

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE POSLOVANJA
ZASEBNIH ZAVODOV IN DRUŠTEV**

Ljubljana, oktober 2009

DARJA AVGUŠTIN

IZJAVA

Študentka DARJA AVGUŠTIN izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. SLAVKE KAVČIČ in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, oktober 2009

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
PROBLEMATIKA MAGISTRSKEGA DELA	1
NAMEN IN CILJI MAGISTRSKEGA DELA	3
METODE DELA	3
STRUKTURA MAGISTRSKEGA DELA	3
1 NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE	4
1.1 OPREDELITEV NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ	4
1.2 VRSTE NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ	7
1.3 ZNAČILNOSTI NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ	9
1.4 VLOGA IN POMEN NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ	16
1.5 NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE V SLOVENIJI	19
1.6 NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE PO SVETU	26
2 ZASEBNI ZAVOD	28
2.1 OPREDELITEV ZASEBNEGA ZAVODA	28
2.2 ZAKONSKA PODLAGA ZA DELOVANJE	29
2.3 FINANCIRANJE ZASEBNEGA ZAVODA	30
2.4 OPRAVLJANJE DEJAVNOSTI	32
3 DRUŠTVO	33
3.1 OPREDELITEV DRUŠTVA	33
3.2 ZAKONSKA PODLAGA ZA DELOVANJE	34
3.3 FINANCIRANJE DRUŠTVA	38
3.4 OPRAVLJANJE DEJAVNOSTI	40
4 RAČUNOVODSTVO ZASEBNEGA ZAVODA IN DRUŠTVA	42
4.1 OPREDELITEV RAČUNOVODSTVA	42
4.2 POMEN RAČUNOVODSTVA V ZASEBNEM ZAVODU IN DRUŠTVU	43
4.3 VODENJE POSLOVNIH KNJIG	46
4.4 OBDAVČITEV Z DAVKOM NA DODANO VREDNOST	53
4.5 LETNO POROČILO	56
4.6 OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	65
SKLEP	70
LITERATURA IN VIRI	72

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Razvrstitev pridobitnih in nepridobitnih organizacij</i>	6
<i>Tabela 2: Negospodarske pravne osebe.....</i>	8
<i>Tabela 3: Razlike med pridobitnimi in nepridobitnimi organizacijami</i>	10
<i>Tabela 4: Primerjava med podjetjem in zavodom</i>	14
<i>Tabela 5: Delež zaposlenih v nepridobitnih organizacijah v različnih državah leta 1995</i>	16
<i>Tabela 6: Število poslovnih subjektov v Poslovnem registru Slovenije po skupinah na dan 30. 9. 2008 in na dan 30. 9. 2009</i>	23
<i>Tabela 7: Statistični pregled društev – stanje na dan 31.12.2007.....</i>	24
<i>Tabela 8: Delež zasebnih zavodov in društev glede na registrirano osnovno dejavnost na dan 31.3.2005.....</i>	25
<i>Tabela 9: Delež nepridobitnih organizacij v pomembnih dejavnostih v različnih državah leta 1995 ..</i>	27
<i>Tabela 10: Društva v Poslovnem registru Slovenije po področjih SKD, stanje na dan 30. 9. 2009</i>	41
<i>Tabela 11: Predpisi, ki urejajo računovodsko evidentiranje poslovnih dogodkov glede na status pravnih oseb</i>	44
<i>Tabela 12: Podatki o prihodkih, ki so jih izkazala društva v letu 2006</i>	49
<i>Tabela 13: Primerjava kontnega okvirja za zasebni zavod in društvo</i>	50

UVOD

PROBLEMATIKA MAGISTRSKEGA DELA

Zasebni zavod in društvo spadata med t. i. nepridobitne organizacije, ki v sodobnem svetu postajajo vse pomembnejše. Tudi v Sloveniji se povečuje njihov pomen, kar lahko zaključimo na podlagi vedno večjega števila delujočih nepridobitnih organizacij. Poleg pridobitnih organizacij in državnega sektorja obstaja še tretji sektor gospodarstva, kamor se uvrščajo nepridobitne organizacije. Njihov namen je delovanje za splošno družbeno korist. Poskušajo zadovoljiti predvsem tiste potrebe družbe, ki jih pridobitne organizacije in država ne zmorejo. Od pridobitnih organizacij se razlikujejo predvsem v tem, da presežka prihodkov nad odhodki ne smejo izplačevati lastnikom ali svojim udeležencem.

V literaturi se za nepridobitne organizacije uporabljajo različni izrazi. Nekateri jih imenujejo nepridobitne drugi neprofitne in tretji nedobičkonosne organizacije. Ker gre za medsebojno enakovredne izraze, v nadaljevanju uporabljamo izraz nepridobitne organizacije, ki je uporabljen tudi v Slovenskih računovodskih standardih 2006.

Čeprav nepridobitne organizacije delujejo v javnem interesu, ni nujno, da so vse javne službe organizirane kot nepridobitne organizacije. Organizacija javnih služb je odvisna od politike države in pravne ureditve teh področij. V praksi se pogosto enači pojma javni in nepridobitni, vendar to ni pravilno. S pojmom javne organizacije označujemo organizacije, ki jih je ustanovila država ali lokalna skupnost in obsega pridobitne in nepridobitne organizacije. Med nepridobitne organizacije pa poleg državnih javnih služb spadajo tudi mnoge zasebne organizacije. Pogosto se dogaja tudi, da se opredelitve javne službe, tržne dejavnosti, pridobitne in nepridobitne dejavnosti povezujejo z obdavčeno, oproščeno in neobdavčeno dejavnostjo po zakonu o davku na dodano vrednost. Vsebine posameznih dejavnosti so različne za različne namene po različnih zakonih, zato jih ne smemo primerjati. Javno službo in tržno dejavnost pa tudi nepridobitno in pridobitno dejavnost določajo predpisi, ki urejajo status pravne osebe. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb določa nepridobitno in pridobitno dejavnost za potrebe obdavčitve dobička, zakon o davku na dodano vrednost pa določa obdavčen, oproščen in neobdavčen promet za potrebe obdavčitve prometa blaga in storitev.

Med zasebne nepridobitne organizacije v Sloveniji tako uvrščamo zlasti društva, zavode in ustanove, ki imajo naslednje skupne značilnosti:

- so zasebne: njihovi ustanovitelji so zasebne fizične ali pravne osebe,
- so nepridobitne: osnovni namen je delovanje v splošno družbeno korist,
- so prostovoljne: članstvo v njih ni zakonsko predpisano.

V nadaljevanju naloge bomo več pozornosti posvetili obravnavanju zasebnega zavoda in društva.

Zavod je opredeljen kot organizacija, ki se ustanovi za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/1991).

Društvo je prostovoljno, samostojno, nepridobitno združenje fizičnih oseb, ki se združujejo zaradi skupno določenih interesov, opredeljenih v temeljnem aktu in v skladu z Zakonom o društvih (Zakon o društvih, Ur.l. RS, št. 60/1995). Za društvo je značilno osebno prizadevanje članov društva za doseganje namena društva, pa tudi dejstvo, da menjava članov ne vpliva na obstoj društva. Prav tako člani društva nimajo stvarnih pravic na premoženju.

Celotno računovodenje je opredeljeno kot temeljna informacijska dejavnost v poslovni celoti, ki obsega urejeno celoto računovodskega informiranja na podlagi knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega proučevanja sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Računovodenje je ustrezna dejavnost, računovodstvo pa je ustroj računovodskega spremljanja in presojanja v organizaciji (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 25). Od vseh sestavin računovodstva je za večino nepridobitnih organizacij najpomembnejše knjigovodstvo, ki je zakonsko predpisano.

Naloga računovodstva je, da knjiži sredstva in obveznosti do njihovih virov ter pripravlja različna računovodska poročila za notranje in zunanje uporabnike, ki pokažejo, kako uspešne naj bi organizacije bile pri svojem delovanju (predračuni) in kako uspešne so bile pri svojem delovanju (obračuni). Čeprav so načelna pravila za vodenje računovodstva enotna, pa se morajo med posameznimi organizacijami razlikovati zaradi razlik v poslovnih procesih, v načinu pridobivanja prihodkov, v lastništvu sredstev, v njihovi velikosti, v organizacijski obliki, pri področjih delovanja in tako naprej (Turk et al., 2004, str. 391-392).

Obstajajo različne pravnoorganizacijske oblike nepridobitnih organizacij, za katere so oblikovane posebne računovodske rešitve. Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava, med katere uvrščamo zasebne zavode, ustanove, politične stranke in sindikalne organizacije – ureja Slovenski računovodski standard 36 (v nadaljevanju SRS 36). Med nepridobitnimi organizacijami je registriranih največ društev, za katere pa je določen poseben Slovenski računovodski standard 33 (v nadaljevanju SRS 33), ki predpisuje računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah. Posebnost računovodstva nepridobitnih organizacij je ločeno spremljanje poslovanja, ki se nanaša na opravljanje negospodarskih dejavnosti od opravljanja lastne dejavnosti.

NAMEN IN CILJI MAGISTRSKEGA DELA

Nepridobitne organizacije se od gospodarskih družb razlikujejo predvsem po opravljanju nepridobitne dejavnosti, zato je namen magistrskega dela obravnavati in predstaviti posebnosti poslovanja in računovodstva nepridobitnih organizacij, ki se kažejo predvsem v tem, da je potrebno ločeno spremljati opravljanje pridobitne in nepridobitne dejavnosti. Dejavnost je pridobitna, če je izpolnjen vsaj eden od naslednjih pogojev:

- dejavnost se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička,
- z njenim opravljanjem se konkurira na trgu.

Namen dela je opozoriti na sedanje nejasnosti v zakonodaji in v slovenskih računovodskih standardih in dati podlago za dopolnitev ustreznih SRS in tudi zakonodaje. Skladno z namenom je zato cilj magistrskega dela predstaviti računovodske rešitve za nepridobitne organizacije in opozoriti na razlike na področju računovodstva v zasebnem zavodu in društvu ter ugotoviti probleme, s katerimi se odgovorni računovodje srečujejo v obravnavanih organizacijah.

METODE DELA

Pri pisanju magistrskega dela smo uporabili teoretično in izkustveno metodo. Za predstavitev nepridobitnih organizacij, poslovanja zasebnega zavoda in društva smo uporabili metodo deskripcije. Uporabili smo domačo in tujo strokovno literaturo in strokovne revije, kot tudi informacije, dosegljive na spletnih straneh. Posebnosti računovodstva smo predstavili s pomočjo analize računovodskih izkazov in drugih obveznih poročil, ki jih morajo za zunanje in notranje uporabnike pripravljati te organizacije.

Izkustvena metoda temelji na praktičnih izkušnjah, ki smo jih pridobili z opravljanjem dela v računovodskem servisu. Na koncu naj omenimo, da literature, ki bi v celoti obravnavala poslovanje nepridobitnih organizacij ni, saj se to področje šele sedaj dokončno ureja.

STRUKTURA MAGISTRSKEGA DELA

Magistrsko delo je razdeljeno na sedem poglavij, ki si sledijo v logičnem zaporedju od splošnega h konkretnemu. Enako je razporejena tudi snov znotraj posameznih poglavij. V uvodu je opisana problematika, namen, cilji, metode in struktura magistrskega dela. Nato je magistrsko delo razdeljeno v štiri vsebinsko zaokrožene, med seboj povezujoče se sklope. V prvem sklopu (prvo poglavje) so predstavljene nepridobitne organizacije, njihove značilnosti, vloga in položaj v današnjem času. Sledi drugi sklop (drugo poglavje), ki je namenjen predstavitvi zasebnega zavoda in značilnostim njegovega poslovanja. V tretjem sklopu (tretje poglavje) so predstavljene značilnosti društva in njegovega poslovanja. V obeh sklopih je velik poudarek na proučevanju financiranja in opravljanja dejavnosti obeh organizacij. V četrtem sklopu (četrto poglavje) so predstavljene računovodske rešitve v zasebnem zavodu in

društvu. Opisali smo pomen, ki ga ima računovodstvo v zasebnem zavodu in društvu in opozorili na posebnosti pri vodenju poslovnih knjig. Osredotočili smo se na obdavčitev z davkom na dodano vrednost, sestavitev letnih poročil in obračun davka od dohodkov pravnih oseb. V zaključku magistrskega dela smo povzeli najpomembnejše ugotovitve in sklepno misel. Na koncu je naveden seznam uporabljene literature in virov.

