

Doc. dr. sc. Dubravka Mahaček*

Stručni rad
UDK 657.63:061.2
Primljeno: srpanj 2014.

FINANCIJSKA REVIZIJA I RAČUNOVODSTVENO POSLOVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Sažetak:

Radom se istražuju mogućnosti računovodstvenog načina evidentiranja u okviru djelovanja neprofitnih organizacija. U svrhu razmatranja navedene tematike u prvom se dijelu rada definira pojam neprofitnih organizacija te se prikazuje postojeći zakonski okvir djelovanja. Radom su prikazano poslovanje neprofitnih organizacija, a posebna pozornost je usmjerena na računovodstveno poslovanje. Postupcima obavljenih financijskih revizija neprofitnih organizacija utvrđene su određene nepravilnosti. U okviru različitih nepravilnosti pojavljuju se i nepravilnosti u području računovodstvenog poslovanja, koje utječu na financijske izvještaje. Provedena je analiza poslovanja neprofitnih organizacija i ukazano je na specifičnosti računovodstvenog poslovanja. Cilj rada je provedenom analizom nepravilnosti utvrđenih u postupcima financijske revizije, vezanih uz područje računovodstvenog poslovanja, prikazati utjecaj na financijske izvještaje te ukazati na potreban način postupanja u skladu s postojećim propisima. Podaci iskazani u financijskim izvještajima ne mogu se poistovjetiti s godišnjim programom rada i financijskim planom, odnosno godišnjim financijskim izvješćem. Radom se prikazuje utjecaj propisanog načina priznavanja prihoda i rashoda neprofitnih organizacija, uz primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja, na podatke iskazane u financijskim izvještajima te se zaključuje o različitostima i utjecaju na godišnji program rada i financijski plan.

Ključne riječi:

revizija, neprofitna organizacija, računovodstveno poslovanje, financijski izvještaji, financijski plan

1. UVOD

Neprofitne organizacije razne su udruge kojima osnovni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti, a za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitne organizacije.

Uredbom o računovodstvu neprofitnih organizacija¹ do kraja 2014. reguliran je računovodstveni sustav neprofitnih organizacija. Odredbama članka 2. navedene Uredbe propisano je da se

* Doc. dr. sc. Dubravka Mahaček, Državni ured za reviziju, Područni ured Požega, Kamenita vrata 8, Požega, Požega, Medicinski fakultet Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

odredbe odnose na udruge i njihove saveze, strane udruge, zaklade, fondacije, ustanove, političke stranke, komore, sindikate, vjerske i druge zajednice i sve druge pravne osobe kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti/profita, za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitne organizacije i koje su upisane u Registru neprofitnih organizacija. Registar neprofitnih organizacija ustrojava i vodi Ministarstvo financija. Od 1. siječnja 2015. na snazi je Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija,² što će utjecati na poslovanje te obavljanje revizije za iduće razdoblje. Uvedene su promjene u vezi s financijskim izvještajima koji se i nadalje podnose Ministarstvu financija, ali ne i Državnom uredu za reviziju, uz elemente računovodstvenog sustava uređuje se i okvir financijskog poslovanja neprofitnih organizacija, uvodi se provođenje financijskog upravljanja i kontrola, revizije te druge promjene. Neprofitne organizacije djeluju u različitim područjima. U radu se navedena problematika promatra u okviru djelovanja sportskih saveza i turističkih zajednica, kao neprofitnih organizacija. Neprofitne organizacije ostvaruju prihode iz različitih izvora, ovisno o području u kojemu djeluju, što je uređeno zakonskim odredbama.³ Nadležnost Državnog ureda za reviziju propisana je odredbama članka 6. Zakona o državnom uredu za reviziju⁴ u skladu s kojima reviziji podliježu državni prihodi i rashodi, financijski izvještaji i financijske transakcije jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba. Na temelju odredbi navedenog Zakona, Državni ured za reviziju obavlja i reviziju sportskih saveza⁵ te turističkih zajednica.

Revizija financijskih izvještaja⁶ (Auditing of Financial Statements) postupak je ispitivanja i ocjenjivanja realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, tj. istinitosti i korektnog prikaza koji se nalazi u financijskim izvještajima. Kriteriji za ocjenu realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja uobičajeno su zakonski propisi te računovodstvena načela i računovodstveni standardi, a sam postupak ocjene provodi se u skladu s revizijskim standardima (Međunarodni revizijski standardi – MrevS).

U sportski savez se učlanjuju udruge iz područja sporta koje djeluju na području lokalne jedinice. Ciljevi sportskog saveza jesu utvrditi i ostvarivati politiku promicanja sporta na području grada, poticati i promicati sport, naročito djece, mladeži i studenata, usklađivati aktivnosti članica, objedinjavati i usklađivati programe sporta te pripremati prijedlog programa javnih potreba u sportu i skrbiti se o njegovu ostvarenju, skrbiti se o vrhunskim sportašima te sudjelovati u stvaranju uvjeta za njihovu pripremu za olimpijske igre, svjetska i europska prvenstva te druga međunarodna natjecanja. Sportski savez sudjeluje i u ostvarivanju programa i politike Hrvat-

1 Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 10/2008 i 7/2009.

2 Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/2014.

3 Detaljnije o prihodima vatrogasne zajednice kao neprofitne organizacije: Mahaček, D., Mijoč, I. & Hruška, Z., Financiranje neprofitnih organizacija, Pravni vjesnik, časopis za pravne i društveno-humanističke znanosti Pravnoga fakulteta Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, god 28, br. 1, 2012., Osijek, str. 173. – 180.

4 Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine, br. 80/2011.

5 Detaljnije o obavljenoj reviziji: Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj reviziji Požeški sportski savez za 2011., <http://www.revizija.hr/izvjesca/2013-rr-2013/03-neprofitne-organizacije/01-sportske-udruge/pozeški-sportski-savez-pozega.pdf> (27. prosinca 2013.).

