# ANALIZA REVIZIJSKIH MIŠLJENJA KOD NEPROFITNIH INSTITUCIJA U HRVATSKOJ

**Bralić, Blaž**

**Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni**

**2020**

*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:124:138653

*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 MIŠLJENJA KOD NEPROFITNIH INSTITUCIJA U HRVATSKOJ

**Mentorica:**

**Mr. Ivana Perica**

**Stundent:**

**Blaž Bralić**

**5170516**

**Split, lipanj 2020**

# SADRŽAJ


**1. UVOD ..... 4**

**1.1 Definirajte problema istraživanja ..... 4**

**1.2 Ciljevi rada ..... 4**

**1.3 Metode rada ..... 4**

**1.4 Struktura rada ..... 4**

**2. SPECIFIČNOSTI NEPROFITNOG SEKTORA ..... 5**

**2.1 Pojmovno određivanje neprofitnog sektora ..... 5**

**2.2 Osnovna obilježja i vrste neprofitnih organizacija ..... 9**

**3. POJAM I ZNAČENJE REVIZIJE ..... 11**

**3.1 Pojam i uloga revizije ..... 11**

**3.2 Revizija financijskih izvještaja ..... 12**

**3.3 Vrste revizijskih mišljenja ..... 12**

**4. RAČUNOVODSTVO I REVIZIJA KOD NEPROFITNIH INSTITUCIJA ..... 16**

**4.1 Specifičnosti računovodstva kod neprofitnih organizacija ..... 16**

**4.2 Financijski izvještaji neprofitnih organizacija ..... 22**

**4.3 Revizija neprofitnih organizacija ..... 24**

4.3.1. Revizija financijskih izvještaja ..... 24

4.3.2. Uvid u financijske izvještaje ..... 25

4.3.3. Odabir revizora ..... 26

4.3.4 Propisi koji uređuju reviziju financijskih izvještaja ..... 26

**5. ANALIZA REVIZIJSKIH IZVJEŠTAJA NEPROFITNIH INSTITUCIJA U HRVATSKOJ ..... 28**

**5.1 Definiranje i izbor uzorka za analizu ..... 28**

**5.2. Analiza revizorskih izvještaja i vrste mišljenja ..... 28**

**5.3. Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja i odgovornosti neprofitne organizacije za godišnje financijske izvještaje ..... 37**

**6. ZAKLJUČAK ..... 38**

**7. LITERATURA ..... 39**

**8. POPIS TABLICA ..... 41**

**9. POPIS GRAFIKONA ..... 41**
**10. SAŽETAK ..... 42**
**11. SUMMARY ..... 42**

# 1. UVOD

## 1.1 Definirajte problema istraživanja

Problem istraživanja ovog završnog rada je analiza specifičnosti revizijskih mišljenja u neprofitnom sektoru.

Naime, budući da u poslovanju profitnih i neprofitnih institucija postoji niz različitosti te razlike se održavaju i na određene razlike kako u financijskom izvještavanju tako i njihovoj reviziji. Osnovni cilj poslovanja neprofitnih institucija je zadovoljavanje potreba općeg dobra, za razliku od profitnog sektora gdje je osnovni cilj poslovanja ostvarivanje dobiti. Unatoč tome, neprofitne organizacije imaju obvezu sastavljati financijske izvještaje i ovisno o visini ostvarenog prihoda podliježu reviziji ili revizijskom uvidu. Ovim završni radom analizirat će se revizijski izvještaji neprofitnih organizacija u Hrvatskoj.

## 1.2 Ciljevi rada

Cilj rada analizirati revizijska mišljenja kod neprofitnih institucija i utvrditi dolazi li do mišljenja s rezervom i do suzdržanih revizijskih mišljenja te razloge zbog kojih se takva mišljenja javljaju.

## 1.3 Metode rada

Metode rada koje će se koristiti: metodu analize i sinteze, komparativna metoda i deskriptivna metoda. Metodom analize raščlanit će se složeni pojmovi i zaključci na jednostavnije dijelove, metodom sinteze grupirat će jednostavniji pojmovi u složenije, deskriptivnom metodom opisat će se određeni predmete i pojave i komparativnom metodom izvršit će se uspoređivanja određenih stvari i pojava.

## 1.4 Struktura rada

U uvodnom dijelu rada navedeni je problem i cilj rada kao i metode koje su korištene. Nakon uvodnog dijela u drugom poglavlju završnog rada pojašnjene su specifičnosti poslovanja institucija u neprofitnom sektoru. U trećem poglavlju rada definira se pojam i značenje revizije, dok se u četvrtom dijelu rada detaljnije pojašnjavaju specifičnosti računovodstva i revizije kod neprofitnih institucija. U empirijskom dijelu rada analiziraju se revizijski izvještaju neprofitnih institucija u Hrvatskoj. Na kraju samog rada u zaključku rada iznose se glavni rezultati provedene analize.

# 2. SPECIFIČNOSTI NEPROFITNOG SEKTORA

## 2.1 Pojmovno određivanje neprofitnog sektora

Pojam neprofitnog sektora objedinjuje:

- treći sektor
- nevladine organizacije
- udruženja građana
- građanske inicijative[1]

Treći sektor prikazuje da postoje određene sfere djelovanja osoba kroz različite vrste nevladinih institucija i neprofitnih organizacija. Treći sektor je nezavisan od države iako se bavi sličnim problemima kao i država, ali njemu nije glavni cilj povećanje profita, već ostvarenje dobrotvornih ciljeva[2]. Budući da ne pripada ni sferi države, a ni sferi ekonomije i profita, nastao je termin treći sektor, koji od prva dva sektora preuzima područja djelatnosti i metode rada, ali ne i ciljeve i svrhu zbog kojih postoji[3].

Termin treći sektor posebno ističe neprofitno. Također uvećani interes za treći sektor povezan je sa održivim razvojem i politikom „trećeg puta“ koja se zalaže za reorganizaciju društva i države, te rješavanju društvenih problema, kao i stvaranju suradnja novih između privatnog i javnog sektora, te vršenje javnih usluga i dobara[4].

Nevladine organizacije su organizacije koje nisu dio državnih tijela i sa kojima upravlja država. NVO su ona udruženja građana u koje se oni uključuju da bi ostvarili i zadovoljili neke svoje privatne i općedruštvene interese, motive i potrebe[5]. Ta udruživanja imaju status pravnog lica (institucionalizovana su), odvojena su od države, neprofitnog, nekomercijalnog i nepartijskog su karaktera, zasnovana na dobrovoljnom radu i ulaganju sredstava[6].

[1] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 252.
[2] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 252.
[3] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 252.
[4] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 252.
[5] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 255.
[6] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 255.

NVO se dijeli na:

- državne organizacije
- nedržavne organizacije.

Nedržavne organizacije su podijeljene na:

- profitni sektor
- neprofitni sektor.

Profitne organizacije su organizacije kojima je glavni cilj ostvarivanje profita, dok neprofitnim organizacija nije glavni cilj ostvarivanje profita, već žele ostvariti opću korist pružanjem svojih usluga. Neprofitne organizacije se dijele na organizacije koje služe svim članovima društva (javne uslužne organizacije) i organizacije koje služe zaštiti i unapređenju određenih grupnih interesa, tj. služe samo članovima određenih društvenih grupa (profesionalna, interesna udruženja, klubovi)[7].

Udruženja građana (citizen associations) su grupe ljudi koji se udružuju na osnovu privatne inicijative radi zadovoljavanja zajedničkih ciljeva, interesa i motiva. Ona su dio nevladinog, neprofitnog (trećeg sektora) i pripadaju sferi civilnog društva[8]. Udruženja svoju osnovu za nastanak i djelovanje izvode iz prava na slobodu udruživanja[9]. Sloboda udruživanja spada među konstituirajuće principe demokratskog poretka i pravne države[10]. Bez podrške udruženih građana pojedinac ima malo mogućnosti da se odbrani od zloupotrebe državne moći[11].

Građanske inicijative su jednostavna okupljanja građana u određenu zajednicu kako bi reagirali na određene probleme koja ih trenutno ugrožavaju. Ona se temelje na nenormiranim, autonomnim i spontanim djelovanjima u lokalnoj zajednici[12]. Građanskim inicijativama građani najčešće pokušavaju riješiti probleme koje imaju u svojim lokalnim zajednicama. Tim inicijativama oni tražu promjenu određenih akta i pravilnika koje donosu lokalne vlasti. Uključivanje građana u različite građanske inicijative, neformalne grupe i organizacije, dovodi do toga da građani počinju više da se brinu za svoju zajednicu, da počinju pružati

[7] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 255.
[8] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 257.
[9] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 257.
[10] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 257.
[11] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 257.
[12] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 259.

usluge širem krugu članova, povećavaju kontakte i veze, oblikuju potrebe zajednice, bude energiju i povjerenje među građanima, i time doprinose njenom razvoju i rastu socijalnog kapitala[13]. Zajednice sa velikim brojem formalnih i neformalnih inicijativa, grupa, organizacija i mreža, koje razmjenjuju informacije i mišljenja o trenutnom stanju u lokalnoj zajednici i unutar kojih postoji energija i ideje kako da djeluju od „baze“ prema vrhu, smatraju se uspješnim zajednicama[14].

Svaki od pojmova koji se koriste za organizacije neprofitnog sektora prikazuje jedan aspekt društvene stvarnosti sektora[15]:

- pojam dobrotvornost naglašava podršku koje ove organizacije dobivaju od privatnih dobrotvornih donacija i pretpostavlja određenu motivaciju u ime donatora i primatelja;
- pojam neovisni sektor ističe ulogu koju ove organizacije igraju kao "treća sila" izvan područja vlade (tj. političke moći) i privatnog poslovanja (tj. motiv profita);
- pojam volonterstvo naglašava značajan unos koji volonteri čine u upravljanju i radom ovog sektora i neobveznom prirodom sudjelovanja u pogledu članstva;pojam nevladine organizacija prikazuje organizacije koje se bave promicanjem gospodarskog i socijalnog razvoja,
- pojam filantropija odnosi se na korištenje osobnog bogatstva i vještina u korist javnog dobra
- pojam neprofitne organizacije/sektor naglašava činjenicu da ove organizacije ne postoje prvenstveno za generiranje profita za svoje vlasnike.

