

# **Prijelaz neprofitne organizacije iz sustava jednostavnog u sustav dvojnog knjigovodstva**

Za ulazak u sustav jednostavnog knjigovodstva prati se poslovanje neprofitne organizacije tri godine uzastopno. To nije slučaj i kod prijelaza iz sustava jednostavnog u sustav dvojnog knjigovodstva. Na sustav dvojnog knjigovodstva neprofitna organizacija prelazi u poslovnoj godini koja slijedi nakon poslovne godine u kojoj je dostigla barem jedan od mogućih uvjeta:

1. u prethodnoj poslovnoj godini nabavna vrijednost dugotrajne imovine veća od 230.000,00 kuna
2. u prethodnoj poslovnoj godini ostvareni ukupni primitak veći od 230.000,00 kuna.

Neprofitna organizacija, osim gore navedenih obveznih uvjeta zbog kojih mora prijeći na sustav dvojnog knjigovodstva, može donijeti Odluku o prijelazu na sustav dvojnog knjigovodstva iako zadovoljava uvjetima za vođenje jednostavnog knjigovodstva i o tome obavijestiti Ministarstvo financija na obrascu za prijavu promjene u Registru neprofitnih organizacija (Obrazac: RNO-P) u razdoblju predaje godišnjih financijskih izvještaja.

Bitna razlika između novčanog računovodstvenog načela i obračunskog načela je u načinu vođenja knjigovodstva odnosno u unosu podataka u poslovne knjige.

U jednostavnom knjigovodstvu primici i izdaci priznaju se uz primjenu novčanog računovodstvenog načela (načelo blagajne), a u Knjizi primitaka i izdataka iskazuju se temeljem primljenih uplata i obavljenih isplata, uključujući i obračunska plaćanja.

Po načelu dvojnog knjigovodstva podaci se u poslovne knjige unose po nastanku događaja, a najkasnije u roku primjerenom za sastavljanje financijskih izvještaja i prema rasporedu računa iz računskog plana za neprofitne organizacije. Dvojno knjigovodstvo je sustav evidentiranja već nastalih poslovnih promjena po kojem se svaka poslovna promjena koja zadovoljava uvjete evidentiranja iskazuje na (barem) dva konta, od kojih jedan konto duguje, a jedan potražuje. U sustavu dvojnog knjigovodstva prihodi i rashodi se, sukladno Zakonu, priznaju uz primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja što znači da se:

- recipročni prihodi, to su prihodi na temelju isporučenih dobara i izvršenih usluga, priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da se mogu izmjeriti neovisno o naplati
- nerecipročni prihodi: prihodi po posebnim propisima, donacije, članarine, pomoći, doprinosi i ostali slični prihodi, priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su raspoloživi (naplaćeni) u izvještajnom razdoblju, a mogu se priznati u izvještajnom razdoblju ako su naplaćeni najkasnije do trenutka predočavanja financijskih izvještaja za isto razdoblje
- donacije povezane s izvršenjem ugovorenih programa (projekata i aktivnosti) priznaju u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode izvještajnog razdoblja razmjerno troškovima provedbe ugovorenih programa (projekata i aktivnosti)
- donacije povezane s nefinancijskom imovinom koja se amortizira priznaju u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode izvještajnog razdoblja na sustavnoj osnovi razmjerno troškovima upotrebe nefinancijske imovine u razdoblju korištenja
- rashodi priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju
- rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju u trenutku stvarnog utroška, odnosno prodaje i
- troškovi nabave dugotrajne imovine kapitaliziraju, a u rashode priznaju tijekom korisnog vijeka upotrebe.

Poslovne knjige dvojnog knjigovodstva koje vodi neprofitna organizacija su: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige.

Dnevnik je poslovna knjiga u koju se unose knjigovodstvene promjene slijedom vremenskog nastanka.

Glavna knjiga je sustavna knjigovodstvena evidencija poslovnih događaja nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima.

Pomoćne knjige jesu analitičke knjigovodstvene evidencije poslovnih događaja koji su u glavnoj knjizi iskazani sintetički i druge pomoćne evidencije o stanju i promjenama imovine i obveza za potrebe nadzora i praćenja poslovanja.

