Računovodstvene specifičnosti pri proračunskim/neprofitnim organizacijama u odabranoj djelatnosti

Sačer, Ana - Maria

Master's thesis / Diplomski rad

2019

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:137:931044

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

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“

ANA-MARIA SAČER

RAČUNOVODSTVENE SPECIFIČNOSTI NEPROFITNIH ORGANIZACIJA U ODABRANIM DJELATNOSTIMA

Diplomski rad

Pula, 2019.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

ANA-MARIA SAČER

RAČUNOVODSTVENE SPECIFIČNOSTI NEPROFITNIH ORGANIZACIJA U ODABRANIM DJELATNOSTIMA

Diplomski rad

JMBAG: 916 –ED, redoviti student
Smjer studija: Financijski menadžment
Kolegij: Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija
Mentor: prof. dr. sc. Lorena Mošnja Škare

Pula, 2019.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani _____, kandidat za magistra ekonomije/poslovne ekonomije 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.

Student

_____

U Puli, _____, _____ godine

IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, _____ dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj diplomski rad pod nazivom_____

_____

_____ 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, _____ (datum)

Potpis

_____

SADRŽAJ

1. UVOD 1
   1.1. Predmet istraživanja 1
   1.2. Ciljevi istraživanja 1
   1.3. Metode istraživanja 2
   1.4. Hipoteze istraživanja 2
   1.5. Struktura rada 3
2. VRSTE I ZAKONSKI OKVIR DJELOVANJA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA 5
   2.1. Pojam, obilježja i vrste neprofitnih organizacija 5
      2.1.1. Državne neprofitne organizacije 5
      2.1.2. Nedržavne neprofitne organizacije 6
   2.2. Razlika između profitnih i neprofitnih organizacija 7
   2.3. Institucionalni okvir računovodstva neprofitnih organizacija 8
   2.4. Zakon o Udrugama 8
      2.4.1. Osnivanje i registracija udruga 9
   2.5. Imovina i financiranje udruge 12
   2.6. Nadzor 14
   2.7. Prestanak postojanja udruge 16
3. RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA 17
   3.1. Obveznici primjene neprofitnog računovodstva 17
   3.2. Računovodstvena načela 18
   3.3. Knjigovodstveni sustavi 18
      3.3.1. Sustav dvojnog knjigovodstva 19
      3.3.2. Sustav jednostavnog knjigovodstva 20
   3.4. Knjigovodstveni poslovi 22
4. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA 24
   4.1. Financijski izvještaji neprofitnih organizacija u sustavu dvojnog knjigovodstva 26
   4.2. Financijski izvještaji neprofitnih organizacija u sustavu jednostavnog knjigovodstva 28
5. GOSPODARSKA DJELATNOST 29
   5.1. Porez na dodanu vrijednost kod neprofitnih organizacija 29
   5.2. Neprofitne organizacije u sustavu oporezivanja dobiti 30

5.3. Mogućnosti unapređenja neprofitnih organizacija kroz obavljanje gospodarske djelatnosti 31

6. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O SPECIFIČNOSTIMA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA U ODABRANIM DJELATNOSTIMA 33

6.1. Metodološki aspekti istraživanja 33

6.2. Sadržajni aspekti istraživanja 34

6.3. Rezultati istraživanja 34

7. KRITIČKI OSVRT 57

8. ZAKLJUČAK 58

9. LITERATURA 60

Popis slika 62

Popis tablica 62

Popis grafikona 63

SAŽETAK 64

SUMMARY 65

PRILOZI 66

1. UVOD

1.1. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja ovog rada istaknut je u samom naslovu, a to su specifičnosti računovodstva neprofitnih organizacija u pojedinim djelatnostima.

Najvažnija specifičnost neprofitnih organizacija je upravo ta da njihov primarni cilj nije stjecanje profita kao što je to u profitnim organizacijama, već zadovoljavanje društvenih i socijalnih potreba društva. Na uspjeh neprofitne organizacije utječu razni čimbenici kao što su društvo, donacije, zakoni, javnost i djelatnici koji su usmjereni na dobrobit društva a u konačnici i na uspjeh organizacije u poslovnom smislu.

Ovim će se radom prikazati zakonodavni okvir koji prati svakodnevno djelovanje neprofitnih organizacija sa posebnim naglaskom na empirijsko istraživanje. Isto je provedeno putem anketnog upitnika koji je elektroničkim putem dostavljen određenom broju, nasumično odabranih, neprofitnih organizacija sa područja cijele Hrvatske.

1.2. Ciljevi istraživanja

Cilj ovog rada je definirati što su zapravo neprofitne organizacije, koja su njihova najbitnija prava, obaveze i obilježja, te koje su njihove specifičnosti u računovodstvu po kojima ih razlikujemo od profitnog sektora, odnosno koje su njihove specifičnosti u pojedinim djelatnostima koje obavljaju.

Nadalje, cilj empirijskog istraživanja je utvrditi koliko su neprofitne organizacije zapravo upoznate s pojmom računovodstva, posjeduju li dovoljno računovodstvenog znanja za vođenje poslovnih knjiga ili ih moraju prepustiti vanjskim računovodstvenim servisima, posjeduju li dovoljno kapaciteta, na koji način se financiraju, te na kraju krajeva, posluju li uspješno i uspijevaju li ostvariti svoje ciljeve.

Također, ovim istraživanjem nastoji se utvrditi postoji li mogućnost unapređivanja neprofitnih organizacija kroz obavljanje gospodarske djelatnosti.

1.3. Metode istraživanja

Kao osnovne metode rada korištene su standardne istraživačke metode, studija literature (dostupne stručne literature, znanstvenih radova, publikacija, objavljenih članaka i pravilnika) te povijesna metoda pri sagledavanju tijeka razvoja računovodstva neprofitnih organizacija.

Da bi se uspješno nadogradila metoda istraživanja kao osnova za razvoj teme rada, koristile su se i deskriptivne metode za jednostavan opis određenih činjenica, situacija i pojmova, te potvrđivanje njihovih odnosa i veza kako bi se šire razradio pojam neprofitnih organizacija.

Kako bi se postigao cilj istraživanja i utvrdilo koje su specifičnosti računovodstva neprofitnih organizacija, koristila se metoda statističke analize podataka prikupljenih metodom anketiranja nasumično odabranih neprofitnih organizacija na području cijele Hrvatske.

Za testiranje hipoteze korištena je metoda hi-kvadrat testa koja nam pokazuje količinu odstupanja statističkih od teorijskih rezultata. Za pravilan izračun hi-kvadrat testa potrebno je odrediti kritičnu vrijednost koja se dobije na temelju pod metoda: stupnjeva slobode i razine značajnosti.

Na temelju rezultata obrade ankete, doneseni su zaključci o elementima provedenog istraživanja.

1.4. Hipoteze istraživanja

Kako bi utvrdili odstupaju li rezultati istraživanja od očekivanih rezultata, u istraživačkom dijelu rada postavljene su odgovarajuće hipoteze koje ćemo prihvatiti ili odbiti, ovisno o rezultatu.

Hipoteze postavljene u istraživanju su sljedeće:

H1: Način organizacije knjigovodstva (interno ili eksterno) ne ovisi o sustavu knjigovodstva u organizaciji (jednostavno ili dvojno)

H1a: Neovisno o vrsti knjigovodstvenog sustava u organizaciji, najveći razlog vođenja poslovnih knjiga izvan organizacije je manjak obrazovnog kadra u organizaciji

H2: Nema razlike između dobivenih i slučajno raspoređenih odgovora na pitanje o najvećem izvoru financiranja ispitanih organizacija

H3: Nema značajne razlike između dobivenih i slučajno raspoređenih odgovora na pitanje o najvećem udjelu pojedine vrste rashoda u ukupnim rashodima organizacije

H4: Većina organizacija ostvaruje višak prihoda bez obzira na to obavlja li gospodarsku djelatnost ili ne

H5: Način organizacije knjigovodstva ne razlikuje se s obzirom na pojedine djelatnosti

H6: Ne postoji značajna statistička razlika između izvora financiranja u pojedinim djelatnostima ispitanih organizacija

H7: Ne postoji značajna statistička razlika između strukture rashoda u pojedinim djelatnostima organizacija

H8: Višak prihoda rezultat je koji se najčešće ostvaruje u svim promatranim djelatnostima

1.5. Struktura rada

U ovom dijelu opisana je struktura samog rada koji je podijeljen na šest poglavlja.

U uvodnom dijelu rada opisan je predmet istraživanja, ciljevi istraživanja te metode koje su se koristile prilikom istraživanja o specifičnostima neprofitnih organizacija.

Drugi dio rada definira pojam neprofitnih organizacija, opisana su obilježja i vrste neprofitnih organizacija, razlika između profitnih i neprofitnih organizacija te institucionalni okvir djelovanja neprofitnih organizacija. Također, definira se Zakon o udrugama, od samog osnivanja udruga, njihovog statuta, upisa u registar udruga, zatim se pojašnjava na koji način se raspodjeljuje imovina te koji su izvori financiranja, do kojih statusnih promjena može doći u poslovanju udruga, te na kraju, na koji način se udruge nadziru i kada prestaju postojati.

Treći dio rada odnosi se na računovodstvo neprofitnih organizacija gdje je definirano koji su obveznici primjene računovodstva, koja su računovodstvena načela, koji knjigovodstveni sustavi postoje i koji su uopće knjigovodstveni poslovi.

Financijsko izvještavanje neprofitnih organizacija sadržano je u četvrtom dijelu rada, gdje su pobliže objašnjeni izvještaji koje neprofitne organizacije moraju voditi, a koji se razlikuju s obzirom na sustav knjigovodstva koji organizacije vode.

Peto poglavlje obuhvaća gospodarsku djelatnost koju udruge mogu obavljati pored svoje redovne djelatnosti. Opisani su zakoni i procedure kojih se organizacije moraju pridržavati da bi mogli obavljati gospodarsku djelatnost, odnosno koje poreze moraju plaćati, a posljednji dio tog poglavlja sadrži istraživački dio kojim se nastoji utvrditi trebaju li neprofitne organizacije obavljati gospodarsku djelatnost, te koje su prednosti i nedostaci obavljanje iste.

U posljednjem poglavlju rada obuhvaćeno je empirijsko istraživanje o specifičnostima neprofitnih organizacija, koje je provedeno na temelju anketiranja udruga na području Hrvatske, gdje je vidljivo na koji način udruge vode knjigovodstvo i kako upravljaju svojom imovinom i obvezama, te koje su specifičnosti neprofitnih organizacija u pojedinim djelatnostima koje organizacije obavljaju.

2. VRSTE I ZAKONSKI OKVIR DJELOVANJA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

2.1. Pojam, obilježja i vrste neprofitnih organizacija

Pojam neprofitnih organizacija predstavlja takav način uređenja organizacije čija je prva karakteristika odsustvo profita. Umjesto ostvarivanja profita, njihov je primarni cilj pružanje usluga kojima će zadovoljiti interese društva. Djelovanje takvih organizacija pretežito se ostvaruje u područjima gdje ispunjenje potreba društva nije moguće organizirati na tržišnoj osnovi. Odnosno, u područjima gdje država i tržište nisu u mogućnosti zadovoljiti potrebe društva ili određene skupine pojedinaca.

Kod neprofitnih organizacija stvara se odnos bez neposredne tržišne veze s korisnicima usluga/dobara. Korisnici bez naknade primaju određene usluge/dobra koje nudi neprofitna organizacija, što zapravo znači da korisnici ne plaćaju u novcu ili nekoj drugoj vrijednosti primljene usluge/dobra od neprofitne organizacije.

Neprofitne organizacije najčešće se dijele na javne i privatne neprofitne organizacije obzirom na osnivače istih te izvore financiranja. Javne neprofitne organizacije obzirom na izvor financiranja dijele se na proračunske korisnike i korisnike koji se neizravno financiraju iz proračuna. Rashodi proračunskih korisnika osiguravaju se putem državnog proračuna i proračuna jedinica lokalnih i područnih (regionalnih) samouprava, dok se rashodi druge kategorije, osiguravaju putem donacija, dotacija, subvencija, članarina ili pak iz vlastitih izvora putem ostvarenih prihoda od prodaje dobara i pružanja usluga u okviru djelatnosti u sklopu koje su osnovane. (Barberić, 2011:4)

2.1.1. Državne neprofitne organizacije

Javni sektor podrazumijeva opću državu te javna nefinancijska i financijska društva. Opću državu čine: (Vašiček, 2008: 6-7)

- subjekti ukupne države koji upravljaju i financiraju grupu aktivnosti putem isporuke netržišnih dobara i usluga u korist zajednice
- neprofitne, netržišno orijentirane ustanove koje su priznate kao neovisni pravni subjekti, a čije financiranje, kao i kontrolu, provodi opća država

- fondovi socijalne sigurnosti koji se financiraju iz obveznih doprinosa i za čije je upravljanje odgovorna država

Uvjeti koje mora ispunjavati određeni neprofitni subjekt kako bi bio uključen u sektor opće države:

- mora biti formalno – pravno registriran kao pravna osoba (udruga, ustanova i sl.), koja nastupa u svoje ime i za svoj račun te odgovara pred Zakonom za svoj rad i obveze
- mora biti javni, odnosno u pretežnom vlasništvu države
- prihodima od svojih djelatnosti ne smije pokrivati više od 50% svojih ukupnih troškova djelatnosti
- subjekt je kontroliran od državne jedinice te financiran od države – proračuna

2.1.2. Nedržavne neprofitne organizacije

Nedržavne organizacije su organizacije koje se ne financiraju iz proračuna. To su: (Vašiček, 2008: 7-9)

- kulturno – umjetnička društva;
- političke stranke i organizacije;
- socijalno – humanitarne društvene organizacije;
- udruge građana;
- športska društva, klubovi i savezi;
- vjerske zajednice;
- sindikati;
- strukovne udruge, zajednice i savezi;
- organizacije i udruge mladeži;
- druge organizacije koje se ne financiraju iz proračuna

Financiranje nedržavnih neprofitnih organizacija može biti dobrotvorno na osnovi donacija (vjerske zajednice, humanitarne organizacije, razne zaklade i sl.), ili na osnovi donacija, dotacija i subvencija (športski klubovi). Isto tako, financiraju se kao članske (gospodarske komore, sindikati i sl.) ili kao subjekti na komercijalnoj osnovi (privatne ustanove, parkovi i sl.)

2.2. Razlika između profitnih i neprofitnih organizacija

Kao što im i sam naziv govori, glavna razlika između ova dva pojma je profit. U prvom djelu rada već je naglašeno da i neprofitne organizacije mogu ostvarivati prihod/profit prodajom robe ili pružanjem usluga na tržištu, međutim on se ne dijeli članovima već služi za djelotvornije obavljanje statutom određenih djelatnosti ili za proširenje na nove djelatnosti. Profitni sektor svoj rad i djelovanje na tržištu, prodajom robe ili pružanjem usluga, mjeri uglavnom količinom dobiti od poslovanja te je to najvažniji pokazatelj uspješnosti i potreba za promjenom. Neprofitne organizacije kao takve, uglavnom teže poboljšanju života društvene zajednice te se baziraju na ostvarivanje interesa društva.

S obzirom na to da neprofitnim organizacijama nije cilj povećanje profita, bitna je razlika u načinu financiranja rada ili poslovanja. Dok profitni sektori većinu sredstava ostvaruju prihodom od prodaje krajnjim potrošačima, neprofitne organizacije većim dijelom ovise o donacijama društva u kojem djeluju, subvencijama države te u zadnje vrijeme o korištenju sredstava iz EU fondova.

Što se tiče računovodstvenog praćenja poslovanja neprofitnih organizacija javljaju se pojedine sličnosti sa profitnim sektorom. Kod oba sektora postoje dva sustava računovodstvenog praćenja poslovanja subjekata, jednostavno i dvojno. Razlika je u korištenju propisanog Kontnog (računskog) plana koji je različit među istima.