6 Akrap, V. et al. (2009). Državna revizija, Zagreb: MASMEDIA d.o.o., str. 56.

skog olimpijskog odbora, skrbi o namjeni i korištenju sportskih objekata, sudjeluje u unaprjeđivanju stručnog rada i skrbi o osposobljavanju stručnih osoba te zdravstvenoj zaštiti sportaša, kategoriziranim sportašima i drugo.

Zakonom o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma⁷ uređuje se sustav turističkih zajednica, ustrojstvo, zadaće i način rada te osnovna načela njihova financiranja i gospodarenja. Za područje županije osniva se turistička zajednica županije, a njezine članice turističke su zajednice općine i gradova na području županije te se osniva kao obvezna turistička zajednica. Turističkom zajednicom upravljaju svi njezini članovi, a njihova prava se utvrđuju razmjerno visini udjela u prihodima i njihovoj važnosti za razvoj turizma. Djelovanje turističke zajednice temelji se na načelu opće korisnosti, bez ostvarivanja neposredne dobiti. Zadaća turističke zajednice, prema Statutu, promocija je turističke destinacije na razini županije samostalno i preko udruženog oglašavanja, upravljanje javnom turističkom infrastrukturom koju joj je povjerila županija, sudjelovanje u definiranju ciljeva i politike razvoja turizma na razini županije u svezi s politikom planiranja razvoja turizma na nacionalnoj razini, izrada strategije razvoja turizma na razini županije, promocija turističke ponude županije u zemlji i inozemstvu u koordinaciji s Hrvatskom turističkom zajednicom, obogaćivanje ukupne turističke ponude županije i kreiranje novih proizvoda turističke regije te obavljanje i drugih poslova propisanih zakonom ili drugim propisom.

Iz navedenih ciljeva i zadataka uočavamo ulogu neprofitnih organizacija u zadovoljavanju interesa i potreba šire zajednice.

2. POJAM NEPROFITNE ORGANIZACIJE

Pod pojmom neprofitne organizacije u literaturi se podrazumijeva organizacija kojoj je osnovno obilježje odsutnost profita, odnosno djeluje prije svega u cilju zadovoljavanja javnog, odnosno općeg, zajedničkog interesa. Neprofitne organizacije ostvaruju prihode koje stječu isključivo radi ostvarivanja svojih ciljeva, odnosno njihova se dobit ne dijeli članovima ili trećim osobama, nego se koristi u neprofitnoj organizaciji.

Pojam neprofitnih organizacija⁸ pripada neprofitnom sektoru, javnom sektoru, trećem sektoru, civilnom društvu, a neprofitne organizacije uobičajeno se dijele u dvije skupine:

- državne neprofitne organizacije (*governmental nonprofit organizations*) ili javne neprofitne organizacije (*public nonprofit organizations*)
- nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije ili privatne neprofitne organizacije (*private nonprofit organizations*).

Prema istim autorima u Republici Hrvatskoj navedene organizacije u skladu sa zakonskim određenjem klasificiraju se kao:

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

7 Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, Narodne novine, br. 152/2008.

8 Bajo, J. I. *et al.* (2009), Računovodstvo neprofitnih organizacija, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 3.

Neprofitne organizacije ili nevladine organizacije pojmovi su koji se svakodnevno upotrebljavaju. Prema definiciji Salomona i Anheiera⁹ nevladina organizacija identificira se s prisutnosti pet činitelja: određeni stupanj organiziranosti, privatnost, neprofitna distribucija, samouprava i dobrovoljnost.

U literaturi se razlikuje pojam civilnog društva od pojma neprofitnih organizacija, odnosno civilno društvo označava mnogo širi krug subjekata jer osim neprofitnih organizacija obuhvaća i različite neformalne skupine unutar društva.

3. RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Uredbom o računovodstvu neprofitnih organizacija¹⁰ do kraja 2014. uređeno je računovodstvo neprofitnih organizacija te se prema odredbi članka 2. odredbe navedene Uredbe odnose na udruge i njihove saveze, strane udruge, zaklade, fondacije, ustanove, političke stranke, komore, sindikate, vjerske i druge zajednice i sve druge pravne osobe kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti/profita, za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitne organizacije i koje su upisane u Registru neprofitnih organizacija. Računovodstvo neprofitnih organizacija u svom radu primjenjuju i sportske udruge, odnosno sportski savezi kao zajednice sportskih udruga te turističke zajednice.

Uredbom su propisane knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, organizacija knjigovodstva, obavljanje popisa imovine i obveza, načela iskazivanja imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda, sadržaj i primjena računskog plana, financijsko izvještavanje i druga područja koja se odnose na računovodstvo neprofitnih organizacija.

Prema odredbi članka 20. navedene Uredbe, prihodi i rashodi priznaju se uz primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja. Navedeni način prikaza znači da se:

- recipročni prihodi (prihodi na temelju isporučenih dobara i usluga) priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da se mogu izmjeriti neovisno o naplati
- nerecipročni prihodi (donacije, članarine, pomoći, doprinosi i slični prihodi) priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su naplaćeni u istom razdoblju u kojem su prikazani u financijskim izvještajima
- donacije povezane s izvršenjem ugovorenih programa priznaju se u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode izvještajnog razdoblja razmjerno troškovima provedbe ugovorenih programa
- donacije povezane s nefinancijskom imovinom koja se amortizira priznaju se u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode izvještajnog razdoblja na sustavnoj osnovi razmjerno troškovima uporabe nefinancijske imovine u razdoblju korištenja
- rashodi priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju
- rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku stvarnog utroška, odnosno prodaje

9 L. M. Salamon i H. K. Anheier, „In Search of the Nonprofit Sector. I: The Question of Definitions“, u: *Voluntas* (1992), 3 (2), str. 125. – 151.

10 Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 10/2008, 07/2009).

- troškovi nabave dugotrajne imovine kapitaliziraju, a u rashode priznaju tijekom korisnog vijeka uporabe.

Navedeni način priznavanja utječe na podatke iskazane u financijskim izvještajima te se stoga financijski izvještaji ne mogu poistovjetiti s godišnjim programom rada i financijskim planom, odnosno godišnjim financijskim izvješćem.

