

FINANCE AND ACCOUNTING IN NONPROFIT ORGANIZATIONS**FINANCIJE I RA UNOVODSTVO U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA**

VIDOVIC, Jelena & MILISIC, Lucka

Abstract: *In this paper the law proposal governing the finance and accounting of nonprofit organizations is discussed. Proposed law introduces obligation to make a financial plans, audit of financial statements, the obligation of registration in Registry of non-profit organizations, the obligation to submit financial statements and the obligation of registering a company for those non-profit organizations engaged in business activity and newly introduced penalty provisions. The issue of financial operations of nonprofit organizations is primarily derived from the non-transparency of the revenues of religious communities and sports clubs.*

Key words: *non-profit organizations, accounting, financial control and audit.*

Sažetak: *U ovom radu se raspravlja o prijedlogu zakona o financijskom poslovanju i ra unovodstvu neprofitnih organizacija. Novi zakon propisuje obvezu izrade financijskog plana, reviziju financijskih izvještaja, obvezu upisa u registar neprofitnih organizacija, obvezu podnošenja financijskih izvještaja te obvezu osnivanja trgova kog društva za one neprofitne organizacije koje obavljaju i gospodarsku djelatnost te kao novost uvodi prekršajne odredbe. Problematika financijskog poslovanja neprofitnih organizacija je prvenstveno proizašla iz netransparentnosti primitaka vjerskih zajednica i športskih klubova.*

Ključne riječi: *neprofitne organizacije, ra unovodstvo, financijska kontrola i revizija.*



Authors' data: Jelena Vidovic, dr.sc., Odjel za stru ne studije, Livanjska 5/III, Split, jvidovic@oss.unist.hr; Lu ka Milisic, Student na odjelu za stru ne studije, Livanjska 5/III, Split, luckamilisic@net.hr

1. Uvod

U sije nju 2014. Vladi Republike Hrvatske je podnesen prijedlog Zakona o financijskom poslovanju i ra unovodstvu neprofitnih organizacija. Ovaj prijedlog Zakona bi trebao u potpunosti zamijeniti prethodno zakonsko rješenje tj. Uredbu o ra unovodstvu neprofitnih organizacija. Ovim Prijedlogom zakona ure uje se sustav financijskog poslovanja neprofitnih organizacija koji uklju uje ne samo ra unovodstvo, ve i odredbe vezane uz izradu financijskih planova, reviziju financijskih izvještaja te nadzor nad poslovanjem neprofitnih organizacija. Obveznici na koje se primjenjuju odredbe zakona jesu: doma e i strane udruge i njihovi savezi, zaklade, fundacije, ustanove, umjetni ke organizacije, komore, sindikati, vjerske i druge zajednice i sve druge pravne osobe kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti i koje su upisane u registar neprofitnih organizacija. Odredbe ovoga Prijedloga zakona koje se odnose na vo enje poslovnih knjiga i upis u Registar neprofitnih organizacija primjenjuju se i na politi ke stranke. Materija koja se regulira predloženim Zakonom vrlo je osjetljiva jer se primjenjuje na veliki broj vrlo razli itih neprofitnih organizacija i teško je utvrditi koji dio njihovih aktivnosti ima gospodarski karakter. Dosadašnja je praksa bila takva da neprofitna organizacija koja izlazi iz okvira neprofitnog djelovanja i obavlja gospodarsku djelatnost na tržištu i ostvaruje dobit, za taj dio poslovanja postaje obveznik poreza na dobit.

U Hrvatskoj postoji ogroman broj neprofitnih organizacija ak 50.901 udruga i 25.481 neprofitnih organizacija te da su one uz svoje prihode iz donacija ujedno i korisnici sredstava iz državnog prora una. Zanimljivo je da je njihov promet preko ra una za 2012. godinu iznosio 13,7 milijardi kuna, odnosno 4% BDP-a. Neprofitne organizacije zapošljavaju oko 20 000 radnika, a iz prora una zadnjih pet godina za njihovo funkcioniranje izdvojeno je oko 7,5 milijardi kuna.

U drugom dijelu rada se raspravlja o funkcijama Registra neprofitnih organizacija, u tre em dijelu rada se obra uju teme vezane za ra unovodstvo neprofitnih organizacija, od obveze vo enja poslovnih knjiga, do izvještaja koje moraju podnijeti nadležnim tijelima. U etvrtom dijelu rada se raspravlja o položaju neprofitnih organizacija u Europskoj uniji dok su u petom završnom dijelu rada izneseni najvažniji zaklju ci.

