

UDK 657.3:347.7

Izvorni znanstveni članak

Dr. Petar Proklin  
Ekonomski fakultet u Osijeku

## INSTITUCIONALNI OKVIR FINANCIJSKOG IZVJEŠĆIVANJA U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA

*Svrha je postojanja računovodstvenoga informacijskog sustava, odnosno računovodstva, u prikupljanju knjigovodstvenih i računovodstvenih podataka utemeljenih na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama te njihovo bilježenje, odnosno unos u računovodstvene knjige.*

*Cilj je računovodstva u sastavljanju temeljnih i ostalih (menadžerskih) financijsko-računovodstvenih izvješća namijenjenih njihovim korisnicima.*

*U svezi s tim našu pozornost usmjerit ćemo isključivo na oblik, sadržaj, način unošenja računovodstvenih podataka u financijsko-računovodstvena izvješća i njihove posebnosti, i to s motrišta postignuća tijekom funkcioniranja računovodstvenoga informacijskog sustava, odnosno računovodstva neprofitnih organizacija uz uvažavanje institucionalnog okvira za spomenuta izvješća.*

### 1. UVOD

Računovodstvo je sustav koji tijekom funkcioniranja stvara računovodstvene informacije potrebne upravljanju. Računovodstvo je informacijska a ne upravljačka funkcija.

U tom ozračju želimo posebno istaknuti da znanje računovodstva nije samo u besprijekornom poznavanju načina bilježenja nastalih knjigovodstvenih događaja, izradi računovodstvenih predračuna i obračuna, sastavljanju temeljnih i ostalih financijsko-računovodstvenih izvješća itd. Ono je u besprijekornom poznavanju svrhe i cilja računovodstva. Nema dvojbe, dobro je znati kako se, primjerice, bilježe nastali knjigovodstveni događaji, općenito, kako se radi u računovodstvu, međutim, važnije je znati, zašto se to baš tako radi?

Navodimo samo za nas najvažnije: svrha i cilj računovodstva.

Svrha je računovodstva u prikupljanju knjigovodstvenih podataka na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama i njihovo bilježenje u računovodstvene knjige.

Cilj je računovodstva u sastavljanju temeljnih i ostalih (menadžerskih) financijsko-računovodstvenih izvješća namijenjenih njihovim korisnicima.

Upravo će stoga naša pozornost biti usmjerena na cilj računovodstva odnosno na financijsko-računovodstvena izvješća kao postignuće funkcioniranja računovodstva, ali s motrišta neprofitnih organizacija.

### 2. SVRHA I CILJ RAČUNOVODSTVA

Svrha je općenito ono prema čemu se teži, zbog čega nešto postoji, što se želi postići, a postiže se ostvarenjem cilja ili ciljeva. Svrha je nešto trajno, za razliku od ciljeva koji se mogu u određenim okolnostima mijenjati kako bi se postigla ista svrha.<sup>1</sup>

Svrha je viši pojam od cilja!

U tom ozračju, svrha je postojanja računovodstvenoga informacijskog sustava odnosno računovodstva prikupljanje knjigovodstvenih

<sup>1</sup>Pojmovi "svrha" i "cilj" vrlo se često poistovjećuju. Zapravo koriste se kao sinonimi. Razlog je tome što su u dosta slučajeva svrha i cilj veoma bliski, pri čemu je teško razlikovati bit.

podataka odnosno nastalih knjigovodstvenih događaja utemeljenih na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama te njihovo bilježenje, odnosno unos u računovodstvene knjige.

Ovako definirana svrha računovodstva, može se reći, tijekom računovodstvene povijesti gotovo da se nije nimalo promijenila. U biti svrha računovodstva je nešto trajno i nije se mijenjala tijekom vremena.

Iz toga se razabire da računovodstvo nije samo sebi svrha, računovodstvo ne postoji zbog računovodstva, nego je tek sredstvo za postignuće svrhe. A svrha se postiže ostvarenjem cilja.

Stoga, cilj je računovodstva sastavljanje temeljnih i ostalih (menadžerskih) financijsko-računovodstvenih<sup>2</sup> izvješća namijenjenih njihovim korisnicima.

Način i uvjeti ostvarenja cilja računovodstva različiti su, ovisno o gospodarskom sustavu odnosno okolini, u kojoj računovodstvo djeluje.

