ANALIZA REVIZIJSKIH IZVJEŠTAJA U NEPROFITNIM INSTITUCIJAMA

Murko, Antonia

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:432187

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

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

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

ANALIZA REVIZIJSKIH IZVJEŠTAJA U NEPROFITNIM INSTITUCIJAMA

Mentorica:

Mr. Ivana Perica

Studentica:

Antonia Murko

5160774

Split, rujan 2018

SADRŽAJ:

1. UVOD 4

1.1 Definicija problema 4

1.2 Ciljevi rada 4

1.3 Metode rada 4

1.4 Struktura rada 5

2. SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVENOG SUSTAVA I FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA NEPROFITNIH INSTITUCIJA 6

2.1 Pojam i karakteristike neprofitnih institucija 6

2.2 Neprofitni u odnosu na profitni sektor 8

2.3 Računovodstveni sustav neprofitnih institucija 9

2.3.1 Računovodstvena načela 10

2.3.2 Priznavanje prihoda i rashoda 10

2.3.3 Iskazivanje imovine i obveza 12

2.3.4 Knjigovodstveni sustavi neprofitnih organizacija 12

2.4 Financijsko izvještavanje neprofitnih institucija 14

3. POJAM I ZNAČAJ REVIZIJE I REVIZIJSKIH IZVJEŠTAJA 17

3.1 Pojam i karakteristike revizije 17

3.2 Vrste revizije 18

3.3 Revizijski izvještaji 19

4. REGULATIVNI OKVIR RAČUNOVODSTVA I REVIZIJE U NEPROFITNIM INSTITUCIJAMA 23

4.1 Okvir računovodstva neprofitnih institucija 23

4.2 Registar neprofitnih organizacija i javna objava godišnjih financijskih izvještaja 25

4.3 Financijski nadzor neprofitnih organizacija 26

4.4 Revizija neprofitnih organizacija 27

5. ANALIZA REVIZIJSKIH IZVJEŠTAJA I REVIZIJSKIH MIŠLJENJA U NEPROFITNIM INSITUCIJAMA U HRVATSKOJ 31

5.1 Definiranje i izbor uzorka za analizu 31

5.2 Analiza revizorskih izvještaja i vrste mišljenja 32

5.3 Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja i odgovornosti neprofitne organizacije za godišnje financijske izvještaje 40

6. ZAKLJUČAK 41
LITERATURA 43
POPIS SLIKA 46
POPIS TABLICA 46
POPIS GRAFIKONA 46
SAŽETAK 47
SUMMARY 47

1. UVOD

1.1 Definicija problema

Premet ovog završnog rada je analiza revizijskih izvještaja u neprofitnim institucijama. Osnovna svrha neprofitnih organizacija nije stjecanje dobiti već opći interes društva. Iako se radi o organizacijama koje ostvaruju prihod, smatraju se neprofitnim institucijama.

Ovim završnim radom obradit će se analiza revizijskih izvještaja u neprofitnim institucijama. Cilj svakog profitnog poduzeća je ostvarivanje dobiti, dok je kod neprofitnih institucija to zadovoljavanje općekorsinih funkcija odnosno nekog općeg dobra uz što efikasnije korištenje sredstava koja im stoje na raspolaganju. Zbog razlike u samoj svrsi postojanja između profitnih i neprofitnih institucija proizlaze i određene specifičnosti financijskog izvještavanja neprofitnih institucija i revizije njihovih izvještaja. Danas je sam rad neprofitnih institucija uređen različitim pravilima, legislativama i propisima u svrhu što bolje transparentnosti. Neprofitno računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, pouzdanosti, istinitosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja. Revizija financijskih izvještaja se obavlja kako bi se ispitala realnost financijskih izvještaja, te iznjelo revizijsko mišljenje. Problem ovog završnog rada obuhvaća specifičnosti revizije odnosno revizijskih izvještaja i revizijskih mišljena u neprofitnom sektoru.

1.2 Ciljevi rada

Cilj rada je prikazati specifičnosti revizijskog izvještavanja u neprofitnom sektoru, analizirati revizijska mišljenja i izvještaje te utvrdit dolazi li do modifikacije mišljenja i razloge zbog kojih dolazi. Dakle, u radu će se nastojat što bolje upoznati s radom neprofitnih institucija, a bazirati će se na analizi revizijskih izvještaja. Analizirat će se revizijski izvještaji neprofitnih institucija te međusobno usporediti nastale promjene.

1.3 Metode rada

Najvažniji korak u istraživanju je prikupljanje podataka. Kako bi se prikupili podaci potrebni za rad koristi se stručna literatura koja sadrži znanje iz revizije, financijskog poslovanja

neprofitnih organizacija, računovodstva te financijskog izvještavanja. Za potrebe rada korištene su metode analize i sinteze, deskriptivna te komparativna metoda. U praktičnom dijelu rada analizirat će se revizijski izvještaji pojedinih neprofitnih institucija, isti će se međusobno komparirati kako bi se utvrdile specifičnosti revizijskih izvještaja. Na taj način će se pokušati otkriti postoje li modifikacije mišljenja u izvještajima i razlozi zbog kojih do njih dolazi.

1.4 Struktura rada

Ovaj rad sastoji se od šest uzajamno povezanih cjelina uključujući uvod i zaključak. U uvodnom dijelu definirat će se problem i predmet istraživanja, ciljevi koji se žele postići te metode koje se namjeravaju koristiti.

U drugom dijelu rada opisuju se specifičnosti računovodstvenog sustava i financijskog izvještavanja neprofitnih institucija.

U trećem dijelu objašnjava se pojam i značaj revizije i revizijskih izvještaja.

U četvrtom dijelu regulativni okvir računovodstva i revizije u neprofitnim institucijama.

U petom dijelu provedena je analiza revizijskih izvještaja i revizijskih mišljenja neprofitnih institucija u Hrvatskoj.

Na kraju rada dolazi zaključak kao završno razmatranje na temelju dobivenih rezultata i osvrt na cjelokupnu tematiku.

2. SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVENOG SUSTAVA I FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA NEPROFITNIH INSTITUCIJA

2.1 Pojam i karakteristike neprofitnih institucija

Pojam neprofitna organizacija pripada trećem sektoru, neprofitnom odnosno javnom sektoru.

Neprofitna organizacija je, u suštini, organizacija kojoj se zabranjuje distribuiranje neto profita (ako je ostvaren) pojedincima kao što su članovi, direktori, povjerenici i sl.[1] Ako se profit ostvari, on se ne dijeli, već se vraća na kraju financijske godine za osnovne djelatnosti radi kojih je organizacija osnovana.[2]

Neprofitne organizacije se obično dijele u dvije skupine:

- državne ili javne neprofitne organizacije
- nedržavne ili privatne neprofitne organizacije

U Republici Hrvatskoj navedene organizacije u skladu sa zakonskim određenjem se klasificiraju kao:

- korisnici proračuna – državne (vladine) neprofitne organizacije
- neprofitne organizacije (u užem smislu) – nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije.[3]

Državne neprofitne organizacije su ukupna država, te javna financijska i nefinancijska društva. To su uglavnom proračunski korisnici kojima su sredstva osigurana od države (tijela državne uprave i državne vlasti, tijela jedinica lokalne uprave i samouprave).

Nedržavne neprofitne organizacije ne financiraju se iz proračuna već raznim donacijama, subvencijama, dotacijama, pružanjem usluga i članarinama. Najčešće vrste neprofitnih institucija su:

- udruge
- zaklade i fundacije

[1] Hansmann, H. B. (1980). The role of nonprofit enterprise. The Yale law journal, 89(5), str.838
[2] Bežovan, G. (1995). Neprofitne organizacije i kombinirani model socijalne politike. Revija za socijalnu politiku, 2(3), str.198.
[3] Grupa autora (2009): Računovodstvo neprofitnih organizacija, Računovodstvo neprofitnih organizacija s primjenom kontnog plana i poreznih propisa, Riznica, Zagreb, str.3.

- ustanove
- komore
- političke stranke
- sindikati
- vjerske zajednice

- Udruga je svaki oblik slobodnog i dobrovoljnog udruživanja više fizičkih, odnosno pravnih osoba koje se, zauzimaju za zaštitu ljudskih prava i sloboda, zaštitu okoliša i prirode i održivi razvoj, te za humanitarna, socijalna, kulturna i druga uvjerenja i ciljeve koji nisu u suprotnosti s Ustavom i zakonom, a bez namjere stjecanja dobiti.[4] Udruga može raspolagati svojom imovinom samo za ostvarivanje ciljeva i obavljanje djelatnosti određenih statutom udruge, u skladu sa zakonom.
- Zaklada i fundacija su pravne osobe. Zaklada je imovina namijenjena da sama, odnosno prihodima što ih stječe, trajno služi ostvarivanju neke općekorisne ili dobrotvorne svrhe.[5] U Hrvatskoj je najpoznatija zaklada Ana Rukavina koja djeluje od 2006. Godine. Fundacija je imovina namijenjena da u određenom vremenskom razdoblju služi ostvarivanju neke općekorisne ili dobrotvorne svrhe.
- Ustanova je pravna osoba koja se osniva za trajno obavljanje djelatnosti odgoja i obrazovanja, znanosti, kulture, informiranja, športa, tjelesne kulture i druge djelatnosti koje ne obavlja radi stjecanja dobiti.[6]
- Komore su udruženja pretežito strukovnog obilježja. Hrvatska gospodarska komora (HGK) samostalna stručnoposlovna organizacija koja promiče, zastupa i usklađuje zajedničke interese svojih članica pred drugim organima u zemlji i inozemstvu.[7]
- Političke stranke su pravne osobe koje politički djeluju u skladu s ciljevima utvrđenim programom i statutom.[8] Političku stranku može osnovati najmanje 100 punoljetnih, poslovno sposobnih državljana Republike Hrvatske.
- Sindikat je organizacija koja predstavlja radnike, te se uspostavlja kako bi poboljšao radne uvjete, plaće i sl.

[4] Narodne novine (2014):Zakon o udrugama, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 74.
[5] Narodne novine (2001): Zakon o zakladama i fundacijama, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 64.
[6] Narodne novine (2008): Zakon o ustanovama, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 35.
[7] Narodne novine (1991): Zakon o Hrvatskoj gospodarskoj komori, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 66.
[8] Narodne novine (2006): Zakon o političkim strankama, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 28.

- Vjerska zajednica je zajednica fizičkih osoba koje ostvaruju slobodu vjeroispovjesti jednakim javnim obavljanjem vjerskih obreda i drugim očitovanjima svoje vjere.[9] Mogu se financirati prodajom vjerskih suvenira ili izdanja te od dobrovoljnih priloga, prihodima svoje imovine .

2.2 Neprofitni u odnosu na profitni sektor

Razlika neprofitnog u odnosu na profitni sektor je već vidljiva i u samom nazivu. Neprofitne institucije kako je već navedeno ne posluju zbog ostvarenja profita dok je kod profitnih to glavna svrha. Zbog razlike u samoj svrsi postojanja proizlaze i druge razlike kao što su uspješnost poslovanja, različite strukture upravljanja, različita računovodstvena i porezna regulativa, različiti izvori financiranja i sl. Naime, uspješnost poslovanja neprofitnih organizacija ne ovisi o potrošačima već o klijentima i suradnicima, dok to nije slučaj kod profitnog sektora gdje uspješnost ovisi o krajnjim potrošačima. Nadalje, različita struktura upravljanja najčešće se sastoji od skupštine, nadzornog odbora, upravnih odbora, ali ne postoji jako odstupanje od hijerarhijske organiziranosti. Što se tiče samog izvora financiranja između neprofitnih i profitnih organizacija također postoje razlike. Kod neprofitnih organizacija izvor financiranja uglavnom su donacije i subvencije pojedinaca, državnih tijela i organizacija što u velikoj mjeri određuje kako organizacija može trošiti novac.[10] Neprofitne organizacije financiraju se također putem članarina (komore, sindikati), te na komercijalnoj osnovi (ustanove, ZOO vrtovi).

