poslovne knjige koje svaka neprofitna organizacija mora voditi u svom dvojnom knjigovodstvu. Poslovne promjene koje se unutar organizacije zadese na stavkama imovine, obveza, vlastitih izvora te na stavkama prihoda i rashoda evidentiraju se u *glavnoj knjizi* putem računskog plana sukladno *Pravilniku o neprofitnom računovodstvu i računskom planu* (Narodne novine, br. 1/15). U *dnevniku* se poslovne promjene unose sukladno redoslijedu zbivanja, odnosno nastanka događaja. *Pomoćne knjige* predstavljaju analitičku knjigovodstvenu evidenciju poslovnih događaja koji su u glavnoj knjizi iskazani u sintetičkom obliku. Također predstavljaju i pomoćnu evidenciju o promjenama i stanju po stavkama imovine i obveza a sve kako bi se mogao provesti nadzor nad poslovanjem. U skupinu obveznih pomoćnih knjiga kod dvojnog knjigovodstva ubrajaju se:

- *Knjiga dugotrajne nefinancijske imovine*: evidencija se vodi po vrsti, količini i vrijednosti imovine (nabavna i otpisana);
- *Knjiga kratkotrajne nefinancijske imovine (zalihe materijala, proizvodi i roba)*: evidencija se vodi po vrsti, količini i vrijednosti imovine;
- *Knjiga financijske imovine i obveza*, koja uključuje:
    - knjigu potraživanja i obveza: evidencija se vrši po subjektima, računima, pojedinačnim iznosima, rokovima dospjelosti, zateznim kamatama i dr.;
    - knjigu primljenih i izdanih vrijednosni papiri i drugih financijskih instrumenata: evidencija se provodi po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospjelosti te stanjima;

    - knjigu potraživanja i obveza po osnovi primljenih zajmova i kredita te danih zajmova: bilježe se po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospjelosti, stanjima i obračunatim kamatama;
- *Knjigu (dnevnik) blagajni (kunska, devizna, porto i druge)*
- *Evidencija putnih naloga i korištenja službenih vozila* (čl. 14., st. 2., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

Osim obveznih pomoćnih knjiga unutar neprofitnog računovodstva moraju se voditi i posebne pomoćne evidencije koje propisuje Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), a to su:

- *Evidencija danih i primljenih jamstava i garancija;*
- *Knjiga ulaznih računa;*
- *Knjiga izlaznih računa;*
- *Ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.*

Valja napomenuti kako se pomoćne i posebne pomoćne knjige ne trebaju voditi ukoliko su stavke u glavnoj knjizi raščlanjene tako da osiguravaju potrebne podatke i jasnu sliku poslovnih događaja (čl. 14., st. 4., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

3.2.1.2. Jednostavno knjigovodstvo

Od svog osnivanja pa sve do uključujući treću godinu postojanja svaka je neprofitna organizacija dužna voditi dvojno knjigovodstvo. Istekom treće godine neprofitna organizacija koja ispunjava određene uvjete može se odlučiti za primjenu jednostavnog knjigovodstva. Donesena odluka ostaje na snazi do opoziva, odnosno dok neprofitna organizacija ispunjava postavljene uvijete. Uvjeti koji moraju biti ispunjeni, sukladno članku 52., stavci 1., Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15) jesu:

- vrijednost imovine neprofitne organizacije na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno manja je od 230.000,00 kuna,

- godišnji prihod[3] neprofitne organizacije u svakoj od prethodne tri godine uzastopno manji je od 230.000,00 kuna godišnje.

Ukoliko neprofitna organizacija zadovoljava prethodna dva kriterija, a odluči se primjenjivati dvojno knjigovodstvo, odredbe Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) se primjenjuju isključivo u vidu sastavljanja financijskih izvještaja[4].

Neprofitna organizacija koja primjenjuje jednostavno knjigovodstvo, a koja ispunjava prethodno navedene kriterije, obvezna je voditi slijedeće poslovne knjige:

- *Knjiga blagajne*: kronološki se unose podaci o gotovinskim uplatama i isplatama. Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15), u članku 54., stavki 1., propisao je kako knjiga blagajne mora imati najmanje slijedeće podatke: redni broj, datum, broj i oznaku knjigovodstvene isprave, opis poslovne promjene te iznos gotovinske novčane transakcije.
- *Knjiga primitaka i izdataka:* redni broj, datum/razdoblje primitaka/izdataka, broj i naziv knjigovodstvene isprave na temelju koje se unosi podatak, opis poslovne promjene te iznos primitka i izdatka uvjeti su, minimalni, koji moraju biti iskazani u knjizi primitaka i izdataka koja se odnosi na sve gotovinske i negotovinske primitke te izdatke uključujući i obračunska plaćanja (čl. 54., st. 2., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15).
- *Knjiga ulaznih računa* sadrži sve pristigle račune za nabavljenu robu ili zatražene usluge. Također je Pravilnikom o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15), člankom 54., stavkom 3., propisana minimalna količina podataka koji moraju biti iskazani u knjizi ulaznih računa, a to su: redni broj, podaci o primljenom računu (broj i datum), podaci o dobavljaču (naziv, sjedište i OIB), ukupan iznos računa (s uključenim PDV-om).
- *Knjiga izlaznih računa* odnosi se na sve račune koje je neprofitna organizacija izdala (uobičajena su pojava kod onih neprofitnih jedinica koje se bave gospodarskom djelatnošću). Kao i kod ostalih vrsta poslovnih knjiga i ovdje postoje nužni podaci koje isprava mora sadržavati: redni broj, podaci o izdanom računu (broj i datum), podaci u

[3] Sukladno čl. 52., st. 2., Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15) u godišnji prihod ulaze samo prihodi iz tekuće godine (razred 3), a ne ulazi preneseni višak iz prethodne godine.
[4] Sukladno čl. 9., st. 4., Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14.

kupcu (naziv, sjedište i OIB) te podaci o ukupnom iznosu računa s uključenim PDV-om (čl. 54., st. 4., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15).

- *Popis dugotrajne nefinancijske imovine* mora sadržavati najmanje slijedeće podatke o dugotrajnoj imovini: redni broj, vrsta dugotrajne imovine s osnovnim identifikacijskim obilježjem (naziv, marka i sl.), datum i broj dokumenta po kojem je imovina nabavljena, nabavna vrijednost, datum i opis otuđenja (prodaja, donacija, uništenja) sukladno članku 54., stavki 5., Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15).

Sve prethodno navedene poslovne knjige moraju također sadržavati i nužne podatke o samoj neprofitnoj organizaciji koji jesu: naziv, adresa, OIB, RNO broj[5] i šifru djelatnosti[6]. Osim, zakonom navedenih poslovnih knjiga, neprofitna organizacija može voditi i druge knjige i pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.

Primici i izdaci se, kod neprofitnih jedinica koje vode jednostavno knjigovodstvo, evidentiraju temeljem načela blagajne (novčano računovodstveno načelo). Sredstva koja su jedinici uplaćena od strane državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne/regionalne samouprave te iz ostalih izvora se smatraju primicima te se evidentiraju u Knjizi primitaka i izdataka u trenutku primitka. U trenutku naplate se u istoj Knjizi evidentiraju i primljeni predujmovi, krediti i zajmovi dok se dani predujmovi, jamčevni polozi te dani zajmovi smatraju izdacima i prikazuju se u trenutku plaćanja (čl. 56., st. 1.-5., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15).

3.2.1.3. Obveza čuvanja (arhiviranja) poslovnih knjiga

Poslovne se knjige, bez obzira da li organizacija vodi jednostavno ili dvojno knjigovodstvo, vode za fiskalnu godinu koja je, u Republici Hrvatskoj, jednaka kalendarskoj godini. Svaka se

[5] RNO broj je broj koji je organizaciji dodijelilo Ministarstvo financija Republike Hrvatske prilikom upisa iste u Registar neprofitnih organizacija
[6] Sukladno Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti - NKD

poslovna knjiga otvara na početku fiskalne godine[7] i zatvara se po okončanju fiskalne godine[8]. Osim u tradicionalnom papirnatom obliku, poslovne se knjige mogu voditi u elektroničkom obliku uz uvjet da se, po zatvaranju poslovnih knjiga, onemoguće daljnje izmjene na elektroničkim zapisima, no mora se omogućiti tiskanje ukupnih ili pojedinih dijelova istih. U slučaju nemogućnosti spremanja poslovnih knjiga u elektroničkom obliku, iste se moraju otisnuti na papiru te uvezati unutar 120 dana od dana zatvaranja poslovnih knjiga (uobičajeno do 30. travnja tekuće godine za proteklu fiskalnu godinu – izuzetak su godina osnivanja i zatvaranja organizacije). Neovisno o načinu pohranjivanja poslovnih knjiga, obje vrste moraju biti potpisane, da li elektronički ili pisanim potpisom, od strane odgovorne osobe unutar organizacije. Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) je također u članku 16., stavku 5., propisao kako se *glavna knjiga te dnevnik čuvaju najmanje jedanaest, a pomoćne knjige najmanje sedam godina.* Poslovne knjige koje vodi neprofitna organizacija obveznik primjene jednostavnog knjigovodstva, a koje su prethodno navedene, čuvaju se *najmanje jedanaest godina, u slučaju knjige primitaka i izdataka,* te *najmanje sedam godina u slučaju knjige blagajne, knjige ulaznih i izlaznih računa* te *popisa nefinancijske imovine.* Rok čuvanja poslovnih knjiga počinje teći po okončanju poslovne godine na koju se ove odnose. Navedeni rokovi predstavljaju minimalne rokove čuvanja dokumentacije. Po prestanku obveze čuvanja dokumentacije, zakonski zastupnik neprofitne organizacije, dužan je kontaktirati nadležni državni arhiv kako bi mogao započeti proces uništavanja dokumentacije.

3.2.2. Računovodstveni poslovi

Računovodstveni poslovi, sukladno Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), su prikupljanje i obrada podataka na temelju knjigovodstvenih isprava, priprema i vođenje poslovnih knjiga, priprema i sastavljanje financijskih izvještaja te prikupljanje i obrada financijskih podataka za statističke, porezne i druge potrebe (čl.8., st.1., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14). Također je istim Zakonom definirano kako je svaka

[7] Izuzetak je godina osnivanja u kojoj se poslovne knjige otvaraju na dan osnivanja. U ovom slučaju fiskalna godina kreće od datuma osnivanja, a završava na dan 31.12. tekuće godine

[8] U slučaju prestanka djelovanja neprofitne organizacije, poslovne se knjige zatvaraju na zadnji dan poslovanja, odnosno do datuma označenog u Registru neprofitnih organizacija kao posljednji dan djelovanja neprofitne organizacije.

neprofitna organizacija dužna prikupljati podatke, voditi poslovne knjige te sastavljati financijske izvještaje na način kojim se omogućava provjera poslovnih događaja, utvrđivanje financijskog položaja i poslovanja neprofitne organizacije, poštujući pri tome temeljna načela urednog knjigovodstva. Ukoliko neprofitna organizacija u svojoj organizaciji nema kvalificiranu osobu za obavljanje računovodstvenih poslova iste može povjeriti drugoj, vanjskoj, stručnoj pravnoj ili fizičkoj osobi, pri tome se računovodstveni poslovni vode po načelu dvojnog ili jednostavnog knjigovodstva, sukladno rasporedu računskog plana.

Tablica 1. *Prikaz razreda računskog plana za neprofitne organizacije*

Razred	***Pozicija***
0	*Nefinancijska imovine*
1	*Financijska imovina*
2	*Obveze*
3	*Prihodi*
4	*Rashodi*
5	*Vlastiti izvori*
6	*Izvanbilančni zapisi*

Izvor: Izrada autora prema čl.7., Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15.

3.3. Iskazivanje imovine i obveza primjenom računskog plana

Iskazivanje imovine i obveza u knjigovodstvu neprofitnih organizacija vrši se prema rasporedu računskog plana za neprofitne organizacije. Raspored stavaka u računskom planu donesen je od strane Ministarstva financija Republike Hrvatske putem *Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu* (Narodne novine, br. 1/15). Računi u računskom planu razvrstani su na: razrede, skupine, podskupine te odjeljke. Odjeljci se mogu, zbog jasnije evidencije ili potreba neprofitne organizacije, raščlaniti na analitičke i podanalitičke račune prema dekadnom sustavu. Tablica 2 donosi prikaz rasporeda pozicija u računskom planu neprofitnih organizacija na razini razreda i skupina.

Tablica 2. *Prikaz razreda i skupina računskog plana neprofitnih organizacija*

Razred	Skupina	Pozicija
0		***Nefinancijska imovina***
	01	Neproizvedena dugotrajna imovina
	02	Proizvedena dugotrajna imovina
	03	Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti
	04	Sitni inventar
	05	Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi
	06	Proizvedena kratkotrajna imovina
1		***Financijska imovina***
	11	Novac u banci i blagajni
	12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od radnika te za više plaćene poreze i ostalo
	13	Zajmovi
	14	Vrijednosni papiri
	15	Dionice i udjeli u glavnici
	16	Potraživanja za prihode poslovanja
	19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjele naplate prihoda
2		***Obveze***
	24	Obveze za rashode
	25	Obveze za vrijednosne papire
	26	Obveze za kredite i zajmove
	29	Odgođeno plaćanje rashoda i prihoda budućih razdoblja
3		***Prihodi***
	31	Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga
	32	Prihodi od članarina i članskih doprinosa
	33	Prihodi po posebnim propisima
	34	Prihodi od imovine
	35	Prihodi od donacija
	36	Ostali prihodi
	37	Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija
	39	Raspored prihoda
4		***Rashodi***
	41	Rashodi za radnike
	42	Materijalni rashodi

	43	Rashodi amortizacije
	44	Financijski rashodi
	45	Donacije
	46	Ostali rashodi
	47	Rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija
	49	Raspored rashoda
5		***Vlastiti izvori***
	51	Vlastiti izvori
	52	Rezultat poslovanja
6		***Izvanbilančni zapisi***

Izvor: Izrada autora prema čl.8. – 51., Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15.

3.3.1. Razred 0 – Nefinancijska imovina

Računi računskog plana u Razredu 0 rezervirani su za nefinancijsku imovinu. Unutar ove kategorije nalaze se resursi koje neprofitna organizacija kontrolira, a koji su rezultat prošlih događaja i od kojih očekuje buduće koristi u obavljaju djelatnosti (Baica, 2009:73). Nefinancijska se imovina u knjigovodstvu unosi prema načelu nastanka događaja, kao što je i propisano već spomenutim Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), te se dijeli na dugotrajnu i kratkotrajnu nefinancijsku imovinu, koja može biti nematerijalne ili materijalne naravi. Sukladno članku 23., stavku 4., Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), kategoriju nefinancijske kratkotrajne imovine čini onaj dio imovine koji je namijenjen obavljanju djelatnosti ili daljnjoj prodaji u roku kraćem od godine dana. Stavka 2., prethodno citiranog Zakona i članka, definira dugotrajnu nefinancijsku imovinu kao imovinu čiji je vijek upotrebe duži od jedne godine i koja duže od jedne godine zadržava isti pojavni oblik. Također se dugotrajna nefinancijska imovina, čija je nabavna vrijednosti[9] manja od 3.500,00 kn (čl.23., st.3., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14), može otpisati jednokratno, stavljanjem u upotrebu, uz obvezu pojedinačnog ili skupnog praćenja u korisnom vijeku upotrebe. Dugotrajna imovina podliježe procesu amortizacije koji se provodi linearnom metodom unutar korisnog vijeka upotrebe koji kreće od prvog dana u mjesecu iza mjeseca u kojemu je imovina stavljana u

[9] Nabavna vrijednost nefinancijske imovine sastavljena je od kupovne cijene uvećane za carine, nepovratne poreze, troškove prijevoza i sve druge troškove koji se mogu izravno dodati troškovima nabave i osposobljavanja za početak upotrebe.

upotrebu. Izuzeća od procesa amortizacije su zemljišta, plemeniti metali, obnovljiva prirodna bogatstva, knjige, umjetnička djela te ostale pohranjene vrijednosti.

Računska skupina *01 – Neproizvedena dugotrajna imovina* dodatno se dijeli na materijalnu imovinu, koja se evidentira na podskupini 011, te na nematerijalnu imovinu, čiju vrijednost možemo pronaći na podskupini 012. Materijalna imovina obuhvaća prirodna bogatstva nad kojima neprofitna organizacija ima pravo vlasništva, dok nematerijalnu nefinancijsku imovinu čine patenti, koncesije, licence te ostala slična prava i goodwill (čl. 9., st. 2 i 4., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15). U primjeru koji slijedi prikazano je knjiženje nabave dugotrajne imovine u skupini 01.

Primjer 1. *Nabava dugotrajne neproizvedene imovine*

„Nabavljen je novi program za knjigovodstvo koji je odmah stavljen u uporabu. Dobavljač je ispostavio račun na iznos 90.000 kuna pri čemu 60.000 kn za izradu programa, a 30.000 kn za korištenje licence. Rok trajanja licence je 5 godina.“

Knjiženje:

Red.br	**Opis**	**Iznos**	**Račun**	
			Duguje	*Potražuje*
	Ulazni račun dobavljača:	90.000,00		2425
1.	- računalni program	60.000,00	0261	
	- licence	30.000,00	0123	
2.	Podmiren račun dobavljača	90.000,00	2425	1111

Izvor: Jakir Bajo I., Maletić I.: *Vodič kroz računovodstvo za neprofitne organizacije*, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2008., str. 32.

Imovina čija je nabavna vrijednost veća od 3.500,00 kuna kao što su: građevinski objekti, postrojenja i oprema, prijevozna sredstva, knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti te višegodišnji nasadi i osnovno stado ulazi u kategoriju proizvedene dugotrajne imovine koja se evidentira na podskupinama 021 – 025 dok se nematerijalna proizvedena imovina evidentira na podskupini 026 (vidi Primjer 1). Ukoliko se imovina iz podskupina od 021 do 025 te 026 ne stavi odmah u uporabu, odnosno ako je potrebno provesti dodatne radove ili postoje dodatni troškovi bez kojih se imovina ne može koristiti, ova će se prije evidentirati kao imovina u

pripremi na skupini *05 – Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi*. Ukoliko je neprofitnoj organizaciji potrebno, putem računovodstvenih politika, može odrediti detaljniju analitičku evidenciju imovine u pripremi nego li što je predviđeno računskim planom. Primjer 2 prikazuje upravo nabavu dugotrajne nefinancijske imovine.

Primjer 2. *Nabava dugotrajne nefinancijske imovine*

„*Kupljena su računala za što je primljen račun dobavljača na iznos 54.000,00 kuna.*“

Knjiženje:

Red.br	**Opis**	**Iznos**	**Račun**	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Račun dobavljača za računala	54.000,00	0521	2425
2.	Računala predana u upotrebu	54.000,00	0221	0521

Izvor: Vašiček V. i suradnici: *Računovodstvo neprofitnih organizacija: osnove novog sustava, primjena računskog plana, porezi, propisi*, RIF, Zagreb, 2008., str. 31.

Imovina neprofitne organizacije tokom vijeka upotrebe iziskuje dodatne troškove. Takve troškove možemo podijeliti na troškove održavanja (tekuće ili investicijsko) i na investicijska ulaganja. Ovi prvi se odnose na troškove koji mogu nastati kao posljedica popravka nastalih šteta, zamjene dijelova i slično, a izdatak koji nastaje sa njima bilježi se kao rashod na konto *4252 - Usluge tekućeg i investicijskog održavanja*. Suprotno, troškovi koji su nastali kako bi se produžio vijek trajanja imovine, povećao njen kapacitet, za prenamjenu imovine ili za poboljšanje njene funkcionalnosti tretiraju se kao investicijska ulaganja. Investicijska ulaganja predstavljaju povećanje vrijednosti dugotrajne imovine a način knjiženja prikazan je primjerom 3 (izrada autora prema Vašiček V. i suradnici, 2008:34).

Primjer 3. *Knjiženje investicijskog ulaganja na dugotrajnoj imovini*

„*Neprofitna organizacija (nije obveznik PDV-a) je na postojećoj zgradi obavila radove na rekonstrukciji (dogradnja dodatnog prostora i uređenje) u ukupnoj vrijednosti 590.000,00 kn. Primljena je građevinska situacija – obračun izvršenih radova na ukupno ugovorenu vrijednost. Radovi su završeni. Plaćene su obveze.*“

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Obračun izvođača radova za dogradnju i uređenje poslovna zgrade	590.000,00	0511	2425
2.	Podmirenje obveza prema izvođaču radova	590.000,00	2425	1111
3.	Prijenos investicijskog ulaganja u uporabu	590.000,00	0212	0511

Izvor: Jakir Bajo I., Maletić I.: *Vodič kroz računovodstvo za neprofitne organizacije*, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2008., str. 35.

Sukladno čl. 11., Pravilnika o računovodstvu neprofitnih organizacija i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15) skupina 03 posvećena je plemenitim metalima i ostalim pohranjenim vrijednostima. To su vrijednosti koje se čuvaju pohranjene i ne koriste se u obavljanju djelatnosti, odnosno one se ne koriste za stvaranje prihoda. Imovina koja se nalazi u skupini 03 evidentira se po nabavnoj vrijednosti i, obzirom da se njena vrijednost tokom vijeka upotrebe ne smanjuje, ne podliježe postupku amortizacije (Skupina autora – Dremel N., 2009:56). Obzirom da je riječ o plemenitim metalima i ostaloj vrsti imovine koja se pohranjuje potrebno je također voditi posebnu evidenciju imovine ovisno o njenoj vrsti, količini te vrijednosti, a kako takva posebna evidencija nije zakonski propisana, odluku o istoj donosi zakonski zastupnik neprofitne organizacije, ili osoba odgovorna za praćenje plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti, a ista mora biti iskazana u računovodstvenim politikama kako bi se razumjeli razlozi takvih postupaka i što se njima željelo postići.

Primjer 4. *Evidencija plemenitih metala i ostale pohranjene vrijednosti*

„Za nabavu knjige iz prvog svjetskog rata, koju će udruga držati kao izložbeni primjerak, dan je predujam građaninu. Svota predujma je 3.000,00 kuna. On je dan 15. srpnja 2009. i dan je u gotovini. Knjiga je preuzeta 10. kolovoza 2009., Kupljenu knjigu trebalo je popraviti. Taj popravak je obavilo restauratorsko društvo. Vrijednost usluge je 800,00 kn. za uslugu je primljen račun i usluga je plaćena s poslovnog računa.“

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Dan predujam u gotovini za knjigu	3.000,00	1293	1131
2.	Knjiga je preuzeta	3.000,00	0561	2425
3.	Plaćen je račun za kupnju knjige	3.000,00	2425	1293
4.	Troškovi popravka knjige	800,00	0561	2425
5.	Plaćen je račun popravka	800,00	2425	1111
6.	Knjiga je prenesena u upotrebi	3.800,00	0312	0561

Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Dremel N. (Skupina autora): *Računovodstvo neprofitnih organizacija s analitičkim računskim planom, primjerima knjiženja i propisima*, RRIF, Zagreb, 2009., str.56.

Sitni inventar, dodatna je stavka koju nalazimo u računskom planu i to unutar računske skupine 04. U ovoj se skupini knjiži nabavljeni sitni inventar na zalihi, na uporabi te ispravak vrijednosti istoga. Pod sitnim inventarom podrazumijevamo predmete koji se stavljaju u upotrebu jednokratno a čiji je vijek trajanja duži od jedne godine. Osim toga, to su predmeti čija je nabavna vrijednosti manja od 3.500,00 kn (čl. 12., st. 1., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15). Nefinancijsku dugotrajnu imovinu, čija je nabavna vrijednost manja od 3.500,00 kn, neprofitna organizacija može otpisati jednokratno, stavljanjem iste u uporabu ili, ako je tako odlučeno računovodstvenim politikama, istu može amortizirati. Imovina će se tada sustavno amortizirati sukladno propisanim amortizacijskim stopama koje su prikazane u Prilogu 3, a koje su definirane od strane Ministarstva financija Republike Hrvatske.

Primjer 5. *Nabava sitnog inventara i stavljanje u uporabu*

„Udruga je kupila plastični stol za koji se predviđa da će trajati do godine dana. Njegova nabavna vrijednost je 800,00 kn. Stolac se odmah počeo koristiti a račun dobavljača je podmiren gotovinom. U računovodstvenim politikama je utvrđeno da se sitni inventar otpisuje jednokratno, odmah pri nabavi.“

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Kupljen je stolac	800,00	0421	2425
2.	Ispravak vrijednosti	800,00	4264	0491
3.	Plaćen je račun dobavljača	800,00	2425	1131

Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Dremel N. (Skupina autora): *Računovodstvo neprofitnih organizacija s analitičkim računskim planom, primjerima knjiženja i propisima*, RRIF, Zagreb, 2009., str. 57.

Kao što se može vidjeti iz primjera 4, računi skupine *05 – Nefinancijska imovina u pripremi*, služe kako bi se evidentirala dugotrajna imovina koja nije još predana u uporabi, odnosno imovina u pripremi. Na kontima skupine 05 formira se vrijednosti imovine koja će, u trenutku stavljanja u uporabu, biti iskazana na konkretna konta imovine. Ova se skupina koristi dakle sve dok je proces nabave ili izgradnje imovine u tijeku a kumulativni se iznos naknadno prikazuje na konkretne račune imovine (vrši se prijenos u uporabu) (Jakir Bajo I., Maletić I., 2008:41).

Posljednja skupina Razreda 0 je skupina *06 – Proizvedena kratkotrajna imovina*. Ova skupina sadrži zalihe za obavljanje djelatnosti, proizvodnju i proizvode te robu za daljnju prodaju. Ukoliko neprofitna organizacija namjenski nabavlja robu za dalju prodaju vršiti će njenu evidenciju na podskupini *063 – Roba za daljnju prodaju*. Suprotno, ako je roba namijenjena redovnom obavljanju djelatnosti onda se ista iskazuje na konta podskupine *061 – Zalihe za obavljanje djelatnosti,* točnije na konto *0612 – Zalihe materijala za redovne potrebe*. Neprofitna organizacija također može dio nabavljene robe namijeniti daljnjoj raspodjeli drugima a takvu će vrstu imovine evidentirati na konto *0611 – Zalihe za preraspodjelu drugima.* Ukoliko se pak roba nabavlja za proizvodnju, odnosno nabava se vrši kako bi članovi neprofitne organizacije proizveli proizvod koji će naknadno prodati (najčešće putem sajmova), a sredstva zadržati unutar organizacije, tada se takva nabava evidentira na podskupini *062 – Proizvodnja i proizvodi.*

Primjer 6. *Nabava kratkotrajne nefinancijske imovine za preraspodjelu drugima*

„Udruga je dobila deke koje mora podijeliti građanima. Procijenjena vrijednost deka je 800,00 kuna..“

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Nabava deka za preraspodjelu	800,00	0611	2451

Izvor: Dremel N. (Skupina autora): *Računovodstvo neprofitnih organizacija s analitičkim računskim planom, primjerima knjiženja i propisima*, RRIF, Zagreb, 2009., str. 57.

3.3.2. Razred 1 – Financijska imovina

Za financijsku imovinu u računskom je planu rezerviran Razred 1 koji se dalje dijeli na sedam skupina, a što je prethodno ilustrirano Tablicom 2. Računska skupina *11 – Novac u banci i blagajni*, kao što se da naslutiti, obuhvaća novac koji neprofitna organizacija ima u banci (na žiro ili deviznom računu u zemlji te inozemstvu) ili u blagajni, te izdvojena novčana sredstva[10] kao i vrijednosnice u samoj blagajni. Žiroračun otvoren kod domaće kreditne institucije neprofitna organizacija koristi za bezgotovinska plaćanja kao i za primanja sredstava, odnosno koristi devizni račun ako plaćanja vrši prema inozemnom kreditoru ili pak ako od inozemstva prima novčana sredstva. Kao i fizičke, tako i pravne osobe imaju svakodnevnu potrebu za gotovim novcem. Kada je riječ o neprofitnim organizacijama (a slično je i kod profitnih) da bi se osigurala dovoljnu razina gotovine u blagajni novčana se sredstava podižu sa žiro računa organizacije. Da bi se takav prijenos sredstava sa žiro računa u blagajni (i obratno) mogao izvršiti, kao što je prikazano slijedećim primjerom, potrebno je radnju proknjižiti putem konta *1113 - Prijelazni račun*.

[10] Izdvojena novčana sredstva jesu sredstva izdvojena na poseban račun radi osiguranja plaćanja na temelju izdanih čekova, trezorskih zapisa, mjenica, akreditiva, obveznica i slično. (čl. 17., st. 2., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine 1/15).