1 NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE

1.1 OPREDELITEV NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ

Organizacija je opredeljena kot razmeroma samostojna celota ljudi in sredstev, ki si prizadeva doseči postavljene cilje in tako uresničiti namen. Organizacija je tudi sestava razmerij med ljudmi, ki zagotavlja obstoj in posebne značilnosti s tem omogočeni skupini ljudi ter smotrno uresničevanje usklajenih ciljev delovanja skupine (Turk et al., 2004, str. 389).

Organizacijo sestavlja skupina posameznikov, združenih za skupno doseganje določenih ciljev. Nepridobitna organizacija je kolektivna oblika prostovoljnega udejstvovanja posameznikov. Nepridobitna organizacija je sredstvo, ki ljudem omogoča doseči skupne cilje. Kriterij, po katerem bomo prepoznali nepridobitne organizacije, je namen oziroma cilj, zaradi katerega so bile ustanovljene.

Nepridobitne organizacije delujejo v javnem interesu in njihov namen je trajno zagotavljati storitve in dobrine, ki so pogoj za uspešno delovanje družbe kot celote, njenih podsistemov in posameznega človeka in niso ustanovljene zaradi ustvarjanja dobička (Trunk - Širca & Tavčar, 2000, str. 3).

Nepridobitne organizacije praviloma ne delujejo na tržnih načelih. Takšne organizacije nastajajo namreč ravno zato, ker tržni mehanizem ne zagotavlja določenih dobrin oziroma storitev na dovolj učinkovit način. S svojim obstojem in delovanjem naj bi odpravile resne slabosti, ki jih kaže razreševanje določenih vprašanj v družbi s pomočjo tržnih prijemov. Delovanje nepridobitne organizacije je namenjeno uresničevanju splošne družbene koristi oziroma zadovoljevanju tistih potreb, ki jih ni mogoče zagotoviti s pomočjo tržnega mehanizma, država pa se v njihovi produkciji ni najbolje izkazala (Ciringier, 2006, str. 3).

Bistvo nepridobitne organizacije ni dobiček, ampak izpolnjevanje vnaprej postavljenih nalog in boljše zadovoljevanje določenih potreb, kar pa ne izključuje težnje k čim boljšemu poslovnemu in finančnemu rezultatu. Nepridobitna organizacija potrebuje dobiček za svoj razvoj in opravljanje dejavnosti, nima pa obveznosti delitve dobička lastnikom. Za nepridobitne organizacije je značilna prepoved delitve dobička med lastnike, ustanovitelje ali druge člane te organizacije. Če taka organizacija ustvari dobiček, je le ta dobrodošel, vendar

to ni temeljni cilj poslovanja nepridobitne organizacije. Dobiček ni namenjen osebnemu okoriščenju, temveč vlaganju nazaj v osnovno dejavnost nepridobitne organizacije in v zasledovanje ciljev, zaradi katerih je bila organizacija ustanovljena.

Za opredelitev nepridobitnih organizacij obstajajo različni pristopi (Anheier, 2005, str. 39–49):

1. **Pravna definicija** opredeljuje nepridobitne organizacije na podlagi zakonov, predpisov, uredb, pravilnikov in statotov posamezne države. Definira različne vrste nepridobitnih organizacij glede na zakonsko določena merila posamezne države o tem, katere organizacije so nepridobitne.
2. **Funkcionalna definicija** opredeljuje nepridobitne organizacije glede na namen, cilj in smisel delovanja. Definira nepridobitne organizacije, katerih funkcija je delovanje v splošnem družbenem interesu ter splošno koristne in javne namene (zagotavljanje javnih dobrin).
3. **Ekonomska definicija** opredeljuje nepridobitne organizacije na podlagi virov prihodkov ter omejitev pri razdelitvi dobička. Definira nepridobitne organizacije, katere prejemajo več kot polovico svojih prihodkov z darili (donacijami) posameznikov ter zasebnih podjetij. Presežek prihodkov nad odhodki pa v celoti vlagajo v lastno poslovanje, širitev poslovanja in ustvarjanje novih zmožnosti za uspešno delovanje organizacije v prihodnosti.
4. **Strukturno-operativna definicija** opredeljuje nepridobitne organizacije s petimi značilnostmi in jih definira kot:
 - zakonsko organizirane skupnosti ljudi za opravljanje nepridobitne dejavnosti: organizacije imajo določene strukture in pravila za svoje delovanje ne glede na to, ali so formalno registrirane ali ne;
 - zasebne nevladne organizacije: te organizacije niso del državnega aparata, čeprav dobivajo finančno podporo s strani države;
 - samostojne in neodvisne organizacije, ki imajo nadzor nad lastnimi aktivnostmi in lastne mehanizme za sprejemanje odločitev ter delujejo samostojno brez nadzornih organov;
 - organizacije, ki dobička ne razdeljujejo in ne izplačujejo lastnikom ali svojim udeležencem ter
 - organizacije, ki vključujejo prostovoljno delo, pomembne stopnje prostovoljne udeležbe ter privabljanje prostovoljcev k opravljanju dejavnosti in upravljanju.

Pridobitne organizacije so ustanovljene z namenom ustvarjanja dodane vrednosti, ki se meri predvsem s premoženjem in dobičkom; nepridobitne organizacije pa ustvarjajo dodano vrednost, ki se meri s širšimi merili, ki temeljijo na raznih vrednotah in se izražajo v kulturi

organizacij in širšem okolju. Ne glede na dejstvo, da temeljni namen nepridobitnih organizacij ni doseganje dobička, se pri financiranju svojih dejavnosti srečujejo s tržno konkurenco drugih nepridobitnih organizacij.

V tabeli 1 prikazujemo shemo nepridobitnih in pridobitnih organizacij v skladu z našo statusno-pravno ureditvijo. Tiste organizacije, ki jih ustanavlja država ali druge lokalne skupnosti, navajamo pod javne organizacije, ostale pod zasebne. Napol javne pa so organizacije, kjer gre za sodelovanje zasebnega in javnega sektorja (Trunk - Širca & Tavčar, 2000, str. 7).

Tabela 1: Razvrstitev pridobitnih in nepridobitnih organizacij

Nepridobitne organizacije	Pridobitne organizacije
JAVNE ORGANIZACIJE	
<ul style="list-style-type: none"> • Organi in organizacije, ki izvajajo funkcije države • Organi lokalnih skupnosti • Javni zavodi (šole, bolnišnice, zavod za zaposlovanje ipd.) • Javni gospodarski zavodi (Agencija za radioaktivne odpadke, Center za promocijo turizma ipd.) 	<ul style="list-style-type: none"> • Javno podjetje
NAPOL JAVNE ORGANIZACIJE	
<ul style="list-style-type: none"> • Gospodarske zbornice • Obrtne zbornice 	<ul style="list-style-type: none"> • Javna podjetja z udeležbo zasebnega kapitala • Zasebna podjetja s koncesijo
ZASEBNE ORGANIZACIJE	
<ul style="list-style-type: none"> • Zavodi • Zadruga • Gospodarska interesna združenja • Politične stranke • Društva • Ustanove • Verske skupnosti • Sindikati • Poklicna združenja • Dobrodelne organizacije • Organizacije potrošnikov 	<ul style="list-style-type: none"> • Podjetja • Samostojni podjetniki • Gospodarske družbe <ul style="list-style-type: none"> ○ osebne ○ kapitalske • Povezane družbe • Banke • Zavarovalnice

Vir: Trunk - Širca & Tavčar, Management nepridobitnih organizacij, 2000, str 7.

1.2 VRSTE NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ

Nepridobitne organizacije se razvrščajo na različne načine. Temeljne oblike nepridobitnih organizacij so (Vaupotič, 2005, str. 27):

1. **društvo**: je oseba zasebnega prava in je prostovoljno, samostojno, nepridobitno združenje fizičnih oseb, ki se združujejo zaradi skupno določenih interesov, opredeljenih v temeljnem aktu in v skladu z zakonom o društvih;
2. **ustanova**: je skupnost premoženja (denar, nepremičnine, pravice itd.), ki je vezano na določen namen, ki mora biti splošno koristen in praviloma trajen;
3. **zavod**: je organizacija, ki se ustanovi za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni dobiček.

Med nepridobitne organizacije uvrščamo tudi (Kolarič, Črnak - Meglič & Vojnovič, 2002, str. 115):

- verske skupnosti, ki so prostovoljna nepridobitna združenja fizičnih oseb, ki se združujejo zaradi enakega verskega prepričanja in izpovedi vere;
- skupnosti lastnikov stanovanj, kjer se združujejo fizične osebe, da bi povečale svoje gospodarske koristi.

Skupna značilnost društva, ustanove, zavoda in verske skupnosti je, da delujejo v javnem interesu. Za posamezna področja dejavnosti ali za posamezne družbene skupine se ustanavljajo različne nepridobitne organizacije, ki so po obliki društva, imajo posebne namene in delujejo predvsem v interesu svojih članov:

- politične stranke,
- invalidske organizacije,
- sindikati,
- študentske in mladinske skupnosti itd.

Največkrat iz imena nepridobitne organizacije ni možno razbrati, za katero pravno statusno obliko gre. Zakon o društvih sicer predpisuje, da mora biti iz imena razvidno, da gre za združevanje po tem zakonu, razvidna mora biti tudi dejavnost društva. Tudi zakon o ustanovah določa podobno, ne pa tudi zakon o zavodih in ostali področni zakoni, kar povzroča nekaj zmede.

Pravne osebe v javnem sektorju in pravne osebe v zasebnem sektorju, ki so nepridobitne organizacije, imenujemo negospodarske pravne osebe. V tabeli 2 so podrobno prikazane negospodarske pravne osebe.

Tabela 2: Negospodarske pravne osebe

Pravne osebe javnega prava	Pravne osebe zasebnega prava	Društva in invalidske organizacije
<p>Drugi uporabniki enotnega kontnega načrta:</p> <ul style="list-style-type: none"> - državni in občinski proračuni; - državni in občinski organi in organizacije; - ožji deli lokalnih skupnosti, ki imajo status pravne osebe; - Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije; - Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije; - javni skladi, ki so jih ustanovile občine ali država. <p>Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta:</p> <ul style="list-style-type: none"> - javni zavodi; - javne agencije; - pravne osebe javnega prava, ki niso proračunske uporabnice. 	<p>Zasebni zavodi, ustanovljeni po zakonu o zavodih</p> <p>Ustanove, ustanovljene po zakonu o ustanovah</p> <p>Sindikalne organizacije s statusom pravne osebe in reprezentativnosti, ustanovljene po zakonu o reprezentativnosti sindikatov</p> <p>Politične stranke, ustanovljene po zakonu o političnih strankah</p> <p>Druge pravne osebe, ustanovljene po drugih zakonih, ki niso niti gospodarske družbe niti društva niti pravne osebe javnega prava.</p>	<p>Društva in zveze društev, ustanovljeni po zakonu o društvih</p> <p>Invalidske organizacije, ustanovljene po zakonu o invalidskih organizacijah.</p>

Vir: Čižman & Zupančič, *Blagajniško poslovanje pravnih oseb v negospodarstvu*, 2008, str. 61.

V mednarodnem merilu se za razvrščanje nepridobitnih organizacij uporablja Mednarodna klasifikacija nepridobitnih organizacij – ICNPO (The International Classification of Non-Profit Organizations), ki razvršča organizacije v naslednjih 12 kategorij (Tavčar, 2005, str. 17):

1. področje kulture in rekreacije;
2. področje izobraževanja in raziskovanje;
3. področje zdravstva;
4. področje socialnega varstva;
5. področje zaščite okolja in varstva živali;
6. področje razvoja lokalnih skupnosti in stanovanja;
7. področje pravnih storitev;

8. področje financiranja nepridobitnih organizacij in promocije prostovoljstva;
9. področje mednarodnega delovanja;
10. področje religij;
11. področje poslovnega in poklicnega združevanja;
12. drugo, česar ni mogoče razvrstiti v nobeno od področij.

