



USAID
NGA POPULLI AMERIKAN
OD AMERIČKOG NARODA



European Center for
Not-for-Profit Law



Uporedna analiza međunarodne prakse o zahtevima za finansijsko izveštavanje za OCD

Ova analiza je omogućen velikodušnom podrškom američkog naroda preko Agencije Sjedinjenih Država za međunarodni razvoj (USAID). Sadržaj je odgovornost Evropski centar za neprofitno pravo (ECNL) i ne odražavaju nužno stavove USAID-a ili Vlade Sjedinjenih Država.

Analiza je sprovedena u okviru Program građanskog angažovanja, koji sprovodi Kosovska fondacija za civilno društvo (KCSF) u partnerstvu sa USAID na Kosovu. ECNL je partner KCSF-a u realizaciji ove aktivnosti.

1. Uvod

Obaveze izveštavanja, uključujući finansijsko izveštavanje čine važan deo rada organizacija civilnog društva („OCD“), mada se često puta smatra manje privlačnim. Ključno je za demonstriranje transparentnosti i dobrog upravljanja OCD-a, pri čemu mogu imati pozitivan uticaj na povećanje poverenja javnosti u OCD-e, te i u poboljšanju njihovog imidža u javnosti. Dobar sistem finansijskog izveštavanja je pre zasnovan na pravima OCD-a, nego na mehanizmu državne kontrole. Napravljen je po meri sektora i srazmerno veličini i vrsti OCD-a. Unapređuje ukupnu transparentnost OCD-a, te ih približava javnosti. To će naposljetku uticati na povećanje poverenja javnosti u ovaj sektor. Ovaj dokument sačinio je Evropski centar za neprofitno pravo (ECNL) na osnovu zahteva Kosovske fondacije za civilno društvo (KFCD). Cilj dokumenta je da istakne neke od uporednih praksi, kako bi potpomogla javnom debatu o potrebi za sveobuhvatnim sistemom finansijskog izveštavanja za organizacije civilnog društva na Kosovu.

U dokumentu su prvenstveno navedeni međunarodni i evropski standardi o finansijskom izveštavanju OCD-a, kao i instrumenti za njihovu zaštitu. U sledećem odeljku, dokument opisuje koncept finansijskog izveštavanja i moguće olakšice koje ono može doneti. Nadalje, u dokumentu se ukratko prikazuje trenutno stanje finansijskog izveštavanja na Kosovu. Ovaj odeljak je praćen pregledom uporednih praksi finansijskog izveštavanja za OCD-e u Rumuniji, Italiji, Finskoj, Belgiji i Holandiji, sa naglaskom na sledeće: i) izveštavanje zasnovano na zakonima o računovodstvu; ii) zahtevi revizije; iii) poresko izveštavanje; iv) izveštavanje koje proizilazi iz zakona o sprečavanju pranja novca; i v) drugi zahtevi za izveštavanje. Zaključni deo dokumenta sadrži kratak opis glavnih lekcija i preporuke za politike koje se primenjuju na Kosovu.

Ovaj dokument zasnovan je na istraživanju teorijskih analiza, kao i informacijama koje su prikupili ECNL i njegovi partneri od lokalnih advokata u okviru Globalnog vodiča za neprofitne organizacije koji će uskoro biti predstavljen na veb stranici ECNL-a. Mapiranje zakonodavnog okruženja za finansijsko izveštavanje OCD na Kosovu je sprovedeno uz podršku KCSF-a.

2. Međunarodni i evropski standardi koji se primenjuju na finansijsko izveštavanje.

Bezbedno i podsticajno okruženje za civilno društvo zaštićeno je širokim spektrom međunarodnih i evropskih instrumenata, uključujući Univerzalnu deklaraciju o ljudskim pravima. Prema ovome, svako ima pravo na slobodu mirnog okupljanja i udruživanja. Deklaracija daje garancije za pravo na privatnost i navodi da se niko ne sme izložiti proizvoljnom mešanju u privatnost. Deklaracija takođe uvodi princip zabrane diskriminacije prema kome su „*svi pred zakonom jednaki i imaju pravo bez ikakve razlike na podjednaku zaštitu zakona...*“¹ Drugi međunarodni instrument, Međunarodni pakt o građanskim i političkim pravima („ICCPR“), propisuje „...*svako ima pravo na slobodu udruživanja s drugima, uključujući pravo na osnivanje sindikata ili na pristupanje sindikatima radi zaštite svojih interesa.*“ Ograničenja ovog prava

¹ Ujedinjene nacije: Univerzalna deklaracija o ljudskim pravima, članovi 7, 12 i 20(1). Dostupno na: [NR004388.pdf \(un.org\)](https://www.un.org/documents/0603_rupar/pdf/07_00_00_00.pdf)

dozvoljena su samo u ograničenim slučajevima opisanim u nastavku pod odeljkom „Sloboda udruživanja“. Dokument takođe garantuje pravo na privatnost i naglašava primenu principa zabrane diskriminacije i jednaku pravnu zaštitu.² Jedan od najvažnijih instrumenata na evropskom nivou koji garantuje navedene slobode je Evropska konvencija o ljudskim pravima. Slično gore navedenim instrumentima, Konvencija garantuje zaštitu slobode okupljanja i udruživanja, pravo na privatnost i jednak tretman.³

Obaveze izveštavanja za OCD-e utiču na okruženje u kojem OCD-i rade i zbog toga se takođe moraju pridržavati standarda sadržanih u ovim instrumentima. Navedeni standardi su tipične komponente slobode udruživanja, prava na privatnost i principa zabrane diskriminacije.