Primjer 7. *Podizanje gotovine sa žiro računa neprofitne organizacije*

„Za potrebe glavne blagajne zakonski je zastupnik neprofitne organizacije AX sa službenog računa podignuo 4.500,00 kn.“

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Podizanje gotovine sa računa neprofitne organizacije AX	4.500,00	1113	1111
2.	Zaprimanje novca u glavnoj blagajni	4.500,00	1131	1113

Izvor: Izrada autora prema standardnom procesu knjiženja

Tokom svog poslovanja, neprofitne organizacije, mogu prenijeti sredstva iz vlastitih računa na izdvojene račune u obliku depozita kod kreditnih institucija. Osim toga obavljanjem redovne djelatnosti mogu nastati manjkovi ili štete koji su prouzročeni od strane zaposlenih unutar organizacije, a koje se tereti za nastale troškove. Takva će se sredstva proknjižiti na konta skupine *12 – Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od radnika te za više plaćene poreze i ostalo.* Unutar ove skupine ubrajaju se i potraživanja za pretplaćene poreze kao i jamčevni polozi koji su dani kao osiguranje izvršenja ugovorenih obveza.

Primjer 8. *Oročavanje sredstava*

„Udruga Sunce oročila je sredstva u svoti od 4.500,00 kn na rok od šest mjeseci (od 1.siječnja do 30. lipnja). Za navedeno je razdoblje na ime ugovorene kamare ostvareno 800,00 kuna. Nakon isteka ugovora o depozitu banka vraća udruzi deponirani iznos uvećan za kamatu. “

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Oročavanje sredstava	4.500,00	1211	1111
2.	Kamate za izvještajno razdoblje siječanj – lipanj	800,00	1641	3413

		5.300,00	1111	
3.	Povrat depozita i naplaćene glavnice	4.500,00		1211
		800,00		1641

Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Glavota M.,: *Dani depoziti*, RRIF, br.5. Zagreb, 2010., str. 40.

Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) te Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15) omogućavaju neprofitnim organizacijama da vlastita sredstva plasiraju na tržištu u vidu zajmova. Dani zajmovi se, slijedom Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15), klasificiraju prema primateljima. Spomenuti Pravilnik u članku 19. primatelje klasificira na:

- građanstvo i kućanstva,
- pravne osobe koje obavljaju poduzetničku djelatnost i
- ostale subjekte.

Zajmovi koje je odobrila neprofitna organizacija evidentiraju se u knjigovodstvenim dokumentima pod skupinom *13 – Zajmovi*. Osnovna podjela zajmova je prema primateljima:

- građani i kućanstva,
- poduzetnici i
- ostali subjekti (čl. 19., Pravilnik o računovodstvu neprofitnih organizacija i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15).

Zahvaljujući računovodstvenim politikama neprofitna organizacija može otvoriti i detaljniju analitiku, ukoliko se ukaže potreba za takvim činom. Uobičajeno je da se dugoročni dani zajmovi prate putem bilančnih računa, tj. putem računa novčanih sredstava i računa potraživanja. Vrijednost izdanih kredita ne utječe na rezultat poslovanja neprofitne organizacije, dok se primljene kamate iskazuju kao prihod (Jakir Bajo I, Maletić I., 2008:56).

Primjer 9. *Odobravanje kredita od strane neprofitne organizacije*

„Trgovačkom društvu „Z“ temeljem ugovora o kratkoročnom zajmu doznačeno je 100.000,00 kuna. Obračunata je kamata u iznosu od 10.000,00 kuna. Trgovačko društvo „Z“ vratilo je zajam i platilo kamatu“

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Dani kratkoročni zajam	100.000,00	1321	1111
2.	Obračunata kamata	10.000,00	1641	3411
3.	Vraćeni zajam i naplaćena kamata	110.000,00 100.000,00 10.000,00	1111	 1321 1641

Izvor: Baica N. i suradnici, *Novo računovodstvo neprofitnih organizacija*, TEB, Zagreb, 2009., str. 103.

Skupina računa *14 – Vrijednosni papiri* sadrži vrijednosne papire koji se klasificiraju sukladno vrsti financijskog instrumenta (dionice, obveznice, čekovi, mjenice, certifikati i sl.). Ukoliko neprofitna organizacija kupuje bilo koju vrstu vrijednosnog papira, nabava istog će se evidentirati po trošku stjecanja uključujući i troškove nastale za nabavu (provizije, troškovi brokerskih posrednika i sl.). Uobičajeno, neprofitna će organizacija, vrijednosne papire kupiti kako bi zaradila na kamatama, dividendama ili na razlici kupovne i prodajne cijene[11]. Predlaže se da, ukoliko su vrijednosni papiri kupljeni radni stjecanja profita, putem računovodstvenih politika odredi maksimalni iznos koji se može uložiti u takve instrumente. U slučaju dionica dodatno se preporuča praćenje istih sukladno razini rizika koje ove nose. Ukoliko je riječ o kupnji dionica ili udjelima u glavnici koristiti će se konta skupine *15 – Dionice i udjeli u glavnici* kao što je predviđeno člankom 21. Pravilnika o računovodstvu neprofitnih organizacija i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15).

Primjeri 10. i 11. donose prikaz evidencije primljene mjenice od strane kupaca te evidenciju kupnje i prodaje dionica.

Primjer 10. *Evidentiranje stjecanja dionica kupnjom na burzi*

„Na burzi je kupljeno 100 dionica društva ″Alkotel″ d.d. po cijeni od 200,00 kn. Nominalna vrijednost dionica je 150,00 kn. Nakon mjesec dana od kupljenih je dionica prodano 50 po 220,00 kn po dionici i ostvareni priljev na računu od 11.000,00 kn“

[11] Uobičajeno se pojavljuje kod prodaje dionica. Ukoliko je prodajna cijena veća od nabavne riječ je o realiziranom dobitku koji se iskazuje na konto 3418 – Ostali prihodi od financijske imovine. Suprotno, realizirani gubici prikazuju se u konto 4434 – Ostali nespomenuti financijski rashodi.

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Kupnja 100 dionica	20.000,00	1521	1111
2.	Prodaja 50 dionica	11.000,00 10.000,00 1.000,00	1111	 1521 3418

Izvor: izrada autora prema Jakir Bajo I., Maletić I.: *Vodič kroz računovodstvo za neprofitne organizacije*, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2008., str.57.

Primjer 11. *Evidencija primljene mjenice*

„ Za obavljenu uslugu po ispostavljenom računu kupac je neprofitnoj organizaciji dao mjenicu uvećanu za kamatu na iznos od 10.000,00 kuna (9.000,00 + 1.000,00 kn kamata). Po dospijeću mjenica je u cijelosti naplaćena"

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Ispostavljen je račun za uslugu	9.000,00	1611	3112
2.	Primjena je mjenica	10.000,00 9.000,00 1.000,00	1431	 1611 3412
3.	Naplaćena je mjenica i kamata	10.000,00	1111	1431

Izvor: Baica N i suradnici., *Novo računovodstvo neprofitnih organizacija*, TEB, Zagreb, 2009., str. 104.

Prethodno je rečeno kako jedan od izvora financiranja neprofitnih organizacija mogu biti i članarine. Upravo se potraživanja od članarina kao i potraživanja za prihode po posebnim propisima, za prihode od imovne, potraživanja od kupaca ili ostala nespomenuta potraživanja evidentiraju unutar računske skupine *16 – Potraživanja za prihode poslovanja*. Ova je skupina računa povezana i sa *Razredom 3 – Prihodi* kao konta protustavke. Člankom 23. Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15) predviđena je i situacija u kojoj je neprofitna organizacija unaprijed platila rashode a koji se odnose na drugo

izvještajno razdoblje kao i na situaciju u kojoj nije došlo do naplate prihoda a koji pripadaju tekućem izvještajnom razdoblju. Riječ je o aktivnim vremenskim razgraničenjima koja se knjiže unutar skupine računa *19 – Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda*.

3.3.3. Razred 2 – Obveze

Kao i svaki izvještajni subjekt i neprofitne organizacije tokom svog vijeka djelovanja susreću se sa određenim obvezama. Prisutnost obveza ukazuje na postojanje otvorenih dugovanja prema vlastitim vjerovnicima. Točnije, riječ je o nenamirenim obvezama koje su nastale iz redovnih ili izvanrednih poslovnih aktivnosti a koje će, jednom podmirene, rezultirati smanjenjem vrijednosti imovine sa računa Razreda 1. Nastale se obveze evidentiraju u istoimeni razred pod rednim brojem *2 – Obveze*, a koji se sastoji od četiriju skupina.

Obveze koje se u trenutku svog nastanka tretiraju kao rashodi na Razredu 4 (obveze za: radnike, materijalne i financijske rashode, kazne, naknade šteta, tekuće obveze i prikupljena sredstva pomoći[12]) evidentirane su unutar skupine konta *24 – Obveze za rashode* kao što je definirano čl. 25., st. 2., Pravilnika o računovodstvu neprofitnih organizacija i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15). Kako se vrši evidencija obveza za rashode primjenom računskog plana prikazano je u nastavku.

Primjer 12. *Evidencija obveza za rashode*

„Dobavljaču A za isporučenu energiju predan je ček na iznos duga odnosno 2.900,00 kn. Dobavljaču B za isporučenu nefinancijsku imovinu predana je mjenica na iznos 45.000,00 kn. Primljena je obavijest od banke o isplati čeka dobavljaču A.“

[12] Obveze za prikupljena sredstva pomoći (područjima pogođenim prirodnim katastrofama, skupinama stanovništva s posebnim potrebama, institucijama za nabavu medicinske opreme i slično) evidentiraju se u trenutku primitka novca ili druge vrste imovine. Kada neprofitna organizacija prikupljena sredstva pomoći proslijedi krajnjim korisnicima priznaju se rashodi za danu donaciju i prihodi od donacija. (čl. 25., st. 2., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15).

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Izdan je ček dobavljaču A	2.900,00	2425	2511
2.	Izdana je mjenica dobavljaču B	45.000,00	2425	2521
3.	Isplaćen je izdani ček	2.900,00	2511	1111

Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Dremel N. (Skupina autora): *Računovodstvo neprofitnih organizacija s analitičkim računskim planom, primjerima knjiženja i propisima*, RRIF, Zagreb, 2009., str. 65.

Prethodno je rečeno kako neprofitna organizacija može posjedovati vrijednosne papire koje je kupila na redovnom tržištu vrijednosnica. No kao što može posjedovati vrijednosne papire, tako može i emitirati vlastite. U trenutku izdavanja vrijednosnih papira (mjenica i/ili čekova) nastaje obveza po tim papirima čije se evidencija vrši u skupini računa *25 – Obveze za vrijednosne papire* klasificirajući ih prema vrsti samog financijskog instrumenta. Čekovi, koje izdaje neprofitna organizacija, ne mogu poslužiti kao instrument osiguranja plaćanja već isključivo kao instrument plaćanja (ekvivalent gotovini). To se ne odnosi na mjenice koje neprofitna organizacija izdaje. Neprofitna organizacija može izdati mjenice, kada se nalazi u ulozi dužnika, kako bi osigurala plaćanje obveza svom vjerovniku.

Svojevrsna suprotnost kontnoj skupini *14 – Zajmovi*, u segmentu obveza, ima skupina računa *26 – Obveze za kredite i zajmove*. Unutar ove skupine računa se upisuju obveze za kredite i zajmove koje neprofitna organizacija ima prema svojim vjerovnicima kao posljedicu zaduživanja. Ovdje se ubraja isključivo obveza nastala po osnovni glavnice zajma ili kredita dok se obveze za kamate po kreditu ili zajmu evidentiraju u Obveze za rashode, odnosno u skupini računa *24 – Obveze za rashode*. Rečeno je definirano također putem Pravilnika o računovodstvu neprofitnih organizacija i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15), točnije člankom 26., stavkama 1. i 2.

Primjer 13. *Evidencija primljenog kredita*

„Neprofitna organizacija primila je dugoročni kredit od banke u iznosu od 500.00,00 kn. Po proteku 1. tromjesečja primljen je obračun kamate u iznosu od 500,00 kn, te poziv za plaćanje otplate rate u iznosu od 5.500,00 kn.“

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Primljena doznaka iz kredita	500.000,00	1111	2611
2.	Primljen obračun kamate	500,00	4421	2442
2.a.	Isplata 1. anuiteta	5.500,00		1111
	- otplata 1. rate	5.000,00	2611	
	- isplata kamate	500,00	2442	

Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Dremel N. (Skupina autora): *Računovodstvo neprofitnih organizacija s analitičkim računskim planom, primjerima knjiženja i propisima*, RRIF, Zagreb, 2009., str. 67.

Rashodi koji nisu fakturirani, a terete tekuće razdoblje i prihodi koji su naplaćeni ili obračunati u tekućem razdoblju, a odnose se na iduće obračunsko razdoblje čine pasivna vremenska razgraničenja. Za njih je također računski plan neprofitnih organizacija predvidio posebnu računsku skupinu, odnosno računsku skupinu *29 – Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja*. Za istaknuti je kako zakonska regulativa ne određuje kada, i po kojem principu, će neprofitna organizacija vršiti evidenciju pasivnih vremenskih razgraničenja, već je isto prepušteno samim neprofitnim organizacijama koje će takvu odluku morati prikazati putem vlastitih računovodstvenih politika, a sve kako bi takav potez bio razumljiv krajnjim korisnicima financijskih izvještaja.

3.3.4. Razred 3 – Prihodi

Tablica 2 prikazuje da se razred prihoda, Razred 3, podrobnije dijeli na sedam skupina. Prihodi mogu se definirati kao povećanje ekonomske koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja u obliku pritjecanja imovine bez istodobnog povećanja obveza ili smanjenja obveza bez istodobnog odljeva imovine (čl. 26., st. 3., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15). Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) odredio je kao se prihodi priznaju sukladno načelu nastanka događaja, a o čemu je bilo riječi u poglavlju *3.1. Načela neprofitnog računovodstva*.

Sukladno Pravilniku o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15), definirano je kako se prihodi koje neprofitna organizacija ostvari od kupaca prodajom

robe i/ili pružanjem usluga iskazuju na konta skupine *31 – Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga*. Ova će se stavaka javiti kod onih jedinica koje se bave prodajom robe i/ili pružanjem usluga. To su uglavnom neprofitne organizacije u kojima članovi izrađuju robu (suvenire, slike, pisanice i sl.) te koju potom prodaju na tržištu (najčešće putem sajmova), a način na koji će se dobivena sredstava iskoristiti definira se putem samih računovodstvenih politika. Najčešće se prihodi od prodaje robe koriste za nabavu nove robe za daljnju izradu proizvoda koji su namijenjeni prodaji, a takva će nabavljena roba biti evidentirana na račun *062 – Proizvodnja i proizvodi.*

Primjer 14. *Evidencija prihoda od prodaje robe*

„Udruga Zora je isporučila 100 adventskih vijenaca trgovačkom društvu Zvonce te je ispostavljen račun u iznosu od 8.000,00 kn uvećan za 25% PDV-a - 2.000 kn (udruga je za ovaj dio gospodarske djelatnosti proizvodnje i prodaje suvenira, ukrasa i ostalih proizvoda u sustav PDV-a). Od instituta ABC kojem je prije 5 dana isporučeno ukrasnih predmeta u vrijednosti od 10.000,00 kn + 2.500,00 kn PDV primljen je predujam u iznosu od 2.000,00 kn. Marko Matić je internetom naručio i uplatio na račun udruge 91,50 kn (73,20 kn + 18,30 PDV) za panj sa svijećama te je isti dan i došao po njega u prostorijama udruge.“

Knjiženje:

Red.br	**Opis**	**Iznos**	**Račun**	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Ispostavljen račun Zvoncu	10.000,00 8.000,00 2.000,00	1611	 3111 2492
2.	Primljen predujam instituta ABC	2.000,00	1111	1611
3.	Prodan i naplaćen panj Marku Matiću	91,50 73,20 18,30	1111	 3111 2492

Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Vašiček V. i suradnici: *Računovodstvo neprofitnih organizacija: osnove novog sustava, primjena računskog plana, porezi, propisi*, RRIF, Zagreb, 2008., str. 90.

Skupina *32 – Prihodi od članarina* obuhvaća one prihode koji su ostvareni od obveznih uplata članova same organizacije te predstavljaju jedan od glavnih izvora financiranja same neprofitne organizacije. Članarine se u izvještajnom razdoblju, za koji se izvještaji sastavljaju, priznaju isključivo ako su naplaćene. Obzirom da nigdje u zakonu nije definiran rok za koji se članarina plaća, razdoblje uplate se može definirati putem računovodstvenih politika. Neprofitna će organizacija tako sama odrediti da li će se plaćanje izvršiti avansno ili retroaktivno, odnosno da li će se članarina plaćati mjesečno, tromjesečno i sl. Slijedeći primjer prikazuje proces evidencije potraživanja i prihoda po osnovi naplaćenih članarina.

Primjer 15. *Evidencija prihoda od članarina*

„Udruga ima 100 članova koji mjesečno uplaćuju 50,00 kn članarine. Član udruge platio je u siječnju godišnju članarinu u iznosu od 600,00 kn.“

Knjiženje:

Red.br	**Opis**	**Iznos**	**Račun**	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Potraživanja za članarine za siječanj	5.000,00	1621	3211
2.	Uplaćena godišnja članarina	600,00	1111	
		550,00		3211
		50,00		1621

Izvor: Vašiček V. i suradnici: *Računovodstvo neprofitnih organizacija: osnove novog sustava, primjena računskog plana, porezi, propisi*, RRIF, Zagreb, 2008., str. 91.

U računskom planu Skupina *33 – Prihodi po posebnim propisima* ubraja prihode po posebnim propisima iz proračuna (prihodi koje neprofitna organizacija realizira u skladu sa zakonskim i podzakonskim propisima iz državnog, županijskog, gradskog ili općinskog proračuna) te iz ostalih izvora (prihodi koji neprofitna organizacija ostvaruje sukladno zakonskim odredbama i propisima od pravnih te fizičkih osoba). Kao primjer prihoda po posebnim propisima možemo navesti vatrogasne zajednice, dobrovoljna vatrogasna društva, Hrvatski crveni križ, Hrvatski autoklub i ostale institucije koje primaju sredstva iz prethodno navedenih proračuna. Prihodi po ovoj osnovi propisani su zakonskim i drugim aktima te moraju biti namjenski utrošeni.

Primjer 16. *Evidencija prihoda po posebnim propisima*

„Društvo za osiguranje izdvojilo je 10.000,00 kn što je 5% ukupno naplaćenih premija osiguranja od požara te je 30% uplatilo na račun Hrvatske vatrogasne zajednice, 30 posto na račun vatrogasne zajednice Splitsko-dalmatinske županije i 40% na račun vatrogasne zajednice Grada Splita.“

Knjiženje:

Red.br	**Opis**	**Iznos**	**Račun**	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Uplata postotka premije osiguranja od požara	3.000,00	1111	3311

Izvor: Jakir Bajo I., Maletić I.: *Vodič kroz računovodstvo za neprofitne organizacije*, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2008., str.72.

Imovinu koju neprofitna organizacija ima u svom vlasništvu može iskoristiti kako bi ostvarila dodatne prihode. Takvi se prihodi prikazuju u Skupini *34 – Prihodi od imovine* koja ubraja prihode od financijske imovine[13] i prihode od nefinancijske imovine[14]. Unutar prve kategorije prihoda ulaze kamate (za dane kredite i zajmove, po vrijednosnim papirima, na oročena sredstva i depozite po viđenju, zatezne kamate), pozitivne tečajne razlike, dividende, dobit trgovačkih društava, banaka i ostalih financijskih institucija. Što se tiče prihoda od nefinancijske imovine njih čine: prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine te ostali prihodi od nefinancijske imovine.

Primjer 17. *Evidencija prihoda od imovine*

„Neprofitna organizacija AX obračunala je prihod od zakupa za prethodni mjesec u iznosu od 3.500,00 kn. Zakup je plaćen tijekom tekućeg mjeseca..“

[13] Čl. 33., st. 2., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15.
[14] Čl. 33., st. 3., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15.

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Obračun prihoda od zakupa	3.500,00	1642	3421
2.	Naplaćeno potraživanje za zakup	3.500,00	1111	1642

Izvor: izrada autora prema početnom primjeru Vašiček V. i suradnici: *Računovodstvo neprofitnih organizacija: osnove novog sustava, primjena računskog plana, porezi, propisi*, RRIF, Zagreb, 2008., str. 94.

U poglavlju o načinu financiranja neprofitnih organizacija kao i o izvorima financiranja, rečeno je kao se neprofitne jedinice, među ostalima, financiraju i zahvaljujući donacijama. Takva sredstva za neprofitnu organizaciju predstavljaju prihod čije se primanje može utvrditi pogledom konta skupine *35 – Prihodi od donacija*. Organizacija može primati donacije od različitih subjekata[15] i u različitim oblicima. Prihodi nastali po osnovi donacija priznaju se u trenutku primitaka novčanih sredstava ili nefinancijske imovine. Ukoliko je neprofitnoj organizaciji izvršena donacija u obliku nefinancijske imovine, ista se knjiži na konta Razreda 0 kao povećanje vrijednosti tih stavaka imovine (Vašiček V. i suradnici, 2008:95).

Primjer 18. *Evidencija prihoda od donacija*

„Primljena je novčana donacija od građana u iznosu od 175.000,00 kn. Trgovačko društvo INFO.com poklonilo je novo računalo u vrijednosti od 10.000,00 kn. Grad je kupio i poklonio uredski namještaj u vrijednosti od 25.000,00 kn.“

[15] Skupina računa 35 – Prihodi od donacija, obuhvaćaju novac i drugu imovinu koju, bez obveze vraćanja ili protučinidbe, neprofitna organizacija dobije iz državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, od inozemnih vlada i međunarodnih institucija, od trgovačkih društava i drugih pravnih osoba te od građana i kućanstava. (čl. 34., Pravilnik o računovodstvu neprofitnih organizacija i računskom planu, Narodne novine, br., 1/15)

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Primljena donacija od građana	175.000,00	1111	3541
2.	Primljeno donirano računalo	10.000,00	0221	3531
3.	Primljeni uredski namještaj	25.000,00	0221	3512

Izvor: Jakir Bajo I., Maletić I.: *Vodič kroz računovodstvo za neprofitne organizacije*, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2008., str.74.

Skupina konta *36 – Ostali prihodi*, sadrži prihode na temelju naplate naknade za štete kao i refundacije te prihode od prodaje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine[16]. Pogledom u konta skupine 36 može se također utvrditi visina otpisanih obveza od strane kreditora kao i naplaćena otpisana potraživanja vjerovnika. Primjer 19 prikazuje način evidentiranja prihoda na konta skupine 36.

Primjer 19. *Evidencija ostalih prihoda*

„Sredstva za štetu koju je u prostorijama neprofitne organizacije prouzročilo društvo Audit smješteno na katu iznad u visini od 35.000,00 kn vraćena su. Neprofitnoj organizaciji refundiran je više plaćen iznos iz prošle godine za troškove promidžbe u visini od 200,00 kn. Grad je poslao pismenu obavijest da ne treba vratiti sredstva koja su ostala nepotrošena za financiranje projekta, u visini od 5.270,00 kn. Neprofitna organizacija je imala potraživanja od društva Vokal za troškove telefona 5.000,00 kn, električne energije 14.070,00 kn i vode 3.300,00 kn. Navedeno potraživanje je otpisano u 2013. godini a društvo je 2015. vratilo dug.“

[16] Prodaja dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine evidentira se zaduženjem odgovarajućeg računa potraživanja od kupaca u skupini 16 i odobrenjem računa prihoda od prodaje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine u skupini 36. Istovremeno se odobrava račun prodane dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine u razredu 0 i zadužuju: odgovarajući račun ispravka vrijednosti imovine u razredu 0 i račun rashoda za prodanu dugotrajnu nematerijalnu i materijalnu imovinu – neotpisana vrijednost u skupini 46. (čl. 35., st. 2., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15).

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Naknada štete	35.000,00	1111	3611
2.	Refundacija više plaćenih troškova iz prethodne godine	200,00	1111	3612
3.	Otpis obveza prema Gradu	5.270,00	2493	3631
4.	Naplaćeno otpisana potraživanja	22.370,00	1111	3632

Izvor: Vašiček V. i suradnici: *Računovodstvo neprofitnih organizacija: osnove novog sustava, primjena računskog plana, porezi, propisi*, RRIF, Zagreb, 2008., str. 97.

Pretposljednja skupina Razreda 3, skupina *37 – Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija*, obuhvaća tekuće i/ili kapitalne prijenose koje neprofitna organizacija ostvari od drugih neprofitnih organizacija s kojima je povezana osnivački, odnosno drugim općim aktima.

Posljednja skupina, računska skupina *39 – Raspored prihoda*, služi kako bi se zatvorili računi Razreda 3, odnosno kako bi se izvršio raspored prihoda a sve u cilju prebijanja sa rashodima iz Razreda 4 i utvrđivanju rezultata na koncu fiskalne godine, odnosno izvještajnog razdoblja. Način knjiženja u skupini 39, odnosno proces rasporeda prihoda prikazan je kasnije primjerom 25.

3.3.5. Razred 4 – Rashodi

Suprotno od prihoda, koji predstavljaju povećanje ekonomske koristi, rashodi jesu stavka umanjenja ne samo ekonomske koristi već i uslužnog potencijala u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza bez istodobnog povećanja financijske imovine (čl. 28., st. 4., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15). Kao što je slučaj kod prihoda tako se i rashodi priznaju putem načela nastanka događaja (vidi potpoglavlje *3.1. Načela neprofitnog računovodstva*). Tijelo zaduženo za vođenje urednog knjigovodstva unutar neprofitne organizacije rashode će bilježiti unutar Razreda 4 i to unutar sedam računskih skupina.

Računi skupine *41 – Rashodi za radnike*, obuhvaćaju bruto iznos plaća za redovni rad[17] koje se isplaćuju zaposlenima u organizaciji te ostale rashode[18] za zaposlene. Podskupina 411 odnosi se na plaću koja se isplaćuje zaposleniku u bruto iznosu dok se doprinosi na plaću evidentiraju na konta podskupine 413. Ukoliko je neprofitna organizacija zaposleniku isplatila nagradu, otpremninu ili ostale dodatke na plaću iste se vrijednosti evidentiraju na podskupini 412. Način obračuna plaće te isplata iste prikazan je u narednom primjeru.

Primjer 20. *Evidencija obračuna i isplate plaće*

„Peru Perić, s prebivalištem u Puli (prirez 12%), kao zaposleniku neprofitne organizacije „Jabuka“ u svibnju 2015. godine isplaćena je plaća za mjesec travanj. Njegov mjesečni bruto dohodak iznosio je 7.800,00 kuna te je uzdržavao jedno dijete (osobni odbitak iznosi 2.600,00 kn + 1.300,00 za dijete), a osiguranik je u II. stupu mirovinskog osiguranja.“

Obračun plaće:

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto plaća	7.800,00
2.	Doprinosi iz plaće	1.560,00
	MIO I - 15%	1.170,00
	MIO II - 5%	390,00
3.	Dohodak (1-2)	6.240,00
4.	Osobni odbitak	3.900,00
5.	Osnovica za obračun poreza (3-4)	2.340,00
6.	Porez po stopi 12%	280,80
7.	Prirez (porez x 12%)	33,70
8.	Plaća za isplatu (3-6-7)	5.925,50
9.	Doprinosi na plaću	1.341,60
	za osnovno zdrav. osig. - 15%	1.170,00

[17] Plaće za redovni rad obuhvaćaju plaće te naknade plaća: za bolovanja, godišnji odmor, plaćene izostanke i ostale naknade plaća (njega djeteta, vojna vježba i slično) – (čl.39., st.3., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15).

[18] Ostali rashodi za radnike: bonus za uspješan rad, nagrade (jubilarne nagrade, prigodne godišnje nagrade, posebne nagrade i slično), darovi (radnicima, djeci radnika i slično), otpremnine, naknade za bolest (za bolovanje duže od 90 dana), invalidnost i smrtni slučaj te doprinose na plaće. (čl.39., st. 1., točka 1. i 2., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15).

	za ozljedu na radu - 0,50%	39,00
	za zapošljavanje - 1,70%	132,60

Izvor: Izračun autora sukladno proceduri izračuna plaće i podacima Ministarstva financija - Porezne uprave, www.porezna-uprava.hr

Knjiženje:

Red.br	**Opis**	**Iznos**	**Račun**	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Obračunana bruto plaća	7.800,00	4111	
	Obveze za neto plaću	5.925,50		2411
	Doprinosi iz plaće (MIO I + MIO II)	1.560,00		2415
	Porez i prirez na dohodak	314,50		2414
	Doprinosi na plaću:			
	- za osnovno zdravstveno osiguranje	1.170,00	4131	2416
	- za ozljedu na radu	39,00	4131	2416
	- za zapošljavanje	132,60	4132	2416
2.	Isplata plaće za veljaču	9.141,60		1111
	Neto plaća	5.925,50	2411	
	Doprinosi iz plaće (MIO I + MIO II)	1.560,00	2415	
	Porez i prirez na dohodak	314,50	2414	
	Doprinosi na plaću (suma)	1.341,60	2416	

Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Dremel N. (Skupina autora): *Računovodstvo neprofitnih organizacija s analitičkim računskim planom, primjerima knjiženja i propisima*, RRIF, Zagreb, 2009., str. 158.