Na podlagi navedene klasifikacije lahko oblikujemo 12 temeljnih vrst nepridobitnih organizacij.

Evropski statistični urad je za razvrščanje nepridobitnih organizacij razvil svojo klasifikacijo, ki se imenuje NACE (Statistical Classification of Economic Activities). Organizacije se razvrščajo po področjih delovanja in jih lahko zasledimo na področjih izobraževanja, raziskovanja in razvoja, zdravstva, rekreacije in kulture ter drugih področij.

1.3 ZNAČILNOSTI NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ

Nepridobitne organizacije delujejo na različnih področjih (od pomoči ostarelim do vzgoje mladim, od socialne pomoči do športa, itd.) in tako združujejo vrednote in interese različnih udeležencev, ki morejo in hočejo pomembneje vplivati na delovanje in usmerjenost nepridobitne organizacije. Značilnosti nepridobitnih organizacij tako izhajajo iz lastnosti posameznikov, ki so pomembni za njeno delovanje in jih lahko opredelimo (Mesec, 2008, str. 20):

- Glavni motiv ni materialne narave.
- Na razvoj nepridobitne organizacije vpliva več udeležencev, ki organizaciji dajejo tisto, kar potrebuje in imajo od nje koristi, ki so v skladu z njihovimi interesi.
- Rezultat delovanja nepridobitne organizacije ni snovni izdelek, ampak storitev, ki je usmerjena v zadovoljevanje človeških potreb.

Delovanje nepridobitnih organizacij je zelo pomembno na področju zmanjševanja neenakosti v družbi, tesno so povezane s skupinami za katere se zavzemajo in so lahko dostopne za ljudi. Ker delujejo v javnem interesu in v interesu prikrajšanih skupin, jim ljudje bolj zaupajo. Nepridobitne organizacije so relativno neodvisne od tržnega gospodarstva in od države, zato lahko delujejo na področjih za katere država in trg ne kažeta zadostnega interesa. So precej fleksibilne, tako da se lahko prilagajajo novim okoliščinam pri obvladovanju problemov.

Nekatere razlike med nepridobitnimi in pridobitnimi organizacijami (Tavčar, 2005, str. 18):

1. **poslanstvo in smotri:** pridobitne organizacije delujejo za dobiček, nepridobitne za boljšo kakovost življenja uporabnikov, morebitni dobiček vlagajo v lastno dejavnost;

2. **strategije**: so različne zaradi različnega poslanstva in smotrov, strategije nepridobitnih organizacij so bolj kratkoročne od strategij pridobitnih organizacij;
3. **predračuni (finančni načrti)**: predračuni so instrument načrtovanja in obvladovanja v pridobitnih organizacijah, v nepridobitnih samo nadzorovanja, pridobitne organizacije varčujejo s sredstvi, nepridobitne porabijo vsa sredstva, sicer naslednjič prejmejo manj;
4. **prostovoljstvo**: v mnogih nepridobitnih organizacijah (razen v večini državnih ustanov) delajo prostovoljci, prostovoljsko delo omogoča delovanje mnogih nepridobitnih organizacij, vendar prinaša tudi težave (obvladovanje prostovoljcev in plačanih sodelavcev, odgovornost prostovoljcev, realne pristojnosti prostovoljskih upravljalnih organov, zanesljivost in kakovost prostovoljskega dela, sodelovanje med prostovoljci in plačanimi sodelavci ipd.);
5. **izbiranje managerjev**: interesi imajo večjo vlogo v nepridobitnih organizacijah, mnoge poslovodijo strokovnjaki, ki niso usposobljeni za management.

Drucker opisuje obstoj nepridobitnih organizacij kot skrb za spremembe oziroma koristi posameznika in družbe (Drucker, 1990, str. 3). Če pridobitne organizacije predstavljajo steber razvoja neke družbe, so nepridobitne organizacije vsaj toliko pomembna opora tega stebra. Vsaka družba je uspešna le, če deluje v dinamičnem ravnovesju tako, da njeni podsistemi usklajeno delujejo. Nepridobitne organizacije blažijo posledice, ki nastajajo z delovanjem pridobitnih organizacij na trgu, zato se morata ti dve vrsti organizacij razlikovati. Največje razlike se kažejo v poslanstvu, merjenju izidov in načinu strateškega delovanja.

Razlike med pridobitnimi in nepridobitnimi organizacijami so podrobno navedene v tabeli 3.

Tabela 3: Razlike med pridobitnimi in nepridobitnimi organizacijami

Značilnosti	Pridobitne organizacije	Nepridobitne organizacije
DOBIČEK KOT MERILO USPEŠNOSTI		
Enotno merilo za izbiranje med alternativami	Dobiček je temeljno merilo za izbiranje med alternativami. Management uporablja tudi druga merila – po interesih udeležencev.	Ni enotnega smotra nepridobitnih organizacij. Management težko razvršča smotre po pomembnosti. Različni smotri terjajo različna merila.
Temelj kvantitativnega analiziranja	Primerjanje ocenjenih stroškov z ocenjenimi koristmi.	Ni jasne povezave med vložki in izložki. Težko je ocenjevati prirastek koristi za prirastek porabe sredstev (zmožnosti) organizacije.

Značilnosti	Pridobitne organizacije	Nepridobitne organizacije
Merjenje uspešnosti delovanja	Dobiček je sinteza sestavin uspešnosti. Merilo za uspešnost organizacije, osnovno sodilo za uspešnost managementa.	Količino in kakovost storitev je težko meriti. Pretirano poudarjanje finančne uspešnosti lahko škoduje organizaciji.
Vpliv na decentraliziranost	Številni managerji vedo, da je dobiček osrednji smoter in merilo njihove uspešnosti. Management lahko mirno delegira mnoge odločitve na nižjih ravneh.	Organizacija ima številne cilje, ne pa enotno merilo uspešnosti. Management zato težko delegira odločitve; centralizirano odločanje poraja birokracijo.
Primerjanje raznolikih enot	Enotno merilo za primerjanje enot v organizaciji in organizacij med seboj.	Mogoče primerjati le istovrstne enote v organizaciji in organizacije med seboj.
DAVKI		
Davek na dobiček	Obdavčitev dobička, ugotovljenega v davčnem izkazu uspeha.	Obdavčitev dela dobička, doseženega s pridobitno dejavnostjo.
Obdavčitev plač	Prispevki na plače, davki na plače.	Povračila v zvezi z delom – prehrana, prevoz ipd.
Davčne olajšave	Za prva leta zaposlovanja invalidov, sedež na demografsko ogroženih področjih.	Neobdavčen del dobička iz pridobitne dejavnosti.
PRAVNE ZADEVE		
Lastništvo	Družbeniki vložijo svoja sredstva kot kapitalski vložek in pričakujejo izplačilo dobička oziroma rast vrednosti svojega deleža. Ob prenehanju družbe se po poplačilu upnikov preostanek premoženja razdeli med družbenike.	Vložki darovalcev (donatorjev). Organizacija s prihodki in premoženjem ne more razpolagati v korist posameznikov. Ob prenehanju se premoženje in sredstva prenesejo na drugo nepridobitno organizacijo, državo ali lokalno skupnost, nikdar na posameznika.
Pridobitna dejavnost	Pridobitna dejavnost je osnova delovanja pridobitnih organizacij.	Lahko opravlja pridobitno dejavnost v samostojni ali ločeni organizaciji (podružnici), kar ne ogrozi statusa oprostitve davkov in ne ogroža premoženja starševske organizacije, ali v posebni entiteti, ki je v celoti last nepridobitne organizacije.

Značilnosti	Pridobitne organizacije	Nepridobitne organizacije
Ustvarjanje in delitev dobička	Družba razporeja dobiček med družbenike, v povečanje kapitala ali v rezervni sklad.	Lahko ustvarjajo presežke sredstev; tako zbirajo potrebna sredstva za delovanje, za širitev in menjavo nepremičnega premoženja ter za rezervni sklad. Ne izplačujejo denarnega presežka kot denarne dividende.
STORITVENA DEJAVNOST		
Izvajanje	Lažje obvladovanje izvajanja in izvajalcev zaradi jasne strukture pristojnosti in odgovornosti; izvajalci so praviloma plačani.	Težje obvladovanje izvajanja. Izvajalci so v mnogih nepridobitnih organizacijah prostovoljci ali pa so plačani pod tržno ceno.
Kakovost	Mnogokrat bolj strokovni in manj spodbujeni izvajalci, materialni dokazi, reference.	Mnogokrat manj kakovostni in spodbujeni izvajalci, manj materialnih dokazov, referenc.
OMEJITVE GLEDE CILJEV IN STRATEGIJ		
Strategije in prožnost	Svobodno odločanje o ciljnih in panogah odjemalcev in o strategijah do njih. Nepridobitne organizacije, ki se ukvarjajo tudi s pridobitno dejavnostjo, lahko nelojalno konkurirajo podjetjem zaradi davčnih olajšav, obstoječe infrastrukture, prostovoljskega dela ipd.	Obvezno izvajanje storitev, nedopustno opuščanje. Financerji (država!) pogosto togo omejujejo izbiranje strategij.
FINANCIRANJE		
Viri financiranja	Pridobitne organizacije si priskrbijo finančna sredstva s tržno dejavnostjo – bodisi iz dobička (kapital) ali posredno na osnovi kreditne sposobnosti – tržne uspešnosti od drugih (dolgovi). Večinoma skušajo povečati obseg in vrednost storitev. Pridobivajo nove odjemalce, skušajo povečevati delež, ki ga imajo na tržišču.	Nepridobitne organizacije, ki prejemajo sredstva od uporabnikov, so odvisne od tržišča in skušajo povečati število odjemalcev in obseg izvajanja storitev. Za nepridobitne organizacije, ki prejemajo sredstva iz javnih virov, je pridobivanje sredstev le deloma povezano z obsegom in kakovostjo storitev, pomembno je zadovoljstvo virov sredstev; skušajo omejevati število odjemalcev.

Značilnosti	Pridobitne organizacije	Nepridobitne organizacije
STROKOVNJAKI KOT MANAGERJI		
Strokovnjaki nimajo managerskih znanj in imajo strokovne interese, ki niso nujno enaki smotrom organizacije.	Razporejanje na poslovodna mesta upošteva poleg ožjih strokovnih znanj širša znanja o managementu ter osebne značilnosti. Strokovnjaki pogosto počasneje napredujejo v pridobitnih organizacijah kot managerji. Mnoge pridobitne organizacije so zadržane do postavljanja ozkih strokovnjakov za vršne managerje.	V mnogih nepridobitnih organizacijah, tudi zaradi neodvisnosti od tržišča, imajo strokovnjaki – specialisti večjo veljavo od managerjev – generalistov. V nekaterih strokah strokovnjaki po tradiciji še vedno podcenjujejo managerje.
UPRAVLJANJE IN USMERJANJE		
Management naj ima na skrbi predvsem učinkovitost, upravljalci usmerjanje in nadzor nad uspešnostjo organizacije.	Lastniki zares le posredno obvladujejo organizacijo. Upravljalci močno vplivajo na delovanje managementa.	Lastništvo nad organizacijo je pogosto posredno ali zamegljeno. Člani upravnih organov pogosto ne prejemajo plačila; zavzetost je pogosto omejena. Ker ni enotnih meril uspešnosti, težko učinkovito spremljajo uspešnost delovanja.
VRŠNI MANAGEMENT		
Za učinkovito poslovodenje naj bo dovolj pristojnosti združenih v vršnem managementu.	V pridobitnih organizacijah ima vršni manager ali (redko) veččlanska uprava zelo veliko in nedeljeno oblast.	V nepridobitni organizaciji je pogosta dvojnost poslovanja; v državnih organizacijah politika in aparat, v profesionalnih organizacijah stroka in poslovodenje, v prostovoljskih organizacijah pa prostovoljci in plačani funkcionarji.
VPLIV POLITIKE		
Politika deluje med mnogimi spremenljivimi interesi.	Vpliv politike na delovanje pridobitnih organizacij je omejen na več načinov. Pridobitne organizacije upoštevajo interese okolij na analitičen način in dolgoročno.	Politični vplivi so raznoliki in pomembni: kratkoročno obnašanje voljenih managerjev, dodeljevalcev sredstev; zahteve javnosti po transparentnosti delovanja in skrivanje informacij zaradi konkurenčnih razlogov.