Pritom su propisani i obvezni financijski izvještaji. U profitnom sektoru obvezni financijski izvještaji su bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanom toku te bilješke uz financijske izvještaje, dok su u neprofitnom sektoru obvezni bilanca, izvještaj o prihodima i rashodima, skraćeni izvještaj o prihodima i rashodima, bilješke uz financijske izvještaje te izvještaj o primicima i izdacima u sustavu jednostavnog knjigovodstva.

2.3. Institucionalni okvir računovodstva neprofitnih organizacija

Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 10/08.) stupila je na snagu 2008. godine te označava prekretnicu u sustavu neprofitnog računovodstva. Do tada se sustav računovodstva nije mijenjao od 1994. godine. Kao zakonodavni okvir na temelju kojeg su tada neprofitne organizacije vodile svoje poslovanje bili su Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 112/93.) iz 1994., i Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu naprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 20/94.). Najvažnije promjene do kojih dolazi nakon stupanja nove Uredbe na snagu odnose se na nove kriterije za definiranje obveznika primjene, novi sustav računovodstva, te novi sustav financijskog izvještavanja. (Bakran, 2016: 3-6)

U razdoblju do 2008. godine, obveznici primjene neprofitnog računovodstva bila su tijela državne uprave, Republika i tijela državne vlasti, jedinice lokalne samouprave i uprave te njihova tijela, dok nova Uredba kao obveznike primjene utvrđuje na temelju posebnih propisa osnovane udruge i njihove saveze, zaklade, ustanove, fondacije, komore, političke stranke, sindikate, vjerske i druge zajednice i sve druge pravne osobe kojima primarni cilj nije ostvarivanje profita.

Novi sustav računovodstva temelji se na ukidanju primjene fondovskog računovodstva koje podrazumijeva praćenje svake djelatnosti kroz zaseban fond, uvodi primjereno računovodstvo načelo nastanka događaja umjesto dosadašnjeg modificiranog novčanog modela, te uvodi amortizaciju.

Novi sustav financijskog izvještavanja podrazumijeva nove obrasce financijskog izvještavanja te utvrđuje nova razdoblja i rokove predaje financijskih izvještaja. Najveće izmjene, osim novog sustava financijskog izvještavanja, odnosile su se i na uvođenje Registra neprofitnih organizacija, način priznavanja donacija te promjene u računskom planu.

2.4. Zakon o Udrugama

Novi Zakon o udrugama (NN 74/14) donesen je 6. lipnja 2014. godine koji regulira osnivanje i djelovanje udruga kao najbrojnijih vrsta organizacija civilnog društva u Hrvatskoj. „Cilj donošenja novog Zakona je osigurati učinkovito djelovanje udruga sa svojstvom pravne osobe, te stvoriti preduvjete za djelotvorno financiranje programa i

projekata od interesa za opće dobro koje provode udruge u Hrvatskoj.“ (Ured za udruge, 2015.)

U smislu Zakona o udrugama, iste se definiraju kao svaki oblik slobodnog i dobrovoljnog udruživanja više fizičkih, odnosno pravnih osoba, radi zaštite njihovih probitaka ili zauzimanja za zaštitu ljudskih prava i sloboda, te ekološka, humanitarna, informacijska, kulturna, prosvjetna, športska, znanstvena, nacionalna, zdravstvena, strukovna, socijalna, pronatalitetna ili druga uvjerenja, a bez namjere stjecanja dobitka, podvrgavajući se pravilima koja uređuju ustroj i djelovanje takvog oblika udruživanja. (Barberić, 2011: 609)

2.4.1. Osnivanje i registracija udruga

Za osnivanje udruga, kao dobrovoljnih i slobodnih udruživanja više fizičkih odnosno pravnih osoba, potrebno je najmanje tri osnivača. Najbitniji uvjet je da se radi o poslovno sposobnim fizičkim osobama kojima sklapanje poslova ne predstavlja problem. Velika ograničenja ne postoje, udrugu mogu osnovati kako domaći državljani, tako i strani, te osnivač može biti i pravna osoba, a ne samo više fizičkih osoba. Isto tako, udrugu može osnovati i maloljetna te punoljetna osoba, no pod određenim uvjetima: (Bičanić, 2017:280)

- maloljetna osoba treba imati navršenih 14 godina života i njezin zakonski zastupnik mora dati ovjerenu pisanu suglasnost,
- punoljetna osoba mora biti lišena poslovne sposobnosti u dijelu sklapanja poslova i mora imati ovjerenu pisanu suglasnost od skrbnika

Svaka udruga s pravnom osobnošću mora imati statut koji je temeljni opći akt udruge, a koji donosi skupština udruge. Svi ostali opći akti udruge, ukoliko ih donosi, moraju biti u skladu sa statutom.

Ovlaštenja prema kojima se donosi statut mogu biti različita i mogu biti dana u obliku ustavnog ili zakonskog ovlaštenja, generalno ili za neke pojedine slučajeve, te mogu biti vremenski uvjetovana.

Statutom se, za sva ovlaštenja, dopušta da određeno tijelo samo regulira određenu materiju i donosi svoja pravna pravila koja su propisana u donesenom dokumentu.

Kad Zakon propisuje da skupština udruge donosi statut, te istovremeno definira njegovo uređenje, tada se govori o prenošenju nadležnosti za pravno normiranje sa više na nižu razinu.

Nadalje, kako bi udruga mogla steći pravnu osobnost potrebno je obaviti njezin upis u Registar udruga Republike Hrvatske, osim ako se radi o udruzi bez pravne osobnosti. Upis u registar udruga obavlja se na temelju podnošenja zahtjeva za upis pri nadležnom tijelu državne uprave i to prema sjedištu udruge (čl. 14. Zakona). Registar udruga vode uredi državne uprave u jedinicima područne (regionalne) samouprave.

U slučaju da su statutom utvrđeni ciljevi i djelatnosti udruge u suprotnosti Ustavu ili Zakonu, ili u slučaju zakašnjenja dostavljanja dokaza, registracijsko tijelo će odbiti zahtjev za upis u registar udruga.

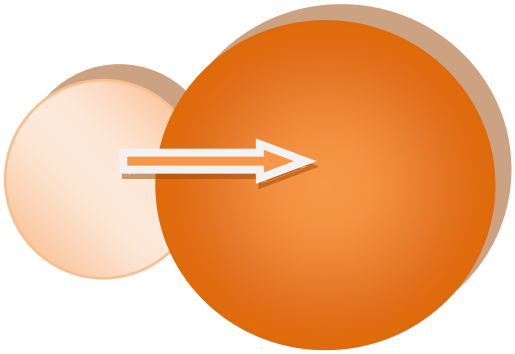
Od dana upisa u registar, udruga stječe pravnu osobnost, kao i pravnu poslovnu sposobnost, te može preuzimati za sebe prava i obveze, pojavljivati se kao pravna osoba u pravnim postupcima te odgovarati kao pravni subjekt. (Barberić, 2011:613-614)

Tijekom poslovanja, može doći do statusnih promjena u udrugama, a to su promjene pravnog položaja udruge koje se vrše odlukom nadležnog tijela u skladu sa statutom i Zakonom. Statusne promjene dovode do prestanka jedne udruge u pravnom smislu, a djelovanje udruge se nastavlja u drugoj formi. Cilj je lakše djelovanje i prepoznatljivost na tržištu.

Postoje tri osnovne kategorije statusnih promjena, a to su:

- pripajanje,
- spajanje,
- podjela udruge.

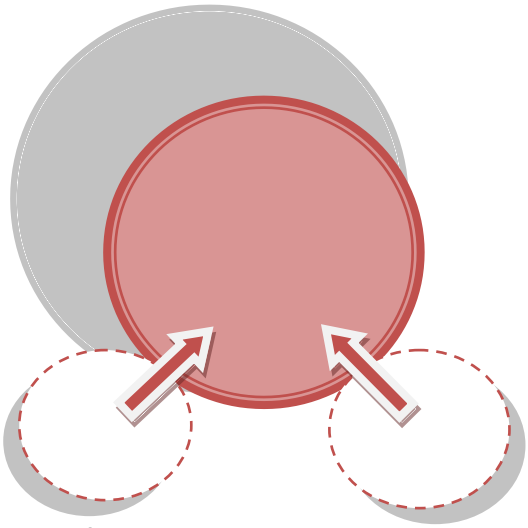
Slika 1. Pripajanje udruge



Izvor: vlastita izrada autora

Slika 1 prikazuje pripajanje jedne ili više udruga drugoj, ta se kao takva upisuje u registar udruga. Pripajanjem se imovina jedne ili više udruga prenosi na drugu, odnosno na onu na koju se pripaja. Upisom pripajanja u registar udruga, pripojena udruga prestaje postojati, a udruga pripajatelj nastavlja s radom pod nazivom pod kojim je upisana u registar udruga.

Slika 2. Spajanje udruga

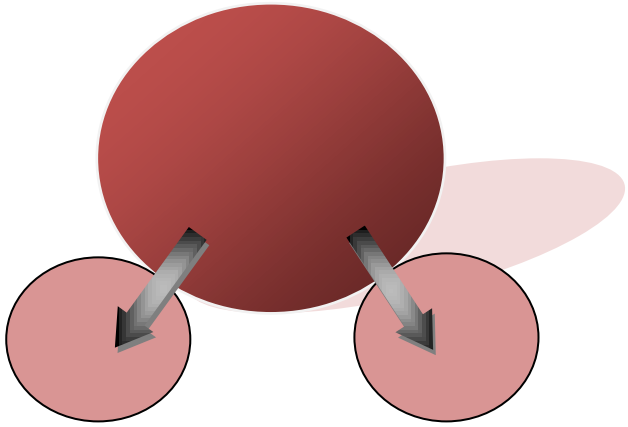


Izvor: vlastita izrada autorice

Spajanje je statusna promjena kada se dvije ili više postojećih udruga spoje osnivanjem nove udruge, što je i prikazano u gore navedenoj slici 2.

Spajanjem nastaje potpuno nova udruga na koju prelazi ukupna imovina dvije ili više udruga koje se spajaju.

Slika 3. Podjela udruga



Izvor: vlastita izrada

Udruga se može podijeliti na dvije ili više udruga. Odluka o podjeli jedne udruge na više udruga, ima pravni učinak osnivačkog akta. Procesom podjele, podijeljena udruga prestaje postojati, a na postupak upisa novonastalih udruga, primjenjuju se odredbe Zakona o registraciji udruga. Novonastale udruge upisuju se u registar udruga kao zasebne udruge, nakon raspodjele svih prava i obveza.

2.5. Imovina i financiranje udruge

Imovinom udruge smatraju se novčana sredstva koja je udruga stekla uplatom članarina, dobrovoljnim prilozima i darovima, od obavljanja djelatnosti kojima se ostvaruju ciljevi, obavljanjem gospodarskih djelatnosti, te financiranjem programa i projekata udruge iz državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave, te fondova i/ili inozemnih izvora. (Zakon o Udrugama, 2014:30)

Udruga može raspolagati svojom imovinom isključivo za ostvarenje ciljeva i obavljanje djelatnosti određenih statutom udruge, u skladu sa zakonom. Razlog ograničenja korištenja imovine je neprofitni karakter udruge, porezne povlastice te financiranje iz javnih sredstava.

Udruga svoju imovinu ne može dijeliti osnivačima, članovima udruge, osobama ovlaštenima za zastupanje niti zaposlenima ili s njima povezanim osobama pod čime se smatraju bračni drugovi, braća i sestre, skrbnici, te ostale pravne i fizičke osobe koje se prema drugim osnovama i okolnostima mogu smatrati interesno povezanima s osnivačima, članovima i zaposlenima. (Bičanić, 2017: 294)

Programi i projekti od interesa za opće dobro propisani su čl. 32. st. 3. Zakona, a odnose se na jasno određene skupove aktivnosti, u skladu sa vrednotama propisanima Ustavom RH, „čije provođenje kroz dugoročni ili vremenski ograničeni rok djelovanja daje vidljivu dodanu društvenu vrijednost kojom se podiže kvaliteta života pojedinca i unaprjeđuje razvoj šire društvene zajednice“. Programi, projekti i aktivnosti koje provode udruge mogu biti za opće dobro ako te aktivnosti pridonose: (Bičanić, 2017:295)

- zaštiti i promicanju ljudskih prava;
- zaštiti i promicanju prava nacionalnih manjina;
- zaštiti i promicanju prava osoba s invaliditetom i djece s teškoćama u razvoju;
- starijim i nemoćnim osobama;
- jednakosti i ravnopravnosti;
- mirotvorstvu i borbi protiv nasilja i diskriminacije;
- promicanju vrijednosti Domovinskog rata;
- zaštiti ljudi;
- brizi i izobrazbi djece i mladih te njihovu aktivnom sudjelovanju u društvu;
- prevenciji i borbi protiv svih oblika ovisnosti;
- razvoju demokratske političke kulture;
- zaštiti i promicanju prava manjinskih društvenih skupina;
- promicanju i razvoju volonterstva;
- socijalnim uslugama i humanitarnim djelatnostima;
- poticanju i razvoju socijalnog poduzetništva;
- zaštiti prava potrošača;
- zaštiti okoliša, prirode, i očuvanje kulturnih dobara;
- održivom razvoju;
- razvoju lokalne zajednice;
- međunarodnoj razvojnoj suradnji

- razvoju i promicanju znanosti, obrazovanja i cjeloživotnog učenja, kulture i umjetnosti, tehničke i informatičke kulture, sporta, dobrovoljnog vatrogastva, traganja i spašavanja
- te drugim aktivnostima koje se po svojoj prirodi, odnosno po posebnim propisima o financiranju javnih potreba u određenom području mogu smatrati djelovanjem od interesa za opće dobro

Udruge mogu financirati svoje programe i projekte iz državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave, fondova Europske unije ili iz drugih javnih izvora, sukladno kriterijima, mjerilima i postupcima financiranja programa i projekata od interesa za opće dobro uređenih Uredbom, na temelju provedenog javnog poziva (natječaja), na temelju posebnog propisa o financiranju javnih potreba, odnosno socijalnih usluga te sklapanjem ugovora s udrugama o financiranju.

Obveze udruga koje se financiraju iz javnih izvora jesu javno obavještavanje o svom djelovanju i namjenskom korištenju sredstava iz javnih izvora, te povrat neutrošenih sredstava. Udruge i strane udruge su dužne voditi poslovne knjige i sastavljati financijska izvješća prema propisima kojima se uređuje način vođenja računovodstva neprofitnih organizacija.

Udruga za svoje obveze odgovara svojom cjelokupnom imovinom, dok članovi udruge i njenih tijela ne odgovaraju za obveze udruge, te se nad udrugom može provesti stečaj. Udruga i osobe ovlaštene za zastupanje udruge, za štetu učinjenu udruzi ili udruge prema trećim osobama, odgovaraju sukladno općim propisima o odgovornosti za štetu.

2.6. Nadzor

Temeljem Zakona o udrugama (2014:42-47), nadzor nad radom udruge vrši se naviše načina i to:

- unutarnji nadzor;
- općinski sud;
- inspekcijski nadzor:

    - inspekcijski nadzor nad radom udruge i nad obavljanjem djelatnosti udruge;
- financijski nadzor:
    - nadzor nad financijskim poslovanjem,
    - nadzor nad upravljanjem financijskim sredstvima iz javnih izvora;
- upravni nadzor

Primarni unutarnji nadzor je u nadležnosti samih članova udruge u cilju zaštite njihovih prava i pravnih interesa, što znači da članovi udruge sami nadziru rad udruge. Ukoliko član udruge smatra da je udruga povrijedila statut ili neki drugi opći akt udruge, ovlašten je na to upozoriti određeno nadležno tijelo udruge pisanim zahtjevom, te zahtijevati da se nepravilnosti otklone. Ukoliko se upozorenje ne razmotri u roku od 30 dana od dana dostave zahtjeva, te se po njemu ne postupi, član može podnijeti tužbu općinskom sudu nadležnom prema sjedištu udruge.

Inspekcijski nadzor nad radom udruge obavlja nadležni ured. Inspekcijski nadzor se vrši na način da se provjerava da li udruge prijavljuju promjene glede statuta, naziva, adrese sjedišta, izbor osoba ovlaštenih za zastupanje i prestanak djelovanja, djeluju li po promjenama prije nego li su one upisane u registar udruga, održavaju li se sjednice skupštine, dostavljaju li zapisnike sa sjednica, te vode li popis članova na način propisan Zakonom.