Tokom redovnog poslovanja te izvršenja obveza, odnosno provedbu svrhe osnivanja, nastaju određeni troškovi za korištenje usluga i dobara kao i naknade troškova radnika, rashodi za službena putovanja, rashodi za prijevoz kao i za rad na terenu i odvojeni život te za stručno usavršavanje. Svi će se ti materijalni rashodi evidentirati u računskoj skupini *42 – Materijalni rashodi*. Osim spomenutih rashoda ovoj skupini pripadaju i rashodi nastali kao posljedica isplate naknada trećim osobama izvan organizacije (naknade za rad i pripadajuća davanja, naknade za službena putovanja i sl.) ali i rashodi koji su rezultat tekućeg i/ili investicijskog održavanja na imovinu organizacije.

Primjer 21. *Evidencija materijalnih rashoda*

„Tijekom mjeseca svibnja 2015. neprofitna je organizacija primila račun u iznosu od 150,00 kn za komunalne usluge, 300,00 kn za telekomunikacijske usluge te 500,00 kn za intelektualne usluge. Svi računi su podmireni sa žiroračuna.“

Knjiženje:

Red.br	**Opis**	**Iznos**	**Račun**	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Pristigli računi za mjesec svibanj:			
	- komunalne usluge	150,00	4254	2425
	- telekomunikacijske usluge	300,00	4251	2425
	- intelektualne usluge	500,00	4257	2425
2.	Plaćeni računi dobavljačima za:			
	- komunalne usluge	150,00	2425	1111
	- telekomunikacijske usluge	300,00	2425	1111
	- intelektualne usluge	500,00	2425	1111

Izvor: Izrada autora prema standardnom procesu knjiženja

Dugotrajna imovina neprofitne, isto kao i kod profitne organizacije, podliježe amortizaciji koja se počinje obračunavati od prvog dana u mjesecu nakon mjeseca u kojemu je imovina stavljena u upotrebu. Rashodi nastali po stavkama amortizirane imovine evidentiraju se unutar konta skupine *43 – Rashodi amortizacije* koja obuhvaća troškove nabave dugotrajne imovine koja se amortizira unutar vijeka upotrebe prema unaprijed definiranim stopama amortizacije definiranih od strane Ministarstva financije a koje su prikazane u Prilogu 3 (čl. 43., st.1. i 2., Pravilnik o računovodstvu neprofitnih organizacija i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15)

Sukladno članku 42., stavkama 1. – 3., Pravilnika o računovodstvu neprofitnih organizacije i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15) na skupini računa *44 – Financijski rashodi* evidentiraju se rashodi istoimene skupine unutar koje ulaze rashodi za redovne kamate (za izdane vrijednosne papire i primljene kredite), rashodi za bankarske usluge i usluge platnog

prometa, negativne tečajne razlike[19] i efekte primjene valutne klauzule, zatezne kamate (iskazuju se odvojeno od vrijednosti transakcije putem koje su nastale) kao i ostali nespomenuti financijski rashodi. Kako se vrši evidencija financijskih rashoda u knjigama neprofitne evidencije prikazano je slijedećim primjerom.

Primjer 22. *Evidencija financijskih rashoda*

„Obračunana je kamata za primljeni zajam od trgovačkog društva na iznos od 200.000,00 kn, primljeni zajam je 3.200.000,00 kn. Zbog ugovorene primjene valutne klauzule glavnica zajma povećana je za 33.000,00 kn i u trenutku vraćanja iznosi 3.233.000,00 kn. Zajam je vraćen. Obračunana je i plaćena zatezna kamata zbog nepravodobnog plaćanja obveza prema dobavljačima u iznosu od 950,00 kn."

Knjiženje:

Red.br	**Opis**	**Iznos**	**Račun**	
			Duguje	*Potražuje*
Saldo	Stanje zajma	3.200.000,00		2621
1.	Obračunana kamata za primljeni zajam	200.000,00	4421	2442
2.	Obračunane zatezne kamate	950,00	4433	2443
3.	Plaćene zatezne kamate	950,00	2443	1111
4.	Vraćen je zajam	3.233.000,00		1111
	- nominalni iznos zajma	3.200.000,00	2621	
	- razlika zbog valutne klauzule	33.000,00	4432	

Izvor: Jakir Bajo I., Maletić I.: *Vodič kroz računovodstvo za neprofitne organizacije*, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2008., str.90.

Donacije, iako rezultiraju odljevom novčanih sredstava ili smanjenjem imovne, ne knjiže se u financijske ili materijalne rashode već na računskoj skupini *45 – Donacije*. Sredstva su to koja je neprofitna organizacija usmjerila ka međunarodnim organizacijama, inozemnim vladama ili domaćim jedinicama lokalne/regionalne samouprave, odnosno građanima, kućanstvima,

[19] Tečajna razlika nastaje isključivo u transakcijama u stranoj valuti uslijed promjene u valutnom tečaju između datuma transakcije i datuma podmirenja stavki proizašlih iz transakcije ili datuma usklađenja vrijednosti novčanih sredstava izraženih u stranoj valuti. Pozitivna tečajna razlika evidentira se kao prihod, a negativna kao rashod. (čl. 42., st. 2., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15).

poduzećima ili trećim osobama, a od kojih ne očekuje povrat sredstava. Računska skupina 45 sadrži sve tekuće i kapitalne donacije koje je potrebno razvrstati prema primateljima. U tekućim donacijama, koje neprofitna organizacija usmjerava prema krajnjim korisnicima ili ostalim sličnim organizacijama, ulaze i donacije u naravi kao što su: hrana, lijekovi, odjeća i sl.

Primjer 23. *Evidencija danih donacija*

„Isplaćena je tekuća pomoć humanitarnoj ustanovi u iznosu od 750.000,00 kn. Isplaćena je kapitalna pomoć sportskom društvu u iznosu od 175.000,00 kn. Iz zaklade je isplaćeno 10 stipendija najboljim studentima u visini od 1.000,00 kn, ukupno 10.000,00 kn.“

Knjiženje:

Red.br	**Opis**	**Iznos**	**Račun**	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Isplaćena tekuća pomoć – donacija	750.000,00	4511	1111
2.	Isplaćena je kapitalna pomoć	175.000,00	4521	1111
3.	Isplaćeno deset stipendija	10.000,00	4512	1111

Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Vašiček V. i suradnici: *Računovodstvo neprofitnih organizacija: osnove novog sustava, primjena računskog plana, porezi, propisi*, RRIF, Zagreb, 2008., str. 97.

Svi rashodi koji su nastali na temelju plaćenih kazni, penala te naknada šteta kao i rashodi za otuđenu i rashodovanu dugotrajnu imovinu te neotpisane vrijednosti, rashodi za ostala porezna davanja i ostali nespomenuti rashodi čine skupinu računa *46 – Ostali rashodi.* Obzirom da je za knjiženje potreban vjerodostojni dokument, kazne se knjiže temeljem sudskih rješenja i rješenja ostalih administrativnih organa dok se penali i naknade šteta evidentiraju temeljem ugovorenih obveza i stvarno nastalih šteta (temeljem sudskih i izvansudskih nagodbi). Rečeno je propisano Pravilnikom o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15), točnije člankom 44. citiranog Pravilnika.

Primjer 24. *Evidencija isplate naknada šteta*

„Neprofitna organizacija dobila je sudsko rješenje za naknadu štete u iznosu od 2.500,00 kn koju je platila tijekom obračunskog razdoblja.“

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Rješenje o naknadi štete	2.500,00	4611	2461
2.	Plaćena naknada štete	2.500,00	2461	1111

Izvor: Jakir Bajo I., Maletić I.: *Vodič kroz računovodstvo za neprofitne organizacije*, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2008., str.91.

Obzirom da, neprofitna organizacija, može biti vlasnik jedne ili više neprofitnih organizacija, u ovom odnosu mogu nastati također rashodi koji se odnose upravo na financiranje povezanih neprofitnih organizacija. Takve se rashode može pronaći unutar konta skupine *47 – Rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija*. Navedena skupina uključuje tekuće i/ili kapitalne prijenose sredstava drugim neprofitnim organizacijama sa kojima je neprofitna organizacija povezana osnivački, odnosno drugim općim aktima.

Po okončanju fiskalne, odnosno izvještajne godine, svi se rashodi iz Razreda 4 ″prebacuju″ na skupinu računa *49 – Raspored rashoda*. Ova služi kako bi se zaključala konta Razreda 4 te, usporedbom sa Razredom 3, utvrdio rezultat (vidi primjer 25.).

3.3.6. Razred 5 – Vlastiti izvori

Pretposljednji razred u računskom planu neprofitnih organizacija je razred *5 – Vlastiti izvori i utvrđivanje rezultata*.

Vlastiti izvori predstavljaju višak vrijednosti imovine nakon što su se podmirile sve obveze a evidentiraju se unutar skupine *51 – Vlastiti izvori.* Vlastiti izvori uključuju ne samo vlastite izvore već i vrijednosti nastale promjenama vrijednosti, odnosno revalorizacijom. Promjene vrijednosti jesu događaji koji utječu na razliku između imovine i obveza, a nisu rezultat aktivnosti odnosno transakcija (čl.48., st.1., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15). Promjene nastale revalorizacijom bilježe se na kontima imovne i obveza a sve u korist ili na teret revalorizacijskih rezervi, odnosno na podskupini 512 dok se sredstva osnivača i sredstva od poslovanja bilježe na podskupini 511.

Računska skupina *52 – Rezultat poslovanja* služi kako bi neprofitna organizacija utvrdila vlastiti rezultat na koncu poslovne godine. Proces kojim se utvrđuje rezultat je slijedeći:

- rashodi iz skupina 41-47 zatvaraju se na potražnoj strani i evidentiraju se na dugovnu stranu skupine 49,
- zatvaraju se konta Razreda 4 na način da se skupina 49 zatvori, odnosno vrši se prijenos sa potražne strane skupine 49 na dugovnu skupine 52 (konto 521),
- prihodi iz skupine 31-37 zatvaraju se na dugovnu stranu i terete potražnu stranu skupine 39,
- prijenos prihoda se vrši tako da se zatvori skupina 39, odnosno ukupni prihodi iz skupine 39 bilježe se na dugovnu stranu a na skupini 52 (konto 521) sa potražne strane;
- ako je potražna strana skupine 52 (konto 521) veća od dugovne tada je neprofitna organizacija ostvarila višak sredstava koji će se evidentirati na odgovarajući konto unutar ove skupine, odnosno na potražnu stranu konta 522. Suprotno tome, ukoliko se ustanovi manjak prihoda od poslovanja, utvrđena razlika biti će evidentirana na dugovnoj strani konta 522 (čl. 49. i 50., Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15).

Primjer 25. *Utvrđivanje rezultata poslovanja*

„Neprofitna organizacija je u poslovnoj godini ostvarila ukupne rashodne od 700.000,00 kn (suma skupina 41 – 47) te ukupne prihode od 400.000,00 kn (suma skupina 31 – 37).“

Knjiženje:

Red.br	**Opis**	**Iznos**	**Račun**	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Ukupni rashodi	700.000,00	4911	41-47
2.	Obračun rashoda	700.000,00	5211	4911
3.	Ukupni prihodi	400.000,00	31-37	3911
4.	Obračun prihoda	400.000,00	3911	52211
5.	Prijenos manjka prihoda poslovanja	300.000,00	5222	52211

Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Vašiček V. i suradnici, *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, RIF, Zagreb, 2009.

Nakon što se utvrdi rezultat i nakon što se isti iskaže u financijskim izvještajima, rezultat se raspoređuje u slijedećoj poslovnoj godini sukladno Odluci o raspodjeli rezultata. Ukoliko se utvrdi višak prihoda nad rashodima, ovaj se evidentira kao višak prihoda i može služiti za pokriće budućih manjkova. U slučaju da je rezultat poslovanja bio negativan, isti se može prekriti zadržanim viškovima iz prethodnih godina, može se zatražiti uplata od članova ili se može donijeti odluka da će manjak biti pokriven sa viškovima iz budućih razdoblja. Kako će biti preraspoređeni viškovi, i kako će biti pokriveni manjkovi, nije definirano niti Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) niti Pravilnikom o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15), već je prepušteno samim neprofitnim organizacijama da to odrede unutarnjim aktima ili statutima. Mora se napomenuti kako se viškovi ne smiju raspodijeliti među članovima već ostaju unutar organizacije (Nikić J., 2013:23). Obzirom da zakonski nije definirano kako će se preraspodijeliti viškovi, odnosno pokriti manjkovi, unutar neprofitne organizacije se takva odluka može donijeti i putem računovodstvenih politika a ne nužno statutom ili inim unutarnjim aktima.

3.3.7. Razred 6 – Izvanbilančna evidencija

Razred *6 – Izvanbilančni* zapisi posljednji je razred koji je predviđen računskim planom za neprofitne organizacije. Izvanbilančni zapisi sadrže sve one stavke koje su vezane za tuđu materijalnu imovnu, prava i vrijednosne papire a koji nisu uključeni u bilančne kategorije. Ovi se knjiže u posebnoj evidenciji jer nemaju utjecaja na bilančne pozicije ali ipak služe kako bi se dobila potpuna informacija o poslovanju neprofitne organizacije, odnosno ukazuju na moguće utjecaje na bilančne pozicije same jedinice. Knjiženje poslovnih događaja obuhvaćenih izvanbilančnim zapisima provodi se istodobno knjiženjem u paru korespondentnih računa i to: jednog računa u izvanbilančnoj aktivi i jednog korespondentnog računa u izvanbilančnoj pasivi (Vašiček i suradnici, 2009:121).

Primjer 26. *Prikaz evidencije izvanbilančne evidencije*

„Neprofitna organizacija obavlja djelatnost u tuđem poslovnom prostoru. Vrijednost tuđeg poslovnog prostora je 1.000.000,00 kuna. Neprofitna organizacija izdala je za osiguranje vraćanja kredita mjenicu u iznosu od 200.000,00 kuna.“

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Tuđa zgrada na korištenju	1.000.000,00	6111	6211
2.	Dana mjenica kao osiguranje plaćanja	200.000,00	6131	6231

Izvor: Baica N. i suradnici, *Novo računovodstvo neprofitnih organizacija,* TEB, Zagreb, 2009., str. 125.

3.4. Popis imovine i obveza

Temeljem Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), svaka je neprofitna organizacija dužna sastavljati popis imovine i obveza, odnosno inventuru, na početku poslovanja te iskazati pojedinačne stavke imovine u količinskim mjerama i novčanoj vrijednosti. Osim na početku poslovanja, inventura se sukladno članku 19., stavci 2. prethodno spomenutoga Zakona mora sastavljati najmanje jednom godišnje, i to na kraju svake poslovne godine na dan sastavljanja bilance, radi usklađenja knjigovodstvenog stanja sa onim stvarnim[20]. Popis imovine neprofitna je organizacija dužna sastavljati također ukoliko dođe do statutarnih promjena koje su opisane u poglavlju *4.1. Financijsko izvještavanje*, te u slučaju pokretanja likvidacije nad samom neprofitnom jedinicom, a što je definirano člankom 19., stavkom 4., Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14).

Sam popis imovine i obveza pokreće zastupnik neprofitne organizacije sastavljanjem povjerenstva za popis, određivanjem datuma obavljanja popisa te postavljanjem rokova izvršenja inventure (čl. 20., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14). Glavota (2009[21]) predlaže da se, u svrhu kvalitetnije i pravodobnije provedbe inventure, u slučaju veće količine imovine, može sastaviti više povjerenstava, a u svakom povjerenstvu treba biti najmanje dvoje članova i predsjednik komisije. Isti autor preporuča također da članovi komisije ne smiju biti zaposlenici koji rukovode djelom imovine koji komisija popisuje. Dane preporuke svakako su pozitivno

[20] Iznimno od stavka 2. ovoga članka neprofitna organizacija koja obavlja knjižničnu djelatnost može obaviti popis knjiga i knjižnične građe u roku koji nije duži od tri godine. (čl.19., st.3., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

[21] Rad je obavljen pod naslovom „*Popis (Inventura)"* u sklopu *Računovodstvo neprofitnih organizacija: s analitičkim računskim planom, primjerima knjiženja i propisima*, V. izmijenjena i dopunjena naklada, skupina autora, RRIF, Zagreb, 2009.

usmjerene ka efikasnijoj provedbi popisa imovine čime se smanjenju mogućnosti manipulacije od strane zaposlenika, osim toga nekompromitirani izvještaj o popisu imovine daje vlasnicima realniju sliku o stanju imovine i obveza same neprofitne organizacije. U slučaju da neprofitna organizacija zapošljava manji broj osoba, a što onemogućuje sastavljanje tročlane komisije, zakonski predstavnik jedinice može imenovati povjerenstvo sa samo jednim članom uz uvjet da nije odgovoran za segment za koji se popis sastavlja. Tokom sastavljanja popisa imovine i obveza članovi komisije se oslobađaju od redovnog obavljanja poslova.

Prije samog provođenja fizičkog popisa potrebno je da povjerenstvo izvrši pripremne poslove. Pod pripremnim poslovima podrazumijeva se:

- plan rada u kojemu su popisani svi poslovi popisa
- utvrđivanje rokova obavljanja pojedinih poslova te
- pribavljanje popisnih lista (Jakir Bajo I., Maletić I., 2008:97).

Tim si radnjama povjerenstvo olakšava samu srž provedbe inventure. Osim povjerenstva, pripremne radnje moraju biti provedene i od strane nadležnih voditelja odjela u kojima se inventura provodi. Njihove se pripremne radnje svode na osiguravanje dostupnosti imovine i dokumentacije vezane za samu imovinu koja se popisuje te provjera inventurnog broja na samoj imovini. Što se tiče popisa potraživanja i obveza potrebno je provjeriti da li su takvi poslovni događaji proknjiženi u poslovnim knjigama na temelju vjerodostojnih isprava.

Pri samom početku popisa imovine komisija utvrđuje realno stanje imovine te vrši mjerenja i prebrojavanje predmeta inventure. Zatečeno stanje unosi se na popisne liste u naturalnim i novčanim izrazima za svaku stavku imovine pojedinačno (čl.20., st.3., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14). Popisne liste imaju svojstvo knjigovodstvene isprave a za točnost unesenih podataka jamče članovi povjerenstva vlastitim potpisima. Po okončanju popisa realno zatečenog stanja imovine vrši se usporedba sa knjigovodstvenim stanjem, kako bi se utvrdile količinske razlike, te se nakon toga utvrđuju uzroci odstupanja kao i sugestije o njihovoj likvidaciji. Stavke kao što su nematerijalna imovna, obveze i potraživanja popisuju se istodobnim unošenjem knjigovodstvenih podataka u popisne liste. Razlog takvog postupanja je taj što je nemoguće izvršiti popis navedenih stavaka imovine bez uvida u knjigovodstvenim evidencijama. Suprotni proces je kod popisa materijalne

imovine – vrši se prije količinski i vrijednosni popis imovine a onda se uspoređuje s knjigovodstvenim stanjem. Članovi povjerenstva odgovorni su za:

- stanje utvrđenog popisom,
- ispravno sastavljanje popisnih lista,
- pridržavanje rokova za obavljanje popisa,
- istinitost i točnost izvještaja o obavljenom popisu (Glavota M., 2009:221).

Po okončanju inventure povjerenstvo je dužno sastaviti izvještaj na temelju popisnih lista i vlastitih zapažanja te predati ga zakonskom predstavniku neprofitne organizacije. Izvještaj koji povjerenstvo sastavi mora sadržavati slijedeće točke:

- naturalne i vrijednosne podatke o razlici stvarnog i knjigovodstvenog stanja,
- prijedloge o načinu knjiženja manjkova odnosno viškova i ispravak vrijednosti sredstva,
- mišljenje o sumnjivim, spornim i zastarjelim tražbinama,
- mišljenja o neplaćenim obvezama kojima je prošao rok plaćanja,
- mišljenje o nenaplaćenim tražbinama kojima je prošao rok naplate,
- mišljenje o načinu likvidacije neupotrebljive dugotrajne nefinancijske imovine,
- primjedbe i objašnjenja radnika koji rukuju materijalnim i novčanim vrijednostima o utvrđenim razlikama,
- objašnjenja o nastalim razlikama koje su posljedica zamjene pojedinih sličnih vrsta odnosno dimenzija istovrsnog materijala, sitnog inventara, proizvodnje, proizvoda i robe,
- različite druge prijedloge i primjedbe vezane za popis (Glavota M., 2009:221).

Na temelju zaprimljenog izvještaja o popisu imovine i obveza, zakonski zastupnik neprofitne organizacije, donosi odluku o tome kako uskladiti stvarno stanje s knjigovodstvenim. Bolje rečeno, utvrđeni manjkovi/viškovi evidentiraju se u knjigovodstvenim ispravama temeljem naloga za knjiženje izdanog od strane rukovoditelja računovodstvenog odjela, a koji ispisuje nalog na temelju odluke koju donosi zakonski zastupnik neprofitne jedinice. Rashodovanjem se mora navesti nabavna vrijednost imovine, njena trenutna vrijednost te ispravak vrijednosti. No kako bi se iz knjigovodstvene evidencije imovina izbrisala (isknjižila) potrebno je da takva odluka bude popraćena odgovarajućom dokumentacijom (komisijski zapisnik o uništenju i rashodovanju imovine – u slučaju uništenja, ili ugovor o prodaji ili donaciji – ako je došlo do prodaje ili donacije imovine) (Jakir Bajo I., Maletić I., 2008:99).

Na samom koncu inventure, zakonski zastupnik neprofitne organizacije, temeljem izvještaja i priloženih lista, a u skladu sa dodijeljenim ovlastima, donosi krajnju odluku o:

- nadoknađivanju utvrđenih manjkova
- priznavanju i evidentiranju utvrđenih viškova
- otpisu nenaplativih i zastarjelih potraživanja i obveza
- rashodovanju imovine
- mjerama protiv osoba odgovornih za manjkove, oštećenja, neusklađenost knjigovodstvenog i stvarnog stanja, zastaru i nenaplativost potraživanja i slično (čl.21., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

Temeljem tih se odluka vrše daljnja knjiženja o utvrđenim odstupanjima stanja imovine i obveza. Viškovi koji se utvrde inventurnim procesom prikazuju se na konto *3633 – Ostali nespomenuti prihodi*, kao što je prikazano primjerom 27., dok se evidencija manjkova evidentira ovisno o izabranom pristupu. Utvrđeni manjak inventurom može se:

- *iskazati kao rashod*: ako se tereti odgovornu osobu za utvrđeni manjak,
- *prikazati kao primitak po osnovi nesamostalnog rada:* ako se odluči teretiti radnika odgovornog za manjak,
- *prikazati kao rashod neprofitne organizacije* (tzv. objektivni manjak)*:* u slučaju da se odluči ne teretiti odgovornu osobu (vidi primjer 28.) (Glavota M., 2009:223).

Sukladno prethodno navedenom izvoru, manjkovi koji su utvrđeni popisom imovine i obveza knjiže se na konto *4624 – Ostali nespomenuti rashodi* ukoliko se tereti odgovorna osoba, a prihod nastao podmirenjem obveza od strane terećene osobe prikazuje se u kontu *3621 – Prihodi od prodaje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine*. Ustanovljeni manjak dugotrajne nefinancijske imovine evidentira se također i u analitičkoj evidenciji radi usklađenosti analitičke i sintetičke evidencije. Kada je riječ o manjkovima utvrđenim na pozicijama zaliha oni se evidentiraju samo u pomoćnim knjigama obzirom da su to, u pravilu, niže vrijednosti.

Primjer 27. *Utvrđivanje viška imovine inventurnim postupkom*

„Udruga Sunce je na temelju izvještaja o obavljenom popisu imovine i obveza utvrdila da je stol za pisanje popisni višak. Njegova procijenjena vrijednost je 3.100,00 kn. Popisno je povjerenstvo utvrdilo višak od 150,00 kn u glavnoj blagajni.“

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Ustanovljeni višak opreme	3.100,00	0221	3633
2.	Ustanovljen višak u blagajni	150,00	1131	3633

Izvor: Glavota M.: *Godišnji popis (inventura)*, RRIF, br. 12., Zagreb, 2009., str.122.

Primjer 28. *Evidencija manjka na teret neprofitne organizacije*

„Popisom je utvrđen manjak materijala u vrijednosti 800,00 kn. Za prouzročeni manjak tereti se neprofitna organizacija budući da je manjak prouzročen provalom.“

Knjiženje:

Red.br	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	*Potražuje*
1.	Manjak prouzročen provalom – na teret neprofitne organizacije	800,00	0612	4624

Izvor: Jakir Bajo I., Maletić I.: *Vodič kroz računovodstvo za neprofitne organizacije*, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2008., str. 101.

Neprofitna organizacija u svojim računovodstvenim politikama može odrediti kako će određenim dijelom viškova prihoda stvoriti svojevrsni fond za pokriće eventualnih manjkova. Time se zapravo osiguravaju sredstva za pokriće manjkova te se smanjuje teret na buduće viškove prihoda.

4. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE I FINANCIJSKI NADZOR

4.1. Financijsko izvještavanje

Neprofitne organizacije, kao i one profitne, dužne su sukladno Zakonu u financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) sastavljati financijske izvještaje te ih dostavljati Ministarstvu financija Republike Hrvatske, odnosno drugoj instituciji koju Ministarstvo ovlasti za zaprimanje i obradu financijskih izvještaja. Financijski izvještaji moraju biti sastavljeni na način da prikazuju objektivnu i istinitu sliku o financijskoj situaciju i poslovnom položaju same organizacije. Neprofitna organizacija sastavlja te podnosi izvještaje na razini pravne osobe s uključenim podacima o poslovanju njezinih organizacijskih dijelova.

Neprofitne organizacije koje su obvezne voditi dvojno knjigovodstvo sastavljaju financijske izvještaje godišnje, semestralno i tromjesečno. Koji su to izvještaji, koje je razdoblje izvještavanja obuhvaćeno pojedinim izvještajem te koji su rokovi njihove predaje nadležnom organu prikazano je Tablicom 3.

Tablica 3. *Popis financijskih izvještaja sa razdobljima izvještavanja i rokovima predaje istih kod primjene dvojnog knjigovodstva*

Financijski izvještaji	**Razdoblje izvještavanja**	**Rok predaje** (od kraja izvještajnog razdoblje)	**Broj priloga**
Bilanca	1.1. – 31.12.	60 dana	4.
Izvještaj o prihodima i rashodima – polugodišnji	1.1. – 30.6.	30 dana	5.
Izvještaj o prihodima i rashodima – godišnji	1.1. – 31.12.	60 dana	
Izvještaj o prihodima i rashodima (skraćeni)	1.1. – 31.3. 1.1. – 30.9.	20 dana	6.
Bilješke[22]	-	-	-

Izvor: Izrada autora prema podacima Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 31/15).

[22] Bilješke su sastavni dio svakog financijskog izvještaja i predstavljaju njegovu dopunu. Razdoblje njihovog sastavljanja, odnosno predaje ovisi o samoj vrsti financijskog izvještaja.

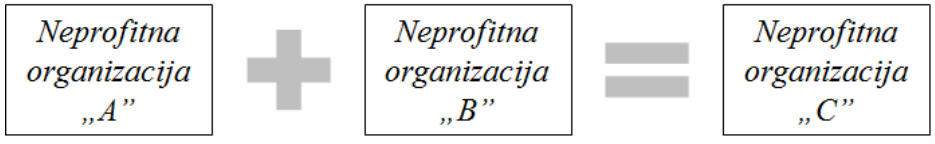
Financijski izvještaji u tijeku poslovne godine čuvaju se do predaje financijskih izvještaja za isto razdoblje u idućoj poslovnoj godini, dok se godišnji financijski izvještaji, u originalnom izdanju, čuvaju trajno (čl. 5., st. 2. Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 31/15).

Člankom 29., stavkom 2., Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) definirano je da neprofitne organizacije, koje vode jednostavno knjigovodstvo, moraju sastavljati godišnji financijski *Izvještaj o primicima i izdacima*. One to čine popunjavanjem *Obrasca G-PR-IZ-NPF* (vidi Prilog 7.) sukladno Pravilniku o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 31/15), točnije sukladno članku 12. navedenog Pravilnika.

Financijski izvještaji koje je neprofitna organizacija, ovisno o tome da li je obveznik primjene dvojnog ili jednostavnog knjigovodstva, obvezna sastavljati na godišnjoj razini moraju se sastaviti i tokom poslovne godine ako dođe do znatnih promjena u vlasničkoj strukturi, odnosno ako dođe do statutarnih promjena. Ukoliko nastupi statutarna promjena, izvještaji se moraju sastaviti unutar 60 dana. Taj rok počinje teći sa datumom koji prethodi datum nastanka statutarne promjene te se u roku od deset dana, od datuma sastavljanja, moraju predati Ministarstvu financija Republike Hrvatske, odnosno tijelu koje je Ministarstvo ovlastilo za zaprimanje i obradu financijskih izvještaja. Tri su vrste statutarnih promjena koje su predviđene člankom 31., stavkom 1., Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14):

- *Spajanje dvaju ili više neprofitnih organizacija u novu jedinicu*: takva se promjena naziva još i statutarnom konsolidacijom (Slika 1.) a svaka od neprofitnih organizacija koje se spajaju u novu jedinicu sastavlja financijske izvještaje za poslovnu godinu sa datumom koji prethodi datumu spajanja. Financijski izvještaji dvaju jedinica se potom konsolidiraju i prema njima se otvaraju računovodstvene knjige novoosnovane jedinice.