Nastanak i razvitak neprofitnih organizacija može se usko povezati s već spomenutom koncepcijom društvene odgovornosti, ali i pripadnosti zajednici, kao grupi ljudi koji su povezani društvenim i drugim vezama i ovise jedni o drugima[16]. Tu do određene mjere postoji sličnost s razvitkom i nastankom države koja je isto tako uključena u neprofitne aktivnosti, a

[13] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 261.
[14] Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 261.
[15] Anheier, H. K.(2005) Nonprofit organizations. Theory, management, policy, Routledge, New York, USA, str. 38.
[16] Pavičić, J. (2001): Ishodišne determinante strateškog pristupa marketingu neprofitnih organizacija: Teorijska razrada, Ekonomski pregled ,52(1-2),Zagreb, str. 106.

ishodišno je srodna nevladinim neprofitnim organizacijama[17]. Bez spomenutog osjećaja pripadnosti zajednici ne bi se mogla ni generirati potreba da se ta zajednica nastoji očuvati ili razvijati, da se štite i pomažu pojedini njezini članovi i slično[18]. Naravno, kao što je već istaknuto, neprestane promjene utječu i na razlike u oblikovanju konkretnih aktivnosti provođenja društvene odgovornosti, kako pojedinaca, tako i organizacija, o čemu najbolje svjedoče, primjerice, podaci o porastu broja neprofitnih organizacija, o povećanju broja uključenih pojedinaca i slično[19].

Vladine (državne) aktivnosti isto se tako mogu smatrati neprofitnima, a nije potrebno ni naglašavati da je vlada uključena u društvene promjene i u razvitak, s tim da su neprofitne aktivnosti koje poduzima, odnosno, ne poduzima, potencijalni generator nastajanja i razvitka nevladinih neprofitnih organizacija, na koje ponekad nastoji prebaciti dio svojih odgovornosti[20].

U novije vrijeme najsnažniji poticaj razvoju neprofitnog sektora u razvijenim zemljama bila je kriza socijalnih država[21]. Reformski zahtjevi i nastojanja uvođenja novih socijalnih programa u ovom slučaju mogu se također tumačiti kao dio nastojanja za modernizacijom socijalnih država[22]. Državne birokracije razvile su sustav javnih usluga iznad mogućnosti i volje građana da snose njegove troškove[23]. Građani su se počeli oslobađati odgovornosti za vlastitu dobrobit[24]. Reformom socijalnih država u razvijenim zemljama države i državne agencije prestale su biti jedini monopolistički akter u socijalnoj sferi[25]. Pored neprofitnog sektora tu se uključuju poduzeća i pojedinci koji imaju pravo na poreza oslobođene donacije[26].

[17] Pavičić, J. (2001): Ishodišne determinante strateškog pristupa marketingu neprofitnih organizacija: Teorijska razrada, Ekonomski pregled ,52(1-2),Zagreb, str. 106.
[18] Pavičić, J. (2001): Ishodišne determinante strateškog pristupa marketingu neprofitnih organizacija: Teorijska razrada, Ekonomski pregled ,52(1-2),Zagreb, str. 106.
[19] Pavičić, J. (2001): Ishodišne determinante strateškog pristupa marketingu neprofitnih organizacija: Teorijska razrada, Ekonomski pregled ,52(1-2),Zagreb, str. 106.
[20] Pavičić, J. (2001): Ishodišne determinante strateškog pristupa marketingu neprofitnih organizacija: Teorijska razrada, Ekonomski pregled ,52(1-2),Zagreb, str. 107.
[21] Bežovan, G. (1996): Privatni neprofitni sektor i razvoj socijalnog režima u Hrvatskoj, br. 3-4, str. 301.
[22] Bežovan, G. (1996): Privatni neprofitni sektor i razvoj socijalnog režima u Hrvatskoj, br. 3-4, str. 301.
[23] Bežovan, G. (1996): Privatni neprofitni sektor i razvoj socijalnog režima u Hrvatskoj, br. 3-4, str. 301.
[24] Bežovan, G. (1996): Privatni neprofitni sektor i razvoj socijalnog režima u Hrvatskoj, br. 3-4, str. 301.
[25] Bežovan, G. (1996): Privatni neprofitni sektor i razvoj socijalnog režima u Hrvatskoj, br. 3-4, str. 301.
[26] Bežovan, G. (1996): Privatni neprofitni sektor i razvoj socijalnog režima u Hrvatskoj, br. 3-4, str. 301.

## 2.2 Osnovna obilježja i vrste neprofitnih organizacija

Organizacije neprofitnog sektora obilježava pet temeljnih značajki koje ih razlikuju u odnosu na druge vrste organizacija, pa tako definiran neprofitni sektor podrazumijeva skup organizacija koje su[27]:

- formalno sastavljene - u određenoj mjeri institucionalizirane, tako da čisto ad hoc, neformalna i privremena okupljanja ljudi ne smatraju se dijelom neprofitnog sektora u okviru ove definicije
- privatne: neprofitne organizacije su institucionalno odvojene od vlade, nisu niti dio vladinog aparata niti su uređeni odborima kojima dominiraju vladini dužnosnici;
- ne raspodjeljuju dobit: ne vraćaju dobit koja se generira vlasnicima, tj. neprofitne organizacije mogu akumulirati dobit u određenoj godini, ali se dobit mora vratiti u osnovnu misiju, a ne distribuirati se vlasnicima ili upravnom odboru organizacija
- imaju uspostavljeno samoupravljanje: neprofitne organizacije imaju vlastite interne postupke za upravljanje i ne kontroliraju ih vanjski subjekti;
- dobrovoljne – neprofitne organizacije uključuju značajan stupanj dobrovoljnog sudjelovanja, bilo u stvarnom ponašanju aktivnosti ili u upravljanju njezinim poslovima.

Postoji više vrsta neprofitnih institucija:

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

- Udruga je svaki oblik slobodnog i dobrovoljnog udruživanja više fizičkih, odnosno pravnih osoba koje se, radi zaštite njihovih probitaka ili zauzimanja za zaštitu

[27] Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1992). In search of the non-profit sector. I: The question of definitions. Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, 3(2), str. 135.

ljudskih prava i sloboda, zaštitu okoliša i prirode i održivi razvoj, te za humanitarna, socijalna, kulturna, odgojno-obrazovna, znanstvena, sportska, zdravstvena, tehnička, informacijska, strukovna ili druga uvjerenja i ciljeve koji nisu u suprotnosti s Ustavom i zakonom, a bez namjere stjecanja dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi, podvrgavaju pravilima koja uređuju ustroj i djelovanje toga oblika udruživanja i koja stječe pravnu osobnost danom upisa u Registar udruga Republike Hrvatske[28].

- Zaklada je imovina namijenjena da sama, odnosno prihodima što ih stječe, trajno služi ostvarivanju neke općekorisne ili dobrotvorne svrhe, a fundacija je imovina namijenjena da u određenom vremenskom razdoblju služi ostvarivanju neke općekorisne ili dobrotvorne svrhe[29].
- Ustanova je pravna osoba koja se osniva za trajno obavljanje djelatnosti odgoja i obrazovanja, znanosti, kulture, informiranja, športa, tjelesne kulture, tehničke kulture, skrbi o djeci, skrbi o invalidima i druge djelatnosti, koje ne obavlja radi stjecanja dobiti[30].
- Političke stranke su pravne osobe koje politički djeluju u skladu s ciljevima utvrđenim programom i statutom[31].
- Komore su udruženja pretežito strukovnog obilježja[32].
- Sindikat je organizacija koju stvaraju radnici i koja predstavlja radnike u određenoj gospodarskoj grani ili u određenoj organizaciji, a uspostavlja se kako bi poboljšao i održao plaće, naknade i radne uvjete[33].
- Crkva ili vjerska zajednica je zajednica fizičkih osoba koje ostvaruju slobodu vjeroispovijedi jednakim javnim obavljanjem vjerskih obreda i drugim očitovanjima svoje vjere, upisana u Evidenciju vjerskih zajednica u Republici Hrvatskoj[34].

[28] Narodne novine (2017): Zakon o udrugama, Narodne novine d.d., Zagreb, br.70.
[29] Narodne novine (2001): Zakon o zakladama i fundacijama, Narodne novine d.d., Zagreb, br.64.
[30] Narodne novine (2008): Zakon o ustanovama, Narodne novine d.d., Zagreb, br.35.
[31] Narodne novine (2006): Zakon o političkim strankama, Narodne novine d.d., Zagreb, br.28.
[32] Narodne novine (2019): Zakon o komori arhitekata i komorama inženjera u graditeljstvu i prostornom uređenju, Narodne novine d.d., Zagreb, br.110.
[33] Narodne novine (2015): Zakon o reprezentativnosti udruga poslodavaca i sindikata, Narodne novine d.d., Zagreb, br.26.
[34] Narodne novine (2013): Zakon o pravnom položaju vjerskih zajednica, Narodne novine d.d., Zagreb, br.73.

# 3. POJAM I ZNAČENJE REVIZIJE

## 3.1 Pojam i uloga revizije

Sama riječ revizija potječe od latinske riječi „revedere“ što znači vidjeti i u skladu s tim revizija predstavlja „naknadni pregled i preispitivanje poslovnih procesa i stanja“[35]. Danas se revizija tj. njen pojam tumači na različite načine. Neki kažu da je revizija ispitivanje financijskih izvještaja i drugih računovodstvenih postupaka, drugi kažu da je revizija uspoređivanje izvršenih poslova sa specifičnim kriterijima, dok treći kažu da je postupak provjere i ocjenjivanje financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja[36]. Revizija se može podijeliti na:

- eksternu reviziju
- internu reviziju.

Što se tiče značajka eksterne revizije one su:

1. naknadno ispitivanje poslovanje poduzeća i to prije svega financijskih izvještaja,
2. usklađenost poslovanja poduzeća i to, prije svega, financijskih izvještaja s unaprijed postavljenim kriterijima čime se osigurava objektivnost i realnost financijskih izvještaja,
3. mišljenje revizora temelji se na objektivnim dokazima i dostavlja se zainteresiranim korisnicima,
4. reviziju obavljaju neovisne stručne institucije izvan poduzeća[37].

S druge strane, internu reviziju provode sami za zaposlenici poduzeća kojima je primarni cilj poboljšavanje efikasnosti različitih poslovnih jedinica, dok je manje značajno izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima.

