



Primjena novog Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu

mr. sc. **Ivana Jakir-Bajo**

Novi Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu objavljen je 2. siječnja 2015. godine u Narodnim novinama br. 1/2015 (u nastavku teksta: Pravilnik) i stupio je na snagu 3. siječnja 2015. godine. U nastavku teksta daje se pregled obveznika i sadržaja novoga Pravilnika.

Početak godine stupio je na snagu dugo očekivani Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 121/14 – dalje u tekstu: Zakon). Zakon sveobuhvatno uređuje sustav financijskog poslovanja, računovodstva te nadzora nad financijskim poslovanjem i računovodstvom neprofitnih organizacija te je shodno tome, njegovim stupanjem na snagu, prestala važiti Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, br. 10/08, 7/09, 158/13, 1/14 i 44/14 – dalje u tekstu: Uredba). Međutim, sukladno prijelaznim i završnim odredbama Zakona, godišnji financijski izvještaji za 2014. godinu sastavljali su se u skladu s Uredbom, a prvi financijski izvještaji, propisani novim Zakonom, sastavljat će se za izvještajna razdoblja od 1. siječnja 2015. godine, počevši od prvog tromjesečja 2015. godine. Kako rok za predaju financijskog izvještaja za razdoblje 1. siječnja do 31. ožujka 2015. godine ostaje 20 dana po isteku izvještajnog razdoblja, očekuje se skoro donošenje Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija kojim će se propisati oblik i sadržaj financijskih izvještaja i izjave o neaktivnosti, razdoblja za koja se financijski izvještaji sastavljaju te obveza i rokovi njihovog podnošenja, minimalni sadržaj i rokovi dostave izvještaja o potrošnji proračunskih sredstava, način vođenja, upis, brisanje i promjena podataka u Registru neprofitnih organizacija.

Uz navedeni Pravilnik, Zakon je predvidio i donošenje Pravilnika o sustavu financijskog upravljanja i kontrola, izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija i **Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu**, a Pravilnik o službenoj iskaznici i službenoj znački inspektora financijskog i proračunskog nadzora („Narodne novine“, br. 125/13.) će se uskladiti s odredbama ovoga Zakona.

Novi Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu objavljen je 2. siječnja 2015. godine u Narodnim novinama br. 1/2015 i stupio je na snagu 3. siječnja 2015. godine.

1. Sadržaj i obveznici novog Pravilnika

Pravilnik definira raspored, sadržaj i primjenu računa u računskom planu, način vođenja jednostavnog knjigovodstva i primjena novčanog računovodstvenog načela, minimalni sadržaj poslovnih knjiga jednostavnog knjigovodstva te stope amortizacije. Razlog ovakvog (suženog) sadržaja Pravilnika proizlazi iz činjenice da je samim Zakonom najvećim dijelom propisano ono što je do sada bilo definirano Uredbom, a odnosi se na knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, organizaciju knjigovodstva, obavljanje popisa imovine i obveza, načela iskazivanja imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda. Stoga nije bilo potrebe da se isto ponavlja samim Pravilnikom.

Odredbe ovoga Pravilnika odnose se na neprofitne organizacije definirane člankom 2. Zakona i utvrđene Registrom neprofitnih organizacija. To znači da su obveznici primjene ovoga Pravilnika domaće i strane udruge i njihove saveze, zaklade, fundacije, ustanove, umjetničke organizacije, komore, sindikate, udruge poslodavaca te sve druge pravne osobe kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti, za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitnog karaktera. Ovaj Pravilnik primjenjuju i političke stranke jer iz Zakona proizlazi da političke stranke primjenjuju odredbe Zakona, dakle i podzakonskih akata koji se odnose na vođenje poslovnih knjiga.

Međutim, Pravilnik ne primjenjuju vjerske zajednice te ustanove kojima su osnivači fizičke osobe i druge pravne osobe koje su, sukladno propisima koji uređuju poreze, obveznici utvrđivanja i plaćanja poreza na dobit za svoju ukupnu djelatnost.

2. Sadržaj i primjena računskog plana

Kako Uredba, kojom je između ostaloga, propisan i računski plan prestaje važiti 1. siječnja 2015. godine, bilo je potrebno osigurati



kontinuitet u vođenju knjigovodstvenih evidencija. Stoga je u prosincu 2014. godine izrađen, a na internetskim stranicama Ministarstva financija i objavljen novi Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (dalje u tekstu: Pravilnik). Pravilnik nije bilo moguće ranije objaviti u Narodnim novinama budući da je Zakon stupio na snagu 1. siječnja 2015. godine. Ono što je najvažnije naglasiti jest da se **računski plan objavljen uz Pravilnik nije mijenjao u odnosu na računski plan koji se primjenjivao u 2014. godini**. Način njegove primjene također je zadržan u odnosu na dosadašnju praksu. Isto se odnosi i na načela priznavanja prihoda i rashoda.