Financijski nadzor neprofitnih organizacija u cijelosti je uređen i stupa na snagu od 1. siječnja 2015. godine, od kada se tom zakonskom regulativom uređuje uspostava sustava financijskog upravljanja i kontrola u području računovodstva neprofitnih organizacija, kao i planiranja i programiranja, te izrade i donošenja financijskih planova i njihovog izvještavanja. (Bakran, 2016).

Nadzor nad financijskim djelovanjem udruge i podnošenjem propisanih financijskih izvještaja, provodi Ministarstvo financija, sukladno posebnim propisima. Nadzor nad upravljanjem financijskim sredstvima iz javnih izvora, obavljaju i nadležna tijela te institucije, koje odobravaju ta ista sredstva.

Upravni nadzor provodi središnje tijelo državne uprave koje provjerava provedbu Zakona o udrugama kod samih udruga.

2.7. Prestanak postojanja udruge

Razlozi zbog kojih dolazi do prestanka rada udruge mogu biti: (Bičanić, 2017:300)

- odluka skupštine o prestanku djelovanja udruge,
- spajanje sa drugom udrugom, pripajanje udruge,
- pravomoćna odluka suda o ukidanju udruge,
- pokretanje stečajnog postupka,
- ako broj članova padne ispod broja osnivača koji je potreban za osnivanje, a nadležno tijelo nije podnijelo odluku o prijemu novih članova u roku od godine dana
- protek dvostruko više vremena od vremena predviđenog za održavanje redovne sjednice skupštine koja nije održana.

Rješenje o prestanku djelovanja i pokretanju likvidacijskog postupka donosi nadležni ured, a ono mora sadržavati razloge za pokretanje postupka, osobno ime likvidatora, način provođenja likvidacijskog postupka, te podatke o promjeni naziva udruge.

Likvidator ima pravo na naknadu za eventualni angažman koji autonomno određuje s udrugom. Pokretanjem postupka likvidacije, prestaju ovlaštenja tijela i osoba ovlaštenih za zastupanje udruge. Likvidator je dužan provesti likvidacijski postupak u roku od 60 dana od dana primitka rješenja. Isti ujedno utvrđuje stanje na poslovnom računu udruge, te kontrolira knjigovodstveno stanje dugovanja i potraživanja.

Udruga nema pravo prestankom djelovanja svoju imovinu prenijeti u vlasništvo svojim osnivačima, članovima i drugim povezanim osobama (Zakon o udrugama NN 74/14, čl. 53, st. 3.). Ukoliko udruga nema dovoljno sredstava za namirenje obveza, likvidator obavještava nadležni sud radi pokretanja stečajnog postupka.

3. RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Računovodstvo je djelatnost koja podrazumijeva evidenciju svih poslovnih događaja za koje postoji pisani dokaz, odnosno knjigovodstvena isprava o nastanku istih. Zadatak samog računovodstva je prikupljanje i obrada podataka, njihovo evidentiranje i arhiviranje te pružanje informacija o zatečenom stanju svim dionicima. Računovodstvo podrazumijeva planiranje, knjigovodstvo, kontrolu, analizu te informiranje. (Vašiček, 2008:9)

3.1. Obveznici primjene neprofitnog računovodstva

Obveznici primjene na koje se primjenjuje uredba o računovodstvu su domaće kao i strane udruge te njihovi savezi, fondacije, zaklade, ustanove, sindikati, komore, umjetničke organizacije, udruge poslodavaca, te druge zajednice kojima primarni cilj nije stjecanje dobiti, odnosno profita, te za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitne organizacije i upisane su u Registar neprofitnih organizacija.

Obveznici mogu biti i političke stranke i vjerske zajednice, no one primjenjuju samo određene odredbe i to na način da političke stranke primjenjuju samo odredbe koje se odnose na vođenje poslovnih knjiga i upis u Registar neprofitnih organizacija, a vjerske zajednice samo one odredbe koje se odnose na sastavljanje i dostavu izvještaja o potrošnji proračunskih sredstava, na kontrolu na licu mjesta o utrošenim dijelovima proračunskih sredstava, te na financijski nadzor sredstava prikupljen iz javnih izvora.

Osim navedenog, obveznici primjene također mogu biti i turističke zajednice, autoklubovi, udruge tehničke kulture, studentski centri, lučke uprave, športske organizacije, Hrvatski crveni križ, vatrogasne zajednice, lovačka društva itd.

Zakon se ne primjenjuje na: (Bakran, 2016)

- ustanove kojima su osnivači fizičke osobe te druge pravne osobe koje su obveznici utvrđivanja i plaćanja poreza na dobit na temelju svoje djelatnosti,
- jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunski korisnici koji su upisani u Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika, a koji poslovanje i računovodstvo vode u skladu sa Zakonom o proračunu,

- te poduzetnici koji primjenjuju Zakon o računovodstvu

3.2. Računovodstvena načela

Računovodstvo neprofitnih organizacija temelji se na računovodstvenim načelima istinitosti, točnosti, pouzdanosti, te pojedinačnom iskazivanju pozicija. Svako načelo sadrži obilježja na kojima se temelji. (Barberić, 2011:7)

Prema načelu pouzdanosti, informacije u financijskim izvještajima su pouzdane kada iste ne sadrže neke značajnije pogreške i pristranosti, odnosno kada pouzdano odražavaju ono što predstavljaju.

Prema načelu točnosti, informacija je točna kada točno i pravilno utvrđuje stvarne događaje i relevantne činjenice koje su podloga za unos podataka u financijske izvještaje. Informacija u financijskim izvještajima neprofitnih organizacija je točna kada su se prilikom nastajanja uvažavala načela priznavanja prihoda, rashoda, primitaka i izdataka te načela iskazivanja imovine, obveza i vlastitih izvora.

Načelo istinitosti smatra se načelom vjernog predočavanja, s obzirom na to da se temelji na tome da svaka informacija koja je objavljena u financijskom izvještaju vjerno (istinito) iskazuje transakcije i druge događaje.

Načelo pojedinačnog iskazivanja pozicija osigurava prikazivanje podataka pojedinačno po vrstama, prihoda, rashoda, o stanju imovine, obveza i vlastitih izvora. Prilikom evidentiranja svake pojedinačne imovine, načelo posebno dolazi do izražaja, jer se tada početno iskazuje po trošku nabave ili procijenjenoj vrijednosti u pomoćnim knjigama, dok se u bilanci iskazuje zbirno.

3.3. Knjigovodstveni sustavi

Svaka neprofitna organizacija obvezna je odrediti vlastiti knjigovodstveni sustav sukladno zakonu, odnosno visini ostvarenih prihoda, vrijednosti imovine te načinu iskazivanja poslovnih promjena, koji može biti ili jednostavno ili dvojno knjigovodstvo. Sustav dvojnog knjigovodstva prilikom iskazivanja poslovnih promjena podrazumijeva korištenje računskog plana koji je zakonski određen, dok kod sustava jednostavnog

knjigovodstva nema potrebe za korištenje istog. Potrebno je napomenuti da neprofitne organizacije imaju mogućnost prelaska iz jednog sustava u drugi.

Postoje različite vrste poslovnih knjiga, a osnovni kriterij njihova razvrstavanja je upravo knjigovodstveni sustav. Poslovne knjige vode se za poslovnu godinu koja je jednaka kalendarskoj godini. One predstavljaju skup različitih evidencija o poslovanju neprofitnih organizacija koje u sudskim postupcima imaju karakter javnih isprava. Obveza vođenja poslovnih knjiga u neprofitnim organizacijama ponajprije ovisi o načinu vođenja knjigovodstva.

3.3.1. Sustav dvojnog knjigovodstva

Neprofitne organizacije čija je vrijednost imovine i godišnjih prihoda, na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno veća od 230.000,00 kuna, obvezne su voditi knjigovodstvo po sustavu dvojnog knjigovodstva. One organizacije koje su obvezne voditi knjigovodstvo temeljem dvojnog sustava, dužne su primjenjivati kontni plan koji je uređen zakonom.

Neprofitna organizacija koja vodi sustav dvojnog knjigovodstva, vodi sljedeće poslovne knjige: dnevnik, glavnu knjigu i pomoćne knjige.

Dnevnik je poslovna knjiga u koju se unose poslovne promjene slijedom vremenskog nastanka. Svako knjiženje u dnevniku mora imati redni broj a sadržaj podataka treba omogućiti naknadni nadzor knjiženja s knjigovodstvenom ispravom. Jedna knjigovodstvena stavka dnevnika predstavlja jedno knjiženje na kontu glavne knjige. Broj stavaka svih knjigovodstvenih kartica glavne knjige mora odgovarati zbroju stavaka dnevnika, kao što i zbroj dugovne i potražne strane dnevnika mora biti jednak zbroju dugovne i potražne strane kartica glavne knjige. (Bakran, 2016:32)

Glavna knjiga je sustavna sveobuhvatna knjigovodstvena evidencija poslovnih događaja nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima. Sve knjigovodstvene kartice predstavljaju glavnu knjigu, a zbroj dugovne i potražne strane svih knjigovodstvenih kartica glavne knjige predstavlja zbroj dugovne i potražne strane dnevnika. (Bakran, 2016:32)

Pomoćne knjige su analitičke evidencije poslovnih događaja koji se u glavnoj knjizi iskazuju sintetički te druge pomoćne evidencije o stanju i promjenama imovine i obveza za potrebe nadzora i praćenja poslovanja.

Neprofitne organizacije koje vode dvojno knjigovodstvo obvezne su voditi sljedeće pomoćne knjige: (Bakran, 2016)

1. knjigu dugotrajne nefinancijske imovine – po vrsti, količini, nabavnoj i otpisanoj vrijednosti
2. knjigu kratkotrajne nefinancijske imovine – po vrsti, količini i vrijednosti (odnosi se na zalihe materijala, proizvoda i robe)
3. knjigu financijske imovine i obveza, i to:
   - potraživanja i obveza – po subjektima, računima, pojedinačnim iznosima, rokovima dospijeća, zateznim kamatama i dr.
   -primljenih i izdanih vrijednosnih papira i drugih financijskih instrumenata – po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, po dospijeću te stanjima
   -potraživanja i obveza po osnovi primljenih zajmova i kredita te danih zajmova po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospijeću, stanjima i obračunatim kamatama
4. knjigu ili dnevnik blagajni (kunska, devizna, porto i dr.)
5. evidenciju putnih naloga
6. evidenciju korištenja službenih vozila

Neprofitna organizacija obvezno vodi i posebne pomoćne knjige, a to su: evidencija danih i primljenih jamstava i garancija, knjige ulaznih i izlaznih računa, te ostale pomoćne evidencije.

3.3.2. Sustav jednostavnog knjigovodstva

Neprofitna organizacija može Odlukom odrediti vođenje jednostavnog knjigovodstva i primjenu novčanog računovodstvenog načela, ukoliko je: (Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, 2014:9)

- Vrijednost imovine na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno manja od 230.000,00 kuna,

- Godišnji prihod u svakoj od prethodne tri godine uzastopno manji od 230.000,00 kuna godišnje.

Neprofitne organizacije osnovane prije minimalno četiri godine, a koje udovoljavaju kriterijima u pogledu visine prihoda i imovine te su donijele odluku o vođenju jednostavnog knjigovodstva i primjeni novčanog načela obvezno vode sljedeće poslovne knjige: (Bakran, 2016)

1. knjiga blagajne
2. knjiga primitaka i izdataka
3. knjiga ulaznih računa
4. knjiga izlaznih računa i
5. popis dugotrajne nefinancijske imovine

Knjiga blagajne sadrži informacije vezane uz gotovinski promet, odnosno informacije o uplatama i isplatama. Knjiga primitaka i izdataka je evidencija o primicima i izdacima koji su nastali na temelju ostvarenih uplata i isplata. Knjiga ulaznih, odnosno izlaznih računa sadrži podatke o primljenim računima dobavljača, odnosno izdanim računima. Popis dugotrajne nefinancijske imovine sadrži informacije o dugotrajnoj materijalnoj i nematerijalnoj imovini, plemenitim metalima i ostalim pohranjenim vrijednostima te sitnom inventaru.

Zakonom nije propisan sam oblik poslovnih knjiga, već se odluka o tome donosi na razini svake pojedine organizacije, dok je sadržaj istih zakonski određen. Postoje dvije situacije prilikom kojih dolazi do obveze otvaranja knjiga, a to je ili pri osnivanju ili pri nastavku poslovanja. U situaciji osnivanja neprofitnih organizacija, poslovne knjige se otvaraju onda kada nastane poslovni događaj, dok je u drugom slučaju potrebno izvršiti otvaranje knjige blagajne, ukoliko postoji gotov novac na kraju poslovne godine.

Ostale poslovne knjige odnosno, knjiga primitaka i izdataka, knjiga ulaznih i izlaznih računa te popis dugotrajne nefinancijske imovine u ovom sustavu knjigovodstva nemaju početnog stanja. Zaključivanje poslovnih knjiga vrši se krajem poslovne godine. Zaključivanjem knjige blagajne utvrđuje se točno stanje gotovog novca. Utvrđeno stanje novca, prenosi se te predstavlja početno stanje gotova novca za

narednu poslovnu godinu. Zaključivanjem knjige primitaka i izdataka dobiva se stanje, koji se za razliku od knjige blagajne, ne prenosi u narednu godinu.

U slučaju povećanja, odnosno smanjenja obujma djelovanja neprofitne organizacije ili odlukom osnivača o promjeni sustava, moguć je prijelaz iz jednog knjigovodstvenog sustava u drugi.

Kod prvog primjera, navedene promjene je moguće izvršiti ukoliko se ispune, odnosno ne ispune prethodno navedena dva zakonski utvrđena kriterija. Kada neprofitna organizacija prelazi iz jednostavnog u dvojni sustav, početno stanje gotova novca preuzima se iz knjige blagajne i evidentira se u pomoćnoj knjizi blagajne.

U suprotnoj situaciji, kada neprofitna organizacija prelazi iz dvojnog u jednostavni sustav, potrebno je dodatno utvrditi razliku između prihoda i rashoda.

Ukoliko dođe do prijelaza iz jednostavnog u dvojni sustav knjigovodstva, pojavljuju se određene poteškoće, ponajprije jer se u sustavu jednostavnog knjigovodstva ne vodi detaljna evidencija (analitika), dok u dvojnom to jest praksa. Stoga je realno za očekivati da će se prilikom otvaranja novih poslovnih knjiga u sustavu dvojnog knjigovodstva određeni podaci biti možda neistiniti ili nepotpuni. Poradi navedenog, stručnjaci daju preporuku vođenja dvojnog knjigovodstva.

3.4. Knjigovodstveni 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 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.

U tablici 1. nalazi se prikaz razreda koji su sadržani u računskom planu za neprofitne organizacije.

Tablica 1: Prikaz razreda računskog plana

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

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

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.

4. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Sa ciljem obuhvaćanja cijelog neprofitnog sektora na temelju statističkih podataka, Zakonom se uvodi obveza dostave financijskih izvještaja koja vrijedi za sve neprofitne organizacije. Financijsko izvješće mora biti prilagođeno visini prihoda i vrijednosti imovine, odnosno obvezi vođenja jednostavnog ili dvojnog knjigovodstva. (Bičanić, 2017:16)

Financijski izvještaji moraju pružiti objektivnu i realnu sliku financijskog položaja i poslovanja neprofitne organizacije u određenom razdoblju i na određeni dan. Za objektivnost i realnost financijskih izvještaja odgovara zakonski zastupnik. (Barberić, 2011:234)

Financijska izvješća predaju sve neprofitne organizacije bez obzira provode li jednostavno ili dvojno knjigovodstvo, iako postoje razlike u izvještajima. Izvješća su javna i svima dostupna na stranicama registra neprofitnih organizacija.