[35] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 51.
[36] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 51.
[37] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 52.

### 3.2 Revizija financijskih izvještaja

Revizija financijskih izvještaja provodi postupak i utvrđuje fer i istinitost prikaza sadržanog u financijskim izvještajima[38]. Kriteriji koji odlučuju su:

- zakonski propisi
- računovodstvena načela
- računovodstveni standardi

Revizija financijskih izvještaja je najvažniji dio cjelokupne revizije i njene djelatnosti. U kontekstu revizije financijskih izvještaja, potrebno je istaknuti da je cjelokupna metodologija revizije u suvremenim uvjetima utemeljena na uzorku (*audit sampling*)[39]. Tada revizor ne provodi cjelokupnu reviziju, već na temelju određenog reprezentativnog uzorka utvrđuje poslovanje poduzeća te istinit i fer prikaz financijskih izvještaja.

### 3.3 Vrste revizijskih mišljenja

Najznačajniji dio revizije su revizorska mišljenja. Vrste revizijskih mišljenja su:

- pozitivno mišljenje
- modificirano mišljenje

Pozitivno mišljenje izdaje revizor u slučaju kada se uvjerio da financijski izvještaji, u svim značajnim odrednicama, istinito i fer prikazuju financijski položaj i financijsku uspješnost društva[40]. Financijski izvještaji koji mogu sadržavati i pogreške, no sve do razine do koje je intenzitet utjecaja tih pogrešaka na financijske izvještaje nije značajan revizor izdaje pozitivno mišljenje[41].

[38] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 73.
[39] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 73.
[40] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, 657(6), str.42.
[41] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 09/2016, str.42.

Modificirana izvješća su izvješća u kojima se revizori ograđuju od istinitog i fer prikazivanja financijskog izvještavanja. Postoje tri vrste modificiranih revizijskih mišljenja :

1. mišljenje s rezervom
2. negativno mišljenje
3. suzdržano mišljenje

Revizor će izraziti mišljenje sa rezervom kada:

- revizor, nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u ukupnosti, značajna ali ne i prožimajuća za financijsko izvještavanje; ili
- revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, ali revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijsko izvještavanje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući[42].

Revizor će izraziti negativno mišljenje kada, nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u ukupnosti, značajna i prožimajuća za financijske izvještaje[43].

Revizor će se suzdržati od mišljenja kada ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, i zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili značajni i prožimajući[44].

Revizor će se suzdržati od mišljenja kada, u iznimno rijetkim okolnostima koje uključuju višestruke neizvjesnosti, revizor zaključi da, unatoč tome što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa svakom pojedinom neizvjesnošću, nije moguće formirati mišljenje o financijskih izvještajima zbog moguće interakcije neizvjesnosti i njihovog mogućeg kumulativnog učinka na financijske izvještaje[45].

[42] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 294.
[43] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 294.
[44] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 294.
[45] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 294.

Revizor će modificirati mišljenje u revizorom izvješću kada:

1. zaključi da, temeljno se na pribavljenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja ili kada
2. revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja[46].

U skladu s tim, značajna pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja odnosno suglasje s menadžmentom može nastati u vezi s:

- primjerenošću odabranih računovodstvenih politika (primjerice, odabrana računovodstvena politika nije dosljedna primjenjivanom okviru financijskog izvještavanja ili financijski izvještaj i bilješke, ne prikazuju fer prikaz);
- primjenom odabranih računovodstvenih politika (nedosljedna primjena računovodstvenih politika ili namjerna pogreška u primjeni odabranih računovodstvenih politika); ili
- primjerenošću ili adekvatnošću objava u financijskim izvještajima (primjerice, financijski izvještaji ne uključuju sve objave, ne osiguravaju nužne objave te postizanje fer prezentacije ili prezentirana objava nije u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja)[47].

Tablica 1 prikazuje vrste mišljenja, te pitanja koja će utjecati na revizorovo mišljenje. Tako ako je intenzitet utjecaja značajan, a ne može se pribaviti dovoljno dokaza donijet će se suzdržano mišljenje, a ako su financijski izvještaji pogrešno prikazani, a utjecaj na mišljenje je značajan donijet će se negativno mišljenje. Ako intenzitet utjecaja nije značajan, a ne mogu se pribaviti dostatni dokazi donijet će se mišljenje s rezervom, kao i ako su financijski izvještaji pogrešno prikazani. Ako je intenzitet utjecaja beznačajan, a postoji nemogućnost pribavljanja dostatnih dokaza donijet ćemo pozitivno mišljenje, kao i u slučaju da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani.

[46] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 294-295.
[47] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 295.

**Tablica 1. Vrste mišljenja (pitanja koja utječu na revizijsko mišljenje)**

| utjecaj na mišljenje<br><br>intenzitet utjecaja | Nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza<br><br>(ograničenje obujma ispitivanja) | Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani<br><br>(nesuglasje s menadžmentom) |
|---|---|---|
| značajno | suzdržanost od mišljenja | negativno mišljenje |
| nije značajno | mišljenje s rezervom | mišljenje s rezervom |
| beznačajno | pozitivno mišljenje | pozitivno mišljenje |

Izvor: Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika str.295.

Revizorova nemogućnost da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze odnosno ograničenje obujma ispitivanja može nastati iz:

- okolnosti izvan kontrole subjekta (primjerice uništenje računovodstvenih evidencija ili oduzimanje (zapljena) dokumentacije od strane državnih tijela);
- okolnosti u vezi s vrstom i vremenskim rasporedom revizorova posla (primjerice, revizor ne može biti prisutan fizičkom popisu zalila ili kada utvrdi da obavljanje revizorskih postupaka nije dovoljno s obzirom da subjektivne kontrole nisu djelotvorne); ili
- ograničenja koja nametne menadžmenti (primjerice, menadžmenti sprječava revizora u prisustvovanju fizičkom popisu zaliha ili menadžment sprječava revizora u traženju eksternih konfirmacija za određena stanja računa)[48].

[48] Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 295.

# 4. RAČUNOVODSTVO I REVIZIJA KOD NEPROFITNIH INSTITUCIJA

## 4.1 Specifičnosti računovodstva kod neprofitnih organizacija

Neprofitne organizacije koje vode jednostavno knjigovodstvo moraju primijeniti novčano računovodstveno načelo pri čemu su pravila vrednovanja pozicija financijskog izvještavanja koje prati novčani tijek jednaka onima koja primjenjuju one organizacije koje primjenjuju dvojno knjigovodstvo[49]. Financijske izvještaje predaju one neprofitne organizacije koje su upisane u Registar neprofitnih organizacija, koji vodi Ministarstvo financija. 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[50]. Pravni temelj postupanja koja se računovodstveno objašnjavaju, neprofitne organizacije moraju tražiti u zakonima koji uređuju njihovo određeno poslovanje koje se računovodstveno iskazuje[51]. U cilju uređenja, unaprijeđena i poboljšanja računovodstvenog sustava neprofitnog sektora u Hrvatskoj je uveden Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija kojim su uvedene ključne promjene kao što je obveza dostave financijskih izvještaja za sve neprofitne organizacije, javna objava financijskih izvještaja, izrada financijskih planova i izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava.[52]

Neprofitne organizacije se većinom financijraju od zajmova, kredita i članarina. Pravne osobe koje neprofitnim organizacijama osiguravaju sredstva traže informacije kako bi utvrdili da li se sredstvima pravilno i racionalno upravlja. Informacije se prosljeđuju preko financijskih izvještaja. Upravo su financijski izvještaji komunikacijski kanal kojeg neprofitna organizacija koristi za zadovoljavanje informacijskih potreba svojih dionika[53]. Financijsko izvještavanje

[49] Dremel, N. (2018): Sažetak neprofitnog računovodstva, prilog časopisu računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, br.12, str. 3.
[50] Narodne novine(2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br.121.
[51] Dremel, N. (2018): Sažetak neprofitnog računovodstva, Riznica, prilog časopisu Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, br.12, str. 4.
[52] Perica, I., Ramljak, B. (2016), Računovodstveni sustav u funkciji kvalitetnijeg upravljanja neprofitnim sektorom, Zbornik radova Second international scientific business conference – Limen 2016, Leadership and Management: Integrated Politics of Research and Innovations Belgrade, [organizers Faculty of Engineering Management... [et al.]. - Belgrade : Association of Economists and Managers of the Balkans [etc.], str 194.
[53] Perica, I. (2019): Perspektive razvoja financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija u Hrvatskoj, Zbornik radova 54. jesensko savjetovanje Računovodstvo, revizija i porezi u praksi Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, Brela, str. 187.

neprofitnih organizacija se razlikuje u odnosu na financijsko izvještavanje profitnih organizacija zbog sljedećih obilježja:[54]

- vlasništvo: za razliku od profitnih organizacija neprofitne organizacije nemaju dioničare ni investitore,
- cilj: cilj poslovanja neprofitnih organizacija je zadovoljiti javne potrebe i osigurati koristi svojim članovima, dok profitne organizacije svojim dioničarima nastoje osigurati povrat ulaganja,
- struktura prihoda: neprofitne organizacije kao svoje glavne prihode imaju prihode od donacija i članarina, dok profitne organizacije kao svoje glavne prihode imaju prihode od prodaje svojih proizvoda, usluga ili robe.
- godišnji rezultat poslovanja: za razliku od profitnih organizacija kod kojih razlika prihoda i rashoda označava dobit ili gubitak, odnosno predstavlja pokazatelj uspjeha tvrtke, kod neprofitnih organizacija razlika prihoda i rashoda predstavlja rezultat koji se zove višak ili manjak prihoda i koji nije dovoljan za procjenu uspjeha neprofitne organizacije. Ukoliko neprofitna organizacija ostvari višak prihoda ona ga za razliku od profitne organizacije ne smije raspoređivati već višak prihoda mora zadržati unutar same organizacije.
- cilj financijskog izvještavanja: neprofitne organizacije svojim financijskim izvještajima žele priopćiti donatorima i javnosti kako su stekle i kako upravljaju svojim sredstvima, odnosno na koji način troše sredstva. Profitne organizacije svojim financijskim izvještajima žele priopćiti postojećim dioničarima, potencijalnim ulagačima, zajmodavcima i ostalim vjerovnicima svoj financijski položaj, uspješnost poslovanja i omogućiti im da procjene vrijednost poduzeća, profitabilnost poslovanja i buduće novčane tijekove kako bi njihovi korisnici mogli projicirati svoje buduće zarade i povrat ulaganja.