Računskim planom za neprofitne organizacije 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 razvrstani na: razrede, skupine, podskupine i odjeljke. Računski plan sadrži 7 razreda, i to:

- 0 – Nefinancijska imovina,
- 1 – Financijska imovina,
- 2 – Obveze,
- 3 – Prihodi,
- 4 – Rashodi,
- 5 – Vlastiti izvori i
- 6 – Izvanbilančni zapisi.

Odjeljci iz računskog plana mogu se raščlanjivati, prema potrebama, na analitičke i podanalitičke račune.

Klasifikacija imovine napravljena je sukladno vrsti, trajnosti i funkciji imovine te je imovina podijeljena na nefinancijsku i financijsku. Nefinancijska imovina je s obzirom na vijek trajanja i način trošenja podijeljena na dugotrajnu i kratkotrajnu.

Prihodi se klasificiraju na sljedeće skupine računa:

- 31 - Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga,
- 32 - Prihodi od članarina i članskih doprinosa,
- 33 - Prihodi po posebnim propisima,
- 34 - Prihodi od imovine,
- 35 - Prihodi od donacija,
- 36 - Ostali prihodi i
- 37 - Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija.

Rashodi se klasificiraju na sljedeće skupine računa:

- 41 - Rashodi za radnike,
- 42 - Materijalni rashodi,
- 43 - Rashodi amortizacije,
- 44 - Financijski rashodi,
- 45 - Donacije,
- 46 - Ostali rashodi i
- 47 - Rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija.

Vlastiti izvori sadrže skupine računa:

- 51 - Vlastiti izvori i
- 52 - Rezultat poslovanja.

Računovodstvena osnova iskazivanja poslovnih događaja definira trenutak priznavanja prihoda, rashoda, imovine i obveza u financijskim izvještajima, odnosno određuje obračunsko razdoblje u kojem će biti priznate. Računovodstvena osnova upućuje na to kada je transakcija ili poslovni događaj priznat u financijskim izvještajima - kada je uslijedio novčani tok ili kada je nastao poslovni događaj. Uvažavajući ciljeve financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija i različite potrebe korisnika financijskih izvještaja, Zakonom i Pravilnikom propisana je računovodstvena osnova koja će biti korištena pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja. Kao osnova sustava neprofitnog računovodstva, u mjerenju i vrednovanju elemenata financijskih izvještaja propisano je načelo nastanka događaja. To na-

čelo ostalo je nepromijenjeno od 2008. godine. Primjena računovodstvene osnove nastanka događaja osigurava bilježenje informacija o nastalim poslovnim događajima čije će se djelovanje protegnuti u iduća obračunska razdoblja. Te informacije mogu biti upotrebljive korisnicima financijskih izvještaja u procjeni budućih kretanja u smjeru povećanja ili smanjenja resursa kojima neprofitna organizacija raspolaže i procjeni sposobnosti organizacije da ispunjava zadatke zbog kojih je osnovana, kao i u ocjeni rada menadžmenta i njihove odgovornosti za povjerene resurse.

Prema načinu knjiženja poslovnih promjena, načelima na kojima se temelje, cilju koji se želi ostvariti i poslovnim knjigama koje se vode, dva su temeljna sustava knjigovodstva: jednostavno i dvojno knjigovodstvo. Osnovno obilježje dvojnoga knjigovodstva jest da se svaku poslovnu promjenu obvezno evidentira usporedo na dva različita računa iz računskog plana, a na kojima uzrokuje promjene suprotne prirode. Dvojno knjigovodstvo omogućava automatsku kontrolu budući da je iznos proknjižen na dugovnoj strani računa jednak iznosu proknjiženom na potražnoj strani.

Dakle, prihodi i rashodi u sustavima dvojnog knjigovodstva priznaju se uz primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja. Primjena ovoga računovodstvenog načela nastavak je dosadašnjeg postupanja utvrđenog Uredbom. Zakon, kao i Uredba, definira recipročne i nerecipročne prihode uzimajući u obzir specifičnosti financiranja neprofitnih organizacija putem članarina, donacija, pomoći i sl. Recipročni prihodi (prihodi na temelju isporučenih dobara i usluga) priznaju se u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da se mogu izmjeriti neovisno o naplati, dok se nerecipročni prihodi (donacije, članarine, pomoći, doprinosi i ostali slični prihodi) priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose, pod uvjetom da su raspoloživi (naplaćeni) najkasnije do trenutka predočavanja financijskih izvještaja za isto razdoblje. Donacije povezane s izvršenjem ugovorenih programa (projekata i aktivnosti) priznaju se 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 se u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode izvještajnog razdoblja na sustavnoj osnovi razmjerno troškovima uporabe nefinancijske imovine u razdoblju korištenja.

