

# THE ADVANTAGES OF SWITCHING NON-PROFIT ORGANIZATIONS FROM MODIFIED CASH BASIS METHOD TO ACCRUAL METHOD

## PREDNOSTI PRELASKA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA SA MODIFICIRANE NOVČANE OSNOVE NA POTPUNU OBRAČUNSKU OSNOVU PRIZNAVANJA POSLOVNIH DOGAĐAJA

PRSA KRUNIC, Darija

**Abstract:** Accounting must be based on exact, complete and duly information. Non-profit organizations must provide their stakeholders with necessary information through financial statements. Since January 2008 non-profit organizations have been applying a new system of accounting. Instead of modified cash basis method they have introduced accrual accounting and long-term assets are depreciated over its useful life. The aim of this paper is to show the arguments for introducing accrual method.

**Key words:** non-profit organizations, modified cash basis, accrual accounting, assets, liabilities.

**Sažetak:** Računovodstvo se mora temeljiti na kvalitetnim, vjerodostojnim, potpunim i pravovremenim informacijama. Nefitne organizacije moraju pružiti svojim korisnicima, putem financijskih izvještaja, što kvalitetnije informacije. Od 01.01.2008. nefitne organizacije primjenjuju novi sustav računovodstva. Umjesto dosadašnjeg modificiranog novčanog načela uvodi se primjereno računovodstveno načelo nastanka događaja te se dugotrajna imovina amortizira u korisnom vijeku uporabe imovine. Cilj rada je postaviti argumente za uvođenje obračunske osnove.

**Ključne riječi:** nefitne organizacije, modificirana novčana osnova, potpuna obračunska osnova, prihodi i rashod.



**Authors' data:** Darija, Prsa Krunic, mr.sc., Veleučilište Vern, Iblerov trg 10/1, Zagreb, darija.prsa@po.htnet.hr .

## 1. Uvod

Cilj osnivanja neprofitnih organizacija nije ostvarivanje profita nego da svojim programima u što većoj mjeri zadovolje potrebe pojedinaca. Neprofitne organizacije postoje i djeluju prije svega sa svrhom različitom od stjecanja dobiti. Naglasak nije na izbjegavanju stvaranja dobiti već postojanje svrhe od javnoga interesa i zajedničkih potreba zajednice. Problem se javlja ukoliko nema dovoljno sredstava da se zadovolje iste, prilikom čega se postavlja pitanje korisnosti usluga nasuprot prikupljanju sredstava. Rješenje problema leži u ravnoteži prihoda i rashoda i pružanju što kvalitetnije usluge. Do 2008. godine prihodi i rashodi neprofitnih organizacija su se priznavali na temelju modificiranog novčanog načela pri čemu je bio propisan stupanj i smjer modifikacije. Stupanjem na snagu nove Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija uvodi se primjereno računovodstveno načelo nastanka događaja gdje se prihodi i rashodi priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju.[4]

## 2. Računovodstvene osnove priznavanja poslovnih događaja i rashodi amortizacije

Financijski izvještaji se mogu sastavljati na različitim računovodstvenim osnovama. Računovodstvena osnova iskazivanja poslovnih događaja definira trenutak priznavanja prihoda, primitaka, rashoda, izdataka, imovine i obveza u financijskim izvještajima tj. određuje obračunsko razdoblje u kojem ćemo ih priznati.[5] Korištenjem različitih računovodstvenih osnova dobit će se različite informacije o istim poslovnim transakcijama što će utjecati na različito donošenje poslovnih i financijskih odluka. Razlikujemo četiri računovodstvene osnove priznavanja prihoda i rashoda, i to: obračunska osnova, novčana osnova, modificirana novčana osnova i modificirana obračunska osnova.[1]

### 2.1. Načelo nastanka događaja i modificirani nastanak događaja

Elementi financijskih izvještaja, prema načelu nastanka događaja, jesu: imovina, obveze, prihodi i rashodi zabilježeni u trenutku nastanka. Prihodi i rashodi se priznaju u razdoblju u kojem su nastali neovisno je li novac primljen ili isplaćen. Razlikujemo dva opća pristupa priznavanja elemenata financijskih izvještaja primjenom načela nastanka događaja. Prvi je vjerojatnost da će poslovni subjekt imati buduću ekonomsku korist od tih elemenata financijskih izvještaja. Prvi pristup se tretira kao kriterij priznavanja kako bi se ukazalo na stupanj neizvjesnosti i rizika o tome hoće li se stvoriti buduća ekonomska korist. Drugi pristup je da elementi financijskih izvještaja imaju cijenu koja se može pouzdano izmjeriti.[1] Primjenom ove osnove dolazi do sučeljavanja prihoda i rashoda u obračunskom razdoblju jer se priznaje onaj dio troškova u rashode koji su nastali vezano za ostvarivanje prihoda u obračunskom razdoblju. Modificirani nastanak događaja priznaje transakcije i poslovne događaje kada su stvarno nastali, bez obzira na njihovu isplatu odnosno naplatu. Po ovoj osnovi se ne odgađaju nijedni troškovi koji će nastati u bližoj budućnosti te ovaj

način obračuna ne podrazumijeva amortizaciju, što znači da se imovina otpisuje u obračunskom razdoblju u kojem je stečena.