Neprofitna organizacija obveznik vođenja dvojnog knjigovodstva dužna je sastavljati i predavati četiri vrste financijskih izvještaja i to bilancu, izvještaj o prihodima i rashodima, skraćeni izvještaj o prihodima i rashodima. Također su obvezne sastavljati i bilješke uz financijske izvještaje. Bilanca, izvještaj o prihodima i rashodima i bilješke se sastavljaju za poslovnu godinu, za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja, izvještaj o prihodima i rashodima za razdoblje od 1. siječnja do 31. ožujka te od 1. siječnja do 30. rujna skraćeni izvještaj o prihodima i rashodima.

Neprofitne organizacije obveznici vođenja jednostavnog knjigovodstva imaju obvezu sastavljanja i predavanja izvještaja o primicima i izdacima za prethodnu poslovnu godinu. Tabličnim prikazom u nastavku prikazana su razdoblja sastavljanja, vrste financijskih izvještaja, te rokovi predaje istih.

Tablica 2: Prikaz razdoblja sastavljanja, vrste financijskih izvještaja, rokovi predaje te nadležno tijelo za zaprimanje i obradu istih

Razdoblje sastavljanja	Vrste financijskih izvještaja	Obrazac	Rok predaje
DVOJNO KNJIGOVODSTVO			
Od 1. siječnja do 31. ožujka	Skraćeni izvještaj o prihodima i rashodima	S-PR-RAS-NPF	20 dana od isteka izvještajnog razdoblja (20. travanj)
Od 1. siječnja do 30. lipnja	izvještaj o prihodima i rashodima	PR-RAS-NPF	30 dana od isteka izvještajnog razdoblja (30. srpanj)
Od 1. siječnja do 30. rujna	Skraćeni izvještaj o prihodima i rashodima	S-PR-RAS-NPF	20 dana od isteka izvještajnog razdoblja (20. listopad)
Godišnje	Bilanca Izvještaj o prihodima i rashodima Bilješke	BIL-NPF PR-RAS-NPF	60 dana od isteka izvještajnog razdoblja (28. veljača)
JEDNOSTAVNO KNJIGOVODSTVO			
Godišnje	Izvještaj o primicima i izdatcima	G-PR-IZ-NPF	60 dana od isteka izvještajnog razdoblja (28. veljača)

Izvor: prema čl.10. Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija (Narodne novine 121/14)

4.1. Financijski izvještaji neprofitnih organizacija u sustavu dvojnog knjigovodstva

Osnovna svrha financijskih izvještaja je dati informacije o financijskom položaju, uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva (poslovanja), izvršenju plana i novčanim tijekovima proračuna i proračunskih korisnika. Financijski izvještaji proračuna i korisnika proračuna jesu: (Bičanić, N. et al., 2015.)

- Bilanca, sastavlja se na Obrascu: BIL,
- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, sastavlja se na obrascu: PRRAS,
- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, sastavlja se na Obrascu: RAS – funkcijski,
- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, sastavlja se na Obrascu: P-VRIO,
- Izvještaj o obvezama, sastavlja se na Obrascu: OBVEZE i
- Bilješke uz financijske izvještaje.

Bilanca je jedan od temeljnih financijskih izvještaja neprofitnih organizacija koji su obveznici dvojnog knjigovodstva. Ona predstavlja sustavni pregled imovine, obveza i vlastitih izvora na određeni datum. U Obrazac BIL-NPF potrebno je upisivati sljedeće podatke: (Bakran, 2016)

- stupac 1 – broj računa iz računskog plana
- stupac 2 – naziv računa
- stupac 3 – AOP oznaka
- stupac 4 – stanje 1. siječnja godine za koju se sastavlja izvještaj, odnosno na dan početka poslovanja u tijeku godine
- stupac 5 – stanje 31. prosinca godine za koju se sastavlja izvještaj, odnosno na dan prestanka poslovanja
- stupac 6 – indeks promjene stanja

Bilanca se sastoji od imovine koju čine svi resursi koje neprofitna organizacija ima u vlasništvu kao rezultat poslovnih događaja u prošlosti i od koje očekuje ekonomske koristi u budućnosti. Prati se po vrsti, trajnosti, i funkciji te se kategorizira na nefinancijsku imovinu (razred 0) i financijsku imovinu (razred 1).

Obveze se definiraju kao nepodmirene obveze neprofitne organizacije proizašle iz prošlih događaja, a za čije se namirenje očekuje odljev resursa. Obveze se prate prema namjeni i ročnosti te se klasificiraju na četiri temeljne skupine, a to su: obveze za rashode, obveze za vrijednosne papire, obveze za kredite i zajmove, te odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućeg razdoblja.

Vlastiti izvori predstavljaju ostatak imovine nakon odbitka svih obveza. Imovina i obveze iskazuju se po načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška.

Izvještaj o prihodima i rashodima je sustavni pregled prihoda i rashoda te financijskog rezultata. Bitno je ovaj izvještaj sastavljati i predavati dva puta za poslovnu godinu na koju se odnosi, i to polugodišnje od 1. siječnja do 30. lipnja i godišnje od 1. siječnja do 31. prosinca. (Jović, 2015:73)

Skraćeni izvještaj o prihodima i rashodima također je sustavni pregled prihoda i rashoda, ali za razdoblje od 1. siječnja do 31. ožujka, te od 1. siječnja do 30. rujna.

Skraćeni izvještaj o prihodima i rashodima strukturiran je kao i prethodno navedeni, izvještaj o prihodima i rashodima i to stupac 1 – konto (račun) iz kontnog plana; stupac 2 - opis konta (računa); 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. (Bakran, 2016)

Bilješke su obvezni financijski izvještaj i dopuna podataka uz financijske izvještaje koji se predaju na propisanim obrascima. Njima se pojašnjavaju važni podatci kako bi se pravilno mogli razumjeti i protumačiti financijski izvještaji. Također, u bilješkama se prezentiraju i podatci koji nisu navedeni u financijskim izvještajima, a koji su također bitni za poslovanje neprofitne organizacije.

Oblici u kojima se bilješke mogu pojavljivati su opisni, brojčani ili kombinirani. Podatci sadržani u bilješkama mogu biti u tabličnom, grafičkom prikazu, ili u slikama. Podatke je potrebno označiti rednim brojevima s pozivom na AOP oznaku kako bi ih se lakše povezalo sa podatcima u obrascima financijskih izvještaja.

Bilješke koje su obvezne uz bilancu su: pregled ostalih 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 itd.), te pregled stanja i rokova dospijeća dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova te posebno robnih kredita i financijskih najmova (leasing).

4.2. Financijski izvještaji neprofitnih organizacija u sustavu jednostavnog knjigovodstva

Izvještaj o primicima i izdacima je jedini financijski izvještaj kojeg obvezno sastavljaju i predaju neprofitne organizacije koje su obveznici jednostavnog knjigovodstva. Podaci koji se evidentiraju u ovom izvještaju jesu svi ostvareni primici i izdaci u poslovnoj godini na koju se izvještaj odnosi. Iste se sastavlja u okviru obrasca G-PR-IZ-NPF koji se sastoji od 5 stupaca: 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. (Bakran, 2016)

5. GOSPODARSKA DJELATNOST

Opći porezni zakon (NN 115/16) u članku 44. definira gospodarsku djelatnost i kaže da se tom djelatnošću „smatra razmjena dobara i usluga na tržištu radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi“. Također, u smislu tog Zakona poduzetnik je „svaka fizička ili pravna osoba, udružene osobe ili imovinska masa bez pravne osobnosti koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi“.

Ukoliko je propisala Statutom, Udruga može obavljati i gospodarsku djelatnost na čije obavljanje se odnose posebni propisi kojih se Udruga mora pridržavati, a koji se odnose na uvjete za obavljanje takve vrste djelatnosti. Ovu vrstu djelatnosti udruga može obavljati usporedno sa djelatnošću preko koje ostvaruje svoje ciljeve, ali uz zakonski uvjet da istu ne smije obavljati sa ciljem stjecanja dobiti, odnosno profita za svoje članove ili za treće osobe.

U slučaju da udruga ostvari višak prihoda nad rashodima putem obavljanja gospodarske djelatnosti, taj višak potrebno je iskoristiti isključivo za ostvarenje ciljeva udruge utvrđenih statutom.

5.1. Porez na dodanu vrijednost kod neprofitnih organizacija

Porezni obveznik, u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost, bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Pravna ili fizička osoba postaje porezni obveznik i obvezna se upisati u registar obveznika PDV-a kada se primijete prve aktivnosti koje su usmjerene na obavljanje gospodarske djelatnosti.

Neprofitne organizacije nisu obveznici PDV-a u dijelu obavljanja neprofitne djelatnosti za koju su temeljno i osnovane. Neprofitna organizacija postaje porezni obveznik u smislu PDV-a u sljedećim situacijama: (Bičanić, 2017:387)

- ako je u prethodnoj godini vrijednost ukupnih godišnjih oporezivih isporuka dobara i obavljenih usluga od gospodarskih djelatnosti koje nisu djelatnosti

općekorisne prirode zbog kojih je osnovana bila veća od iznosa propisanog za ulazak u sustav PDV-a,

- kada uvozi dobra u tuzemstvo, pri čemu se pod uvozom razumijeva unos i prijam i drugi oblici uvoza dobara iz trećih zemalja (neprofitna organizacija je uvoznik, odnosno carinski dužnik ili primatelj dobara prema carinskim propisima),
- kada prima uslugu od poduzetnika sa sjedištem u inozemstvu, a usluga je oporeziva u tuzemstvu,
- kada joj oporezive isporuke dobara ili usluga obavlja porezni obveznik koji nema sjedište u tuzemstvu, kao ni prebivalište ni uobičajeno boravište, pri čemu dolazi do prijenosa porezne obveze,
- kada obavi oporezivo stjecanje dobara

Posljednjim izmjenama Zakona o PDV-u propisano je da se od 1. siječnja 2018. prag za upis u registar obveznika povećava sa 230.000,00 kn na 300.000,00 kn (čl. 90. st. 1. Zakona o PDV-u).

5.2. Neprofitne organizacije u sustavu oporezivanja dobiti

Državne ustanove, ustanove jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije nisu obveznici poreza na dobit (čl. 2. st. 6. Zakona o porezu na dobit).

Međutim, ukoliko gore navedene osobe, u skladu s posebnim propisima obavljaju određenu gospodarsku djelatnost na tržištu (trgovinu, ugostiteljstvo, najam, savjetodavne usluge itd.), a čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, dužne su u roku od osam dana početka obavljanja te djelatnosti upisati se u registar poreznih obveznika radi utvrđivanja obveza poreza na dobit po osnovi obavljanja određene gospodarske djelatnosti. (Bičanić, 2017:415)

Poreznu osnovicu na temelju koje se obračunava porez na dobit predstavlja dobit utvrđena razlikom ukupnih prihoda i ukupnih rashoda ostvarenih obavljanjem gospodarske djelatnosti od strane neprofitne organizacije.

Porez na dobit plaća se na utvrđenu osnovicu po stopi od 12% ili 18%, ovisno o ostvarenim prihodima u poreznom razdoblju (prag 3.000.000,00 kn).

5.3. Mogućnosti unapređenja neprofitnih organizacija kroz obavljanje gospodarske djelatnosti

Mnoge neprofitne, nevladine organizacije raspolažu s manjkom sredstava koja su im potrebna da bi mogle izvršavati svoje zadane ciljeve i programe, odnosno ovise o kratkoročnom financiranju na temelju tuđih izvora, zbog čega ne mogu postaviti svoje dugoročne ciljeve, odnosno postići razvoj organizacije.Rješenje koje može pomoći organizacijama po tom pitanju, je, uz redovnu djelatnost, obavljati gospodarsku djelatnost.

Velik broj organizacija nije upoznat sa zakonskim i regulacijskim okvirom po pitanju samofinanciranja, odnosno problem predstavljaju porezni propisi, razina birokracije i nejasni zakon. Organizacijama je teško pratiti koje poreze moraju plaćati, koje obrasce moraju dostaviti, i prema kojim procedurama se voditi. Problem također predstavljaju i manjak kapaciteta (vještine zaposlenika, vrijeme, nedostatak financijskih sredstava) kao i manjak poduzetničkih sposobnosti za obavljanje takve djelatnosti. Zbog svega navedenog se organizacije često ne upuštaju u obavljanje gospodarske djelatnosti.

Udruge mogu obavljati sljedeće vrste gospodarske djelatnosti, odnosno mogu se samofinancirati na nekoliko načina:

- putem članarina od korisnika,
- prodajom proizvoda,
- pružanjem usluga,
- iznajmljivanjem prostora/opreme,
- ostvarivanjem prihoda od patenata ili nekog drugog oblika intelektualnog vlasništva,
- pasivnim ulaganjima (npr. oročenja, zajednički fondovi i sl.)

Postoje naravno rizici s kojima se neprofitne organizacije mogu suočiti prilikom obavljanja gospodarske djelatnosti, kao što su: (Sočo, 2009:20)

- rizik odstupanja od temeljne misije organizacije i preveliki okret poduzetničkim aktivnostima
- ne stjecanje dobiti, ili stjecanje dobiti u nedostatnoj količini koja je potrebna za izvršenje ciljeva organizacije
- postoji rizik od gubitka sredstava koja su uložena u pokretanje gospodarske djelatnosti
- samim pokretanjem djelatnosti javljaju se veći napori i stres koji mogu uzrokovati gubitak zaposlenika i volontera

Međutim, prednost obavljanja gospodarske djelatnosti je što time organizacije nebi ovisile samo o donacijama iz javnih i privatnih sektora, već bi imale i vlastite resurse kojima bi mogle raspolagati i u većoj mjeri postizati svoje ciljeve te učinkovitije zadovoljavati potrebe lokalne zajednice, odnosno promicati opće dobro.

Smatra se da bi trebalo poticati obavljanje gospodarske djelatnosti, s obzirom na to da prihodi od obavljanja te djelatnosti mogu činiti značajan dio financiranja neprofitnih organizacija, a i nema zabrane od strane Zakona za obavljanje istih. Također, samofinanciranje može pomoći i u dobivanju novih potpora.

Bitno je koristiti stručnu pomoć tijekom pokretanja ideje, ukoliko organizacija ne sadrži poduzetničke sposobnosti, da gospodarska djelatnost slijedi temeljne ciljeve organizacije i da pomogne njezinoj održivosti.

U daljnjem sadržaju rada bit će provedeno empirijsko istraživanje u kojem će biti vidljivo koliko ispitanih organizacija obavlja gospodarsku djelatnost, koju vrstu djelatnosti, te razlog zbog kojeg obavlja istu.

6. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O SPECIFIČNOSTIMA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA U ODABRANIM DJELATNOSTIMA

U svrhu postizanja empirijskih ciljeva rada provedeno je istraživanje koje se obrađuje u ovom poglavlju, a koje se sastoji od metodoloških i sadržajnih aspekata istraživanja, te rezultata istraživanja.

6.1. Metodološki aspekti istraživanja

Anketno ispitivanje, kao dio empirijskog istraživanja u ovom radu, dalo je odgovor na pitanja o računovodstvenim specifičnostima neprofitnih organizacija općenito, a ujedno i s obzirom na odabrane djelatnosti. U nastavku poglavlja prikazani su rezultati empirijskog istraživanja, izvedeni temeljem podataka prikupljenih anketnim upitnikom.

Za potrebe ovog rada, provedeno je istraživanje uz obuhvat neprofitnih organizacija, konkretnije udruga, na području cijele Hrvatske. Prikupljanje podataka se vršilo metodom anketiranja unutar koje su primijenjena pitanja otvorenog i zatvorenog tipa, te da/ne opcijom. Cilj ovog anketnog upitnika je saznati po čemu se to udruge razlikuju s obzirom na svoje djelatnosti, odnosno saznati njihove specifičnosti.

Istraživanje je provedeno na slučajnom uzorku od 45 neprofitnih organizacija na području cijele Hrvatske. Kroz internetsku stranicu Portal otvorenih vrata Republike Hrvatske omogućen je pristup dokumentu u Excel verziji sa podacima neprofitnih organizacija objavljenim od strane Ministarstva uprave. Anketiranje je provedeno putem elektronske pošte u kolovozu 2019. godine te je upitnik distribuiran na 300 adresa elektroničke pošte.