Sloboda udruživanja

U okviru slobode udruživanja, OCD moraju da imaju slobodu da rade i sprovode svoje aktivnosti. Finansijsko izveštavanje **ne sme ograničavati aktivnosti OCD i stvarati razne birokratske prepreke**, koje dovode do ograničenja slobode udruživanja. Ovo je takođe naglasio Komitet UN-a za ljudska prava u svojoj rezoluciji 22/6 od 21. marta 2013. godine, u kojoj je pozvao države da osiguraju da zahtevi u pogledu izveštavanja „*ne ometaju funkcionalnu autonomiju [udruženja]*“ i „*ne nameću diskriminatorna ograničenja u pogledu potencijalnih izvora finansiranja*“. ⁴

Sva potencijalna ograničenja ili ograničenja slobode udruživanja (ili bilo kakvo opterećenje rada OCD, uključujući obaveze izveštavanja) moraju: i) biti propisana zakonom; ii) težiti legitimnom cilju; i iii) biti neophodna i proporcionalna.⁵

- i. **Zakonitost.** Da bi se ispunio princip zakonitosti, zahtevi za izveštavanje moraju biti utvrđeni zakonom, jasno i predvidljivo. Oni treba da budu jasni u pogledu obaveze, njenog potencijalnog kršenja i posledične sankcije za nepoštovanje.
- ii. **Legitiman cilj.** Prema međunarodnim standardima, legitimni ciljevi obuhvataju „interese nacionalne ili javne bezbednosti, radi sprečavanja nereda ili kriminala, zaštite zdravlja ili morala, ili radi zaštite prava i sloboda drugih“. Oni, međutim, i dalje moraju da ispune uslov proporcionalnosti i neophodnosti. Specijalni izvestilac UN je u jednom od svojih tematskih izveštaja naglasio da uvođenje mera za borbu protiv terorizma ili suzbijanje ekstremizma u ime nacionalne ili javne bezbednosti, kako bi se učutkala različita mišljenja ili pritislulo nezavisno civilno društvo, predstavlja kršenje međunarodnog prava. Države imaju obavezu da dokažu da postoji pretnja jednom od osnova za ograničenje i

² Ujedinjene nacije: Međunarodni pakt o građanskim i političkim pravima, članovi 17, 22 i 26. Dostupno na: [Međunarodni pakt o građanskim i političkim pravima | OHCHR](#)

³ Savet Evrope: Evropska konvencija o ljudskim pravima, članovi 8, 11 i 14. Dostupno na: [Evropska konvencija o ljudskim pravima \(coe.int\)](#).

⁴ Savet za ljudska prava, RES/22/6 Zaštita branitelja ljudskih prava, 21. mart 2013. Dostupno na: [RES/22/6 Zaštita branitelja ljudskih prava / RightDocs - Where human rights resolutions count \(right-docs.org\)](#)

⁵ Ovi principi su sadržani, na primer, u čl. 29(2) Univerzalne deklaracije o ljudskim pravima ili čl. 22(2) MPGPP.

da su preduzete mere uvedene da bi se ta pretnja suzbila. Da bi se ispunio test proporcionalnosti i neophodnosti, ograničene mere moraju biti najmanje nametljivo sredstvo za postizanje željenog cilja, i moraju biti ograničenog obima. To znači da takve mere ne smeju biti usmerene na civilno društvo u celini, već da budu ograničene na udruženja koja spadaju u jasno identifikovane aspekte koji karakterišu samo terorizam. Pored toga, zakoni sačinjeni u opštim crtama koji ograničavaju, pa čak i zabranjuju finansiranje pod opravdanjem borbe protiv terorizma, nisu u skladu sa zahtevima „proporcionalnosti“ i „neophodnosti“.⁶

- iii. *Neophodnost i proporcionalnost.* Treba da postoje jasni dokazi da predložene mere (tj. izveštavanje) odgovaraju na konkretnu pretnju (npr. mogućnost pranja novca) i da su dizajnirane da reše identifikovane probleme. Zahtevi za izveštavanje i nivo napora koji očekuju takođe treba da budu srazmerne veličini organizacije. Prema Zajedničkim smernicama o slobodi udruživanja Venecijanske komisije i OEBS/KDILJP, zahtevi za izveštavanje neće biti nepotrebno opterećujući, već srazmerni veličini organizacije i delokrugu njenih aktivnosti, uzimajući u obzir vrednost njene imovine i prihode.⁷

Pravo na privatnost

Onda kada pravila finansijskog izveštavanja zahtevaju od OCD-a izveštavanje o ličnim podacima, na primer, o svojim donatorima, takvi zahtevi moraju da budu u skladu sa međunarodnim garancijama prava na privatnost. Prema preporukama Saveta Evrope, sva izveštavanja moraju da **podležu obavezi poštovanja prava na privatnost donatora, korisnika i osoblja, kao i prava na legitimnu zaštitu poslovne poverljivosti**⁸. U izuzetnim slučajevima, opšti interes može opravdati pristup vlasti privatnim i poverljivim informacijama, na primer, radi suzbijanja transfera novca na crnom tržištu. Međutim, svaki izuzetak od poslovne poverljivosti ili privatnosti i poverljivosti donatora, korisnika i osoblja, mora poštovati princip neophodnosti i srazmernosti.

Takođe, potrebno je napraviti razliku između “obaveza izveštavanja” (izveštavanje informacija organima vlasti) i “obaveze javnog objavljivanja” (objavljivanje ili stavljanje informacija na raspolaganju široj javnosti). U svom izveštaju, Venecijanska komisija je izjavila da iako se određene obaveze izveštavanja mogu smatrati da teže legitimnom cilju osiguranja nacionalne bezbednosti i sprečavanja nereda i kriminala, “obaveza objavljivanja informacija o izvoru finansiranja (obaveza javnog otkrivanja) ne čini se sposobnom da teži istom cilju”.⁹

⁶ Izveštaj specijalnog izvestioca o pravima na slobodu mirnog okupljanja i udruživanja, Maina Kiai, A/HRC/23/39, stavovi 22–26. Dostupno na: [United Nations](#).