### *2.2. Novčana osnova i modificirana novčana osnova*

Prema novčanoj osnovi prihod će biti priznat u trenutku kada je novac primljen, a rashod kada je novac isplaćen. Bilježe se samo novčani primici i novčani izdaci pa ako poslovni događaji iza sebe nemaju novčani tok, neće biti evidentirani u financijskim izvještajima u razdobljima u kojima su nastali. Primjena informacija financijskih izvještaja temeljenih na novčanim osnovama slabi kvalitetu donošenja odluka jer dio poslovnih događaja i transakcija nastalih u obračunskom razdoblju ostaju nezabilježeni u istom. To ne znači da se ti nastali poslovni događaji neće odraziti na kretanja u budućim razdobljima kada uslijedi naplata ili isplata po tim osnovama. Zbog toga se često prikupljaju informacije o stavkama koje novčana osnova ne priznaje, radi upotpunjenja informacija. Tu se radi o dodatnim izvještajima o neobuhvaćenim oblicima imovine i obveza. Informacije prikazane u dodatnim izvještajima, neophodne su za izračunavanje pokazatelja financijskog položaja kao i za upravljanjem likvidnošću. Nedostatak korištenja novčane osnove je nemogućnost predviđanja budućih kretanja. Prema modificiranoj novčanoj osnovi, priznaju se transakcije i poslovni događaji kao i kod novčane osnove, uz iznimku priznavanja poslovnih događaja koji nisu naplaćeni ili isplaćeni, ali postoji jamstvo da će biti naplaćeni i isplaćeni početkom idućeg obračunskog razdoblja, tj. u prvih 20 dana.

### *2.3. Rashodi amortizacije*

Do stupanja na snagu nove Uredbe, neprofitne organizacije su mogle samostalno odlučivati o provođenju amortizacije dugotrajne imovine. Za dugotrajnu imovinu koja nije bila u vlasništvu neprofitne organizacije, nije se provodila amortizacija, već se obavljao ispravak vrijednosti. Za dugotrajnu imovinu koja je bila u vlasništvu neprofitne organizacije, neprofitna organizacija je imala izbor: [3]

- Obračunavati amortizaciju imovine prema računovodstvenom načelu korisnog vijeka trajanja.
- Obavljati ispravak vrijednosti dugotrajne imovine po propisanim prosječnim godišnjim stopama.

Većina neprofitnih organizacija nije provodila amortizaciju, odnosno, odlučila se za drugi pristup. Stupanjem na snagu nove Uredbe, troškovi nabave dugotrajne imovine se kapitaliziraju i priznaju u rashode u vijeku korištenja imovine, a ne u trenutku nabave. Rashodi amortizacije obuhvaćaju trošak nabave dugotrajne imovine koja se amortizira u vijeku uporabe prema propisanim stopama amortizacije.

### *2.4 Korist uvođenja obračunske osnove*

Prednosti i nedostaci pojedinih postavljenih koncepata otvaraju pitanje koji koncept je optimalan i u kojim okolnostima ga primijeniti?[2] Glavni nedostatak korištenja novčane osnove je manipuliranje rezultatima što nije nepoznanica menadžerima koji žele prikazati što uspješnije rezultate. Koristi od uvođenja obračunske osnove su višestruke jer ona pruža sveobuhvatnije informacije koje su podloga donošenja

kvalitetnih odluka. Osim uvida u prošle događaje i transakcije, značajan je i uvid u buduće obveze i imovinu. Iako cilj neprofitnih organizacija nije usmjeren na stvaranje profita, već na zadovoljenje općih interesa i zajedničkih potreba zajednice, neprofitne organizacije i oni koji ih financiraju moraju biti upoznati s njenom financijskom snagom radi daljnje održivosti poslovanja.