U računovodstvenom djelu neprofitni sektor ima sličnosti sa profitnim. U zadnje vrijeme povećao se broj neprofitnih organizacija te je i samim tim porastao broj opsega zakonskih i drugih akta koji uređuju taj segment. Kao i kod profitnog tako i kod neprofitnog računovodstva postoje dva sustava računovodstvenog praćenja poslovanja, jednostavno i dvojno. Osnovna razlika u računovodstvu neprofitnih i odnosu na računovodstvo profitnih institucija se vidi u korištenju propisanog Kontnog plana i sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja. U tablici 1 su prikazane temeljne razlike neprofitnog sektora u odnosu na profitni.

[9] Narodne novine (2002): Zakon o pravnom položaju vjerskih zajednica, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 83.
[10] Rogošić, A. i Perica, I. (2017). Analiza financijskih izvještaja neprofitnih organizacija, Zbornik radova : 52. jesensko savjetovanje Računovodstvo, revizija i porezi u praksi, Aljinović Barać, Ž. (ur.). - Brela : Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, str. 3.

Tablica 1. Temeljne razlike neprofitnog sektora u odnosu na profitni

	Neprofitni sektor	Profitni sektor
Cilj organizacije	Opće dobro	Profit
Izvor prihoda	Donacije, dotacije, članarine, subvencije...	Prodaja robe/usluga na tržištu
Područje rada	Društvo	Tržište
Temeljni financijski izvještaji	Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, Skraćeni izvještaj o prihodima i rashodima, izvještaj o primicima i izdacima, bilješke uz financijske izvještaje	Bilanca, Račun dobiti i gubitka, Izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanom toku, bilješke uz financijske izvještaje
Kontni plan	Sadrži 7 razreda	Sadrži 10 razreda

Izvor: Izrada autorice

U Tablici 1. prikazane su osnovne razlike neprofitnog sektora u odnosu na profitni. Mogu se svrstati u pet osnovnih kategorija: cilj organizacije, izvor prihoda, područje rada, temeljni financijski izvještaji i kontni plan. Naime, cilj neprofitne organizacije je zadovoljavanje općeg dobra dok je cilj profitno usmjerene organizacije prodaja robe/usluge na tržištu uz ostvarivanje što većeg profita. Područja rada neprofitnih organizacija je društvo u cjelini a profitnih tržište. Temeljni financijski izvještaji koje sastavlja neprofitni sektor su: bilanca, izvještaj o prihodima i rashodima, skraćeni izvještaj o prihodima i rashodima, izvještaj o primicima i izdacima te bilješke, dok profitni sektor sastavlja bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanom toku te bilješke. Kontni plan kod neprofitnog sektora sadrži 7 razreda dok kod profitnog sadrži 10 razreda.

2.3 Računovodstveni sustav neprofitnih institucija

Računovodstvo je disciplina koja podrazumijeva zapis svih poslovnih događaja koji su se dogodili u poslovanju nekog subjekta. Zadatak računovodstva je prikupljanje i obrada podataka, te dostavljanja istih zainteresiranim korisnicima. Vođenje računovodstva je obveza kako kod profitnog tako i kod neprofitnog sektora.

Većina informacija za učinkovito djelovanje nastaje upravo u računovodstvu. Računovodstveni poslovi u neprofitnim organizacijama su:

- ✓ Prikupljanje i obrada podataka na temelju knjigovodstvenih isprava
- ✓ Priprema i vođenje poslovnih knjiga

- ✓ Priprema i sastavljanje financijskih izvještaja
- ✓ Prikupljanje i obrada financijskih podataka za statističke, porezne i druge potrebe.[11]

2.3.1 Računovodstvena načela

Neprofitne organizacije obvezne su evidentirati poslovne događaje, voditi poslovne knjige i sastavljati financijske izvještaje prema načelima urednog knjigovodstva. Općeprihvaćena računovodstvena načela su:

- točnost
- istinitost
- pouzdanost i
- pojedinačno iskazivanje pozicija.[12]

Prema načelu točnosti, informacija je točna kada točno i pravilno utvrđuje stvarne događaje koji su podloga za unos podataka u financijske izvještaje. Prema načelu istinitosti, informacija je istinita kad opisuje stvarno nastali događaj. Prema načelu pouzdanosti, informacija je pouzdana kada u njoj nema značajne pogreške. Prema načelu pojedinačnog iskazivanja pozicija, znači prikazivanje podataka po vrstama prihoda, rashoda, vlastitih izvora.[13]

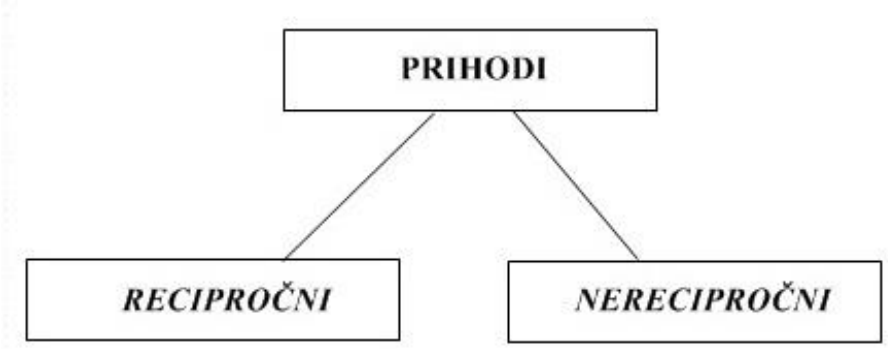
Osim temeljnih računovodstvenih načela, zakonskim je okvirom definirano računovodstveno načelo koje se koristi prilikom računovodstvenog evidentiranja poslovnih događaja u svrhu sastavljanja financijskih izvještaja. **Računovodstveno načelo nastanka događaja** podrazumijeva priznavanje poslovnih događaja u trenutku kada su oni stvarno nastali. Prihodi se priznaju u trenutku kada su ostvareni, a rashodi kada su nastali.[14]

2.3.2 Priznavanje prihoda i rashoda

U računovodstvenom sustavu neprofitnih institucija prihodi se klasificiraju na recipročne i nerecipročne prihode što prikazuje slika 1.

---

[11] Grupa autora (2016): Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija : računovodstvo, financijsko izvještavanje, planiranje, financijsko upravljanje i kontrole, porezno određenje, revizija, RIF, Zagreb, str. 19.
[12] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 121.
[13]Grupa autora (2016): Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija : računovodstvo, financijsko izvještavanje, planiranje, financijsko upravljanje i kontrole, porezno određenje, revizija, RIF, Zagreb, str. 19-20.
[14]Grupa autora (2016): Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija : računovodstvo, financijsko izvještavanje, planiranje, financijsko upravljanje i kontrole, porezno određenje, revizija, RIF, Zagreb, str. 20-21.



Slika 1. Klasifikacija prihoda
Izvor: izrada autorice

Recipročni prihodi (prihodi na temelju isporučenih dobara i usluga) priznaju se u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da se mogu izmjeriti neovisno o naplati, knjiže se odmah na razred 3.

Nerecipročni prihodi (donacije, članarine, doprinosi i ostali slični prihodi) priznaju se u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su raspoloživi tj. naplaćeni najkasnije do trenutka predočavanja financijskih izvještaja za isto razdoblje. Namjenske donacije, prihodi od članarina i ostali nerecipročni prihodi u prvom koraku knjiže se na skupinu 29 a tek kada dođe do naplate na žiro- račun priznaju se kao prihod na razred 3. Donacije povezane s izvršenjem ugovorenih programa, projekata i aktivnosti priznaju se u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode razmjerno troškovima provedbe ugovorenih programa, projekata i aktivnosti, a donacije povezane s nefinancijskom imovinom koja se amortizira priznaju se u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode na sustavnoj osnovi razmjerno troškovima uporabe nefinancijske imovine u razdoblju korištenja.[15]

Rashodi se priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju, a rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine u trenutku stvarnog utroška, odnosno prodaje.

[15] Grupa autora (2016): Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija : računovodstvo, financijsko izvještavanje, planiranje, financijsko upravljanje i kontrole, porezno određenje, revizija, RIF, Zagreb, str. 21-23.

Svi rashodi moraju biti vezani uz funkciju obavljanja djelatnosti za koju je neprofitna organizacija osnovana. Trebaju biti evidentirani na temelju uredne dokumentacije, odnosno računa uz priloge koji potvrđuju da je usluga izvršena, te da su roba i radovi isporučeni.[16]

2.3.3 Iskazivanje imovine i obveza

Imovina, obveze i vlastiti izvori određuju financijski položaj neprofitne organizacije. Imovina jesu resursi koje neprofitna organizacija kontrolira kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti.[17] Imovina se početno iskazuje po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti), odnosno po procijenjenoj vrijednosti. Trošak nabave nefinancijske imovine čini kupovna cijena uvećana za carine, nepovratne poreze na promet, troškove prijevoza i sve druge troškove koji se mogu izravno dodati troškovima nabave.[18] Dugotrajna imovina je financijska i nefinancijska imovina čiji je vijek uporabe duži od jedne godine i koja duže od jedne godine zadržava isti pojavni oblik. Dugotrajna nefinancijska materijalna imovina čiji je pojedinačni trošak nabave niži od 3500,00 kuna može se otpisati jednokratno, stavljanjem u upotrebu, uz obavezu pojedinačnog ili skupnog praćenja u korisnom vijeku upotrebe. Dugotrajna materijalna imovina čiji je trošak nabave manji od 3500,00 kuna prati se kao sitan inventar te se otpisuje jednokratno stavljanjem u upotrebu ili kumulativno ovisno o trošenju.

2.3.4 Knjigovodstveni sustavi neprofitnih organizacija

Dva osnovna knjigovodstvena sustava koje primjenjuju neprofitne organizacije su: jednostavno i dvojno knjigovodstvo. Koji će sustav neprofitna organizacija koristiti ovisi o ostvarenim prihodima, vrijednosti imovine te iskazivanju poslovnih promjena.

- ***Dvojno knjigovodstvo***

Neprofitna organizacija vodi knjigovodstvo po načelu **dvojnog knjigovodstva**, a prema rasporedu računa iz računskog plana za neprofitne organizacije.

[16] Mahacek, D., Mijoc, I. i Hruška, Z. (2012). Financiranje neprofitnih organizacija. Pravani Vjesnik, 28(1), str. 7.
[17] Grupa autora (2016): Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija : računovodstvo, financijsko izvještavanje, planiranje, financijsko upravljanje i kontrole, porezno određenje, revizija, RIF, Zagreb, str. 25.
[18] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 121.

Neprofitne organizacije vode po načelu dvojnog knjigovodstva ako je:[19]

- vrijednost imovine na kraju svake od prethodno tri godine uzastopno veća od 230.000,00kuna i
- godišnji prihod u svakoj od prethodne tri godine uzastopno veći od 230.000,00 kuna

  Financijski izvještaji koje sastavljaju su bilanca, izvještaj o prihodima i rashodima te bilješke.

  Poslovne knjige dvojnog knjigovodstva koje vodi neprofitna organizacija jesu: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige.

Pomoćne knjige koje vodi neprofitna organizacija u sustavu dvojnog knjigovodstva su:

- knjiga dugotrajne nefinancijske imovine
- knjiga kratkotrajne nefinancijske imovine
- knjiga (dnevnik) blagajni i
- evidencija putnih naloga i korištenja služenih vozila

Poslovne knjige čuvaju se, i to:

- ❖ dnevnik i glavna knjiga – najmanje jedanaest godina
- ❖ pomoćne knjige – najmanje sedam godina.