2. Registar neprofitnih organizacija

Sve se neprofitne organizacije prilikom osnivanja moraju upisati u Registar neprofitnih organizacija koji vodi Ministarstvo financija. Predloženim Zakonom Registar e se i dalje nastaviti voditi, me utim imao bi proširenu funkciju na na in da e se financijski izvještaji koje neprofitne organizacije dostavljaju biti javno dostupni putem Registra. Tako er sve neprofitne organizacije obveze su se upisati u Registar neprofitnih organizacija dostavom prijave Ministarstvu financija najkasnije 30 dana od upisa u mati ni registar. Sredstva iz državnog prora una, prora una jedinica lokalne i podru ne samouprave i drugih javnih izvora neprofitna organizacija mo i e ostvariti samo ako je upisana u Registar neprofitnih organizacija. Ako se neprofitna organizacija ne upiše u registar neprofitnih organizacija i ne izvijesti o promijeni

podataka unesenih u registar propisana je kazna od od 5.000,00 kuna do 500.000,00 kuna.

3. Ra unovodstvo neprofitnih organizacija

Neprofitne organizacije su obveznici jednostavnog ili dvojnog knjigovodstva što je regulirano kako važe om Uredbom tako i novim Zakonskim prijedlogom. Svaka organizacija prilikom osnivanja e voditi dvojno knjigovodstvo, a ukoliko u prethodne tri godine uzastopno bude imala vrijednost imovine i prihoda manju od 230.000,00 kuna (do sada je ta granica bila 100.000,00 kn) ne e biti u obvezi vo enja dvojnog knjigovodstva i primjene ra unovodstvenog na ela nastanka doga aja. Pri tom treba vodi ra una da su neprofitne organizacije u prve tri godine od osnivanja obveznici dvojnog knjigovodstva. Pri vo enju jednostavnog knjigovodstva, u poslovnim knjigama se iskazuju poslovne promjene te prihodi i rashodi prema nov anom na elu.

3.1. Poslovne knjige

Poslovne knjige dvojnog knjigovodstva jesu: dnevnik, glavna knjiga i pomo ne knjige. Za neprofitne organizacije koje ne vode poslovne knjige dvojnog knjigovodstva prema prijedlogu zakona (dnevnik, glavna knjiga i pomo ne knjige) su propisane kazne u svoti od od 5.000,00 kuna do 500.000,00 kuna. Osim samog vo enje poslovnih knjiga prijedlog novog Zakona istu kaznu propisuje i za brojne druge propuste u vo enju dvojnog knjigovodstva.

Stoga sve one neprofitne organizacije; koje ne unose podatke u glavnu knjigu po unaprijed pripremljenom ra unskom planu; koje ne vode poslovne knjige na na in da se osigura ispravnost i kontrola unesenih podataka, i/ili uvanje i mogu nost korištenja podataka, i/ili dobivanje uvida u promet i stanja na ra unima glavne knjige te vremenski slijed obavljenog unosa poslovnih doga aja, biti e kažnjene.

Tako er, neprofitne organizacije koje vode poslovne knjige za godinu koja nije jednaka kalendarskoj godini; koje ne otvore poslovne knjige na po etku poslovne godine ili danom osnivanja; koje ne zaklju e poslovne knjige na kraju poslovne godine; koje ne zaštite poslovne knjige koje se vode na elektroni kom mediju na na in da se onemogu i izmjena pojedinih ili svih dijelova ili listova glavne knjige, da je glavnu knjigu mogu e u svakom trenutku otisnuti na papir te mora biti potpisana elektroni kim potpisom sukladno propisu koji ure uje elektroni ki potpis; koje ne uvaju dnevnik, glavnu knjigu i pomo ne knjige u propisanim rokovima, dnevnik i glavnu knjigu najmanje jedanaest te pomo ne knjige najmanje osam godina; propisane su kazne u svoti od 5.000,00 kn do 500.000,00 kn.