⁷ Zajedničke smernice OEBS/KDILJP–Venecijanska komisija o slobodi udruživanja, stav 104. dostupno na: [default.aspx \(coe.int\)](#).

⁸ Savet Evrope: Preporuka CM/Rec(2007)14 o pravnom statusu nevladinih organizacija u Evropi, stav 64. dostupno na: <https://www.coe.int/en/web/ingo/legal-standards-for-ngos>.

⁹ Venecijanska komisija: Izveštaj o finansiranju udruženja, stav 95. Dostupno na: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2019\)002-e..](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2019)002-e..)

Pravo na jednakost i zabranu diskriminacije

Kada su u pitanju zahtevi za finansijsko izveštavanje, OCD-i se ne smeju imati manje povoljniji tretman u odnosu na preduzeća ili druga pravna lica. Prema Venecijanskoj komisiji, „ne treba tražiti od udruženja da podnose više izveštaja i informacija nego druga pravna lica, kao što su privredna društva, te treba uspostaviti jednakost između različitih sektora“.¹⁰ Takođe, specijalni izvestilac UN-a u vezi sa pravom na slobodu mirnog okupljanja i udruživanja, u jednom od svojih izveštaja je kao dobru praksu naglasio režim revizije koji postavlja suštinski slične zahteve za udruženja i preduzeća. Pored toga, on je naglasio da je najbolja praksa da se za OCD predvide pojednostavljeni zahtevi za reviziju i izveštavanje: „**najbolja je praksa da se uvedu pojednostavljene procedure revizije i izveštavanja ... [za OCD-e]... jer je moguće da nemaju finansijske i ljudske resurse da se pridržavaju složenijih finansijskih propisa**“.¹¹

3. Finansijsko izveštavanje OCD-a

Finansijsko izveštavanje je obaveza OCD-a za sačinjavanje računa njihovih prihoda i rashoda i njihovo podnošenje merodavnim zainteresovanim stranama, uglavnom državnim organima. Države obično uvode obaveze finansijskog izveštavanja za OCD-e u svrhu transparentnosti i odgovornosti. Važno je praćenje prihoda i rashoda, staranje o poštovanju propisa obaveznog računovodstva, saopštavanje bitnih podataka ključnim zainteresovanim stranama i državnim organima, i vršenje analiza radi podržavanja poslovnih odluka. Različiti faktori mogu igrati ulogu pri utvrđivanju konkretnih obaveza finansijskog izveštavanja, te i obima izveštavanja, uključujući politički, kulturni i ekonomski kontekst zemlje. Zemlje sa relativno mladom demokratskom tradicijom i ograničenim iskustvom u saradnji sa civilnim društvom, mogu uvesti više zahteva za izveštavanje, te mogu podvrgnuti OCD-e učestalijem nadzoru.

Kao najbolja praksa, prilikom utvrđivanja vrste i obima obaveze finansijskog izveštavanja, treba uzeti u obzir veličinu OCD-a, te i obim njihovih prihoda. Većina zemalja koje su ispitane u okviru ovog dokumenta, uvele su manje strože obaveze izveštavanje za OCD manje veličine, u odnosu na one veće. Više uporednih informacija o obavezama finansijskog izveštavanja u različitim zemljama, prikazane su u poglavlju 5. u nastavku.

Prilikom kreiranja zahteva za finansijsko izveštavanje, važno je imati u vidu ekonomski i kulturni kontekst zemlje, regulatorne tradicije i već postojeći pravni okvir. Takođe, osobenosti rada OCD-a, uključujući njihovu neprofitnu prirodu, moraju se uzeti u obzir prilikom uspostavljanja pravila o izveštavanju. Efikasno osmišljena pravila o finansijskom izveštavanju, koje uzimaju u obzir specifičnu prirodu OCD-a, mogu doneti nekoliko olakšica za organizacije. Transparentnost

¹⁰ Zajedničke smernice OEBS/KDILJP-Venecijanske komisije o slobodi udruživanja, stav 225.

¹¹ Izveštaj specijalnog izvestioca UN-a za pravo na slobodu mirnog okupljanja i udruživanja br. A/70/266, stav 57. dostupno na: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/242/64/PDF/N1524264.pdf?OpenElement>

računa i rada OCD-a im omogućava da uspostave svoj kredibilitet i da steknu poverenje i podršku javnosti. One obaveštavaju zainteresovane strane o institucionalnoj misiji i načinu na koji je određena OCD upotrebila finansijske izvore u obavljanju svojih neprofitnih aktivnosti.

Obaveze finansijskog izveštavanja takođe mogu proizaći iz dobijanja državne podrške (bilo putem neposrednog finansiranja ili posrednih poreskih olakšica) ili finansiranja iz drugih izvora. OCD uglavnom podležu dodatnom/posebnom izveštavanju kada dobijaju državna sredstva u obliku grantova ili subvencija ili kada prikupljaju sredstva od pojedinačnih i korporativnih donatora. Zahtevi za izveštavanje u takvim slučajevima su obično zasnovani na ugovoru o finansiranju i/ili zahtevima dotičnih donatora.¹²

4. **Finansijsko izveštavanje OCD-a na Kosovu**

Na Kosovu postoji višeslojni sistem finansijskog izveštavanja. On obuhvata izveštavanje sledećim entitetima:

1. Poreska administracija: OCD-i su dužni da Poreskoj administraciji izveštavaju o finansijskim transakcijama i godišnjim finansijskim izveštajima, kao i porez na zaradu, porez na dobit preduzeća, porez na imovinu/zakup i porez na penzijske doprinose, po potrebi. Zasnovano je na Zakonu br. 03/L-222 o poreskoj administraciji i postupcima.
2. Odeljenje za NVO-e: OCD-i sa statusom od opšteg interesa (koje deluju za javno dobro) takođe moraju da podnose godišnji izveštaj o svom delovanju i aktivnostima Odeljenju za nevladine organizacije, najkasnije do 31. marta naredne kalendarske godine. Odeljak finansijskog izveštaja sadrži bilans stanja i izjavu o prihodima i rashodima.¹³ Finansijske izveštaje moraju revidirati nezavisni pravni revizori za lokalne OCD-e sa statusom od opšteg interesa, sa prihodima ili godišnjim rashodima preko 100,000 evra.¹⁴
3. Finansijskog obaveštajnoj jedinici Kosova (FOJ-K): Zakon br. 05/L-096 o sprečavanju pranja novca i borbe protiv finansiranja terorizma (Zakon SPN/BPFT)¹⁵ smatra sve NVO-e kao izveštavajuće subjekte. Od njih se zahteva da prijave sve sumnjive akte ili transakcije FOJ-K-u u roku od 24. časova od trenutka kada je identifikovan sumnjivi akt ili transakcija. Izveštavajući subjekti takođe treba da odrede službenika usaglašenosti. Ovlašćeni predstavnik je u načelu službenik usaglašenosti i kontakt osoba sa FOJ-K, osim ako NVO drugačije ne odredi pismenom odlukom i o tome obaveštava

¹² ECNL: Zahtevi za izveštavanje za OCD: Pregled regulative u zemlji. Dostupno na: [ECNL-Summary-CSO-Reporting.pdf](#).

¹³ Zakon br. 06/L-043 o slobodi udruživanja u nevladinim organizacijama, član 38.

¹⁴ Ibid

¹⁵ Zakon br. 05/L-096 o sprečavanju pranja novca i borbe protiv finansiranja terorizma, dostupan na: [ZAKON BR. 05/L-096 O SPREČAVANJU PRANJA NOVCA I BORBE PROTIV FINANSIRANJA TERORIZMA \(rks-gov.net\)](#)

FOJ-K. NVO-i vode finansijske podatke/knjige računovodstva koje dokazuju sve prihode i rashode. Ovi podaci identifikuju prihode po izvoru, iznosu i načinu isplate, kao i identifikaciju isplata prema primaocima, destinaciju korišćenja sredstava i način isplate. Dokumenti o finansijskim podacima čuvaju se pet (5) godina i stoje na raspolaganju na zahtev FOJ-K i nadležnog organa, prema Zakonu o slobodi udruživanja u nevladinim organizacijama („Zakon o NVO-ima“). OCD-i su takođe ograničene u iznosima gotovinskih doprinosa koje mogu da primaju. NGO-i će detalje i informacije o tome objaviti u godišnjem izveštaju koji se dostavlja u skladu sa Zakonom o NVO-ima.¹⁶

Prema Izveštaju za Kosovo, koji je pripremljen u okviru Matrice za praćenje podsticajnog okruženja za razvoj civilnog društva, „kosovsko zakonodavstvo o finansijskom izveštavanju i pravilima računovodstva ne uzima u obzir specifičnu prirodu OCD-a“¹⁷. Prema Izveštaju, „...zahtevi za izveštavanje Poreskoj upravi, kao i sankcije za neispunjavanje ovih zahteva za izveštavanje ne uzimaju u obzir specifičnosti OCD-a, ali su identične/srazmerne preduzećima.“¹⁸ S druge strane, Zakon 04/L-014 o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji (Zakon o računovodstvu)¹⁹, koji uređuje opšte zahteve finansijskog izveštavanja za sva poslovna društva i javna preduzeća, uopšte ne obuhvata OCD-e. Osim obračunavanja poreskih obaveza za vrlo mali broj OCD-a koje se kvalifikuju za plaćanje poreza na dobit pravnih lica, javne institucije nemaju sistematski način prikupljanja tačnih informacija o finansijskim aspektima sektora OCD-a. Samo deo OCD-a ispunjava uslove za izveštavanje, a čak i oni koji to rade, imaju poteškoće da predstave svoje bilanse prema formatima izveštavanja dizajniranim za privatne kompanije.

Prema Izveštaju, Zakon o Zakon SPN/BPFT nije u skladu sa preporukama Radne grupe za finansijsku akciju (RGFA) i Direktivom EU 2015/849. Direktiva EU ne uključuje neprofitne organizacije („NPO“) kao obavezne entitete. Član 4. Direktive dozvoljava državama „u skladu sa pristupom koji je zasnovan na proceni rizika“ da prošire listu obveznika na kategorije preduzeća „koja se bave aktivnostima za koje postoji velika verovatnoća da će se upotrebljavati za potrebe pranje novca ili finansiranje terorizma“. Kao što se vidi iz citiranih tekstova, dodavanje kategorija lica i aktivnosti, pored onih koji su navedeni u Direktivi treba da se zasniva na dokazanoj verovatnoći ili riziku da će se upotrebljavati za pranje novca ili finansiranje terorizma. Stoga, uključivanje NVO-a može biti zasnovano samo na pristupu zasnovanom na riziku, nakon što je sprovedena posebna procena rizika kako bi se identifikovali oni koji su pod visokim rizikom od zloupotrebe pranja novca – ne sve NPO-e.

5. Uporedni primeri modela finansijskog izveštavanja

¹⁶ Ibid član. 16, 29

¹⁷ KCSF: Matrica za praćenje podsticajnog okruženja za razvoj civilnog društva, Izveštaj o zemlji, Kosovo, 2019. dostupan na: https://www.balkancsd.net/novo/wp-content/uploads/2021/01/MM-2020_Kosova-country-report_final.pdf.