- ➢ ***Jednostavno knjigovodstvo***

Zakonski zastupnik neprofitne organizacije može donijeti Odluku o vođenju **jednostavnog knjigovodstva** i primjeni novčanog računovodstvenog načela (načela blagajne) ako je:

- vrijednost imovine neprofitne organizacije na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno manja od 230.000,00 kuna i
- godišnji prihod neprofitne organizacije u svakoj od prethodne tri godine uzastopno manji od 230.000,000 kuna godišnje.
- su prošle najmanje tri godine od osnivanja neprofitne organizacije od čega se godina osnivanja računa kao prva.[20]

[19] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 121.

[20] Grupa autora (2016): Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija : računovodstvo, financijsko izvještavanje, planiranje, financijsko upravljanje i kontrole, porezno određenje, revizija, RIF, Zagreb, str. 31.

Nerofitne organizacije koje vode jednostavno knjigovodstvo moraju ustrojiti poslovne knjige u skladu s Pravilnikom o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine 1/15 i 25/17) te neovisno o visini prihoda i imovine predati financijske izvještaje. Financijski izvještaji koje sastavljaju su: izvještaj o primicima i izdacima te bilješke.

Male neprofitne organizacije koje primjenjuju načelo blagajne vode sljedeće poslovne knjige:[21]

- knjigu blagajne
- knjigu primitaka i izdataka
- knjigu ulaznih i izlaznih računa i
- popis dugotrajne nefinancijske imovine.[22]

Poslovne knjige kod malih neprofitnih organizacija čuvaju se, i to:

- ❖ knjiga primitaka i izdataka – najmanje jedanaest godina
- ❖ knjiga blagajne, knjiga ulaznih i izlaznih računa i popis dugotrajne nefinancijske imovine – najmanje sedam godina.

2.4 Financijsko izvještavanje neprofitnih institucija

Financijsko izvještavanje neprofitnih organizacija uređeno je Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine 121/14) i Pravilnikom o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija (Narodne novine 121/14). Informacije koje se nalaze u financijskim izvještajima moraju prikazivati fer i objektivno poslovanje neprofitne organizacije. Podaci se u financijskim izvještajima prikazuju na hrvatskom jeziku i u valuti koja je karakteristična za Republiku Hrvatsku.

Obveznici sastavljanja i predaje financijskih izvještaja jesu sve neprofitne organizacije, kako one koje vode dvojno knjigovodstvo, tako i one koje vode jednostavno knjigovodstvo.

[21] Narodne novine (2017): Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 25.
[22] Grupa autora (2016): Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija : računovodstvo, financijsko izvještavanje, planiranje, financijsko upravljanje i kontrole, porezno određenje, revizija, RIF, Zagreb, str. 34.

Financijski izvještaji se predaju nadležnom tijelu u elektroničkom ili papirnom obliku.[23] Godišnji financijski izvještaji objavljuju se putem Registra neprofitnih organizacija.

Temeljni sustavi izvještavanja su financijski izvještaji, a za neprofitne institucije su propisani kao što je već navedeno: bilanca, račun prihoda i rashoda, skraćeni račun prihoda i rashoda i bilješke uz financijske izvještaje.

Bilanca je sustavni pregled imovine i vlastitih izvora na točno određeni datum. Bilanca se sastoji od aktive i pasive. U aktivi bilance se nalazi imovina, u pasivi se nalaze izvori imovine. Osnovno obilježje bilance je bilančna ravnoteža, prema kojoj ukupna imovina mora biti jednaka ukupnim obvezama tj. vlastitim izvorima. Imovina jesu resursi koje neprofitna institucija kontrolira kao rezultat prošlih događanja i od kojih se očekuju buduće koristi. U neprofitnom sustavu se klasificira kao nefinancijska imovina na razred 0 i financijska imovina na razred 1.[24] Obveze su neizmirena dugovanja proizašla iz prošlih događaja, za čiju namiru se očekuje odljev resursa.[25] U neprofitnom sustavu obveze se vode na razredu 2. Vlastiti izvori su ostatak imovine nakon odbitka svih obveza i vode se na razredu 5.[26]

Račun prihoda i rashoda je sustavni pregled prihoda i rashoda, te financijskog rezultata poslovanja u određenom razdoblju. Rezultat poslovanja može biti višak prihoda ili manjak prihoda. Skraćeni račun prihoda i rashoda je sustavni pregled prihoda i rashoda za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja. Bilješke uz financijske izvještaje su detaljnija razrada i dopuna podataka iz bilance i računa prihoda i rashoda. Najčešće su opisne, brojčane ili kombinirane.[27]

Podaci iz financijskih izvještaja obično su temelj za donošenje odluka i upravljanja. Obveznici izrade i predaje financijskih izvještaja jesu: udruge, zaklade i fundacije, ustanove, političke stranke, komore, sindikati, vjerske zajednice i druge kojima cilj nije ostvarivanje profita.

Ako neprofitna organizacija tijekom godine nije imala poslovnih događaja, dostavlja Ministarstvu financija izjavu o neaktivnosti za prethodnu poslovnu godinu.

---

[23] Narodne novine (2017): Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 67.
[24] Grupa autora (2009): Računovodstvo neprofitnih organizacija, Računovodstvo neprofitnih organizacija s primjenom kontnog plana i poreznih propisa, Riznica, Zagreb, str 137.
[25] Grupa autora (2009): Računovodstvo neprofitnih organizacija, Računovodstvo neprofitnih organizacija s primjenom kontnog plana i poreznih propisa, Riznica, Zagreb, str 137.
[26] Grupa autora (2009): Računovodstvo neprofitnih organizacija, Računovodstvo neprofitnih organizacija s primjenom kontnog plana i poreznih propisa, Riznica, Zagreb, str 137.
[27] Grupa autora (2009): Računovodstvo neprofitnih organizacija, Računovodstvo neprofitnih organizacija s primjenom kontnog plana i poreznih propisa, Riznica, Zagreb, str. 140.

„Velike“ neprofitne institucije sastavljaju:

- Bilanca
- Izvještaj o prihodima i rashodima
- Bilješke

Prihodi i rashodi se priznaju u skladu s načelom nastanka događaja kod velikih neprofitnih organizacija odnosno po načelu blagajne kod malih neprofitnih organizacija. Načelo nastanka događaja kod neprofitnih organizacija se knjiži kao i kod poduzetnika odmah na prihod kad događaj nastane, kad smo nešto prodali. Načelo blagajne kod neprofitnih organizacija također je kao i kod poduzetnika: kada je nešto naplaćeno, knjižimo prihod.

„Male“ neprofitne organizacije predaju:

- Godišnji financijski izvještaj o primicima i izdacima i
- Bilješke

Sve neprofitne organizacije sastavljaju financijske izvještaje bez obzira na to kakvo knjigovodstvo primjenjuju. Vrsta izvještaja ovisi o knjigovodstvenom sustavu kojeg primjenjuju. Izvještaji u sustavu neprofitnog računovodstva moraju se za 2017. godinu predati FINA-i do 1. ožujka 2018. godine.[28]

[28] Dremel, N.(2018) Financijski izvještaji za 2017. godinu u neprofitnom računovodstvu, RRIF, Zagreb , str. 5.

3. POJAM I ZNAČAJ REVIZIJE I REVIZIJSKIH IZVJEŠTAJA

3.1 Pojam i karakteristike revizije

U semantičkom smislu riječ revizija vuče korjene od glagola *revidere*, što u doslovnom prijevodu s latinskog jezika znači ponovo vidjeti.[29] Sukladno tome revizija se može definirati kao ponovni odnosno naknadni pregled poslovnih procesa i stanja.[30] Revizija nije ništa drugo nego ispitivanje financijskih izvještaja, podataka o poslovanju, poslovnih knjiga i drugih dokumenata s ciljem dobivanja pouzdanog mišljenja o ekonomskom i financijskom položaju klijenta.

Revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, na temelju kojeg se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova.[31]

Revizija je naknadno odnosno ponovno ispitivanje financijskih izvještaja. Obavljaju je stručne i neovisne osobe, a revizijom se nastoji utvrditi je li prikazano stanje istinito i fer kao u knjigama. Revizija se obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, poštujući Kodeks profesionalne etike revizora.

Revizorsko se mišljenje temelji na objektivnim dokazima i dostavlja korisnicima, te je dostupno javnosti.

U današnje vrijeme kada su promjene sve učestalije, radnici, njihove vještine i znanja se mijenjaju te nije lako steći povjerenje. Nekada je vlasnik bio i menadžer ali s vremenom se funkcija menadžmenta odvojila, prvenstveno zbog obujma i kvalitete posla. Vlasnik u društvu nije svakodnevno prisutan, a menadžer je odgovoran za izvještavanje te nije isključeno manipuliranje izvještajima od strane samog menadžera, zbog čega se sve više javlja potreba za revizijom.

[29] Tušek, B., Žager, L., Sever Mališ S. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 51.
[30] Filipović, I.(2009) : Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 11
[31] Narodne novine (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 127.

3.2 Vrste revizije

Vrste revizije se mogu grupirati prema:[32]

- objektu ispitivanja
- subjektu koji provodi reviziju

Prema objektu se razlikuju:[33]

Revizija financijskih izvještaja - nastoji utvrditi jesu li financijski izvještaji objavljeni u skladu s određenim kriterijima. Obično se primjenjuje na financijske izvještaje bilance, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjenama kapitala te bilješke uz financijske izvještaje.

Revizija podudarnosti – nastoji utvrditi razinu usklađenosti s određenim pravilima, politikama, zakonima ili državnim propisima.

Revizija poslovanja - ispitivanje cjelokupnih aktivnosti ili samo dijela aktivnosti trgovačkog društva s ciljem unapređenja njegova poslovanja.

Prema subjektu koji provodi reviziju se razlikuje:

Interna revizija - Interna revizija je neovisno, objektivno jamstvo i savjetnička aktivnost koja se rukovodi filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva sistematičnim i na disciplini utemeljenim pristupom procjenjivanja djelotvornosti upravljanja rizicima organizacije, kontrole i korporativnog upravljanja.[34]

Osnovi zadaci interne revizije jesu:

→ ispitivanje i ocjena ispravnosti sustava internih kontrola
→ utvrđivanje usklađenosti s postavljenim planovima i postupcima
→ utvrđivanje pouzdanosti informacija kojima se uprava koristi za donošenje poslovnih odluka

[32] Filipović, I.(2009) : Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 16-17.
[33] Filipović, I.(2009) : Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 16-18.
[34] Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 60.

→ predlaganje mjera za poboljšanje sustava internih kontrola i dr.[35]

Državna revizija – je ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava interne kontrole i interne revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija kako bi se utvrdilo prikazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima.[36]

Zadatak državne revizije je ispitivanje financijskih transakcija koje predstavljaju državne prihode i rashode, te ocjenjivanje ekonomičnosti i djelotvornosti obavljanja djelatnosti.

Eksterna revizija – odnosi se na aktivnosti ovlaštenih revizora koje su usmjerene na izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama pripremljeni i prikazani u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Eksternu reviziju obavljaju osobe koje nisu dio poduzeća, čiji se financijski izvještaji revidiraju.[37]

Eksterna revizija za razliku od interne koja je usmjerena na poslovanje subjekta i ispitivanje poslovnih funkcija fokusira se na reviziju financijskih izvješća. Cilj interne revizije je ukazati na probleme u poslovanju te dati odgovarajuće upute i savjete, dok eksterna revizija ispituje financijske izvještaje. Upravo zbog toga interna revizija je više usmjerena unutarnjim zaposlenicima, upravi, dok kod eksterne to nije slučaj već ona služi eksternim korisnicima konkretno najviše dioničarima.