[54] Perica, I. (2019): Perspektive razvoja financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija u Hrvatskoj, Zbornik radova 54. jesensko savjetovanje Računovodstvo, revizija i porezi u praksi Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, Brela, str. 188.

Glavni Zakoni i Pravilnici kojih se neprofitne organizacije moraju pridržavati u računovodstvu su:

- Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija
- Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu
- Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija
- Pravilnik o sustavu financijskog upravljanja i kontrola, izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija.

Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija uređuje okvir financijskog poslovanja i elemente 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[55].

Neprofitna organizacija dužna je prikupljati podatke i sastavljati knjigovodstvene isprave, 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[56].

Neprofitna organizacija koja je obveznik vođenja dvojnog knjigovodstva provodi samoprocjenu učinkovitog i djelotvornog funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrola[57].

Sustavi financijskog upravljanja i kontrola temelje se na pet međusobno povezanih komponenti unutarnjih kontrola, koje uključuju:

- kontrolno okruženje

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

- upravljanje rizicima
- kontrolne aktivnosti
- informacije i komunikacije
- praćenje i procjenu sustava[58].

Pod kontrolnim okruženjem podrazumijeva se osobni i profesionalni integritet te etične vrijednosti zakonskih zastupnika i zaposlenika, rukovođenje i stil upravljanja, određivanje misije, vizije i ciljeva neprofitne organizacije, organizacijska struktura, uključujući dodjelu ovlasti i odgovornosti te uspostavu odgovarajuće linije izvješćivanja, praksu upravljanja ljudskim potencijalima i kompetentnost zaposlenika[59].

Upravljanje rizicima cjelokupan je proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, uzimajući u obzir ciljeve neprofitne organizacije, te poduzimanja potrebnih radnji, posebice kroz promjenu sustava financijskog upravljanja i kontrola, a u svrhu smanjenja rizika[60].

Kontrolne aktivnosti temelje se na pisanim pravilima i načelima, postupcima i drugim mjerama koje se uspostavljaju radi ostvarenja ciljeva neprofitne organizacije smanjenjem rizika na prihvatljivu razinu. Kontrolne aktivnosti moraju biti prikladne i pravodobne, a troškovi njihove uspostave ne smiju premašivati prihvatljivu razinu[61].

Financijska izvješća i druga izvješća sadrže poslovne informacije koje omogućuju upravljanje i kontrolu poslovanja neprofitne organizacije. Informacije moraju biti odgovarajuće, ažurne, točne i dostupne radi učinkovite komunikacije na svim razinama neprofitne organizacije, izgradnje prikladnoga upravljačkog sustava informacija, s točno određenom ulogom svakoga zaposlenika uključenog u financijsko upravljanje i kontrole te dokumentiranja svih procesa i transakcija[62].

[58] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 121.
[59] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 121.
[60] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 121.
[61] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 121.
[62] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 121.

Praćenje sustava financijskog upravljanja i kontrola obavlja se u svrhu procjenjivanja njegova odgovarajućeg funkcioniranja i osiguranja njegova daljnjeg poboljšanja[63].

Neprofitne organizacije moraju obezbijediti informacije koje su vezane za sve vrste prihoda i rashoda, vlastitih izvora, te imovine.

Podaci se u poslovne knjige unose po nastanku poslovnog događaja, a najkasnije u roku primjerenom za sastavljanje financijskih izvještaja[64].

Neprofitna organizacija dužna je na početku poslovanja popisati imovinu i obveze te navesti njihove pojedinačne vrijednosti u količinama i u novčanom iznosu, isto tako neprofitna organizacija dužna je najmanje jednom i to na kraju svake poslovne godine popisati imovinu i obveze sa stanjem na datum bilance radi usklađenja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem[65].

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[66].

Neprofitno računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja[67]. Neprofitna organizacija obvezna je u svom knjigovodstvu osigurati podatke pojedinačno po vrstama prihoda i rashoda kao i o stanju imovine, obveza i vlastitih izvora[68]. Zakonski zastupnik odgovoran je za ustroj, zakonito poslovanje i vođenje računovodstvenih poslova[69]. Vođenje računovodstvenih poslova može se ugovorom povjeriti drugoj stručnoj pravnoj ili fizičkoj osobi[70].

[63] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 121.
[64] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 121.
[65] Narodne novine (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 121.
[66] Narodne novine (2017): Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 25.
[67] Narodne novine (2017): Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 25.
[68] Narodne novine (2017): Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 25.
[69] Narodne novine (2017): Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 25.
[70] Narodne novine (2015): Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 25.

Pravilnik 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[71]. Pravilnikom se uređuje i minimalni sadržaj i rokovi dostave izvještaja o potrošnji proračunskih sredstava te način vođenja, upis, brisanje i promjena podataka u Registru neprofitnih organizacija[72]. Političke stranke koje se moraju upisati u Registar odnose se odredbe Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija. Isto tako i vjerske zajednice koje dobivaju proračunska sredstva primjenjuju odredbe Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija. Za sastavljanje financijskih izvještaja odgovorna je osoba koja rukovodi službom računovodstva, odnosno koja vodi računovodstvene poslove neprofitne organizacije ili druga stručna pravna ili fizička osoba kojoj je povjereno vođenje računovodstva[73]. Zakonski zastupnik potpisuje financijske izvještaje, izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava, izjavu o neaktivnosti i odgovoran je za njihovu vjerodostojnost i predaju[74].

Pravilnik o sustavu financijskog upravljanja i kontrola, izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija utvrđuje način provođenja samoprocjene funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrola neprofitne organizacije te se propisuje metodologija izrade financijskog plana, izmjena i dopuna financijskog plana, kao i način i uvjeti izvršenja financijskog plana[75]. Neprofitne organizacije koje su obveznici vođenja dvojnog knjigovodstva primjenjuju odredbe Pravilnika o sustavu financijskog upravljanja i kontrola, izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija. Zakonski zastupnik neprofitne organizacije obvezan je za svaku poslovnu godinu provesti samoprocjenu učinkovitosti i djelotvornosti funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrola[76]. Neprofitna organizacija koja ostvaruje sredstva iz javnih izvora, uključujući i sredstva državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave obvezna je na zahtjev nadležnog tijela državne uprave, jedinice lokalne i područne

[71] Narodne novine (2015): Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 31.
[72] Narodne novine (2015): Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 31.
[73] Narodne novine (2015): Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 31.
[74] Narodne novine (2015): Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 31.
[75] Narodne novine (2015): Pravilniku o sustavu financijskog upravljanja i kontrola, izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 55.
[76] Narodne novine (2015): Pravilniku o sustavu financijskog upravljanja i kontrola, izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 55.

(regionalne) samouprave, odnosno drugog nadležnog tijela javne vlasti, dostaviti tom tijelu dokaz o provedenoj samoprocjeni funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrola[77]. Neprofitna organizacija koja je obveznik primjene ovoga Pravilnika obvezna je izrađivati financijski plan za provedbu godišnjeg programa rada[78]. Neprofitna organizacija ne mora radi usklađivanja s odredbama ovoga Pravilnika mijenjati odredbe statuta, već može donositi opće akte[79].

### 4.2 Financijski izvještaji neprofitnih organizacija

Neprofitne organizacije koje imaju vrijednost imovine neprofitne organizacije na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno veću od 230.000,00 kuna i godišnji prihod u svakoj od prethodne tri godine uzastopno veći od 230.000,00 kuna godišnje smatraju se velikim neprofitnim organizacijama i kao takve dužne su voditi dvojno knjigovodstvo i sastavljati sljedeće financijske izvještaje:

- Bilancu
- Izvještaj o prihodima i rashodima
- Bilješke

Bilanca predstavlja financijski izvještaj koji prikazuje sustavni pregled imovine na određeni datum. Bilanca se sastoji od aktive i pasive koje moraju biti ujednačene. U aktivi se nalazi imovina, dok u pasivi se nalazi izvori imovine. Računski razredi 0 i 1 predstavljaju imovinu, odnosno aktivu, a računski razredi 2 i 5 izvore imovine, odnosno pasivu. U razredu 0 nalazi se nefinancijska imovina, dok u razredu 1 nalazi financijska imovina. U razredu 2 nalazu se obveze. Na razredu 5 nalazu se vlastiti izvori i ostatak imovine.

Račun prihoda i rashoda predstavlja financijski izvještaj koji prikazuje pregled prihoda i rashoda, te financijski rezultat u određenom vremenskom razdoblju. Prihodi i rashodi kod velikih neprofitnih organizacija priznaju se po nastanku događaja. Financijski rezultat poslovanja pojedine neprofitne organizacije može biti višak ili manjak prihoda.

[77] Narodne novine (2015): Pravilniku o sustavu financijskog upravljanja i kontrola, izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 55.
[78] Narodne novine (2015): Pravilniku o sustavu financijskog upravljanja i kontrola, izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 55.
[79] Narodne novine (2015): Pravilniku o sustavu financijskog upravljanja i kontrola, izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 55.

Bilješke uz financijske izvještaje kod neprofitnih organizacija najčešće nadopunjuju podatke iz bilance i računa prihoda i rashoda. Bilješke su dopuna podataka uz financijske izvještaje i mogu biti:

- opisne
- brojčane
- kombinirane.[80]

Obvezne Bilješke uz bilancu jesu:

1. pregled ugovornih odnosa i slično koji, uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati i obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke, sporovi na sudu koji su u tijeku...)
2. pregled stanja i rokova dospijeća, dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova, te posebno robnih kredita i financijskih najmova (leasing)[81].

Sadržaj bilješki je dopunjen je i zahtjevom za navođenjem razloga zbog kojih je došlo do većih odstupanja u odnosu na ostvarenje prethodne godine u Bilješkama uz Izvještaj o prihodima i rashodima[82].