Unos podataka u glavnu knjigu provodi se po propisanom računskom planu za neprofitne organizacije. Računskim planom utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima je neprofitna organizacija obvezna knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode i rashode. Računi su u računskom planu razvrstani na: razrede, skupine, podskupine i odjeljke. Odjeljci računskog plana mogu se dalje raščlanjivati, prema potrebama, na analitičke i podanalitičke račune po dekadnom sustavu.

## **Kako započeti dvojno knjigovodstvo u neprofitnoj organizaciji koja je u ranijim godinama vodila jednostavno knjigovodstvo i primjenjivala novčano računovodstveno načelo?**

Neprofitna organizacija koja prelazi iz sustava jednostavnog u sustav dvojnog knjigovodstva mora na dan 1. siječnja godine u kojoj prelazi na sustav dvojnog knjigovodstva sastaviti početnu bilancu kojom će prikazati stanje svoje imovine i obveza. Početnu bilancu sastavit će temeljem obveznih poslovnih knjiga u jednostavnom knjigovodstvu i pomoćnih evidencija koje je do tada vodila, a ako nije vodila pomoćne evidencije, podatke za početnu bilancu utvrdit će popisom na dan 1. siječnja, kojim će popisati imovinu i obveze u pojedinačnim vrijednostima u količinama i novčanom iznosu.

Bilanca se sastoji od aktive i pasive. Aktivu čini imovina neprofitne organizacije: nefinancijska i financijska, a pasivu izvori financiranja odnosno vlastiti izvori i obveze. Bilanca se temelji na načelu bilančne ravnoteže što znači da aktiva mora biti u ravnoteži s izvorima iz kojih je nabavljena odnosno pasivom.

Na temelju sastavljene početne bilance, neprofitna organizacija će evidentirati početna stanja na sintetičkim računima (kontima) glavne knjige, a temeljem popisa evidentirat će početna stanja na računima u analitičkom knjigovodstvu. Stanja utvrđena u početnoj bilanci evidentiraju se u poslovnim knjigama kao početna stanja na računima bilančnih razreda: 0 - Nefinancijska imovina, 1 – Financijska imovina, 2 – Obveze i 5 – Vlastiti izvori.

### **I. Iskazivanje imovine**

Sukladno Zakonu, imovina su resursi koje neprofitna organizacija kontrolira kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti. Imovina se klasificira po vrsti (nefinancijska i financijska), trajnosti (dugotrajna i kratkotrajna) i funkciji u obavljanju djelatnosti. Dugotrajna imovina je financijska i nefinancijska imovina čiji je vijek uporabe duži od jedne godine i koja duže od jedne godine zadržava isti pojavni oblik.

Nefinancijska imovina obuhvaća 01 – Neproizvedenu dugotrajnu imovinu, 02 – Proizvedenu dugotrajnu imovinu, 03 – Plemenite metale i ostale pohranjene predmete, 04 – Sitan inventar, 05 – Dugotrajnu nefinancijsku imovinu u pripremi i 06 – Proizvedenu kratkotrajnu imovinu. U sustavu dvojnog knjigovodstva imovina se početno iskazuje po trošku nabave (nabavnoj

vrijednosti) odnosno po procijenjenoj vrijednosti. Vrijednost pojedinog predmeta dugotrajne nefinancijske imovine se amortizira, odnosno ispravlja linearnom metodom u korisnom vijeku upotrebe počevši od prvog dana mjeseca iza mjeseca u kojem je imovina stavljena u upotrebu.

U sustavu jednostavnog knjigovodstva amortizacija dugotrajne nefinancijske imovine se ne provodi, već se trošak nabave evidentira u Knjizi primitaka i izdataka u cijelosti trenutkom plaćanja.

**Kako će neprofitna organizacija u dvojnog knjigovodstvu evidentirati dugotrajnu imovinu nabavljenu u ranijim godinama u sustavu jednostavnog knjigovodstva koja je u cijelosti knjižena na trošak u trenutku nabave?**

Za svaki predmet dugotrajne nefinancijske imovine (utvrđene popisom) potrebno je otvoriti račun (konto) iz računskog plana za neprofitne organizacije u razredu 0 – Nefinancijska imovina i na dugovnu stranu računa nefinancijske imovine (osnovno sredstvo) proknjižiti nabavnu vrijednost kao zatečeno stanje (saldo) te kao ravnotežu (protustavku), na potražnoj strani odgovarajuće podskupine 019/029 – Ispravak vrijednosti dugotrajne imovine, knjižiti navedenu nabavnu vrijednost osnovnog sredstva kao zatečeno stanje (saldo). Račun ispravka vrijednosti dugotrajne imovine otvara se prema podskupinama dugotrajne imovine. Kao što je već navedeno, ova knjiženja neprofitna organizacija provodi za svaki predmet dugotrajne nefinancijske imovine utvrđen popisom.