Interna i eksterna revizija najviše se preklapaju u reviziji financijskih izvještaja te u metodama i tehnikama koje pritom koriste. Od velike je važnosti suradnja interne i eksterne revizije. Interni revizor treba biti kompetentan i jako dobro popratiti izvještavanje kako bi se eksterni revizor na njega mogao osloniti. Eksterni revizor tako ima manji obujam posla što omogućava i niže troškove koje u konačnici plaćaju dioničari.

3.3 Revizijski izvještaji

Revizijski izvještaj je glavni output revizije. Izvješće priopćava korisnicima financijskih izvještaja revizijski nalaz. To je završni dio postupka prikupljanja i procjene dostatnih i

[35] Filipović, I.(2009) : Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 23.
[36] Filipović, I.(2009) : Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 32.
[37] Filipović, I.(2009) : Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 42.

mjerodavnih dokaza u vezi s realnošću i objektivnošću prezentiranih financijskih izvještaja. Izvješća revizora mogu biti: [38]

→ pozitivna ili

→ modificirana.

→ Pozitivno revizorsko izvješće je najčešća vrsta revizorskog izvješća kojim se dokazuje kako su financijski izvještaji određenog društva u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Pozitivno revizorsko izvješće se može izrazit jedino ako je revizija napravljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MrevS).

Revizorsko izvješće bit će u pisanom obliku. Prema MrevS-ima treba sadržavati:[39]

1. Naslov i naslovnik,
2. Revizorovo mišljenje,
    - Mišljenje,
    - Osnova za mišljenje,
    - Vremenska neograničenost poslovanja,
    - Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje,
    - Revizorova odgovornost za financijske izvještaje,
3. Potpis revizora, revizorova adresa i datum revizorova izvješća.

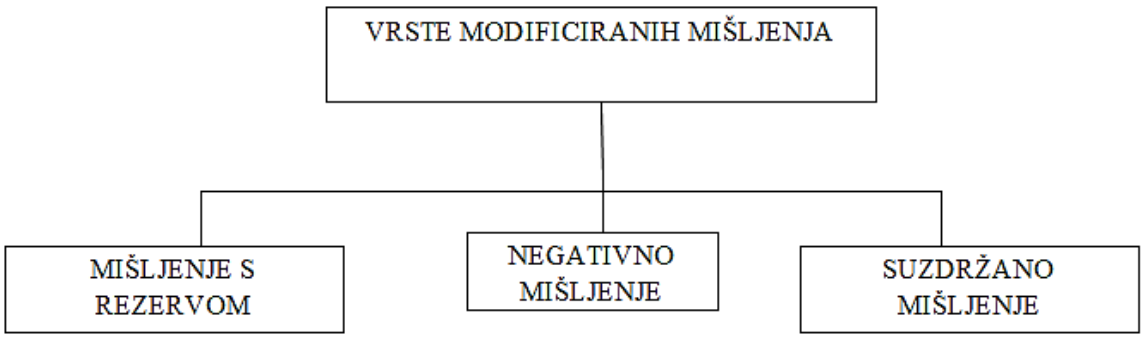
Revizorovo izvješće mora imati naslov u kojem je vidljivo da je riječ o izvješću neovisnog revizora. Naslovnik je temeljni dio revizorova izvješća koji je uređen propisom. Revizorovo izvješće najčešće se naslovljava na one subjekte čiji su financijski izvještaji revidirani. Uz ime i datum navodi se i koji su izvještaji revidirani. Revizija mora biti usklađena s Međunarodnim revizijskim standardima, te gdje je primjenjivo navodi se i vremenska neograničenost poslovanja.

U revizorskom izvještaju treba biti istaknuta i odgovornost uprave i menadžmenta. Odgovornost menadžmenta leži u samom sastavljanju i pripremanju financijskih izvještaja, dok je za mišljenje o tim financijskim izvještajima odgovoran direktno revizor.

[38] Filipović, I.(2009) : Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 142.
[39]Međunarodni revizijski standardi, MrevS700, dostupno na Internet:http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20700%20(izmijenjen).pdf (29. 06. 2018)

Revizorovo izvješće mora biti potpisano od njegove strane, naslovljena njegova adresa u kojoj revizor posluje te datum završetka revizije koji ne smije biti prije datuma od kojeg je revizor prikupio primjerene i dostatne dokaze na temelju kojih izdaje neovisno mišljenje.

→ Modificirana revizorska izvješća su izvješća koja se razlikuju od pozitivnog revizorskog izvješća. Ako revizor zaključi da financijski izvještaji nisu prikazani realno i fer ili nema dostatnih dokaza, modificirat će mišljenje. Međunarodnim revizijskim standardom 705 - modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora[40] uređeno je navedeno izvješće.



Slika 2. Vrste modificiranih mišljenja
Izvor: izrada autorice prema Međunarodni revizijski standard 705

Vrste modificiranog mišljenja su: mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržano mišljenje. Odluka o tome koja je vrsta modificiranog mišljenja odgovarajuća ovisi o vrsti samog pitanja koji uzrokuje modifikaciju, jesu li značajno pogrešni financijski izvještaji ili mogu li biti pogrešni.

Mišljenje s rezervom će revizor izraziti kada revizor nakon što je dobio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešno prikazani te su pogrešni prikazi značajni ali ne i prožimajući ili kada revizor ne može dobiti dostatne ili primjerene dokaze na kojima bi temeljio mišljenje ali revizor zaključi da bi pogrešni prikazi bili značajni ali ne prožimajući.[41]

[40] Međunarodni revizijski standardi, MrevS705, dostupno na Internet: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20(izmijenjen).pdf (29.06.2018)
[41] Međunarodni revizijski standardi, MrevS705, dostupno na Internet: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20(izmijenjen).pdf (29.06.2018)

Negativno mišljenje će revizor izraziti kada je prikupio sve dostatne i primjerene dokaze, te su oni prikazani pogrešno i za financijske izvještaje su značajni i prožimajući.

Suzdržano mišljenje revizor će izraziti kada ne može prikupiti dostatne i primjerene dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, te zaključi kako bi mogući učinci neotkrivenih pogrešaka bili značajni i prožimajući.

4. REGULATIVNI OKVIR RAČUNOVODSTVA I REVIZIJE U NEPROFITNIM INSTITUCIJAMA

4.1 Okvir računovodstva neprofitnih institucija

Načelo djelovanja neprofitnih institucija polazi iz samog njihova naziva, a to je neprofitnost. Sukladno tom načelu neprofitne organizacije se ne osnivaju radi stjecanja profita već je temeljni cilj njihova osnivanja neprofitnog karaktera. Kako bi se donosile bitne odluke za upravljanje i odlučivanje, potrebno je ustrojiti upravljačko-informacijski sustav kao ključ dobrih odluka. [42]

Prilikom određivanja računovodstva neprofitnih organizacija potrebno je uvažiti sve različitosti i specifičnosti djelovanja neprofitnih organizacija te osiguranje računovodstvenih informacija koje su podloga za donošenje bitnih odluka. Propisi koji reguliraju računovodstvo neprofitnih institucija:

→ Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne nevine, br. 121/14)

→ Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 1/15) i Pravilnik o dopuni Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, br. 25/17)

→ Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, br.31/15) i Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine,br.67/17)

→ Pravilnik o sustavu financijskog upravljanja i kontrola, izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija (Narodne novine, br.119/15).

→ Zakon o državnoj reviziji

→ Zakon o udrugama

→ Zakon o sportu

[42] Grupa autora (2016): Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija : računovodstvo, financijsko izvještavanje, planiranje, financijsko upravljanje i kontrole, porezno određenje, revizija, RIF, Zagreb, str. 17.

→ Zakon o radu

→ Zakon o zakladama i fundacijama i dr.

Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija regulira okvir financijskog poslovanja i elemente računovodstvenog sustava. Obveznici primjene zakona su domaće i strane udruge, zaklade, fundacije, ustanove, komore, sindikati i udruge poslodavaca. Političke stranke obvezne su voditi samo poslovne knjige i upisati se u Registar dok su vjerske zajednice dužne samo dostaviti izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava.

Zakonom se uređuje okvir financijskog poslovanja i elementi računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija, i to načela sustava financijskog poslovanja, izrada i izvršavanje financijskih planova, izvještavanje o potrošnji proračunskih sredstava, računovodstvena načela i poslovi, poslovne knjige i knjigovodstvene isprave, popis imovine i obveza, načela iskazivanja imovine, obveza i vlastitih izvora te priznavanja prihoda, rashoda, primitaka i izdataka, financijsko izvještavanje, revizija godišnjih financijskih izvještaja, javna objava godišnjih financijskih izvještaja, nadzor nad financijskim poslovanjem i računovodstvom i druga područja koja se odnose na financijsko poslovanje i računovodstvo neprofitnih organizacija.[43]

Pravilnikom o neprofitnom računovodstvu i računskom planu definira se raspored, sadržaj i primjena računa u računskom planu, način vođenja jednostavnog knjigovodstva i primjena novčanog računovodstvenog načela, minimalni sadržaj poslovnih knjiga jednostavnog knjigovodstva te stope amortizacije. Sastavni dio Pravilnika je računski plan. Računi su razvrstani na razrede, skupine, podskupine i odjeljke. Računski plan sadrži 7 razreda, i to:

- 0 – Nefinancijska imovina
- 1 – Financijska imovina
- 2 – Obveze
- 3 – Prihodi
- 4 – Rashodi

[43] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 121.

- 5 – Vlastiti izvori i
- 6 – Izvanbilančni zapisi.[44]

Pravilnikom o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija propisuje oblik i sadržaj financijskih izvještaja i izjave o neaktivnosti, razdoblja za koja se financijski izvještaji sastavljaju te obveza i rokovi njihovog podnošenja. Ovim se Pravilnikom uređuje i minimalni sadržaj i rokovi dostave izvještaja o potrošnji proračunskih sredstava te način vođenja, upis, brisanje i promjena podataka u Registru neprofitnih organizacija.[45]

Neprofitne organizacije prilikom osnivanja dužne su se upisati u Registar neprofitnih organizacija, kojeg elektronički vodi Ministarstvo financija. Registar sadrži opće podatke, podatke o zakonskom zastupniku ovlaštenim za zastupanje te podatke relevantne za bazu financijskih izvještaja.