Podaci prikupljeni anketnim upitnikom obrađeni su statističkim metodama uz upotrebu Excel programa za računala, pri čemu se prvenstveno koristi metoda hi-kvadrat testa.

6.2. Sadržajni aspekti istraživanja

U ovom istraživanju provedena je empirijska analiza kako bi se saznalo koje su specifičnosti udruga u pojedinim djelatnostima koje djeluju na području Hrvatske.

U sklopu istraživanja su postavljena istraživačka pitanja kako bi se saznalo sljedeće:

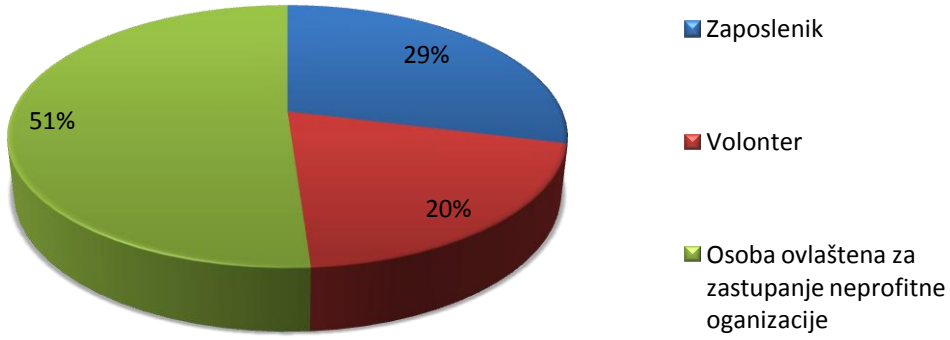
- Koju vrstu djelatnosti obavljaju udruge?
- Koji sustav knjigovodstva primjenjuju udruge?
- Obavljaju li vođenje poslovnih knjiga unutar ili izvan organizacije?
- Što čini većinski izvor financiranja ispitanih organizacija?
- Koja vrsta rashoda predstavlja najveći udio rashoda u organizaciji?
- Za koju namjenu koriste nastale zalihe u organizaciji?
- Obavljaju li gospodarsku djelatnost i iz kojeg razloga?
- Koliki su ukupni prihodi od obavljanja gospodarske, a koliki od redovne djelatnosti?
- Jesu li u protekloj godini ostvarili višak ili manjak prihoda?

Rezultati dobiveni istraživanjem su prezentirani u nastavku rada te su strukturirani prema navedenom sadržaju.

6.3. Rezultati istraživanja

Na samom početku upitnika, ispitanici definiraju svoju poziciju u organizaciji, stoga na temelju grafikona možemo vidjeti da najveći broj ispitanika predstavljaju osobe ovlaštene za zastupanje organizacije (51%), zatim slijede zaposlenici (29%), te volonteri (20%).

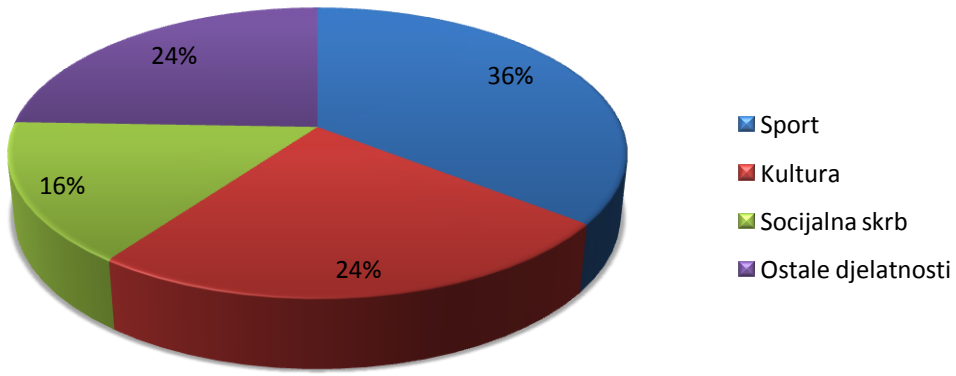
Grafikon 1: Pozicija ispitanika



Izvor: Vlastita izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Nadalje organizacije definiraju svoju redovnu djelatnost, odnosno čime se njihova udruga bavi. Na sljedećem grafikonu možemo vidjeti da većinu ispitanih organizacija čine sportske udruge (36%), zatim ostale djelatnosti u koje spadaju djelatnosti poput: poljoprivrede, edukacija, ruralnog razvoja, zaštite životinja, dobrovoljnih vatrogasnih društava (24%), djelatnosti vezane uz kulturu i umjetnost (24%), te naposljetku djelatnosti vezane uz socijalnu skrb (16%).

Grafikon 2: Vrsta redovne djelatnosti organizacija

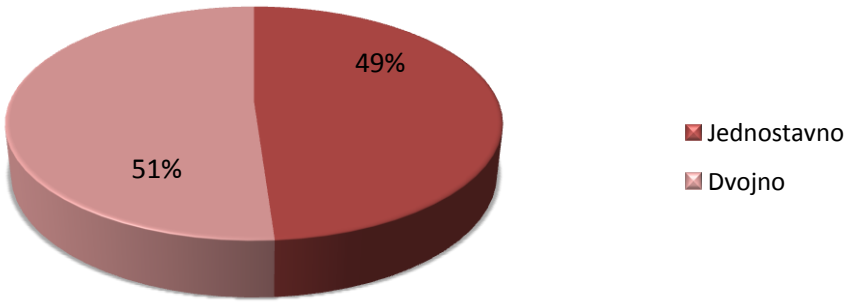


Izvor: Samostalna izrada autora sukladno rezultatima provedenog istraživanja

U sklopu analiziranog uzorka, postavlja se pitanje organizacijama vode li dvojno ili jednostavno knjigovodstvo. Kao što je prikazano grafikonom broj 3., organizacije podjednako vode sustav jednostavnog i dvojnog knjigovodstva.

Kao što je već prethodno spomenuto, neprofitne organizacije čija je vrijednost imovine i ukupnih godišnjih prihoda na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno veća od 230.000,00 kuna, obvezne su voditi knjigovodstvo po sustavu dvojnog knjigovodstva. Stoga se pretpostavlja da je razlog vođenja jednostavnog knjigovodstva u ovolikom postotku upravo taj što organizacije nisu uspjele uzastopno tijekom godina ostvarivati prihode veće od propisanih.

Grafikon 3: Sustav knjigovodstva



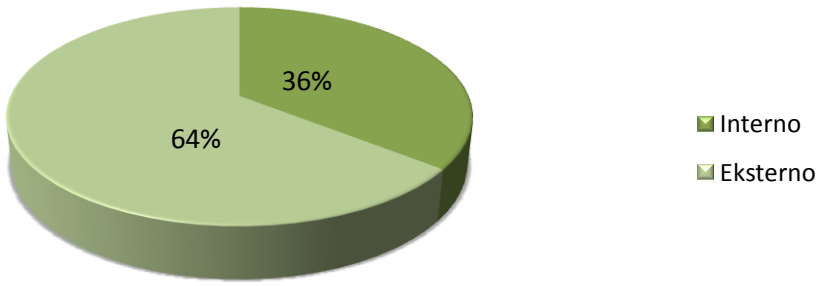
Izvor: Vlastita izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Na grafikonu 4. prikazan je način vođenja poslovnih knjiga u neprofitnim organizacijama, konkretnije udrugama. Ispitanike je upitano da li su vođenje poslovnih knjiga prepustili vanjskim suradnicima ili su ih ipak zadržali unutar organizacije.

Na temelju dobivenih rezultata može se vidjeti kako 64% ispitanika vodi eksterno knjigovodstvo, odnosno izvan organizacije, dok 36% ispitanika vođenje poslovnih

knjiga vodi unutar neprofitne organizacije, tj. interno. Razlozi istog objašnjeni su u nastavku.

Grafikon 4: Vođenje knjigovodstva



Izvor: Vlastita izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

H1: Način organizacije knjigovodstva razlikuje se s obzirom na sustav knjigovodstva u organizaciji

Tablica 3: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na knjigovodstveni sustav i način organizacije knjigovodstva

NAČIN ORGANIZACIJE KNJIGOVODSTVA/SUSTAV KNJIGOVODSTVA	JEDNOSTAVNO KNJIGOVODSTVO	DVOJNO KNJIGOVODSTVO	UKUPNO
Unutar organizacije	10	6	16
Izvan organizacije	12	17	29
Ukupno	22	23	45

Izvor: Samostalna izrada autora sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Kako bi se vidjelo treba li prihvatiti ili odbaciti hipotezu da ne postoji značajna razlika u načinu organizacije knjigovodstva (interno ili eksterno) između organizacija koje primjenjuju jednostavno ili dvojno knjigovodstvo, u *Microsoft Excelu* je provedeno sljedeće:

Tablica 4: Testiranje hipoteze H1 pomoću Hi-kvadrat testa

Način organizacije knjigovodstva/sustav k.	J- INTERNO	J-EKSTERNO	D-INTERNO	D-EKSTERNO
Empirijski rezultat (f_0)	10	12	6	17
Teorijski rezultat (f_t)	7,822222222	14,17777778	8,177777778	14,82222222
Devijacija (f_0-f_t)	2,177777778	-2,177777778	-2,177777778	2,177777778
Kvadrirana devijacija(f_0-f_t)^2	4,742716049	4,742716049	4,742716049	4,742716049
Hi-kvadrat (f_0-f_t)^2/f_t	0,606313131	0,33451759	0,579951691	0,319973347
Razina značajnosti	0,05			
Stupanj slobode	1			
Kritična vrijednost	3,84			
Hi-kvadrat	1,840755758			

Izvor: Samostalna izrada autora u Microsoft Excel programu sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Iz tablice hi-kvadrat testa koja se nalazi u *Prilogu 1.* možemo očitati da kritična (granična) vrijednost hi-kvadrata uz 1 stupanj slobode na razini značajnosti od 5% iznosi 3,84. S obzirom na to da je izračunati hi-kvadrat manji od kritične vrijednosti, hipoteza H1:X^2<3,84 se prihvaća.

Naime, možemo zaključiti da se način organizacije knjigovodstva razlikuje između organizacija koje primjenjuju jednostavno ili dvojno knjigovodstvo. Točnije, organizacije koje imaju sustav jednostavnog knjigovodstva, vođenje poslovnih knjiga podjednako obavljaju unutar i izvan organizacije, dok one organizacije sa sustavom dvojnog knjigovodstva, svoje poslovne knjige većinom vode izvan organizacije.

Na osnovu prethodno postavljenog pitanja o vođenju poslovnih knjiga, onim ispitanicima koji vođenje poslovnih knjiga obavljaju izvan organizacije, postavljeno je pitanje u kojem navode razlog obavljanja istog.

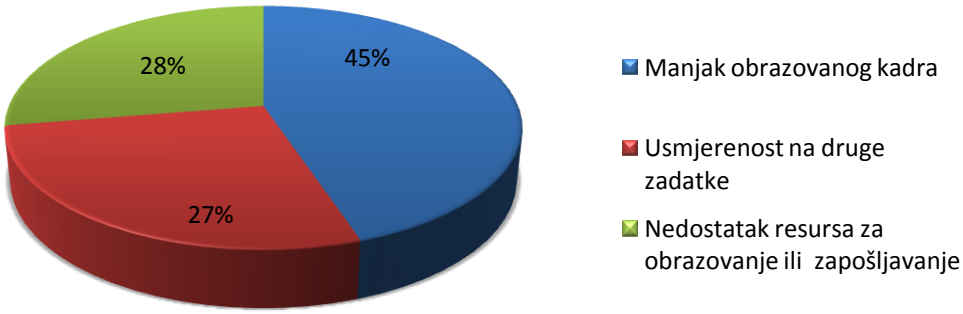
Dobiveni odgovori prikazani su grafikonom broj 5. na kojem je vidljivo da najveći broj ispitanika kao glavni razlog vođenja poslovnih knjiga izvan organizacije navodi manjak obrazovanog kadra u organizaciji koji bi ih uspješno mogao voditi (45%). Problem je što organizacije nisu upoznate s poimanjem računovodstva i vođenjem

poslovnih knjiga, ne poznaju zakone i propise istih pa stoga to prepuštaju vanjskim računovodstvenim servisima.

Nedostatak resursa za obrazovanje ili zapošljavanje osobe sa znanjem knjigovodstva navodi se kao sljedeći razlog vođenja poslovnih knjiga izvan knjigovodstva (28%).

Nadalje, 27% ispitanika navodi kako su zaposlenici usmjereni na druge zadatke u organizaciji te nemaju vremena ili im vođenje poslovnih knjiga nije u opisu posla. Ispitanicima je također bio ponuđen i odgovor otvorenog tipa gdje su mogli navesti ostale razloge na navedeno pitanje, međutim svi ispitanici odgovore su pronašli u spomenuta tri razloga prikazana na grafikonu.

Grafikon 5: Razlozi korištenja usluge vanjskih računovodstvenih servisa



Izvor: Samostalna izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

H1a: Ne postoji značajna statistička razlika između razloga eksternog načina organizacije knjigovodstva s obzirom na vrstu knjigovodstvenog sustava u organizaciji

Tablica 5: Razlozi vođenja poslovnih knjiga izvan organizacije s obzirom na vrstu knjigovodstvenog sustava

RAZLOZI/SUSTAV KNJIGOVODSTVA	Jednostavno knjigovodstvo	Dvojno knjigovodstvo	Ukupno
Manjak obrazovanog kadra	5	8	13
Ostali razlozi	7	9	16
Ukupno	12	17	29

Izvor: Samostalna izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Kako bi se vidjelo treba li prihvatiti ili odbaciti hipotezu da ne postoji značajna statistička razlika između razloga eksternog načina organizacije knjigovodstva s obzirom na vrstu knjigovodstvenog sustava u organizaciji, u *Microsoft Excelu* je provedeno sljedeće:

Tablica 6: Testiranje hipoteze H1a pomoću Hi-kvadrat testa

RAZLOZI/SUSTAV KNJIGOV.	J-manjak obr. kadra	J-ostali razlozi	D-manjak obr. kadra	D-ostali razlozi
Empirijski rezultat (f_0)	5	7	8	9
Teorijski rezultat (f_t)	5,379310345	6,620689655	7,62068966	9,379310345
Devijacija (f_0-f_t)	-0,379310345	0,379310345	0,37931034	-0,379310345
Kvadrirana devijacija(f_0-f_t)^2	0,143876338	0,143876338	0,14387634	0,143876338
Hi-kvadrat (f_0-f_t)^2/f_t	0,026746242	0,021731322	0,0188797	0,015339757
Razina značajnosti	0,05			
Stupanj slobode	1			
Kritična vrijednost	3,84			
Hi-kvadrat	0,082697021			

Izvor: Samostalna izrada autora u Microsoft Excel programu sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Prema dobivenim rezultatima, vidljivo je da je H1a: $X^2<3,84$, stoga se hipoteza prihvaća.

Naime, bez obzira na vrstu knjigovodstvenog sustava, vidljivo je da organizacije vode poslovne knjige izvan organizacije podjednako zbog manjka obrazovnog kadra, te ostalih razloga kao što su usmjerenost na druge poslove i zadatke u organizaciji te

nedostatak resursa za zapošljavanje osoba sa knjigovodstvenim znanjem ili edukaciju.

Nadalje, neprofitne organizacije novčana sredstva mogu osigurati iz različitih izvora kao što su državni proračun ili proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, putem donacija, ili samofinanciranjem.

Novčana sredstva mogu se ostvariti na temelju javnih natječaja, propisa o financiranju javnih potreba odnosno socijalnih usluga, sklapanjem ugovora s udrugama o financiranju provedbe programa ili projekta od interesa za opće dobro, ili pak s druge strane, putem spomenutog samofinanciranja, u koje spadaju članarine za korisnike organizacije, prodaja raznih proizvoda ili usluga, korištenje materijalne imovine itd.