### 3. Priznavanje prihoda i rashoda

Neprofitne organizacije sastavljaju financijske izvještaje prema propisima Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija. Financijski izvještaji moraju pružiti objektivnu i realnu sliku financijskog položaja i poslovanja neprofitne organizacije. Bilanca pripremljena na modificiranom konceptu nastanka događaja prezentira samo financijsku imovinu, dok primjena koncepta nastanka događaja pruža informacije o ukupnoj imovini. Možemo zaključiti da samo primjena koncepta nastanka događaja pruža potpune informacije o ukupnoj financijskoj i nefinancijskoj imovini korisniku.

Redni broj	Opis	Duguje	Potražuje
1.	Novac u banci i blagajni	11	
	Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga		311

Tablica 1. Knjiženje prihoda uz primjenu modificiranog novčanog načela

Redni broj	Opis	Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja od kupaca	161	
	Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga		311

Tablica 2. Knjiženje prihoda uz primjenu načela nastanka događaja

Najveća razlika prisutna je u bilanci u stavci potraživanja od kupaca. Potraživanja od kupaca prema računovodstvenoj osnovi modificiranog novčanog načela iznosit će 0,00 kuna jer se prihod knjiži tek kada je novac uplaćen. Naime, prema navedenom načelu, potraživanja od kupaca se uopće ne knjiže jer se prihodi knjiže na temelju izvoda. Iznos se knjiži na teret žiro računa i u korist prihoda. Prema računovodstvenom načelu nastanka događaja prihod se knjiži u trenutku nastanka i to na teret potraživanja od kupaca i u korist prihoda od pružanja usluga. Potraživanja se zatvaraju u trenutku naplate, a protustavka je žiro račun. Prihod ne odražava stanje na žiro računu jer prihod i žiro račun nisu povezani. Najveća razlika u Izvještaju o prihodima i rashodima prisutna je kod prihoda od pružanja usluge i rashoda amortizacije. Prema načelu nastanka događaja iznos prihoda od pružanja usluga je uvijek viši nego prema modificiranom novčanom načelu. Razlog tomu je jer u prihode prema načelu nastanka događaja ulaze i prihodi koji nisu naplaćeni.

Redni broj	Opis	Duguje	Potražuje
1.	Amortizacija	4311	
	Obveze prema dobavljačima		2424
2.	Dugotrajna imovina	02	
	Vlastiti izvori		5111

3.	Vlastiti izvori	5111	
	Ispravak vrijednosti dugotrajne imovine		0291

Tablica 3. Knjiženje nabave dugotrajne imovine za koju se obavljao I.V.

Redni broj	Opis	Duguje	Potražuje
1.	Dugotrajna imovina	01 i 02	
	Obveze prema dobavljačima		2424
2.	Amortizacija	4311	
	Ispravak vrijednosti dugotrajne imovine		0191 i 0291

Tablica 4. Knjiženje amortizacije dugotrajne imovine tijekom korisnog vijeka uporabe

Druga velika razlika prisutna je u Izvještaju o prihodima i rashodima u amortizaciji. Do 01. siječnja 2008. godine obavljao se je ispravak vrijednosti dugotrajne imovine po propisanim prosječnim godišnjim stopama. Trošak nabave iskazivao se na rashodu u razdoblju nastanka poslovnog događaja pri čemu je plaćanje moralo biti obavljeno najkasnije 20 dana nakon isteka obračunskog razdoblja. Upravo zbog toga što je cijeli trošak nabave išao na teret rashoda postoji značajna razlika. Od 01. siječnja 2008. godine, troškovi nabave dugotrajne imovine se kapitaliziraju i priznaju u rashode u vijeku korištenja imovine, a ne u trenutku nabave.

#### 4. Zaključak

Osnovni cilj rada, postavljane argumenata za uvođenje obračunske osnove, je postignut. Primjena različitih računovodstvenih metoda priznavanja istih transakcija i poslovnih događaja daje različite rezultate. U pogledu upravljanja obvezama i imovinom, primjena modificiranog novčanog računovodstvenog koncepta ne daje potpune informacije. Stoga se iste moraju crpiti izravno iz knjigovodstva, odnosno iz posebno pripremljenih dodatnih izvještaja. U izvještaju o prihodima i rashodima, najveća razlika prisutna je u prihodu od pružanja usluga i rashodu amortizacije. Prema načelu nastanka događaja prihodi su značajno veći jer sadrže i prihode koji nisu naplaćeni dok su rashodi amortizacije značajno manji jer se trošak nabave dugotrajne imovine ne priznaje u rashode u trenutku nabave. Značajno veći prihodi s jedne strane i značajno manji rashodi s druge strane uvelike utječu na konačni rezultat, a u skladu s time i na donošenje poslovnih i financijskih odluka.