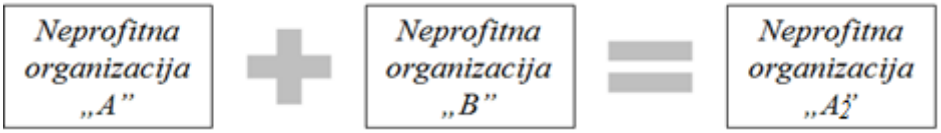
Slika 1. *Shema nastanka poslovnog događaja – Statutarna konsolidacija*



Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Gulin D. i Orsag S., *Računovodstvo poslovnih spajanja*, RIF, Zagreb, 1997., str. 27.

- *Pripajanje jedne ili više neprofitnih organizacija postojećoj jedinici:* neprofitne organizacije koje se pripajaju sastavljaju godišnje financijske izvještaje za poslovnu godinu s datumom koji prethodi datumu pripajanja. Postojeća jedinica konsolidira izvještaje pripojenih jedinica i evidentira promjene u svojim računovodstvenim knjigama. Ovakav se poslovni događaj uobičajeno naziva fuzijom ili pripajanjem, a prikazana je Slikom 2.

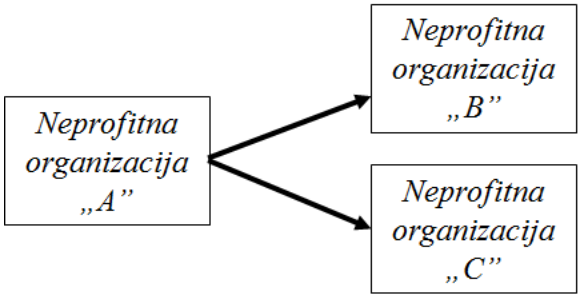
Slika 2. *Shema nastanka poslovnog događaja – Fuzija ili pripajanje*



Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Gulin D. i Orsag S., *Računovodstvo poslovnih spajanja*, RIF, Zagreb, 1997., str. 27.

- *Podjela neprofitne organizacije u dvije ili više novih jedinica:* neprofitna organizacija koja se dijeli sastavlja financijske izvještaje za poslovnu godinu na dan podjele, a novonastale jedinice otvaraju nove knjige sa stanjima ovisno o međusobno izvršenoj podjeli imovine i obveza.

Slika 3. *Shema nastanka poslovnog događaja - podjela*



Izvor: Izrada autora prema početnom primjeru Gulin D. i Orsag S., *Računovodstvo poslovnih spajanja*, RIF, Zagreb, 1997., str. 27.

Svi financijski izvještaji koji su nastali prije statutarne promjene moraju biti potpisani od strane osobe koja je bila odgovorna za poslovanje neprofitne organizacije do dana koji je prethodio promjeni. Nakon nastanka statutarne promjene svi će financijski izvještaji biti potpisani od novo zadužene odgovorne osobe koju je organizacija imenovala na funkciji.

Svi godišnji financijski izvještaju su, sukladno članku 37., Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), javno dostupni putem Registra o neprofitnim organizacijama te, tako objavljeni izvještaji, ne moraju se dostaviti na zahtjev zainteresiranih strana. To se ne odnosi na sindikate i udruge poslodavaca koji izvještaje mogu dostaviti zainteresiranim stranama ako pri tome ne narušavaju njihovo neovisno i slobodno djelovanje.

4.1.1. Financijski izvještaji

Obrasci putem kojih svaka neprofitna organizacija izvještava o svom poslovanju definirani su Pravilnikom o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 31/15) i sastavni su dio Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14). Kao što je slučaj kod poslovnih knjiga, tako i kod financijskih izvještaja, postoji različite obveze ovisno o tome da li neprofitna organizacija primjenjuje dvojno ili jednostavno knjigovodstvo.

4.1.1.1. Dvojno knjigovodstvo

Neprofitne organizacije koje su dužne primjenjivati dvojno knjigovodstvo sastavljaju financijske izvještaje godišnje i tokom poslovne godine, a što je prikazano Tablicom 3. Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 31/15) definirao je jedinstveni sadržaj bilo za zaglavlje bilo za podnožje obrazaca. Tako je predviđeno da zaglavlje obrazaca mora sadržavati:

- naziv obveznika (organizacije)
- poštanski broj
- mjesto (sjedište organizacije)
- adresu sjedišta
- matični broj
- OIB[23]
- račun (račun za redovno poslovanje)
- šifru djelatnosti (sukladno NKD)

[23] Osobni identifikacijski broj. Zakon o osobnom identifikacijskom broju, Narodne novine, br. 60/08.

- šifru županije[24]
- šifru grada/općine[25]
- oznaku razdoblja (čl.7. st.2., Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 31/15).

Dok je za podnožje obrazaca, člankom 7., stavkom 3., istoga Pravilnika predviđen slijedeći obvezatni sadržaj:

- potpis zakonskog zastupnika
- datum sastavljanja izvještaja
- M.P. – mjesto za pečat neprofitne organizacija
- osoba za kontakt (ime osobe koja je izvještaj sastavila)
- telefon (broj telefona neprofitne organizacije ili osobe za kontakt)
- telefaks (broj telefaksa neprofitne organizacije ili osobe za kontakt)
- adresa e-pošte (e-mail neprofitne organizacije ili osobe koja je izvještaj sastavila).

Ostali obvezatni podaci razlikuju se ovisno o vrsti obrasca te je za svaki obrazac Zakonodavac predvidio različite, specifične, podatke a koji će biti prikazani u nastavku.

Bilanca, koja je sustavni pregled imovine, kapitala i obveza na određeni datum, sastavlja se na godišnjoj razini, odnosno za period 1.1. – 31.12., na predviđenom *Obrascu BIL-NPF* (vidi Prilog 4.). Obrazac ovog financijskog izvještaja, u stupcima, mora sadržavati:

- Stupac 1: račun iz računskog plana
- Stupac 2: opis
- Stupac 3: AOP oznaka
- Stupac 4: stanje 1. siječnja godine za koju se sastavlja izvještaj, odnosno na dan početka poslovanju u toku godine
- Stupac 5: stanje 31. prosinca godine za koju se sastavlja izvještaj, odnosno na dan prestanka poslovanja
- Stupac 6: indeks promjene stanja[26]

Račun o prihodima i rashodima neprofitna je organizacija dužna sastavljati na *Obrazac PR-RAS-NPF* (vidi Prilog 5.) za razdoblje od 1. siječnja do 31. lipnja i od 1. siječnja do 31. prosinca

[24] Prema Pravilniku o registru prostornih jedinica, Narodne novine, br. 37/08.
[25] Isto kao pod 24.
[26] Upisuje se cijeli broj bez decimala.

dok *Obrazac S-PR-RAS-NPF* (vidi Prilog 6.) sastavlja za razdoblje od 1. siječnja do 31. ožujka te od 1. siječnja do 30. rujna. Bilo da je riječ o tromjesečnom izvještavanju ili godišnjem, obrazac mora sadržavati ove podatke:

- Stupac 1: račun iz računskog plana
- Stupac 2: opis
- Stupac 3: AOP oznaka
- Stupac 4: ostvareno prethodne godine
- Stupac 5: ostvareno u izvještajnom razdoblju
- Stupac 6: indeks ostvarenja u odnosu na isto razdoblje prethodne godine[27]

Sastavni dio financijskih izvještaja su i Bilješke uz financijske izvještaje i predstavljaju dopunu samih financijskih izvještaja. Bilješke kao dopuna mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane, a označavaju se rednim brojem sa pozivom na AOP oznaku izvještaja kojemu su dopuna. One su zapravo detaljnija izrada podataka koji se nalaze u Bilanci i Izvješću o prihodima i rashodima. Člankom 9., stavkom 3., Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 31/15) definirano je kako obvezne Bilješke uz Bilancu jesu:

- pregled ugovornih odnosa i slično koji, uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke, sporovi na sudu koji su u tijeku…)
- pregled stanja i rokova dospijeća dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova te posebno robnih kredita i financijskih najmova (leasing).

Narednom stavkom istog članka Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacije (Narodne novine, br. 31/15) definirano je također da u Izvještaju o prihodima i rashodima organizacija mora obvezatno navesti koji su razlozi zbog kojih je došlo do većih odstupanja u odnosu na ostvarene rezultate godine ranije.

4.1.1.2. Jednostavno knjigovodstvo

Obveza sastavljanja financijskih izvještaja uvelike je pojednostavljena kod onih neprofitnih organizacija koje vode jednostavno knjigovodstvo. Organizacije koje zadovolje kriterije za vođenje jednostavnog knjigovodstva, a koji su navedeni u potpoglavlju *3.2.1.2. Jednostavno*

[27] Isto kao pod 26.

knjigovodstvo, dužne su sastavljati *Izvještaj o primicima i izdacim*a putem *Obrasca G-PR-IZ-NPF* (vidi Prilog 7.). Također i za ovu vrstu financijskog izvještaja je Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 31/15) propisao koji su podaci obvezatni. Zaglavlje i podnožje *Obrasca G-PR-IZ-NPF* podudaraju se sa obrascima koje popunjava neprofitna organizacija koja primjenjuje dvojno knjigovodstvo. Ostali podaci koji moraju biti uključeni su:

- Stupac 1: redni broj
- Stupac 2: opis
- Stupac 3: AOP oznaka
- Stupac 4: ostvareno u prethodnoj poslovnoj godini
- Stupac 5: ostvareno u tekućoj poslovnoj godini (čl. 12., st. 4., Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 31/15).

Obzirom da je riječ o godišnjem financijskom razdoblju isti se sastavlja za vremensko razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca (izuzetak su prva i posljednja godina poslovanja) a predaje se, sukladno članku 12., stavki 5., Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, br., 31/15), Ministarstvu financija Republike Hrvatske u roku 60 dana od isteka izvještajnog razdoblja.

4.1.1.3. Izjava o neaktivnosti

Postoje situacije u kojima neprofitna organizacija može biti neaktivna. Bolje rečeno, ako neprofitna organizacija tokom prethodne poslovne godine nije imala poslovnih događaja, niti u poslovnim knjigama iskazala podatke o imovini i obvezama te koja nije imala troškove vođenja računa kao i ostale oblike troškova, ista se smatra neaktivnom. Izjava o neaktivnosti ista je neovisno primjenjuje li organizacija dvojno ili jednostavno knjigovodstvo, a sastavlja se na *Obrascu IZJAVA-NPF* koja se dostavlja Ministarstvu financija Republike Hrvatske u roku od 60 dana od kraja poslovne godine. Zaglavlje i podnožje Izjave su propisani člankom 7., 2. i 3. stavkom, Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 31/15). Obrazac Izjave nalazi se u Prilozima pod rednim brojem 8.

4.2. Financijski nadzor

Pod financijskim nadzorom podrazumijeva se nadzor financijskog poslovanja, računovodstvenih poslova i predaje financijskih izvještaja neprofitnih organizacija a provodi ga Ministarstvo financija Republike Hrvatske. Unutar financijskog nadzora podrazumijeva se također i nadzor zakonitog pribavljanja financijskih sredstava (iz javnih i/ili drugih izvora), nadzor upravljanja financijskim sredstvima te utvrđivanje da li se sredstva troše namjenski, odnosno za ostvarenje ciljeva koje je neprofitna organizacija odredila prilikom osnivanja. Kao što je rečeno, financijski nadzor obavlja Ministarstvo financija, bolje rečeno osobe koje je Ministarstvo ovlastilo i osposobilo za provođenje financijskog nadzora – inspektori financijskog nadzora. Takav se nadzor, temeljem čl. 39., st. 1., Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), provodi na jedan ili više od slijedećih načina:

- izravnim nadzorom kod subjekta nadzora,
- analizom poslovne dokumentacije, propisa i općih akata u skladu s kojima subjekt nadzora posluje,
- pregledom poslovnih prostorija, zgrada, predmeta, robe i drugih stvari u skladu sa svrhom financijskog nadzora,
- praćenjem, prikupljanjem i provjerom knjigovodstvenih isprava, poslovnih knjiga i financijskih izvještaja (analiza financijskih izvještaja),
- provjerom sustava kojeg subjekt nadzora primjenjuje za obradu podataka u svezi računovodstvenih isprava.

Inspektori financijskog nadzora od subjekta nadzora imaju pravo zatražiti uvid, a time i nadzor, u poslovnu dokumentaciju, propise te opće akte u skladu sa kojima subjekt nadzora posluje. Osim toga, subjekt nadzora, mora dopustiti nadzor inspektorima u svim knjigovodstvenim ispravama, poslovnim knjigama i financijskim izvještajima kao i u sustav za obradu podataka koje organizacija primjenjuje. Po zahtjevu inspektora, neprofitna organizacija, dužna je dostaviti nadzornom tijelu presliku isprava i financijskih izvještaja. Zakonom je također predviđeno da inspektori imaju pravo pregledati poslovne prostore, zgrade, predmete, robe i druge stvari u skladu sa svrhom inspekcijskog nadzora. Kompletan se postupak nadzora nad poslovnim aktivnostima, poslovnim ispravama, imovinom i ostalim predmetima nadzora može provesti isključivo uz prisustvo zakonskog predstavnika neprofitne organizacije bez da se

pritom ometa regularni tijek procesa nadzora. Valja napomenuti kako sam proces nadzora započinje u trenutku predaje službene obavijesti zakonskom zastupniku ovlaštenog od strane neprofitne organizacije (ili osobi upisanoj u Registar neprofitnih organizacija), odnosno proces može započeti i bez dostave obavijesti ako: se utvrdi da odgovorna osoba izbjegava primiti obavijest od nadležnog tijela za provođenje financijskog nadzora ili ako postoji opravdana bojazan da se neki dokazi neće moći izvesti ili će njihovo izvođenje biti otežano (čl. 42., st. 4., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

Po okončanju financijskog nadzora inspektor financijskog nadzora dužan je sastaviti zapisnik o provedenom nadzoru. Kako bi zapisnik odgovarao Zakonskim kriterijima mora sadržavati:

- naziv tijela koje ga je izdalo,
- broj i datum akta,
- ime i prezime, odnosno naziv subjekta nadzora,
- pravni i činjenični temelj,
- mjesto provođenja i vrijeme trajanja nadzora,
- imena ovlaštenih osoba koje su nadzor provele,
- razdoblje obuhvaćeno nadzorom,
- opis radnji, činjenica i dokaza provedenih u postupku po kojima su utvrđene nepravilnosti (čl. 43., st. 1., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

Zastupnik neprofitne organizacije, u trenutku zaprimanja zapisnika, može podnijeti nadležnom tijelu prigovor na zapisnik u roku od 15 dana. Po zaprimanju prigovora, inspektor financijskog nadzora, u roku od 15 dana, mora se očitovati na podneseni prigovor. Kako bi postupak nadzora bio potpuni i kako ne bi došlo do izostanka važnih činjenica, i prigovor, i odgovor na prigovor postaju sastavni dio zapisnika o obavljenom financijskom nadzoru.

U slučaju da su provedenim nadzorom utvrđeni nedostaci, inspektor koji je obavio nadzor može donijeti rješenje kojim se obvezuje neprofitnu organizaciju na uklanjanje uočenih nedostataka u zadanom roku te pismeno obavijestiti Ministarstvo financija o otklonjenim nedostacima (obavijest mora biti potkrepljena dokazima), na povrat sredstava u državni proračun ili proračunu jedinica lokalne/regionalne samouprave ako je nadzorom utvrđene nezakonito i

nenamjensko korištenje dobivenih sredstava. Također ako se utvrdi, ili sumnja, da se unutar organizacije provode radnje koje upućuju na kriminalna djela, inspektor je dužan podnijeti kaznenu prijavu državnom odvjetništvu. Područnoj Poreznoj upravi, odgovorna osoba Ministarstva financija, podnijet će optužni prijedlog ukoliko je utvrđeno da je u radu neprofitne organizacije počinjen prekršaj. Zakonom je također predviđena mogućnost podnošenja prijave i Uredu za sprječavanje pranja novca ako se sumnja da se putem subjekta nadzora provode aktivnosti pranja novca, financiranja terorizma i slične aktivnosti (čl. 44., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

5. REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I POSLOVANJA

Postupak nadzora koji je do sada opisan proveden je od strane ovlaštenog inspektora i odnosio se na financijski nadzor. Dodatni oblik nadzora nad neprofitnim organizacijama predstavlja i revizija financijskih izvještaja kao i revizija poslovanja organizacije.

Nadzor poslovanja neprofitnih organizacija, kao i onih profitnih, može biti proveden od strane internih ili vanjskih subjekata. Ovisno o tome da li je riječ o internom ili vanjskom nadzoru poslovanja različiti će biti i njihovi ciljevi.

Proces unutarnje kontrole provode osobe unutar same organizacije, odnosno članovi organizacije koji tim postupkom nadziru rad voditelja. Cilj unutarnjih kontrola je:

- čuvanje imovine organizacije,
- osiguravanje generiranja pouzdanih i relevantnih informacija o financijskom poslovanju,
- podržavanje i unaprjeđivanje operativne djelatnosti,
- podržavanje i podupiranje provođenja odluka menadžmenta te usvojenih internih i eksternih pravila (Vašiček V. i suradnici, 2008:133).

Ako je riječ o manjoj neprofitnoj organizaciji proces nadzora može provesti i svaki član pojedinačno, no što je organizacija veća i što je veći broj drugih organizacija koje ova kontrolira, to je veća potreba za uvođenjem unutarnjeg sustava kontrole koji uključuje i provođenje interne revizije (uz obvezatnu vanjsku reviziju). Upravo će, dobro uspostavljenim sistemom nadzora, neprofitna organizacija moći postići prethodno navedene ciljeve a također će moći bolje kontrolirati uspješnost provedenih aktivnosti i namjensko trošenje sredstava.

Kada je riječ o vanjskom nadzoru veliku ulogu ima postupak revizije. U revizijskom postupak, u slučaju nevladinih neprofitnih organizacija, veliku ulogu imaju revizorske tvrtke dok kod vladinih neprofitnih organizacija reviziju provodi Državni ured za reviziju. Ovisno o visini ostvarenih prihoda u prethodnoj poslovnoj godini nevladine neprofitne organizacije podliježu revizijskom uvidu ili reviziji financijskih izvještaja. Revizijskom uvidu financijskih izvještaja podliježu sve one neprofitne organizacije koje su tokom prethodne poslovne godine imale ukupan prihod od tri do uključivo deset milijuna kuna (čl. 32., st. 1., Zakon o financijskom

poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14). Suprotno tome, jedinice čiji je ukupan prihod bio veći od deset milijuna kuna podliježu reviziji financijskih izvještaja. Neovisno o tome kojem aspektu revizije organizacije podliježu dužne su do 30. lipnja tekuće godine objaviti, na svojim mrežnim stranicama, revizorsko izvješće o obavljenoj reviziji godišnjih financijskih izvještaja, odnosno o uvidu u financijske izvještaje za prethodnu godinu, sukladno čl. 32., st. 3., Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14). Isto se ne odnosi na sindikate i udruge poslodavaca[28] koji su dužni, do 30. lipnja tekuće godine, dostaviti Ministarstvu financija Republike Hrvatske revizorsko izvješće o obavljenoj reviziji godišnjih financijskih izvještaja, odnosno o uvidu u financijske izvještaje za prethodnu godinu (čl. 32., st. 5., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14). Zakon o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine, br. 80/11) primjenjuje se u postupku revizije financijskih izvještaja vladinih neprofitnih jedinica. Ovaj Zakon regulira područje kojim se želi zaštititi interes Republike Hrvatske obzirom da vladine neprofitne organizacije posluju sredstvima iz državnog proračuna. Revizija je, u smislu ovoga Zakona, ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima (čl. 7., st. 1., Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine, br. 80/11) ali također je postupak ispitivanja financijskih transakcija u smislu zakonskog korištenja sredstava (čl. 7., st. 2., Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine, br. 80/11).

Možemo stoga reći kako je vanjski nadzor poslovanja, odnosno revizija, usmjeren ka:

- osiguranju zakonitog poslovanja,
- obavljanju djelatnosti sukladno motivima osnivanja,
- racionalnom korištenju sredstava (vlastitih i/ili tuđih)
- zaštiti svih dionika u svezi sa neprofitnom organizacijom (osnivači, korisnici, država i drugi).

[28] Sindikati i udruge poslodavaca mogu dostaviti revizorsko izvješće o obavljenoj reviziji godišnjih financijskih izvještaja, odnosno o uvidu u financijske izvještaje za prethodnu godinu zainteresiranim stranama ako se time ne narušava njihovo slobodno i neovisno djelovanje. (čl. 32., st. 6., Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/14).

6. RAČUNOVODSTVENE POLITIKE

Neprofitne organizacije koje, na području Republike Hrvatske obavljaju svoju redovnu djelatnost dužne su svoje aktivnosti provoditi sukladno važećoj zakonskoj regulativi. Isto se odnosi i na obvezu primjene računovodstvenih politika. Definicija o tome što su računovodstvene politike dana je putem *Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja 3 – računovodstvene politike, promjene računovodstvenih promjena i pogreške* (Narodne novine, br. 30/08), koji je u potpunosti usklađen sa MRS 1[29], MRS 2[30], MRS 8[31], MRS 18[32] i IV Direktivom Europske unije. Nastavak rada donosi samu definiciju računovodstvenih politika te smjernice kojim se svaka pojedina neprofitna organizacija mora voditi prilikom odabira istih, odnosno koji su razlozi slijedom kojih može doći do izmjena računovodstvenih politika kao i posljedice takvih odluka.

6.1. Definicija računovodstvenih politika

Slijedom prethodno navedene regulative, računovodstvene politike su posebna načela, osnove, dogovori, praksa i pravila koje primjenjuje poduzetnik[33] pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja. Takva je definicija računovodstvenih politika dana Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja (HSFI, Narodne novine, br. 30/08) broj 3 u točci 3.3.
Obveza sastavljanja te prezentiranja računovodstvenih politika nije propisana posebnim računovodstvenim zakonima kojima je regulirano neprofitno računovodstvo. Potreba za sastavljanje računovodstvenih politika pojavljuje se zbog nedorečenosti iskazivanja nekih poslovnih promjena. Stoga može se reći kako potreba za njihovim sastavljanjem postoji u ograničenim slučajevima obzirom da postoji neznatan broj okolnosti u kojima neprofitna organizacija može odlučivati o jednom od mogućih načina iskazivanja istih poslovnih događaja (Dremel N., 2012:7).

[29] Međunarodni računovodstveni standard 1 – Prezentacija financijskih izvještaja
[30] Međunarodni računovodstveni standard 2 – Zalihe
[31] Međunarodni računovodstveni standard 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
[32] Međunarodni računovodstveni standard 18 - Prihodi
[33] U sklopu ovog rada kao izvještajni subjekt, odnosno poduzetnik, smatra se neprofitna organizacija koja posluje sukladno Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), Pravilniku o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15) te Pravilniku o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 31/15).

6.2. Odabir računovodstvenih politika

U poglavlju o financijskom izvještavanju rečeno je kako je za financijske izvještaje i njene podatke odgovoran zakonski zastupnika neprofitne organizacije. Ne čudi stoga kako se pojam računovodstvenih politika treba sagledati u izdvojenom kontekstu, odnosno za svaku neprofitnu organizaciju posebno. Obzirom da je u definiciji računovodstvenih politika rečeno kako su to načela koja se odnosne na sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja, zakonski zastupnik neprofitne organizacije, mora donijeti odgovarajuće politike putem kojih će financijski izvještaji neprofitne organizacije biti jasni svim trenutnim i budućim korisnicima. Bitno je istaknuti kako odabrane računovodstvene politike moraju biti zabilježene u samim bilješkama neprofitne organizacije te iste moraju biti objavljene, a sve kako bi spomenuti financijski izvještaji bili razumljivi te u sladu sa HSFI. Objava računovodstvenih politika iznimno je važna ukoliko je došlo do odstupanja od zahtjeva HSFI - ja. Točka 3.14. HFSI - ja 3 dopušta poduzetnicima, odnosno neprofitnih organizacijama, odstupanja od postavljenih standarda i to samo u rijetkim slučajevima, odnosno ako menadžment zaključi da je sukladnost za zahtjevima bilo kojeg HSFI - ja proturječna cilju financijskih izvještaja. Ukoliko je, izvještajni subjekt primoran odstupati od zahtjeva postavljenih putem HSFI - ja, ovaj treba objaviti:

- da je menadžment zaključio kako financijski izvještaji fer prezentiraju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poduzetnika;
- da se postupilo u skladu s primjenjivanim standardima, osim što se odstupilo od određenog zahtjeva kako bi se postiglo fer prezentiranje;
- naziv standarda od kojega je poslovni poduzetnik odstupio, prirodu odstupanja, uključujući postupak kojeg bi zahtijevao standard, razlog zašto bi taj postupak bio tako obmanjujući u danim okolnostima; i
- za svako prezentirano razdoblje, financijski učinak odstupanja na svaku stavku financijskih izvještaja koja bi se objavila da se izvještavalo u skladu sa zahtjevom (HFSI 3, točka 3.15., Narodne novine, br. 30/08).

Odabir te primjena računovodstvenih politika biti će jednostavnija ukoliko neprofitna organizacija obavlja isključivo aktivnosti za koje je ona osnovana. Ukoliko neprofitna organizacija, osim redovne djelatnosti za koju je osnovana, djelomično obavlja i gospodarsku djelatnost onda je za tu istu djelatnost obveznik primjene Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05/, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14) kao i Zakona o porezu

na dodanu vrijednosti (Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14). U ovim će slučajevima računovodstvene politike biti opširnije obzirom na opsežniju zakonsku regulativu, a posebno zbog većeg obujma računovodstvenih i knjigovodstvenih poslova.

6.3. Promjene računovodstvenih politika

Jednom izabrane računovodstvene politike trebaju se dosljedno primjenjivati na sve slične transakcije, druge događaje i uvjete. Dosljedna primjena računovodstvenih politika nužna je kako bi financijski izvještaji, koje neprofitna organizacija sastavlja i objavljuje (vidi potpoglavlje *4.1.1. Financijski izvještaji*), prikazivali fer vrijednost imovine i obveza iste. No, HSFI 3 (Narodne novine, br. 30/08), predviđa također i mogućnost promjene računovodstvenih politika. Da bi poduzetnik, odnosno zakonski zastupnik neprofitne organizacije, mogao donijeti odluku o promjenama računovodstvenih politika potrebno je da bude zadovoljen jedan od dva uvjeta predviđenih točkom 3.20. HSFI - ja 3 (Narodne novine, br. 30/08). U slučaju izmjena računovodstvenih politika razlikujemo obveznu promjenu i dobrovoljnu, a sve u skladu sa prethodno navedenom točkom HSFI - ja. Prilagodba novim zahtjevima HSFI - ja, tzv. obvezna promjena, prva je mogućnost koja dopušta izmjenu računovodstvenih politika. Druga mogućnost, tzv. dobrovoljna promjena, dana je isključivo pod uvjetom da promjena računovodstvenih politika rezultira boljim, pouzdanijim i relevantnijim informacijama koje proizlaze iz financijskih izvještaja sastavljenih po novoodabranim politikama. Ukoliko je do izmjena računovodstvenih politika došlo uslijed promjena zahtjeva HSFI - ja nastale promjene prikazuju se sukladno novim zahtjevima HSFI – ja. Ako novi HSFI ne sadrži prijelazne odredbe ili ako je do izmjena računovodstvenih politika došlo dobrovoljnom odlukom zakonskog zastupnika neprofitne organizacije, nove se politike primjenjuju retroaktivno. Retroaktivna primjena novih računovodstvenih politika znači da se stavke imovine, obveza i kapitala retroaktivno usklađuju sa novodonesenim računovodstvenim politikama. Takvo se retroaktivno usklađenje provodi unazad do najranijeg mogućeg razdoblja.

6.4. Utjecaj računovodstvenih politika na financijske izvještaje te područje primjene

Financijski izvještaji kao što su Bilanca, Račun prihoda i rashoda, Bilješke, Izvještaj o primicima i izdacima, te svi ostali financijski izvještaji koji su prethodno navedeni, daju točne

podatke o stanju imovine i obveza neprofitne organizacije. Odluke koje menadžment stoga donosi u pogledu računovodstvenih politika izravno utječu na sam proces izvještavanja, bolje rečeno, utječu na izgled samih financijskih izvještaja. Može se dakle reći kako se računovodstvene politike odnose na sam sadržaj te izgled financijskih izvještaja. Naime, što se tiče razine utjecaja računovodstvenih politika na financijske izvještaje ova ovisi o faktorima kao što su:

- udjel određene pozicije u ukupnoj strukturi imovine, obveza, prihoda i rashoda,
- osnovna obilježja odabranih metoda u usporedbi sa neizabranim,
- odabrano izvještajno razdoblje (Ramljak B., 2011:2).