Budući da je imovina, kad je nabavljena, već u cijelosti bila trošak neprofitnoj organizaciji, nije moguće provoditi amortizaciju takve imovine. Dugotrajna nefinancijska imovina, nabavljena dok je neprofitna organizacija bila u sustavu jednostavnog knjigovodstva, iako u cijelosti otpisana, zadržava se u poslovnim knjigama do otuđenja (prodaje, uništenja ili donacije).

Neprofitna organizacija koja u sustavu jednostavnog knjigovodstva **nije u cijelosti platila** nabavljenu imovinu do trenutka prijelaza na sustav dvojnog knjigovodstva, mora u dvojnog knjigovodstvu, osim već gore opisanog načina knjiženja dugotrajne imovine, za razliku plaćenog i neplaćenog dijela nabavljene imovine, provesti knjiženje i na teret rezultata poslovanja u podskupini 522 – Višak/manjak prihoda. Daljnje evidentiranje navedene imovine isto je kao i kod novonabavljene dugotrajne imovine.

Dugotrajnu nefinancijsku imovinu, koju će neprofitna organizacija nabaviti nakon ulaska u sustav dvojnog knjigovodstva, treba sukladno Zakonu, iskazati po računovodstvenom načelu nastanka događaja, po trošku nabave, a vrijednost imovine amortizirati odnosno ispravljati linearnom metodom u korisnom vijeku upotrebe prema propisanim stopama amortizacije, (Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, broj 1/15, 25/17 i 96/18).

Osim dugotrajne nefinancijske imovine u početnu se bilancu unose podaci za financijsku imovinu koja zajedno s dugotrajnom nefinancijskom imovinom čini aktivu neprofitne organizacija, a u sustavu dvojnog knjigovodstva se knjiži na računima razreda 1 – Financijska imovina. Financijska imovina obuhvaća: 11 – Novac u banci i blagajni, 12 - Depozite, jamčevne pologe, potraživanja od radnika te za više plaćene poreze i ostalo, 13 – Zajmove, 14 – Vrijednosne papire, 15 – Dionice i udjele u glavnici, 16 – Potraživanja za prihode poslovanja i 19 – Rashode budućih razdoblja i nedospjele naplate prihoda (aktivna vremenska razgraničenja).

Na temelju podataka u poslovnim i pomoćnim knjigama iz sustava jednostavnog knjigovodstva, neprofitna organizacija će početna stanja na navedenim skupinama razreda financijske imovine utvrditi kao razliku između ukupno isplaćenih sredstava neprofitnim organizacijama i/ili drugim pravnim i fizičkim osobama i naplaćenih sredstava s iste osnove, do 31. prosinca godine u kojoj je donesena odluka o prijelazu na sustav dvojnog knjigovodstva. U glavnu knjigu proknjižit će početna stanja (saldo) na dugovnoj strani odgovarajuće skupine računa financijske imovine, ako je neprofitna organizacija takva potraživanja imala do prijelaza u sustav dvojnog knjigovodstva, a kao ravnotežu (protustavku) isti iznos na potražnoj strani računa skupine 29 – Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja (pasivna vremenska razgraničenja).

Skupina računa 11 – Novac u banci i blagajni je financijska imovina evidentirana na računu u poslovnoj banci i blagajni neprofitne organizacije. Stanje (saldo) na računu ove skupine u glavnu knjigu knjiži se na dugovnoj strani dok se kao ravnoteža (protustavka) isti iznos knjiži na potražnoj strani skupine 51 – Vlastiti izvori.

U sustavu jednostavnog knjigovodstva neprofitna organizacija obvezna je izdane račune evidentirati u Knjigu izlaznih računa. U početnoj bilanci na računu skupine 16 – Potraživanja za prihode poslovanja, neprofitna organizacija proknjižit će ukupan iznos nenaplaćenih

izlaznih računa evidentiranih u Knjizi izlaznih računa, koji budući da nisu naplaćeni, nisu evidentirani u Knjizi primitaka i izdataka, a nakon naplate iste će u novom sustavu evidentirati kao prihod.