Neprofitne organizacije koje imaju vrijednost imovine neprofitne organizacije na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno manju od 230.000,00 kuna i godišnji prihod u svakoj od prethodne tri godine uzastopno manji od 230.000,00 kuna godišnje smatraju se malim neprofitnim organizacijama i kao takve dužne su voditi jednostavno knjigovodstvo i sastavljati sljedeće financijske izvještaje:

- financijski izvještaj o primicima i izdacima
- bilješke

Neprofitna organizacija prve tri godine od osnivanja obvezna je voditi dvojno knjigovodstvo[83].

[80] Jakir-Bajo, I. (2015): Financijsko izvještavanje u neprofitnom računovodstvu za 2015 godinu, prilog časopisu računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, br. 12, str. 32.
[81] Jakir-Bajo, I. (2015): Financijsko izvještavanje u neprofitnom računovodstvu za 2015 godinu, prilog časopisu računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, br. 12, str. 32.
[82] Jakir-Bajo, I. (2015): Financijsko izvještavanje u neprofitnom računovodstvu za 2015 godinu, prilog časopisu računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, br. 12, str. 32.
[83] Narodne novine(2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, br.121

Obveznici izvještavanja u neprofitnom sustavu definirani su čl. 2 Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija i utvrđeni su Registrom neprofitnih organizacija[84]. Shodno tome, obveznici izvještavanja u neprofitnom sektoru su: domaće i strane udruge i njihove saveze, zaklade, fundacije, ustanove, umjetničke organizacije, komore, sindikati, udruge poslodavaca te sve druge pravne osobe kojima je temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobitka, za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitnog karaktera[85]. Obveza financijskog izvještavanja ovisi o tome je li neprofitna organizacija obveznica vođenja jednostavnog ili dvojnog knjigovodstva[86].Ukoliko neprofitna organizacija ostvaruje sredstva iz državnog proračuna dužna je sastaviti i Izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava.

## 4.3 Revizija neprofitnih organizacija

### 4.3.1. Revizija financijskih izvještaja

Financijski izvještaji neprofitnih organizacija koja su u prošloj godini ostvarila prihode veće od 10 milijuna kuna obvezna su vršiti reviziju. Isto tako uvid u financijske izvještaje moraju vršiti one neprofitne organizacije koja su imala ukupne prihode 3 milijuna – 10 milijuna kuna. Obveznici izrade financijskih izvještaja kod neprofitnih organizacija moraju do 30 lipnja u tekućoj godini objaviti revizorsko izvješće za prethodnu godinu. Za neprofitne organizacije koje na svojim internetskim stranicama ne objave revizijsko mišljenje o obavljenom uvidu, odnosno reviziji financijskih izvještaja za prethodnu godinu predviđena je novčana kazna u iznosu od 5.000,00 – 200.000.000,00 kn .

Sukladno zakonu o reviziji, revizijsko izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja sastavlja se u skladu sa međunarodnim revizijskim standardima[87]. Izvješće

[84] Jakir-Bajo, I. (2015): Financijsko izvještavanje u neprofitnom računovodstvu za 2015 godinu, prilog časopisu računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, br. 12, str. 31.
[85] Jakir-Bajo, I. (2015): Financijsko izvještavanje u neprofitnom računovodstvu za 2015 godinu, prilog časopisu računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, br. 12, str. 31
[86] Jakir-Bajo, I. (2015): Financijsko izvještavanje u neprofitnom računovodstvu za 2015 godinu, prilog časopisu računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, br. 12, str. 31.
[87] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 09/2016, str.42.

neovisnog revizora mora biti u pisanom obliku, a sastavlja ga ili potpisuje ovlašteni revizor u svoje ime i ovlašteni predstavnik u ime revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora[88].

Revizijsko izvješće čine sljedeći elementi:

- naslovnik
- uvodni odjeljak
- odgovornost za financijske izvještaje
- revizorska odgovornost
- revizorovo mišljenje
- druge odgovornosti izvješćivanja
- potpis revizora
- datum revizorova izvješća
- revizorova adresa[89].

### 4.3.2. Uvid u financijske izvještaje

Izvješće o uvidu treba sadržavati jasno napisan iskaz negativnog uvjerenja[90]. Revizor treba pregledati i ispitati zaključke stvorenje temeljem pribavljenih dokaza koja su osnova za izražavanje negativnog uvjerenja[91].

Prema međunarodnom standardu revizorov uvid u financijske izvještaje mora sadržavati sljedeće elemente:

- naslov
- naslovnik
- uvodni odjeljak
- odjeljak o djelokrugu
- izjavu negativnog uvjerenja
- datum izvješća

[88] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 09/2016, str.42.
[89] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 09/2016, str.42.
[90] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 09/2016, str.42.
[91] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 09/2016, str.42.

- adresu revizora
- potpis revizora[92].

Ukoliko je revizor uočio neki problem, koji je od utjecaja na izjavu negativnog uvjerenja, on će izdati rezervu na dano negativno uvjerenje ili negativnu izjavu da financijski izvještaji ne pružaju fer ili istinit prikaz, ovisno o tome koliko je otkriveni problem značajan i prožimajući kroz financijske izvještaje[93]. Ako je mogući učinak ograničenja toliko značajan i prožimajući profesionalni računovođa u javnoj praksi zaključi kako se nikakva razina uvjerenja ne može pružiti, tada on ne daje nikakvo uvjerenje.

### 4.3.3. Odabir revizora

Uslugu revizije u Republici hrvatskoj, sukladno Zakonu o reviziji, mogu obavljati:

- trgovačka društva osnovana prema zakonu o trgovačkim društvima
- revizori iz država članica Europske unije, odnosno Europskog gospodarskog prostora, neovisno o pravnom obliku, koji su dobili dozvolu Hrvatske revizorke komore
- samostalni revizori (koji su ujedno i ovlašteni revizori)
- revizori trećih zemalja, ukoliko osnuju podružnicu u skladu s odredbama zakona o trgovačkim društvima[94].

Najkasnije do 30.9 u tekućoj godini neprofitna organizacija mora izabrati ovlaštenog revizora. Ukoliko revizorsko društvo ili samostalni revizor pri obavljanju revizije ima potrebu za angažiranjem vanjskih stručnjaka koji nisu ovlašteni revizori, ono to može učiniti, ali isključivo uz pisanu suglasnost neprofitne organizacije kod koje se obavlja revizija[95].

### 4.3.4 Propisi koji uređuju reviziju financijskih izvještaja

Međunarodni revizijski standardi podijeljeni su u nekoliko cjelina, koje zapravo kronološki prate sam proces obavljanja revizije, financijskih izvještaja, a to su:

[92] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 09/2016, str.42.
[93] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 09/2016, str.42.
[94] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 09/2016, str.41.
[95] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, 657(6), str.41.

- opća načela i odgovornosti (MRevS 200-229)
- procjena rizika i reakcija na procjenjene rizike (MRevS 300-449)
- revizijski dokazi (MRevS 500-599)
- korištenje radom drugih (MrevS 600-669)
- revizijski zaključci i izvještavanje (MrevS 700-799)
- posebna područja (MrevS 800-899)[96].

Obavljanjem uvida u financijske izvještaje revizor treba obratiti pažnju na one dokaze koji mogu pokazati da financijski izvještaji nisu sastavljeni u svim značajnim odrednicama i u skladu primjenjivim okvirom financijskom izvještavanja. Kako bi donio valjan zaključak prikupljanje dokaza može izvršiti određenim upitima ili analitičkim postupcima.

[96] Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, 657(6), str.41.

# 5. ANALIZA REVIZIJSKIH IZVJEŠTAJA NEPROFITNIH INSTITUCIJA U HRVATSKOJ

## 5.1 Definiranje i izbor uzorka za analizu

Analiza revizijskih izvještaja provedena je na temelju 124 neprofitne institucije. One su obveznici objave i predaje financijskih izvještaja i revizijskih mišljenja u 2018 godini. Uzorak je odabran iz Registra neprofitnih organizacija i u analizu su obuhvaćene one neprofitne institucije čiji je godišnji prihod u prethodnoj godini iznosi preko 10 milijuna kuna, Od ukupne 124 neprofitne institucije koje su analizirane konačni uzorak obuhvatio je 80 neprofitne institucije, odnosno 64% ukupne populacije, jer za ostale neprofitne institucije za vrijeme istraživanja nisu bili dostupni javno objavljeni izvještaji o provedenoj reviziji.

## 5.2. Analiza revizorskih izvještaja i vrste mišljenja

Prije same analize revizorskih mišljenja analizirala su se revizorska društva koja su izražavala mišljenje za promatrane neprofitne institucije iz uzorka. Tablica 2. prikazuje koja su revizorska društva uglavnom izražavala mišljenje kod promatranih neprofitnih institucija.

**Tablica 2. Udio revizijskih društava u ukupnom broju revidiranih institucija**

| Vrste revizorskih društava | Broj neprofitnih institucija |
|---|---|
| Velika četvorka | 6 |
| BDO Croatia d.o.o. | 7 |
| Audit d.o.o. | 4 |
| Kulić i Sperk d.o.o. | 2 |
| Werkman d.o.o. | 3 |
| Mazzars Cinnoti d.o.o. | 3 |
| Revidab d.o.o. | 2 |
| Concordia Audit d.o.o. | 2 |
| HLB Inženjerski biro d.o.o | 3 |
| Pir d.o.o. | 3 |
| Reconsult d.o.o. | 2 |
| **Ostalo** | **42** |
| **Ukupno** | **80** |

Izvor: Autor

Iz Tablice 2. je vidljivo da od ukupno analizirane 80 neprofitne institucije šest njih se odnosi na Veliku četvorku (Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers (PWC) i Deloitte) , četiri na Audit revizorsko društvo, sedam na BDO Croatia, dva na Kulić i Sperk, tri na Werkman i Mazzars cinnoti, dva na Revidab, Concordia Audit, i Reconsult, tri na HLB Inženjerski biro i Pir, te 42 na ostala revizorska društva.