Vir: Tavčar, *Strateški management nepridobitnih organizacij*, 2005, str. 19–23.

Izhodišče nepridobitnih organizacij in njihovo pravo razlikovanje od pridobitnih je običajno poslanstvo, ki v nepridobitnih organizacijah temelji na dolgoročnih človekoljubnih usmeritvah in zaupanju. Nepridobitne organizacije morajo vedno iskati ravnovesje med svojim človekoljubnim poslanstvom in ekonomsko, tržno usmerjeno logiko poslovanja (Ciringer, 2006, str. 4).

Nepridobitne organizacije z opravljanjem pridobitne dejavnosti konkurirajo ostalim organizacijam na trgu. Pri tem zasledujejo ekonomsko logiko poslovanja in se tako obnašajo kot pridobitne organizacije. Podrobna primerjava med podjetjem, kot pridobitno organizacijo, in zavodom, kot nepridobitno organizacijo, je navedena v tabeli 4.

Tabela 4: Primerjava med podjetjem in zavodom

Značilnosti	Podjetje	Zavod
TRŽNI DEJAVNIKI		
Izdelki ali storitve	Opredeljeni, jasni.	Neopredeljeni, mehki.
Merjenje uspešnosti, tržna merila.	Da – večinoma mogoče meriti.	Ne – težko meriti, tržišče ni sodnik.
Konkurenca – izbira za odjemalca ali uporabnika.	Konkurenca deluje, čeprav je različna po panogah in področjih.	Večinoma ni prave konkurence – monopolne ustanove.
Odnosi z odjemalci interesna razmerja.	Interesna razmerja se krepijo, vendar ostajajo omejena.	Močni in spremenljivi vplivi – deluje v negotovem interesnem okolju.
RAZMERJA MED SODELAVCI		
Omejitve za poslovodstvo zaradi pravil in izpogajanih pogojev.	Omejitve sicer rastejo, vendar so daleč od razmer v državnih službah.	Izjemne omejitve zaradi službenih in sindikalnih pravil in kolektivnih pogodb.
Omejitve za nagrajevanje po uspešnosti.	Nekaj omejitev, vendar se zmožnosti in uspešnost odražata v prejemkih in napredovanju.	Ozke omejitve. Napredovanje določajo leta službe in interna pravila. Manj verjetnosti za nagrajevanje zmožnosti in uspešnosti.
Stopnja razdrobljenosti sistemov proizvodnje in izvajanja storitev.	Omejena zaradi povezovanja in obvladovanja.	Zelo visoka, malo povezanosti.
Financiranje.	Iz dobička ali naložb deležnikov.	Popolna odvisnost od pristojnih organov.

Značilnosti	Podjetje	Zavod
IZVAJANJE DEJAVNOSTI		
Avtonomnost in obvladovanje.	Obsežna avtonomnost, navpično in vodoravno povezovanje. Trdno obvladovanje proizvodnje in trženja.	Zelo malo avtonomnosti – sestavni del soodvisnega in vseobsežnega sistema javnih služb.
NOTRANJA UREJENOST		
Pooblastila in pristojnosti linijskih managerjev.	Velike.	Nizka. Oblast je v rokah izkušenih uradnikov.
Razmerje managementa in strokovnih funkcij.	Management ima prvo besedo.	Management je odrinjen v drugorazredno vlogo.
Napredovanje znotraj organizacije ali kadrovanje managerjev od zunaj.	Velike razlike, vendar tudi kadrovanje od zunaj.	Napredovanje predvsem znotraj. Redki zunanji – razen vršnega managementa.
Koliko časa ostanejo vršni managementi na svojih položajih?	Dolgo – zato izdatna kontinuiteta, ki je osnova za strateško načrtovanje, R&R, inoviranje ipd.	Malo – velika fluktuacija (volitve, imenovanja, premeščanja), malo kontinuitete.
Možnosti za decentraliziranje.	Izdatne – temeljijo na merilih uspešnosti, tržnem preverjanju, dobičkovnih centrih.	Malo – pomanjkanje kriterijev za ocenjevanje, spremljanje in obvladovanje decentraliziranih enot.
USMERITVE MANAGEMENTA – KULTURA ORGANIZACIJE		
Časovno obzorje.	Dolgoročno.	Zelo kratkoročno.
Tradicija managementa.	Ima veliko veljavo.	Ima malo veljave.

Vir: Tavčar, Strateški management nepridobitnih organizacij, 2005, str. 24–25.

Nepridobitne organizacije so kljub problemu, da imajo omejene prihodke in rastoče stroške, pri svojem poslovanju velikokrat neinovativne in neaktivne. Razlogi za neinovativnost in neaktivnost poslovanja nepridobitnih organizacij so (Žnidaršič Kranjc, 1996, str. 28):

1. ne soočajo se s konkurenco, zato jim manjka spodbuda, da bi delale bolje;
2. nimajo finančnih sredstev za poizkušanje z novimi proizvodi ali metodami, ker se ves denar sproti porabi;

3. managerji nepridobitnih organizacij ne razmišljajo podjetniško in njihovo šolanje ni specializirano;
4. svoje storitve imajo za nujno potrebne ter se jim ne zdi primerno zniževanje stroškov in usmerjenost k novim prihodkom;
5. cilji so pogosto nejasno navedeni zaradi izogibanja možnosti za ocenjevanje uresničevanja le-teh;
6. kultura nepridobitne organizacije ne spodbuja koncepta podjetništva ter
7. praviloma ni nagrad za storilnost in uspešno podjetništvo.

1.4 VLOGA IN POMEN NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ

Nepridobitne organizacije uvrščamo v t. i. tretji sektor, kar pomeni, da poleg države in zasebnega pridobitnega sektorja obstaja še en sektor, ki je prvima enakovreden. Za skladen razvoj je nujno tesno sodelovanje in povezovanje med vsemi sektorji. V svetu je prisoten trend povečevanja moči tretjega sektorja, ki nudi tudi vse več delovnih mest. V najbolj razvitih državah je tretji sektor že danes izredno močan.

Pomemben kazalec razvitosti tretjega sektorja je zaposlenost ljudi v sektorju. V nekaterih državah sveta je tretji sektor že močan, kar se kaže z deležem zaposlenih v nepridobitnih organizacijah. Podatke o deležu zaposlenih prikazujemo v tabeli 5.

Tabela 5: Delež zaposlenih v nepridobitnih organizacijah v različnih državah leta 1995

Država	Zaposleni (v odstotkih)
Nizozemska	12,5
Irska	11,5
Belgija	10,5
Združene države Amerike	7,8
Velika Britanija	6,2
Francija	4,9
Nemčija	4,5
Japonska	3,5
Madžarska	1,3
Slovenija	0,7

Vir: Vaupotič, Nevladne organizacije v Sloveniji, 2005, str. 28.

Iz tabele 5 je razvidno, da postajajo nepridobitne organizacije v okviru sodobnih družb vedno bolj pomembne. Trije vsebinski razlogi nam to zlahka potrdijo (Ciringer, 2006, str. 4):

- nepridobitni sektor obsega domala nepregledno mrežo dejavnosti, od javne uprave, šolstva, zdravstva, kulture, športa, pa vse do številnih formalnih in neformalnih oblik civilne družbe;
- na vseh področjih je preplet interesov izjemno velik, hkrati pa so to dejavnosti, ki temeljijo na nejasni razmejitvi med tržnimi in državnimi mehanizmi regulacije in financiranja;
- da kriza socialne države potrebuje nove in veliko bolj racionalne rešitve na socialnem nepridobitnem področju.

Glavni smisel obstoja nepridobitnih organizacij je delovanje za splošno družbeno korist in za splošne družbene interese, ti pa obsegajo vse tise dejavnosti, ki koristijo vsem. Splošne družbene interese po principu demokratičnosti udejanja na eni strani država kot javni interes, na drugi pa državljani kot skupni interes. Izid delovanja države je t. i. javno dobro, ki je dostopno vsem pod enakimi pogoji (vodni viri, viri energije itd.), izid delovanja državljanov pa t. i. skupno dobro, ki je vzajemno koristno. Država zagotavlja javno dobro bodisi z javnimi organizacijami (podjetja, šole, vrtci, zdravstvene organizacije itd.), bodisi preko zasebnih organizacij, s katerimi sklepa koncesijske pogodbe ali jim daje davčne olajšave oziroma druge ugodnosti. Skupno dobro udejanjajo državljani z vzajemno dejavnostjo kot skupni interes. Delovanje države in delovanje nepridobitnih organizacij se marsikje prepleta. Ker so javne organizacije praviloma manj učinkovite, podpira država na različne načine delovanje zasebnih, mnogokrat prostovoljnih nepridobitnih organizacij, in s tem podpira splošni družbeni interes bodisi neposredno preko javnega dobra, bodisi preko skupnega dobra. Zaradi takšnih razmerij pogosto razvrščajo nepridobitne organizacije v tri skupine (Tavčar, 2005, str. 29–30):

- upravi bližje nepridobitne organizacije: številne organizacije s socialnimi, kulturnimi, znanstvenimi itd. cilji, so visoko formalizirane in profesionalizirane organizacije;
- gospodarstvu bližje nepridobitne organizacije: svoje delovanje uravnavajo z denarnimi instrumenti in jih je pogosto težko ločiti od podjetij;
- čiste nepridobitne organizacije: večinoma mlade organizacije, ki nastajajo iz idealističnih skupin – karitativne organizacije, solidarnostne skupine, politična združenja, kulturna društva, društva za dejavnosti v prostem času.

Takšna razdelitev nepridobitnih organizacij ni popolna, zato se je uveljavil model, ki nepridobitne organizacije umešča v okvir civilne družbe. Izhaja iz koncepta trikotnika blaginje, ki deli družbeni prostor v tri sfere (Tavčar, 2005, str. 31–32):

- sfera države, kjer delujejo nepridobitne, formalne organizacije, ki so bodisi javne, bodisi zasebne;
- sfera tržišča, kjer delujejo pridobitne zasebne, formalne organizacije – podjetja,
- sfera skupnosti, kjer delujejo zasebne, nepridobitne in neformalne mreže – družine, mreže samopomoči ipd.

Model se dopolnjuje s sfero civilne družbe, ki je istočasno odprta in zaprta v odnosu do ostalih treh sfer, zato so lastnosti nepridobitnih organizacij istočasno podobne in različne od lastnosti entitet v drugih družbenih sferah.

Razvoj nepridobitnih organizacij predstavlja tesen splet treh procesov (Kolarič, Črnak-Meglič & Vojnovič, 2002, str. 151-177):

1. Etatizacija

Država je večinoma neučinkovita pri zagotavljanju javnega dobra, zato se marsikje odloča, da naroča pri zasebnih prostovoljskih nepridobitnih organizacijah in jim plača določen obseg in vrste javnih storitev – tistih, ki gredo vsem državljanom pod enakimi pogoji. To je na prvi pogled le javno financiranje prostovoljskih nepridobitnih organizacij, v resnici pa postajajo te organizacije podaljšana roka države, zaposleni v njej pa vsaj deloma državni uradniki. V teh organizacijah se oblikuje delitev dela in delitev pristojnosti in odgovornosti bolj ali manj po vzoru javnih organizacij, ki jim postajajo te nepridobitne prostovoljske organizacije vse bolj podobne.

2. Komercializacija

Razpoložljiva sredstva so bistven omejitveni dejavnik v delovanju nepridobitnih organizacij. Pomemben del sredstev pridobivajo nepridobitne organizacije s prodajo dobrin in storitev iz svoje dejavnosti – glavni obliki sta:

- prispevki uporabnikov: šolnine, vstopnine, prispevki za oskrbe ipd., ki krijejo vse ali del stroškov za izvajanje dejavnosti;
- prava prodaja: nepridobitna organizacija išče primerne segmente tržišča, oblikuje iz svojih izdelkov in storitev programe za ciljne skupine odjemalcev oziroma uporabnikov – skuša prodajati izide svoje dejavnosti s čim večjim dobičkom – primeri so izredni študij na univerzah, fitnes centri bolnišnic, trgovine v galerijah in muzejih ipd.