### **3. FINANIJSKO-RAČUNOVODSTVENA IZVJEŠĆA KAO POSTIGNUĆE FUNKCIONIRANJA RAČUNOVODSTVA**

Računovodstvo je sustav koji tijekom funkcioniranja, promjenom iz postojećega u sljedeće stanje, od prikupljenih knjigovodstvenih podataka zabilježenih na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama obrađuje i stvara računovodstvene informacije koje su uključene u temeljna i ostala financijsko-računovodstvena izvješća, a ona se putem računovodstvenoga sustava informiranja prezentiraju njihovim korisnicima.<sup>3</sup>

Tako sastavljena spomenuta izvješća postignuće su tijekom funkcioniranja računovodstva.

Računovodstveni informacijski sustav kao podsustav informacijskog sustava promatranog entiteta, odnosno podsustav izlaza, sastavlja za ravnateljstvo (menadžment) i druge unutrašnje korisnike izvješća koja nazivamo financijsko-računovodstvena izvješća. U pravilu, sadržaj i oblik tih izvješća nije propisan.

Glede, pak, sastavljanja financijsko-računovodstvenih izvješća za vanjske korisnike, obveza stoji na ravnateljstvu (menadžmentu) promatranog entiteta. Isto tako, ta izvješća sastavlja računovodstveni informacijski sustav odnosno podsustav izlaza. U pravilu, sadržaj i oblik tih izvješća je propisan.

Stoga ćemo našu pozornost usmjeriti isključivo na oblik, sadržaj, način unošenja računovodstvenih podataka u financijsko-računovodstvena izvješća i njihove posebnosti, i to s motrišta postignuća tjeka funkcioniranja računovodstvenog informacijskog sustava odnosno računovodstva neprofitnih organizacija.

### **4. FINANIJSKO-RAČUNOVODSTVENA IZVJEŠĆA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA**

Među inim, za pravilno poimanje financijsko-računovodstvenih izvješća neprofitnih organizacija potrebno je ukazati na temeljna obilježja računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija.

Računovodstvo neprofitnih organizacija, utemeljeno je na odrednicama Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija,<sup>4</sup> a odnosi se na one entitete čija je svrha postojanja u obavljanju određenih društveno potrebnih djelatnosti, a ne u ostvarivanju dobitka (profita).<sup>5</sup>

Računovodstvo neprofitnih organizacija obuhvaća poslovne aktivnosti pravnih osoba koje obavljaju društveno potrebite djelatnosti, a nije im cilj postizanje dobitka (profita).

Osim toga, računovodstvo neprofitnih organizacija utemeljeno je i na Pravilniku o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija.<sup>6</sup>

Temeljna obilježja računovodstva neprofitnih organizacija jesu u fondovskom računovodstvu i modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja kao temeljnom načelu procjenjivanja koja primjenjuju neprofitne organizacije.

<sup>2</sup>Zašto i računovodstvena? Zovu se financijski izvještaji zato što izražavaju novčane podatke i informacije, iako su zapravo računovodstvena izvješća. Odgovor, dakle, nalazimo u datosti - financijska izvješća ("financial statements") postignuće je funkcioniranja računovodstva, stoga su i računovodstvena.

<sup>3</sup>Proklin, P., Institucionalni okvir financijskog izvješćivanja u Republici Hrvatskoj, XXXI. simpozij, Pula, lipanj 1996., Računovodstvo, poslovne financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 1996. str. 44.

<sup>4</sup>Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine br. 112., Zagreb, petak 17. prosinca 1993.

<sup>5</sup>Proklin P., Ustrojstvo računovodstvenog i financijskog sustava neprofitnih organizacija, XXX. simpozij, Računovodstvo, poslovne financije i revizija, Pula, lipanj, 1995., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 1995., str. 354.

<sup>6</sup>Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, Narodne novine br. 20., Zagreb, petak 18. ožujka 1994.

Ustrojstvo fondovskog računovodstva uvažava sljedeće fondove:

- fond redovite djelatnosti;
- fond kapitalnih projekata;
- fond zastupanja;
- vlastiti fond;
- ostali fondovi.