3.2. Obveze poslovne knjige jednostavnog i dvojnog knjigovodstva

Novim zakonskim rješenjem u 1. 13. su navedene sljede e poslovne knjige koje je obvezna voditi neprofitna organizacija koja je obveznik jednostavnog knjigovodstva [3]:

1. knjiga blagajne,
2. knjiga primitaka i izdataka

3. knjiga ulaznih ra una
4. knjiga izlaznih ra una
5. popis dugotrajne nefinancijske imovine

Važe om Uredbom o ra unovodstvu neprofitnih organizacija neprofitna organizacija dužna je voditi najmanje Knjigu blagajne i Knjigu prihoda i rashoda primjenom jednostavnog knjigovodstva i nov anog ra unovodstvenog na ela [4]. Novost u odnosu na Uredbu jest uvo enje knjige primitaka i izdataka koja nije postojala u prethodnom zakonskom rješenju koje je predvi alo vo enje knjige prihoda i rashoda prema nov anom ra unovodstvenom na elu za obveznike jednostavnog knjigovodstva te vo enje knjige ulaznih i izlaznih ra una.

Ukupno gledaju u za obveznike jednostavnog knjigovodstva ranije je postojala obveza vo enja najmanje knjige prihoda i rashoda i knjige blagajne ime je novim rješenjem proširen broj isprava koje moraju voditi obveznici jednostavnog knjigovodstva. Isto tako postoji terminološka izmjena naziva knjige prihoda i rashoda koja se sada zamjenjuje knjigom primitaka i izdataka pri emu nije mogu e ocijeniti da li se radio o istoj evidenciji, ali po svemu sude i rije je samo o izmjeni naziva postoje e evidencije po emu bi se njezin naziv uskladio s obvezom primjene ra unovodstvenog na ela. Ako ne uvaju knjigu primitaka i izdataka najmanje jedanaest, te knjigu blagajne, knjigu ulaznih ra una, knjigu izlaznih ra una i popis dugotrajne nefinancijske imovine najmanje sedam godina i ne pridržavaju se na ela nastanka doga aja prilikom iskazivanja imovine i obveza te prihoda i rashoda propisana je kazna za neprofitne organizacije u svoti od 5.000,00 kuna do 500.000,00 kuna.

3.3. *Financijsko izvještavanje*

Postoje om Uredbom o ra unovodstvu neprofitnih organizacija neprofitna organizacija ija je vrijednost imovine prema podacima za proteklu kalendarsku godinu manja od 100.000,00 kuna i godišnji prihod prema podacima za proteklu kalendarsku godinu manji od 100.000,00 kuna nije obvezna sastavljati i predavati financijske izvještaje te primjenjivati ra unski plan, te je dužna obavijestiti Državni ured za reviziju i Ministarstvo financija da, u skladu s odredbama Uredbe, ne sastavljaju financijske izvještaje [4]. Prema 1. 29. predloženog Zakona financijski izvještaj neprofitne organizacije koja vodi jednostavno knjigovodstvo je godišnji financijski izvještaj o primicima i izdacima koji se dostavlja Ministarstvu financija ili drugoj instituciji koju ministarstvo financija ovlasti [3].

U novom prijedlogu Zakona stoji da neprofitna organizacija koja je u prethodnoj godini imala ukupan prihod izme u 3 i 10 milijuna kuna je dužna sukladno pravilima o reviziji financijskih izvještaja putem ovlaštenog revizora, jednom godišnje, dati na uvid svoje financijske izvještaje te ih objaviti na svojim internetskim stranicama (prekršajne odredbe novog Zakona). Ako je neprofitna organizacija imala ukupan prihod iznad 10 milijuna kuna dužna je sukladno pravilima o reviziji financijskih izvještaja, putem ovlaštenog revizora, jednom godišnje, revidirati svoje financijske izvještaje. U oba slu aja neprofitne organizacije dužne do 30. lipnja teku e godine objaviti na svojim internetskim stranicama revizorsko izvješ e o obavljenoj reviziji

godišnjih financijskih izvještaja, odnosno o uvidu u financijske izvještaje za prethodnu godinu.

Financijski izvještaji neprofitnih organizacija dvojnog knjigovodstva jesu izvještaji o stanju i strukturi, te promjenama u vrijednosti i obujmu imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda.