Pri načinu izrade godišnjeg programa rada i financijskog plana te godišnjeg financijskog izvješća organizacije (zajednice) primjenjuju propise kojima je uređeno njihovo poslovanje. Tako je u skladu s odredbama članka 62. Zakona o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma¹¹ propisano da godišnji program rada i financijski plan turističke zajednice obvezno sadrže sve pojedinačno utvrđene planirane zadatke i potrebna sredstva za njihovo izvršenje. Ako tijekom godine dođe do odstupanja od programa rada i financijskog plana u obujmu većem od 5,0%, potrebno je donijeti izmjene programa rada i financijskog plana. U skladu s navedenim, pozornost se posvećuje planiranju prihoda koji će se prikupiti, u svrhu trošenja na izvršenje planiranih projekata i aktivnosti te planski dokumenti sadrže podatke o prihodima i rashodima prema načelu novčanog tijeka.

U nastavku se daju primjeri evidentiranja nekih poslovnih promjena koje utječu na različitosti između prikazanih podataka u računovodstvu i prikazivanje u financijskom planu koji kod turističkih zajednica sadrži podatke o prihodima i rashodima prema načelu novčanog tijeka.

Način evidentiranja nabave dugotrajne imovine utječe na ukupan iznos rashoda prikazanih u Izvještaju o prihodima i rashodima na Obrascu: PR-RAS-NPF. Troškovi nabave dugotrajne imovine u rashode se priznaju u vijeku korištenja imovine. Nabava dugotrajne imovine u financijskom planu planirana je u iznosu 200.000,00 kn. Imovina je nabavljena u listopadu tekuće godine i stavljena u uporabu. U skladu s odredbom članka 55. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija amortizacija se počinje obračunavati od prvog idućeg mjeseca nakon mjeseca u kojem je imovina predana na uporabu. Sastavni dio Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija popis je stopa amortizacije dugotrajne imovine. Potrebno je obračunati amortizaciju od 1. studenoga, odnosno za dva mjeseca tekuće godine. Stopa koja se primjenjuje u obračunu je 12,5% na godinu, što znači da se na računu rashoda na godinu evidentira iznos od 25.000,00 kn, odnosno za dva mjeseca tekuće godine ispravak vrijednosti iznosi 4.166,67 kn. U tablici 1 dan je primjer evidentiranja nabave imovine.

Tablica 1. Evidentiranje nabave dugotrajne imovine

Rbr.	Opis poslovne promjene	Duguje	Potražuje	Iznos duguje	Iznos potražuje
1.	Primljen račun za nabavljenu opremu	0521	2425	200.000,00	200.000,00
2.	Oprema je predana na uporabu	0227	0521	200.000,00	200.000,00
3.	Plaćanje je izvršeno	2425	1111	200.000,00	200.000,00
4.	Evidentiranje rashoda amortizacije u tekućoj godini	4311	0291	4.166,67	4.166,67

Izvor: autor

¹¹ Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma (Narodne novine, br. 152/2008).

Propisani način evidentiranja nabavljene imovine utječe i na utvrđivanje rezultata. Računovodstveno iskazani rezultat u našem primjeru nije istovjetan rezultatu koji je iskazan u godišnjem programu rada i financijskom planu, odnosno godišnjem financijskom izvješću. U navedenom primjeru računovodstveno je iskazan rashod u iznosu 4.166,67 kn, a ne u vrijednosti nabavljene imovine u iznosu 200.000,00 kn. Razlika u iznosu 195.833,33 kn bit će iskazana na računu rashoda u idućim razdobljima.

Turistička zajednica iskazala je u Izvještaju o prihodima i rashodima višak tekuće godine u iznosu od 58.000,00 kn te višak prihoda raspoloživ u sljedećem razdoblju u iznosu od 260.000,00 kn. Istodobno je u Bilanci iskazana financijska imovina (novac na žiro računu) u iznosu od 170.000,00 kn, a obveze u iznosu od 58.000,00 kn. Iako je računovodstveno iskazan višak u iznosu od 260.000,00 kn, raspoloživa sredstva iznose 112.000,00 kn (financijska imovina umanjena za obveze).

Iz navedenoga zaključujemo da godišnja financijska izvješća koja su propisana Uredbom o računovodstvu neprofitnih organizacija zbog propisanog načina evidentiranja poslovnih promjena, ne daju istovjetne podatke, odnosno ne mogu se poistovjećivati s godišnjim programom rada i financijskim planom zajednice.

4. FINACIJSKI PLAN I IZVJEŠTAVANJE

Neprofitne organizacije donose program rada i financijski plan za svaku godinu. Sredstva za rad organizacija (sportskih saveza) najvećim se dijelom osiguravaju u proračunu grada na čijem području djeluju. Odredbama članka 76. Zakona o sportu¹² propisano je da se za javne potrebe u sportu sredstva osiguravaju iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Sportski savez donosi prijedlog programa javnih potreba u sportu, a jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, zajedno s godišnjim proračunom donosi program javnih potreba u sportu. Savezi su dužni izvijestiti jedinicu o izvršenju programa javnih potreba te korištenju i utrošku sredstava. Financijski plan saveza donosi skupština saveza prije početka godine na koju se odnosi. Ako tijekom godine dođe do izmjena programa javnih potreba u sportu, tada je potrebno donijeti izmjene financijskog plana saveza. Financijskim planom prihode i rashode treba planirati prema vrstama iz računskog plana neprofitnih organizacija, kako bi tijekom godine bilo moguće pratiti njihovo ostvarivanje. Kod turističke zajednice kao neprofitne organizacije odredbom članka 61. Zakona o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, propisano je da prijedlog programa rada i prijedlog financijskog plana za sljedeću godinu turističko vijeće turističke zajednice podnosi skupštini turističke zajednice do 31. listopada tekuće godine. Turistička zajednica se za ostvarivanje svojih ciljeva i zadaća financira najvećim dijelom iz članarina i boravišnih pristojbi, u skladu s posebnim zakonima te prihoda od donacija (Ministarstvo turizma, županija, Hrvatska turistička zajednica).