4.2 Registar neprofitnih organizacija i javna objava godišnjih financijskih izvještaja

Registar neprofitnih organizacija je središnji izvor podataka o neprofitnoj organizaciji potrebnih za utvrđivanje i praćenje obveze sastavljanja i podnošenja financijskih izvještaja, utvrđivanja financijskog položaja i poslovanja te namjenskog korištenja sredstva proračuna.[46] Registar neprofitnih organizacija dužno je voditi Ministarstvo financija. Neprofitna organizacija obvezna je upisati se u registar neprofitnih organizacija. Upisuje se na temelju prijave dostavljene Ministarstvu financija najkasnije 60 dana od upisa u matični registar. Upis u Registar uvjet je za dobivanje sredstava iz državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i drugih javnih izvora. Ako dođe do promjena podataka tijekom poslovanja u Registru neprofitnih organizacija treba se dostaviti podatke o promjeni Ministarstvu financija. Neprofitna organizacije briše se iz Registra neprofitnih organizacija

[44] Narodne novine (2017): Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 25.
[45] Narodne nevine (2017): Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 67.
[46] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 121.

brisanjem iz matičnog registra, a obavijest o brisanju iz matičnog registra dostavlja voditelj Ministarstvu financija najkasnije 30 dana od dana nastanka promjene.[47]

Zakon člankom 37. propisuje i javnu objavu financijskih izvještaja kroz Registar neprofitnih organizacija kojeg vodi Ministarstvo financija, za sve pravne osobe koje su sukladno čl. 2. st. 1. Zakona obveznici primjene Zakona, a to su: domaće i strane udruge i njihovi savezi, zaklade, fundacije, ustanove, umjetničke organizacije, komore, sindikati, udruge poslodavaca i sve druge pravne osobe za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitnog karaktera.[48]

Iznimke su sindikati i udruga poslodavaca koji mogu dostaviti godišnje financijske izvještaje zainteresiranim stranama jedino ako se time ne narušava njihovo slobodno i neovisno djelovanje.[49]

4.3 Financijski nadzor neprofitnih organizacija

Ministarstvo financija obavlja nadzor financijskog poslovanja, računovodstvenih poslova i predaje financijskih izvještaja neprofitne organizacije u skladu s odredbama ovoga Zakona te drugih posebnih propisa. Financijski nadzor obuhvaća i nadzor nad zakonitim pribavljanjem financijskih sredstava iz javnih i drugih izvora, upravljanjem financijskim sredstvima te utvrđivanjem koriste li se sredstva za ostvarivanje ciljeva zbog kojih je osnovana neprofitna organizacija.[50]

Najviše do sada obavljenih financijskih nadzora neprofitnih organizacija odnosilo se na proračunski nadzor, odnosno trebalo se utvrditi koriste li neprofitne organizacije doznačena proračunska sredstva sukladno posebnim zakonima kojima je propisana namjena njihovog korištenja. Od osobitog su značaja nadzori neprofitnih organizacija kojima se doznačavaju sredstva iz državnog proračuna. Tako se primjerice određeni savezi udruga financiraju 50%

[47] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 121.
[48]Rogošić, A. i Perica, I. (2017). Analiza financijskih izvještaja neprofitnih organizacija, Zbornik radova : 52. jesensko savjetovanje Računovodstvo, revizija i porezi u praksi, Aljinović Barać, Ž. (ur.). - Brela : Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, str. 6.
[49] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 121.
[50] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 121.

do čak 98% iz državnog proračuna jer obavljaju određene javne ovlasti iz područja sporta, kulture i slično, preko kojeg se financiraju udruge članice i sama neprofitna organizacija.[51]

Sam nadzor predaje financijskih izvještaja ukazuje da su neprofitne organizacije i njihovi osnivači shvatili da su dužni postupati u skladu s važećom zakonskom regulativom ili provesti na Zakonu o udrugama propisani postupak za brisanje udruge iz Registra udruga.[52]

4.4 Revizija neprofitnih organizacija

Revizija je jedan od mehanizama koji služi za pružanje signala o vjerodostojnosti financijskog izvješćivanja. Studije su pokazale da investitori snažnije reagiraju na financijske izvještaje koje provjerava kvalitetniji revizor, nego na informacije koje potvrđuje manje kvalitetan revizor.[53] Također, sve je više donatora koji zahtijevaju kvalitetne revizore ali izbor kvalitetnog revizora ne daje nikakve dodatne informacije o vjerodostojnosti financijskih izvještaja već to velikim dijelom ovisi i o samoj organizaciji.[54]

Neprofitna organizacija bira i imenuje revizorsko društvo ili samostalnog revizora najkasnije do 30. rujna godine na koju se revizija odnosi.[55]

Predmet revizije su financijski izvještaji. Financijski izvještaji neprofitne organizacije su kako je već prethodno opisano bilanca, izvještaj o prihodima i rashodima te bilješke uz financijske izvještaje. Financijski izvještaji trebaju pružiti realni i objektivni prikaz financijkog poslovanja i položaja same neprofitne organizacije.

Financijski izvještaji neprofitne organizacije koja je u prethodnoj godini imala **ukupan prihod** od **tri do uključivo deset milijuna kuna** podliježu **revizijskom uvidu** koji se obavlja sukladno revizijskim propisima.

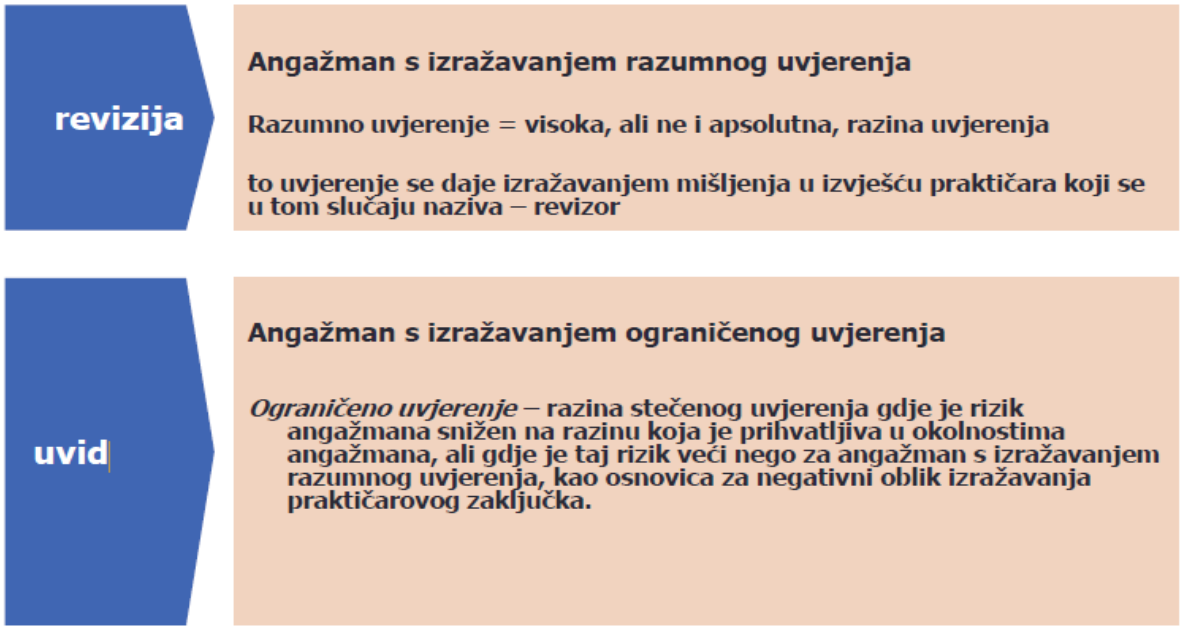
Financijski izvještaji neprofitne organizacije koja je u prethodnoj godini imala **ukupan prihod iznad deset milijuna kuna** podliježu **reviziji** koja se obavlja sukladno revizijskim propisima. Neprofitne organizacije su dužne do 30. Lipnja tekuće godine na svojim

[51] Grupa autora (2016): Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija : računovodstvo, financijsko izvještavanje, planiranje, financijsko upravljanje i kontrole, porezno određenje, revizija, RIF, Zagreb, str. 356.
[52] Malenica, S., Financijski nadzor neprofitnih organizacija s primjerima nepravilnosti, Ministarstvo fi nancija RH, Zagreb, Riznica 12/2017.
[53] Kitching, K. (2009). Audit value and charitable organizations. Journal of Accounting and Public Policy, 28(6), str.510.
[54] Kitching, K. (2009). Audit value and charitable organizations. Journal of Accounting and Public Policy, 28(6), str. 522.
[55] Narodne novine (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 127.

internetskim stranicama objaviti revizorsko izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja.[56]

Revizijski uvid je zapravo skraćena revizija. Uvid u financijske izvještaje obavlja se u skladu Međunarodnog standarda za angažmane uvida 2400 – Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje. U izvješću revizor navodi je li, temeljem postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji su inače potrebni za reviziju, prouzročilo da povjeruje kako financijski izvještaji nisu sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.[57]

Slika 3.prikazuje vrste angažmana prilikom obavljanja uvida i revizije financijskih izvještaja.



Slika 3. Vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja

Izvor: Damir Krajačić, Obavljanje uvida i revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija temeljem zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija

Kao što je i prikazano na slici 3. prilikom uvida u financijske izvještaje ograničeno uvjerenje predstavljaju razinu stečenog uvjerenja gdje je rizik angažmana snižen na razinu koja je prihvatljiva u okolnostima angažmana, ali gdje je taj rizik veći nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja.

[56] Damir. K., Obavljanje uvida i revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija temeljem zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, 23.studenog 2015.

[57]Grupa autora (2016): Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija : računovodstvo, financijsko izvještavanje, planiranje, financijsko upravljanje i kontrole, porezno određenje, revizija, RIF, Zagreb, str. 377.

Preduvjeti za prihvaćanje angažmana uvida

- ✓ Je li prihvatljiv okvir financijskog izvještavanja primijenjen pri sastavljanju financijskih izvještaja koji se podvrgavaju uvidu ?
- ✓ Da li menadžment prihvaća i razumije svoje odgovornosti?

Preduvjeti za prihvaćanje angažmana revizije

- ✓ Da li menadžment prihvaća i razumije svoje odgovornosti: ?
  - za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, gdje je relevantno, i za njihovu fer prezentaciju
  - one interne kontrole za koje menadžment utvrdi da su nužne kako bi omogućile sastavljanje financijskih izvještaja koji su bez značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijevare ili pogreške
  - da osigura revizoru:
    - pristup svim informacijama za koje je menadžment uvjeren da su relevantne za sastavljanje financijskih izvještaja;
    - dodatne informacije koje revizor može zahtijevati od menadžmenta za svrhe revizije; i
    - neograničeni pristup osobama unutar subjekta[58]

Svrha revizije financijskih izvještaja je potreba da se svim korisnicima revidiranih financijskih izvještaja omogući transparentnost i vjerodostojnost iskazanih stanja, kako bi se lakše donosile poslovne odluke i kako bi se korisnici mogli osloniti na sadržaj i informacije koje su mu prezentirane i potrebne. Korisnika financijskih izvještaja treba uvjeriti da je revizor koji provodi procese kontrole etičan i stručan kako bi uvažio njegovo mišljenje.

U primjeni obračunskog koncepta sporne su situacije prilikom priznavanja pojedinih elemenata financijskih izvještaja, točnije iskaza fer vrijednosti dugotrajne i financijske imovine, priznavanja nereciprocnih prihoda i tečajnih razlika. Zbog navedenog nije moguće

[58] Krajačić, D.(2015) Obavljanje uvida i revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija temeljem zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, dostupno na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/6_Revizija_uvid_neprofitnih%20organizacija.pdf, (20.08.2018)

izražavanje revizorskog mišljenja o realnosti financijskih izvještaja odnosno njihovoj fer prezentaciji, već se samo može govoriti o izražavanju uvjerenja o sukladnosti sa zakonskim okvirom.[59]

Revizorsko izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja neprofitnih organizacija sadrži:

(a) Izvješće neovisnog revizora,

(b) Bilancu (Obrazac BIL-NPF),

(c) Izvještaj o prihodima i rashodima (Obrazac PR-RAS-NPF), i

(d) Bilješke

„U vezi s izvješćem neovisnog revizora važna je točka 8. Međunarodnog revizijskim standardom 200 „Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima“ (MRevS 200) prema kojoj će oblik mišljenja, koje će izraziti revizor, ovisit o primjenjivom okviru financijskog izvještavanja i svakom primjenjivom zakonu ili regulativama. U tom se kontekstu, u točki A13 MRevS-a 200 konstatira da gdje je okvir financijskog izvještavanja okvir fer prezentacije, mišljenje koje zahtijevaju MRevS-ovi jest o tome jesu li financijski izvještaji fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, ili pružaju li istinit i fer prikaz, dok se u slučajevima gdje je okvir financijskog izvještavanja okvir sukladnosti, zahtijevano mišljenje jest o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s okvirom.“[60]

[59] Vašiček, D., I Sikirić, A. M. (2016). Obračunsko računovodstveno načelo u neprofitnim organizacijama – izazovi i prednosti. U Zborniku radova “The 5th international conference" Vallis Aurea: Focus on Research and Innovation", str. 6.