V to kategorijo sodijo tudi članarine mnogih nepridobitnih organizacij, ki delujejo samo ali pretežno v korist svojih članov – saj so marsikje tako izdatne, da sodijo med donacije in ne članarine.

Komercializacija je pomemben del sredstev za delovanje nepridobitnih organizacij, vnaša pa v nepridobitni sektor tržna razmerja. Nepridobitne organizacije tekmujejo med seboj, še posebej pa s pridobitnimi organizacijami, predvsem za uporabnike, ki so zmožni in pripravljeni plačevati dražje storitve. Komercializacija terja tudi večjo strokovnost in lahko zmanjšuje delež prostovoljcev v izvajanju dejavnosti nepridobitnih organizacij.

3. Profesionalizacija

Profesionalizacija postopno spremlja razvoj nepridobitnih organizacij zlasti od začetka 20. stoletja in zajema predvsem tri skupine sodelavcev nepridobitnih organizacij:

- strokovnjake za dejavnosti: vse več je dejavnosti, ki terjajo posebno strokovno usposobljenost (npr. zdravstvena nega, vzgoja in izobraževanje)
- strokovnjake za poslovanje: z rastjo nepridobitnih organizacij raste tudi obseg in zahtevnost administrativnih, računovodskih, pravnih ipd. opravil, ki jih lahko v manjših nepridobitnih organizacijah opravljajo strokovnjaki – prostovoljci; zlasti sodelovanje z državo nalaga nepridobitnim organizacijam obilo administrativnega dela, obračunavanja in poročanja,
- strokovnjake – managerje: obvladovanje večjih nepridobitnih organizacij postaja vse bolj zahtevno in obsežno in ga ne zmorejo več prostovoljci; nekatere za nepridobitne organizacije življenjsko pomembne dejavnosti (pridobivanje sredstev, trženje storitev ipd.) terjajo posebno usposobljenost in trajno delovanje.

Profesionalizacija lahko izboljšuje kakovost delovanja nepridobitnih organizacij, lahko pa ga preusmerja, lahko tudi birokratizira in vpenja v razmerja notranjih interesov med profesionalci.

1.5 NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE V SLOVENIJI

V Sloveniji je tradicija združevanja in samoorganizacije ljudi dolga in obsežna. Začetki organizacij t. i. tretjega sektorja segajo več stoletij nazaj (13. in 14. stoletje), ko so se pojavile v obliki verskih dobrodelnih organizacij, cehov in fundacij. Prvi zakon, ki je na območju Slovenije urejal pravico do združevanja civilne družbe, je bil sprejet 1867 v Avstro-Ogrski monarhiji. V začetku 20. stoletja so se pojavila številna društva in gibanja, ki so bila namenjena narodnostnemu prebujanju. Oblike nepridobitnih organizacij, ki so se pojavile skozi zgodovino, so cehi, verske organizacije, različna gibanja, zadruga in društva. V obdobju socialistične družbene ureditve so bile nepridobitne organizacije, ki so delovale politično ali na področjih kot so človekove pravice ali svoboda govora, v veliki meri nezaželene. V tem obdobju so nepridobitne organizacije združevale in povezovala velik del prebivalcev Slovenije in so v veliki meri prispevale h kvaliteti življenja. Leta 1974 je bil sprejet Zakon o društvih, kar predstavlja pomemben mejnik, saj je izboljšal možnosti za ustanavljanje, ne pa tudi za delovanje, nepridobitnih organizacij v obliki društev. V osemdesetih letih so začele nepridobitne organizacije množično nastajati. Najintenzivnejše povečanje števila organizacij tretjega sektorja je bilo v obdobju od 1975 do 1985. Po osamosvojitvi Slovenije in spremembi političnega sistema so se možnosti za nastajanje nepridobitnih organizacij v veliki meri izboljšale, kljub pričakovanjem pa se njihov vpliv na politična dogajanja ni posebej povečal. Čeprav sta bila sredi 90. let sprejeta Zakon o javnih zavodih (omogoča tudi ustanavljanje zasebnih zavodov) in Zakon o ustanovah, ki sta omogočila dve novi obliki združevanja civilne družbe, to ni prineslo pričakovanih rezultatov. Nepridobitne organizacije so ostale precej nepovezane. Danes prevladujejo organizacije, ki so ustanovljene na lokalnem nivoju in imajo članski značaj; prevladujejo športno-rekreacijska, kulturno-umetniška in gasilska društva (Kolarič, Črnak - Meglič & Vojnovič, 2002).

Temeljno pravno podlago za oblikovanje nepridobitnih organizacij predstavljata dva člena slovenske Ustave, ki se nanašata na področje človekovih pravic in temeljnih svoboščin:

- 42. člen, ki določa pravico do svobodnega združevanja, ki je omejena le, če to zahteva varnost države ali javna varnost ali varnost pred širjenem nalezljivih bolezni.
- Pravica do zasebne lastnine pa izhaja iz 33. člena in je zelo pomembna za nepridobitni sektor.

Slovenija sodi v skupino držav s kontinentalnim pravnim sistemom, katerega značilnost je tudi delitev na zasebno in javno pravo. Tak sistem omogoča ustanavljanje naslednjih temeljnih vrst nepridobitnih organizacij:

1. Društva, katerih register vodi Ministrstvo za notranje zadeve.

Društvo je združenje ljudi, ki se združujejo zaradi različnih skupnih interesov (strokovnih, športnih, socialnih, humanitarnih, umetniških ipd.) in tako dosegajo boljše rezultate. Značilnostim društva in njegovega poslovanja je namenjeno posebno poglavje, zato ga na tem mestu samo omenjamo.

2. Ustanove, katerih evidenco vodi tudi Ministrstvo za notranje zadeve.

Poslovanje ustanove ureja zakon o ustanovah, ki velja od konca leta 1995 dalje. Za ustanovo je bistveno premoženje, ki se da za določen namen, ki mora v skladu z zakonom biti splošno koristen ali dobrodelen in praviloma trajen. V Sloveniji zakonodaja ne dovoljuje ustanavljanja fundacij za zasebne namene. Fundacija je nepridobitna organizacija, ki nima članov niti lastnikov ali družbenikov. Ima pa osebe, katerim so namenjene njene koristi. Poleg tega pa tudi prostovoljne in plačane sodelavce, donatorje in sponzorje, državne organe in druge organizacije in te osebe imajo mnogokrat na ustanovo večji vpliv kot uporabniki storitev.

3. Zavodi, ki so vpisani v register Agencije za javnopravne evidence in storitve.

Kadar govorimo o zavodu, imamo lahko v mislih zavod po zakonu o gospodarskih javnih službah ali zavod po zakonu o zavodu. V zavodu, ustanovljenem po zakonu o gospodarskih javnih službah, imenovanem gospodarski javni zavod, se računovodstvo vodi tako, kot je določeno za gospodarske družbe oziroma javna podjetja. V bistvu gre tu za opravljanje gospodarskih dejavnosti, kjer pa dobiček ni edini cilj delovanja. Zavod, oblikovan po zakonu o zavodih, pa je organizacija, ki se ustanovi za opravljanje javnih služb, kamor sodijo dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega zdravstva, socialnega zavarovanja in druge, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, Koželj, Melavc & Odar, 1999, str. 297).

Javni zavod je nekakšna mešanica državne uprave in zasebne organizacije. Ustanovitelj (država, občina) ni lastnik javnega zavoda, ampak pretežnega dela njegovega premoženja. Javni zavod se ustanovi za opravljanje javnih služb. Javno službo lahko opredelimo kot nujno potrebno dejavnost za celotno družbo, s katero se zadovoljujejo potrebe po javnih dobrinah, pri čemer glavni namen ni pridobivanje dobička. Predpisi natančno ne opredeljujejo kaj je javna služba. Poznamo le splošno opredelitev po kateri je javna služba dejavnost, ki zagotavlja javne dobrine kot proizvode in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjanje v javnem interesu zagotavlja država ali občina zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar jih ni mogoče zagotoviti na trgu. Gospodarske javne službe se izvajajo v javnih gospodarskih zavodih in javnih podjetjih, z dajanjem koncesij osebam zasebnega prava in z vlaganjem javnega kapitala v dejavnost oseb zasebnega prava. Opredeljene so v Zakonu o gospodarskih javnih službah, ki določa, da je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb takrat, kadar gre za zagotavljanje materialnih javnih dobrin, ki jih ni mogoče zagotoviti na trgu. Javni zavod se ustanovi za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva in drugih nepridobitnih dejavnosti. Status in poslovanje javnega zavoda ureja Zakon o zavodih, računovodstvo javnih zavodov pri opravljanju negospodarske javne službe ureja Zakon o računovodstvu, Zakon o javnih financah in SRS. Če javni zavod opravlja gospodarsko javno službo, potem vodi poslovne knjige po Zakonu o gospodarskih družbah in ne upošteva zakona o računovodstvu.

Javni zavod se uvršča med določene uporabnike enotnega kontnega načrta. Prihodke pridobiva iz prodaje blaga in storitev ter iz drugih neproračunskih virov, je pa tudi posredni uporabnik proračuna. Za vodenje poslovnih knjig javni zavod, ki je ustanovljen po zakonu o zavodih, uporablja predpise po naslednjem vrstnem redu:

- zakon o računovodstvu,
- podzakonski predpisi, ki jih je izdal minister za finance: pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu zakona o računovodstvu,
- SRS.

Slovenski računovodski standard 35 (v nadaljevanju SRS 35) obravnava računovodske rešitve v javnih podjetjih. V tem standardu je jasno navedeno, da so z javnimi podjetji v standardu mišljene vse pravne osebe, ki v skladu s predpisi opravljajo gospodarske javne službe, ne glede na organizacijsko obliko in ne glede na to, ali so gospodarske javne službe njihova celotna dejavnost ali le njen del. Če pravne osebe zasebnega prava opravljajo dejavnost gospodarske javne službe na podlagi podeljene koncesije, se standard uporablja tudi za njih.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb predvideva davčne oprostitve za javna podjetja, javne gospodarske zavode, ki so v lasti Republike Slovenije ali občin.

Opravlja javne službe ni izključno v pristojnosti javnih zavodov, temveč te dejavnosti lahko opravljajo tudi osebe zasebnega prava, kot je **zasebni zavod**. Zasebni zavod je tudi ena izmed oblik samoorganiziranja državljanov in civilne družbe. Država lahko zasebnemu zavodu, ki izpolnjuje pogoje za opravljanje javne službe, podeli koncesijo. Zasebni zavod pridobiva sredstva za svoje poslanstvo ne le od države, temveč tudi iz zasebnih fundacij, iz naslova mednarodnih razpisov, prostovoljnih prispevkov in tudi z izvajanjem odplačnih dejavnosti. Značilnostim zasebnega zavoda in njegovega poslovanja je v nadaljevanju namenjeno posebno poglavje, zato na tem mestu navajamo samo kratko predstavitev.

V Sloveniji za razvrščanje nepridobitnih organizacij uporabljamo Standardno klasifikacijo dejavnosti (SKD). Ta predstavlja obvezen nacionalni standard, ki se uporablja pri evidentiranju, zbiranju, obdelovanju, analiziranju, posredovanju in izkazovanju podatkov povezanih z dejavnostjo. Standardna klasifikacija dejavnosti se uporablja za določanje glavne dejavnosti in za razvrščanje poslovnih subjektov in njihovih delov za potrebe uradnih in drugih administrativnih zbirk podatkov ter za potrebe statistike in analitike na različnih ravneh primerjanja in odločanja. Po SKD se organizacije razvrščajo v 17 področij. SKD je vsebinsko in strukturno usklajena s klasifikacijo Evropske unije (NACE).