Pri obavljanju financijske revizije, nakon utvrđenih nepravilnosti, ako su se odnosile na područje planiranja, naloženo je donošenje financijskog plana prije početka poslovne godine na koju se odnosi, donošenje izmjena plana te planiranje prihoda i rashoda prema računima iz računskog plana za neprofitne organizacije kako bi se moglo pratiti ostvarenje prihoda i rashoda.

¹² Zakon o sportu (Narodne novine, br. 71/2006, 150/2008, 124/2010, 124/2011, 86/2012, 94/2013).

Neprofitne organizacije bile su dužne sastaviti financijske izvještaje: Izvještaj o prihodima i rashodima neprofitnih organizacija, Bilancu i Bilješke te ih dostaviti Državnom uredu za reviziju. Podaci iskazani u financijskim izvještajima trebaju biti istovjetni podacima u poslovnim knjigama.

5. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE I UTJECAJ NA FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

U nastavku se opisuju prikazivanja i evidentiranja poslovnih promjena u glavnoj knjizi koja su utjecala na iskazivanje podataka u financijskim izvještajima koji nisu bili istovjetni podacima u glavnoj knjizi. Sastavni dio Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija Računski je plan za neprofitne organizacije, kojim je propisan raspored računa prema kojemu neprofitne organizacije vode knjigovodstvo.

U Izvještaju o prihodima i rashodima neprofitnih organizacija rashodi za materijal i energiju prikazani su na propisanim računima, a u glavnoj knjizi rashodi za materijal i energiju evidentirani su na propisanim računima koji prema nazivu računa odgovaraju nazivu računa Računskog plana za neprofitne organizacije, ali naziv računa na kojemu je provedeno evidentiranje nije usklađen s propisanim brojem podskupine predviđene Računskim planom. Navedeni način evidentiranja utjecao je da iznosi pojedinih podskupina rashoda iz glavne knjige nisu istovjetni istim podskupinama rashoda iz Izvještaja o prihodima i rashodima neprofitnih organizacija.

U Bilanci su obveze za poreze prikazane na propisanim računima, a u glavnoj knjizi obveze za poreze evidentirane su na propisanim računima koji prema nazivu računa odgovaraju računima Računskog plana, ali naziv računa na kojemu je provedeno evidentiranje nije usklađen s propisanim brojem podskupine predviđene Računskim planom. Navedeni način evidentiranja utjecao je da iznosi pojedinih podskupina obveza iz glavne knjige nisu istovjetni istim podskupinama obveza iz Bilance.

U navedenim primjerima nakon obavljenih revizijskih uvida naloženo je postupanje u skladu s odredbom članka 3. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija, kojom je propisano da su neprofitne organizacije obvezne evidentirati poslovne događaje, voditi poslovne knjige i sastavljati financijske izvještaje prema temeljnim načelima urednog knjigovodstva. Prema odredbi članka 21. iste Uredbe, Računskim planom za neprofitne organizacije utvrđene su bročane oznake i nazivi pojedinih računa prema kojima su neprofitne organizacije obvezne knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode i rashode.

U financijskim izvještajima iskazani su podaci koji se odnose na vrijednost financijske imovine, ali nisu usklađeni, odnosno istovjetni, s podacima u poslovnim knjigama. Postupcima revizije potrebno je utvrditi kolika je vrijednost financijske imovine u Bilanci na dan 1. siječnja ili 31. prosinca te vrijednost za koju se razlikuje u odnosu na podatke iskazane na računima glavne knjige. Navedeno nije u skladu s odredbom članka 65. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija, kojom je propisano da financijski izvještaji moraju pružiti objektivnu i realnu sliku financijskog položaja i poslovanja neprofitne organizacije.

U svezi s utvrđenim neusklađenostima u iskazivanju podataka revizijom je naloženo usklađivanje naziva računa s propisanim brojevima računa iz Računskog plana te iskazivanje podataka u financijskim izvještajima koji su istovjetni podacima iz poslovnih knjiga.

Kod imovine koja je iskazana u Bilanci potrebno je utvrditi na što se imovina odnosi. Kod udruga se imovina najvećim dijelom odnosi na nefinancijsku imovinu, odnosno opremu, računalne programe i slično, te na financijsku imovinu. Kod financijske imovine potrebno je utvrditi vrijednost financijske imovine koju većim dijelom čine novac u banci i blagajni te potraživanja od kupaca. Postupcima uvida u račune glavne knjige i Bilancu potrebno je utvrditi odgovara li vrijednost financijske imovine koja je iskazana na računima glavne knjige vrijednosti financijske imovine u Bilanci na dan 1. siječnja, odnosno na dan 31. prosinca revidirane godine te izvatku sa žiro računa. Ako se utvrdi da vrijednost nije istovjetna, potrebno je navesti za koliko se razlikuje. Zaključeno je da podaci u financijskim izvještajima nisu usklađeni s podacima u poslovnim knjigama. Navedeno nije u skladu s odredbom članka 65. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija kojom je propisano da financijski izvještaji moraju pružiti objektivnu i realnu sliku financijskog položaja i poslovanja neprofitne organizacije. Potrebno je iskazati podatke u financijskim izvještajima koji su istovjetni podacima iz poslovnih knjiga.

Revizijom potraživanja mogu biti utvrđene nepravilnosti. U našem je primjeru utvrđeno da se dio potraživanja odnosi na potraživanja iz revidirane godine, a dio na potraživanja iz prošlih godina za koja nema dokumentacije iz koje bi bilo vidljivo na što se odnose. Osim toga, utvrđeno je da za pojedine prihode nisu iskazana potraživanja u cijelosti (prihodi od prodaje roba i pružanja usluga, od članarina i drugi prihodi) koji su evidentirani u tekućoj godini. Iz raspoložive dokumentacije u nekim slučajevima nije moguće utvrditi u kojem su ukupnom iznosu trebala biti iskazana pripadajuća potraživanja i za koje prihode. I kod utvrđenih nepravilnosti kod revizije potraživanja možemo primijeniti odredbu članka 9. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija kojom je propisano da se knjiženje i evidentiranje poslovnih događaja u poslovnim knjigama temelji na vjerodostojnim, istinitim, urednim i prethodno kontroliranim knjigovodstvenim ispravama.