Područje primjene računovodstvenih politika nije definirano niti HFSI - jevima niti MSFI - jevima već se implementacija istih vrši sukladno odluci menadžmenta svake neprofitne organizacije. Stoga, kao što je već prethodno rečeno, računovodstvene se politike kreiraju interno i svaka ih neprofitna organizacija postavlja na način koji njima odgovara, a sve kako bi putem financijskih izvještaja pružale najkorisnije i relevantne informacije. Područja na kojima se vrši primjena računovodstvenih politika proizašla su iz poslovne prakse, odnosno ono što je već nekoliko puta naglašeno – sukladno potrebama neprofitnih organizacija. Tako se kao najznačajnija područja primjene računovodstvenih politika smatraju: prikazivanje prihoda, poslovna spajanja, načela konsolidacije, zajednički poduhvati, amortizacija materijalne i nematerijalne imovine, ulaganje u nekretnine, financijski instrumenti, najmovi, porezi, zalihe, rezerviranja i slično (Ramljak B., 2011:5).

6.5. Mišljenja, kritike i prijedlozi s aspekta računovodstvene struke

Na tematiku računovodstvenih politika unutar neprofitnog računovodstva pisani su mnogi stručni članci. U istima je struka iznosila svoja mišljenja, kritike ali i prijedloge kako izmijeniti utvrđene nedostatke. Prvi nedostatak koji struka nalazi leži u tijelu koje donosi same politike obzirom da zakonska regulativa prepušta odluku neprofitnim organizacijama. U većini slučajeva računovodstvene politike donosi zakonski zastupnik neprofitne organizacije sukladno potrebama računovodstva. Iako je zastupnik odabran od strane skupštine, računovođe predlažu da odluke o računovodstvenim politikama donosi specijalno oformljeni tim. Prijedlog dan od strane računovođa i nije za zanemariti jer bi upravo kvalificirani tim mogao odrediti najbolje rješenje o tome koje će se računovodstvene politike primijeniti. No kako često biva, broj

zaposlenika unutar organizacije je ograničen i to je zapravo problem zbog kojeg će prethodni prijedlog teško zaživjeti. Obzirom da je prijedlog krenuo od osoba sa godinama iskustva, isti su našli rješenje i za taj problema pa se u tom slučaju predlaže da računovodstvene politike i dalje donosi zakonski predstavnik organizacije, no prije same njihove primjene iste moraju biti usvojene od strane skupštine neprofitne organizacije. Time bi se postavio dodatni mehanizam nadzora poslovanja i transparentnosti financijskih izvještaja. Dodatni nedostatak odnosi se na subjekte koji primjenjuju računovodstvene politike. Naime, provedena istraživanja prikazala su kako se računovodstvene politike u praksi češće donose kod onih neprofitnih organizacija koje vrše primjenu dvojnog knjigovodstva nego li kod onih koje primjenjuju jednostavno knjigovodstvo. Sugestije su usmjerene ka tome da i neprofitne jedinice koje primjenjuju jednostavno knjigovodstvo donesu vlastite računovodstvene politike čiji će opseg biti manji nego li kod organizacija sa dvojnim knjigovodstvom. Trenutno ne postoje argumenti koji mogu rušiti navedenu sugestiju. Razlog tome je taj što su načela mjerenja imovine, obveza te prihoda i rashoda jednake za sve neprofitne organizacije, o čemu je bilo već riječi u potpoglavlju *3.3. Načela neprofitnog računovodstva*, a razlikuju se isključivo po obvezi predavanja financijskih izvještaja (vidi potpoglavlje *4.1.1. Financijski izvještaji*). Dremel (2012.) predlaže da se napusti trenutni sistem priznavanja poreznog položaja neprofitne organizacije putem bilješki te da se isti prikaže putem računovodstvenih politika. Kao motiv tome navodi da se računovodstvene politike donose za višegodišnje razdoblje te bi se na taj način osigurale potrebne informacije kojima bi se vršila usporedba više neprofitnih organizacija međusobno. Osim toga Bilješke prikazuju poslovne događaje koja su se zbila unutar određenog izvještajnog intervala te postoji mogućnost njihova namještanja. Prikazivanjem financijskog položaja neprofitne organizacije putem računovodstvenih politika unijela bi se veća razina vjerodostojnosti podataka prvenstveno zbog restriktivnih mogućnosti da se računovodstvene politike izmjene (slučajevi u kojima je moguće provesti izmjenu računovodstvenih politika prikazani su u potpoglavlju *6.3. Promjene računovodstvenih politika).*

Kada je riječ o zakonskoj regulativi, slijedom promatranih stručnih članaka, čini se da struka gotovo i ne iznosi kritike, no to ne znači da ih nema. Nekoliko je kritika u segmentu zakona izneseno u pogledu čuvanja pomoćne evidencije kao i na obvezu donošenja računovodstvenih politika. Iako je Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) definiran minimalni rok čuvanja obveznih i pomoćnih knjiga (vidi potpoglavlje *3.2.1.3. Obveza čuvanja (arhiviranja) poslovnih knjiga*) isto nije definirano i za

pomoćne evidencije. Sukladno mišljenju računovodstvene struke, pomoćne bi se evidencije putem kojih je izvršena evidencija u pomoćnim knjigama također trebale čuvati, odnosno arhivirati, na isti vremenski rok obzirom da su iste detaljna razrada postojećih podataka iz glavne knjige. Već je nekoliko puta naglašeno kako računovodstvene politike nisu obvezne, odnosno kako nisu propisane zakonskim aktima. Mišljenje struke je da bi zakonodavac ipak morao, putem zakona ili pravilnika, unijeti obvezu sastavljanja politika kao što bi morao propisati i osnovne podatke koji bi se u njima trebali objaviti (Dremel N., 2012:15). Posljednjim izmjenom zakonske regulative, odnosno donošenjem Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), točnije čl. 5., st. 1., definirano je kako zakonski zastupnik neprofitne organizacije[34] mora izraditi *Godišnji program rada* kao i *financijski plan* kojim će i realizirati sam program rada. Time su usvojene kritike i sugestije koje je struka nekoliko puta upućivala zakonodavcu a koje nisu bile predviđene prijašnjom Uredbom o računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 112/93). Krajnji cilj, koji se tim sugestijama želio postići, jest taj da se planom rada uistinu realiziraju zacrtani planovi te da se osigura veća transparentnost poslovanja. Upravo je posljednjom zakonskom izmjenom takva sugestija u konačnici i implementirana. Dodatna točka na koju struka stavlja posebni naglasak je tijelo koje vodi računovodstvene i knjigovodstvene poslove. Neovisno o tome što Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) u čl. 11., st. 2., dopušta da se računovodstvo neprofitne organizacije prepusti eksternim (vanjskim) pružateljima usluga (knjigovodstveni i računovodstveni servisi) mišljenje struke je taj da bi se poslovi računovodstva i knjigovodstva, ukoliko je to moguće, trebali zadržati unutar same organizacije. Razlog tome pravdaju, ne financijskim gubitkom, već gubitkom računovodstvenih politika. Ono što se time želi reći je da, prepuštanjem računovodstvenih i knjigovodstvenih poslova vanjskim suradnicima dolazi do gubitka računovodstvenih politika donesenih od strane organizacije. Razlog tome je što spomenuti pružatelji usluga istu vrstu usluga obavljaju za veći broj klijenata čime se nameće njihov model rada zanemarujući specifičnosti pojedine neprofitne organizacije i njihovih računovodstvenih politika.

U konačnici možemo reći kako konstruktivne kritike i mišljenja struke uvelike mogu poboljšati rad neprofitnih organizacija, odnosno mogu znatno doprinijeti procesu donošenja kvalitetnih

[34] Spomenuta regulacija trenutno se odnosi samo na neprofitne organizacije koje primjenjuju dvojno knjigovodstvo.

računovodstvenih politika. Prijedlog struke da se zakonski propišu minimalni sadržaji računovodstvenih politika kao i obveza njihovog sastavljanja za sve neprofitne organizacije, neovisno o tome da li primjenjuju dvojno ili jednostavno knjigovodstvo, prijedlog je koji se mora ozbiljno razmotriti. Time bi zapravo zakonodavac, sebi ali i ostalim korisnicima, omogućio bolji uvid u financijskim izvještajima spomenutih subjekata te postavio jedinstveni tretman pojedinih poslovnih događaja čime bi se izbjegla situacija u kojoj se neprofitne organizacije često gledaju kao institucije preko kojih se vrši pranje novca ili putem kojih se izvlače sredstva u obliku donacija za potrebe članova obitelji zaposlenika i voditelja.

7. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

7.1. Predmet, metode i ciljevi istraživanja

Predmet istraživanja ovog rada jesu računovodstvene politike neprofitnih organizacija koje djeluju na području Istarske županije. Obzirom da zakonska regulativa ne propisuje točne računovodstvene politike, one se donose samoinicijativno od strane samih neprofitnih organizacija. Riječ je dakle o pristupima koje pojedina organizacija primjenjuje prilikom vrednovanja i praćenja imovine te obveza. U nastavku ovog poglavlja prikazani su rezultati dobiveni empirijskim istraživanjem, a čiji je cilj saznati načine na koje se računovodstvene politike donose, primjenjuju te kako se reflektiraju na samo poslovanje neprofitnih organizacija.

Za potrebe ovog rada provedeno je istraživanje na temu računovodstvenih politika neprofitnih organizacija u Istarskoj županiji. U cilju prikupljanja podataka o računovodstvenim politikama korištena su primijenjena istraživanja na unaprijed određenoj ciljnoj skupini, odnosno neprofitnim organizacijama na području Istarske županije. Prikupljanju potrebnih informacija pristupilo se metodom anketiranja unutar koje su primijenjena pitanja sa mogućnošću otvorenih odgovora te zatvorenih odgovora putem ljestvice Likertova tipa te da/ne opcijama. Putem anketnog se upitnika (vidi Prilog 9.) želi zapravo saznati koji su motivi zbog kojih neprofitne organizacije primjenjuju računovodstvene politike, kakva je njihova realna primjena te koji su nedostaci, odnosno ograničenja, u važećoj računovodstveno - financijskoj regulativi za promatrani uzorak.

Cilj ovog rada je, kao što je već prethodno istaknuto, saznati način na koji neprofitne organizacije u Istarskoj županiji donose i primjenjuju računovodstvene politike u svom djelovanju. Također se ovim radom želi utvrditi da li je moguće računovodstvene politike izravno postaviti putem zakona i/ili pravilnika ili je efikasnije prepustiti odluku samim organizacijama.

7.2. Opis uzorka i metodologija istraživanja

Istraživanje je provedeno pomoću anketnog upitnika na slučajnom uzorku od 15 neprofitnih organizacija na području Istarske županije. Odabir neprofitnih organizacija proveden je korištenjem Internetskih stranica Ministarstva financija Republike Hrvatske, točnije pregledom Registra neprofitnih organizacija, te pomoću mrežnih stranica Ministarstva uprave Republike Hrvatske, odnosno pregledom Registra udruga u Republici Hrvatskoj. Ispitanicima je anketni upitnik dostavljen elektroničkom poštom, a istim su putem dobiveni i povratni odgovori.

Sukladno podacima dostupnima na Internetskim stranicama Ministarstva financija RH, odnosno sukladno podacima iz Registra neprofitnih organizacija, može se konstatirati kako, sa stajališta pravnog ustrojstva, uzorak čine isključivo udruge (100% od odabranog uzorka). Također, detaljnijim pregledom Registra udruga u Republici Hrvatskoj, može se konstatirati kako je broj aktivnih udruga, na području Istarske županije, 2.943[35] čime odabrani uzorak čini 0,51% ukupnog broja aktivnih udruga na spomenutom području.

Anketni upitnik (vidi Prilog 9.) sastoji se od ukupno 22 pitanja na kojima su ispitanici mogli odgovoriti odabirom jednog, od unaprijed ponuđenih odgovora, putem ljestvice Likertova[36] tipa i da/ne opcija. Ispitanicima je dana također mogućnost da, slobodnim odgovorom, navedu, jedan ili više, poslovnih segmenata u kojima računovodstvene politike imaju važnu ulogu. Dobiveni rezultati empirijskog istraživanja prikazani su u potpoglavlju *7.3. Rezultati istraživanja* pomoću deskriptivnih i komparativnih metoda, a koji mogu poslužiti za daljnje analize unutar segmenta neprofitnih organizacija na području Republike Hrvatske. Anketnim su upitnikom od ispitanika zatražene:

- osnovne informacije o neprofitnoj organizaciji,
- informacije o primjeni računovodstvenih politika unutar organizacije te opće informacije o računovodstvenim politikama,
- mišljenje o trenutnoj zakonskoj regulativi kao i o eventualnoj potrebi izmjene iste.

[35] Stanje na dan 8.9.2015., sukladno podacima sa Internetskih stranica Ministarstva uprave Republike Hrvatske, www.uprava.gov.hr

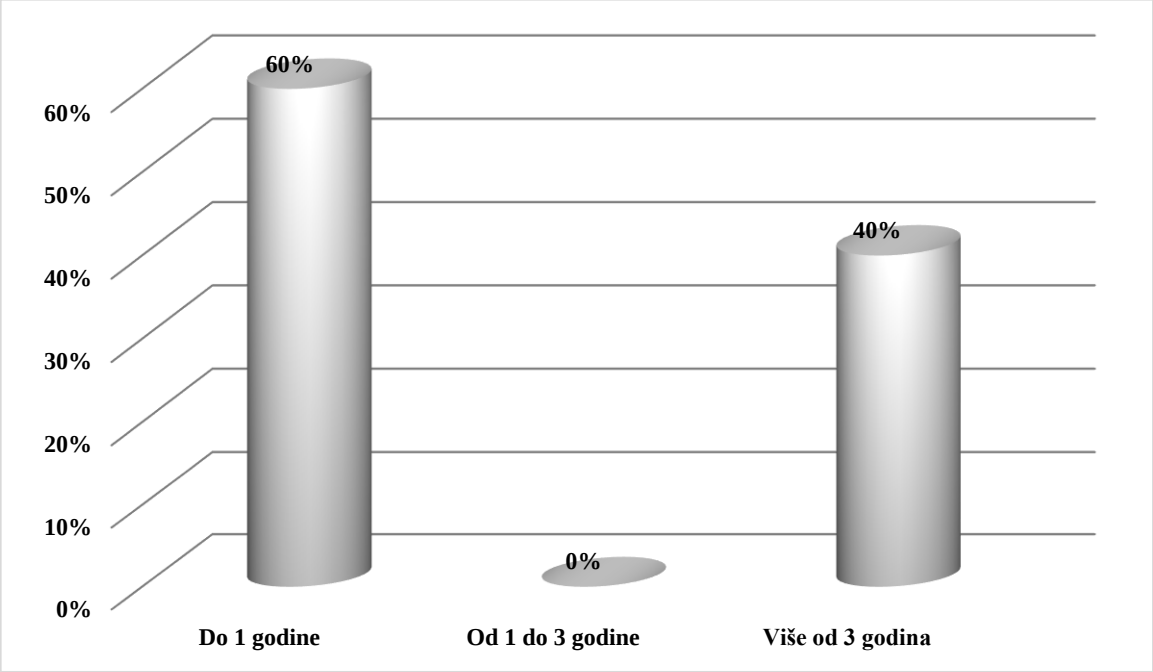
[36] Ljestiva Likertova tipa daje mogućnost ispitanicima da odrede stupanj svojega slaganja sa nekom izjavom ili tvrdnjom, a stupnjevi slaganja su slijedeći: 1 - Uopće se ne slažem; 2 - Ne slažem se; 3 - Nemam mišljenje; 4 - Slažem se; 5 - Potpuno se slažem. Ljestvica se može korigirati sukladno potrebama istraživanja no jedinica označava najniži stupanj slaganja a petica najviši stupanj.

7.3. Rezultati istraživanja

Empirijsko istraživanje je provedeno u razdoblju od 9. do 15. rujna 2015. na način da je odabranom uzorku od 15 neprofitnih organizacija, putem elektroničke pošte, poslana zamolba za odgovor na pitanja postavljena u anketnom upitniku. Od ukupno 90 poslanih upitnika, na isti je povratno odgovorilo njih 15. Razlozi niskog odaziva, pretpostavlja se, leže u okupljenosti drugim poslovima odgovornih u neprofitnim organizacijama. Sukladno postavljenom pitanju *Da li ste nevladina organizacija?* njih 80% odgovorilo je potvrdno dok je ostalih 20%, odnosno njih troje odgovorilo negativno čime možemo zaključiti da ulaze u skupini vladinih neprofitnih organizacija. U nastavku su, pomoću grafikona i tablica, prikazani i analizirani dobiveni odgovori, odnosno rezultati istraživanja.

Analizirajući prvo pitanje, koje je glasilo *Koliko ste vremena aktivni kao organizacija?*, može se vidjeti kako je gotovo 60% ispitanika u uzorku aktivno manje od godinu dana, njih 40% aktivno je duže od 3 godine dok odgovor *od 1 do 3 godine* nije bio opcija niti jednog ispitanika. Grafikonom 1. prikazani su dobiveni rezultati o vremenskoj aktivnosti neprofitnih organizacija.

Grafikon 1. *Prikaz vremenske aktivnosti neprofitnih organizacija*



Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=15

Slijedom navedenog možemo interpretirati i odgovore na treće postavljeno pitanje koje je glasilo *Primjenjujete li dvojno knjigovodstvo?*. Na spomenuto pitanje 60% ispitanika je izjavilo kako primjenjuje dvojno knjigovodstvo dok njih 40% vrši primjenu jednostavnog knjigovodstva. Tablicom 4. ilustrirani su dobiveni rezultati. Odgovori dobiveni na prvo i treće pitanje u potpunosti reflektiraju odredbe čl. 9., st. 5., Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) koji propisuje obvezu primjene dvojnog knjigovodstva za sve neprofitne organizacije tokom prvih tri godina njihovog postojanja. Slijedom toga logično je da se odgovori na prethodno navedena pitanja u potpunosti poklapaju, odnosno usklađeni su.

Tablica 4. *Prikaz rezultata o primjeni dvojnog knjigovodstva*

Pitanje	Odgovor	Relativno	Apsolutno
Primjenjujete li dvojno knjigovodstvo?	DA	60%	9
	NE	40%	6

Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=15

U poglavlju *6. Računovodstvene politike,* ali i u ostalim dijelovima ovog rada, nekoliko je puta rečeno kako na računovodstvene politike utječe činjenica da li se poslovi računovodstva i knjigovodstva obavljaju unutar neprofitne organizacije ili su prepušteni vanjskim pružateljima usluga, a na to je i računovodstvena struka iznijela svoje mišljenje što je i prikazano u prethodnom poglavlju. Kako bi se ustvrdilo da li na računovodstvene politike zaista utječe činjenica da li je bolje zadržati poslove računovodstva unutar organizacije ili ih se jednostavno može prepustiti eksternim suradnicima, te jesu li uopće neprofitne organizacije upoznate sa pojmom *računovodstvene politike,* postavljena su među ostalim, i sljedeća dva pitanja:

- Da li poslove računovodstva i knjigovodstva obavljate unutar same organizacije?
- Jeste li upoznati sa pojmom *računovodstvene politike?*

Istraživanje je pokazalo kako je gotovo 80% neprofitnih organizacija poslove računovodstva i knjigovodstva prepustilo vanjskim suradnicima, a samo njih 20% je te poslove zadržalo unutar same institucije. Rečeno je, u apsolutnim i relativnim brojkama, prikazano Tablicom 5. koja slijedi u nastavku.

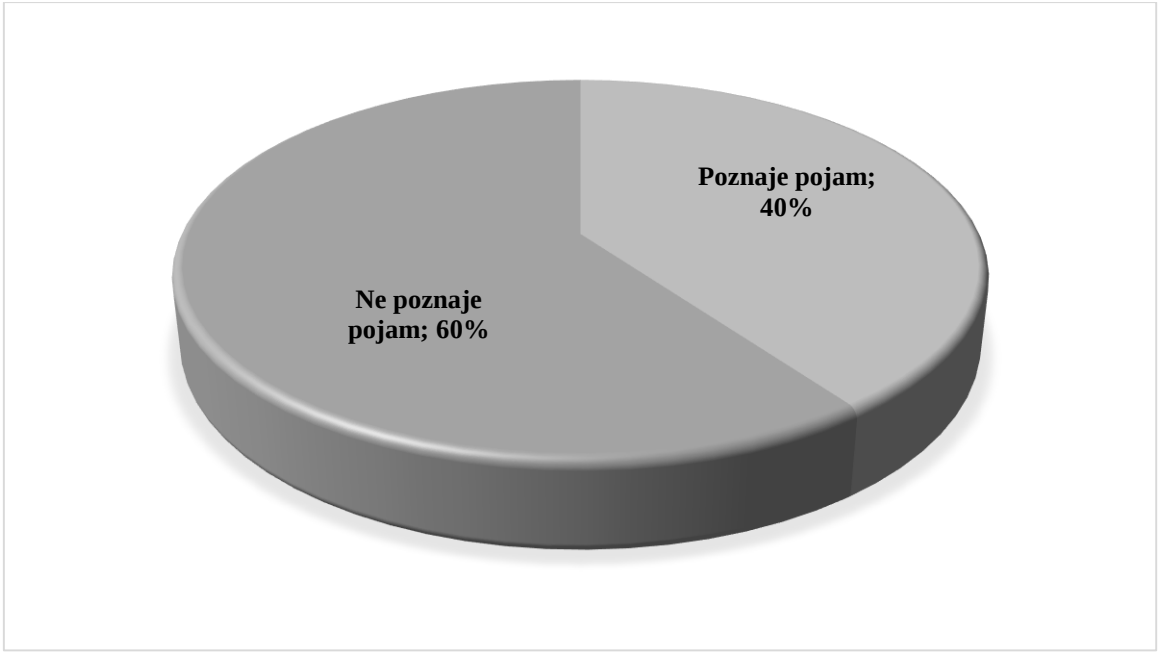
Tablica 5. *Prikaz strukture odgovora obzirom na unutarnje ili vanjsko vođenje knjigovodstva*

Pitanje	Odgovor	Relativno	Apsolutno
Da li poslove računovodstva i knjigovodstva obavljate unutar same organizacije?	DA	20%	3
	NE	80%	12

Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=15

Obeshrabrujuća je i činjenica kako je sa pojmom *računovodstvenih politika* upoznato tek 40% ispitanih neprofitnih organizacija (vidi Grafikon 2.). Slijedom dobivenih rezultata, ne može se stoga, sa sigurnošću, zaključiti da li outsourcing[37] računovodstvenih i knjigovodstvenih poslova utječe na proces donošenja računovodstvenih politika kao i na njihovu realnu primjenu unutar same neprofitne organizacije.

Grafikon 2. *Prikaz udjela neprofitnih organizacija upoznatih sa pojmom „računovodstvene politike“*

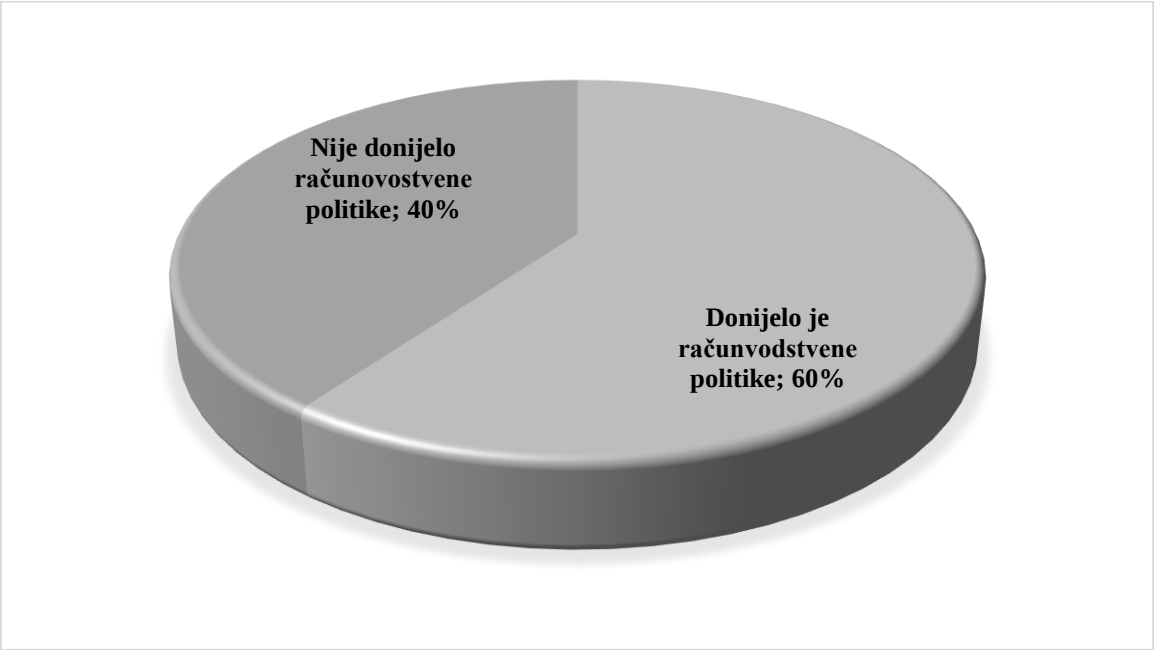


Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=15

[37] Outsourcing predstavlja ugovorni odnos za transferiranje nekog dijela ili čitavih poslovnih aktivnosti prema vanjskim partnerima (outsourcerima) koji na taj način preuzimaju jednu ili više poslovnih funkcija i aktivnosti poduzeća/organizacije.

Od 40% ispitanika koji su upoznati sa navedenim pojmom njih 60% je donijelo računovodstvene politike unutar svoje neprofitne organizacije. Bolje rečeno od 15 neprofitnih organizacija koje je odgovorilo na anketni upitnik njih šest je upoznato sa pojmom *računovodstvene politike,* a od njih šestero četiri je donijelo vlastite računovodstvene politike.

Grafikon 3. *Udio neprofitnih organizacija upoznatih sa pojmom „računovodstvene politike" i koje su iste donijele*



Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=6

Od šestero ispitanika, koji su potvrdno odgovorili na pitanje primjenjuju li računovodstvene politike, samo njih 40% izjavilo je kako je do donošenja te primjene računovodstvenih politika došlo zbog unutarnjih potreba neprofitne organizacije te kako nisu nikada promijenili izvorno donesene računovodstvene politike – niti samoinicijativno niti zbog prilagodbe zakonskim zahtjevima. Dosljedna primjena računovodstvenih politika kao i ne mijenjanje istih prikazuje kako neprofitne organizacije vrše primjenu računovodstvenih politika u skladu sa preporukama HSFI – ja 3 (Narodne novine, br. 30/08) koji omogućava izmjene izvornih računovodstvenih politika, ali samo u iznimnom slučajevima (vidi potpoglavlje *6.3. Promjene računovodstvenih politika*). Neprofitne organizacije, koje vrše primjenu računovodstvenih politika, sukladno dobivenim odgovorima, smatraju da bi svaka neprofitna organizacija morala donijeti vlastite računovodstvene politike, odnosno 60% njih smatra da bi računovodstvene politike morale biti

izglasane od strane svake organizacije dok ostalih 40% smatra kako to nije potrebno. Tablica 6. prikazuje sažetak rečenog.