Prema Zakonu o porezu na dobit 1. 2. vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije nisu obveznici poreza na dobit [1]. Međutim u nekim slučajevima neprofitne organizacije mogu ostvarivati prihode na tržištu prodajom dobara ili pružanjem usluga. U tom slučaju obavljanje gospodarske djelatnosti, a neoporezivanje te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu. Porezna uprava je u tom slučaju ovlaštena da na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrdi da su navedene osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost. Ako tijekom jedne godine neprofitna organizacija ostvari prihod veći od 230.000,00 kn obvezna je osnovati trgovačko društvo. Ako propusti osnovati trgovačko društvo propisana je kazna od 5.000,00 kuna do 500.000,00 kuna. Propisane i iznimke od obveze osnivanja trgovačkog društva za one neprofitne organizacije koje od obavljanja gospodarske djelatnosti tijekom godine ostvare manje od 230.000,00 kn prihoda, a temeljem rješenja Porezne uprave postanu obveznici plaćanja poreza na dobit, za cjelokupno financijsko poslovanje. Ove neprofitne organizacije računovodstvo vode u skladu s odredbama Zakona, dok za gospodarsku djelatnost za potrebe utvrđivanja porezne obveze vode odvojene porezne i knjigovodstvene evidencije sukladno posebnim propisima.

3.4. Ostale novosti

Neprofitna organizacija koja je obveznik vođenja dvojnog knjigovodstva obvezna je izraditi godišnji program rada i financijski plan za njegovu provedbu koji se sastoji od:

- plana prihoda i rashoda,
- plana zaduživanja i otplata,
- obrazloženja financijskog plana.

Za neprofitne organizacije koje ne izrađuju financijske planove propisana je kazna u svoti od 5.000,00 kuna do 500.000,00 kuna. Neprofitna organizacija koja tijekom poslovne godine nije imala poslovnih događaja, niti u poslovnim knjigama ima podatke o imovini i obvezama, dužna je Ministarstvu financija dostaviti izjavu o neaktivnosti za prethodnu godinu.

Novim zakonskim prijedlogom uvedena je i odgovornost za dodijeljena javna sredstva pa tako neprofitne organizacije koje ostvaruju sredstva iz državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave dužne su nadležnom tijelu državne uprave, odnosno jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave dostaviti, na njihov zahtjev, izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava.

Neprofitne organizacije koje ne dostave izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava nadležnom tijelu državne uprave, odnosno jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave na njihov zahtjev, mogu se kazniti u iznosu od 5.000,00 kuna do 500.000,00 kuna.

4. Neprofitne organizacije u EU

Sve zemlje u regiji pružaju neku vrstu olakšica pri obračunu poreza na dobit ili poreza na dohodak za organizacije koje doprinose javnom dobru [6]. U nekim slučajevima neprofitne organizacije su u potpunosti izvan obuhvata poreza na dobit.

Često je situacija da se porezni zakoni primjenjuju na neprofitne organizacije ali se predviđaju olakšice koje ovise o vrsti organizacije, svrsi i vrsti prihoda.

Uobičajeno porezno izuzeće je za članarine i druge donacije. Često se da sve zemlje u regiji izuzimaju takve prihode i ne ubrajaju ih u oporezive prihode neprofitnih organizacija. Nekoliko zemalja ne uzima u obzir samo činjenicu da li je primatelj sredstava neprofitna organizacija nego i činjenicu da li će donirana sredstva biti upotrijebljena u dobrotvorne svrhe čak i u slučaju ako primatelj nije neprofitna organizacija. Na primjer, Češka isključuje od poreza sve donacije zakladama, fondovima i kompanijama koje pridonose javnom dobru. Ona također isključuje donacije dane drugim pravnim osobama ako se sredstva koriste za određene svrhe od javne koristi. Poljska i Albanija imaju slične sisteme. U Litvi organizacija se mora prvo kvalificirati podobnom za primanje sponzorstva kako bi izbjegla oporezivanje dobivenih donacija (zahtijeva se potrošnja donacija na aktivnosti od javne koristi). Neprofitne organizacije u Litvi ne plaćaju porez na dobit osim ako njihov godišnji profit ne premaši otprilike 300.000,00 eura.

Države na različite načine tretiraju prihode neprofitnih organizacija iz poslovne aktivnosti. U nekim zemljama registriranje kao neprofitna organizacija je dovoljno da bi se organizacija mogla kvalificirati kao korisnik poreznih olakšica, međutim o odluci službe kod koje se provodi registracija ovisi pravni status subjekta i porezne olakšice. Estonija, Bugarska, Mađarska, Latvija i Poljska su razvile uređeni sustav u kojem se neprofitna organizacija koja želi koristiti porezne olakšice se mora posebno prijaviti kako bi dobila status izuzeća. Jednom kada je njezina prijava odobrena i ime dodano na listu izuzetih organizacija, organizacija postaje kvalificirana za porezne olakšice.