Kod potraživanja je utvrđeno da potraživanja nisu iskazana pojedinačno na računima potraživanja od prihoda poslovanja nego na podskupini potraživanja od kupaca. Navedeno nije u skladu s odredbom članka 37. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija kojom je propisano da potraživanja za prihode poslovanja sadrže potraživanja od kupaca, za članarine i članske doprinose, prihode prema posebnim propisima, za prihode od imovine te ostala nespomenuta potraživanja. Naloženo je iskazivanje potraživanja u cijelosti i evidentiranje potraživanja na računima propisanim računskim planom za neprofitne organizacije u skladu s odredbama Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija.

Udruge vode poslovne knjige, dnevnik i glavnu knjigu te pomoćne knjige. Potrebno je utvrditi koje poslovne knjige nisu ustrojene, a trebale su biti ustrojene. Najčešće nije ustrojena evidencija izdanih putnih naloga i dugotrajne nefinancijske imovine, što nije u skladu s odredbama članka 6. stavka 2. i 3. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija, kojima je propisana obveza vođenja navedenih evidencija.

Postupcima revizije blagajničkog poslovanja može biti utvrđeno da su blagajnički izvještaji zaključivani mjesečno, a trebali su biti zaključivani kada je u blagajni iskazan promet. Promet u blagajni evidentiran je povremeno, a trebao je biti evidentiran nakon nastanka poslovnog događaja te su se na isti način obavljale uplate novca na žiro račun. Uplate i isplate iz blagajne nisu se obavljale na temelju uredne dokumentacije. U pojedinim slučajevima uplatnice i isplatnice potpisao je blagajnik, dok likvidator, primatelj i uplatitelj nisu potpisani. U nekim slučajevima nije bilo moguće utvrditi na što su se odnosile pojedine uplate u blagajnu i isplate iz blagajne. Knjigovodstvene isprave (ulazne račune) nije potpisala odgovorna osoba. Kada je utvrđeno da poslov-

ni događaji nisu evidentirani na temelju urednih knjigovodstvenih isprava, potrebno je navesti vrijednost navedene nepravilnosti. U nastavku je dalje potrebno navesti u kojem su iznosu evidentirani prihodi i na kojim računima glavne knjige za koje je utvrđeno da nisu evidentirani na temelju urednih knjigovodstvenih isprava. Za utvrđene nepravilnosti potrebno je navesti vrijednost te se navodi da nema dokumentacije iz koje bi bilo vidljivo na što se odnose. Ako je utvrđeno da su neki prihodi evidentirani na temelju nepotpune dokumentacije, potrebno je navesti na što se odnose ostvareni prihodi. Navedeno nije u skladu s odredbom članka 4. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija, prema kojoj neprofitne organizacije unose podatke u poslovne knjige odmah po nastanku poslovnog događaja te odredbama članka 9. iste Uredbe kojima je propisano da se knjiženje i evidentiranje u poslovnim knjigama temelji na vjerodostojnim, istinitim, urednim i prethodno kontroliranim knjigovodstvenim ispravama. Isprava za knjiženje je uredna kada se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene u povodu koje je sastavljena. Vjerodostojna je isprava koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj. Zakonski predstavnik ili osoba koju on ovlasti potpisom na ispravi ili memoriranom šifrom ovlaštenja za transakciju jamči da je isprava istinita i da realno prikazuje poslovnu promjenu odnosno transakciju. Kod utvrđenih nepravilnosti nalaže se vođenje propisanih pomoćnih evidencija u skladu s odredbama Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija, zaključivanje blagajničkih izvještaja kada je u blagajni iskazan promet te pravodobno evidentiranje poslovnih promjena na temelju vjerodostojnih, urednih, kontroliranih i ovjerenih knjigovodstvenih isprava.

Kod evidentiranje prihoda i potraživanja je moguće utvrditi različite nepravilnosti. William F. Messier, Jr. navodi¹³ da revizor koristi dokazne testove za otkrivanje važnih pogrešaka računa koji se odnose na prihode te da postoje tri kategorije dokaznih testova: dokazni testovi poslovnih događaja, analitički postupci i testovi salda. Dokazni testovi poslovnih događaja ciklusa prodaje koriste se uglavnom kod poslovnih događaja u svezi s prodajom i naplatom. Analitički postupci primjenjuju se za ispitivanje vjerodostojnosti odnosa između računa koji se odnose na prihode. Testovi salda usredotočuju se na analitiku iznosa ili na procjenu kojom je određen konačni saldo prihoda.

U postupcima revizije koriste se kombinacije navedenih testova te su u našem primjeru uz dokazne testove poslovnih događaja, korišteni analitički postupci. Postupcima revizije utvrđeno je da su pojedini prihodi evidentirani na neodgovarajućim računima. Mogu se odnositi na prihode ostvarene iz proračuna grada te se navodi u kojem iznosu, koji su evidentirani u skupini računa prihoda od donacija. Sportski savez navedene prihode ostvaruje na temelju zakona te je navedene prihode bilo potrebno evidentirati u okviru skupine računa prihoda prema posebnim propisima. Odredbom članka 47. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija propisano je da su prihodi prema posebnim propisima prihodi koje neprofitna organizacija ostvaruje u skladu sa zakonima i drugim propisima iz državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. U okviru skupine računa prihoda od članarina evidentirani su prihodi od kotizacija ekipa malog nogometa te se navodi u kojem iznosu, što je trebalo evidentirati na skupini računa prihoda od prodaje roba i pružanja usluga. Prema odredbi članka 46. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija prihodi od članarina i članskih doprinosa obuhvaćaju prihode koji se ostvaruju od obveznih kontinuiranih uplata članova neprofitne organizacije. Odredbom članka 45. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija propisano je da prihodi od prodaje roba i pružanja usluga obuhvaćaju prihode koje neprofitna organizacija ostvaruje od kupaca

13 William F. Messier, Jr. (1998) *Revizija: priručnik za revizore i studente*, Zagreb: Faber & Zgombić Plus, str. 404.

prodajom roba ili pružanjem usluga te je prihode od kotizacija ekipa trebalo evidentirati na skupini računa prihoda od prodaje roba i pružanja usluga. Utvrđene su nepravilnosti kod potraživanja koja nisu iskazana pojedinačno na računima potraživanja za prihode poslovanja nego u cijelosti na podskupini potraživanja od kupaca. Navedeno nije u skladu s odredbom članka 37. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija kojom je propisano da potraživanja za prihode poslovanja sadrže potraživanja od kupaca, za članarine i članske doprinose, prihode prema posebnim propisima, za prihode od imovine te ostala nespomenuta potraživanja. Naloženo je iskazivanje prihoda i potraživanja na računima propisanim Računskim planom.