V Sloveniji se nepridobitne organizacije poskušajo povezati s sebi podobnimi preko skupne organizacije, ki se imenuje Zavod Center za informiranje, sodelovanje in razvoj nevladnih organizacij (odslej CNVOS). Organizacija, ki je bila ustanovljena leta 2001, deluje v interesu celotnega sektorja tako, da si prizadeva za razvoj, povezovanje in sodelovanje med nepridobitnimi organizacijami in njihov pomembnejši položaj v družbi. Zastavljene cilje naj bi CNVOS dosegel na naslednje načine (Huč & Mesarič, 2005):

- z izmenjavo informacij, znanj in izkušenj;
- s spodbujanjem in pospeševanjem razvoja nepridobitnih organizacij v Sloveniji;
- s spodbujanjem sodelovanjem slovenskih nepridobitnih organizacij z mednarodnimi;
- s spodbujanjem prostovoljnega dela in solidarnosti;
- s seznanjanjem javnosti o pomenu nepridobitnih organizacij;
- s spodbujanjem sodelovanja med nepridobitnimi organizacijami in lokalnimi oblastmi ter državnimi institucijami.

Tabela 6 prikazuje podatke o številu poslovnih subjektov vpisanih v Poslovnem registru Slovenije po skupinah pravnoorganizacijskih oblik v Republiki Sloveniji na dan 30.9.2008 in na dan 30.9.2009.

Tabela 6: Število poslovnih subjektov v Poslovnem registru Slovenije po skupinah na dan 30. 9. 2008 in na dan 30. 9. 2009

Skupina pravnoorganizacijskih oblik poslovnih subjektov	Število poslovnih subjektov na dan		Odstotek poslovnih subjektov na dan	
	30. 9. 2008	30. 9. 2009	30. 9. 2008	30. 9. 2009
Gospodarske družbe in zadruge	56.146	59.861	33	34
Samostojni podjetniki posamezniki	69.993	73.816	41	42
Pravne osebe javnega prava	2.802	2.849	2	2
Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava	7.364	7.475	4	4
Društva	21.400	21.506	13	12
Druge fizične osebe, ki opravljajo registrirane dejavnosti	11.577	11.449	7	6
SKUPAJ	169.282	176.956	100	100

Vir: Poslovni register Slovenije, 2008 in 2009.

Iz tabele lahko preberemo, da se število pravnih oseb zasebnega prava in društev med vsemi poslovnimi subjekti v obeh proučevanih obdobjih ni bistveno spremenilo.

Leta 2001 je bilo v Sloveniji registriranih 367 zasebnih zavodov (za izobraževanje, kulturo, otroško varstvo ipd.), 135 invalidskih in socialnih podjetij, 106 fundacij in 817 cerkvenih organizacij. Vse več je tudi organizacij, ki delujejo v skupno dobro svojih članov (okrog 500 zadrug), 88 zbornic, 3615 sindikalnih organizacij in 36 političnih strank (Tavčar, 2005, str. 36).

V začetku 90. let je bilo v Sloveniji registriranih 10.320 društev, konec leta 2007 pa je bilo registriranih že 20.864 društev, kar pomeni, da se je število društev v 15. letih praktično podvojilo. Največ društev deluje na področju športa (35,76 odstotkov) in na področju kulture (14,75 odstotkov). Delež društev, ki delujejo na področju športa in kulture, v primerjavi z drugimi področji še narašča. Pomemben delež društev (9,81 odstotkov) deluje tudi na področju poklicnega in strokovnega izobraževanja. Na dan 31.12.2007 je bil status društva v javnem interesu podeljen 2.425 društvom, kar je skoraj 12 odstotkov celotnega števila društev. Pregled društev glede na področje delovanja po stanju na dan 31.12.2007 prikazujemo v tabeli 7.

Tabela 7: Statistični pregled društev – stanje na dan 31.12.2007

Vrsta društev	Št. registriranih društev na dan 31.12.2007	Odstotek društev glede na skupno št. društev	Podeljen status v javnem interesu
Športna in rekreativna društva	7.462	35,76	1.040
Društva za pomoč ljudem	2.749	13,18	1.084
Kulturna in umetniška društva	3.077	14,75	19
Znanstvena, izobraževalna, strokovna in poklicna društva	2.046	9,81	74
Društva za varstvo okolja, gojitev in vzrejo živali in rastlin	1.515	7,26	98
Stanovska društva	1.420	6,81	14
Društva za razvoj kraja	1.331	6,38	78
Nacionalna in politična društva	308	1,48	5
Društva za duhovno življenje	421	2,02	9
Ostala društva	535	2,56	2
SKUPAJ	20.864	100	2.425

Vir: Analiza izvajanja zakona o društvih, 2007.

Stopnja profesionaliziranosti slovenskih nepridobitnih organizacij je nizka. V letu 2004 kar 82 odstotkov nepridobitnih organizacij ni imelo niti enega stalno zaposlenega sodelavca, samo 5,4 odstotkov po enega, 4,4 odstotkov po dva in 9,1 odstotkov več kot dva. Po številu redno zaposlenih izstopajo zadruge in zasebni zavodi (Poročilo o velikosti, obsegu in vlogi zasebnega nepridobitnega sektorja v Sloveniji, 2006).

V letu 2004 so najpomembnejši vir prihodkov nepridobitnih organizacij predstavljali prihodki od občin 28,7 odstotkov, drugi najpomembnejši vir so članarine 18,9 odstotkov. Tudi prihodki iz donacij posameznikov (9,2 odstotkov) in podjetij (9 odstotkov) so pomemben vir prihodkov (Poročilo o velikosti, obsegu in vlogi zasebnega nepridobitnega sektorja v Sloveniji, 2006).

Podatki iz raziskav, opravljenih v Sloveniji, kažejo, da podporno okolje za delovanje nepridobitnih organizacij ni najbolj spodbudno. To potrjujejo podatki iz mednarodnih raziskav, na podlagi katerih je mogoče ocenjevati položaj vseh nepridobitnih organizacij v Sloveniji (društev, ustanov, zasebnih zavodov in cerkvenih organizacij) v primerjavi z drugimi razvitimi državami. V povprečju v 22 državah sveta prihodki nepridobitnih organizacij pomenijo 4,6 odstotka bruto domačega proizvoda, v Sloveniji le 1,9 odstotka. Delež zaposlenih v sektorju je v povprečju 4,8 odstotka, v Sloveniji le 0,7 odstotka. Slovenija v razvoju nepridobitnega sektorja, v katerem društva pomenijo kar 94 odstotkov vseh nepridobitnih organizacij, močno zaostaja za položajem teh organizacij v razvitih, predvsem evropskih državah (Kokalj, 2006, str. 14).

Tabela 8 prikazuje delež zasebnih zavodov in društev glede na registrirano osnovno dejavnost na dan 31.3.2005.

Tabela 8: Delež zasebnih zavodov in društev glede na registrirano osnovno dejavnost na dan 31.3.2005

Osnovna dejavnost	Društva (v odstotkih)	Zavodi (v odstotkih)
Izobraževanje	4,0	30,0
Raziskovanje	0	1,1
Zdravstveno varstvo	2,0	10,0
Socialno varstvo	2,4	12,2
Kultura in umetnost	18,1	27,8
Šport in rekreacija	29,3	2,2
Varstvo okolja	1,6	1,1
Zaščita živali in rastlin	2,8	0
Stanovanjsko področje	0,4	1,1
Turistični razvoj	8,4	0
Zaposlovanje in usposabljanje	0,8	1,1
Požarno-varstvena dejavnost	9,2	0
Pravo in zagovorništvo	0	1,1
Poslovno, poklicno in drugo združenje	2,8	0
Interesno združevanje družbenih skupin	7,6	0
Mednarodno povezovanje in sodelovanje	0,8	1,1
Verska dejavnost	0	1,1
Drugo	9,6	10,0
SKUPAJ	100	100

Vir: Poročilo o velikosti, obsegu in vlogi zasebnega nepridobitnega sektorja v Sloveniji, 2006.

Iz tabele lahko razberemo, da je največji odstotek društev registriranih za področje športa in rekreacije (29,3 odstotkov), 18,10 odstotkov za področje kulture in umetnosti in 9,2 odstotkov za področje požarno-varstvene dejavnosti. Za ostala področja so društva registrirana v manjšem odstotku. Med obravnavanimi društvi ni bilo nobenega, ki bi bil registriran za področje raziskovanja, prava in zagovorništva in verske dejavnosti.

Med zavodi jih je bilo največ registriranih za opravljanje dejavnosti na področju izobraževanja (30 odstotkov), kulture in umetnosti (27,8 odstotkov), socialnega varstva (12,2 odstotkov) in zdravstvenega varstva (10 odstotkov). Zavodov, ki bi bili registrirani

za delovanje na področju zaščite živali in rastlin, turističnega razvoja, požarno-varstvene dejavnosti, poslovnega, poklicnega in drugega združevanja in interesnega združevanja družbenih skupin, ni bilo.

1.6 NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE PO SVETU

Obsežna raziskava, ki jo je sredi 90. let opravil mednarodni tim raziskovalcev, je bila osredotočena predvsem na obseg, strukturo, financiranje in vlogo nepridobitnega sektorja v 12. državah: Združene države Amerike (v nadaljevanju ZDA), Velika Britanija, Francija, Nemčija, Italija, Madžarska, Japonska, Brazilija, Gana, Egipt, Tajska in Indija (predvsem prvih sedem) in je privedla do naslednjih ugotovitev (Tavčar, 2005, str. 21–27):

- V sedmih temeljito obdelanih državah je nepridobitni sektor pomemben ekonomski dejavnik, saj zaposluje 11,8 milijonov ljudi (vsako 20. delovno mesto nasploh in vsako 8. v storitvenih dejavnostih), kar je 6-krat več kot največja podjetja v teh državah (General Motors, Hitachi, Alcatel-Ahlstom, Daimler-Benz, Fiat, Unilever). Poleg tega uporabljajo organizacije še prostovoljsko delo, ki ustreza še dodatnim 4,7 milijonom polno zaposlenih.
- Nepridobitni sektor hitro raste. V Franciji, Nemčiji in ZDA je po raziskavi obsegal 13 odstotkov vseh novih delovnih mest v obdobju 1980–1990. V sedmih obravnavanih državah je bilo v nepridobitnih organizacijah zaposlenih kar 4,5 odstotkov vseh zaposlenih, 11,8 odstotkov zaposlenih v storitvenih dejavnostih in 27,7 odstotkov zaposlenih v javni upravi.
- Največji nepridobitni sektor je v ZDA, kjer dela 6,95 odstotkov vseh zaposlenih.
- Francija, Nemčija in Velika Britanija so primerljive, saj v nepridobitnem sektorju dela 3–4 odstotke vseh zaposlenih in 9–10 odstotkov vseh zaposlenih v storitvah.
- Na Madžarskem nepridobitnega sektorja še konec 80. let ni bilo, v 90. letih je obsegal preko 20.000 organizacij in 3,2 odstotkov vseh delovnih mest v storitvah.
- Na Japonskem je nepridobitni sektor relativno manjši, vendar drugi po obsegu in večji kot v Nemčiji, Franciji in Veliki Britaniji.

Nepridobitne organizacije so pomemben družbeni in gospodarski dejavnik, kar prikazuje tabela 9.

Tabela 9: Delež nepridobitnih organizacij v pomembnih dejavnostih v različnih državah leta 1995

Država	Področje	Delež nepridobitnih organizacij
Nemčija	Oskrbni dnevi v bolnišnicah	40 %
	Ustanove za varovano bivanje	60 %
	Dnevna oskrba	33 %
Francija	Osnovne in srednje šole	20 %
	Ustanove za varovano bivanje	55 %
ZDA	Bolnišnice – postelje	51 %
	Srednje in visoke šole	49 %
	Orkestri	95 %
Japonska	Študenti visokih šol	77 %
Italija	Ustanove za varovano bivanje	41 %
	Otroški vrtci	21 %
Velika Britanija	Osnovne in srednje šole	22 %
	Visokošolske izobraževalne ustanove	100 %

Vir: Tavčar, Strateški management nepridobitnih organizacij, 2005, str. 26.