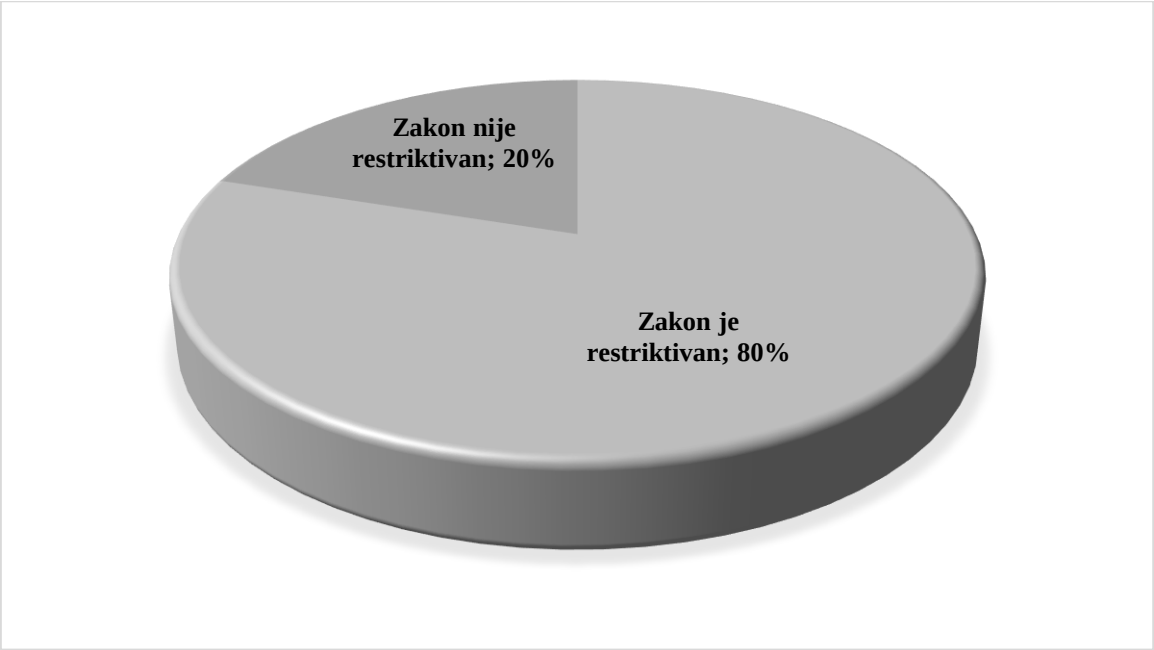
Tablica 6. *Prikaz pruženih odgovora na pitanja povezana sa primjenom računovodstvenih politika*

Pitanje	**Odgovor**			
	DA		*NE*	
	Relativno	Apsolutno	Relativno	Apsolutno
Ukoliko ste donijeli računovodstvene politike, da li je takva odluka bila potaknuta unutarnjim potrebama?	40%	2	60%	4
Da li ste tokom svog postojanja ikad promijenili izvorne računovodstvene politike?	0%	0	100%	6
Ako ste na prethodno pitanje odgovorili da, da li je takva izmjena bila uvjetovana zbog prilagodbe zakonskim zahtjevima?	0%	0	100%	6
Smatrate li da bi svaka neprofitna organizacija morala donijeti vlastite računovodstvene politike?	60%	4	40%	2

Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=6

Kada je riječ o Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) gotovo 80% ispitanika odgovorilo je kako smatraju da je spomenuti zakon previše restriktivan u pogledu mogućnosti donošenja računovodstvenih politika. Potencijalni razlozi slabog donošenja računovodstvenih politika te nepoznavanja samog termina „računovodstvene politike“, moguće je da su onda sadržani i u samom Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) kao i u pratećim pravilnicima koji su nadopuna spomenutom zakonu.

Grafikon 4. *Mišljenje ispitanika o Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14)*



Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=15

Na pitanje *Smatrate li da postoje segmenti u vašem radu (npr. evidencija nabave robe, evidencija zaliha, obveza i sl.) u kojemu su računovodstvene politike prijeko potrebne?* svi su ispitanici ponudili negativan odgovor. Obzirom da je na sedmom pitanju 40% ispitanika od onih koji primjenjuju ili koji su donijeli računovodstvene politike odgovorilo da je do donošenja računovodstvenih politika došlo radi unutarnjih potreba, takav odgovor je u konfliktu sa prijašnjim te ga se ne može smatrati realnim i objektivnim.

Analiza rezultata koja je do sada prezentirana i obrađena odnosila se na pitanja na kojima su ispitanici odgovarali na pitanja odabirom odgovora putem da/ne opcija. Također je istima dana mogućnost da navedu koji su segmenti poslovanja u kojima su im računovodstvene politike prijeko potrebne, no kako su svi ispitanici na pitanje koje je prethodilo navođenje odgovorili da računovodstvene politike nisu prijeko potrebne u niti jednom segmentu, nije ništa navedeno. Nastavak rada donosi analizu rezultata o tome kako su se ispitanici izjasnili sukladno postavljenim tvrdnjama, odnosno putem ljestvice Likertova tipa koja glasi:

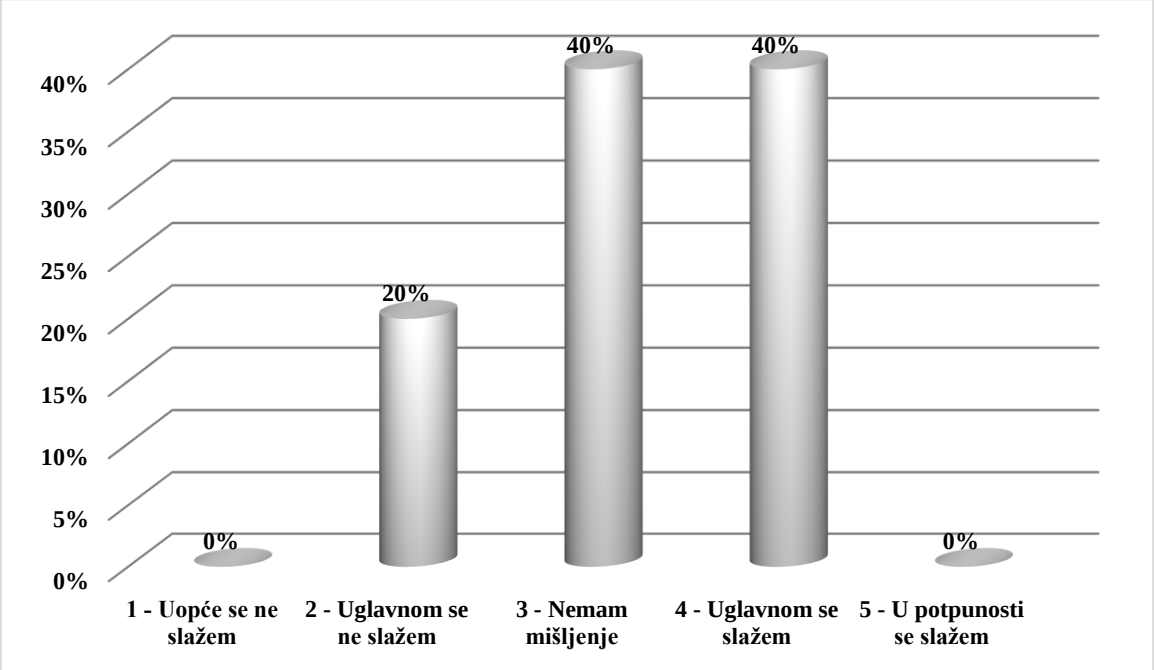
- 1 – Uopće se ne slažem
- 2 – Uglavnom se ne slažem
- 3 – Nemam mišljenje

- 4 – Uglavnom se slažem
- 5 – U potpunosti se slažem

ispitanici su mogli iskazati da li se slažu ili ne sa postavljenom tvrdnjom te u kojoj mjeri, odnosno mogli su biti i suzdržani, tj. ne imati vlastito mišljenje.

Na prvo pitanje, gdje su ispitanici mogli odgovarati putem ljestvice Likertova tipa, tražilo se od ispitanika da iskažu koliko se realno slažu sa postavljenom tvrdnjom koja je glasila: *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) treba izmijeniti.* Rezultati su prikazani slijedećim grafikonom.

Grafikon 5. *Rezultati mišljenja ispitanika o Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14)*



Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=15

Da bi spomenuti zakon trebalo izmijeniti, sa predloženom tvrdnjom se uglavnom slaže 40% ispitanika, isto toliko ih je bez mišljenja, a 20% ispitanika uglavnom se ne slaže sa postavljenom tvrdnjom. Razlog rezultata, prema kojemu se 40% ispitanika uglavnom slaže da Zakon treba izmijeniti, nalazi se u odgovoru na pitanje 11 gdje su ispitanici izjavili kako je Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) previše restriktivan u pogledu mogućnosti donošenja računovodstvenih politika, iako je broj

onih koji su to izjavili iznosio tek 20%. Može se dakle reći kako postoje i dodatni razlozi zbog kojih bi se morala izmijeniti trenutna zakonska regulativa.

Iako je, 60% ispitanika koji primjenjuju računovodstvene politike, odgovorilo kako bi svaka neprofitna organizacija morala donijeti vlastite računovodstvene politike, većina se ne slaže da bi takvu obvezu trebalo propisati Ministarstvo financija RH. Bolje rečeno, 20% ispitanika se uopće ne slaže takvom tvrdnjom, 20% njih se uglavnom ne slaže dok se sa postavljenom tvrdnjom slaže 20% ispitanika. Ostali nemaju vlastito mišljenje o toj tematici. Rezultati su prikazani Tablicom 7.

Tablica 7. *Rezultati o potrebi propisivanja obveze donošenja računovodstvenih politika*

Tvrdnja:	**Ministarstvo financija RH bi trebalo propisati obvezu sastavljanja računovodstvenih politika.**				
Odgovori	*(1) Uopće se ne slažem*	*(2) Uglavnom se ne slažem*	*(3) Nemam mišljenje*	*(4) Uglavnom se slažem*	*(5) U potpunosti se slažem*
Relativno	20%	20%	40%	20%	0%
Apsolutno	3	3	6	3	0

Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=15

Kada je riječ o tome trebaju li računovodstvene politike biti jedinstvene za sve neprofitne organizacije u Republici Hrvatskoj, bez obzira primjenjuje li neprofitna organizacija jednostavno ili dvojno knjigovodstvo, odgovori su većinom u korist takve tvrdnje. Tako se 40% ispitanika uglavnom slaže, a 40% u potpunosti se slaže, da bi sve neprofitne organizacije morale imati iste računovodstvene politike na teritoriju Republike Hrvatske. No ima i 20% njih koji se uglavnom ne slažu takvom tvrdnjom, čime može se zaključiti da bi, sukladno njihovim odgovorima, svaka neprofitna organizacija morala donositi računovodstvene politike koje se međusobno razlikuju, odnosno ista se poslovna promjena može tretirati na različiti način što bi pak dovelo do neusporedivosti financijskih izvještaja dvoje ili više neprofitnih organizacija.

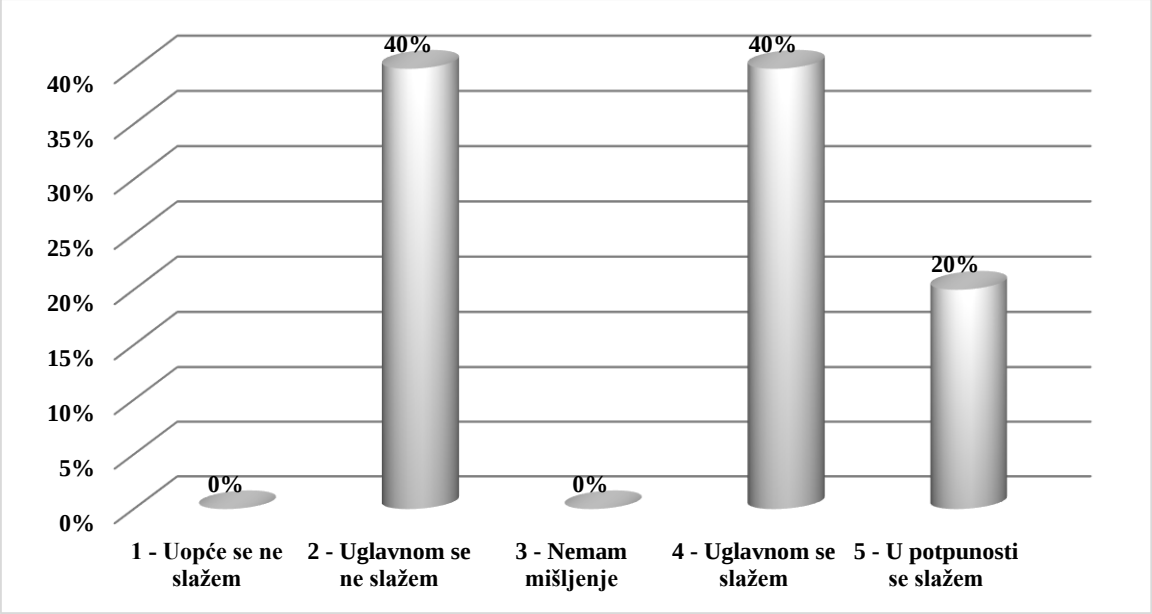
Tablica 8. *Rezultati o potrebi jedinstvenih računovodstvenih politika na teritoriju RH*

Tvrdnja:	**Računovodstvene politike bi trebale biti iste za sve neprofitne organizacije u Republici Hrvatskoj (neovisno o primjeni dvojnog ili jednostavnog knjigovodstva).**				
Odgovori	*(1) Uopće se ne slažem*	*(2) Uglavnom se ne slažem*	*(3) Nemam mišljenje*	*(4) Uglavnom se slažem*	*(5) U potpunosti se slažem*
Relativno	0%	20%	0%	40%	40%
Apsolutno	0	3	0	6	6

Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=15

Gotovo 60% neprofitnih organizacija smatra da su računovodstvene politike mjesto (instrument) putem kojeg mogu iskazati njihov porezni položaj, dok se 40% istih protivi tome. Kao razlog protivljenju mora se svakako uzeti u obzir da je gotovo 60% ispitanika odgovorilo kako nije upoznato sa pojmom „računovodstvene politike“ pa ne čudi kako se takvom prijedlogu i protive. Detaljniji rezultati o tome tko je za, a tko protiv, iskazivanja poreznog položaja putem računovodstvenih politika donosi Grafikon 6. Valja također napomenuti kako po ovom pitanju nema suzdržanih, odnosno nema ispitanika koji nemaju mišljenje o toj temi.

Grafikon 6. *Udio ispitanika koji podržava iskazivanje poreznog položaja neprofitnih organizacija putem računovodstvenih politika*

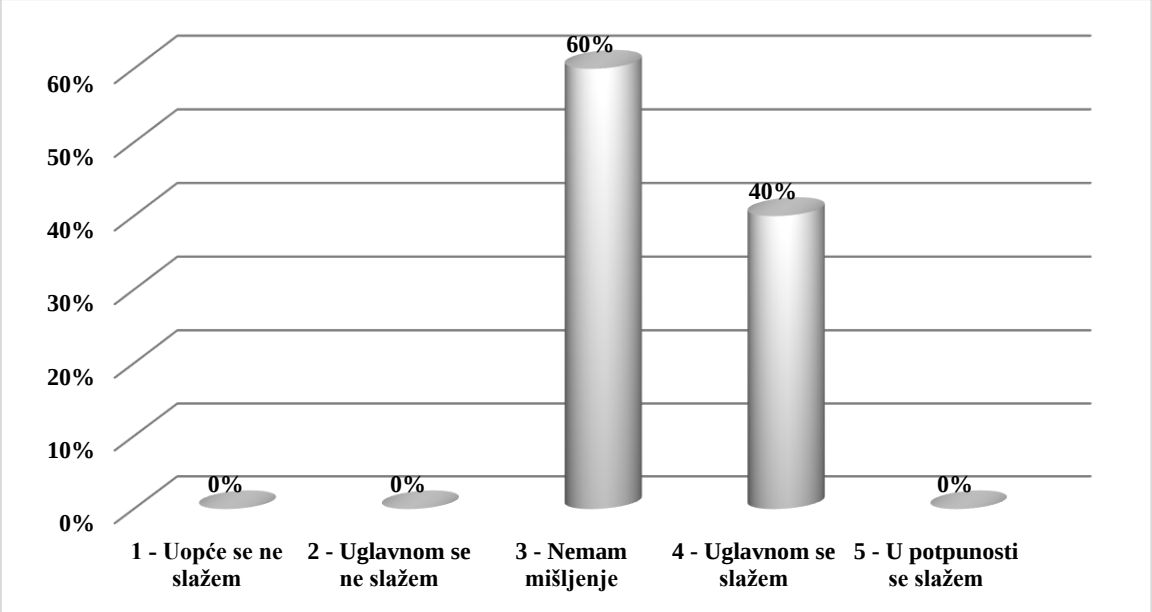


Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=15

Na pitanje da li se računovodstvene politike donose uglavnom zbog nedorečenosti Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) 60% ispitanika nema mišljenje. To nas ponovno dovodi do istog uzroka kao i kod nekih prošlih pitanja, a to je da veliki broj neprofitnih organizacija ili nije upoznat sa pojmom „računovodstvene politike“, ili je upoznat sa spomenutim pojmom ali iste nisu donesene. Tek 20% ispitanika je odgovorilo kako se uglavnom slažu sa takvom tvrdnjom, odnosno kako je uzrok donošenja računovodstvenih politika nedorečenost prethodno spomenutog zakona, a 20% njih se uglavnom ne slaže sa postavljenom tvrdnjom.

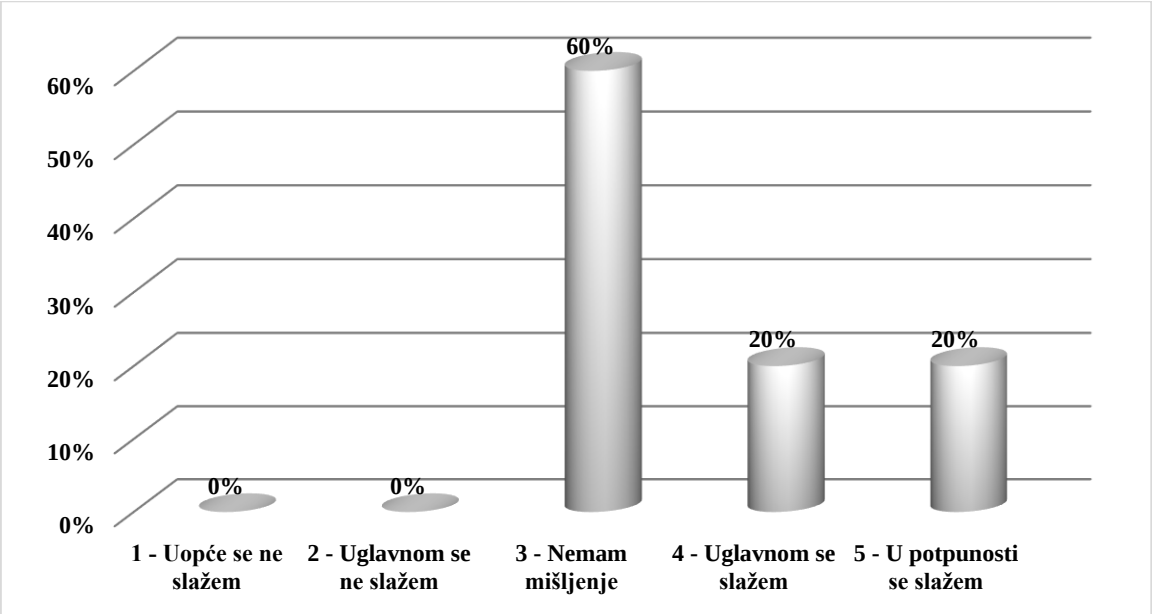
Da jednom donesene računovodstvene politike omogućavaju jednostavnije obavljanje računovodstvenih i knjigovodstvenih poslova smatra 40% ispitanika (op.a. odgovor reflektira udio neprofitnih organizacija koji su upoznati sa pojmom „računovodstvene politike“) dok 60% ispitanika nema mišljenje na postavljenoj tvrdnji (vidi Grafikon 7.), a isti udio ispitanika nema mišljenje niti o tome da li izmijene zakon i pravilnika utječu na primjenu računovodstvenih politika dok ostalih 40% smatra da kontinuirane izmjene i dopune zakona i pravilnika znatno utječu na samu primjenu računovodstvenih politika (vidi Grafikon 8.).

Grafikon 7. *Rezultati o mišljenju ispitanika o tome da li računovodstvene politike olakšavaju računovodstvene i knjigovodstvene poslove*



Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika.

Grafikon 8. *Rezultati o mišljenju ispitanika o utjecaju izmjena zakona na primjenu računovodstvenih politika*



Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika.

Neznatnih promjena u rezultatima ima i kod analize slijedeće tvrdnje: *Računovodstvenim politikama znatno se olakšava proces evidencije imovine, obveza i kapitala.* Pomaka o tome koliki je udio ispitanika koji nemaju mišljenje nije bilo, odnosno i dalje 60% ispitanika nema vlastito mišljene o tome da li se računovodstvenim politikama olakšava proces evidencije vlastite imovine, obveza i kapitala. Istog mišljenja nije ostalih 40% ispitanika koji se uglavnom slažu da se, donošenjem računovodstvenih politika, olakšava proces knjiženja vlastite imovine te obveza.

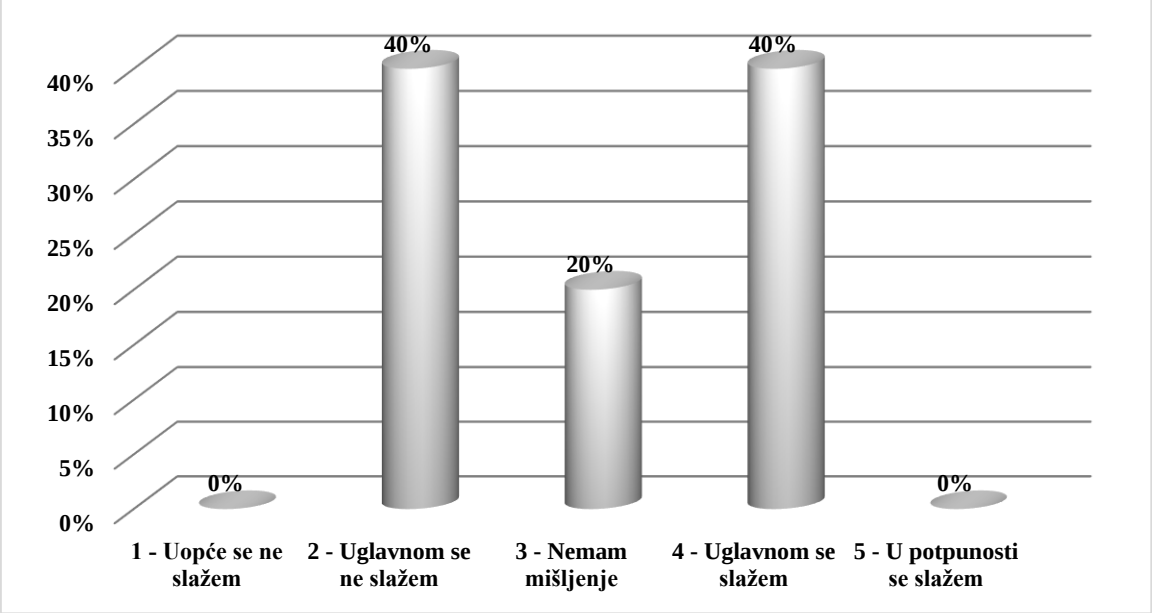
Tablica 9. *Prikaz utjecaja računovodstvenih politika na proces evidencije imovine, obveza i kapitala*

Tvrdnja:	**Računovodstvenim politikama znatno se olakšava proces evidencije imovine, obveza i kapitala.**				
Odgovori	*(1) Uopće se ne slažem*	*(2) Uglavnom se ne slažem*	*(3) Nemam mišljenje*	*(4) Uglavnom se slažem*	*(5) U potpunosti se slažem*
Relativno	0%	0%	60%	40%	0%
Apsolutno	0	0	9	6	0

Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika. N=15

Jednoglasnog konsenzusa nema niti kod toga koje bi tijelo trebalo donositi računovodstvene politike unutar neprofitne organizacije. Sa tvrdnjom da bi računovodstvene politike trebao donijeti poseban tim uglavnom se slaže 40% ispitanika dok, sa druge strane, 40% njih se uglavnom ne slaže tom tvrdnjom. Da nema vlastito mišljenje o tom argumentu izjasnilo se 20% ispitanih neprofitnih organizacija. Grafikon 9. prikazuje dobivene rezultate o tome da li bi računovodstvene politike trebao donijeti posebno sastavljeni tim.

Grafikon 9. *Rezultati o mišljenju ispitanika o tome da li posebno sastavljeni tim treba donijeti računovodstvene politike*



Izvor: Izrada autora prema dobivenim odgovorima ispitanika.

Na samom kraju možemo zaključiti kako, sukladno odabranom uzorku, na području Istarske županije djeluju većinom nevladine neprofitne organizacije koje su aktivne do godinu dana te slijedom toga, i sukladno zakonskim zahtjevima, primjenjuju dvojno knjigovodstvo. Slijedom dobivenih rezultata, odnosno sukladno dobivenim odgovorima u anketnom upitniku, može se konstatirati kako je samo mali broj neprofitnih organizacija upoznat sa pojmom „računovodstvene politike“ te kako je još manji broj njih donijelo i primjenjuje računovodstvene politike u svojim knjigovodstvenim i računovodstvenim poslovima. Kada je riječ o važnosti računovodstvenih politika, neprofitne organizacije u Istarskoj županiji istima ne pridaju veliku ulogu te ih ne smatraju važnim elementom u procesu evidencije vlastite imovine, obveza te kapitala. Obzirom da je mali broj neprofitnih organizacija upoznat sa svrhom i ulogom računovodstvenih politika ne čudi kako je udio ispitanika koje nema vlastito

mišljenje o tome kako Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) utječe na proces donošenja te na samu primjenu računovodstvenih politika. Mora se ipak naglasiti kako su neprofitne organizacije koje su donijele te koje primjenjuju računovodstvene politike svjesne važnosti računovodstvenih politika te da si primjenom istih mogu olakšati poslove računovodstva i knjigovodstva. Na samom koncu može se reći kako su rezultati provedenog istraživanja na neki način poražavajući obzirom da se računovodstvenim politikama ne pridaje dovoljno pažnje. Također, većina neprofitnih organizacija koje je dalo odgovore na anketni upitnik, ne vidi realne mogućnosti koje pridonose računovodstvene politike u njihovom svakodnevnom poslovanju. Upravo zbog slabe primjene i neinformiranosti o samim računovodstvenim politikama Ministarstvo financija Republike Hrvatske bi trebalo donijeti uredbu, ili drugi pravni akt, kojom bi se obvezalo sve neprofitne organizacije na donošenje, a slijedom toga i na primjenu, računovodstvenih politika koje će biti iste za sve organizacije ne samo na području Istarske, ili neke druge županije, već za cijeli teritoriji Republike Hrvatske.

Obzirom da je istraživanje u ovom radu provedeno na području Istarske županije, prije donošenja obveze sastavljanja računovodstvenih politika za sve neprofitne organizacije u Republici Hrvatskoj, potrebno je provesti opširnija istraživanja. Uzorak koji će u ovom slučaju biti analiziran morat će imati značajnu reprezentativnost u ukupnom broju neprofitnih organizacija upisanih u Registru neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj. Osim značajne brojčane reprezentativnosti, pri sastavljanju uzorka trebati će uzeti u obzir i područje djelovanje neprofitnih organizacija, tj. iz svake županije u Republici Hrvatskoj uzeti će se ravnomjerni broj neprofitnih organizacija koje na tom području djeluju. Ukoliko takva istraživanja budu prikazala obeshrabrujuće rezultate na području cijele Republike Hrvatske biti će potrebno donijeti odluku o obvezi donošenja i primjeni računovodstvenih politika za sve neprofitne organizacije. Suprotno, ukoliko istraživanja budu ukazala na to da većina neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj primjenjuje računovodstvene politike, tada se javlja potreba da se, zakonskom regulativom, spriječi manjini izbjegavanje primjene računovodstvenih politika tokom svog rada. Tijelo koje bi takve mehanizme trebalo ugraditi u zakonskoj regulativi i dalje ostaje svakako Ministarstvo financija Republike Hrvatske kao nadležni organ koji prati njihov rad od samog osnivanja pa sve do brisanja neprofitne organizacije iz Registra neprofitnih organizacija.

8. ZAKLJUČAK

Definicija o tome što su neprofitne organizacije u Republici Hrvatskoj nije dana ni zakonom ni pravilnicima, a Sabor Republike Hrvatske već je nekoliko puta propustio takvu definiciju uključiti u zakonsku regulativu. Postoji stoga opća definicija putem koje neprofitne organizacije možemo definirati kao organizacije ili ostale oblike udruženja koji su osnovani radi pružanja usluga široj javnosti, a da im krajnji cilj nije ostvarenje zarade, odnosno ostvaranje profita. Takve se organizacije često vežu za dio ljudskog života u kojima profitne organizacije nemaju motiva poslovanja (kultura, religija, socijala, politika, sindikati i slično). Obzirom da je područje djelovanja neprofitnih organizacija šarolik, šarolike su i organizacije koje se osnivaju (političke stranke, udruge građana, sportske udruge, sindikati itd.). Kao što je rečeno, cilj i svrha postojanja neprofitnih organizacija nije ostvarenje dobiti već pružanje usluga široj javnosti. Upravo je zato zakonodavac u Republici Hrvatskoj donio posebnu zakonsku regulativu kojom se uređuje poslovanje spomenutih organizacija kao i obveza njihove evidencije u Registar neprofitnih organizacija.

Radi urednog poslovanja te mogućnosti kontrole od strane nadležnih tijela donesena su također određena računovodstvena načela kojih se svaka neprofitna organizacija mora pridržavati prilikom svog svakodnevnog poslovanja. U segmentu djelovanja neprofitnih organizacija definirana je također i obveza vođenja poslovnih knjiga sukladno obvezi primjene jednostavnog ili dvojnog knjigovodstva, obveza čuvanja knjigovodstvenih i računovodstvenih isprava te je također definirano što su točno računovodstveni poslovi. Sa ciljem što urednijeg i lakšeg praćenja stanja u svakoj neprofitnoj organizaciji, tj. kako bi se vidjelo stanje imovine i obveza sa kojim se neprofitna organizacija susreće, donesen je i računski plan koji je posebno prilagođen neprofitnim organizacijama, a koji se po svojoj strukturi razlikuje od onog profitnih organizacija ili onog proračunskih korisnika.