Kod prihoda nepravilnosti se mogu odnositi na evidentiranje prihoda na temelju nepotpune dokumentacije te je potrebno navesti vrijednost ostvarenih prihoda koji su evidentirani na temelju nepotpune dokumentacije ili bez dokumentacije. Navedeno postupanje nije u skladu s odredbama članka 3. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija, prema kojima se računovodstvo neprofitnih organizacija temelji na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju pozicija. Neprofitne organizacije obvezne su evidentirati poslovne događaje, voditi poslovne knjige i sastavljati financijske izvještaje prema temeljnim načelima urednog knjigovodstva. Prema odredbi članka 4. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija, neprofitna organizacija unosi podatke u poslovne knjige odmah po nastanku poslovnog događaja, dok je odredbama članka 9. iste Uredbe, propisano da se knjiženje i evidentiranje u poslovnim knjigama temelji na vjerodostojnim, istinitim, urednim i prethodno kontroliranim knjigovodstvenim ispravama. Isprava za knjiženje je uredna kada se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene u povodu koje je sastavljena. Vjerodostojna je isprava koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj. Zakonski predstavnik ili osoba koju on ovlasti potpisom na ispravi ili memoriranom šifrom ovlaštenja za transakciju jamči da je isprava istinita i da realno prikazuje poslovnu promjenu odnosno transakciju. Potrebno je ispostavljanje računa u utvrđenim iznosima te evidentiranje prihoda od kotizacija u cjelokupnom iznosu.

Potrebno je obaviti popis cjelokupne imovine i obveza. Najčešće popis imovine i obveza nije obavljen u cijelosti te navedeno nije u skladu s odredbama članaka 13., 14. i 15. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija. Popis imovine mora se sastaviti na kraju svake poslovne godine sa stanjem na datum bilance radi usklađenja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem. Podaci o popisu unose se pojedinačno u naturalnim, odnosno novčanim izrazima u popisne liste, čiju vrijednost potpisima potvrđuju članovi popisnog povjerenstva. Zakonski predstavnik određuje rokove obavljanja popisa i dostavljanja izvještaja s priloženim popisnim listama. Nakon popisa, povjerenstvo je obvezno sastaviti izvještaj na temelju popisnih lista i svojih zapažanja. Izvješće se predaje zakonskom predstavniku koji odlučuje o nadoknađivanju utvrđenih manjkova, priznavanju i evidentiranju utvrđenih viškova, otpisu nenaplativih i zastarjelih potraživanja i obveza, rashodovanju sredstava, opreme i sitnog inventara te mjerama protiv osoba odgovornih za manjkove, oštećenja, neusklađenost knjigovodstvenog i stvarnog stanja, zastaru i nenaplativost potraživanja. Ako se utvrde nepravilnosti, nalaže se obavljanje popisa imovine i obveza u skladu s odredbama Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija.

Revizijom obveza potrebno je utvrditi na što se odnose obveze. One se mogu odnositi na obveze za radnike, obveze za materijalne rashode (obveze prema dobavljačima i obveze za financiranje rashoda poslovanja) te ostale obveze (obveze za porez na dodanu vrijednost). Potrebno je utvrditi koliko se od iskazanih obveza na dan 31. prosinca odnosi na dospjele obveze, a koji iznos

se odnosi na nedospjele obveze. Nepravilnosti se mogu odnositi na knjigovodstvene isprave (račune) koje nije potpisala odgovorna osoba, što nije u skladu s odredbama članka 9. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija, kojima je propisano da se knjiženje i evidentiranje u poslovnim knjigama temelji na istinitim, urednim i prethodno kontroliranim knjigovodstvenim ispravama te da zakonski predstavnik ili osoba koju on ovlasti potpisom na ispravi ili memoriranom šifrom ovlaštenja za transakciju jamči da je isprava istinita i da realno prikazuje poslovnu promjenu odnosno transakciju. Naloženo je evidentiranje poslovnih promjena na temelju kontroliranih i ovjerenih knjigovodstvenih isprava.

Revizijom rashoda potrebno je utvrditi na što se odnose rashodi, jesu li ostvareni na temelju dokumentacije, je li obračun obavljen u skladu s propisima i internim aktima te jesu li rashodi prikazani na propisanim računima Računskog plana za neprofitne organizacije. U okviru drugih materijalnih rashoda mogu biti prikazani rashodi za premije osiguranja imovine. Evidentirani su na temelju zaključenih polica osiguranja s osiguravajućim društvom te se obavlja uvid u zaključene police. Potrebno je utvrditi koristi li organizacija svu imovinu za koju je zaključila police osiguranja. Nepravilnosti se mogu odnositi na to da je police osiguranja zaključila organizacija i rashod su te organizacije, a imovinu je grad dao na korištenje nekoj drugoj udruzi. Potrebno je zaključiti police osiguranja samo za onu imovinu koju je udruga dobila na korištenje.