H2: Nema razlike između dobivenih i slučajno raspoređenih odgovora na pitanje o najvećem udjelu izvora financiranja ispitanih organizacija

Kako bi se vidjelo treba li prihvatiti ili odbaciti hipotezu da nema razlike između dobivenih i slučajno raspoređenih odgovora na pitanje o najvećem udjelu izvora financiranja ispitanih organizacija, u *Microsoft Excelu* je provedeno sljedeće:

Tablica 7: Testiranje hipoteze H2 pomoću hi-kvadrat testa

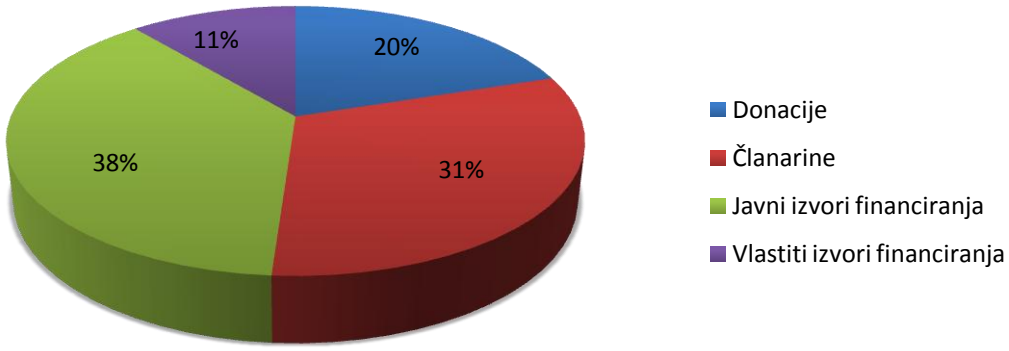
UDIO IZVORA FIN.	Donacije	Članarine	Javni izvori	Vlastiti izvori
Empirijski rezultat (f_0)	9	14	17	5
Očekivani rezultat (f_t)	11,25	11,25	11,25	11,25
Devijacija (f_0-f_t)	-2,25	2,75	5,75	-6,25
Kvadrirana devijacija(f_0-f_t)^2	5,0625	7,5625	33,0625	39,0625
Hi-kvadrat (f_0-f_t)^2/f_t	0,45	0,672222222	2,938888889	3,472222222
Razina značajnosti	0,05			
Stupanj slobode	3			
Kritična vrijednost	7,81			
Hi-kvadrat	7,533333333			

Izvor: samostalna izrada autora u Microsoft Excel programu sukladno rezultatima provedenog istraživanja

S obzirom na to da je hi-kvadrat manji od kritične vrijednosti, odnosno H2: X^2<7,81 zaključujemo da treba prihvatiti postavljenu hipotezu, tj. dobiveni se odgovori statistički značajno ne razlikuju od odgovora koje bismo očekivali kada bi oni bili dani posve slučajno.

Na prikazanom grafikonu vidljivo je u postotnom obliku da se organizacije najvećim dijelom financiraju iz javnih izvora (38%), odnosno iz proračuna države, gradova ili općina, zatim slijede članarine korisnika (31%), donacije (20%), te se samo mali broj udruga financira iz vlastitih izvora (11%).

Grafikon 6: Udio izvora financiranja u organizaciji



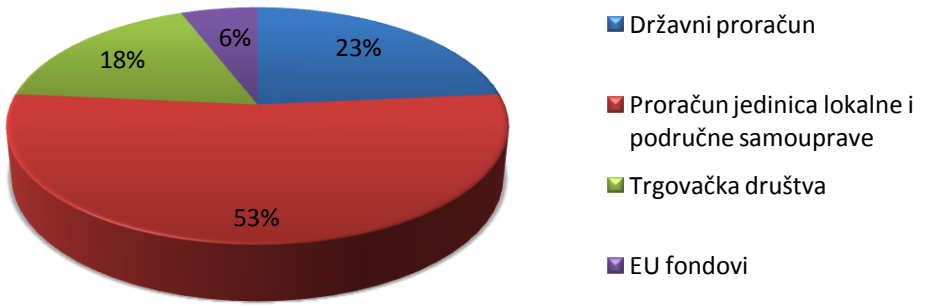
Izvor: Samostalna izrada autora sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Pod javnim izvorima podrazumijevaju se sredstva državnog proračuna, koja uključuju i namjenska sredstva od igara na sreću te sredstva proračuna županija, gradova i općina, kao i sredstva javnih fondova i prihoda javnih trgovačkih društava i drugih javnih institucija, fondova Europske unije i inozemnih javnih izvora. (NN 26/2015)

Tijekom provođenja istraživanja, organizacijama se postavlja pitanje u kojem navode svoje pretežite javne izvore financiranja.

Rezultate možemo vidjeti na grafikonu broj 7. koji prikazuje da najveći broj ispitanih organizacija ostvaruje prihode iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (53%), potom iz državnog proračuna (23%), od javnih trgovačkih društava i ostalih pravnih osoba (18%), dok sredstva iz EU fondova čine udio od 6%.

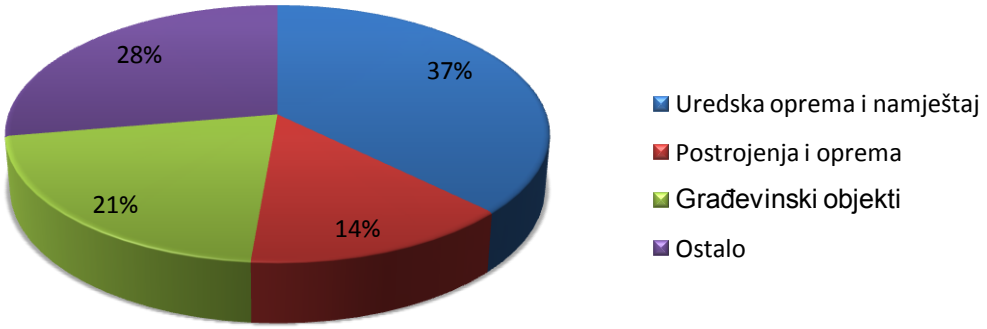
Grafikon 7: Struktura javnih izvora financiranja



Izvor: Samostalna izrada autora sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Nadalje, ispitanicima je postavljeno pitanje gdje navode vrstu imovine koja čini najveći udio u njihovoj nefinancijskoj imovini. Prema rezultatima istraživanja ispitanih organizacija, najveći udio čine uredska oprema i namještaj (37%). Nakon toga slijede ostale vrste nefinancijske imovine (28%) kao što su sportska oprema, prijevozna sredstva, oprema za životinje, instrumenti i uređaji. Zatim slijede građevinski objekti (21%), te postrojenja i oprema koja čine najveći udio u nefinancijskoj imovini za samo 14% ispitanika. Nadalje, sedam ispitanika odgovorilo je da ne posjeduje nefinancijsku imovinu.

Grafikon 8: Najveći udio nefinancijske imovine u organizaciji



Izvor: Samostalna izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Sljedeće pitanje postavljeno organizacijama odnosilo se na njihovu strukturu rashoda u organizaciji, odnosno koja vrsta rashoda predstavlja najveći udio u ukupnim rashodima organizacije.

H3: Nema značajne razlike između dobivenih i slučajno raspoređenih odgovora na pitanje o najvećem udjelu pojedine vrste rashoda u ukupnim rashodima organizacije

Kako bi se vidjelo treba li prihvatiti ili odbaciti hipotezu da nema razlike između dobivenih i slučajno raspoređenih odgovora na pitanje gdje ispitanici definiraju koji im je najveći udio rashoda u ukupnim rashodima organizacije, u *Microsoft Excelu* je provedeno sljedeće:

Tablica 8: Testiranje hipoteze H3 pomoću hi-kvadrata

STRUKTURA RASHODA	Materijal/oprema	Usluge	Za zaposlene	Donacije i ostalo
Empirijski rezultat (f_0)	10	17	6	12
Očekivani rezultat (f_t)	11,25	11,25	11,25	11,25
Devijacija (f_0-f_t)	-1,25	5,75	-5,25	0,75
Kvadrirana devijacija(f_0-f_t)^2	1,5625	33,0625	27,5625	0,5625
Hi-kvadrat (f_0-f_t)^2/f_t	0,138889	2,938889	2,45	0,05

Razina značajnosti	0,05
Stupanj slobode	3
Kritična vrijednost	7,81
Hi-kvadrat	5,577778

Izvor: Samostalna izrada autora u Microsoft Excel programusukladno rezultatima provednog istraživanja

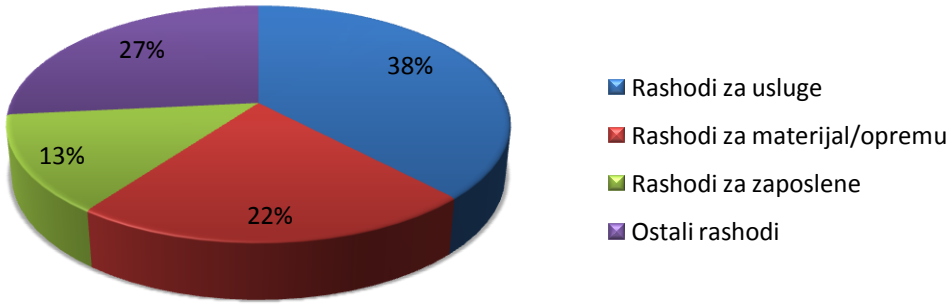
Hi-kvadrat manji je od kritične vrijednosti, odnosno H2: X^2<7,81, stoga zaključujemo da treba prihvatiti postavljenu hipotezu, tj.dobiveni se odgovori statistički značajno ne razlikuju od odgovora koje bismo očekivali kada bi oni bili dani posve slučajno.

Iz provedenih rezultata, na grafikonu 9. vidljivo je da rashodi za usluge predstavljaju najveći udio u ukupnim rashodima (38%).

Zatim slijede ostale vrste rashoda koje su ispitanici naveli (27%), kao što su većinom donacije, zatim provođenje projektnih aktivnosti, troškovi sudaca i delegata, rashodi za provođenje programa (timski izleti, sportske igre, edukacija izvan mjesta stanovanja za stručne djelatnike), rashodi za planirane aktivnosti za koje su sredstva ostvarena putem javnih natječaja, te putni troškovi i dnevnice.

Nadalje, slijede rashodi za materijal i opremu koji čine udio od 22% u ukupnim rashodima, dok rashodi za zaposlene predstavljaju najveći udio za 13% ispitanika, a isti se odnose na plaće, bonuse, nagrade, otpremnine, doprinose na plaću i sl.

Grafikon 9: Struktura rashoda u organizacijama

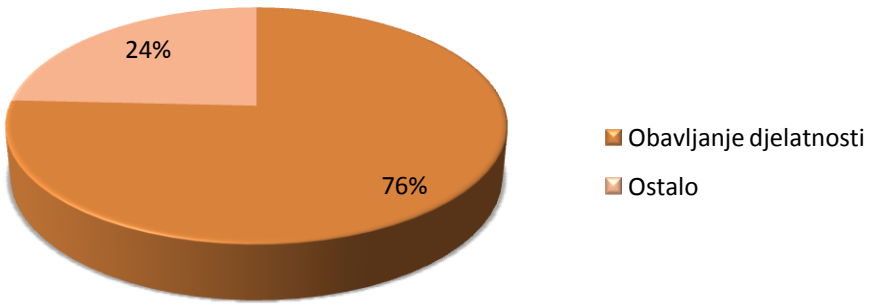


Izvor: vlastita izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Tijekom obavljanja djelatnosti neprofitnih oganizacija, postoji mogućnost nastanka zaliha. Nastale zalihe mogu služiti za obavljanje djelatnosti ukoliko je roba namijenjena redovnom obavljanju djelatnosti, odnosno za redovne potrebe. Kao što je vidljivo na grafikonu 10., većina ispitanika nastale zalihe koristi upravo u tu svrhu (76%).

Ostatak ispitanika navodi da svoje zalihe koristi za preraspodjelu drugima, ili da ne posjeduju zalihe.

Grafikon 10: Zalihe u organizaciji



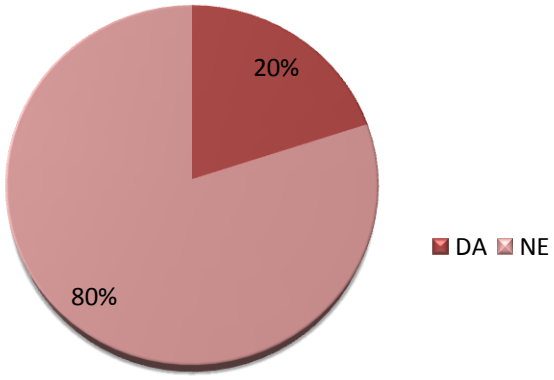
Izvor: samostalna izrada autora sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Pored djelatnosti kojima se ostvaruju ciljevi neprofitne organizacije određene statutom, ista može obavljati i gospodarsku djelatnost, međutim ne smije ju obavljati u svrhu stjecanja dobiti za članove ili neke treće osobe, već tu dobit mora koristiti za ostvarivanje ciljeva udruge koji su propisani statutom.

S obzirom na to da pojedinim organizacijama prihodi od redovne djelatnosti nisu dovoljni za ostvarivanje temeljnih ciljeva, iste se odlučuju na obavljanje gospodarske djelatnosti koja im omogućava ostvarivanje dodatnih prihoda te osigurava brži rast prihoda.

Kao što je vidljivo na grafikonu 11., gospodarsku djelatnost obavlja veoma mali dio ispitanih organizacija (20%). To je dokaz da su u Hrvatskoj aktivnosti samofinanciranja u organizacijama veoma rijetka praksa. Razlog tome je nedostatak unutarnjih kapaciteta (vještine osoblja, vrijeme, financijska sredstva itd.) i poduzetničkog duha u organizacijama, kao i nedostatak jasne interpretacije zakonskog okvira, koji u načelu dopušta organizacijama gospodarske aktivnosti.

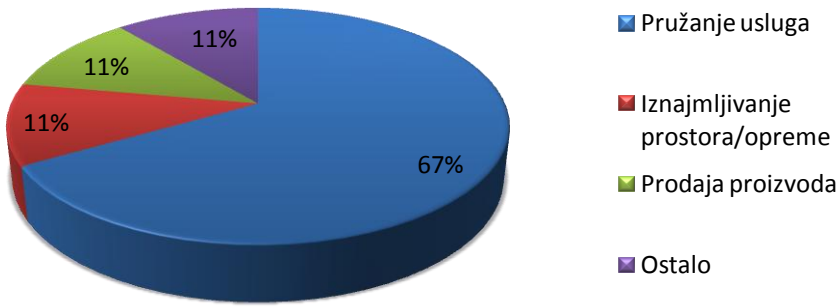
Grafikon 11: Obavljanje gospodarske djelatnosti



Izvor: vlastita izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Prema rezultatima istraživanja, najčešća vrsta gospodarske djelatnosti koju oganizacije obavljaju je pružanje usluga (67%), dok prodaja proizvoda, iznajmljivanje prostora ili opreme te ostali razlozi čine pojedinačno 11%, kao što je vidljivo na sljedećem grafikonu.

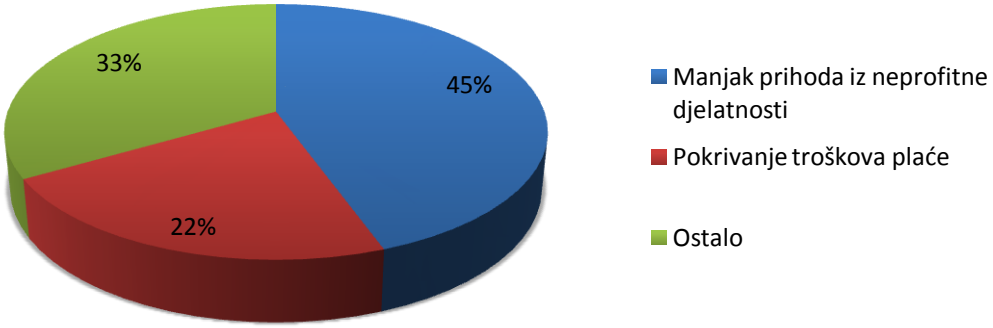
Grafikon 12: Vrsta gospodarske djelatnosti



Izvor: vlastita izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Kao najčešće razloge obavljanja gospodarske djelatnosti, udruge navode manjak prihoda od obavljanja svoje redovne djelatnosti (45%), zatim ostale razloge kao što su pokrivanje troškova materijala, povlačenje sredstava iz EU ili edukacija zaposlenika (33%), dok za pokrivanje troškova plaća zaposlenicima gospodarsku djelatnost obavlja 22% ispitanika.