Sve neprofitne organizacije koje djeluju na području Republike Hrvatske dužne su podnositi redovne financijske izvještaje. Kao što je bio slučaj kod sastavljanja poslovnih knjiga, tako je i kod obveze sastavljanja financijskih izvještaja izvršena diferencijacija obzirom na to da li neprofitna organizacija primjenjuje dvojno ili jednostavno knjigovodstvo. U cilju sprječavanja malverzacija putem rada neprofitnih organizacija, zakonskom je regulativom definirana i obveza financijskog nadzora kao i obveza revizije financijskih izvještaja.

Tokom djelovanja svaka neprofitna organizacija, kako bi si olakšala poslove vođenja knjigovodstva i računovodstva, može donijeti prikladne računovodstvene politike putem kojih će dostići te ciljeve. Definicija o tome što su računovodstvene politike dana je HSFI – jem 3 (Narodne novine, br. 30/08) koja glasi: računovodstvene politike su posebna načela, osnove, dogovori, praksa i pravila koje primjenjuje poduzetnik pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja. Hoće li neprofitna organizacija donijeti, ili ne, računovodstvene politike nije zakonski propisano. Računovodstvena struka u tom segmentu preporuča neprofitnim organizacijama da donesu vlastite računovodstvene politike te da dosljedno primjenjuju iste. I HSFI i računovodstvena struka preporučaju da se, jednom donesene računovodstvene politike, ne izmjenjuju ukoliko nije prijeko potrebno (zbog prilagodbe zakonskim zahtjevima ili ukoliko nove politike rezultiraju boljim i realnijim izvještajima i poslovnom praksom). Obzirom da se računovodstvene politike donose unutar svake neprofitne organizacije sukladno unutarnjim potrebama, iste utječu i na izgled financijskih izvještaja. Na račun računovodstvenih politika računovodstvena struka iznijela je nekoliko mišljenja, kritika i prijedloga. Cilj je usmjeren ka tome da zakonski predstavnici neprofitnih organizacija donose što bolje i kvalitetnije računovodstvene politike, a sve sukladno potrebama same organizacije. Sugestijama je ukazano i na mogućnosti koje spomenute politike donose a koje nisu primijećene od strane odgovornih unutar samih organizacija. Osim toga ukazano je i na nedostatke koje bi zakonodavac morao prepraviti kako bi olakšao donošenje i primjenu samih računovodstvenih politika.

U cilju realizacije ovog rada provedeno je empirijsko istraživanje putem kojeg se željelo vidjeti jesu li zaista računovodstvene politike toliko bitne u poslovanju neprofitnih organizacija te koji je stav neprofitnih organizacija prema trenutno važećoj računovodstveno – financijskoj regulativi. Istraživanje je provedeno na slučajnom uzorku od 15 neprofitnih organizacija koje djeluju na području Istarske županije a koje su aktivne i upisane u Registar neprofitnih organizacija te u Registar udruga u Republici Hrvatskoj. Za potrebe istraživanja sastavljen je anketni upitnik koji je dostavljen ispitanicima putem elektroničke pošte, a istim su putem pristigli i odgovori ispitanika. Dobiveni rezultati prikazani su pomoću tablica i grafikona, odnosno deskriptivnim instrumentima. Iako je tokom rada ukazano više puta na važnost računovodstvenih politika, rezultati empirijskih istraživanja su pokazali kako relativno mali broj neprofitnih organizacija poznaje pojam „računovodstvenih politika“ a još manji broj je takve politike donio i vrši njihovu primjenu. Kao glavni uzrok poražavajućih rezultata može se istaknuti neinformiranost voditelja neprofitnih organizacija kao i činjenica što zakonom nije

definirana obveza donošenja računovodstvenih politika, a ako je vjerovati dobivenim rezultatima, dio uzroka leži također i u restriktivnosti Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14).

Zaključno možemo reći kako računovodstvene politike imaju doista važnu ulogu u svakodnevnim poslovnim događajima neprofitnih organizacija kao i na financijske izvještaje iako, sukladno rezultatima istraživanja, važnost istih nije prepoznata u većoj mjeri kod neprofitnih organizacija sa područja Istarske županije. Obzirom na nisku razinu primjene računovodstvenih politika, sugestije računovodstvene struke da se zakonski definira obveza donošenja jedinstvenih računovodstvenih politika za cijeli teritoriji Republike Hrvatske nije za odbaciti. Dapače, argument je to na koji bi računovodstvena struka, u suradnji sa zakonodavcem, trebala razviti temelje za buduću zakonsku regulativu koja će rezultirati boljim, efikasnijim, jednostavnijim i jedinstvenim pristupima oko evidencije istog poslovnog događaja.

LITERATURA

Knjige:

- Anthony R., Young D., *Management Control in Nonprofit Organization*, fourth edition, Irwin, Homewood, Illinois, 1988.
- Baica N., Paić Ćirić M., Lukač D., Milić A., Vranar K., *Novo računovodstvo neprofitnih organizacija*, TEB, Zagreb, 2009.
- Gulin D., Orsag S., *Poslovne kombinacije,* RIF, Zagreb, 1997.
- Jakir Bajo I., Maletić I., *Vodič kroz računovodstvo za neprofitne organizacije (s praktičnim primjerima i osvrt na financijsko upravljanje)*, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2008.
- Vašiček D., Vašiček V., Sirovica K., *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, II izmijenjeno i dopunjeno izdanje, RIF, Zagreb, 2000.
- Vašiček D., Vašiček V., Maletić I., Jakir Bajo I., Lončar Galek D.,, Sirovica K., *Računovodstvo neprofitnih organizacija – osnove novog sustava, primjena računskog plana, porezi, propisi*, RIF, Zagreb, 2008.
- Vašiček V. i suradnici, *Računovodstvo neprofitnih organizacija s primjenom kontnog plana i poreznih propisa*, RIF, Zagreb, 2009.
- Skupina autora, *Računovodstvo neprofitnih organizacija s analitičkim računskim planom, primjerima knjiženja i propisima*, V. izmijenjena i dopunjena naklada, RRIF, Zagreb, 2009.
- Zelenika R., *Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela*, Ekonomski fakultet u Rijeci, Rijeka, 1998.

Časopisi i publikacije:

- Anić-Antić P., *Računovodstvene politike – praktični primjer*, Računovodstvo i porezi u praksi, Centar za računovodstvo i financije, Zagreb, 2011.
- Barberić H., *Dobitak neprofitnih pravnih osoba (orgnizacija),* RRIF, br.7, Zagreb, 2011.
- Dremel N., *Primjer računovodstvene politike udruge,* RRIF, br.6, Zagreb, 2010.

- Dremel N., *Darovanja ili donacija dana udrugama i sponzorstvo*, RRIF, br.3, Zagreb, 2011.
- Dremel N., *Predložak računovodstvene politike udruge,* RRIF, br.12., Zagreb., 2012.
- Dremel N., *Računovodstvene politike u neprofitnom računovodstvu*, RRIF, br.12, Zagreb, 2013.
- Glavota M.: *Godišnji popis (inventura)*, RRIF, br. 12., Zagreb, 2009.,
- Glavota M., *Tekuće i investicijsko održavanje kod neprofitnih organizacija*, RRIF, br.7., Zagreb, 2011.
- Glavota M., *Amortizacija dugotrajne imovne neprofitnih organizacija*, RRIF., br.11, Zagreb, 2011.
- Glavota M., *Godišnji popis (inventura) kod neprofitnih organizacija*, RRIF, br.12, Zagreb, 2011.
- Nikić J., *Raspored viška i pokriće manjka prihoda neprofitnih organizacija*, RIF, br.4, Zagreb, 2009.

Zakoni i pravilnici:

- *Uredba o knjigovodstvu i kontnom planu neprofitnih organizacija*, Narodne novine, br., 112/93
- *Pravilnik o knjigovodstvu i kontnom planu neprofitnih organizacija*, Narodne novine, br. 20/94, 40/94
- *Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu,* Narodne novine, br. 1/15
- *Pravilnika o sadržaju i načinu vođenja registra udruge Republike Hrvatske i registra stranih udruga u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine, br. 4/15.
- *Pravilnikom o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija*, Narodne novine, br. 31/15.
- *Zakon o Državnom uredu za reviziju,* Narodne novine, br. 80/11.
- *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*, Narodne novine, br. 121/14.
- *Zakonu o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe*, Narodne novine, br. 24/11, 61/11, 27/13, 02/14.

Ostali izvori:

- Hrvatski standard financijskog izvještavanja 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, Narodne novine, br. 30/08.
- Međunarodni računovodstveni standard 8: Računovodstvene politike, www.propisi.porezna-uprava.hr
- Ramljak B., *Računovodstvene politike – utjecaj na izgled financijskih izvještaja*, Znanstveni rad, Sveučilište u Splitu, Split, 2011.
- Šipić M., *Utjecaj izbora računovodstvenih politika na financijske izvještaje i pokazatelje*, Diplomski rad, Sveučilište u Splitu, Split, 2012.

Popis tablica

R.br.	Naziv tablice	Str.
1.	**Tablica 1**. *Prikaz razreda računskog plana za neprofitne organizacije*	19.
2.	**Tablica 2.** *Prikaz razreda i skupina računskog plana neprofitnih organizacija*	20.
3.	**Tablica 3.** *Popis financijskih izvještaja i razdoblje sastavljanja*	54.
4.	**Tablica 4.** *Prikaz rezultata o primjeni dvojnog knjigovodstva*	76.
5.	**Tablica 5.** *Prikaz strukture odgovora obzirom da unutarnje ili vanjsko vođenje knjigovodstva*	77.
6.	**Tablica 6.** *Prikaz pruženih odgovora na pitanja povezana sa primjenom računovodstvenih politika*	79.
7.	**Tablica 7.** *Rezultati o potrebi propisivanja obveze donošenja računovodstvenih politika*	82.
8.	**Tablica 8.** *Rezultati o potrebi jedinstvenih računovodstvenih politika na teritoriju RH*	83.
9.	**Tablica 9.** Prikaz utjecaja računovodstvenih politika na proces evidencije imovine, obveza i kapitala	85.

Popis slika

R.br.	Naziv slike	Str.
1.	**Slika 1.** *Shema nastanka poslovnog događaja – Statutarna konsolidacija*	55.
2.	**Slika 2.** *Shema nastanka poslovnog događaja – Fuzija ili pripajanje*	56.
3.	**Slika 3.** *Shema nastanka poslovnog događaja - podjela*	56.

Popis primjera

R.br.	Naziv primjera	Str.
1.	**Primjer 1.** *Nabava dugotrajne neproizvedene imovine*	22.
2.	**Primjer 2.** *Nabava dugotrajne nefinancijske materijalne imovine*	23.
3.	**Primjer 3.** *Knjiženje investicijskog ulaganja na dugotrajnu imovinu*	23.
4.	**Primjer 4.** *Evidencija plemenitih metala i ostale pohranjene vrijednosti*	24.
5.	**Primjer 5.** *Nabava sitnog inventara i stavljanje u uporabu*	25.
6.	**Primjer 6.** *Nabava kratkotrajne nefinancijske imovine za redovne potrebe*	27.
7.	**Primjer 7.** *Podizanje gotovine sa žiro računa neprofitne organizacije za službeni put*	28.
8.	**Primjer 8.** *Oročavanje sredstava*	28.
9.	**Primjer 9.** *Odobravanje kredita od strane neprofitne organizacije*	29.
10.	**Primjer 10.** *Evidentiranje stjecanja dionica kupnjom na burzi*	30.
11.	**Primjer 11.** *Evidencija primljene mjenice*	31.
12.	**Primjer 12.** *Evidencija obveza za rashode*	32.
13.	**Primjer 13.** *Evidencija primljenog kredita*	33.
14.	**Primjer 14.** *Evidencija prihoda od prodaje robe*	35.
15.	**Primjer 15.** *Evidencija prihoda od članarina*	36.
16.	**Primjer 16.** *Evidencija prihoda po posebnim propisima*	37.
17.	**Primjer 17.** *Evidencija prihoda od imovine*	37.
18.	**Primjer 18.** *Evidencija prihoda od donacija*	38.
19.	**Primjer 19.** *Evidencija ostalih prihoda*	39.
20.	**Primjer 20.** *Evidencija obračuna i isplete plaće*	41.
21.	**Primjer 21.** *Evidencija rashoda za materijal i energiju*	43.
22.	**Primjer 22.** *Evidencija financijskih rashoda*	44.
23.	**Primjer 23.** *Evidencija danih donacija*	45.
24.	**Primjer 24.** *Evidencija isplate naknada šteta*	45.
25.	**Primjer 25.** *Utvrđivanje rezultata poslovanja*	47.
26.	**Primjer 26.** *Prikaz evidencije izvanbilančne evidencije*	48.
27.	**Primjer 27.** *Utvrđivanje viška imovine inventurnim postupkom*	53.
28.	**Primjer 28.** *Evidencija manjka na teret neprofitne organizacije*	53.

Popis grafikona

R.br.	Naziv grafikona	Str.
1.	**Grafikon 1.** *Prikaz vremenske aktivnosti neprofitnih organizacija*	75.
2.	**Grafikon 2.** *Prikaz udjela neprofitnih organizacija upoznatih sa pojmom „računovodstvene politike“*	77.
3.	**Grafikon 3.** *Udio neprofitnih organizacija upoznatih sa pojmom „računovodstvene politike“ i koje su iste donijele*	78.
4.	**Grafikon 4.** *Mišljenje ispitanika o Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14)*	80.
5.	**Grafikon 5.** *Rezultati mišljenja ispitanika o Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14)*	81.
6.	**Grafikon 6.** *Udio ispitanika koji podržava iskazivanje poreznog položaja neprofitnih organizacija putem računovodstvenih politika*	83.
7.	**Grafikon 7.** *Rezultati o mišljenju ispitanika o tome da li računovodstvene politike olakšavaju računovodstvene i knjigovodstvene poslove*	84.
8.	**Grafikon 8.** *Rezultati o mišljenju ispitanika o utjecaju izmjena zakona na primjenu računovodstvenih politika*	85.
9.	**Grafikon 9.** *Rezultati o mišljenju ispitanika o tome da li posebno sastavljeni tim treba donijeti računovodstvene politike*	86.

Popis priloga

R.br.	Naziv priloga	Str.
1.	*Obrazac: RNO*	99.
2.	*Obrazac: RNO-P*	100.
3.	*Tablica sa propisanim stopama amortizacije*	101.
4.	*Obrazac: BIL-NPF*	102.
5.	*Obrazac: PR-RAS-NPF*	108.
6.	*Obrazac: S-PR-RAS-NPF*	113.
7.	*Obrazac: G-PR-IZ-NPF*	115.
8.	*Obrazac: IZJAVA-NPF*	117.
9.	*Anketni upitnik*	118.

Prilozi

Prilog 1. *Obrazac: RNO*

Obrazac: RNO

01.	Redni broj iz Registra		02.	Datum upisa u Registar	
03.	Datum brisanja iz Registra		04.	Datum zadnje promjene	

Redne brojeve 01.-04. popunjava Ministarstvo financija

REGISTAR
neprofitnih organizacija

OPĆI PODACI					
05.	Naziv neprofitne organizacije				
06.	Skraćeni naziv neprofitne organizacije				
07.	Osobni identifikacijski broj		08.	Matični broj	
09.	Pravno ustrojbeni oblik		10.	Broj organizacijskih dijelova	
11.	Naziv matičnog registra		12.	Broj iz matičnog registra	
13.	Adresa sjedišta		14.	Poštanski broj	
15.	Mjesto/država		16.	Šifra djelatnosti	
17.	Račun	H R	18.	Statistička oznaka grada/općine	
19.	Osoba za kontakt		20.	Statistička oznaka županije	
21.	Telefon		22.	Faks	
23.	e-mail		24.	Web stranica	

PODACI O OSOBAMA OVLAŠTENIM ZA ZASTUPANJE					
25.	Ime i prezime		26.	Ime i prezime	
	OIB			OIB	

PODACI ZA BAZU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA					
27.	Obveza vođenja dvojnog knjigovodstva		28.	Obveza vođenja jednostavnog knjigovodstva	

Mjesto i datum M.P. Potpis ovlaštene osobe

Prilog 2. *Obrasca: RNO-P*

Obrazac: RNO-P

01.	Redni broj iz Registra	

PROMJENE
u Registru neprofitnih organizacija

Rbr.	Pozicija iz Obrasca: RNO	STARI PODATAK	NOVI PODATAK
OPĆI PODACI			
05.	Naziv neprofitne organizacije		
06.	Skraćeni naziv neprofitne organizacije		
10.	Broj organizacijskih dijelova		
13.	Adresa sjedišta		
14.	Poštanski broj		
15.	Mjesto/država		
16.	Šifra djelatnosti		
17.	Račun		
18.	Statistička oznaka grada/općine		
19.	Osoba za kontakt		
20.	Statistička oznaka županije		
21.	Telefon		
22.	Faks		
23.	e-mail		
24.	Web stranica		
PODACI O OSOBAMA OVLAŠTENIM ZA ZASTUPANJE			
25.	Ime i prezime		
	OIB		
26.	Ime i prezime		
	OIB		
PODACI ZA BAZU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA			
27.	Obveza vođenja dvojnog knjigovodstva		
28.	Obveza vođenja jednostavnog knjigovodstva		

Mjesto i datum M.P. Potpis ovlaštene osobe

Prilog 3. *Tablica sa propisanim stopama amortizacije*

Red.br	Naziv sredstva ili skupine sredstva	Vijek trajanja	Godišnja stopa (%)
1	2	3	4
I	**GRAĐEVINSKI OBJEKTI**		
1.	**stambeni i poslovni objekti**		
	od betona, metala, kamena i opeke	80	1,25
	od drveta i ostalog materijala	20	5
2.	**ceste, željeznice i slični građevinski objekti**	25	4
3.	**ostali građevinski objekti**	20	5
II	**POSTROJENJA I OPREMA**		
1.	**Uredska oprema i namještaj**		
	računala i računalna oprema	4	25
	uredski namještaj	8	12,5
	ostala uredska oprema	5	20
2.	**Komunikacijska oprema**		
	komunikacijski uređaji	5	20
	pokretni komunikacijski uređaji	2	50
3.	**Oprema za održavanje i zaštitu**	5	20
4.	**Medicinska i laboratorijska oprema**	5	20
5.	**Instrumenti, uređaji i strojevi**	8	12,5
	precizni i optički instrumenti	5	20
	mjerni i kontrolni uređaji:		
	- mehanički	8	12,5
	- elektronički	5	20
6.	**Sportska i glazbena oprema**	5	20
7.	**Uređaji, strojevi i oprema za ostale namjene**	5	20
III	**PRIJEVOZNA SREDSTVA**		
1.	**Prijevozna sredstva u cestovnom prometu**	8	12,5
	osobni automobili i vozila hitne pomoći	5	20
2.	**Prijevozna sredstva u željezničkom prometu**	8	12,5
3.	**Prijevozna sredstva u pomorskom i riječnom prometu**	8	12,5
	brodovi veći od 1000 brt	20	5
4.	**Prijevozna sredstva u zračnom prometu**	10	10
IV	**KNJIGE**		
	Knjige u knjižnicama	5	20
V	**VIŠEGODIŠNJI NASADI I OSNOVNO STADO**	5	20
VI	**NEMATERIJALNA PROIZVEDENA IMOVINA**		
1.	**Ulaganja u istraživanja rudnih bogatstva**	10	10
2.	**Ulaganja u računalne programe**	4	25
3.	**Ostala nematerijalna proizvedena imovina**	4	25
VII	**NEPROIZVEDENA NEMATERIJALNA IMOVINA**		
	patenti, koncesije, licence, pravo korištenja tuđih sredstava, višegodišnji zakup i slično	prema trajanju iz ugovora	

Prilog 4. *Obrazac: BIL-NPF*

Bilanca
NEPROFITNE ORGANIZACIJE
stanje na dan 31.12.201X.

Obrazac BIL-NPF

Račun iz rač. plana	OPIS	AOP	Stanje 1. siječnja	Stanje 31. prosinca	Index (5/4)
1	2	3	4	5	6
IMOVINA					
	IMOVINA (AOP 002+074)	001	0	0	-
0	**Nefinancijska imovina (AOP 003+018+047+051+055+064)**	002	0	0	-
01	**Neproizvedena dugotrajna imovina (AOP 004+008-017)**	003	0	0	-
011	Materijalna imovina – prirodna bogatstva (AOP 005 do 007)	004	0	0	-
0111	Zemljište	005			-
0112	Rudna bogatstva	006			-
0113	Ostala prirodna materijalna imovina	007			-
012	Nematerijalna imovina (AOP 009 do 016)	008	0	0	-
0121	Patenti	009			-
0122	Koncesije	010			-
0123	Licence	011			-
0124	Ostala prava	012			-
0125	Goodwill	013			-
0126	Osnivački izdaci	014			-
0127	Izdaci za razvoj	015			-
0128	Ostala nematerijalna imovina	016			-
019	Ispravak vrijednosti neproizvedene dugotrajne imovine	017			-
02	**Proizvedena dugotrajna imovina (AOP 019+023+031+034+039+042-046)**	018	0	0	-
021	Građevinski objekti (AOP 020 do 022)	019	0	0	-
0211	Stambeni objekti	020			-
0212	Poslovni objekti	021			-
0213	Ostali građevinski objekti	022			-
022	Postrojenja i oprema (AOP 024 do 030)	023	0	0	-
0221	Uredska oprema i namještaj	024			-
0222	Komunikacijska oprema	025			-
0223	Oprema za održavanje i zaštitu	026			-
0224	Medicinska i laboratorijska oprema	027			-
0225	Instrumenti, uređaji i strojevi	028			-
0226	Sportska i glazbena oprema	029			-
0227	Uređaji, strojevi i oprema za ostale namjene	030			-

023	Prijevozna sredstva (AOP 032+033)	031	0	0	-
0231	Prijevozna sredstva u cestovnom prometu	032			-
0232	Ostala prijevozna sredstva	033			-
024	Knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti (AOP 035 do 038)	034	0	0	-
0241	Knjige u knjižnicama	035			-
0242	Umjetnička djela (izložena u galerijama, muzejima i slično)	036			-
0243	Muzejski izlošci i predmeti prirodnih rijetkosti	037			-
0244	Ostale nespomenute izložbene vrijednosti	038			-
025	Višegodišnji nasadi i osnovno stado (AOP 040+041)	039	0	0	-
0251	Višegodišnji nasadi	040			-
0252	Osnovno stado	041			-
026	Nematerijalna proizvedena imovina (AOP 043 do 045)	042	0	0	-
0261	Ulaganja u računalne programe	043			-
0262	Umjetnička, literarna i znanstvena djela	044			-
0263	Ostala nematerijalna proizvedena imovina	045			-
029	Ispravak vrijednosti proizvedene dugotrajne imovine	046			-
03	**Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti (AOP 048)**	047	0	0	-
031	Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti (AOP 049+050)	048	0	0	-
0311	Plemeniti metali i drago kamenje	049			-
0312	Pohranjene knjige, umjetnička djela i slične vrijednosti	050			-
04	**Sitni inventar (AOP 052+053-054)**	051	0	0	-
041	Zalihe sitnog inventara	052			-
042	Sitni inventar u uporabi	053			-
049	Ispravak vrijednosti sitnog inventara	054			-
05	**Nefinancijska imovina u pripremi (AOP 056 do 059+062+063)**	055	0	0	-
051	Građevinski objekti u pripremi	056			-
052	Postrojenja i oprema u pripremi	057			-
053	Prijevozna sredstva u pripremi	058			-
054	Višegodišnji nasadi i osnovno stado u pripremi (AOP 060+061)	059	0	0	-
0541	Višegodišnji nasadi u pripremi	060			-
0542	Osnovno stado u pripremi	061			-
055	Ostala nematerijalna proizvedena imovina u pripremi	062			-
056	Ostala nefinancijska imovina u pripremi	063			-
06	**Proizvedena kratkotrajna imovina (AOP 065+070+073)**	064	0	0	-
061	Zalihe za obavljanje djelatnosti (AOP 066 do 069)	065	0	0	-
0611	Zalihe za preraspodjelu drugima	066			-
0612	Zalihe materijala za redovne potrebe	067			-
0613	Zalihe rezervnih dijelova	068			-
0614	Zalihe materijala za posebne potrebe	069			-
062	Proizvodnja i proizvodi (AOP 071+072)	070	0	0	-
0621	Proizvodnja u tijeku	071			-

0622	Gotovi proizvodi	072			-
063	Roba za daljnju prodaju	073			-
1	**Financijska imovina (AOP 075+083+100+105+125+133+142)**	074	0	0	-
11	Novac u banci i blagajni (AOP 076+080+081+082)	075	0	0	-
111	Novac u banci (AOP 077 do 079)	076	0	0	-
1111	Novac na računu kod tuzemnih poslovnih banaka	077			-
1112	Novac na računu kod inozemnih poslovnih banaka	078			-
1113	Prijelazni račun	079			-
112	Izdvojena novčana sredstva	080			-
113	Novac u blagajni	081			-
114	Vrijednosnice u blagajni	082			-
12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od radnika te za više plaćene poreze i ostalo (AOP 084+087+088+089+095)	083	0	0	-
121	Depoziti u bankama i ostalim financijskim institucijama (AOP 085+086)	084	0	0	-
1211	Depoziti u tuzemnim bankama i ostalim financijskim institucijama	085			-
1212	Depoziti u inozemnim bankama i ostalim financijskim institucijama	086			-
122	Jamčevni polozi	087			-
123	Potraživanja od radnika	088			-
124	Potraživanja za više plaćene poreze i doprinose (AOP 090 do 094)	089	0	0	-
1241	Potraživanje za više plaćenje poreze	090			-
1242	Potraživanja za porez na dodanu vrijednost kod obveznika	091			-
1243	Potraživanja za više plaćene carine i carinske pristojbe	092			-
1244	Potraživanja za više plaćene ostale poreze	093			-
1245	Potraživanja za više plaćene doprinose	094			-
129	Ostala potraživanja (AOP 096 do 099)	095	0	0	-
1291	Potraživanja za naknade koje se refundiraju	096			-
1292	Potraživanja za naknade štete	097			-
1293	Potraživanja za predujmove	098			-
1294	Ostala nespomenuta potraživanja	099			-
13	Zajmovi (AOP 101+102+103-104)	100	0	0	-
131	Zajmovi građanima i kućanstvima	101			-
132	Zajmovi pravnim osobama koji obavljaju poduzetničku djelatnost	102			-
133	Zajmovi ostalim subjektima	103			-
139	Ispravak vrijednosti danih zajmova	104			-
14	Vrijednosni papiri (AOP 106+109+112+115+118+121-124)	105	0	0	-
141	Čekovi (AOP 107+108)	106	0	0	-
1411	Čekovi-tuzemni	107			-
1412	Čekovi-inozemni	108			-
142	Komercijalni i blagajnički zapisi (AOP 110+111)	109	0	0	-
1421	Komercijalni i blagajnički zapisi – tuzemni	110			-
1422	Komercijalni i blagajnički zapisi – inozemni	111			-

143	Mjenice (AOP 113+114)	112	0	0	-
1431	Mjenice – tuzemne	113			-
1432	Mjenice – inozemne	114			-
144	Obveznice (AOP 116+117)	115	0	0	-
1441	Obveznice – tuzemne	116			-
1442	Obveznice – inozemne	117			-
145	Opcije i drugi financijski derivati (AOP 119+120)	118	0	0	-
1451	Opcije i drugi financijski derivati – tuzemni	119			-
1452	Opcije i drugi financijski derivati – inozemni	120			-
146	Ostali vrijednosni papiri (AOP 122+123)	121	0	0	-
1461	Ostali tuzemni vrijednosni papiri	122			-
1462	Ostali inozemni vrijednosni papiri	123			-
149	Ispravak vrijednosti vrijednosnih papira	124			-
15	Dionice i udjeli u glavnici (AOP 126+129-132)	125	0	0	-
151	Dionice i udjeli u glavnici banaka i ostalih financijskih institucija (AOP 127+128)	126	0	0	-
1511	Dionice i udjeli u glavnici tuzemnih banaka i ostalih financijskih institucija	127			-
1512	Dionice i udjeli u glavnici inozemnih banaka i ostalih financijskih institucija	128			-
152	Dionice i udjeli u glavnici trgovačkih društava (AOP 130+131)	129	0	0	-
1521	Dionice i udjeli u glavnici tuzemnih trgovačkih društava	130			-
1522	Dionice i udjeli u glavnici inozemnih trgovačkih društava	131			-
159	Ispravak vrijednosti dionica i udjela u glavnici	132			-
16	Potraživanja za prihode (AOP 134 do 137+140-141)	133	0	0	-
161	Potraživanja od kupaca	134			-
162	Potraživanja za članarine i članske doprinose	135			-
163	Potraživanja za prihode po posebnim propisima	136			-
164	Potraživanja za prihode od imovine (AOP 138+139)	137	0	0	-
1641	Potraživanja za prihode od financijske imovine	138			-
1642	Potraživanja za prihode od nefinancijske imovine	139			-
165	Ostala nespomenuta potraživanja	140			-
169	Ispravak vrijednosti potraživanja	141			-
19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (AOP 143+144)	142	0	0	-
191	Rashodi budućih razdoblja	143			-
192	Nedospjela naplata prihoda	144			-
OBVEZE I VLASTITI IZVORI					
	OBVEZE I VLASTITI IZVORI (AOP 146+195)	145	0	0	-
2	**Obveze (AOP 147+174+182+190)**	146	0	0	-
24	Obveze za rashode (AOP 148+156+164+168+169+170)	147	0	0	-
241	Obveze za radnike (AOP 149 do 155)	148	0	0	-
2411	Obveze za plaće – neto	149			-
2412	Obveze za naknade plaća – neto	150			-
2413	Obveze za plaće u naravi – neto	151			-
2414	Obveze za porez i prirez na dohodak iz plaća	152			-

2415	Obveze za doprinose iz plaća	153			-
2416	Obveze za doprinose na plaće	154			-
2417	Ostale obveze za radnike	155			-
242	Obveze za materijalne rashode (AOP 157 do 163)	156	0	0	-
2421	Naknade troškova radnicima	157			-
2422	Naknade članovima u predstavničkim i izvršnim tijelima, povjerenstavima i slično	158			-
2423	Naknade volonterima	159			-
2424	Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa	160			-
2425	Obveze prema dobavljačima u zemlji	161			-
2426	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu	162			-
2429	Ostale obveze za financiranje rashoda poslovanja	163			-
244	Obveze za financijske rashode (AOP 165 do 167)	164	0	0	-
2441	Obveze za kamate za izdane vrijednosne papire	165			-
2442	Obveze za kamate za primljene kredite i zajmove	166			-
2443	Obveze za ostale financijske rashode	167			-
245	Obveze za prikupljena sredstva pomoći	168			-
246	Obveze za kazne i naknade šteta	169			-
249	Ostale obveze (AOP 171 do 173)	170	0	0	-
2491	Obveze za poreze	171			-
2492	Obveze za porez na dodanu vrijednost	172			-
2493	Obveze za predujmove, depozite, primljene jamčevine i ostale nespomenute obveze	173			-
25	Obveze za vrijednosne papire (AOP 175+178-181)	174	0	0	-
251	Obveze za čekove (AOP 176+177)	175	0	0	-
2511	Obveze za čekove – tuzemne	176			-
2512	Obveze za čekove – inozemne	177			-
252	Obveze za mjenice (AOP 179+180)	178	0	0	-
2521	Obveze za mjenice – tuzemne	179			-
2522	Obveze za mjenice – inozemne	180			-
259	Ispravak vrijednosti obveza za vrijednosne papire	181			-
26	Obveze za kredite i zajmove (AOP 183+186-189)	182	0	0	-
261	Obveze za kredite banaka i ostalih kreditora (AOP 184+185)	183	0	0	-
2611	Obveze za kredite u zemlji	184			-
2612	Obveze za kredite iz inozemstva	185			-
262	Obveze za robne i ostale zajmove (AOP 187+188)	186	0	0	-
2621	Obveze za zajmove u zemlji	187			-
2622	Obveze za zajmove iz inozemstva	188			-
269	Ispravak vrijednosti obveza za kredite i zajmove	189			-
29	Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja (AOP 191+192)	190	0	0	-
291	Odgođeno plaćanje rashoda	191			-
292	Naplaćeni prihodi budućih razdoblja (AOP 193+194)	192	0	0	-
2921	Unaprijed plaćeni prihodi	193			-
2922	Odgođeno priznavanje prihoda	194			-

5	**Vlastiti izvori (AOP 196+199-200)**	195	0	0	-
51	Vlastiti izvori (AOP 197+198)	196	0	0	-
511	Vlastiti izvori	197			-
512	Revalorizacijska rezerva	198			-
5221	Višak prihoda	199			-
5222	Manjak prihoda	200			-
IZVANBILANČNI ZAPISI					
61	Izvanbilančni zapisi – aktiva	201			-
62	Izvanbilančni zapisi – pasiva	202	0	0	-

Prilog 5. *Obrazac: PR-RAS-NPF*

Obrazac PR-RAS-NPF

IZVJEŠTAJ O PRIHODIMA I RASHODIMA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 201X.