U okviru rashoda za naknade troškova zaposlenima, kod organizacija kao što su sportski savezi, evidentirane su naknade sportskim sucima za obavljanje djelatnosti suđenja te drugi rashodi. Nepravilnosti mogu biti utvrđene u svezi s naknadama sucima te je potrebno utvrditi na koji iznos isplaćene naknade treba obaviti obračun i uplatu poreza i doprinosa. U našem primjeru na isplaćene naknade sportskim sucima za obavljanje djelatnosti suđenja nisu obračunani porezi i doprinosi. Navedeno nije u skladu s odredbama članka 32. Zakona o porezu na dohodak¹⁴ kojima je propisano da se primicima smatraju i drugi posebno navedeni primici koje fizičkim osobama isplaćuju ili daju pravne i fizičke osobe i drugi isplatelji i davatelji te odredbama članka 48. Zakona o porezu na dohodak kojima je propisano da isplatelj obračunava, obustavlja i uplaćuje predujam poreza na dohodak pri svakoj isplati i istodobno s isplatom. Isplate su se obavljale preko blagajne. Naloženo je obračunavanje i isplaćivanje naknada koje se smatraju primicima od drugog dohotka u skladu s odredbama Zakona o porezu na dohodak.

Nepravilnosti mogu biti utvrđene i pri isplati naknada troškova službenih putovanja. Može biti utvrđeno da su naknade troškova službenih putovanja isplaćene osobi koja nije zaposlenik, na temelju putnih naloga. Putni nalozi ne sadrže sve propisane elemente, popunjeni su tako da sadrže ime i prezime osobe, dok u dijelu koji se odnosi na svrhu i rezultate putovanja te obračun dnevnica i prijevoznih troškova nalozi nisu popunjeni. Uz putne naloge nisu priložene isprave kojima se dokazuju nastali izdaci (računi za cestarine, preslike ili potvrde putnih karata, računi za sudjelovanje na seminarima). Isplate su izvršene preko blagajne. Isplatnicu je potpisao blagajnik, a likvidator i primatelj nisu potpisani. Prema odredbama članka 14. Pravilnika o porezu na dohodak¹⁵ izdaci za službena putovanja obračunavaju se na temelju urednog i vjerodostojnog putnog naloga i priloženih isprava kojima se dokazuju izdaci i drugi podaci navedeni na putnom nalogu. Evidencija izdanih putnih naloga nije ustrojena, što nije u skladu s odredbama članka 6. stavka 3. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija, kojima je propisana obveza vođenja evidencije izdanih putnih naloga. Naloženo je pri isplati prema putnim nalogima pridržava-

14 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 177/2004, 73/2008, 80/2010, 114/2011 i 22/2012.

15 Pravilnik o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 95/2005, 96/2006, 68/2007, 146/2008, 2/2009, 9/2009 – ispravak, 146/2009, 123/2010, 137/2011 i 61/2012.

vanje odredbi Pravilnika o porezu na dohodak te potpisivanje knjigovodstvenih isprava koje potvrđuju isplatu od strane primatelja novčanih sredstava. Nalaže se ustrojavanje evidencije izdanih putnih naloga. Revizijom rashoda za zaposlene potrebno je utvrditi na što se odnose ostvareni rashodi te jesu li obračunani i uplaćeni porezi i doprinosi u skladu s propisima. Sredstva za financiranje rashoda za plaće i drugih rashoda za zaposlene najčešće se osiguravaju iz proračuna (grada, županije) ili iz sredstava organizacija. Materijalna prava i naknade plaće zaposlenika utvrđeni su Pravilnicima o radu i odlukama (naknade, najčešće do neoporezivih iznosa). Potrebno je utvrditi koliko zaposlenika ima te koliko je potrebno prema internim aktima, odnosno sistematizaciji radnih mjesta.

U okviru rashoda za donacije kod sportskih saveza evidentirana su sredstva koja savez doznava klubovima i društvima koja su udružena u savez radi ostvarivanja zajedničkih ciljeva, potreba i interesa vezanih uz sport i sportske aktivnosti. Revizijom je potrebno utvrditi za koje su sve aktivnosti doznačena sredstva i u kojim iznosima. Kod saveza sredstva su doznačena sportskim klubovima za redovnu djelatnost, provođenje sportske aktivnosti djece i mladeži, rad sportskih udruga sportaša s invaliditetom, zajedničke programe, stipendije, sportske igre mladih, organizaciju svečanosti proglašenja sportaša godine, olimpijski festival dječjih vrtića, rashode za školovanje osoba za obavljanje stručnih poslova u sportu, sportsku ambulantu te sportske manifestacije. Potrebno je utvrditi na koji je način izvršena raspodjela financijskih sredstava po korisnicima, odnosno postoje li utvrđeni kriteriji te je li postupljeno prema njima. Planirana sredstva prenose se sportskim klubovima u mjesečnim iznosima u skladu s ostvarenjem sredstava iz gradskog proračuna. Sportski klubovi savezu dostavljaju izvješća o radu te savez tako kontrolira namjensko korištenje doznačenih sredstava. Ako tijekom godine dođe do izmjena programa javnih potreba u području sporta koje donosi grad te se utvrdi manji iznos sredstava od onoga koji je bio predviđen, potrebno je izmijeniti financijski plan. Nakon izmjena financijskog plana, potrebno je donijeti izmjene plana raspodjele sredstava pojedinim sportskim udrugama, što nije učinjeno te je potrebno naložiti uz izmjene financijskog plana i izmjene plana raspodjele sredstava sportskim udrugama.

6. ZAKLJUČAK

Temeljni je cilj osnivanja i djelovanja neprofitnih organizacija zadovoljavanje općih, odnosno zajedničkih interesa šire zajednice. Neprofitne organizacije djeluju u različitim područjima. Financiraju se iz sredstava osnivača, proračuna, članarina, donacija i slično. U radu su prikazane specifičnosti računovodstvenog evidentiranja i utjecaj na financijske izvještaje kroz poslovanje neprofitnih organizacija u području sporta i turizma. Propisani način evidentiranja, odnosno priznavanja prihoda i rashoda neprofitnih organizacija, uz primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja, utječe na iskazivanje podataka u financijskim izvještajima koji se ne mogu poistovjetiti s godišnjim programom rada i financijskim planom. Radom je prikazano djelovanje neprofitnih organizacija u okviru postojećih propisa. Postupcima obavljenih financijskih revizija neprofitnih organizacija utvrđene su određene nepravilnosti, u okviru kojih su i nepravilnosti u području računovodstvenog poslovanja te je radom prikazan njihov utjecaj na financijske izvještaje. Ukazuje se na način postupanja koji je potreban u skladu s postojećim propisima. Upravo zbog ograničenih izvora sredstava kojima organizacije raspolažu potrebno je posvetiti pozornost

racionalnom korištenju. Djelovanje u skladu s propisima utječe na donošenje odluka vezanih za financijsko planiranje i izvještavanje. Revizija pridonosi trošenju sredstava na način da se postignu najveće moguće koristi i ostvare ciljevi.