U ozračju spomenutih temeljnih obilježja računovodstva neprofitnih organizacija i tijekom njegova funkcioniranja, kao postignuće toga funkcioniranja jesu sljedeća financijsko-računovodstvena izvješća:

- 1) bilanca;
- 2) račun prihoda i rashoda;
- 3) bilješke uz financijske izvještaje sa sljedećim

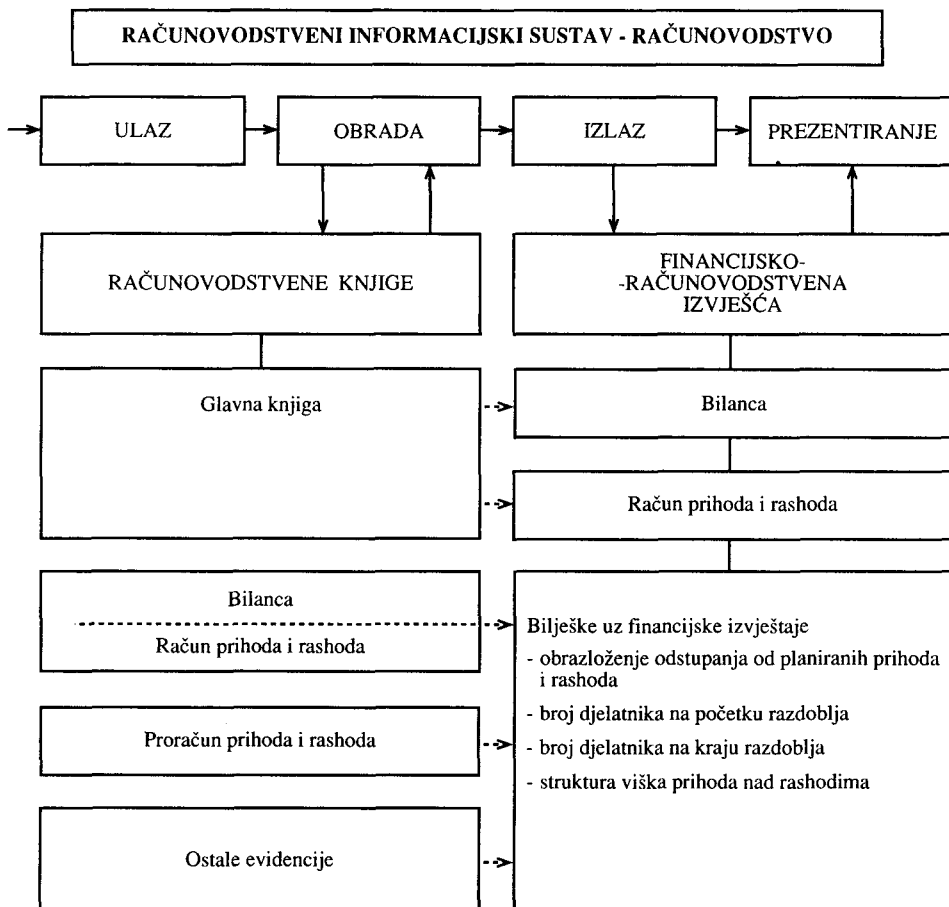
minimumom podataka i računovodstvenih informacija:

- obrazloženje odstupanja od planiranih prihoda i rashoda;

- broj djelatnika na početku razdoblja;
- broj djelatnika na kraju razdoblja;
- struktura viška prihoda nad rashodima.

Sadržaj financijsko-računovodstvenih izvješća neprofitnih organizacija je institucionaliziran, za razliku od oblika koji nije. Zbog navedenoga svaka neprofitna organizacija može za svoje potrebe sama kreirati spomenuta izvješća. Međutim, uobičajena je računovodstvena praksa da temeljna i menadžerska financijsko-računovodstvena izvješća sastavlja računopolagatelj.

Financijsko-računovodstvena izvješća neprofitnih organizacija kao postignuće funkcioniranja računovodstva i izvorišta na kojima se temelje prikazujemo na slici 1.



Slika 1. Financijsko-računovodstvena izvješća neprofitnih organizacija kao postignuće funkcioniranja računovodstva.

#### 4.1. BILANCA

Bilanca, među inim, najvažnije je financijsko-računovodstveno izvješće, a predstavlja pregled aktive i pasive na određeni nadnevak.

Sastavljanje bilance temelji se na skupinama računa glavne knjige (slika 1.), i ne predstavlja za računopolagatelja - koji poglavito i sastavlja bilancu - neki naročiti problem.