[60] Revizorska komora (2017): Smjernica 10: Sastavljanje izvješća neovisnog revizora o obavljenoj reviziji godišnjih financijskih izvještaja neprofitne organizacije za 2016. godinu, dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/Smjernica%2010_UV%2017217.pdf, (06.06.2018.)

5. ANALIZA REVIZIJSKIH IZVJEŠTAJA I REVIZIJSKIH MIŠLJENJA U NEPROFITNIM INSITUCIJAMA U HRVATSKOJ

5.1 Definiranje i izbor uzorka za analizu

Analiza revizijskih izvještaja provedena je na temelju 113 neprofitnih institucija, koje su bile obveznici predaje i objave financijskih izvještaja i revizijskih mišljenja u 2016. godini. Svoje financijske izvještaje zajedno s izvješćem revizora dužni su objaviti na svojim mrežnim stranicama do 30. lipnja tekuće godine, što je u konkretnom slučaju bilo do 30. lipnja 2017. godine. Podaci su dostupni u Registru neprofitnih institucija gdje su za uzorak zanimljive samo institucije kojima je ukupan prihod u prethodnoj godini iznad 10 milijuna kuna. Analizirala su se njihova revizorska izvješća, a posebna pozornost se usmjerila na mišljenja koja su dala izabrana revizorska društva. Od ukupno analiziranih 113 neprofitnih institucija, u konačni uzorak je ušlo 95 neprofitnih institucija ili 84% od ukupne populacije, jer za ostale neprofitne institucije podaci nisu bili dostupni u trenutku provedbe istraživanja.

Namjena istraživanja prvotno su bile one neprofitne institucije koje su bile obveznici predaje i objave financijskih izvještaja i revizijskih mišljenja u 2017. godini, kako bi imali ažurirane podatke. Međutim, uvidom u Registar neprofitnih institucija te pregledom mrežnih stranica svake institucije uočilo se kako većina podataka za 2017. godinu nije dostupna te da nije bilo relevantno uzimati podatke iz te godine. Za potrebe ovog rada podaci iz 2016. godine bili su i više nego zadovoljavajući s obzirom na dostupnost podataka iz 2017. godine.

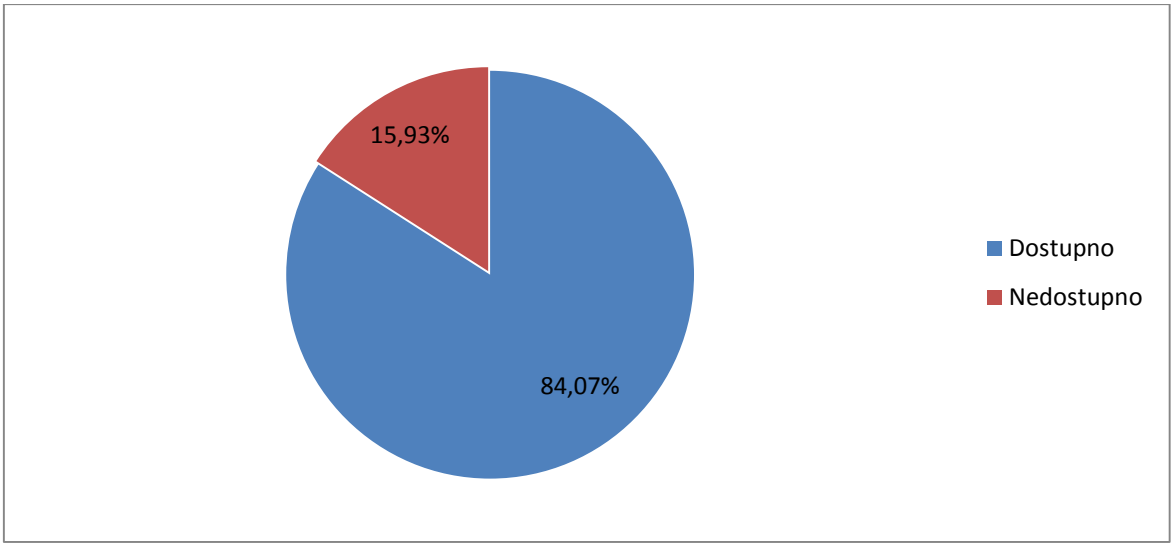
Tablica 2. Uzorci za analizu

Analizirane neprofitne institucije	**Broj**	**%**
Dostupni podaci	95	84,07%
Nedostupni podaci	18	15,93%
Ukupno	**113**	**100,00%**

Izvor: Autorica

Iz Tablice 2. vidi se da je za 84, 07% neprofitnih institucija koji su obveznici revizije u 2016. godini objavljeno revizorsko izvješće, dok za preostalih 15, 93% nije objavljeno do dana kada

su prikupljeni zadnji podaci za analizu. Podaci koji su se prikupili su zadovoljavajući za potrebe ovog rada. Navedeno je prikazano i grafički, Grafikonom 1.



Grafikon 1. Uzorci za analizu
Izvor: Autorica prema rezultatima analize

5.2 Analiza revizorskih izvještaja i vrste mišljenja

Revizorska društva bitan su dio analize ovog rada jer su upravo revizorska društva ključna u izražavanju mišljenja za promatrana poduzeća. Koncentracija revizorskih društava na revizorskom tržištu nastupila je uslijed spajanja između revizorskih društava. Najpoznatija revizorska društva su društva iz skupine „ Velika četvorka“ koji su poznati kao revizori velikih svjetskih kompanija, kako privatnih tako i javnih. Toliko su „jaka“ da ih je na globalnoj razini nemoguće nadmašiti. U neprofitnom sektoru su prisutni ali u manjem opsegu nego što je to kod profitnog sektora.

Članice velike Četvorke su:

- Deloitte
- PricewaterhouseCoopers (PWC)
- Ernst & Young
- KPMG

Tablica 3.prikazuje strukturu revizijskih društava s obzirom na broj revidiranih neprofitnih institucija u Hrvatskoj.

Tablica 3. Udio revizijskih društava s obzirom na broj revidiranih institucija

Vrste revizorskih društva	Broj neprofitnih institucija	%
Velika četvorka	9	9,47%
HLB Inženjerski biro doo	6	6,32%
Audit	8	8,42%
BDO Croatia d.o.o.	6	6,32%
Revidab d.o.o.	4	4,20%
Revicon d.o.o.	3	3,16%
Effect d.o.o.	3	3,16%
Ostali	56	58,95%
Ukupno	95	100,00%

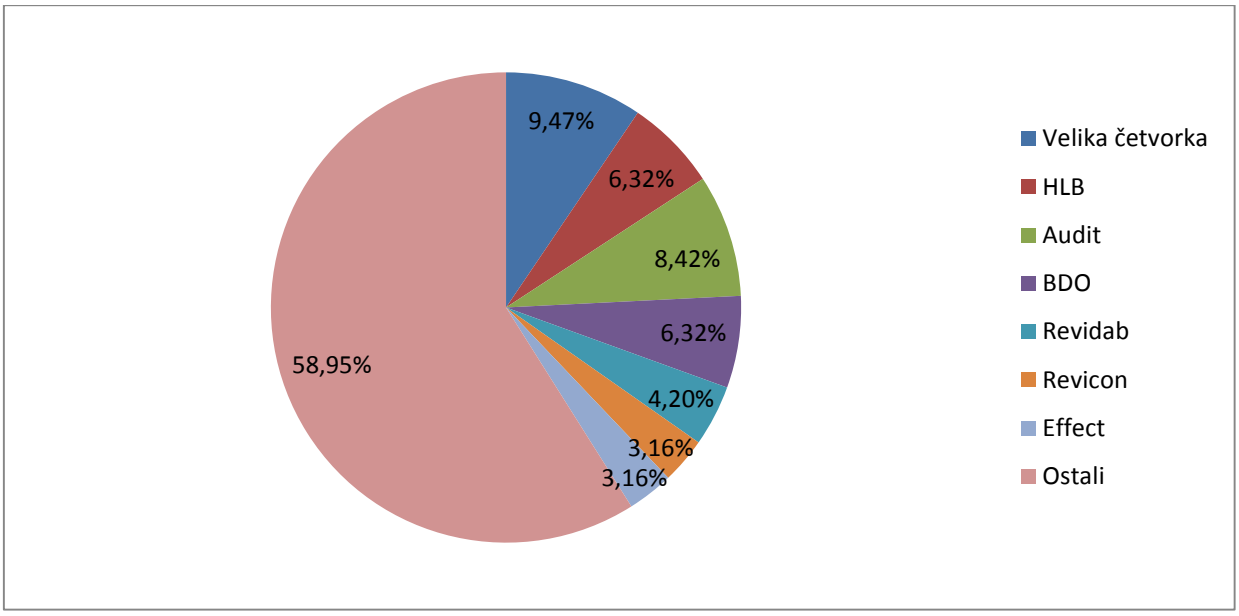
Izvor: autorica, prema rezultatima analize

Iz Tablice 3. se vidi da od ukupno 95 neprofitnih institucija koje su analizirane, 9 ih se odnosi na Veliku četvorku, 8 na Audit revizorsko društvo, 6 na Hlb inženjerski biro, 6 na BDO, 4 na Revidab, 3 na Revicon, 3 na Effect a 56 na ostala revizorska društva koja imaju manji udio.

Revizorska društva koja su svrstana pod ostali su:

- Interexpert-Zagreb d.o.o.,
- Reconsult d.o.o.,
- Antares d.o.o.,
- Revizija Kutleša d.o.o.,
- Gea d.o.o.,
- Čorluka revizija d.o.o.,
- Saldo d.o.o.,
- Inžinjerski biro d.o.o.,
- Medicom d.o.o.,
- Iris nova d.o.o.,
- Mazars Grupa,
- Revizija i Računovodstvo d.o.o.

Velika četvorka ne ostvaruje značajan udio u revidiranju neprofitnih institucija, već glavnu ulogu imaju manja revizijska društva. Razlozi manjem udjelu su financijske prirode, te manji obim posla s obzirom na profitna poduzeća. Navedeno je prikazano i grafički, Grafikonom 2.



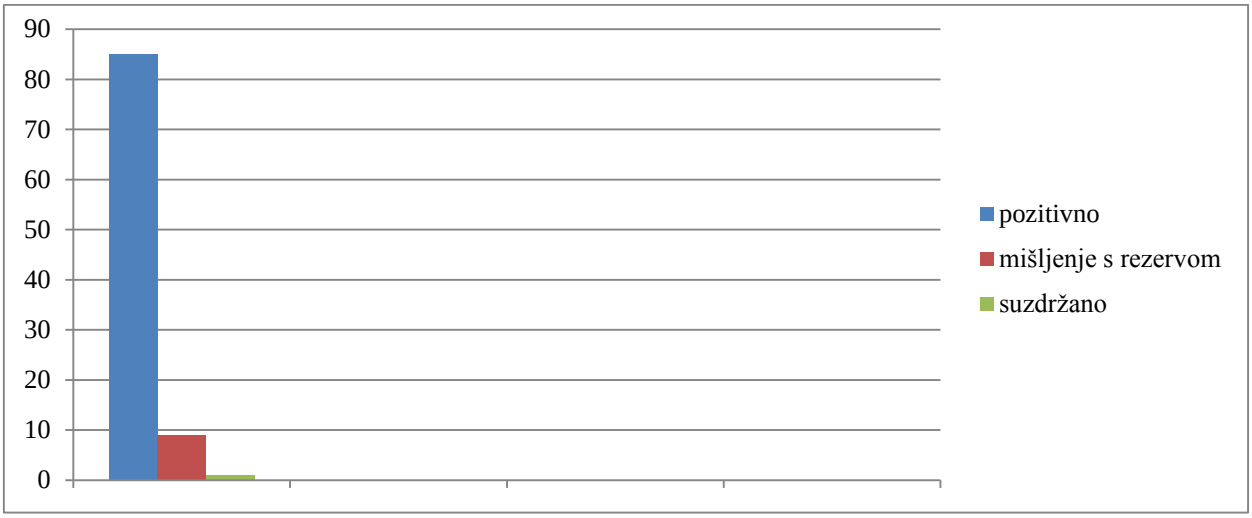
Grafikon 2. Udio revizijskih društava s obzirom na broj revidiranih institucija
Izvor: autorica, prema rezultatima analize

Tablicom 4. prikazana su mišljenja koja su revizori dali u revidiranim izvještajima neprofitnih institucija. S obzirom na značaj koji Velika četvorka ima u reviziji vrijedi napomenuti da od ukupnih 85 pozitivnih mišljenja njih 8 otpada na Veliku četvorku odnosno 9,41%, a od ukupnih 9 mišljenja s rezervom 1 od njih je izdala članica Velike četvorke odnosno 11,11%. Grafikonom 3. prikazane su vrste mišljenja.