LITERATURA

Akrap, V. *et al.* (2009). Državna revizija, Zagreb: MASMEDIA d.o.o.

Bajo, J. I. *et al.* (2009), Računovodstvo neprofitnih organizacija, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Mahaček, D., Mijoč, I. & Hruška, Z.: Financiranje neprofitnih organizacija, Pravni vjesnik, časopis za pravne i društveno-humanističke znanosti Pravnoga fakulteta Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, god 28, br. 1, 2012., Osijek, str. 173. – 180.

Messier, Jr., W. F. (1998) *Revizija: priručnik za revizore i studente*, Zagreb: Faber & Zgombić Plus.

L. M. Salamon i H. K. Anheier, „In Search of the Nonprofit Sector. I: The Question of Definitions“, u: *Voluntas* (1992), 3, (2), str. 125. – 151.

Pravilnik o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 95/2005, 96/2006, 68/2007, 146/2008, 2/2009, 9/2009 – ispravak, 146/2009, 123/2010, 137/2011 i 61/2012.

Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj reviziji Požeški športski savez za 2011., <http://www.revizija.hr/izvjesca/2013-rr-2013/03-neprofitne-organizacije/01-sportske-udruge/pozeski-sportski-savez-pozega.pdf> (27. prosinca 2013.).

Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 10/2008, 07/2009.

Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine, br. 121/2014.

Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine, br. 80/2011.

Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 177/2004, 73/2008, 80/2010, 114/2011 i 22/2012.

Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, Narodne novine, br. 152/2008.

Zakon o sportu, Narodne novine, br. 71/2006, 150/2008, 124/2010, 124/2011, 86/2012, 94/2013.

*Dubravka Mahaček, PhD, Assistant Professor, The State Audit Office in Požega
Faculty of Medicine in Osijek, University of Josip Juraj Strossmayer in Osijek*

FINANCIAL AUDIT AND ACCOUNTING OPERATIONS OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS

Summary

The paper explores the possibilities of accounting recording modes in the framework of the non-profit organizations. The first part of the paper defines the concept of non-profit organizations, and presents the current legal framework of action. It then presents the audit procedures performed in operating profit organizations relating to accounting operations. The performed financial audits procedures of non-profit organizations have established certain irregularities. Among various irregularities there are those in the field of accounting affecting financial statements. An analysis of non-profit organizations and the specific nature of the accounting business have been dealt with. The analysis of the irregularities identified in the financial audit procedures regarding the field of accounting shows the impact on the financial statements, and indicates the required procedures in accordance with existing regulations. The data presented in the financial statements can not be identified with the annual work programme and financial plan, or annual financial report. The paper presents the influence of prescribed modes of recognition of revenues and expenditures of non-profit organizations by applying the principles of accrual accounting, the data reported in the financial statements, and it gives a conclusion on the differences and the impact on the annual operative programme and financial plan.

Key words: audit, non-profit organization, accounting operations, financial statements, financial plan

*Dubravka Mahaček, Dozenten, Staatsabteilung Revision,
Medizinische Fakultät der Josip Juraj Strossmayer Universität*

FINANZIELLE REVISION UND RECHNUNGSFÜHRUNG VON NICHT-PROFIT-ORGANISATIONEN

Zusammenfassung

In dieser Arbeit werden die Möglichkeiten der rechnungsführerischen Evidenz der Tätigkeit der Nichtprofit-Organisationen untersucht. In der Untersuchung dieser Thematik wird im ersten Teil der Arbeit der Begriff der Nichtprofit-Organisationen definiert und der vorhandene Gesetzesrahmen ihrer Tätigkeit dargestellt. In der Darstellung der Nichtprofit-Organisationen wird besondere Aufmerksamkeit auf die Rechnungsführung gelenkt. In der durchgeführten finanziellen Revision der Tätigkeit der Nichtprofit-Organisationen wurden gewisse Unregelmäßigkeiten festgestellt. Innerhalb verschiedenartigen Unregelmäßigkeiten werden auch die Unregelmäßigkeiten im Bereich der Rechnungsführung bemerkt, die auf die Finanzberichte eingewirkt haben. In der Arbeit wurde eine Analyse der Geschäftsführung der Nichtprofit-Organisationen durchgeführt und auf Eigentümlichkeiten deren Rechnungsführung hingewiesen. Das Ziel dieser Arbeit ist, durch die hier durchgeführte Analyse der im Verfahren der finanziellen Revision festgestellten Unregelmäßigkeiten ihren Einfluss im Bereich der Rechnungsführung auf die Finanzberichte darzustellen sowie auf eine angemessene Verfahrensweise hinzuweisen, die im Einklang mit geltenden Vorschriften steht. Die in Finanzberichten angegebenen Daten sind weder mit dem Jahresprogramm, noch mit dem Finanzplan, noch mit jährlichen Finanzberichten gleichzustellen. In der Arbeit wird der Einfluss der vorgeschriebenen Weise der Anerkennung von Einnahmen und Ausgaben auf die im Finanzbericht angegebenen Daten dargestellt, und zwar unter der Anwendung des Rechnungsführungsgrundsatzes des Eintretens des Ereignisses. Am Ende werden die Schlüsse über die Unterschiede und die Einflüsse auf das jährliche Programm der Tätigkeiten und den Finanzplan gezogen.

Schlagwörter: Revision, Nichtprofit-Organisation, Rechnungsführung, Finanzberichte, Finanzplan