## **II. Iskazivanje obveza**

Neprofitna organizacija u sustavu jednostavnog knjigovodstva knjižila je u Knjigu primitaka i izdataka izdatke prema svojim radnicima, dobavljačima, kreditnim ustanovama, pravnim osobama od kojih je dobila zajmove, koji u sustavu dvojnog knjigovodstva postaju obveze jer ih treba platiti odnosno sredstva vratiti. Sukladno Računskom planu za neprofitne organizacije obveze se knjiže na sljedeće skupine računa: 24 – Obveze za rashode, 25 – Obveze za vrijednosne papire, 26 – Obveze za kredite i zajmove i 29 – Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja (pasivna vremenska razgraničenja). Kao i u slučaju potraživanja, neprofitna organizacija će početna stanja na navedenim skupinama razreda obveza utvrditi kao razliku između ukupno primljenih sredstava od neprofitnih organizacija te drugih pravnih i fizičkih osobama i vraćenih sredstava s iste osnove, do 31. prosinca godine u kojoj je donesena odluka o prijelazu na sustav dvojnog knjigovodstva.

Takvi su poslovni odnosi u sustavu jednostavnog knjigovodstva knjiženi u Knjizi primitaka i izdataka, ali je neprofitna organizacija za navedeno mogla voditi i pomoćne knjige, a podatke iz navedenih evidencija prenijeti kao početna stanja (saldo) na potražnu stranu računa obveze svake od skupine računa. Ravnoteža (protustavka) navedenom knjiženju je knjiženje istog iznosa na dugovnoj strani računa skupine 19 – Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (aktivna vremenska razgraničenja).

Neprofitna organizacija u sustavu jednostavnog knjigovodstva morala je za primljene račune vodili Knjigu ulaznih računa. U početnu bilancu na računu skupine 24 – Obveze za rashode, proknjižit će ukupan iznos neplaćenih ulaznih računa evidentiranih u Knjizi ulaznih računa, koji budući da nisu plaćeni, nisu evidentirani u Knjizi primitaka i izdataka pa se u sustavu dvojnog knjigovodstva nakon plaćanja evidentiraju kao rashod.

## **III. Prihodi i rashodi**

Jednostavno knjigovodstvo i novčano računovodstveno načelo ne poznaje pojmove prihod i rashod već isključivo primitak i izdatak koji u konačnici ne moraju biti prihod ili rashod neprofitne organizacije. U sustavu dvojnog knjigovodstva i obračunskog računovodstvenog

načela računi razreda 3 – Prihodi i razreda 4 – Rashodi nemaju početno stanje jer nisu bilančne stavke.

Treba naglasiti da su svi računi koje je neprofitna organizacija ispostavila do kraja godine u kojoj je vodila jednostavno knjigovodstvo, a nisu naplaćeni do trenutka sastavljanja završnog računa temeljem kojeg je donesena odluka za prijelaz na sustav dvojnog knjigovodstva već evidentirani u glavnoj knjizi na skupini 16 – Potraživanja za prihode poslovanja i kao ravnoteža (protustavka) na skupini 29 - Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja (pasivna vremenska razgraničenja).

Jednako tako su svi računi koje je neprofitna organizacija primila do kraja godine u kojoj je vodila jednostavno knjigovodstvo, a nisu plaćeni do trenutka sastavljanja završnog računa već evidentirani u glavnoj knjizi na računu skupine 19 – Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (aktivna vremenska razgraničenja) i kao ravnoteža (protustavka) na računu skupine 24 – Obveze za rashode.

Nakon što neprofitna organizacija naplati izlazne račune od kupca, odnosno plati ulazne račune dobavljaču, zatvarat će se računi skupine 19 – aktivnog i 29 – pasivnog vremenskog razgraničenja i prenositi iznosi evidentirani na navedenim računima na prihod (račune razreda 3 – Prihod) odnosno rashod (račune razreda 4 – Rashod).

Na opisani način, izlazni računi izdani u sustavu jednostavnog knjigovodstva, a nisu naplaćeni do trenutka sastavljanja završnog računa i ulazni računi koji u sustavu jednostavnog knjigovodstva nisu plaćeni pa nisu ušli u završni obračun poslovanja, knjižit će se kao prihod odnosno rashod neprofitne organizacije u sustavu dvojnog knjigovodstva. Budući da nisu bili knjiženi u Knjizi primitaka i izdataka neće se duplirati prihodi odnosno rashodi u sustavu dvojnog knjigovodstva.