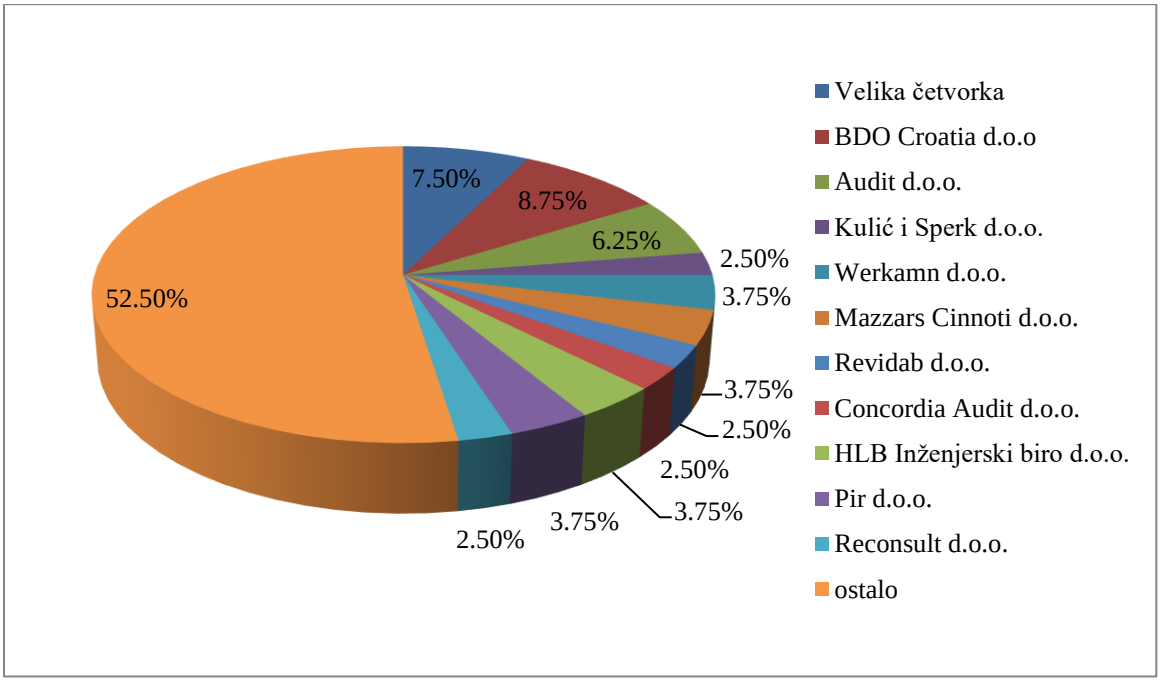
Revizorska društva koja spadaju pod ostali su:

- Ekvilibrij d.o.o.
- Refinal d.o.o.
- Revizija Štokov d.o.o.
- Kalibovič i patneri d.o.o.
- Čorluka Revizija d.o.o.
- Anis d.o.o.
- Fact revizija d.o.o.
- Ad aktiva d.o.o.
- Lorca d.o.o.
- Consultum Komparic d.o.o.
- Zagrebačko računovodstvo d.o.o.
- Revizija i računovodstvo d.o.o.
- SKT revizija d.o.o.
- Revicon d.o.o.
- Remira d.o.o.
- Inžinjerski biro-Revizija d.o.o.
- Maran d.o.o.
- Poduzetnička Revizija d.o.o.
- UHY HB Ekonom d.o.o.
- AMD revizija d.o.o.
- Državni ured za reviziju
- Iris Nova d.o.o.
- RSM Croatia d.o.o.
- Konsultum Komparic d.o.o.
- Veritas d.o.o.
- Medicom d.o.o.
- Refinal d.o.o.
- Revizija i servis d.o.o.
- Unis revizija d.o.o.
- DTTC Consulting i revizija d.o.o.
- Interexpert Zagreb d.o.o.
- Inžinjerski biro-revizija d.o.o.

- Saldo revizor d.o.o.
- Hrvatski konzorcij revizora
- Vik revizija d.o.o.
- Revenio d.o.o.
- Audit more stephens
- Gea d.o.o.
- Kofidenca d.o.o.
- Kalibović i patneri d.o.o.
- Crowe Horvat revizija d.o.o.
- Reconsult d.o.o
- Revizija Kutleša d.o.o.
- Antares savjetovanje d.o.o.

Udio pojedinog revizorskog društva s obzirom na broj analiziranih neprofitnih institucija prikazuje Grafikon 2.

**Grafikon 1. Udio revizijskih društva s obzirom na broj revidiranih institucija**




Izvor: Autor

Grafikon 1. opisuje da velika revizorska društva ne ostvaruju značajan udio u reviziji neprofitnih institucija već to većinom obavljaju manja revizorska društva. Tako se može iščitati iz grafikona da ostala revizorska društva obavljaju reviziju od 52,50% što je vrlo značajan udio. Također treba spomenuti da BDO Croatia d.o.o. ima udio u reviziji neprofitnih institucija od 8,75%, „Velika Četvorka“ od 7,5%, Audit d.o.o. od 6,25%, Pir d.o.o., HLB Inžinjerski biro d.o.o., Mazzars Cinnoti d.o.o. i Werkamn d.o.o. od 3,75%, te Kulić i Sperk d.o.o., Concordia Audit d.o.o., Revidab d.o.o. i Reconsult d.o.o. od 2,50%.

Tablica 3 prikazuje mišljenja koja su revizori dali revizijskim izvještajima neprofitnih institucija.

**Tablica 3. vrste revizorskih mišljenja**

| **Vrste mišljenja** | **Ukupan zbroj** | **%** |
|---|---|---|
| pozitivno | 71 | 88,75% |
| mišljenje s rezervom | 8 | 10,00% |
| suzdržano | 1 | 1,25% |
| **Ukupni zbroj** | **80** | **100,00%** |

Izvor: autor prema rezultatima analize

Kao što je vidljivo u Tablici 3. za 71 neprofitnu instituciju revizori su dali pozitivno mišljenje, za 8 neprofitnih institucija revizori su dali mišljenje s rezervom i za jednu neprofitnu organizaciju revizori su dali suzdržano mišljenje,

Uvidom u sva pozitivna revizijska mišljenja utvrđeno je da su godišnji financijski izvještaji neprofitnih institucija iz uzorka sastavljeni u svim značajnim odrednicama, u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija.

Uvidom u modificirana revizijska izvješća utvrđeno je da se javljaju određene računovodstvene nepravilnosti. Računovodstvene nepravilnosti koje su utvrđene u analizi revizijskih mišljenja s rezervom prikazuje Tablica 4.

**Tablica 4. Analiza revizijskih mišljenja s rezervom kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj**

| | |
|---|---|
| Sveučilište u Splitu, Studenski centar Split | U postupku revizije je utvrđeno da nije postupljeno u skladu s Izmjenama i dopunama Statuta Sveučilišta u Splitu od 08. srpnja 2016. godine prema kojem je Centar dužan 5% mjesečnih prihoda ostvarenih od posredovanja u privremenom i povremenom zapošljavanju studenata i učenika, te zakupa prostora i 5% godišnje dobiti ostvarene od obavljanja gospodarskih djelatnosti nakon oporezivanja, uplaćivati u proračun Sveučilišta u Splitu sa svrhom poboljšanja studenskog standarda. Zbog navedenog propusta su u bilanci 31. prosinca 2018. godine za iznos od 1.970.225 kuna podcijenjene ostale obveze za financiranje rashoda poslovanja, a precijenjen je višak poslovanja, dok je u izvještaju o prihodima i rashodima za 2018. godinu za iznos od 772.327 kuna podcijenjeni ostali nespomenuti rashodi, a precijenjen višak prihoda. |
| Lučka uprava Dubrovnik | Neprofitna organizacija Lučka uprava Dubrovnik je u svojim poslovnim knjigama na datum Bilance iskazala najmanje 1.004.532. kune potraživanja od kupaca koja su starija od godinu dana ili za koji postoji neizvjesnost naplate. Slijedom navedenog, nije se mogao utvrditi učinak ispravaka, ako bi ih bilo, na financijske izvještaje za 2018. godinu. |
| Hrvatski rukometni savez | Nije se prisustvovalo popisu imovine i obveza na 31. prosinca 2018. godine niti na 31. prosinca 2017. godine jer su ti datumi bili prije angažiranja za revizora Saveza. Drugim riječima revizori se nisu mogli uvjeriti u količine imovine iskazane za te datume. U skladu s time, modificirano je mišljenje o godišnjim financijskim izvještajima za 2018. godinu zbog mogućeg učinka ovog pitanja na stanje imovine i obveza na datume bilance te višak prihoda tekućeg razdoblja i manjak prihoda usporednog razdoblja. Kako je navedeno u priloženim financijskim izvještajima, u izvještaju o prihodima i rashodima tekućeg razdoblja iskazani su ostali prihodi u iznosu od 3.491.946 kuna te ostali rashodi u iznosu 2.710.784 kuna, a uslijed otpisa i usklađenja imovine i obveza. Nije postojala mogućnost utvrđivanja točnosti navedenih iznosa. |
| Hrvatska gorska služba spašavanja | Udruga je tijekom 2016. godine primila donacije u iznosu od 2.275.000 kuna za nabavku opreme za potragu i spašavanje te ostale dugotrajne materijalne imovine Navedeni iznos je u cijelosti iskazan kao prihod u 2016. godini, što nije u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija koji zahtjeva da se donacije povezane nefinancijskom imovinom koja se amortizira priznaju u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode izvještajnog razdoblja na sustavnoj osnovi razmjerno troškovima upotrebe nefinancijske imovine u razdoblju korištenja. Udruga nije provela cjelokupni popis dugotrajne imovine na dan 31. prosinca 2018. godine i zato se nije mogla potvrditi postojanje i iskazana vrijednost dugotrajne materijalne imovine u |