¹⁸ Ibid

¹⁹ Zakon br. 04/L-014 o računovodstvu, finansijskom izveštavanju i reviziji, dostupan na: [ZAKON BR. 04/L-014 O RAČUNOVODSTVU, FINANSIJSKOM IZVEŠTAVANJU I REVIZIJI \(rks-gov.net\)](https://www.rks.gov.net/ZAKON-BR-04-L-014-O-RACUNOVODSTVU-FINANSIJSKOM-IZVESTAVANJU-I-REVIZIJI)

U ovom odeljku, predstavljeni su uporedni primeri zahteva za finansijsko izveštavanje za organizacije civilnog društva u Evropi, koji proizilaze iz zakonodavstva o OCD-ima, poreskog zakonodavstva, računovodstvom zakonodavstva i zakonodavstva o sprečavanju pranja novca (SPN). Naš fokus je stavljen na zahteve koji se primenjuju na OCD-e u Rumuniji, Italiji, Finskoj, Belgiji, Hrvatskoj i Holandiji.²⁰ Ove zemlje su izabrane da prikažemo različite modele finansijskog izveštavanja koji postoje u Evropi. One su takođe izabrane na osnovu njihove geografske raznolikosti koja pokriva zakone o finansijskom izveštavanju u regionima južne, severne, zapadne i istočne Evrope.

U svakom odeljku u nastavku, opisani su osnovni zahtevi za finansijsko izveštavanje, izvršena je analiza različitih modela finansijskog izveštavanja u izabranim zemljama, uz primere sa dodatnim detaljima uključenim u tekstualnim okvirima.

5.1 Pravila računovodstva

U svim zemljama koje su obuhvaćene u ovom dokumentu OCD-a su obavezne da vode knjige sa svojim prihodima i rashodima. U **Belgiji, Finskoj, Hrvatskoj i Italiji**, ovaj zahtev je skaliran na osnovu veličine OCD-a i/ili njenih prihoda. Zakoni u **Belgiji** priznaju sledeće vrste OCD-a: a) male, uključujući mikro OCD-e; i b) velike i veoma velike OCD-e. Male i mikro OCD-i mogu voditi pojednostavljeno

OCD-i spadaju u **prvu kategoriju malih i mikro OCD-a** ako ne prekorače više od jednog od sledećih pragova (predmet prilagođavanju indeksa potrošačkih cena (IPC)):

- Prosečan broj zaposlenih u toku godine je pet ili manji;
- Godišnji prihodi su jednaki ili manji od 334,500 evra bez PDV-a;
- Bilans stanja iznosi maksimalno 1,337,000 evra bez PDV-a.

Ako se najmanje dva praga prekorače u toku jedne godine, OCD će pripadati **drugoj kategoriji velikih i veoma velikih OCD-a**.

računovodstvo i moraju podneti svoje godišnje izveštaje službeniku nadležnog suda za preduzeća. Velike i veoma velike OCD moraju podneti svoje godišnje izveštaje Narodnoj banci Belgije. Pojednostavljeni računi u računovodstvu se sastoje od sledećih informacija: i) vrste prihoda i rashoda i njihovi iznosi; ii) dijagram procene koji uključuje ukupnu imovinu i dugove OCD-a, finansijska prava i obaveze i druga značajna prava i obaveze koja se ne mogu kvantifikovati. S druge strane, velike OCD podležu obavezama dvostrukog knjiženja, koje uključuju bilans stanja i bilans

²⁰ Za potrebe ovog dokumenta, razmotrili smo sledeće vrste organizacija: Rumunija: udruženja i fondacije, Italija: dobrovoljne organizacije osnovane kao udruženja ili fondacije; Finska: udruženja i fondacije, Belgija: neprofitna udruženja, privatne fondacije, fondacije od opšteg interesa, Holandija: organizacije koje predstavljaju društvene interese; (OPDI), organizacije za javno dobro (OJD), fondacije koje podržavaju OPDI

uspeha. Bilans stanja zahteva detaljne informacije o aktivnim sredstvima, uključujući osnovna sredstva i zalihe, i pasivnim sredstvima, uključujući socijalni fond, rezervisanja i odložene poreze, detaljne informacije o dugovima itd. Bilans uspeha razmatra prodaju i usluge, troškove prodaje i usluge, operativni dobitak ili gubitak, finansijske proizvode itd. Kada se uporede ova dva formata izveštavanja, nivo detalja koji se zahteva od velikih OCD-a mnogo je veći nego od malih i mikro OCD-a.²¹