Nepridobitne organizacije predstavljajo pomemben del ameriške ekonomije. Danes jih je registriranih dober milijon, zagotavljajo pa storitve na skoraj vseh področjih življenja. Med nepridobitne organizacije ne sodijo le tiste, ki pomagajo revnim, temveč tudi organizacije, ki podpirajo vero, znanost, izobraževanje, ohranjajo naravne znamenitosti, zmanjšujejo breme vlade, skrbijo za sirote, živali, okolje, umetnost, promovirajo in sponzorirajo amaterski šport, skrbijo za zdravje in socialno varstvo. Prispevajo 9 odstotkov bruto domačega proizvoda v ZDA in zaposlujejo več ljudi kot domača avtomobilska industrija in njeni dobavitelji skupaj. Zdrave, uspešne in stabilne nepridobitne organizacije lahko, podobno kot majhna podjetja, pospešujejo rast zaposlovanja. Nepridobitne organizacije se med seboj razlikujejo po velikosti. V majhnih organizacijah lahko osebje dela zastonj, vse dejavnosti pa opravljata odbor in prostovoljci, kar je enkratna priložnost za ljudi, da od pasivnih opazovalcev postanejo aktivni člani družbe in tako vplivajo na kakovost življenja. Na drugi strani pa obstajajo nepridobitne organizacije, ki imajo veliko zaposlenih (univerze, zdravstvene organizacije itd.). Nepridobitne organizacije podpira tudi vlada, saj so izvzete pri plačevanju davkov in imajo olajšave pri plačilu poštnih uslug, za svoje donacije pa imajo olajšave tudi posamezniki in velika podjetja. Najpomembnejša je vsekakor neposredna finančna podpora vlade, ki ima od zveze z nepridobitnimi organizacijami tudi koristi: namesto, da bi ustanavljala vzporedne institucije, lahko uporablja že obstoječo mrežo, organizacije so fleksibilnejše in manj strukturirane od vladnih, zato se hitreje prilagajajo na družbene spremembe in nove potrebe (Grabovac Morse, 2005, str. 41–42).

Dokument Evropske Unije (odslej EU), ki poudarja pomen večjega sodelovanja s civilno družbo in si prizadeva za bolj sistematičen dialog, za oblikovanje minimalnih standardov posvetovanja z javnostjo in za partnerske sporazume z nepridobitnimi organizacijami, je Bela knjiga. V Beli knjigi, ki jo je EU sprejela julija 2001, Evropska komisija postavlja sodelovanje civilne družbe pri oblikovanju in sprejemanju politik EU kot eno temeljnih načel dobrega vladanja in je eno pomembnejših področij za ukrepanje, da bi zagotovili delovanje institucij po meri državljanov in bolj demokratično. Akterji civilne družbe pri civilnem dialogu so organizacije, ki predstavljajo delne in/ali splošne interese državljanov in državljanek. Na evropski ravni so takšne organizacije lahko ustanovljene v različnih pravnih oblikah: društva, zveze društev, forumi, fundacije. Nacionalne organizacije se povezujejo v evropske mreže na različnih področjih – socialno okolje, človekove pravice, razvoj ali socialna ekonomija in drugih (Huč & Mesarič, 2005, str. 16).

2 ZASEBNI ZAVOD

2.1 OPREDELITEV ZASEBNEGA ZAVODA

V Sloveniji je zavod zasebnega prava oziroma zasebni zavod organizacija, ki se ustanovi za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička (Vaupotič, 2005, str. 27).

Bistven element za opredelitev zasebnega zavoda je njegova načelna nepridobitnost, kar seveda ne pomeni, da ne bi smeli poslovati z dobičkom. Vsaka organizacija teži k temu, da krije vsaj stroške poslovanja in zasebni zavod ni nič drugačen. Nepridobitna naravnost zasebnega zavoda se kaže v tem, da mora dejavnost korektno opravljati ne glede na stopnjo dobička. Morebitnega dobička zavod tudi ne investira v podjetniško dejavnost, temveč ga porabi za svoje potrebe in za razvoj lastne dejavnosti (Žnidaršič Kranjc, 1996, str. 18).

Poslovanje zasebnega zavoda vodijo in upravljajo direktor, svet zavoda in strokovni svet. Direktor je poslovodni organ, ki vodi delo in poslovanje, predstavlja in zastopa zasebni zavod ter je odgovoren za zakonitost dela. Svet zavoda je kolegijski organ, ki ga sestavljajo predstavniki ustanoviteljev, predstavniki sodelavcev in predstavniki uporabnikov storitev zasebnega zavoda. Njegova naloga je upravljanje zavoda. Svet zavoda mora biti v aktu o ustanovitvi številčno opredeljen, ni pa potrebno poimensko navesti članov. Strokovni svet je tudi kolegijski organ, ki obravnava vprašanja s področja strokovnega dela zasebnega zavoda. Svetu zavoda in direktorju daje nasvete glede vsebinskega dela zavoda in pogojev za razvoj dejavnosti ter odloča v okviru svojih pristojnosti, ki so določene v zakonu, aktu o ustanovitvi, statutu in ostalih aktih zasebnega zavoda.

V Evropi zasebnih zavodov ne poznajo. Edina izjema je Liechtenstein, kjer imajo zavode posebej urejene v civilnem zakoniku in za njih veljajo splošna pravila civilnega zakonika in ne javno pravna pravila (Abrahamsberg, 2006, str. 967).

2.2 ZAKONSKA PODLAGA ZA DELOVANJE

Ustanovitev, organizacijo in delovanje zavoda določa Zakon o zavodih, ki je bil objavljen v Uradnem listu Republike Slovenije (v nadaljevanju Ur.l. RS) št. 12/1991 in sprememba zakona v Ur.l. RS št. 8/96. Zakon določa, kako se zavod ustanovi, kdo ga lahko ustanovi, kako mora biti sestavljen ustanovni akt ipd. Ustanovitelji zavoda tudi, v skladu s klasifikacijo dejavnosti, določijo, katere dejavnosti bo zavod izvajal.

Zavod lahko ustanovi domača in tuja fizična in pravna oseba, če ni za posamezne dejavnosti ali za posamezne vrste zavodov z zakonom drugače določeno. Osnovni pogoj za ustanovitev zasebnega zavoda so zagotovljena sredstva za začetek delovanja. Zakon o zavodih torej ne predpisuje minimalnega zneska za ustanovitev, kot je to predpisano pri ustanovitvi podjetja, ampak obveznost financiranja ustanovitve in začetka poslovanja prepušča ustanovitelju. Zavod se lahko ustanovi, če so zagotovljena sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda in če so izpolnjeni drugi z zakonom določeni pogoji. Če zavod ustanovi več ustanoviteljev, se njihove medsebojne pravice, obveznosti in odgovornosti uredijo s pogodbo. Vršilec dolžnosti, ki ga imenuje ustanovitelj, pripravi vse potrebno za začetek poslovanja zasebnega zavoda. Zavod je pravna oseba s pravicami, obveznostmi in odgovornostmi, ki jih določata zakon in akt o ustanovitvi. Z vpisom akta o ustanovitvi v sodni register zasebni zavod pridobi pravno sposobnost. Akt o ustanovitvi mora vsebovati najmanj določbe o imenu in sedežu zasebnega zavoda, podatke o ustanoviteljih, njegovi dejavnosti v skladu s standardno klasifikacijo dejavnosti, določbe o organih zasebnega zavoda, sredstvih, ki so zagotovljena za ustanovitev in začetek poslovanja, način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo, določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zasebnega zavoda, medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja in zavoda.

Zasebni zavod mora imeti svoj statut. V njem se podrobneje razčleni organizacija zasebnega zavoda, organi in njihove pristojnosti ter ostala pomembna vprašanja. Statut sprejme svet zavoda s soglasjem ustanovitelja, organi zavoda pa lahko sprejmejo tudi druge interne akte, ki natančneje urejajo posamezna področja dela zasebnega zavoda.

Zasebni zavod preneha (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/1991):

- če se ugotovi ničnost vpisa v sodni register,
- če je zasebnemu zavodu izrečen ukrep prepovedi opravljanja dejavnosti,
- če ustanovitelj sprejme sklep o prenehanju poslovanja,
- če se pripoji ali spoji z drugim zasebnim zavodom,
- če se organizira kot podjetje,

- v drugih primerih, določenih z zakonom.

2.3 FINANCIRANJE ZASEBNEGA ZAVODA

Zakon o zavodih v 48. členu pravi, da lahko zavod pridobiva sredstva za delo iz sredstev ustanovitelja, s plačili za storitve, ki jih nudi, s prodajo blaga in storitev na trgu ter iz drugih virov. Presežek prihodkov nad odhodki mora uporabiti za opravljanje in razvoj dejavnosti, če ni drugače določeno z aktom o ustanovitvi. Tudi zavod lahko opravlja pridobitno dejavnost, če je ta namenjena opravljanju dejavnosti, za katero je ustanovljen. Poleg tega lahko v okviru svoje dejavnosti in s soglasjem ustanovitelja ustanovi celo podjetje (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/1991).

Vire financiranja zasebnega zavoda lahko razdelimo v dve večji skupini, državno financiranje in financiranje iz lastne dejavnosti.

1. Financiranje s strani države, ki vključuje širok razpon neposrednih in posrednih oblik financiranja.

Politika države do nepridobitnih organizacij je v veliki meri odvisna od njihove vloge v družbi in od izvajanja državnih nalog, ki jih je prenesla na tretji sektor. Če so nepridobitne organizacije pomemben partner v doseganju političnih in socialnih nalog, potem obstaja dobro razvit sistem zagotavljanja podpore tretjemu sektorju, ki je lahko določen v zakonodaji ali s sporazumom.

Država neposredno financira zasebne zavode s finančno podporo, ki je zagotovljena neposredno v državnem ali občinskem proračunu in predstavlja strošek proračuna v določenem letu. Neposredno financiranje se izvaja preko:

- proračunskih subvencij: sredstva se lahko porabijo za pokrivanje operativnih stroškov ali za izvajanje določenega projekta;
- dotacij za posebne namene: gre za prenos denarja, premoženja, storitve ali druge stvari določene vrednosti prejemniku zaradi izpolnjevanja javnega namena podpore oziroma spodbude; ne krijejo operativnih stroškov, temveč so namenjene izvajanju določenih projektov, ki odražajo tudi programske cilje države;
- pogodb za izvajanje določenega dela.

Posredno financiranje ne vključuje direktnih transferjev denarja ali premoženja, temveč ga država izvaja tako, da zasebnim zavodom priznava določene davčne olajšave. Davčne olajšave pomenijo, da država priznava, da zasebni zavod porabi svoje prihodke za opravljanje nepridobitnih namenov in pogosto celo v javno korist. Takšna podpora ne predstavlja stroška za državo, gre za njen dohodek, ki se mu odpove. Na pomenu pridobiva neposredno državno financiranje, ker so prejemniki državnih sredstev v vse večji meri izvajalci socialnih storitev.

Zakonodajni okviri dovoljujejo zasebnim zavodom pridobivanje državnih sredstev in v manjšem obsegu sodelovanje v postopkih javnega naročanja.

Raziskave so pokazale, da je državno financiranje drugi največji vir prihodkov zasebnih zavodov. Za nekatere zavode, tiste, ki delujejo na področju zdravstva in socialnega varstva, pa celo poglavitni vir. Po podatkih iz raziskave opravljene v letu 2004 je država v Sloveniji financirala 245 zasebnih zavodov, vsak pa je prejel približno 28.800 evrov. Delež prihodkov iz naslova financiranja s strani države je v državah Evrope zelo različen, od približno 30 odstotkov (Švedska, Norveška) do 70 odstotkov (Belgija, Irska). V vzhodni in srednji Evropi je ta delež od 20 odstotkov (Slovaška) do 40 odstotkov (Češka) (Poročilo o velikosti, obsegu in vlogi zasebnega neprofitnega sektorja v Sloveniji, 2006).

Zavod pridobiva finančna sredstva tudi z zasebnimi donacijami v denarju ali naravi s strani posameznikov, podjetij, fundacij ali drugih subjektov. Donacija je dajanje sredstev brez povratne ugodnosti. Darovalec prejme samo zahvalo za podarjen prispevek. Najpogostejši razlog za donacijo posameznika ali podjetja zasebnemu zavodu je davčna olajšava, ki jo donator lahko uveljavlja. Davčne olajšave za donacije s strani podjetij so zagotovljene v vseh državah vzhodne in srednje Evrope, v večini pa tudi olajšave za posameznike. Davčne ugodnosti za podjetja seveda niso dovolj za spodbujanje donacij. Podjetja darujejo iz različnih razlogov, davčne ugodnosti so samo eden izmed njih.