Tijek ustrojstva aktive uvažava nečelo rastuće likvidnosti pa se prvo unosi dugotrajna imovina sljedećih skupina: nematerijalna, materijalna, financijska imovina i potraživanja, a zatim kratkotrajna imovina sljedećih skupina: zalihe, potraživanja i novac kao najlikvidniji dio imovine unosi se na kraju aktive.

Tijek ustrojstva pasive temelji se na načelu rastuće ročnosti što znači da se polazi od dugova: dugoročni i kratkoročni, a zatim izvori financiranja i saldo fonda.

Bilanca neprofitnih organizacija: "... mora pružiti istinit, pouzdan i točan pregled sredstava i izvora sredstava..."<sup>7</sup>

#### 4.2. RAČUN PRIHODA I RASHODA

Račun prihoda i rashoda predstavlja pregled prihoda i rashoda i financijski rezultat za određeno razdoblje.

Poglavito, pri poimanju ustrojstva računa prihoda i rashoda, kao jednog od temeljnih financijsko-računovodstvenih izvješća, polazimo od njegovih triju temeljnih počela, i to: prihoda, rashoda i višak (manjak) prihoda - saldo fonda.

Sastavljanje računa prihoda i rashoda temelji se na skupinama računa glavne knjige (slika 1.), čime sastavljanje ne čini neki problem za računopolagatelja.

Kao i bilanca, račun prihoda i rashoda mora pružiti istinit, pouzdan i točan pregled prihoda i rashoda.

Kako nije institucionaliziran oblik računa prihoda i rashoda, njegov oblik može biti kako je to prikazano u Tablici 1. (stupci: 1, 2, 3, 5, 8 i 11).

#### 4.3. BILJEŠKE UZ FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

Bilješke uz temeljna i ostala financijsko-računovodstvena izvješća čine potanju razradu i dopunu podataka i računovodstvenih informacija iz

bilance i računa prihoda i rashoda. Drugačije, bilješke čine dopunu onoga što se u bilanci i računu prihoda i rashoda ne vidi.

Dakle, svrha je bilježaka da obrazlože i pruže dopunske podatke i računovodstvene informacije o pojedinim počelima spomenutih financijsko-računovodstvenih izvješća.

Cilj im je da se ustrojene bilješke na spomenuti način prezentiraju njihovim korisnicima.

Oblik bilježaka uz temeljna i ostala financijsko-računovodstvena izvješća nije propisan, za razliku od sadržaja koji je propisan. To znači da će ih neprofitna organizacija odnosno naredbodavatelj - formalno - ipak računopolagatelj oblikovati u svrsishodnom obliku (formi) uz uvažavanje računovodstvenog načela urednosti, što uvjetuje: istinitost, potpunost, jasnoću i preglednost bilježaka.

Razumije se, osim propisanog sadržaja, dodatni sadržaji i oblik bilježaka slobodna su kreacija njihovog sastavljača odnosno računopolagatelja, uz uvažavanje potreba njihovih korisnika za računovodstvenim informacijama odnosno osnivača.

Praksa je pokazala da se nerijetko značajno razlikuju propisani sadržaji financijsko-računovodstvenih izvješća od potreba osnivača.

Sastavljanje bilježaka temelji se na:

- bilanci;
- računu prihoda i rashoda;
- proračunu prihoda i rashoda;
- ostalim evidencijama (slika 1.).

Sadržaj bilježaka neprofitnih organizacija, uz financijsko-računovodstvena izvješća, propisan je Uredbom o računovodstvu neprofitnih organizacija i čini minimum podataka i računovodstvenih informacija, i to:

1) obrazloženje odstupanja od planiranih prihoda i rashoda;

2) broj djelatnika na početku razdoblja;

3) broj djelatnika na kraju razdoblja;<sup>8</sup>

4) struktura viška prihoda nad rashodima.

Iz predočenih sadržaja bilježaka koje čine jedno od počela temeljnih financijsko-računovodstvenih izvješća neprofitne organizacije, a koje zakonski predstavnik odnosno naredbodavatelj u utvrđenim rokovima treba dostaviti odgovarajućim tijelima državne uprave, Državnom uredu za reviziju i drugim

<sup>8</sup>Izvorište ovih podataka, broj djelatnika na početku i na kraju razdoblja, temelji se na kadrovskoj evidenciji i ne čini nikakav problem.