U **Hrvatskoj** bi OCD generalno trebale voditi dvojno knjigovodstvo, osim ako ispunjavaju sledeće zahteve: i) vrednost imovine neprofitnih organizacije na kraju svake od prethodnih tri godina za redom je manja od 230,000.00 kuna (otprilike 30,600 evra); i ii) godišnji prihod neprofitne organizacije u svakoj od prethodnih tri godina za redom je manji od 230,000.00 kuna godišnje. U takvom slučaju, predstavnik OCD može odlučiti da sprovede jednostavno knjigovodstvo pre isteka roka za podnošenje za prethodnu fiskalnu godinu. Takva odluka važi za period kada OCD ispunjava gore navedene uslove ili do njenog opoziva. Međutim, treba napomenuti da je OCD u obavezi da vodi dvojno knjigovodstvo prve tri godine od svog osnivanja. OCD sa pojednostavljenim izveštavanjem moraju da vode: i) knjigu blagajne; ii) knjigu prihoda i rashoda; iii) knjiga ulaznih računa; iv) knjiga izlaznih računa; i v) spisak osnovnih nefinansijskih sredstava. Poređenja radi, OCD sa dvojnomo knjigovodstvenom obavezom moraju da pripreme finansijski plan i da vode dnevnik, glavnu knjigu, pomoćne evidencije i pomoćne knjige. Pomoćne knjige obuhvataju: i) knjigu osnovnih nefinansijskih sredstava; ii) knjiga kratkoročnih nefinansijskih sredstava; iii) knjiga finansijske imovine i obaveza; iv) knjiga (dnevnik) kase; v) evidenciju putnih naloga i korišćenje službenih vozila. Broj potrebnih dokumenata i obim informacija je opet veći za veće OCD.²² Osim toga, od OCD-a u Hrvatskoj se traži da sastavljaju finansijske izveštaje koji se dostavljaju godišnje Ministarstvu finansija. Od malih OCD-a se traži samo da podnesu izjavu o prihodima i rashodima. Ostale organizacije moraju da dostave izjave o stanju i strukturi i promenama vrednosti i obima imovine, obaveza, sopstvenih izvora, prihoda i rashoda.²³

U **Italiji**, OCD sa godišnjim prihodima koji ne prelaze 220,000 evra moraju samo da sastave godišnje izveštaje o novčanim tokovima. OCD sa prihodima jednakim ili većim od 220,000 evra moraju sastaviti finansijske izveštaje koji se sastoje od bilansa stanja, izveštaja rukovodstva koji prikazuje prihode i rashode organizacije i izjave o misiji koja ilustruje stavke u bilansu stanja, privredne i upravljačke učinke organizacije i kako organizacija ostvaruje svoje statutarne ciljeve. U tu svrhu, Ministarstvo rada i socijalne politike osmislilo je obrasce posebno namenjene OCD-ima koje se ne bave primarno privrednim aktivnostima.²⁴ OCD koje se bave

²¹ Kraljevski dekret od 29. aprila 2019. o primeni Kodeksa društava i udruženja, Aneks 6, 7 i 8.

Dostupno na: [Royal Decree of 29 April 2019 implementing the Companies and Associations Code | CNC CBN \(cnc-cbn.be\)](#)

²² Zakon o finansijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija br. NN 121/14, čl. 9, 13-16. Dostupno na: [Law on Financial Operations and Accounting of Non-Profit Organizations - Zakon.hr](#)

²³ Ibid, Art. 29

²⁴ Uredba Ministarstva rada i socijalne politike, od 5. marta 2020: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2020/04/18/20A02158/sg>

uglavnom privrednim delatnostima kao što su socijalna preduzeća, slede iste zahteve i sastavljaju iste obrasce kao komercijalna pravna lica.²⁵

U **Rumuniji** i **Holandiji**, U Rumuniji i Holandiji, obim knjigovodstvenih zahteva i obaveze izveštavanja zavise od toga da li se organizacija bavi privrednim aktivnostima. U **Rumuniji**, OCD koje ne sprovode privredne aktivnosti sastavljaju samo pojednostavljeni finansijski izveštaj koji se sastoji od skraćenog bilansa stanja i skraćenog računa dobiti ili gubitka za datu finansijsku godinu. U **Holandiji**, OCD koje se ne bave privrednim aktivnostima nisu obavezne da podnose bilo kakve finansijske izveštaje. Oni, međutim, moraju da vode knjige sa: a) iznosima koje je organizacija uplatila, po direktoru, za nadoknadu njihovih troškova i prisustva; b) troškove koje je organizacija imala; c) prihod i imovina organizacije.²⁶

5.2 Zahtevi revizije

U svim zemljama koje su obuhvaćene u ovom dokumenti postoji određen zahtev za revizijom finansijskih izveštaja. Međutim, ovaj zahtev se na OCD primenjuje samo pod određenim uslovima, obično kada je dostignut finansijski prag ili kada broj zaposlenih/članova prekoračuje određenu granicu. Ovi pragovi su viši u svim zemljama **kako bi se izbeglo nametanje većih zahteva za izveštavanje manjim OCD-ima** sa malim prometom i/ili sa malim brojem zaposlenih ili bez zaposlenih.

U **Holandiji**, zahtev revizije je predmet finansijskog praga. OCD ne moraju da vrše reviziju svojih izveštaja, osim ako njihov neto promet tokom dve uzastopne finansijske godine, a nakon toga bez ikakvog prekida, tokom dve naredne finansijske godine iznosi 40,000.000 evra ili više. U **Rumuniji**, granica za revizije je određena na osnovu broja angažovanih članova/osoba. U udruženjima sa preko 15 članova i u fondacijama sa preko 15 angažovanih lica potrebno je imenovati revizora/cenzora.

U preostalim zemljama, **Finskoj**, **Italiji** i **Belgiji**, revizijski zahtev se utvrđuje na osnovu kombinacije finansijskih pragova i broja zaposlenih. Najniži pragovi, kako za finansijske, tako i za ljudske resurse, postavljeni su u **Finskoj**. Međutim, u **Finskoj**, revizijski zahtev se primenjuje samo **ako su najmanje dva praga kumulativno prekoračena** (npr. broj zaposlenih je veći od 3, a bilansni iznos prelazi 100.000 evra).