| | |
|---|---|
| | iznosu od 8.578.000 kuna. |
| Hrvatska komora inženjera građevinarstva | Na datum bilance 31. prosinca 2018. godine Komora je u dugotrajnoj imovini, između ostalih nekretnina, iskazala i poslovni prostor na prvom katu Chromosovog tornja ukupne površine 431,81 m2 te razmjerni dio u prizemlju po knjigovodstvenoj vrijednosti 0 kuna. Predmetni prostor je sukladno prezentiranoj dokumentaciji nabavljen 19. listopada 2006. godine, a povezana nabavna vrijednost je iznosila 5.896.500 kuna koji u naravi čine poslovni objekt i pripadajući dio zemljišta. U skladu s relevantnim zakonskim propisima za neprofitne organizacije, nabavku poslovnog prostora početno je trebalo knjižiti kao imovinu i vlastite izvore u istom iznosu, a ispravak vrijednosti te dugotrajne imovine trebao provoditi kao umanjenje te imovine i vlastitih izvora po prosječnim stopama utvrđenih Pravilnikom o neprofitnom računovodstvu i računskom planu kroz procijenjeni korisni vijek trajanja. Da se ispravak vrijednosti provodio u skladu s Pravilnikom, knjigovodstvene vrijednost te imovine u aktivi i vlastitih izvora u pasivi bila veća za najmanje 4.982.543 kuna. Ukupan iznos pogreške nije se bio u mogućnosti utvrditi budući da iz nabavne vrijednosti nekretnine nije izdvojena vrijednost pripadajućeg zemljišta čija se vrijednost po relevantnim propisima ne ispravlja. Na datum bilance, pripadajuće zemljište nije zasebno iskazano te se njegova vrijednost ispravlja zajedno s građevinskim objektom što nije u skladu s Pravilnikom o neprofitnom računovodstvu i računskom planu. Nije se bilo u mogućnosti utvrditi iznos povezane pogreške budući da revizori nisu dobili na uvid podloge za procjenu udjela vrijednosti zemljišta u predmetnoj nekretnini. |
| Županijska lučka uprava Mali Lošinj | Neprofitna organizacija je na dan 31. prosinca 2018. godine iskazala potraživanja od kupaca u iznosu od 1.582.205 kuna.Neprofitna organizacija ima iskazana potraživanja od kupaca u iznosu od 1.372.281 kunu koja su utužena, a nisu vrijednosno ispravljena i potraživanja u iznosu od 66.707 kunu od kupaca koja su dosjela više od 365 dana, a za ista nije pokrenut sudski postupak. Društvo nije u skladu s odredbama HSFI 11, vrijednosno uskladilo navedena sporna potraživanja te je na taj način manje iskazan trošak vrijednosnog usklađenja u iznosu od 703.863 kuna u izvještaju prihoda i rashoda za 2018 godinu, te u iznosu od 729.125 kuna u izvještaju prihoda i rashoda za 2017. godinu. Posljedično višak prihoda na dan 31. prosinca 2017. godine više je iskazan za iznos od 729.125 kuna, višak prihoda tekuće godine je više iskazan za iznos od 703.863 kuna, dok je u bilanci na dan 31. prosinca 2018. godine za iznos od 1.432.988 kuna više iskazana knjigovodstvena vrijednost kratkoročnih potraživanja od kupaca. |
| Matica hrvatska | Proizvedena kratkotrajna imovina iskazana u bilanci u iznosu od 17.534.241 kuna, a koja se odnosi na zalihe od izdavačke djelatnosti, ne prati se i ne vrednuje u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija. Na datum bilance, pripadajuće zemljište nije zasebno iskazano, te |

| | |
|---|---|
| | se njegova vrijednost ispravlja zajedno s građevinskim objektom što nije u skladu s Pravilnikom o neprofitnom računovodstvu i računskom planu. Ne može se utvrditi iznos povezane pogreške budući da iz nabavne vrijednosti nekretnine nije izdvojena vrijednost pripadajućeg dijela zemljišta čije se vrijednosti po relevantnim propisima ne ispravljaju. |
| Košarkaški Klub Cibona | Klub je u okviru izvještaja o prihodima i rashodima za 2018. godinu više iskazao prihode od sponzorstva kao višak prihoda u iznosu od 864.286 kuna, te istovremeno, u okviru bilance na 31. prosinca 2018., za isti iznos, manje iskazao naplaćene prihode budućeg razdoblja. Također nije postojala mogućnost da revizori dobiju na uvid starosnu strukturu potraživanja od kupaca, kao niti nezavisne potvrde stanja od istih. Budući da klub nije napravio procjenu naplativosti redovnih potraživanja i njihovih povezanih prava ne može se kvantificirati iznos potraživanja od kupaca za koje je potrebno provesti ispravak vrijednosti na teret rashoda poslovanja, te slijedom toga, nije u mogućnosti utvrditi eventualne učinke ispravaka na financijske izvještaje kluba za 2018. godinu. Klub u Bilanci 31. prosinca 2018. godine u okviru pozicije ostala potraživanja ima iskazan iznos od 22.989.213 kuna ostalih nespomenutih potraživanja, koja se odnose na potraživanja nastala za pokriće manjka prihoda akumulirana tijekom godina. Temeljem navedenoga klub je u Bilanci na dan 31. prosinca 2018. godine više iskazao ostala nespomenuta potraživanja za iznos od 22.989.213 kuna, istovremeno, za isti iznos više je iskazao vlastite izvore. Klub priznaje rashode za radnike u razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su isplaćeni u izvještajnom razdoblju, što nije u skladu sa računovodstvenim načelom nastanka događaja. Klub u Bilanci na 31. prosinca 2018. godine u okviru pozicije ostala potraživanja ima iskazan iznos od 1.356.667 kuna potraživanja za predujmove koje nije se u mogućnosti dobiti nezavisne potvrde stanja kao niti popratnu dokumentaciju. Budući da klub nije napravio procjenu naplativosti predmetnih potraživanja, ne postoji mogućnost kvantificirati iznos potraživanja za predujmove za koje je potrebno provesti ispravak vrijednosti na teret rashoda poslovanja, te slijedom toga, revizori nisu mogli utvrditi eventualne učinke ispravka na financijske izvještaje kluba za 2018. godinu. |

Izvor: autor prema rezultatima analize

Prikazom u Tablici 4. ustanovljeno je da neprofitne organizacije: Košarkaški Klub Cibona, Matica hrvatska, Županijska lučka uprava Lošinj, Hrvatska komora inženjera građevinarstva, Hrvatska gorska služba spašavanja, Hrvatski rukometni savez, Lučka uprava Dubrovnik i Sveučilište u Splitu, Studenski centar Split imaju revizijsko mišljenje s rezervom.

Studenski centar u Splitu dobio je od revizora mišljenje s rezervom iz razloga što nije postupao u skladu s Izmjenama i dopunama Statuta Sveučilišta u Splitu, te propusta u Bilanci koji su nastali krivim prikazivanjem prihoda za 2018. godinu.

Lučka uprava Dubrovnik dobila je mišljenje s rezervom od revizora radi pogrešne evidencije stavke potraživanja od kupaca u Bilancu za 2018. godinu. Naime, bilanci su iskazana potraživanja od kupaca koja su starija od godinu dana ili za koja postoji neizvjesnost naplate.

Hrvatski rukometni savez dobio je mišljenje s rezervom od revizora uglavnom radi toga što nitko nije prisustvovao na popisu imovine i obveza tako da se nije mogla potvrditi točnost navedenih podatka o imovini i obvezama.

Hrvatska gorska služba spašavanja dobila je od revizora mišljenje s rezervom zbog pogrešne računovodstvene evidencije primljenih donacija koje nisu evidentirane u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, a koje su vezane za donacije za nabavku opreme i ostalu dugotrajnu materijalnu imovinu.

Hrvatska komora inženjera i građevinarstva je dobila mišljenje s rezervom od revizora zbog pogrešnog iskazivanja dugotrajne imovine u Bilanci.

Županijska lučka uprava Mali Lošinj dobila je od revizora mišljenje s rezervom zbog pogrešno iskazane pozicije potraživanja od kupaca u Bilanci. Naime, neprofitna organizacija ima iskazana potraživanja od kupaca koja su utužena, a nisu vrijednosno ispravljena, što nije u skladu s HSFI 11.

Matica hrvatska dobila je mišljenje s rezervom od revizora radi pogrešnog iskazivanja kratkotrajne imovine u Bilanci. Zalihe ne prati i ne vrednuje u skladu sa Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija. Isto tako pogrešno je računovodstveno evidentirana pozicija dugotrajne imovine (zemljište) u Bilanci. Zemljište nije zasebno iskazano, te se njegova vrijednost ispravlja zajedno s građevinskim objektom što nije u skladu s Pravilnikom o neprofitnom računovodstvu i računskom planu

Najveća primjedba je Košarkaškom klubu Cibona koji je dobio mišljenje s rezervom od revizora radi pogrešnog iskazivanja prihoda i rashoda u Izvještaju o prihodima i rashodima za 2018. godinu, gdje su prihodi od sponzorstva iskazani kao višak prihoda, te istovremeno za isti iznos manje su iskazani prihodi budućeg razdoblja. Također je pogrešno iskazana starosna struktura potraživanja od kupaca jer klub nije napravio procjenu naplativosti redovnih

potraživanja. Isto tako pogrešno su iskazani rashodi za radnike što nije u skladu s računovodstvenim načelom nastanka događaja. Vezano za stavku potraživanja za predujmove revizori nisu bili u mogućnosti dobiti nezavisne potvrde kao ni popratnu dokumentaciju.

Razloge do kojih je došlo do suzdržanih revizijskih mišljenja kod neprofitnih institucija u Hrvatskoj prikazuje tablica 5.

**Tablica 5. Analiza suzdržanih revizijskih mišljenja kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj**

| | |
|---|---|
| Sveučilište u Zagrebu. Studenski centar Zagreb | Analitičke evidencije nefinancijske imovine nisu u skladu s sintetičkim podacima, te revizori nisu mogli utvrditi je li nefinancijska imovina iskazana ispravno u poslovnim knjigama. Potraživanja od kupaca nisu usklađena s analitičkim i sintetičkim evidencijama što je posljedica manjkavosti računovodstvenog sustava. Vrijednost proizvedene kratkotrajne imovine i sitnog inventara iskazanih u financijskim izvještajima nije usklađena s analitički evidencijama i provedenim inventurama. Posljedica svega navedenoga je da revizori nisu mogli utvrditi jesu li bila potrebna neka prepravljanja u vezi s evidentiranom neproizvedenom i proizvedenom dugotrajnom imovinom., proizvedenom kratkotrajnom imovinom i sitnim inventarom, potraživanjima od kupaca kao i stavkama od kojih se sastoji Izvještaj o prihodima i rashodima kao i preneseni višak prihoda iz prethodnih godina. Navedene pogreške su uglavnom posljedica grešaka iz prethodnih perioda i manjkavosti uočenih u IT rješenju koje koristi Studenski centar. |

Izvor: autor prema rezultatima analize

U Tablici 5. vidljivo je da je neprofitna organizacija Studenski Centar Zagreb je dobila suzdržano mišljenje od revizora radi analitičke evidencije nefinancijske imovine koja nije u skladu sa sintetičkim podacima. Isto tako potraživanja od kupaca nisu usklađena sa analitičkim i sintetičkim evidencijama. Također kratkotrajna imovina i sitan inventar nije usklađen sa analitičkim evidencijama i provedenim inventurama.