Račun iz rač. plana	OPIS	AOP	Ostvareno prethodne godine	Ostvareno tekuće razdoblje	Index (5/4)
1	2	3	4	5	6
PRIHODI					
3	PRIHODI (AOP 002+005+008+011+024+032+041)	001	0	0	-
31	Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga (AOP 003+004)	002	0	0	-
3111	Prihodi od prodaje roba	003			-
3112	Prihodi od pružanja usluga	004			-
32	Prihodi od članarina i članskih doprinosa (AOP 006+007)	005	0	0	-
3211	Članarine	006			-
3212	Članski doprinosi	007			-
33	Prihodi po posebnim propisima (AOP 009+010)	008	0	0	-
3311	Prihodi po posebnim propisima iz proračuna	009			-
3312	Prihodi po posebnim propisima iz ostalih izvora	010			-
34	Prihodi od imovine (AOP 012+021)	011	0	0	-
341	Prihodi od financijske imovine (AOP 013 do 020)	012	0	0	-
3411	Prihodi od kamata za dane zajmove	013			-
3412	Prihodi od kamata po vrijednosnim papirima	014			-
3413	Kamate na oročena sredstva i depozite po viđenju	015			-
3414	Prihodi od zateznih kamata	016			-
3415	Prihodi od pozitivnih tečajnih razlika	017			-
3416	Prihodi od dividendi	018			-
3417	Prihodi od dobiti trgovačkih društava, banaka i ostalih financijskih institucija po posebnim propisima	019			-
3418	Ostali prihodi od financijske imovine	020			-
342	Prihodi od nefinancijske imovine (AOP 022+023)	021	0	0	-
3421	Prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine	022			-
3422	Ostali prihodi od nefinancijske imovine	023			-
35	Prihodi od donacija (AOP 025+028 do 031)	024	0	0	-
351	Prihodi od donacija iz proračuna (AOP 026+027)	025	0	0	-
3511	Prihodi od donacija iz državnog proračuna	026			-
3512	Prihodi od donacija iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	027			-
352	Prihodi od inozemnih vlada i međunarodnih organizacija	028			-
353	Prihodi od trgovačkih društava i ostalih pravnih osoba	029			-
354	Prihodi od građana i kućanstava	030			-
355	Ostali prihodi od donacija	031			-

36	Ostali prihodi (AOP 033+036+037)	032	0	0	-
361	Prihodi od naknade štete i refundacija (AOP 034+035)	033	0	0	-
3611	Prihodi od naknade šteta	034			-
3612	Prihod od refundacija	035			-
362	Prihodi od prodaje dugotrajne imovine	036			-
363	Ostali nespomenuti prihodi (AOP 038 do 040)	037	0	0	-
3631	Otpis obveza	038			-
3632	Naplaćena otpisana potraživanja	039			-
3633	Ostali nespomenuti prihodi	040			-
37	Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija (AOP 042+043)	041	0	0	-
3711	Tekući prihodi od povezanih neprofitnih organizacija	042			-
3712	Kapitalni prihodi od povezanih neprofitnih organizacija	043			-
RASHODI					
4	RASHODI (AOP 045+057+098+099+110+115+126)	044	0	0	-
41	Rashodi za radnike (AOP 046+051+052)	045	0	0	-
411	Plaće (AOP 047 do 050)	046	0	0	-
4111	Plaće za redovan rad	047			-
4112	Plaće u naravi	048			-
4113	Plaće za prekovremeni rad	049			-
4114	Plaće za posebne uvjete rada	050			-
412	Ostali rashodi za radnike	051			-
413	Doprinosi na plaće (AOP 053 do 056)	052	0	0	-
4131	Doprinosi za zdravstveno osiguranje	053			-
4132	Doprinosi za zapošljavanje	054			-
4133	Doprinosi za mirovinsko osiguranje koje plaća poslodavac	055			-
4134	Posebni doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	056			-
42	Materijalni rashodi (AOP 058+062+067+072+077+087+092)	057	0	0	-
421	Naknade troškova radnicima (AOP 059 do 061)	058	0	0	-
4211	Službena putovanja	059			-
4212	Naknade za prijevoz, za rad na terenu i odvojeni život	060			-
4213	Stručno usavršavanje radnika	061			-
422	Naknade članovima u predstavničkim i izvršnim tijelima, povjerenstvima i slično (AOP 063 do 066)	062	0	0	-
4221	Naknade za obavljanje aktivnosti	063			-
4222	Naknade troškova službenih putovanja	064			-
4223	Naknade ostalih troškova	065			-
4224	Ostale naknade	066			-
423	Naknade volonterima (AOP 068 do 071)	067	0	0	-
4231	Naknade za obavljanje djelatnosti	068			-
4232	Naknade troškova službenih putovanja	069			-
4233	Naknade ostalih troškova	070			-
4234	Ostale naknade	071			-

424	Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa (AOP 073 do 076)	072	0	0	-
4241	Naknade za obavljanje aktivnosti	073			-
4242	Naknade troškova službenih putovanja	074			-
4243	Naknade ostalih troškova	075			-
4244	Ostale naknade	076			-
425	Rashodi za usluge (AOP 078 do 086)	077	0	0	-
4251	Usluge telefona, pošte i prijevoza	078			-
4252	Usluge tekućeg i investicijskog održavanja	079			-
4253	Usluge promidžbe i informiranja	080			-
4254	Komunalne usluge	081			-
4255	Zakupnine i najamnine	082			-
4256	Zdravstvene i veterinarske usluge	083			-
4257	Intelektualne i osobne usluge	084			-
4258	Računalne usluge	085			-
4259	Ostale usluge	086			-
426	Rashodi za materijal i energiju (AOP 088 do 091)	087	0	0	-
4261	Uredski materijal i ostali materijalni rashodi	088			-
4262	Materijal i sirovine	089			-
4263	Energija	090			-
4264	Sitan inventar i auto gume	091			-
429	Ostali nespomenuti materijalni rashodi (AOP 093 do 097)	092	0	0	-
4291	Premije osiguranja	093			-
4292	Reprezentacija	094			-
4293	Članarine	095			-
4294	Kotizacije	096			-
4295	Ostali nespomenuti materijalni rashodi	097			-
43	Rashodi amortizacije	098			-
44	Financijski rashodi (AOP 100+101+105)	099	0	0	-
441	Kamate za izdane vrijednosne papire	100			-
442	Kamate za primljene kredite i zajmove (AOP 102 do 104)	101	0	0	-
4421	Kamate za primljene kredite banaka i ostalih kreditora	102			-
4422	Kamate za primljene robne i ostale zajmove	103			-
4423	Kamate za odobrene, a nerealizirane kredite i zajmove	104			-
443	Ostali financijski rashodi (AOP 106 do 109)	105	0	0	-
4431	Bankarske usluge i usluge platnog prometa	106			-
4432	Negativne tečajne razlike i valutna klauzula	107			-
4433	Zatezne kamate	108			-
4434	Ostali nespomenuti financijski rashodi	109			-
45	Donacije (AOP 111+114)	110	0	0	-
451	Tekuće donacije (AOP 112+113)	111	0	0	-
4511	Tekuće donacije	112			-
4512	Stipendije	113			-
452	Kapitalne donacije	114			-

46	Ostali rashodi (AOP 116+121)	115	0	0	-
461	Kazne, penali i naknade štete (AOP 117 do 120)	116	0	0	-
4611	Naknade šteta pravnim i fizičkim osobama	117			-
4612	Penali, ležarine i drugo	118			-
4613	Naknade šteta radnicima	119			-
4614	Ugovorene kazne i ostale naknade šteta	120			-
462	Ostali nespomenuti rashodi (AOP 122 do 125)	121	0	0	-
4621	Neotpisana vrijednost i drugi rashodi otuđene i rashodovane dugotrajne imovine	122			-
4622	Otpisana potraživanja	123			-
4623	Rashodi za ostala porezna davanja	124			-
4624	Ostali nespomenuti rashodi	125			-
47	Rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija (AOP 127+128)	126	0	0	-
4711	Tekući rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija	127			-
4712	Kapitalni rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija	128			-
	Stanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na početku razdoblja	129			-
	Stanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju razdoblja	130			-
	Povećanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda (AOP 130-129)	131	0	0	-
	Smanjenje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda (AOP 129-130)	132	0	0	-
	UKUPNI RASHODI (AOP 044-131 ili 044+132)	133	0	0	-
	VIŠAK PRIHODA (AOP 001-133)	134	0	0	-
	MANJAK PRIHODA (AOP 133-001)	135	0	0	-
5221	Višak prihoda – preneseni	136			-
5222	Manjak prihoda – preneseni	137			-
	Višak prihoda raspoloživ u sljedećem razdoblju (AOP 134-135+136-137)	138	0	0	-
	Manjak prihoda za pokriće u sljedećem razdoblju (AOP 135+137-134-136)	139	0	0	-
DODATNI PODACI					
11	Stanje novčanih sredstava na početku godine	140			-
11-dugovno	Ukupni priljevi na novčane račune i blagajne	141			-
11-potražno	Ukupni odljevi s novčanih računa i blagajni	142			-
11	Stanje novčanih sredstava na kraju razdoblja (AOP 140+141-142)	143	0	0	-
	Prosječan broj radnika na osnovi stanja krajem izvještajnog razdoblja (cijeli broj)	144			-
	Prosječan broj radnika na osnovi sati rada (cijeli broj)	145			-

VRIJEDNOST OSTVARENIH INVESTICIJA U NOVU DUGOTRAJNU IMOVINU	**AOP**	**Ostvarena vrijednost**		**Indeks (5/4)**
		u istom razdoblju prethodne godine	**u izvještajnom razdoblju**	

051	Građevinski objekti u pripremi	146			-
052	Postrojenja i oprema u pripremi	147			-
053	Prijevozna sredstva u pripremi	148			-
054	Višegodišnji nasadi i osnovno stado u pripremi	149			-
055	Ostala nematerijalna proizvedena imovina u pripremi	150			-
056	Ostala nefinancijska imovina u pripremi	151			-
		AOP	**Stanje 1. siječnja**	**Stanje na kraju izvještajnog razdoblja**	**Indeks (5/4)**
	Stanje zaliha	152			-
	Kontrolni zbroj (AOP 144 do 152)	153	0	0	-

Prilog 6. *Obrazac: S-PR-RAS-NPF*

Obrazac
S-PR-RAS-NPF

SKRAĆENI IZVJEŠTAJ O PRIHODIMA I RASHODIMA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

za razdoblje _____

Račun iz rač. plana	OPIS	AOP	Ostvareno prethodne godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju	Index (5/4)
1	2	3	4	5	6
3	**Prihodi (AOP 002 do 008)**	001	0	0	-
31	Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga	002			-
32	Prihodi od članarina i članskih doprinosa	003			-
33	Prihodi po posebnim propisima	004			-
34	Prihodi od imovine	005			-
35	Prihodi od donacija	006			-
36	Ostali prihodi	007			-
37	Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija	008			-
4	**Rashodi (AOP 010 do 016)**	009	0	0	-
41	Rashodi za radnike	010			-
42	Materijalni rashodi	011			-
43	Rashodi amortizacije	012			-
44	Financijski rashodi	013			-
45	Donacije	014			-
46	Ostali rashodi	015			-
47	Rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija	016			-
Račun iz rač. plana	**DODATNI PODACI**	**AOP**	**Ostvareno prethodne godine**	**Ostvareno u izvještajnom razdoblju**	**Index (5/4)**
	Prosječan broj radnika na osnovi stanja krajem izvještajnog razdoblja (cijeli broj)	017			-
	Prosječan broj radnika na osnovi sati rada (cijeli broj)	018			-
	Broj volontera	019			-
	Broj sati volontiranja	020			-
3311	Prihodi po posebnim propisima iz proračuna	021			-
411	Plaće	022			-
412	Ostali rashodi za radnike	023			-
413	Doprinosi na plaće	024			-
4211	Službena putovanja	025			-
4212	Naknade za prijevoz, za rad na terenu i odvojeni život	026			-
4213	Stručno usavršavanje radnika	027			-

422	Naknade članovima u predstavničkim i izvršnim tijelima, povjerenstvima i slično	028			-
423	Naknade volonterima	029			-
424	Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa	030			-
4241	Naknade za obavljanje aktivnosti	031			-
425	Rashodi za usluge	032			-
4257	Intelektualne i osobne usluge	033			-
426	Rashodi za materijal i energiju	034			-
4291	Premije osiguranja	035			-
4292	Reprezentacija	036			-
4293	Članarine	037			-
4431	Bankarske usluge i usluge platnog prometa	038			-
4512	Stipendije	039			-
452	Kapitalne donacije	040			-
4623	Rashodi za ostala porezna davanja	041			-
	Kontrolni zbroj (AOP 017 do 041)	042	0	0	-

Račun iz rač. plana	**VRIJEDNOST OSTVARENIH INVESTICIJA U NOVU DUGOTRAJNU IMOVINU**	**AOP**	**Ostvarena vrijednost u istom razdoblju**		**Index (5/4)**
			prethodne godine	**tekuće godine**	
051	Građevinski objekti u pripremi	043			-
052	Postrojenja i oprema u pripremi	044			-
053	Prijevozna sredstva u pripremi	045			-
054	Višegodišnji nasadi i osnovno stado u pripremi	046			-
055	Ostala nematerijalna proizvedena imovina u pripremi	047			-
056	Ostala nefinancijska imovina u pripremi	048			-

Račun iz rač. plana	**Opis stavke**	**AOP**	**Stanje 1. siječnja**	**Stanje na kraju izvještajnog razdoblja**	**Index (5/4)**
	Stanje zaliha	049			-
	Kontrolni zbroj (AOP 043 do 049)	050	0	0	-

Prilog 7. *Obrazac: G-PR-IZ-NPF*

GODIŠNJI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJ O PRIMICIMA I IZDACIMA

za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 201X.

RED. BR.	OPIS	AOP	Ostvareno prethodne godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju
1	2	3	4	5
I.	**PRIMICI**			
1.	Primici od prodaje roba i pružanja usluga	001		
2.	Primici od članarina i članskih doprinosa	002		
3.	Primici iz javnih izvora temeljem Zakona	003		
4.	Primici od donacija (4.1.+4.2.+4.3.)	004	0	0
4.1.	iz državnog proračuna	005		
4.2.	iz proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave	006		
4.3.	iz ostalih izvora	007		
5.	Primici od kamata i ostale financijske imovine	008		
6.	Primici od zakupa, iznajmljivanja i ostale nefinancijske imovine	009		
7.	Primici od prodaje dugotrajne imovine	010		
8.	Ostali primici (od naknade štete, refundacija i sl.)	011		
	PRIMICI UKUPNO	012	**0**	**0**
II.	**IZDACI**			
1.	Izdaci za radnike (1.1.+1.2.)	013	0	0
1.1.	plaće (bruto)	014		
1.2.	doprinosi na plaću	015		
2.	Izdaci za naknade troškova radnicima (službena putovanja, prijevoz, stručno usavršavanje)	016		
3.	Izdaci za naknade volonterima	017		
4.	Izdaci za naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa (službeni put i ostalo)	018		
5.	Izdaci za usluge (pošta, telefon, najamnina, komunalne, računalne, intelektualne usluge i sl.)	019		
6.	Izdaci za materijal i energiju (uredski materijal, sirovine, energija, sitni inventar i auto gume)	020		
7.	Izdaci za kamate i usluge platnog prometa	021		
8.	Izdaci za dane donacije	022		
9.	Izdaci za nabavu dugotrajne imovine	023		

10.	Ostali izdaci (reprezentacija, članarina, kotizacija, premije osiguranja i sl.)	024		
	IZDACI UKUPNO	025	0	0
III.	**VIŠAK/MANJAK PRIMITAKA TEKUĆEG RAZDOBLJA**	026	0	0
IV.	**VIŠAK/MANJAK PRIMITAKA - PRENESENI**	027		
RED. BR	**DODATNI PODACI**	**AOP**	**Stanje na kraju prethodne godine**	**Stanje na kraju izvještajnog razdoblja**
1.	Stanje novčanih sredstava na računu	028		
2.	Stanje novčanih sredstava u blagajni	029		
3.	Stanje oročenih sredstava	030		
4.	Obveze po neplaćenim računima	031		
5.	Potraživanje za nenaplaćene račune	032		
6.	Prosječan broj zaposlenih	033		
	KONTROLNI ZBROJ	034		

Prilog 8. *Obrazac: IZJAVA-NPF*

Obrazac: IZJAVA-NPF

IZJAVA O NEAKTIVNOSTI
za godinu _____

Naziv obveznika: _____

Poštanski broj: _____ **Mjesto:** _____

Adresa sjedišta: _____

RNO broj: _____ **Matični broj:** _____ **OIB:** _____

Račun: _____ **Oznaka razdoblja:** _____

Šifra djelatnosti: ____ **Šifra grada/općine:** ____ **Šifra županije:** ____

Sukladno članku 28. stavku 5. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (NN, br. 121/14)

POD KAZNENOM I MATERIJALNOM ODGOVORNOŠĆU IZJAVLJUJEMO:

Tijekom poslovne godine nismo imali poslovnih događaja, niti u poslovnim knjigama iskazane podatke o imovini i obvezama.

Potpis zakonskog zastupnika

Zakonski zastupnik: _____ _____

Datum: _____

M.P.

Osoba za kontakt: _____

Telefon: _____

Telefax: _____

Adresa e-pošte: _____

Prilog 9. *Anketni upitnik*

<table>
<tr><td colspan="7">Poštovani, molim Vas da na slijedeća postavljena pitanja odgovorite odabirom jedne od ponuđenih opcija.</td></tr>
<tr><td>R.Br.</td><td>Pitanje</td><td colspan="5">Ponuđeni odgovori</td></tr>
<tr><td rowspan="3">1.</td><td rowspan="3">Koliko ste vremena aktivni kao organizacija?</td><td colspan="5">do 1 godine</td></tr>
<tr><td colspan="5">od 1 do 3 godine</td></tr>
<tr><td colspan="5">više od 3 godina</td></tr>
<tr><td>2.</td><td>Da li ste nevladina organizacija?</td><td colspan="2">DA</td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td>3.</td><td>Primjenjujete li dvojno knjigovodstvo?</td><td colspan="2">DA</td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td>4.</td><td>Da li poslove računovodstva i knjigovodstva obavljate unutar same organizacije?</td><td colspan="2">DA</td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td>5.</td><td>Jeste li upoznati sa pojmom računovodstvene politike?</td><td colspan="2">DA</td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td>6.</td><td>Ako da, da li je vaša organizacija donijela takve politike?</td><td colspan="2">DA</td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td>7.</td><td>Ukoliko ste donijeli računovodstvene politike, da li je takva odluka bila potaknuta unutarnjim potrebama?</td><td colspan="2">DA</td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td>8.</td><td>Da li ste tokom svog postojanja ikad promijenili izvorne računovodstvene politike?</td><td colspan="2">DA</td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td>9.</td><td>Ako ste na prethodno pitanje odgovorili da, da li je takva izmjena bila uvjetovana zbog prilagodbe zakonskim zahtjevima?</td><td colspan="2">DA</td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td>10.</td><td>Smatrate li da bi svaka neprofitna organizacija morala donijeti vlastite računovodstvene politike?</td><td colspan="2">DA</td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td>11.</td><td>Smatrate li da je Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) previše restriktivan u pogledu mogućnosti donošenja računovodstvenih politika?</td><td colspan="2">DA</td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td>12.</td><td>Smatrate li da postoje segmenti u vašem radu (npr. evidencija nabave robe, evidencija zaliha, obveza i sl.) u kojemu su računovodstvene politike prijeko potrebne?</td><td colspan="2">DA</td><td colspan="3">NE</td></tr>
<tr><td>13.</td><td>Ako je vaš prethodni odgovor bio da, navedite neke od tih segmenata.</td><td colspan="5">(Slobodni odgovor)</td></tr>
<tr><td colspan="7">Molim Vas da, odabirom jedne od ponuđenih opcija, iskažete koliko se slažete sa postavljenim tvrdnjama. Odgovor ponudite odabirom broja 1 – Uopće se ne slažem, 2 – Uglavnom se slažem, 3 – Nemam mišljenje, 4 – Uglavnom se slažem te 5 – Potpuno se slažem.</td></tr>
<tr><td>14.</td><td>Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14) treba izmijeniti.</td><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td></tr>
</table>

15.	Ministarstvo financija RH bi trebalo propisati obvezu sastavljanja računovodstvenih politika.	1	2	3	4	5
16.	Računovodstvene politike bi trebale biti iste za sve neprofitne organizacije u Republici Hrvatskoj (neovisno o primjeni dvojnog ili jednostavnog knjigovodstva).	1	2	3	4	5
17.	Računovodstvene politike bi trebale prikazivati porezni status neprofitne organizacije.	1	2	3	4	5
18.	Računovodstvene politike se, u neprofitnim organizacijama, donose prvenstveno zbog nedorečenosti Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14).	1	2	3	4	5
19.	Jednom donesene računovodstvene politike omogućavaju jednostavnije obavljanje računovodstvenih i knjigovodstvenih poslova.	1	2	3	4	5
20.	Izmjene zakona i pravilnika znatno utječu na primjenu računovodstvenih politika.	1	2	3	4	5
21.	Računovodstvenim politikama znatno se olakšava proces evidencije imovine, obveza i kapitala.	1	2	3	4	5
22.	Računovodstvene bi politike trebao donijeti posebno sastavljeni tim unutar neprofitne organizacije.	1	2	3	4	5

Sažetak

Pod neprofitnim organizacijama podrazumijevamo organizacije poput sindikata, političkih stanaka, udruge građana, vjerskih zajednica, sportskih udruga, socijalnih udruga i sl., odnosno organizacije koje su osnovane sa ciljem pružanja usluga široj društvenoj zajednici, a da pritom ne ostvare profit ili dobit. Izvori financiranja uglavnom su uplate članova te donacije i subvencije, a koriste se za obavljanje redovne djelatnosti. Osim djelatnosti zbog koje su osnovane iste mogu vršiti i gospodarske aktivnosti za koje podliježu oporezivanju sukladno važećoj zakonskoj regulativi. Tokom svog djelovanja neprofitne su organizacije obvezne pridržavati se zakonske regulative kojom se uređuje njihovo redovno poslovanje. Kako bi pojednostavile poslove knjigovodstva i računovodstva, ili kako bi nadopunile nedorečenost zakona, neprofitne organizacije mogu donijeti vlastite računovodstvene politike. Ove nisu zakonom propisane već se donose sukladno unutarnjim potrebama neprofitnih organizacija, a predstavljaju posebna načela, osnove, dogovore, praksu i pravila koje primjenjuje poduzetnik pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja. Jednom donesene, računovodstvene politike trebale bi se dosljedno primjenjivati kako bi se jamčilo realno i objektivno prikazivanje stanja obveza, imovine i kapitala neprofitne organizacije. Odstupanje od donesenih računovodstvenih politika moguće je ukoliko nove računovodstvene politike daju bolju i realniju sliku o stanju unutar neprofitne organizacije ili je došlo do znatnih zakonskih izmjena čime prvotne računovodstvene politike postaju neprimjenjive. Usprkos velikom značenju i utjecaju računovodstvenih politika na rad neprofitnih organizacija, provedena istraživanja ukazala su kako se istima, na području Istarske županije, ne pridaje posebna pozornost. Razlog tome leži u niskoj razini informiranosti o doprinosu računovodstvenih politika svakodnevnim poslovnim događajima te u činjenici da zakonski ne postoji obveza njihovog donošenja te primjene.

Ključne riječi: neprofitne organizacije, računovodstvene politike, neprofitno računovodstvo, Istarska županija

Summary

Non-profit organizations such as trade unions, political parties, civic associations, religious organizations, sports associations, social organizations, etc., are defined as organizations established with the aim of providing services to the community without making profits or gains. Financing sources are mainly represented by members' payments, donations and subsidies and are used to perform NO's regular activities. Besides its primary activities, an NO can perform other economic activities that then become subject to taxation in accordance with the current legislation. During its life cycle, non-profit organizations are required to comply with statutory regulations which define their regular activities. In order to simplify bookkeeping and accounting duties, or to complement vagueness of the law, non-profit organizations can make their own accounting policies. The former are not statutory but are made in accordance with the internal needs of non-profit organizations and represent the specific principles, bases, conventions, rules and practices applied by the entrepreneur while preparing and presenting financial statements. Once adopted, accounting policies should be applied consistently in order to guarantee fair presentation of NO's liabilities, assets and capital. The departure from the adopted accounting policies is possible when new accounting policies provide better and more realistic picture of the situation within the non-profit organization, or when there has been significant legislative change which the original accounting policies cannot carry out anymore. Despite the large significance of accounting policies and its impact on the work of non-profit organizations, conducted studies have indicated that no special attention on NOs' accounting policies within Istrian County was given. The main reason for such behaviour is the low level of awareness on the contribution of accounting policies to everyday business events and the fact that there is no legal obligation for their adoption and implementation.

Key words: non-profit organizations (NO), accounting policies, non-profit accounting, Istrian County