U **Finskoj** i **Italiji**, pragovi moraju biti prekoračeni za više od jedne finansijske godine, što znači da neočekivani veliki promet u jednoj godini ne znači automatski da će OCD morati da sprovodi obavezne revizije. Takođe, u obe zemlje, najmanje 2 od 3 praga utvrđena zakonima moraju biti prekoračena da bi se pokrenuo zahtev

²⁵ Cantiere Terzio Settore: Kako funkcionišu novi računovodstveni standardi za treći sektor, 2. mart 2022. Dostupno na: [How the new accounting standard works for the Third Sector - Cantiere Terzio Settore](#)

²⁶ Thompson Reuters Praktično pravo: Dobrotvorne organizacije u Holandiji: pregled. Dostupno na: [Charitable organisations in The Netherlands: overview | Practical Law \(thomsonreuters.com\)](#)

revizije. U **Belgiji** se od OCD zahteva da sprovedu revizije već kada se prekorači jedan prag, međutim, propisani pragovi su znatno viši nego u **Finskoj** ili **Italiji**.

5.3 Poresko izveštavanje

OCD podležu različitim zahtevima za poresko izveštavanje na osnovu vrsta aktivnosti kojima se bave, izvora njihovog prihoda i drugih kriterijuma vezanih za imovinu i prihod. U **Italiji**, **Finskoj** i **Holandiji**, OCD mogu biti **oslobođene od obaveze podnošenja prijave poreza na dohodak** ako su ispunjeni određeni uslovi. U **Italiji**, OCD koje nisu registrovane na PDV i nemaju oporezivi prihod uglavnom su oslobođene obaveze podnošenja godišnjih poreskih prijava. Prihodi od privrednih delatnosti, prihodi od imovine ili prihodi od kapitala se obično smatraju oporezivim prihodom u **Italiji**. U **Finskoj**²⁷ i **Holandiji** zakoni predviđaju listu uslova pod kojima su OCD obavezne da podnesu poresku prijavu. Ako nijedan od ovih uslova nije ispunjen, OCD su oslobođene od obaveze podnošenja poreske prijave.

U **Belgiji**²⁸ i **Rumuniji**²⁹, sve OCD moraju da podnesu poreske prijave poreza na dobit preduzeća bez obzira da li imaju oporezivi prihod u datoj godini.

OCD mogu biti predmet drugih poreskih obaveza u zavisnosti od njihovog prihoda i vrste aktivnosti. Na primer, ako obavljaju redovne profitne privredne delatnosti, a nisu oslobođene PDV-a i/ili ostvaruju prihode koji prelaze određeni finansijski prag, OCD-i u svim istraživanim zemljama moraju da se registruju za porez na dodatu vrednost (PDV) i podnesu periodične poreske prijave. Takođe, OCD-i su u obavezi da podnesu poreske prijave za PDV ako se dobrovoljno registruju u PDV.

²⁷ Poreska prijava za OCD u Finskoj: <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/taxes-and-charges/associations-and-foundations/tax-return/>

²⁸ https://finances.belgium.be/fr/asbl/impots_et_tva/declaration-asbl-impot-des-personnes-morales#q9

²⁹ https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/formulare/101_OPANAF_4072_2020.pdf

U **Finskoj**, OCD-i moraju da podnesu poreske prijave ako su ostvarile oporezivi prihod u datoj finansijskoj godini. Pored toga, OCD-i su obavezne da podnesu poreske prijave ako: i) su se detalji imovine u vlasništvu OCD-a promenili ili je OCD prodala ili kupila imovinu tokom finansijske godine; ii) došlo je do materijalne promene u aktivnostima ili prikupljanju sredstava OCD-a; iii) Poreska uprava traži od OCD-a da podnese poresku prijavu.

OCD-i od kojih se traži da podnesu poreske prijave u **Finskoj** imaju koristi od pojednostavljenih poreskih prijava u poređenju sa preduzećima. Poreske prijave su posebno dizajnirane za OCD-e i druge slične subjekte i zahtevaju dostavljanje sledećih informacija: specifikacija OCD-a (uključujući broj članova itd.), finansijski iznosi primljeni na osnovu vrsta prihoda (članarine, prodaja robe i usluga itd.), specifikacija prodaje robe i usluga oslobođenih od poreza, druga pojašnjenja (kao što je članstvo u grupi subjekata), oporezivi rezultati dozvoljenog gubitka i kontakt informacije.

U **Holandiji**, OCD-i moraju da podnesu poresku prijavu: i) ako obavljaju privrednu delatnost, ili barem delatnost uz naknadu koja podleže PDV-u koja prelazi 15.000 evra; ii) ako imaju zaposlene; ili iii) ako dobiju poklon/zaveštanje i ne ispunjavaju uslove kao organizacije (dobrotvorni status/javnokorisni status) za javno dobro sa holandskim statusom „ANBI “.

5.4 Zahtevi SPN

OCD u izabranim zemljama ne podležu zahtevima za finansijsko izveštavanje u skladu sa zakonima o sprečavanju pranja novca/borbi protiv finansiranja terorizma (SPN/BPFT). Oni se takođe ne smatraju obveznicima prema važećim zakonima o SPN/BPFT. Bugarska je država članica EU u kojoj postoje uslovi za udruženja i fondacije prema propisima protiv pranja novca i borbe protiv finansiranja terorizma. Ni u Bugarskoj, međutim, udruženja nisu jednako tretirana sa drugim obveznicima i moraju da usvoje interna pravila protiv pranja novca ako njihov promet prelazi 10.000 EUR.

5.5 Druge vrste finansijskog izveštavanja

Pored gore opisanih zahteva za izveštavanje, OCD mogu biti predmet **drugih zahteva za izveštavanje** koji proizilaze iz važećih zakona. U **Italiji** i **Finskoj**, OCD podležu dodatnim zahtevima za izveštavanje kada sprovode aktivnosti **prikupljanja sredstava**. U Italiji, bez obzira na godišnji ekonomski i finansijski izveštaj, svako udruženje i fondacija koja organizuje aktivnost prikupljanja sredstava dužna je da sačini posebnu i specifičnu izjavu o svim prihodima i troškovima, u roku od četiri meseca od kraja finansijske godine. U **Finskoj**, udruženja i fondacije dobijaju dozvolu za prikupljanje novca. Imaoci dozvola su tada dužni da prijave da su prikupljena sredstva utrošena u svrhe navedene u dozvoli za prikupljanje novca. Ako

imalac dozvole ima revizora, izveštaj revizije mora biti priložen računu.³⁰ Slični posebni zahtevi za izveštavanje mogu biti nametnuti i OCD-ima koje primaju državno finansiranje.