#### **IV. Iskazivanje rezultata**

U sustavu jednostavnog knjigovodstva rezultat poslovanja iskazivao se je kao višak odnosno manjak primitaka tekuće poslovne godine, dok se u sustavu dvojnog knjigovodstva iskazuje kao višak odnosno manjak prihoda. Budući da prihod i primitak nisu iste kategorije, nije moguće prenijeti rezultat poslovanja iz sustava jednostavnog u sustav dvojnog knjigovodstva. Preostali višak odnosno manjak primitaka, obračunat na kraju poslovne godine, može se

prenijeti na skupinu 52 – Rezultat poslovanja, kao višak odnosno manjak prihoda izveden kao razlika između računa aktive i pasive početnog stanja evidentiranog u Bilanci.

## **V. Izvještavanje u sustavu dvojnog knjigovodstva**

U sustavu dvojnog knjigovodstva neprofitna organizacija obvezna je sastavljati i predavati slijedeće financijske izvještaje:

- za poslovnu godinu: Bilancu (na Obrascu: BIL-NPF), Izvještaj o prihodima i rashodima (na Obrascu: PR-RAS-NPF) i Bilješke
- za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja: Izvještaj o prihodima i rashodima (na Obrascu: PR-RAS-NPF).

Financijski izvještaji propisani Pravilnikom o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Narodne novine, broj 31/15 i 67/17) predaju se Ministarstvu financija odnosno instituciji koju Ministarstvo financija ovlasti za zaprimanje financijskih izvještaja, u rokovima propisanim navedenim Pravilnikom. Financijski izvještaji predaju se u elektroničkom obliku, a mogu se naći na internetskoj stranici Ministarstva financija: [www.mfin.hr](http://www.mfin.hr) – Neprofitne organizacije – Financijsko izvještavanje – Objedinjeni financijski izvještaji. Financijski izvještaji se mogu predati i u papirnatom obliku, ali se za ovakav način predaje obrasci moraju kupiti u knjižarama. Preporuka je predavati financijske izvještaje u elektroničkom obliku zbog mogućih pogrešaka pri unosu podataka iz papirnatih obrazaca u bazu financijskih izvještaja. Financijski izvještaji objavljeni na internetskoj stranici Ministarstva financija popunjavaju se isključivo pomoću računala.

Ministarstvo financija sastavlja Upute za sastavljanje i predaju financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za svako razdoblje financijskog izvještavanja i iste objavljuje na navedenoj internetskoj stranici. Prvo izvještajno razdoblje za sastavljanje i predaju financijskih izvještaja u skladu sa zakonskim okvirom koji uređuje neprofitno računovodstvo za neprofitnu organizaciju koja je 1. siječnja prešla iz sustava jednostavnog u sustav dvojnog knjigovodstva je od 1. siječnja do 30. lipnja 2018. Na navedenom financijskom izvještaju neprofitna organizacija ne popunjava podatke u stupcu „Ostvareno prethodne godine“.

Važno je napomenuti da se propisani rokovi predaje financijskih izvještaja moraju poštivati jer naknadno financijske izvještaje ne može preuzeti niti FINA niti Ministarstvo financija i uključiti ih u bazu financijskih izvještaja.



## **Zaključak**

Neprofitna organizacija koja iz sustava jednostavnog knjigovodstva prelazi u sustav dvojnog knjigovodstva jer je zadovoljila barem jedan od uvjeta za obvezno vođenje dvojnog knjigovodstva, u tom sustavu mora ostati najmanje tri godine. Navedeno znači da neprofitna organizacija koja je, na primjer, zbog prihoda koji su u 2017. godini bili viši od 230.000,00 kuna u 2018. godini ušla u sustav dvojnog knjigovodstva, u tom sustavu mora tri godine uzastopno imati manju vrijednost imovine i prihode manje od 230.000,00 kuna da bi 2021. godine mogla ponovno prijeći na sustav jednostavnog knjigovodstva. Dok je u sustavu dvojnog knjigovodstva obvezna je sastavljati i predavati sve propisane financijske izvještaje, vršiti samoprocjenu funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrola te izrađivati i izvršavati financijske planove.