Način priznavanja rashoda također se ne mijenja u odnosu na dosadašnje postupanje. Rashodi se priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju, a rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine u trenutku stvarnog utroška, odnosno prodaje. Troškovi nabave dugotrajne imovine se kapitaliziraju, a u rashode priznaju tijekom korisnog vijeka uporabe. Dakle, rashod u vezi s nabavom dugotrajne nefinancijske imovine iskazuje se prema sustavnom trošenju vrijednosti nabavljene imovine.

Zakonom, a i odredbama Pravilnika omogućila se neprofitnim organizacijama s malom imovinom i prihodima racionalizacija poslovanja u dijelu vođenja knjigovodstvenih evidencija.

3. Kriteriji i način primjene jednostavnog računovodstva i novčanog računovodstvenog načela

Granica za određivanje obveznika vođenja dvojnog knjigovodstva i predaje financijskih izvještaja podignuta je od 1. siječnja 2014. godine izmjenama i dopunama Uredbe sa 100.000,00 kuna na 230.000,00 kuna. Zakonom je predviđeno zadržavanje ove granice za određivanje obveznika dvojnog knjigovodstva.

Neprofitna organizacija kojoj je:

- 1) vrijednost imovine na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno manja od 230.000,00 kuna i
- 2) godišnji prihod uzastopno u svakoj od prethodne tri godine manji od 230.000,00 kuna godišnje te
- 3) ako su prošle najmanje tri godine od osnivanja

nije u obvezi vođenja dvojnog knjigovodstva i primjene računovodstvenog načela nastanka događaja. U godišnji prihod (iz navedenog kriterija) ulaze samo prihodi iz tekuće godine (razred 3), a ne ulazi preneseni višak iz prethodne godine. **Neprofitna organizacija koja zadovoljava ove kriterije može voditi jednostavno knjigovodstvo.**

Pri vođenju jednostavnog knjigovodstva, u poslovnim knjigama se iskazuju poslovne promjene tek kada nastanu prometi gotovog novca te primici i izdaci prema novčanom načelu.

Dakle, **primici i izdaci priznaju se uz primjenu novčanog računovodstvenog načela (načelo blagajne), što znači da se primici i izdaci kronološki iskazuju u poslovnim knjigama temeljem primljenih uplata i obavljenih isplata, uključujući i obračunska plaćanja.** Primici i izdaci jesu priljevi i odljevi novca i novčanih ekvivalenata.

Odluku o vođenju jednostavnog knjigovodstva i primjeni novčanog računovodstvenog načela donosi zakonski zastupnik neprofitne organizacije u roku predviđenom za podnošenje godišnjih financijskih izvještaja za prethodnu poslovnu godinu i važeća je dok neprofitna organizacija zadovoljava propisane uvjete, odnosno do opoziva. O ovoj Odluci i promjeni u načinu vođenja računovodstva izvještava se Ministarstvo financija dostavom Obrascu: RNO-P kojim se provode promjene u Registru neprofitnih organizacija. Do sada je taj obrazac bio sastavni dio Uredbe, a od 2015. godine novog Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija, koji je u izradi.

Međutim, financijsko izvještavanje postaje obvezno za sve neprofitne organizacije, neovisno o vrsti računovodstva koje vode, ali u različitom opsegu. Neprofitne organizacije koje će primjenjivati jednostavno računovodstvo i novčano računovodstveno načelo bit će za 2015. godinu obveznici sastavljanja i predaje godišnjeg financijskog izvještaja. Izgled i sadržaj tog financijskog izvještaja bit će propisan Pravilnikom o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija, koji je u procesu izrade i čija objava se očekuje u veljači 2015. godine.

Ako se neprofitna organizacija koja zadovoljava uvjete za vođenje jednostavnog knjigovodstva odluči za primjenu dvojnog knjigovodstva, obvezna je primjenjivati odredbe ovoga Zakona isključivo u dijelu sastavljanja i predaje financijskih izvještaja. To primjerice znači da nije obvezna izrađivati godišnji program rada i financijski plan za njegovu provedbu ili provoditi samoprocjenu učinkovitog i djelotvornog funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrola sukladno odredbama ovoga Zakona, a što moraju sve neprofitne organizacije koje su obveznici vođenja dvojnog knjigovodstva.

4. Poslovne knjige jednostavnog knjigovodstva

Neprofitna organizacija koja zadovoljava kriterije za vođenje jednostavnog knjigovodstva dužna je voditi najmanje:

- 1) knjigu primitaka i izdataka,
- 2) knjigu blaga jne,
- 3) knjigu ulaznih računa,
- 4) knjigu izlaznih računa i
- 5) popis dugotrajne nefinancijske imovine

primjenom jednostavnog knjigovodstva i novčanog računovodstvenog načela. Do sada su obveznici primjene jednostavnog knjigovodstva vodili isključivo knjigu blagajne i knjigu primitaka i izdataka. Osim gore navedenih i pobrojanih poslovnih knjiga, neprofitna organizacija može

voditi druge knjige i pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.