<sup>7</sup>Op. cit. pod. 4., članak 12., točka 5.

nadležnim organima, proizlazi da je zakonodavac uvažio samo bilješke uz računovodstvene informacije koje rezultiraju iz računa prihoda i rashoda (izdatake) i bilješke iz operativne odnosno kadrovske evidencije neprofitne organizacije, dok računovodstvene informacije iz bilance nisu obvezatne.

Međutim, pri sastavljanju bilježaka nastaje problem glede 1. obvezatne bilješke kojom treba prikazati obrazloženje odstupanja od planiranih prihoda i rashoda i 4. obvezatne bilješke glede ustrojstva viška prihoda nad rashodima.

U daljnjem tijeku izlaganja donosimo rješenje spomenutog problema.

Obrazloženje odstupanja od planiranih prihoda i rashoda kao 1. obvezatna bilješka, koju treba predočiti neprofitna organizacija, treba uvažiti sljedeće:

- proračun - ukupni financijski plan ("Master budget") za promatrano razdoblje;

- ostvarenje proračuna predočeno u računu prihoda i rashoda za promatrano razdoblje.

Kao 1. obvezatna bilješka koju treba predočiti neprofitna organizacija uz temeljna financijsko-računovodstvena izvješća - bilancu i račun prihoda i rashoda - jest obrazloženje odstupanja od planiranih prihoda i rashoda tekuće godine, tj. potkrjepa razlozima koji su utjecali na spomenuta odstupanja.

U našem slučaju riječ je o neprofitnoj organizaciji odnosno strukovnoj udruzi "E.F." Osijek.

Na temelju spomenutih datosti provjerava se račun prihoda i rashoda te uskladjivanje s proračunom neprofitne organizacije, kako je to prikazano u tablici 1.

Osim toga, obrazloženje odstupanja od planiranih prihoda i rashoda uvažava i određeni zakonomjerni tijek prikazan u tablici 2. Kako čitati provjeru računa prihoda i rashoda te uskladenje s proračunom neprofitne organizacije.

#### Obrazloženje odstupanja planiranih prihoda i rashoda:

#### PRIHODI

a) proračunom je predviđeno da će se u spomenutom bilančnom (obračunskom) razdoblju ostvariti:	
- prihodi neprofitne organizacije u svoti od	kn 6.400.000,00
od toga:	
- prihod A - Fond redovite djelatnosti	kn 4.400.000,00
- prihod D - Vlastiti fond	kn 2.000.000,00
b) u bilančnom (obračunskom) razdoblju, a po računu prihoda i rashoda, proračun je ostvaren i to:	
- prihodi neprofitne organizacije u svoti od	kn 6.429.120,00
od toga:	
- prihoda A - Fond redovite djelatnosti	kn 4.420.020,00
- prihodi D - Vlastiti fond	kn 2.009.100,00
c) odstupanja (a manje b):	
- prihodi neprofitne organizacije predviđeni proračunom	kn 6.400.000,00
- prihodi neprofitne organizacije ostvareni predočeni u računu prihoda i rashoda	kn <u>6.429.120,00</u>
- odstupanje od planiranih prihoda - ostvareni prihodi > od proračuna	kn 29.120,00

Dakle, neprofitna organizacija ostvarila je pozitivno odstupanje od planiranih prihoda u tekućem obračunskom razdoblju, jer je ostvarila veći prihod od planiranog u svoti od kn 29.120,00 i to po sljedećem fondovskom ustrojstvu:

	kn	%
- A - Fond redovite djelatnosti	20.020,00	99
- D - Vlastiti fond	9.100,00	1
= zbrojno za neprofitnu organizaciju	<u>29.120,00</u>	100

U pravilu, neprofitne organizacije i ostvaruju najveći postotak prihoda od redovite djelatnosti odnosno one za koju su i osnovane.