6. Zaključci i preporuke politike

Na osnovu gore opisanih uporednih primera, možemo doneti sledeće zaključke:

- Sve zemlje obuhvaćene u uporednoj analizi uvele su **neki oblik zahteva za finansijsko izveštavanje** za OCD-e.
- Najosnovniji oblik finansijskog izveštavanja koji se primenjuje na sve OCD-e u svim zemljama proizilazi iz **obaveze računovodstva/knjiženja**. Obim računovodstvenih i knjigovodstvenih zahteva se razlikuje i, u svim zemljama, **skalira se na osnovu veličine OCD ili vrste prihoda**.
- U 3 zemlje, veličina OCD-a za potrebe računovodstva/knjigovodstva je određena godišnjim prometom i/ili brojem zaposlenih. U ostalim zemljama, računovodstvo/knjigovodstvo se razlikuje za OCD-e sa i bez privrednih delatnosti. **Male OCD i OCD bez privrednih delatnosti moraju da vode samo pojednostavljene račune**.
- Pojednostavljeni računi se obično sastoje od **izveštaja o tokovima gotovine ili drugih pojednostavljenih finansijskih izveštaja koji prikazuju transakcije** OCD-a u toku finansijske godine.
- U razmotrenim zemljama **samo velike OCD podležu zahtevima revizije**. Veličina OCD-a se određuje na osnovu sličnih uslova kao i za računovodstvene obaveze, međutim, pragovi su, u većini slučajeva, znatno viši. To je da se **izbegne nametanje većih zahteva za izveštavanje manjim OCD-ima** sa malim prometom i/ili sa samo nekoliko zaposlenih ili bez zaposlenih.
- OCD-i podležu **različitim zahtevima za poresko izveštavanje** na osnovu vrsta delatnosti kojima se bave, izvora njihovog prihoda i drugih kriterijuma vezanih za imovinu i prihod. U 3 od 5 zemalja, OCD-i moraju da podnesu poreske prijave samo ako su imale oporezivi prihod u datoj finansijskoj godini. U preostale 2 zemlje, sve OCD moraju da podnesu poreske prijave.
- U većini zemalja, ako OCD nije oslobođena od obaveze podnošenja poreske prijave, mora da koristi isti obrazac za prijavu kao i profitna kompanija. Kao dobra praksa, u Finskoj, **OCD imaju svoj poseban obrazac poreske prijave koji je prilagođen tipovima aktivnosti i prihoda** koje OCD-i obično imaju.
- OCD-i mogu biti predmet **drugih obaveza poreskog izveštavanja**, uključujući prijavljivanje PDV-a, u zavisnosti od vrste prihoda koji imaju.
- Za razliku od Kosova, OCD-i u svim pokrivenim zemljama nemaju nikakve posebne obaveze finansijskog izveštavanja u pogledu sprečavanju pranja novca, niti su obavezni subjekti prema zakonodavstvu o BPFT.
- OCD mogu biti podvrgnute drugim obavezama finansijskog izveštavanja, na primer, **na osnovu vrste sredstava koja prikupljaju**. U nekim zemljama uvedene su dodatne obaveze izveštavanja za OCD-e koje **organizuju prikupljanje novca ili primaju javna sredstva**.

³⁰ Finska: Zakon o prikupljanju sredstava, Sec. 21. Dostupno na: <https://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/2006/en20060255.pdf>

Na osnovu zaključaka izveštaja **preporučujemo sprovođenje sledećih rešenja** u cilju poboljšanja zahteva finansijskog izveštavanja na Kosovu:

- **Izmeniti zakon o BPPN kako bi se OCD isključile iz delokruga obaveznih entiteta** i uklonili određeni zahtevi za finansijsko izveštavanje. Nijedna od zemalja obuhvaćenih ovim dokumentom ne predviđa slično finansijsko izveštavanje i druge obaveze u vezi sa sprečavanjem pranja novca za svoje OCD.
- Da bi se odgovorilo na potrebu za transparentnošću u prihodima i rashodima OCD, pokrenuti širu diskusiju o **izmeni Zakona o računovodstvu kako bi se stvorio osnovni okvir finansijskog izveštavanja za sve OCD**. Zakon već uključuje sistem skaliranja za poslovne organizacije koji se može prilagoditi kontekstu OCD i obezbediti različite računovodstvene obaveze za OCD na osnovu njihove veličine ili vrste aktivnosti da bi sledile princip jednakosti.
- Reviziju treba, u skladu sa principima neophodnosti i srazmernosti, zahtevati samo od velikih OCD kako se ne bi stvarali preterano opterećujući uslovi za male OCD.
- Na osnovu uporedne prakse, **dobra je praksa da se zahteva podnošenje poreskih prijavi samo od OCD-a sa oporezivim prihodima**. Kao dobra praksa preporučuje se stvaranje **namenskog formata poreskog izveštavanja za OCD**, koji se odražava na vrstu prihoda i rashoda koje OCD obično imaju.
- Ukoliko postoji potreba za daljom transparentnošću u finansiranju OCD-a, preporučuje se da se uvek utvrđuju nove finansijske obaveze na osnovu principa **zakonitosti, neophodnosti i proporcionalnosti** i uvek treba da teže **legitimnom cilju**.