Tablica 4. Vrste revizorskih mišljenja

Vrsta mišljenja	**Ukupni zbroj**	**Ukupno (%)**
pozitivno	85	89,48%
rezerva	9	9,47%
suzdržano	1	1,05%
Ukupni zbroj	**95**	**100,00%**

Izvor: autorica prema rezultatima analize



Grafikon 3. Vrste mišljenja
Izvor: autorica prema rezultatima analize

Prema svemu što je prikazano, može se zaključiti kako su revizorska društva u većini slučajeva dala pozitivno mišljenje, i to čak u 85 slučajeva, odnosno na pozitivna mišljenja otpada 89,48% od ukupnog danog mišljenja. Preostalih 10,52% danog mišljenja odnosi se na modificirana mišljenja, odnosno mišljenje s rezervom te suzdržano mišljenje koje su revizori dali za 10 neprofitnih institucija.

Uvidom u sva pozitivna revizijska mišljenja razvidno je da su pozitivna revizijska mišljenja izražena kao revizijska mišljenja koja su u skladu s Zakonom o financijskom poslovanju te računovodstvu neprofitnih organizacija. S druge strane, jedni od najčešćih razloga modifikacije mišljenja su odstupanja od računovodstvenih standarda (MSFI), te nemogućnost prikupljanja primjerenih i dostatnih revizijskih dokaza.

Specifikaciju svih razloga kod kojih je došlo do mišljenja s rezervom kod neprofitnih institucija u Hrvatskoj prikazuje tablica 5.

Tablica 5. Analiza revizijskih mišljenja s rezervom kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj

Hrvatska turistička zajednica	Subjekt navodi politiku koju primjenjuje od 2015. godine za slučajeve obrade zahtjeva za naknadu temeljem ugovora s partnerima tkz. udruženo oglašavanje na način da se prikazuju sve obveze za koje postoje odgovarajući dokazi da su izvršene i to u maksimalno ugovorenom iznosu. Subjekt nije obradio cjelokupnu dokumentaciju, te se nisu iznijeli konkretni dokazi. Obveze, tj. stavka odgođenog priznavanja

	rashoda s jedne strane te povezani troškovi promidžbe i informiranja moguće da su značajno precijenjeni budući da konačna obrada dokumentacije u prethodnim godinama ukazuje na postojanje nepriznatih ugovorenih obveza partnerima.
Lučka uprava Split	Subjekt na stavkama Dionice i udjeli i Potraživanja za prihode iskazuje ukupni iznos od 21.574.295 kn koji se odnosi na kupca Subjekta nad kojim je otvoren stečajni postupak. Zbog činjenice o nedostatnosti stečajne mase kojom bi se isplatili stečajni vjerovnici vrijednost navedene imovine je precijenjena, budući da nije napravljen ispravak vrijednosti iste. Pokrenut je postupak vrijednosnog usklađenja u cilju realnog iskazivanja stavki ali do dana izdavanja financijskih izvještaja odluka nije donesena.
Košarkaški klub Cibona	Nemogućnost dobivanja na uvid starosne strukture potraživanja od kupaca kao ni nezavisne potvrde stanja od istih. Klub nije napravio procjenu naplativosti redovnih potraživanja i njihovih povezanih prava, te nema mogućnosti kvantificirati iznos potraživanja od kupaca za koje je potrebno provesti ispravak vrijednosti na teret rashoda poslovanja.
Visoka škola za poslovanje i upravljanje s pravom javnosti Baltazar Adam Krčelić	Društvo ima na datum bilance ukupnu knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u prostor u iznosu 10 tis. kn, za što nema pravno reguliran status s vlasnikom oko raspolaganja istim.
Sos - dječje selo hrvatska	Udruga je na 31. prosinca 2015 god. iskazala u okviru prihoda namjenske prihode s osnove nekoliko projekata koji se odnose na sljedeća dva vremenska perioda. Udruga je trebala te prihode iskazati unutar odgođenih prihoda. Slijedom navedenog na dan 31. prosinca 2015 god. ukupni prihodi mogu biti precijenjeni, a ukupni kapital podcijenjen. Nastavno na to 31. prosinca 2016 god. odgođeni prihodi mogu biti podcijenjeni a kapital precijenjen.
Hrvatski akademski sportski savez	Savez nije bio u mogućnosti povezati uplate kupaca s računima. Uzimajući to u obzir, također nije bio u mogućnosti utvrditi da li i u kojoj mjeri postoje potraživanja kojih je naplata neizvjesna. Nisu pribavljeni revizorski dokazi, te nije bilo moguće utvrditi da li su potraživanja od kupaca fer iskazana u financijskim izvještajima i da li je i u kojoj mjeri potreban ispravak vrijednost navedenih potraživanja.
Edit - novinsko izdavačka ustanova	Na stavci proizvedena kratkotrajna imovina Subjekt iskazuje samo zalihe robe za daljnju prodaju, međutim pored tih zaliha ima i vlastitu proizvodnju školskih knjiga, novina. Ne vrši obračun proizvodnje kojim se utvrđuje cijena koštanja te ne iskazuje navedene zalihe u bilanci. Potraživanja od radnika i ostala potraživanja, potraživanja za prihode ne iskazuju stvarnu moguću naplatu. Moguće da su potraživanja precijenjena zbog otežane naplate, stečaja kuupaca, zastare pojedinih potraživanja ili iskazanih tečajnih razlika. Budući subjekt je primatelj donacije od svog osnivača, trebao je iskazati donacije kao prihod od povezanih neprofitnih organizacija umjesto na pojedinim stavkama prihode vezane za predmet donacije.
	Udruga je u 2016 godini primila donacije za nabavku opreme te ostale dugotrajne materijalne imovine.

Hrvatska gorska služba spašavanja	Navedeno je iskazano kao prihod tekuće godine što nije u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija koji zahtjeva da se donacije povezane s nefinancijskom imovinom koja se amortizira priznaju u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode razmjerno troškovima upotrebe nefinancijske imovine u razdoblju korištenja. Analitičke evidencije dugotrajne imovine nisu usklađene sa glavno knjigom. Udruga na dan 31. prosinca 2016. ima potraživanja koja su starija od 365 dana za koje nisu priznati gubici od umanjenja vrijednosti. Nemogućnost uvjerenja u nadoknadivost potraživanja. Udruga na dan 31. prosinca 2016. ima iskazana potraživanja za dane predujmove a odnosi se na usluge koje su joj pružene u 2016. godini.
Hrvatska zajednica tehničke kulture	Zajednica je 01.01.2016. godine sklopila 2 ugovora s marketinškim agencijama o suradnji na području upravljanja društvenim mrežama i na području odnosa s javnošću, na rok od godinu dana uz automatsko produljenje ugovora i otkazni rok od 3. mjeseca. Provedenim postupcima i na temelju prezentirane dokumentacije nije se moglo uvjeriti jesu li ugovorene usluge zaista i izvršene i jesu li izvršene u ugovorenom vremenu i opsegu.

Izvor: autorica prema rezultatima analize

Uvidom u revizijska mišljenja prikazana u Tablici 5 ustanovljeno je da neprofitne organizacije: Hrvatska turistička zajednica, Lučka uprava Split, KK Cibona, Visoka škola za poslovanje i upravljanje s pravom javnosti Baltazar Adam Krčelić, Sos-dječje selo Hrvatska, Hrvatski akademski sportski savez, Edit - novinsko izdavačka ustanova, Hrvatska gorska služba spašavanja te Hrvatska zajednica tehničke kulture imaju revizijsko mišljenje s rezervom. Modificirano mišljenje revizora posljedica su različitih pogrešnih prikaza ili neodgovarajućih dokaza.

Hrvatska turistička zajednica dobila je od revizora mišljenje s rezervom uglavnom zbog neadekvatne dokumentacije prilikom evidentiranja odgođenog priznavanja rashoda i postojanja nepriznatih ugovorenih obveza partnerima.

Najveća primjedba Lučkoj upravi Split je zbog vrijednosnog usklađenja potraživanja od kupaca nad kojim je objavljen stečaj, odnosno zbog precijenjenosti navedene imovine.

Košarkaški klub Cibona dobio je od revizora mišljenje s rezervom zbog nemogućnosti uvida u starosne strukture potraživanja od kupaca te zbog izostavljanja procjene naplativosti potraživanja.

Visoka škola za poslovanje i upravljanje s pravom javnosti Baltazar Adam Krčelić kao primjedbu ima pravno neregulirane imovinsko-pravne odnose s vlasnikom.

Primjedba za Sos-dječje selo Hrvatska odnosi se na prihode projekta koji bi trebali biti iskazani unutar stavke odgođeni prihodi.

Najznačajnija primjedba Hrvatsko akademskom sportskom savezu je nemogućnost povezivanja uplata kupaca sa računima što za sobom povlači i piranje neizvjesne naplate.

Edit - novinsko izdavačka ustanova od revizora je dobila mišljenje s rezervom najviše zbog neiskazivanja vlastitih zaliha i pogrešnog iskazivanja donacija od svog osnivača.

Hrvatska gorska služba spašavanja mišljenje s rezervom od revizora dobila je zbog zastarjelih potraživanja, neusklađenosti analitičke evidencije s glavnom knjigom te pogrešnog iskazivanja prihoda.

Primjedba za Hrvatsku zajednicu tehničke kulture je vezana uz istinitost prikazane dokumentacije.

Specifikaciju svih razloga kod kojih je došlo do suzdržanih revizijskih mišljenja kod neprofitnih institucija u Hrvatskoj prikazuje tablica 6.

Tablica 6. Analiza revizijskih suzdržanih mišljenja kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj

Studentski centar Zagreb	Analitičke evidencije nefinancijske imovine nisu usklađene sa sintetičkim podacima te nije bilo mogućnosti utvrditi da li je nefinancijska imovina iskazana ispravno u poslovnih knjigama i da li je obračun amortizacije ispravno obračunat. Potraživanja za prihode nisu usklađena u svojim analitičkim i sintetičkim evidencijama. Vrijednost proizvedene kratkotrajne imovine i sitnog inventara iskazanih u financijskim izvještajima nije usklađena s analitičkim evidencijama i provedenim inventurama. Nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih dokaza za potvrdu stanja pozicije obveza.

Izvor: autorica prema rezultatima analize

Uvidom u revizijsko mišljenje prikazano u Tablici 6. vidljivo je da neprofitna organizacija Studentski centar Zagreb ima suzdržano revizijsko mišljenje. Studentski centar Zagreb dobio je od revizora suzdržano mišljenje uglavnom zbog neusklađenosti analitičke evidencije sa sintetičkom.

Tablica 7. Prikazuje rekapitulaciju analize svih modificiranih revizijskih izvještaja kod promatranih neprofitnih organizacija u Hrvatskoj.