Grafikon 13: Razlog obavljanja gospodarske djelatnosti



Izvor: Samostalna izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Na sljedećoj tablici prikazano je kolike godišnje prihode ispitanici ostvaruju od obavljanja gospodarske djelatnosti. S obzirom na to da gospodarsku djelatnost

obavlja mali dio ispitanika, u sljedećoj tablici prikazani su odgovori njih 9 koji obavljaju gospodarsku djelatnost.

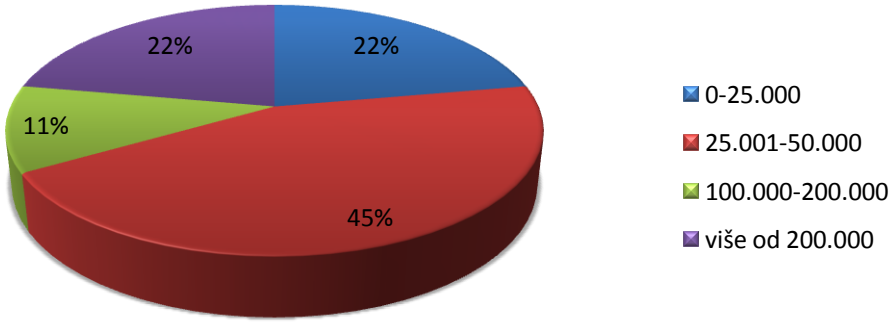
Tablica 9: Ukupni godišnji prihodi od obavljanja gospodarske djelatnosti

Godišnji prihodi-gospodarska djelatnost	Broj ispitanika	Postotak
0,00 – 25.000,00	2	22%
25.000,01 – 50.000,00	4	45%
100.000,01 – 200.000,00	1	11%
Više od 200.000,00	2	22%
UKUPNO	9	100%

Izvor: vlastita izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Većina ispitanika ostvaruje godišnje od 25.000,00 do 50.000,00 kn od obavljanja gospodarske djelatnosti (45%), od 0,00 do 25.000,00 kn prihoda ostvaruje 22% ispitanika, isto kao i više od 200.000,00 kn, dok od 100.000,00 do 200.000,00 kn ostvaruje jedan od ispitanika, odnosno 11%.

Grafikon 14: Godišnji prihodi od obavljanja gospodarske djelatnosti



Izvor: Samostalna izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Zatim se ispitanicima postavlja pitanje koliki su im ukupni godišnji prihodi ostvareni iz svih izvora. Na prikazanoj tablici može se uočiti da većina ispitanika ostvaruje godišnje prihode iz svih izvora u rasponu od 0,00 do 50.000,00 kn.

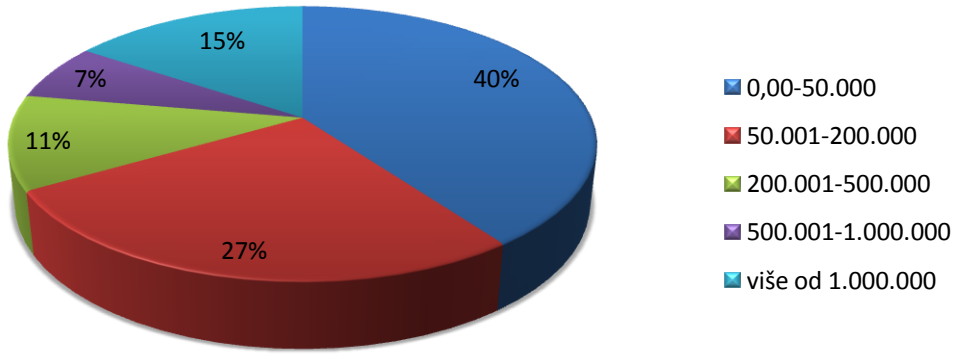
Tablica 10: Ukupni godišnji prihodi iz svih izvora

Godišnji prihodi	Broj ispitanika	Postotak
0,00-50.000	18	40%
50.000-200.000	12	27%
200.001-500.000	5	11%
500.001-1.000.000	3	7%
Više od 1.000.000	7	15%
UKUPNO	45	100%

Izvor: vlastita izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Najmanji broj ispitanika ostvaruje prihode u rasponu od 500.000,00 do 1.000.000,00 kn, dok čak 7 ispitanika ostvaruje godišnje prihode veće od 1.000.000,00 kn kao što je vidljivo i na grafikonu 14.

Grafikon 15: Ukupni godišnji prihodi iz svih izvora



Izvor: vlastita izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Na kraju provođenja istraživanja, ispitanici odgovaraju na pitanje o tome jesu li u protekloj godini ostvarili višak ili manjak prihoda.

H4: Većina organizacija ostvaruje višak prihoda bez obzira na to obavlja li gospodarsku djelatnost ili ne

Tablica 11:Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na obavljanje gospodarske djelatnosti i ostvarivanje prihoda

PRIHODI/GOSP. DJEL.	DA	NE	Ukupno
VIŠAK	7	25	32
MANJAK	2	11	13
UKUPNO	9	36	45

Izvor: Samostalna izrada autora sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Kako bismo utvrdili treba li prihvatiti ili odbaciti hipotezu H4 koja tvrdi da ne postoji značajna razlika između ostvarivanja viška prihoda kod neprofitnih organizacija koje obavljaju i koje ne obavljaju gospodarsku djelatnost, u *Microsoft Excelu* je provedeno sljedeće:

Tablica 12: Testiranje hipoteze H4 pomoću hi-kvadrat testa

Prihodi/gosp.djel.	DA-višak	DA-manjak	NE-višak	Ne-manjak
Empirijski rezultat (f_0)	7	2	25	11
Teorijski rezultat (f_t)	6,4	2,6	25,6	10,4
Devijacija (f_0-f_t)	0,6	-0,6	-0,6	0,6
Kvadrirana devijacija(f_0-f_t)^2	0,36	0,36	0,36	0,36
Hi-kvadrat (f_0-f_t)^2/f_t	0,05625	0,13846154	0,0140625	0,034615
Razina značajnosti	0,05			
Stupanj slobode	1			
Kritična vrijednost	3,84			
Hi-kvadrat	0,243389423			

Izvor: Samostalna izrada autora u Microsoft Excel programu sukladno rezultatima provedenog istraživanja

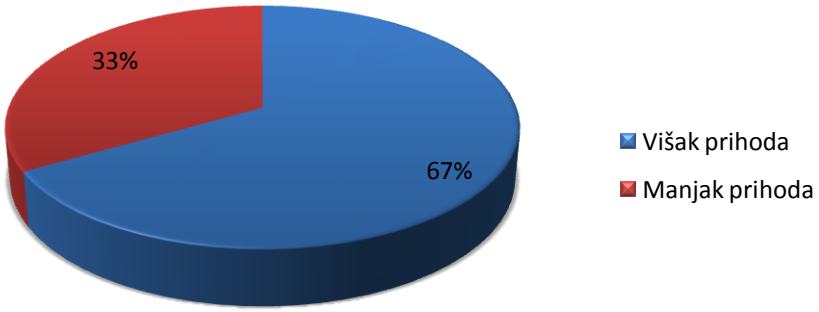
S obzirom na to da je izračunati hi-kvadrat manji od kritične vrijednosti, hipoteza H4: $X^2 < 3,84$ se prihvaća.

Naime, možemo zaključiti da ne postoji značajna statistička razlika između ostvarivanja viška prihoda s obzirom na obavljanje gospodarske djelatnosti. Odnosno, bez obzira na to obavljaju li organizacije gospodarsku djelatnost ili ne, većina njih na kraju poslovne godine ostvaruje višak prihoda. Ono što je bilo za pretpostaviti je da, vrlo mali broj organizacija koje obavljaju gospodarsku djelatnost

ostvaruje manjak prihoda, kao što je vidljivo u tablici broj 12, dok s druge strane organizacije koje ne obavljaju gospodarsku djelatnost u većoj mjeri ostvaruju manjak prihoda.

Rezultate istraživanja možemo vidjeti na grafikonu broj 16. gdje je vidljivo da je 67% ispitanika ostvarilo višak prihoda u protekloj godini, dok je 33% ispitanika ostvarilo manjak prihoda.

Grafikon 16: Višak / manjak ukupnih prihoda u protekloj godini



Izvor: vlastita izrada autorice sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Nadalje slijedi istraživanje koje se odnosi na računovodstvene specifičnosti organizacija u pojedinim djelatnostima. Promatrane djelatnosti su djelatnosti vezane za sport i kulturu u odnosu na djelatnosti vezane za socijalnu skrb i ostale djelatnosti.

Ostale djelatnosti koje predstavljaju redovnu djelatnost za pojedine ispitane organizacije jesu: edukacija, ruralni razvoj, poljoprivreda, te skrb o životinjama.

H5: Način organizacije knjigovodstva ne razlikuje se s obzirom na pojedine djelatnosti

Tablica 13: *Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na način organizacije knjigovodstva i vrste pojedinih djelatnosti*

DJELATNOST/NAČIN ORGANIZACIJE KNJIG.	INTERNO	EKSTERNO	UKUPNO
SPORT I KULTURA	12	15	27
SOC. SKRB I OSTALE DJ.	3	15	18
UKUPNO	15	30	45

Izvor: Samostalna izrada autora sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Kako bi se vidjelo treba li prihvatiti ili odbaciti hipotezu da se način organizacije knjigovodstva ne razlikuje s obzirom na pojedine djelatnosti, u *Microsoft Excelu* je provedeno sljedeće:

Tablica 14: Testiranje hipoteze H5 pomoću Hi-kvadrat testa

	SK-INTERNO	SK-EKSTERNO	SSO-INTERNO	SSO-EKSTERNO
Empirijski rezultat (f0)	12	15	3	15
Teorijski rezultat (ft)	9	18	6	12
Devijacija (f0-ft)	3	-3	-3	3
Kvadrirana devijacija (f0-ft)2	9	9	9	9
Hi-kvadrat (f0-ft)2/ft	1	0,5	1,5	0,75
Razina značajnosti	0,05			
Stupanj slobode	1			
Kritična vrijednost	3,84			
Hi-kvadrat	3,75			

Izvor: Samostalna izrada autora u Microsoft Excel programu sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Na temelju provedenog testiranja, vidljivo je kako je Hi-kvadrat u ovom slučaju manji od kritične vrijednosti, odnosno H1:X^2<3,84, te se stoga hipoteza H1 prihvaća. Odnosno, način organizacije knjigovodstva ne razlikuje se s obzirom na pojedine djelatnosti. U oba slučaja, tj. i u djelatnostima kulture i sporta, kao i u djelatnostima vezane uz socijalnu skrb i ostale djelatnosti, organizacije svoje poslovne knjige vode pretežito eksterno, odnosno izvan organizacije.

H6: Ne postoji značajna statistička razlika između izvora financiranja u pojedinim djelatnostima ispitanih organizacija

Tablica 15: *Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na izvore financiranja i vrstu pojedinih djelatnosti*

DJEL./IZVORI FINANCIRANJA	Donacije, članarine	Javni, Vlastiti izvori	UKUPNO
SPORT I KULTURA	12	15	27
SOC. SKRB I OSTALE DJ.	11	7	18
UKUPNO	23	22	45

Izvor: Samostalna izrada autora sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Na temelju sljedeće tablice biti će vidljivo treba li prihvatiti ili odbiti postavljenu hipotezu koja tvrdi da ne postoji značajna statistička razlika između izvora financiranja u pojedinim djelatnostima organizacija.

Tablica 16: Testiranje hipoteze H6 pomoću Hi-kvadrat testa

	SK-D,Č	SK-JI,VI	SSO-D,Č	SSO-JI,VI
Empirijski rezultat (f0)	12	15	11	7
Teorijski rezultat (ft)	13,8	13,2	9,2	8,8
Devijacija (f0-ft)	-1,8	1,8	1,8	-1,8
Kvadrirana devijacija (f0-ft)2	3,24	3,24	3,24	3,24
Hi-kvadrat (f0-ft)2/ft	0,234782609	0,245454545	0,352174	0,368181818
Razina značajnosti	0,05			
Stupanj slobode	1			
Kritična vrijednost	3,84			
Hi-kvadrat	1,200592885			

Izvor: *Samostalna izrada autora u Microsoft Excel programu sukladno rezultatima provedenog istraživanja*

Na temelju provedenog testiranja vidljivo je da se djelatnosti kulture i sporta te djelatnosti socijalne skrbi i ostale djelatnosti podjednako financiraju donacijama i članarinama, dok se javnim i vlastitim izvorima većim dijelom financiraju djelatnosti kulture i sporta u odnosu na djelatnosti socijalne skrbi i ostalih djelatnosti kojima donacije i članarine predstavljaju veće izvore financiranja, no s obzirom na frekvencije, rezultati ne predstavljaju značajne statističke razlike.

H7: Ne postoji značajna statistička razlika između strukture rashoda u pojedinim djelatnostima organizacija

Tablica 17: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na strukturu rashoda i vrstu pojedinih djelatnosti

DJEL./STRUKTURA RASHODA	ZAP./DON./O	MAT/OPREMA	USLUGE	UKUPNO
SPORT I KULTURA	8	8	11	27
SOC. SKRB I OSTALE DJ.	8	4	6	18
UKUPNO	16	12	17	45

Izvor: Samostalna izrada autora sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Kako bi prihvatili ili odbili hipotezu koja glasi da ne postoji značajna statistička razlika između strukture rashoda u pojedinim djelatnostima organizacije, u *Microsoft Excel* programu napravljeno je sljedeće:

Tablica 18: Testiranje hipoteze H7 pomoću Hi-kvadrat testa

	SK-ZAP/DON/ OSTALO	SK-MAT/OP	SK-USL	SSO-ZAP/DON/O	SSO-MAT/OP	SSO-USL
Empirijski rezultat (f0)	8	8	11	8	4	6
Teorijski rezultat (ft)	9,6	7,2	10,2	6,4	4,8	6,8
Devijacija (f0-ft)	-1,6	0,8	0,8	1,6	-0,8	-0,8
Kvadrirana devijacija (f0-ft)2	2,56	0,64	0,64	2,56	0,64	0,64
Hi-kvadrat (f0-ft)2/ft	0,266666667	0,088888889	0,0627451	0,4	0,1333	0,0941176
Razina značajnosti	0,05					
Stupanj slobode	2					
Kritična vrijednost	5,99					
Hi-kvadrat	1,045751634					

Izvor: *Samostalna izrada autora u Microsoft Excel programu sukladno rezultatima provedenog istraživanja*

U prethodnoj tablici vidljivo je da je Hi-kvadrat manji od kritične vrijednosti, odnosno H7: X^2<5,99, stoga se postavljena hipoteza prihvaća.

Rezultati prikazuju da nema značajne statističke razlike u strukturi rashoda između djelatnosti kulture i sporta u odnosu na djelatnosti vezane za socijalnu skrb i ostale djelatnosti.

H8: Višak prihoda prevladava u svim promatranim djelatnostima

Tablica 19: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na ostvarenje viška/manjka prihoda i vrstu djelatnosti

DJEL/VIŠAK ILI MANJAK PRIHODA	VIŠAK	MANJAK	UKUPNO
SPORT I KULTURA	19	8	27
SOC. SKRB I OSTALE DJ.	12	6	18
UKUPNO	31	14	45

Izvor: Samostalna izrada autora sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Na temelju sljedeće tablice biti će vidljivo treba li prihvatiti ili odbiti postavljenu hipotezu koja tvrdi da višak prihoda prevladava u svim promatranim djelatnostima.