#### 5. Literatura

- [1] Dražić, I. (2006). *Informacije o troškovima u funkciji upravljanja javnim sektorom*, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet, Zagreb
- [2] IFAC-PSC publikacija (1999). *The Development of International Public Sector Accounting Standards: Which Bases of Accounting?*, IFAC PSC, NY.
- [3] Prša Krunic, D. (2011). *Primjena ABC modela na srednjoškolskim ustanovama*, magistarski rad, Ekonomski fakultet, Zagreb
- [4] Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine br. 10/2008.
- [5] Vašiček, V.; Vašiček, D. I Sirovica, K. (2000). *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, HZRFD, 978-953-277-025-4, Zagreb

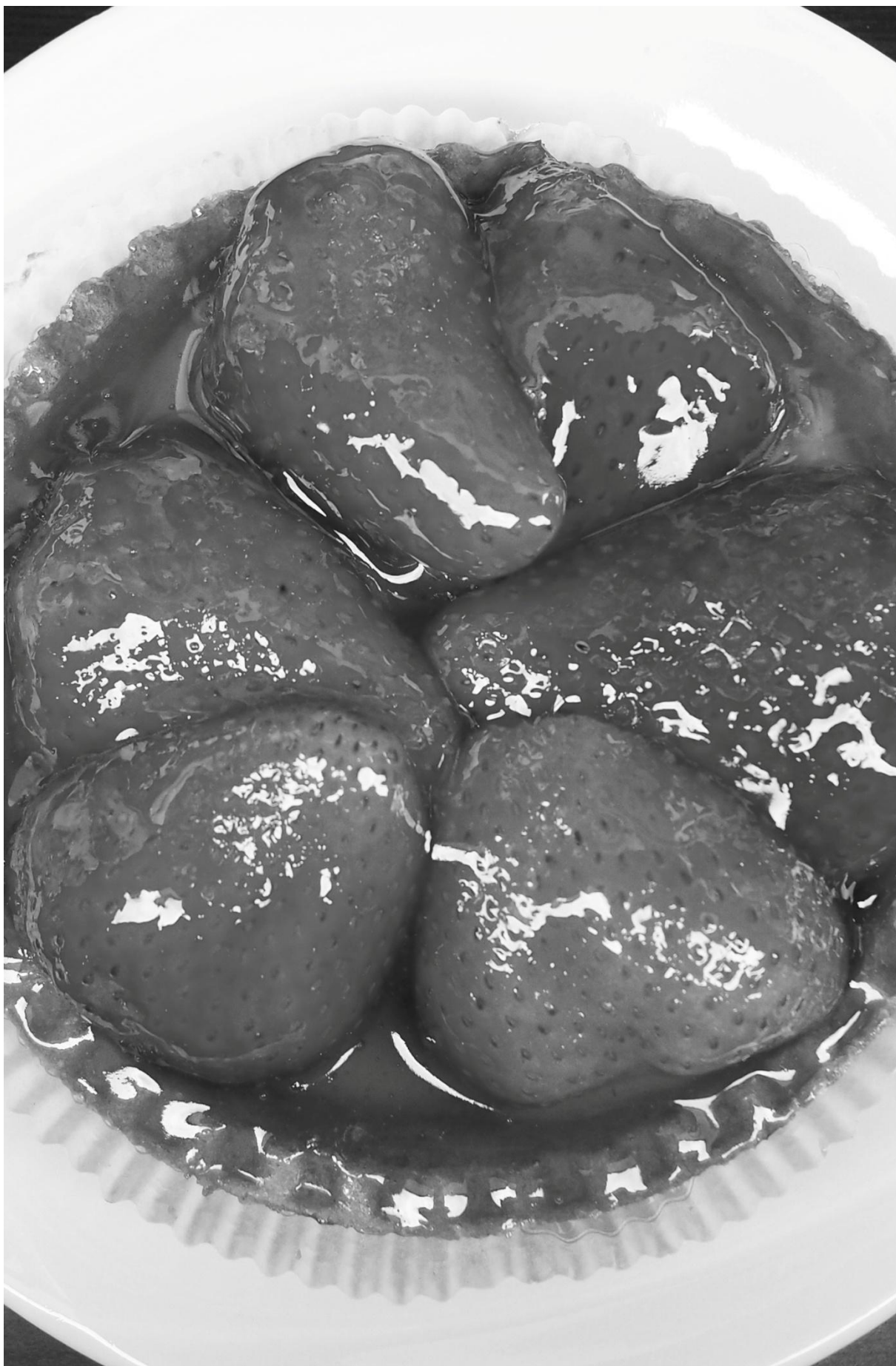


Photo 098. Cake / Kolač