**RASHODI**

a) proračunom je predviđeno da će se u spomenutom bilančnom (obračunskom) razdoblju ostvariti:	
- rashodi neprofitne organizacije u svoti od	kn 6.313.600,00
od toga:	
- rashodi A - Fond redovite djelatnosti	kn 4.340.600,00
- rashodi D - Vlastiti fond	kn 1.973.000,00
b) u bilančnom (obračunskom) razdoblju, a po računu prihoda i rashoda, proračun je ostvaren, i to:	
- rashodi neprofitne organizacije u svoti od	kn 6,299.200,00
od toga:	
- rashodi A - Fond redovite djelatnosti	kn 4.330,700,00
- rashodi D - Vlastiti fond	kn 1.968.500,00
c) odstupanje (a manje b):	
- rashodi neprofitne organizacije predviđeni proračunom	kn 6.313.600,00
- rashodi neprofitne organizacije ostvareni predočeni u računu prihoda i rashoda	kn 6.299.200,00
= odstupanje od planiranih rashoda	
- ostvareni rashodi < od proračuna	kn 14.400,00

Dakle, neprofitna organizacija ostvarila je pozitivno odstupanje od planiranih rashoda u tekućem obračunskom razdoblju, jer je ostvarila manje rashode od planiranih u svoti od kn 14.000,00 i to po sljedećem fondovskom ustrojstvu:

	kn	%
- A - Fond redovite djelatnosti	9.900,00	69
- D - Vlastiti fond	4.500,00	31
= Zbrojno za neprofitnu organizaciju	14.400,00	100

Ukupno uzevši, kad se sve zbroji, neprofitna organizacija ostvarila je ukupno pozitivno odstupanje od planiranih prihoda i planiranih rashoda u ukupnoj svoti od kn 43.520,00 za bilančno (obračunsko) razdoblje - tekuće razdoblje - na temelju:

	kn	%
- ostvarenih većih prihoda od proračuna u svoti od	29.120,00	67
- ostvarenih manjih rashoda odnosno troškova od proračuna u svoti od	14.400,00	33
= zbrojno pozitivno odstupanje neprofitne organizacije	43.520,00	100

Tako sastavljeno obrazloženje odstupanja od planiranih prihoda i rashoda čini realnu i podrobnu informacijsku računovodstvenu podlogu za donošenje poslovnih odluka, kako s motrišta osnivača odnosno financijera neprofitne organizacije, tako i s motrišta naredbodavatelja, odnosno ravnateljstva (menadžmenta), kad je riječ i o fondu D - Vlastiti fond.

Na posljetku, udjel svakog fonda, glede obrazloženja odstupanja od planiranih prihoda i rashoda, je sljedeći:

Prihodi-Rashodi	A - Fond redov. djelatnosti		D - Vlastiti fond	
	Apso- lutni udjel kn	Relativni udjel %	Apso- lutni udjel kn	Relativni udjel %
1) Prihodi	20.020,00	46	9.100,00	21
2) Rashodi	9.900,00	23	4.500,00	10
3) Zbrojno - neprofitna organizacija	29.920,00	69	13.600,00	31
	↓	43.520,00	↓	
		100%		

Tablica 1.

PROVJERA RAČUNA PRIHODA I IZDATAKA (RASHODA) TE USKLAĐIVANJE S PRORAČUNOM NEPROFITNE ORGANIZACIJE "E.F."  
OSIJEK ZA RAZDOBLJE OD 1. SIJEČNJA DO 31. PROSINCA 1996.