Tablica 7. Rekapitulacija analize modificiranih revizijskih izvještaja kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj

Precijenjena vrijednost imovine
Nemogućnost uvida u starosne strukture potraživanja
Imovinsko-pravni odnosi
Pogrešno iskazivanje prihoda
Neizvjesna naplata potraživanja od kupaca
Nedostatak revizijskih dokaza
Pogrešno iskazivanje zaliha u bilanci
Pogrešno iskazivanje donacija povezanih s nefinancijskom imovinom
Neusklađenost analitičke evidencije sa sintetičkom
Zastarjela potraživanja
Podcijenjeni rashodi
Neusklađenost analitičke evidencije sa glavnom knjigom

Izvor: autorica prema rezultatima analize

U tablici 7. prikazani su razlozi zbog kojih dolazi do modifikacije mišljenja kod gotovo svih analiziranih neprofitnih organizacija. Kao najčešći razlozi modificiranog mišljenja revizora kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj navode se: precijenjena vrijednost imovine, nemogućnost uvida u starosne strukture potraživanja, imovinsko-pravni odnosi, pogrešno iskazivanje prihoda, neizvjesna naplata potraživanja od kupaca, nedostatak revizijskih dokaza, pogrešno iskazivanje zaliha u bilanci, pogrešno iskazivanje donacija povezanih s nefinancijskom imovinom, neusklađenost analitičke evidencije sa sintetičkom, zastarjela potraživanja, podcijenjeni rashodi, neusklađenost analitičke evidencije sa glavnom knjigom.

5.3 Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja i odgovornosti neprofitne organizacije za godišnje financijske izvještaje

Uvidom u analizirana revizijska izvješća u svim izvješćima zasebno su iskazane odgovornosti neprofitne organizacije za godišnje financijske izvještaje i revizorova odgovornost za reviziju. U odjeljku revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja naglašava se kako je cilj revizije steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prevare ili pogreške i izdati izvješće neovisnog revizora. Navodi se da je razumno uvjerenje viša razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MrevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. U okviru revizijskog izvješća revizor isto tako naglašava kako pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Što se tiče odgovornosti neprofitne organizacije za godišnje financijske izvještaje u svim revizijskim izvještajima u jednom zasebnom odjeljku navodi se kako je zakonski zastupnik neprofitne organizacije odgovoran je za financijske izvještaje sastavljene u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14), kao i za one interne kontrole za koje on odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

6. ZAKLJUČAK

Revizija je neovisna aktivnost koja se smatra vezom između korisnika financijskih izvještaja i uprave koja priprema i prezentira izvještaje. Revizijsko izvješće je važan izvor informacija za same korisnike financijskih izvještaja. Korisnici bi se trebali u potpunosti moći osloniti na revidirane izvještaje. Međutim, nedavni korporacijski skandali poljuljali su povjerenje korisnika u vjerodostojnost i ispravnost revizijske profesije, jer ako se skandal desio u profitnom sektoru nema razloga da do toga ne dođe i u neprofitnom sektoru.

Revizijsko izvješće mora sadržavati jasan pregled revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima. Mišljenje revizora može biti pozitivno ili modificirano, odnosno mišljenje s rezervom, suzdržano i negativno. Kada revizor izrazi pozitivno mišljenje, to znači da su financijski izvještaji u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, te da prikazuju istinite i fer informacije na koje korisnici mogu temeljiti svoje buduće odluke.

U empirijskom dijelu analizirani su revizorski izvještaji, te je provedena analiza na uzorku od 113 neprofitnih institucija koje su ostvarile prihod veći od 10 milijuna kuna, podliježu reviziji i dužne su objaviti izvješće revizora na svojim mrežnim stranicama. Na temelju dostupnih podataka za 95 neprofitnih institucija, pokazalo se kako je u većini slučajeva revizor izrazio pozitivno mišljenje. U ukupnom uzorku se jedino nije pojavilo negativno mišljenje kao vrsta modificiranog mišljenja.

Važno je spomenuti kako s obzirom na razvikanost Velike četvorke koja obavlja reviziju gotovo svakog ozbiljnijeg poduzeća pa i neprofitne institucije, kroz ovo istraživanje nisu toliko iskakali od drugih, već su i manja revizorska društva mogla konkurirati. Najveći razlog je i sam opseg posla kojeg obavljaju. Neprofitne institucije sastavljaju bilancu, izvještaj o prihodima i rashodima te bilješke, dok se kod profitnih spominju još i izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjeni glavnice te račun dobiti i gubitka.

Pored navedenog, analizirana su modificirana revizijska izvješća kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj, kao i najčešći razlozi zbog kojih dolazi do istog. Kao najčešći razlozi se navode

upravo nedostatak revizijskih dokaza, pogrešno iskazivanje određenih stavki u bilanci te neusklađenost analitičke evidencije sa glavnom knjigom.

Unatoč tome što je većina neprofitnih organizacija imala pozitivno mišljenje u 2016. godini glavni nedostatak istraživanja predstavlja neažurno objavljivanje revizijskih izvještaja od strane neprofitnih institucija za 2017. godinu koji bi omogućili detaljniju analizu i usporedbu da li je došlo do promjene mišljenja i revizorskih mišljenja.

LITERATURA

1. Bežovan, G. (1995). Neprofitne organizacije i kombinirani model socijalne politike. Revija za socijalnu politiku, 2(3), str. 195- 214
2. Dremel, N.(2018) Financijski izvještaji za 2017. godinu u neprofitnom računovodstvu, RRIF, Zagreb, 139-143
3. Filipović, I.(2009) : Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split
4. Grupa autora (2009): Računovodstvo neprofitnih organizacija, Računovodstvo neprofitnih organizacija s primjenom kontnog plana i poreznih propisa, Riznica, Zagreb
5. Grupa autora (2016): Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija : računovodstvo, financijsko izvještavanje, planiranje, financijsko upravljanje i kontrole, porezno određenje, revizija, RIF, Zagreb
6. Hansmann, H. B. (1980). The role of nonprofit enterprise. The Yale law journal, 89(5), str.835-901
7. Kitching, K. (2009). Audit value and charitable organizations, Journal of Accounting and Public Policy, 28(6), str. 510-524
8. Krajačić, D.(2015) Obavljanje uvida i revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija temeljem zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Internet, dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/6_Revizija_uvid_neprofitnih%20organizacija.pdf, (27. 06. 2018)
9. Mahacek, D., Mijoc, I. i Hruška, Z. (2012). Financiranje neprofitnih organizacija. Pravani Vjesnik, 28(1), 173-181.
10. Malenica, S., Financijski nadzor neprofitnih organizacija s primjerima nepravilnosti, Ministarstvo fi nancija RH, Zagreb, Riznica 12/2017, 57-60.
11. Rogošić, A. i Perica, I. (2017). Analiza financijskih izvještaja neprofitnih organizacija, Zbornik radova : 52. jesensko savjetovanje Računovodstvo, revizija i porezi u praksi, Aljinović Barać, Ž. (ur.). - Brela : Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, str. 123-136
12. Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb

13. Tušek, B., Žager, L., Sever Mališ S. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
14. Vašiček, D., I Sikirić, A. M. (2016). Obračunsko računovodstveno načelo u neprofitnim organizacijama – izazovi i prednosti. U Zborniku radova "The 5th international conference" Vallis Aurea: Focus on Research and Innovation", Internet, dostupno na: https://bib.irb.hr/prikazi-rad?&rad=834669, (03.07. 2018)

Zakoni i pravilnici:

1. Narodne novine (1991): Zakon o Hrvatskoj gospodarskoj komori, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 66/91.
2. Narodne novine (2002): Zakon o pravnom položaju vjerskih zajednica, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 83/02.
3. Narodne novine (2006): Zakon o političkim strankama, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 28/06.
4. Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 121/14.
5. Narodne novine (2017): Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 25/17.
6. Narodne novine (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127/17.
7. Narodne novine, (2001): Zakon o zakladama i fundacijama, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 64/01.
8. Narodne novine, (2008): Zakon o ustanovama, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 35/08.
9. Narodne novine, (2014): Zakon o udrugama, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 74/14.

Internet izvori:

1. Hrvatska revizorska komora: http://www.revizorska-komora.hr/index.php/kodeks-standardi-smjernice/medjunarodni-revizijski-standardi.html

2. Hrvatska revizorska komora: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/6_Revizija_uvid_neprofitnih%20organizacija.pdf
3. Hrvatska revizorska komora: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/Smjernica%2010_UV%2017217.pdf
4. Registar neprofitnih organizacija: http://www.mfin.hr/hr/registar-npf
5. Međunarodni revizijski standardi, MrevS700, dostupno na Internet:http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20700%20(izmijenjen).pdf
6. Međunarodni revizijski standardi, MrevS705, dostupno na Internet: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20(izmijenjen).pdf

POPIS SLIKA

Slika 1. Klasifikacija prihoda 11
Slika 2. Vrste modificiranih mišljenja 21
Slika 3. Vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja 28

POPIS TABLICA

Tablica 1. Temeljne razlike neprofitnog sektora u odnosu na profitni 9
Tablica 2. Uzorci za analizu 31
Tablica 3. Udio revizijskih društava s obzirom na broj revidiranih institucija 33
Tablica 4. Vrste revizorskih mišljenja 34
Tablica 5. Analiza revizijskih mišljenja s rezervom kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj 35
Tablica 6. Analiza revizijskih suzdržanih mišljenja kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj 38
Tablica 7. Rekapitulacija analize modificiranih revizijskih izvještaja kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj 39

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Uzorci za analizu 32
Grafikon 2. Udio revizijskih društava s obzirom na broj revidiranih institucija 34
Grafikon 3. Vrste mišljenja 35

SAŽETAK

Temelj za uspješno poslovanje svakog poduzeća pa tako i neprofitne institucije leži u samoj srži te institucije. Kako bi se poslovalo u skladu sa zakonom i pravilima, pružale istinite i fer informacije potrebno je jednom godišnje provesti reviziju financijskih izvještaja. Jedan od važnijih dijelova revizorskog izvještaja je upravo onaj gdje revizor izražava svoje mišljenje o vjerodostojnosti financijskih izvještaja. Ističe se da postoje dvije vrste revizorskog izvješća, pozitivno revizorsko izvješće i modificirano revizijsko izvješće. Modificirano revizijsko mišljenje ima tri vrste, a to su mišljenje s rezervom, suzdržano mišljenje te negativno mišljenje. Pored vrsta mišljenja, ključni su problemi razlozi zbog kojih dolazi do modifikacije mišljenja.

Glavni cilj ovog rada bio je analizirati mišljenja koja su revizori izrazili za neprofitne institucije koje su obveznici revizije za 2016. godinu, prikazati specifičnosti revizijskog izvještavanja u neprofitnom sektoru, te utvrdit dolazi li do modifikacije mišljenja i ključne razloge zbog kojih dolazi.

Ključne riječi: revizija, financijski izvještaji, neprofitne institucije.

SUMMARY

The fundation for the successful business of every company and even non-profit institutions lies in the very core of the institution. In order to comply with the law and the rules, to provide true and fair information, it is necessary to audit the financial reports annually. One of the important parts of the audit report is the exact part where the auditor expresses his own opinion on the credibility of the financial reports. There are two types of audit report, a positive audit report and modified audit report. Modified audit report can be divided into 3 groups: reserved opinion, restrained opinion, and negative opinion. In addition to the types of opinions, crucial problems are the causes of modified opinions.

The main purpose of this paper is to analyze the opinions expressed by auditors for non-profit institutions that are required to audit for 2016, to show the specificity of audit reporting in the non-profit sector, and to determine whether there is any modification of the opinion and key reasons for it.

Keywords: audit, financial report, non-profit institutions.