Člankom 54. Pravilnika propisan je sadržaj obveznih poslovnih knjiga. Poslovne knjige uz minimalan propisan sadržaj, koji se daje u nastavku, uključuju i opće podatke o neprofitnoj organizaciji: naziv, adresa, OIB, RNO broj i šifru djelatnosti.

Knjigu primitaka i izdataka možemo uvjetno smatrati glavnom knjigom u sustavu jednostavnog knjigovodstva. Ona sadrži najmanje sljedeće podatke o svim gotovinskim i negotovinskim primicima i izdacima uključujući i obračunska plaćanja: 1. redni broj, 2. datum /razdoblje primitka/izdatka, 3. broj i naziv knjigovodstvene isprave na temelju koje se unosi podatak, 4. opis poslovne promjene, 5. iznos primitka i 6. iznos izdatka.

Primici i izdaci jesu priljevi i odljevi novca i novčanih ekvivalenata. U Pravilniku su naglašene neke vrste primitaka zbog njihove specifičnosti, kao primjerice sredstva primljena iz državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, primljeni predujmovi, krediti i zajmovi. Sve su to primici koji se evidentiraju u Knjizi primitaka i izdataka u trenutku primitka, odnosno naplate. Od specifične vrste izdataka u Pravilniku su još posebice naglašeni dani predujmovi, jamčevni polozi te dani zajmovi koji se evidentiraju u Knjizi primitaka i izdataka u trenutku plaćanja.

Knjiga blagajne služi za praćenje poslovanja gotovim novcem u koju se unose podaci o gotovinskim uplatama i isplatama kronološkim redom. **Knjiga blagajne** sadrži najmanje sljedeće podatke: 1. redni broj, 2. datum, 3. broj i oznaku knjigovodstvene isprave, 4. opis poslovne promjene i 5. iznos gotovinske novčane transakcije. Poslovne promjene gotovinskih plaćanja (izdataka) i gotovinska naplata (primitaka) valja uključiti i u Knjigu primitaka i izdataka. To je potrebno radi integralnog praćenja svih primitaka i izdataka, odnosno promjena novčane imovine. Primjerice, za članarinu naplaćenu gotovinom treba izdati blagajničku uplatnicu, evidentirati u blagajni zaprimanje gotovog novca, ali isto tako u Knjigu primitaka i izdataka valja proknjižiti primitak.

Knjiga ulaznih računa sadrži najmanje sljedeće podatke: 1. redni broj, 2. podaci o primljenom računu: broj i datum, 3. podaci o dobavljaču: naziv, sjedište i OIB i 4. ukupni iznos računa (s PDV-om).

Knjiga izlaznih računa sadrži najmanje sljedeće podatke: 1. redni broj, 2. podaci o izdanom računu: broj i datum, 3. podaci o kupcu: naziv, sjedište i OIB i 4. podaci o ukupnom iznosu računa (s PDV-om).

Popis dugotrajne nefinancijske imovine sadrži najmanje sljedeće podatke o dugotrajnoj imovini: 1. redni broj, 2. vrsta dugotrajne imovine s osnovnim identifikacijskim obilježjem (naziv, marka i sl.), 3. datum i broj dokumenta po kojem je imovina nabavljena, 4. nabavna vrijednost i 5. datum i opis otuđenja (prodaja, donacija, uništenja). Što se sve smatra dugotrajnom imovinom utvrđeno je člankom 55. Pravilnika. Dugotrajna nefinancijska imovina obuhvaća: neproizvedenu dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu (zemljišta, patenti, licence i ostalo), proizvedenu dugotrajnu imovinu (građevinske objekte, postrojenja i opremu, prijevozna sredstva, knjige, umjetnička djela i ostale izložbene predmete, višegodišnje nasade i osnovno stado, ulaganja u računalne programe i ostalo), plemenite metale i ostale pohranjene vrijednosti i sitni inventar.

Na kraju poslovne godine zaključuju se sve poslovne knjige osim popisa dugotrajne nefinancijske imovine.

Člankom 57. Pravilnika propisuje se i način utvrđivanja financijskog rezultata u sustavu jednostavnog knjigovodstva. Financijski rezultat utvrđuje se kao razlika ukupnih primitaka u odnosu na ukupne izdatke po svima osnovama po kojima su ostvareni u izvještajnom razdoblju. Izvještajno razdoblje za obveznike koji vode jednostavno knjigovodstvo bit će poslovna godina. Financijski rezultat poslovne godine iskazuje se kao višak ili manjak primitaka.