Tekući broj	Račun (skupina računa)	Naziv česti	A			D			Ukupni fondovi A + D		
			Fond redovite djelatnosti			Vlastiti fond			Proračun (4 + 7)	Ostvaren (5 + 8)	Odstupanje (6 + 9)
			Proračun	Ostvaren	Odstupanje	Proračun	Ostvaren	Odstupanje			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	3	A) PRIHODI (1. do 7.)	4.400.000,00	4.420.020,00	20.020,00	2.000.000,00	2.009.100,00	9.100,00	6.400.000,00	6.429.120,00	29.120,00
1.	300	1. prihodi iz proračuna	4.378.000,00	4.398.020,00	20.020,00				4.378.000,00	4.398.020,00	20.020,00
2.	301	2. prihodi od doprinosa									
3.	302	3. prihodi od članstva i naknada									
4.	304, 31	4. prihodi od djelatnosti				1.990.000,00	1.991.100,00	9.100,00	1.990.000,00	1.999.100,00	9.100,00
5.		5. preneseni prihodi iz prošle godine									
6.	303	6. transferi									
7.	32, 33 i 305	7. ostali prihodi	22.000,00	22.000,00		10.000,00	10.000,00		32.000,00	32.000,00	
	4	B) RASHODI (1. do 6.)	4.340.600,00	4.330.700,00	9.900,00	1.973.000,00	1.968.500,00	4.500,00	6.313.600,00	6.299.200,00	14.400,00
1	40	1. materijalni troškovi (1.1. do 1.4.)	861.300,00	854.480,00	6.820,00	641.500,00	638.400,00	3.100,00	1.502.800,00	1.492.880,00	9.920,00
1.1.	40 osim 401	1.1. materijal	162.800,00	162.360,00	440,00	74.000,00	73.800,00	200,00	236.800,00	236.160,00	640,00
1.2.	401	1.2. energija	192.500,00	184.800,00	7.700,00	87.500,00	84.000,00	3.500,00	280.000,00	268.800,00	11.200,00
1.3.	41	1.3. usluge	506.000,00	507.320,00	(1.320,00)	230.000,00	230.600,00	(600,00)	736.000,00	737.920,00	(1.920,00)
1.4.	43	1.4. ostali troškovi				250.000,00	250.000,00				
2.	46 osim 468 i 469	2. troškovi za zaposlene (2.1. do 2.2.)	2.833.600,00	2.838.660,00	(5.060,00)	1.288.000,00	1.290.300,00	(2.300,00)	4.121.600,00	4.128.960,00	(7.360,00)
2.1.	42 osim 429	2.1. plaće i nadoknade	2.816.000,00	2.822.160,00	(6.160,00)	1.280.000,00	1.282.800,00	(2.800,00)	4.096.000,00	4.104.960,00	(8.960,00)
2.2.	429	2.2. ostali troškovi	17.600,00	16.500,00	1.100,00	8.000,00	7.500,00	500,00	25.600,00	24.000,00	1.600,00
3.	46 osim 468	3. nematerijalni troškovi	629.200,00	621.060,00	8.140,00	36.000,00	32.300,00	3.700,00	665.200,00	653.360,00	11.840,00
4.	468	4. transfer									
5.	4729	5. rashodi za investicije									
6.	44, 469, 47 48 osim 4729	6. ostali (rashodi)	16.500,00	16.500,00		7.500,00	7.500,00		24.000,00	24.000,00	
		C. VIŠAK (MANJAK) PRIHODA ZA RAZDOBLJE	59.400,00	89.320,00	29.920,00	27.000,00	40.600,00	13.600,00	86.400,00	129.920,00	43.520,00

Tablica 2.

**KAKO ČITATI PROVJERU RAČUNA PRIHODA I IZDATAKA (RASHODA) TE USKLAĐENJE S PRORAČUNOM NEPROFITNE ORGANIZACIJE**

FONDOVI: A, B, C, D i E		Odstupanje	
Proračun	Ostvaren	Positivno	Negativno
1	2	3	4
A) PRIHODI	A) PRIHODI	a) 2>1 - svota bez zgrade je ostvarenje većeg prihoda od proračuna	b) 2<1 - svota u zagradi ( ) je ostvarenje manjeg prihoda od proračuna
B) RASHODI	B) RASHODI	a) 2<1 - svota bez zgrade je ostvarenje manjeg rashoda od proračuna	b) 2>1 - svota u zagradi ( ) je ostvarenje većeg rashoda od proračuna

Ustrojstvo viška prihoda nad rashodima, kao 4. obvezna bilješka koju treba predložiti neprofitna organizacija uz financijsko-računovodstvena izvješća, bilancu i račun prihoda i rashoda treba uvažiti daljnji zakonomjerni tijek.

U bilančnom (obračunskom) razdoblju, provjerom računa prihoda i rashoda te usklađivanjem s proračunom neprofitne organizacije (tablica 1.), proračun je ostvaren, i to:

	kn
- prihodi u svoti	6.429.120,00
- rashodom u svoti	6.299.200,00
- viškom prihoda nad rashodima	129.920,00
odnosno:	
a) - proračunom je bio predviđen višak prihoda nad rashodima	86.400,00
b) - ostvareni proračun rezultira viškom prihoda nad rashodima	129.920,00
c) - ostvareni proračun odnosno odstupanje veće je razlikom viškom prihoda nad rashodima	43.520,00

U svezi s tim, postavlja se temeljno pitanje: iz čega rezultira pozitivna razlika odnosno višak prihoda nad rashodima u svoti od kn 43.520,00 odnosno odstupanje?

Odgovor nalazimo u provjeri računa prihoda i rashoda s proračunom!