U zakonskim sustavima u kojima se potrebno posebno prijaviti za porezne olakšice postoje različite definicije oko toga tko je nadležan za sastavljanje glavnog popisa izuzetih organizacija. U Bugarskoj listu vodi Ministarstvo Pravosuđa, na Kosovu ured za registraciju neprofitnih organizacija. U Latviji ne postoji poseban popis organizacija izuzetih od poreza već javna služba određuje kojim organizacijama je dodijeljen status javne koristi u registru pravnih subjekata, porezne vlasti moraju omogućiti porezne olakšice organizacijama koje su dobile status.

Uglavnom sve zemlje u regiji dodjeljuju nekakav oblik olakšica za sredstva dodijeljena određenim neprofitnim organizacijama. Izuzetak je Slovačka.

Mađarska, Litva, Poljska, Rumunjska i Slovačka su donijele inovativne zakone koji omogućavaju poreznim obveznicima da odrede 1-2% plaćeni poreza kako bi se

dodijelili kvalificiranim neprofitnim organizacijama po njihovom izboru. Prednost ovakvih zakona jest što predstavljaju izvor financiranja neprofitnih organizacija koji nije pod kontrolom vlade ili inozemnih donatora što pomaže održanju nezavisnosti neprofitnog sektora. Ovakav sustav omogućava dobrotvornim organizacijama da se nadmeću za ova predodređena sredstva.

5. Zaključak

Uredba o raunovodstvu neprofitnih organizacija nije udovoljila na elima javnosti i transparentnosti financijskog izvještavanja. Predloženim zakonom o financijskom poslovanju i raunovodstvu neprofitnih organizacija podiže se razina dobrog financijskog upravljanja i kontrola ne samo po pitanju raunovodstva i objave financijskih izvještaja nego i u dijelu planiranja i programiranja, izrade financijskih planova i njihovog izvršavanja te izvještavanja. Ovim prijedlogom zakona financijski izvještaji bi bili dostupni kroz Registar neprofitnih organizacija u koji postoji obveza dostave podataka. Važna je i novost da neprofitne organizacije koje nisu upisane u registar ne bi mogle aplicirati na novana sredstva iz lokalnih proračuna, što predstavlja značajan izvor financiranja neprofitnih organizacija. Neprofitne organizacije i dalje mogu obavljati gospodarsku djelatnost, međutim radi izbjegavanja nelojalne konkurencije poduzeća ima, za taj dio djelatnosti bi morale osnovati trgovačko društvo ako ostvare više od 230.000 kn prihoda (izuzev od prihoda pružanja usluga najma i zakupa). Predloženi zakon uvodi i prekršajne odredbe za one neprofitne organizacije koje ne izrađuju financijske planove, ne vode raunovodstvo propisano zakonom, ne osnuju trgovačko društvo i ne upišu se u registar neprofitnih organizacija.

I druge države članice EU daju posebnu pažnju poslovanju neprofitnih organizacija vodeći računa o tome da gospodarska djelatnost ne ostane izvan poreznog obuhvata.

6. Literatura

- [1] Zakon o porezu na dobit, *Narodne novine*, 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13.
- [2] Zakon o porezu na dodanu vrijednost, *Narodne novine* 73/13, 148/13; Rješenje USRH 99/13, 153/13.
- [3] Prijedlog Zakona o financijskom poslovanju i raunovodstvu neprofitnih organizacija, *Vlada Republike Hrvatske*, Dostupno na: <http://www.vlada.hr/hr/content/.../file/139.%20-%202.pdf> Pristup: 2014-03-01
- [4] Uredba o raunovodstvu neprofitnih organizacija, *Narodne novine*, 10/08, 7/09, 158/13, 01/14 i 44/14.
- [6] Rutzen, D.; Moore, D. & Durham, M. (2009). The Legal Framework for Not-for-Profit Organizations in Central and Eastern Europe, Dostupno na : http://www.icnl.org/research/journal/vol11iss2/art_1.htm Pristup: 2014-04-01



Photo 086. Crow / Vrana