Tablica 6. prikazuje rekapitulaciju analize modificiranih revizijskih izvještaja kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj.

**Tablica 6. Rekapitulacija analize modificiranih revizijskih izvještaja kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj**

| |
|---|
| Pogrešno iskazivanje prihoda |
| Nemogućnost utvrđivanja starosne strukture potraživanja |
| Ne prisustvovanje popisu imovine i obveza |
| Pogrešno iskazivanje donacija povezanih s nefinacijskom imovinom |
| Pogrešno iskazivanje imovine u aktivi i vlastitih izvora u pasivi |
| Zastarjela potraživanja |
| Pogrešno iskazivanje zaliha u bilanci |

| |
|---|
| Pogrešno iskazivanje potraživanja od kupaca |
| Pogrešno iskazivanje rashoda za radnike |
| Neusklađenost analitičke evidencije s sintetičkom |

Izvor: autor prema rezultatima analize

Tablica 6. prikazuje najčešće računovodstvene pogreške zbog kojih je došlo do modifikacije revizijskih mišljenja kod analiziranih neprofitnih institucija. Najčešće računovodstvene pogreške kod neprofitnih organizacija su: pogrešno iskazivanje prihoda, nemogućnost utvrđivanja starosne strukture potraživanja, ne prisustvovanje popisu imovine i obveza, pogrešno iskazivanje donacija povezanih s nefinancijskom imovinom, pogrešno iskazivanje imovine u aktivi i vlastitih izvora u pasivi, zastarjela potraživanja, pogrešno iskazivanje zaliha u bilanci, pogrešno iskazivanje potraživanja od kupaca, pogrešno iskazivanje rashoda za radnike i neusklađenost analitičke evidencije sa sintetičkom.

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

Analizom revizijskih izvještaja posebno je iskazana odgovornost neprofitnih organizacija vezana za financijske izvještaje, te odgovornost revizora za reviziju. Revizorovom odgovornošću za financijske izvještaje je cilj da se stekne razumno uvjerenje da su financijski izvještaji prikazani bez značajnih pogrešaka od strane neovisnog revizora. Također razumno uvjerenje nije garancija da ne postoji mogućnost postojanja pogrešnih prikazivanja. Isto tako postoji mogućnost nastanka pogrešnih prikazivanja uslijed pogrešaka ili prijevare, te se smatraju značajnima ako njihov ukupan zbroj mogu utjecati na ekonomske odluke korisnika u financijskim izvještajima.

Zakonski zastupnik odgovoran je za ustroj, zakonito poslovanje i vođenje računovodstvenih poslova[97]. Vođenje računovodstvenih poslova može se ugovorom povjeriti drugoj stručnoj pravnoj ili fizičkoj osobi[98].

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

# 6. ZAKLJUČAK

Revizija je proces koja vrši realno ispitivanje financijskih izvještaja kao i ocjenjivanje internih računovodstvenih kontrola od strane neovisnog revizora. Što većim prikupljanjem revizijskih dokaza od strane revizora to će biti i točnije i objektivnije revizijsko mišljenje. Revizori isto tako provjerom financijskih izvještaja žele utvrditi jesu li pogrešna prikazivanja nastajala pogreškama ili prijevarama, te na temelju toga donijeti revizijska mišljenja, koja mogu biti pozitivna ili modificirana revizijska mišljenja. Revizija također spaja uprave koje sastavljaju financijske izvještaje i korisnike tih financijskih izvještaja. Modificirana revizijska mišljenja mogu biti: mišljenje s rezervom, suzdržano ili pozitivno mišljenje.

U djelu gdje se provela analiza revizijskih izvještaja, izvršena je analiza uzoraka na 124 neprofitne institucije koje su ostvarile prihod veći od 10 milijuna kuna, te su obveznici objavljivanja izvješća revizora na svojim stranicama. Od dostupnih podataka za 80 neprofitnih institucija većina neprofitnih institucija je imala pozitivno mišljenje. Isto tako od 80 neprofitnih institucija nije bilo ni jedno negativno mišljenje. Također pored velikog broja pozitivnih mišljenja 8 mišljenja sa rezervom i 1 suzdržano mišljenje.Najčešće računovodstvene pogreške zbog kojih je došlo do modifikacije revizijskih mišljenja kod analiziranih neprofitnih institucija su: pogrešno iskazivanje prihoda, nemogućnost utvrđivanja starosne strukture potraživanja, ne prisustvovanje popisu imovine i obveza, pogrešno iskazivanje donacija povezanih s nefinancijskom imovinom, pogrešno iskazivanje imovine u aktivi i vlastitih izvora u pasivi, zastarjela potraživanja, pogrešno iskazivanje zaliha u bilanci, pogrešno iskazivanje potraživanja od kupaca, pogrešno iskazivanje rashoda za radnike i neusklađenost analitičke evidencije sa sintetičkom.

# 7. LITERATURA

1. Anheier, H. K.(2005) Nonprofit organizations. Theory, management, policy, Routledge, New York, USA.

2. Bakran, D. (2015): Odabir revizora financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2015. godinu, 657(2), str. 21.

3. Bakran, D. (2016): Ugovaranje revizije financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za 2016 godinu, 657(6), str.42.

4. Bežovan, G. (1996). Privatni neprofitni sektor i razvoj socijalnog režima u Hrvatskoj. Revija za socijalnu politiku, 3(3), 299-311.

5. Dremel, N. (2018): Sažetak neprofitnog računovodstva, prilog časopisu računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, br.12, str. 3.

6. Jakir-Bajo, I. (2015): Finacijsko izvještavanje u neprofitnom računovodstvu za 2015 godinu, prilog časopisu računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, br. 12, str. 32.

7. Mališ, S.,Tušek, B., Žager, L. (2012): Načela, standardi i postupci, Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i finacijskih djelatnika, Zagreb, str. 51.

8. Paunović, Ž.(2011): Politička teorija,politička socijologija, politički sistem, Beograd, br. 6, str. 252.

9. Pavičić, J. (2001). Ishodišne determinante strateškog pristupa marketingu neprofitnih organizacija: teorijska razrada. Ekonomski pregled, 52(1-2), 101-124.

10. Perica, I., Ramljak, B. (2016), *Računovodstveni sustav u funkciji kvalitetnijeg upravljanja neprofitnim sektorom,* Zbornik radova Second international scientific business conference – Limen 2016, Leadership and Management: Integrated Politics of Research and Innovations Belgrade, [organizers Faculty of Engineering Management... [et al.]. - Belgrade : Association of Economists and Managers of the Balkans [etc.], str 191-197.

11.Rogošić, A., Perica I. (2017): Analiza financijskih izvještaja neprofitnih organizacija, 52. savjetovanje "Računovodstvo, revizija i porezi u praksi", Brela, listopad 2017, 123-136.

12. Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1992). In search of the non-profit sector. I: The question of definitions. Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, 3(2), str. 125-151.

**Zakoni i pravilnici**

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

2. Narodne novine (2017): Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d, Zagreb, br. 25.

3. Narodne novine (2015.): Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija, narodne novine d.d., Zagreb, broj 31/15.

4. Narodne novine (2017): Zakon o udrugama, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 70.

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 (2006): Zakon o političkim strankama, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 28.

8. Narodne novine (2019): Zakon o komori arhitekata i komorama inženjera u graditeljstvu i prostornom uređenju, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 110.

9. Narodne novine (2015): Zakon o reprezentativnosti udruga poslodavaca i sindikata, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 26.

10. Narodne novine (2013): Zakon o pravnom položaju vjerskih zajednica, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 73.

# 8. POPIS TABLICA

**Tablica 1. Vrste mišljenja (pitanja koja utječu na revizijsko mišljenje)..... 15**

**Tablica 2. Udio revizijskih društava u ukupnom broju revidiranih institucija ..... 28**

**Tablica 3. vrste revizorskih mišljenja..... 31**

**Tablica 4. Analiza revizijskih mišljenja s rezervom kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj..... 32**

**Tablica 5. Analiza suzdržanih revizijskih mišljenja kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj..... 36**

**Tablica 6. Rekapitulacija analize modificiranih revizijskih izvještaja kod neprofitnih organizacija u Hrvatskoj..... 36**

# 9. POPIS GRAFIKONA

**Grafikon 1. Udio revizijskih društva s obzirom na broj revidiranih institucija ..... 30**

## 10. SAŽETAK

Problem istraživanja ovog završnog rada je analiza specifičnosti revizijskih mišljenja u neprofitnom sektoru. Cilj rada analizirati revizijska mišljenja kod neprofitnih institucija i utvrditi dolazi li do mišljenja s rezervom i do suzdržanih revizijskih mišljenja te razloge zbog kojih se takva mišljenja javljaju. Rezultati su pokazali da i kod neprofitnih institucija dolazi do revizijskih mišljenja s rezervom. Razlozi zbog kojih se oni javljaju su pogrešna računovodstvena evidencija određenih pozicija u financijskim izvještajima. Najčešće računovodstvene pogreške kod neprofitnih institucija su: pogrešno iskazivanje prihoda, nemogućnost utvrđivanja starosne strukture potraživanja, pogrešno iskazivanje donacija povezanih s nefinancijskom imovinom, pogrešno iskazivanje potraživanja od kupaca neusklađenost analitičke evidencije sa sintetičkom evidencijom.

**Ključne riječi:** revizijska mišljenja, neprofitne organizacije, financijski izvještaji.

## 11. SUMMARY

The aim of the paper is to analyze the audit opinions of non-profit institutions and to determine whether the reserved opinions and the disclaimer of opinion are obtained and the reasons why such opinions occur. The results showed that non-profit institutions also have audit opinions with reservations. The reasons why they occur are the incorrect accounting records of certain positions in the financial statements. The most common accounting errors with non-profit institutions are: misstatement of income, inability to determine the age structure of receivables, misstatement of donations related to non-financial assets, misstatement of trade receivables non-compliance of analytical records with synthetic records.

**Keywords:** audit opinions, non-profit organizations and financial statements.