Provjerom poslovnih aktivnosti na računu prihoda i rashoda, te usklađivanjem s proračunom, pojavljuju se određena odstupanja koja su nastala u A - Fondu redovite djelatnosti.

Na prihodnoj stranici računa prihoda i rashoda neprofitne organizacije ostvareno je pozitivno odstupanje u odnosu na proračun u svoti od 29.120,00.

Na rashodovnoj stranici računa prihoda i rashoda isto tako ostvareno je pozitivno odstupanje u svoti od kn 14.400,00 jer su ostvareni rashodi manji od proračuna.

U svezi s tim, provjerom poslovnih aktivnosti na računu prihoda i rashoda neprofitna organizacija, uvažavajući tijek prikazan u tablici 2., ostvarila je pozitivno odstupanje u odnosu na proračun, i to:

	kn
- po osnovi prihoda	29.120,00
- po osnovi rashoda	<u>14.400,00</u>
= ukupno	43.520,00

Dakle, upravo spomenuto pozitivno odstupanje u svoti od kn 43.520,00 uvjetovalo je i povećanje ostvarenog viška prihoda u bilančnom (obračunskom) razdoblju, što ujedno čini višak prihoda nad rashodima kao 4. obveznu bilješku, na što ukazuje sljedeća računica:

	kn
a) proračunom predviđen višak prihoda	86.400,00
b) provjerom poslovnih aktivnosti na računu prihoda i rashoda ostvareno pozitivno odstupanje	43.520,00
c) ostvareni višak prihoda bilančnog (obračunskog) razdoblja neprofitne organizacije (a + b)	129.920,00

## 5. ZAKLJUČAK

Iz iznijetog možemo zaključiti da računovodstvo postiže svoju svrhu ostvarenjem cilja koji se očituje u sastavljanju temeljnih i ostalih financijsko-računovodstvenih izvješća kao postignuća funkcioniranja računovodstva uz uvažavanje institucionalnog okvira za sastavljanje spomenutih izvješća, neprofitnih organizacija.



Stoga se na tim datostima sastavljaju sva financijsko-računovodstvena izvješća raznih entiteta, razumije, se koji svoje poduzetništvo prate putem računovodstva, pa tako i neprofitnih organizacija.

Kada je riječ o financijsko-računovodstvenim izvješćima neprofitnih organizacija, pri njihovu sastavljanju treba uvažiti:

- institucionalni okvir za financijsko-računovodstveno izvješćivanje;
- posebnosti neprofitne organizacije;
- računovodstvene informacijske potrebe korisnika informacija.

Tom pitanju usmjereni su mnogi odgovori, od kojih smo, među inim, neke u ovom radu iznijeli, ne idući za njihovom konačnosti.

#### LITERATURA

1. Proklin P., Institucionalni okvir financijskog izvješćivanja u Republici Hrvatskoj, XXXI. simpozij, Pula, lipanj 1996., Računovodstvo, poslovne financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima, Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, Zagreb, 1996.

2. ... Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine br. 112., Zagreb, petak 17. prosinca 1993.

3. Proklin P., Ustrojstvo računovodstvenog i financijskog sustava neprofitnih organizacija, XXX.

simpozij, Računovodstvo, poslovne financije i revizija, Pula, lipanj, 1995., Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, Zagreb 1995.

4. ... Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, Narodne novine br. 20., Zagreb, petak 18. ožujka 1994.

5. Proklin P., Otpis dugotrajne imovine na teret izvora, u knjizi RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA, skupina autora, RRiF plus Zagreb, 1997. II. dopunjena naklada.

Petar Proklin, Ph. D.

### INSTITUTIONAL FRAME OF FINANCIAL REPORTING IN NON-PROFIT ORGANIZATIONS

#### Summary

The purpose of the accounting and information system and the accounting respectively is in gathering the book-keeping and accounting data based on the regular and trustworthy book-keeping documents and in their being recorded, i.e. in their inclusion into the accounting books.

The aim of the accounting is making the basic and other (management) financial-accounting reports intended to their beneficiaries.

In this connection, our attention will be paid exclusively to the form, contents, the way of including the accounting data into the financial-accounting reports and to their particularities from the achievement viewpoint of the accounting information process functioning and accounting of the non-profit organizations respectively with the consideration of the institutional frame for the above mentioned reports.