Tablica 20: Testiranje hipoteze H8 pomoću Hi-kvadrat testa

	SK-V	SK-M	SSO-V	SSO-M
Empirijski rezultat (f0)	19	8	12	6
Teorijski rezultat (ft)	18,6	8,4	12,4	5,6
Devijacija (f0-ft)	0,4	-0,4	-0,4	0,4
Kvadrirana devijacija (f0-ft)2	0,16	0,16	0,16	0,16
Hi-kvadrat (f0-ft)2/ft	0,00860215	0,019047619	0,012903226	0,028571429
Razina značajnosti	0,05			
Stupanj slobode	1			
Kritična vrijednost	3,84			
Hi-kvadrat	0,06912442			

Izvor: Samostalna izrada autora u Microsoft Excel programu sukladno rezultatima provedenog istraživanja

Prema rezultatima, vidljivo je kako je i u ovom slučaju Hi-kvadrat manji od kritične vrijednosti, te se hipoteza prihvaća, odnosno H8:X^2<3,84.

Naime, testiranjem se potvrđuje da je bez obzira na vrstu redovne djelatnosti, ostvaren višak prihoda neprofitnih organizacija u protekloj godini.

7. KRITIČKI OSVRT

Na temelju provedenog istraživanja, vidljivo je da neprofitne organizacije ne posjeduju dovoljno knjigovodstvenog znanja, zbog čega su prisiljene primjenjivati eksterni način organizacije knjigovodstva. Naime, najveći razlog je upravo taj što nedostaje obrazovanog kadra koji bi uspješno mogao voditi poslovne knjige, dok se s druge strane javlja problem nedostatka resursa za pojedine organizacije koje si ne mogu priuštiti edukaciju zaposlenika.

Većina udruga financira se iz proračuna, donacija ili članarina, dok se veoma mali postotak udruga financira iz vlastitih izvora. Upravo zbog toga što neprofitne organizacije ovise o kratkoročnom financiranju na temelju tuđih izvora, zbog čega ne mogu postići razvoj organizacije, organizacije bi se trebale odlučiti za obavljanje gospodarske djelatnosti koja bi ujedno riješila i problem nedostatka resursa za edukaciju djelatnika koji bi uspješno mogli voditi poslovne knjige unutar organizacije.

Važno je spomenuti da, kada se podatci promatraju s obzirom na vrstu pojedine redovne djelatnosti u organizacijama (kultura i sport, socijalna skrb i ostale djelatnosti), ne dolazi do značajnih razlika između rezultata istraživanja.

Također, većina ispitanih organizacija ostvaruje višak prihoda što je pokazatelj uspješnog poslovanja organizacija.

8. ZAKLJUČAK

Primarni cilj osnivanja i djelovanja neprofitnih organizacija nije stjecanje profita, već zadovoljavanje općih, odnosno zajedničkih interesa šire zajednice. Neprofitne organizacije djeluju u različitim područjima i mogu se financirati iz različitih izvora kao što su državni ili gradski proračun, članarine, donacije, vlastiti izvori i slično.

Neprofitne organizacije su često vezane za dio ljudskog života u kojima profitne organizacije ne djeluju, odnosno nemaju motiv za poslovanjem u tim područjima (kultura, religija, socijala, politika, sindikati i sl.). S obzirom na to da je područje djelovanja neprofitnih organizacija širokog spektra, postoje razne organizacije koje se osnivaju (političke stranke, udruge građana, sportske udruge, sindikati itd.).

Radi urednog poslovanja te mogućnosti kontrole od strane nadležnih tijela donesena su 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, te je također definirano što su točno računovodstveni poslovi.

Kako bi se što urednije i lakše pratilo stanje u svakoj neprofitnoj organizaciji, tj. kako bi se vidjelo stanje imovine i obveza s kojim neprofitna organizacija raspolaže, donesen je i računski plan koji je posebno prilagođen neprofitnim organizacijama, a koji se po svojoj strukturi razlikuje od računskog plana za profitne organizacije.

Također, 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 realizacije ovog rada provedeno je empirijsko istraživanje putem kojeg se željelo utvrditi koje su to računovodstvene specifičnosti neprofitnih organizacija, konkretnije udruga. Za potrebe istraživanja sastavljen je anketni upitnik koji je distribuiran ispitanicima na 300 adresa elektroničke pošte. Dobiveni rezultati prikazani su pomoću tablica i grafikona.

Rezultati istraživanja pokazali su da neprofitne organizacije nisu u potpunosti upoznate s pojmom računovodstva, odnosno nemaju dovoljno obrazovanih ljudi u organizaciji koji bi im mogli voditi poslovne knjige, zbog čega su prisiljeni koristiti usluge vanjskih računovodstvenih servisa.S obzirom na to da bi bolje poznavanje računovodstva ujedno značilo i bolje financijsko planiranje, organizacije bi trebale ulagati u obrazovanje ili edukacije. Međutim, pojedinim organizacijama to predstavlja problem zbog nedostatka resursa za ulaganje.

Također, hipotezama istraživanja utvrđeno je da vođenje poslovnih knjiga ovisi o sustavu knjigovodstva koji organizacije vode, dok neovisno o vrsti knjigovodstvenog sustava u organizaciji, najveći razlog vođenja poslovnih knjiga izvan organizacije je manjak obrazovnog kadra u organizaciji.

Također, na temelju rezultata vidljivo je da se udruge većinom financiraju iz javnih izvora financiranja (državni proračun, proračun jedinica lokalne i područne samouprave), zatim članarina i donacija, dok samo mali postotak ispitanih organizacija obavlja gospodarsku djelatnost.

Upravo zbog toga jer pojedine organizacije raspolažu s manjkom sredstava koja su im potrebna da bi mogle izvršavati svoje zadane ciljeve i programe, odnosno ovise o katkoročnom financiranju na temelju tuđih izvora, trebale bi obavljati gospodarsku djelatnost koja bi im osigurala povećanje prihoda te bi organizacijeu većoj mjeri uspijevale vršiti svoje ciljeve te učinkovitije zadovoljavati potrebe lokalne zajednice, odnosno promicati opće dobro.

Posljednji dio rada potvrđuje da bez obzira na vrstu redovne djelatnosti koje organizacije obavljaju, ne postoje značajne razlike u njihovom načinu organizacije knjigovodstva, udjelu izvora financiranja, strukturi rashoda, ili ostvarivanju prihoda. Odnosno, specifičnosti pojedinih vrsta djelatnosti ne razlikuju se značajno u odnosu na druge promatrane vrste djelatnosti.

9. LITERATURA

Knjige:

1. Baica N., Paić Ćirić M., Lukač D., Milić A., Vranar K., *Novo računovodstvo neprofitnih organizacija*, TEB, Zagreb, 2009.
2. Jakir Bajo I., Cutvarić M., Karačić M., Maletić I., Nikić J., Vašiček D., *Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa 2011./2012.*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011.
3. Bičanić N., Dojčić I., Đukanović LJ., Jakir Bajo I., Karačić M., Lukač D., Paić Ćirić M., Slovinac I., Vranar K., *Poslovanje neprofitnih organizacija*, TEB, Zagreb, 2017.
4. 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.
5. Barberić H., Brkanić V., Dremel N., Glavota M., Jakir-Bajo I., Javor LJ., Kasum V., Knežević N., Kir M., Kuk E., Magdić Hanžek M., Marečić D., Maletić I., Masnjak B., Milić A., Rogošić N., Šoštarić B., Vidović A., Turković-Jarža L., *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, RRIF, Zagreb, 2011.
6. Bakran, D., Cutvarić, M., Jakir-Bajo, I., Karačić, M., Kasalo, V., Malenica, S., Milić, A., Džimbeg, M., Nikić, J., Orlović, L., Sirovica, K., Zuber, M., *Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija*, RiF, Zagreb, 2016.

Publikacije i časopisi:

1. Kuran M., *Strateško mjerenje performansi u neprofitnim organizacijama*, Split, 2017.
2. Vugrinec M., *Specifičnosti neprofitnih organizacija s posebnim osvrtom na udruge*, Čakovec, 2015.
3. Pintar M., *Zadovoljstvo zaposlenika – specifičnosti neprofitnih organizacija*, Čakovec, 2017.
4. Bektić S., *Pravna regulativa u računovodstvu neprofitnih organizacija*, Pula, 2016.
5. Pavković D., *Računovodstvena pismenost u neprofitnim organizacijama*, Split, 2017.

6. Berne M., *Računovodstvene politike kod neprofitnih organizacija u Istarskoj županiji*, Pula, 2015.
7. Pekić A., *Specifičnosti računovodstva neprofitnih organizacija na primjeru KUD-a*, Split, 2017.
8. Sočo A., *Početnica iz socijalnog poduzetništva za organizacije mladih i za mlade*, Čakovec, 2009.
9. *Zakonski i regulacijski okvir za samofinanciranje organizacija civilnog društva u Hrvatskoj*, AED, Zagreb, 2006.
10. Mahaček D., *Financijska revizija i računovodstveno poslovanje neprofitnih organizacija*, 2014.
11. Jović, K., *Financijsko izvještavanje neprofitnih organizacija na primjeru neprofitne organizacije „Udruga Suncokret-Pula“*, FET, 2015.

Pravilnik/Zakon:

1. Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 121
2. Narodne novine (2014): Zakon o udrugama, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 74.
3. Narodne novine (2015): Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 1.
4. Narodne novine (2016): Opći porezni zakon, Zagreb, broj 115

Internetski izvori:

- Ministarstvo financija Republike Hrvatske - Institucionalni okvir, raspoloživo na: http://www.mfin.hr/hr/institucionalni-okvir(15.07.2019.)
- Ured za udruge: https://udruge.gov.hr (22.07.2019.)
- Središnji državni portal – portal otvorenih vrata Republike Hrvatske, Registar udruga, raspoloživo na: https://data.gov.hr/dataset/registar-udruga (07.08.2019.)
- Gospodarska djelatnost udruga i ostalih neprofitnih organizacija, raspoloživo na: https://abc-solutions.hr/gospodarska-djelatnost-udruga-ostalih-neprofitnih-organizacija/ (09.08.2019)

Popis slika

- Slika 1: Pripajanje udruge
- Slika 2: Spajanje udruga
- Slika 3: Podjela udruga

Popis tablica

- Tablica 1: *Prikaz razreda računskog plana (Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 1/15.)*
- Tablica 2: *Prikaz razdoblja sastavljanja, vrste financijskih izvještaja, rokovi predaje te nadležno tijelo za zaprimanje i obradu istih (Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija Narodne novine 121/14)*
- Tablica 3:*Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na knjigovodstveni sustav i način vođenja poslovnih knjiga*
- Tablica 4: *Testiranje hipoteze H1 pomoću Hi-kvadrat testa*
- Tablica 5: *Razlozi vođenja poslovnih knjiga izvan organizacije s obzirom na vrstu knjigovodstvenog sustava*
- Tablica 6*: Testiranje hipoteze H1a pomoću Hi-kvadrat testa*
- Tablica 7*: Testiranje hipoteze H2 pomoću hi-kvadrat testa*
- Tablica 8*: Testiranje hipoteze H3 pomoću hi-kvadrata*
- Tablica 9*: Ukupni godišnji prihodi od obavljanja gospodarske djelatnosti*
- Tablica 10*: Ukupni godišnji prihodi iz svih izvora*
- Tablica 11*: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na obavljanje gospodarske djelatnosti i ostvarivanje prihoda*
- Tablica 12*: Testiranje hipoteze H4 pomoću hi-kvadrat testa*
- Tablica 13: *Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na način organizacije knjigovodstva i vrste pojedinih djelatnosti*
- Tablica 14: *Testiranje hipoteze H5 pomoću Hi-kvadrat testa*
- Tablica 15: *Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na izvore financiranja i vrstu pojedinih djelatnosti*
- Tablica 16: *Testiranje hipoteze H6 pomoću Hi-kvadrat testa*

- Tablica 17: *Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na strukturu rashoda i vrstu pojedinih djelatnosti*
- Tablica 18: *Testiranje hipoteze H7 pomoću Hi-kvadrat testa*
- Tablica 19: *Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na ostvarenje viška/manjka prihoda i vrstu djelatnosti*
- Tablica 20: *Testiranje hipoteze H8 pomoću Hi-kvadrat testa*

Popis grafikona

- Grafikon 1: *Pozicija ispitanika*
- Grafikon 2: *Vrsta redovne djelatnosti organizacija*
- Grafikon 3: *Sustav knjigovodstva*
- Grafikon 4: *Vođenje knjigovodstva*
- Grafikon 5: *Razlozi korištenja usluge vanjskih računovodstvenih servisa*
- Grafikon 6: *Udio izvora financiranja u organizaciji*
- Grafikon 7: *Struktura javnih izvora financiranja u organizaciji*
- Grafikon 8: *Najveći udio nefinancijske imovine u organizaciji*
- Grafikon 9: *Struktura rashoda u organizacijama*
- Grafikon 10: *Zalihe u organizaciji*
- Grafikon 11: *Obavljanje gospodarske djelatnosti*
- Grafikon 12: *Vrsta gospodarske djelatnosti*
- Grafikon 13: *Razlog obavljanja gospodarske djelatnosti*
- Grafikon 14: *Godišnji prihodi od obavljanja gospodarske djelatnosti*
- Grafikon 15: *Ukupni godišnji prihodi iz svih izvora*
- Grafikon 16: *Višak / manjak ukupnih prihoda u protekloj godini*

SAŽETAK

Neprofitne organizacije predstavljaju najčešći oblik udruživanja ljudi sa istim ciljem,koji primarno nije ostvarivanje prihoda, već zadovoljenje potreba šire društvene zajednice. Pod neprofitnim organizacijama podrazumijevamo organizacije poput sindikata, političkih stanaka, udruga 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. U ovom radu pobliže su objašnjene specifičnosti računovodstva neprofitnih organizacija s posebnim osvrtom na udruge i njihove djelatnosti koje obavljaju, te je provedeno empirijsko istraživanje putem kojeg se utvrđuju računovodstvene specifičnosti organizacija s obzirom na određene djelatnosti. Rezultati istraživanja pokazuju nam koje su to računovodstvene specifičnosti u određenim djelatnostima, te da li se specifičnosti jedne djelatnosti razlikuju s obzirom na druge promatrane djelatnosti.

Ključne riječi: neprofitne organizacije, specifičnosti računovodstva, udruge, djelatnost

SUMMARY

Non – profit organizations represent the most common form of associating people withthe same goal, which is not primarily generating income, but satisfying needs of the widercommunity. Non-profit organizations such as trade unions, political parties, civic associations, religiousorganizations, 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. This work explains in more detail the accounting specificities of non-profit organizations with special reference to the associations and their activities, and an empirical study was conducted to determine the accounting specificities of organizations considering their activities. The results of the research show us what are the accounting specificities in certain activities, and whether the specifics of one activity differ considering other observed activities.

Key words: non-profit organizations (NO), accounting specificites, associations, activities

PRILOZI

Prilog 1: Hi-kvadrat tablica razine značajnosti uz stupnjeve slobode

Degrees of freedom (df)	χ^2 value[19]										
1	0.004	0.02	0.06	0.15	0.46	1.07	1.64	2.71	3.84	6.63	10.83
2	0.10	0.21	0.45	0.71	1.39	2.41	3.22	4.61	5.99	9.21	13.82
3	0.35	0.58	1.01	1.42	2.37	3.66	4.64	6.25	7.81	11.34	16.27
4	0.71	1.06	1.65	2.20	3.36	4.88	5.99	7.78	9.49	13.28	18.47
5	1.14	1.61	2.34	3.00	4.35	6.06	7.29	9.24	11.07	15.09	20.52
6	1.63	2.20	3.07	3.83	5.35	7.23	8.56	10.64	12.59	16.81	22.46
7	2.17	2.83	3.82	4.67	6.35	8.38	9.80	12.02	14.07	18.48	24.32
8	2.73	3.49	4.59	5.53	7.34	9.52	11.03	13.36	15.51	20.09	26.12
9	3.32	4.17	5.38	6.39	8.34	10.66	12.24	14.68	16.92	21.67	27.88
10	3.94	4.87	6.18	7.27	9.34	11.78	13.44	15.99	18.31	23.21	29.59
P value (Probability)	0.95	0.90	0.80	0.70	0.50	0.30	0.20	0.10	0.05	0.01	0.001