Največji izziv zasebnih zavodov na področju financiranja je pridobivanje lokalnih sredstev, saj ni opaziti velikega razumevanja državljanov za civilno družbo. Kljub davčnim olajšavam daruje le malo število podjetij, posamezniki pa še težje. Razlog naj bi bila težka gospodarska situacija in nezaupanje v nepridobitne organizacije.

2. Prihodki iz lastne dejavnosti vključujejo članarine, plačilo za storitve (pridobitna dejavnost), prihodke od investiranja itd.

Organi zavoda lahko določijo članarino za svoje člane, ni pa nujno. Zasebni zavod lahko pridobiva sredstva iz lastne dejavnosti na različne načine npr. z zaračunavanjem stroškov za svoje storitve, s pridobitno dejavnostjo, ki je povezana s poslanstvom zavoda ali z nepovezano pridobitno dejavnostjo. Ključ za dolgoročno stabilnost zavoda so vsekakor prihodki iz lastne dejavnosti. V nekaterih državah (Madžarska, Slovaška, Poljska) ti že postajajo najpomembnejši vir financiranja.

V Sloveniji se počasi uveljavlja vir financiranja, ki mu pravimo sistem odstotka in temelji na ideji, da lahko davkoplačevalec določen delež svojega plačanega davka od dohodka nameni nepridobitni organizacij. Ta sistem ima naslednje značilnosti:

- davčni zavezanec se sam odloči, kako bo uporabil del plačanega davka,
- sredstva lahko nameni samo davkoplačevalec in ne kateri koli posameznik,
- sredstva so namenjena za podporo nekaterim nepridobitnim organizacijam.

2.4 OPRAVLJANJE DEJAVNOSTI

Po zakonu o zavodih lahko zasebni zavod opravlja eno ali več dejavnosti. Večinoma je zasebnim zavodom dovoljeno opravljati pridobitno dejavnost. Države to pogojujejo z namenom dejavnosti, ki mora biti podpora ciljem zasebnega zavoda, ki so navedeni v ustanovitvenem dokumentu.

Zasebni zavod lahko opravlja dejavnost javnih služb na podlagi koncesije. Za opravljanje dejavnosti javnih služb se šteje opravljanje dejavnosti, ki so opredeljene z zakonom ali drugim predpisom, ki ga je sprejela država ali občina.

Začetek opravljanja dejavnosti, kakor tudi vsako spremembo in prenehanje opravljanja dejavnosti, mora davčni zavezanec prijaviti davčnemu organu. Zasebni zavod lahko spremeni ali razširi dejavnost le s soglasjem ustanovitelja. Pogodbe in druge pravne posle lahko zasebni zavod sklepa le v okviru dejavnosti, ki je vpisana v sodni register (Zakon o zavodih, Ur.l. RS, št. 12/1991).

Zavod lahko opravlja naslednje dejavnosti:

- Javna služba

Če zavod opravlja javno službo, jo lahko opravlja kot gospodarsko in negospodarsko dejavnost. Namen javne službe je zadovoljevanje javnega interesa po enakih pogojih za vse uporabnike; cena storitve mora biti za vse uporabnike enaka. Zakon o zavodih določa izvajanje javne službe na področju negospodarske dejavnosti. Izvajanje gospodarskih dejavnosti javnih služb določa Zakon o gospodarskih javnih službah. Gospodarske javne službe se zagotavljajo zato, ker jih ne zagotavlja trg. Za obe navedeni je značilno, da se ne opravljajo zaradi dobička, temveč zaradi uresničevanje javnega interesa. Opravljanje javne službe se lahko v celoti financira iz javnih sredstev ali pa se pokriva tudi s plačili za storitve uporabnikov javnih sredstev.

- Gospodarska dejavnost

V zakonu o zavodih ni jasno opredeljeno kdaj opravljanje gospodarske dejavnosti pomeni prispevek k osnovni dejavnosti, zato je to potrebno presoјati v vsakem primeru posebej. V primeru šolstva lahko za gospodarsko dejavnost štejemo prodajo tistih proizvodov in storitev, ki nastajajo v izobraževalnem procesu. Npr. srednja kmetijska šola lahko prodaja poljedelske pridelke na trgu, ker je nesporno, da je ta dejavnost namenjena osnovni izobraževalni dejavnosti. V praksi pa zavodi velikokrat nudijo storitve najema, prehrane, fotokopiranja itd. To so dejavnosti, ki niso v celoti povezane z osnovno dejavnostjo.

- Tržna dejavnost

Če zavod opravlja tržno dejavnost z njo nastopa na trgu in zanj veljajo enaki pogoji kot za ostale organizacije. Dejavnost je tržna, če se njeni proizvodi in storitve pogosto prodajajo

na trgu. Zakon o zavodih pa določa, da lahko zavod sredstva za opravljanje svoje dejavnosti pridobiva tudi s prodajo blaga in storitev na trgu. Opravljanje tržne dejavnosti je dovoljeno, če tako določajo posamezni zakoni, odloki ali akti o ustanovitvi.

- Lastna dejavnost

Lastna dejavnost zavoda mora biti opredeljena v internem aktu. Lastna dejavnost je vsakršna dejavnost, ki ni opravljanje javne službe.

3 DRUŠTVO

3.1 OPREDELITEV DRUŠTVA

Društvo je prostovoljno, samostojno, nepridobitno združenje fizičnih oseb, ki se združujejo zaradi skupno določenih interesov. Član društva lahko postane vsak, ki izpolnjuje vnaprej določene pogoje v temeljnem aktu. Ustanovijo ga lahko najmanj tri polnoletne osebe, ki na ustanovnem zboru sprejmejo sklep o ustanovitvi društva in statut društva. Med ustanovitelji je lahko tudi tuji državljan, ki ima v Republiki Sloveniji stalno ali začasno prebivališče več kot eno leto. Za ustanovitev društva je potrebno podati zahtevo za registracijo društva na upravni enoti, na območju katere bo sedež društva. Zahtevi za ustanovitev je potrebno predložiti (Zakon o društvih, Ur.l. RS, št. 61/2006):

- zapisnik ustanovnega zbora, ki mora vsebovati kraj in čas ustanovnega občnega zbora, dokaz o navzočnosti vsaj treh ustanoviteljev, sklep o ustanovitvi društva, sklep o sprejemu statuta, sklep o izvolitvi organov; zapisnik mora podpisati zapisnikar ter dva overitelja,
- dva izvoda statuta društva,
- seznam ustanoviteljev z osebnimi podatki,
- pri notarju overjene podpise ustanoviteljev,
- osebno ime zastopnika društva.

Z izdajo odločbe upravnega organa o registraciji postane društvo pravna oseba. Upravni organ na pristojni upravni enoti je dolžan izdati odločbo v enem mesecu.

Organi društva so lahko:

- Predsednik zastopa društvo v pravnem prometu. Izvoli ga občni zbor za dobo, določeno v statutu. Prvega predsednika se izvoli na ustanovnem zboru.
- Občni zbor sestavljajo vsi člani društva. Njegova naloga je sprejemanje statuta in njegovih sprememb, voli predsednika in ostale organe, potrjuje finančni načrt ter sprejema vse ostale temeljne odločitve.

- Upravni odbor je izvršilni organ, ki opravlja organizacijska, strokovno tehnična in administrativna dela ter vodi delo društva med dvema občnima zboroma po programu in sklepih sprejetih na občnem zboru.
- Častno razsodišče vodi disciplinski postopek, ugotavlja disciplinske kršitve in izreka disciplinske ukrepe v skladu z disciplinskim pravilnikom.
- Nadzorni odbor spremlja delo upravnega odbora in drugih organov društva ter opravlja nadzor nad finančno materialnim poslovanjem društva.

Društvo ima običajno tudi tajnika, ki skrbi za opravljanje strokovno tehničnega in administrativnega dela ter za koordinacijo med organi društva in blagajnika, ki vodi finančno in materialno poslovanje v skladu s pravilnikom o finančno materialnem poslovanju, ki ga sprejme upravni odbor v skladu z zakonom in podzakonskimi predpisi ter statutom.

Društvo mora nujno imeti občni zbor, kot najvišji organ in predsednika, kot osebo za zastopanje. Ostale organe je smotrno oblikovati takrat, ko ima društvo večje število članov. Vsekakor je primerno opredeliti pristojnosti vseh organov že ob ustanavljanju, čeprav se jih morda ne oblikuje takoj na začetku delovanja društva.

3.2 ZAKONSKA PODLAGA ZA DELOVANJE

Sedaj veljavni Zakon o društvih je bil objavljen v Ur.l. RS št. 61/2006, dne 13. 6. 2006, v veljavo pa je stopil petnajsti dan po objavi. Zakon je predvsem vnesel novosti na področju finančnega poslovanja društev oziroma omogoča izvajanje večje kontrole nad finančnim poslovanjem društva. Namen novega zakona je bil preprečiti številne zlorabe na področju nezakonitega opravljanja pridobitne dejavnosti v društvih.

V Uradnem listu RS št. 58/2009 so bile objavljene spremembe in dopolnitve zakona o društvih, ki so začele veljati 11. 8. 2009. Največja sprememba je pri kriterijih za izbiro načina vodenja poslovnih knjig in pri kriteriju, ki določa revizijo računovodskih izkazov (podrobneje opisujemo v nadaljevanju).

Po zakonu o društvih je društvo samostojno in nepridobitno združenje, ki ga ustanovitelji ustanovijo zato, da bi v njem in preko njega uresničevali tiste svoje interese, ki so hkrati tudi skupni. Društvo je članska, interesna organizacija, v kateri člani praviloma za nedoločen čas povežejo svoje znanje in delo za doseganje skupnega namena in ciljev (Zakon o društvih, Ur.l. RS, št. 61/2006).

Novi zakon je prinesel kar nekaj novosti na področju poslovanja društev:

- Tudi pravna oseba lahko ustanovi društvo ali pa postane član društva.
- Prepoved ustanavljanja društva za izključno opravljanje pridobitne dejavnosti.

- Odgovornost odgovornih oseb društva, če z namenom, da bi se društvo izognilo dolgovom, premoženje društva ali pričakovane prihodke prenaša na druge.
- Obvezne določbe o načinu sprejemanja najpomembnejših odločitev, ki zagotavljajo večji vpliv in enakopravnost članov.
- Poenostavlja računovodstvo - računovodske izkaze morajo revidirati društva, ki presežejo 1 milijon evrov prihodkov (sprememba zakona je zvišala mejo za revidiranje, prej je bilo potrebno opraviti revizijo v društvih, ki so presegla 834.585 evrov prihodkov).
- Nad društvom je mogoče opraviti stečaj ali prisilno poravnavo.
- Prepoved delovanja društvu, ki jo lahko izreče sodišče za najhujše kršitve ustave ali pa društvu, ki opravlja izključno pridobitno dejavnost.

Združevanje v društva je prostovoljno in s tem se uresničuje pravica do svobodnega združevanja, ki jo prištevamo med človekove pravice in temeljne svoboščine. Društvo lahko ustanovijo najmanj tri poslovno sposobne fizične osebe oziroma pravne osebe, vendar gospodarska družba ne more ustanoviti društva za opravljanje dejavnosti, katero opravlja gospodarska družba sama. Vsakdo lahko postane član društva pod pogoji, ki jih društvo določi v temeljnem aktu. Delovanje v društvu temelji na enakopravnosti članstva.

Ustanovitelji morajo na ustanovnem zboru ob ustanovitvi društva sprejeti sklep o ustanovitvi društva, sprejeti temeljni akt, ki mora imeti točno določeno vsebino, in izvoliti zastopnika društva. Le v skladu z zakonom ustanovljeno društvo, katerega temeljni akt tudi upošteva zahteve zakona, se namreč lahko registrira in s tem pridobi pravno osebnost. Društvo je ustanovljeno z namenom izvajanja osnovne, nepridobitne dejavnosti. Ni mogoče, niti ni dovoljeno, ustanoviti društva, katerega edina dejavnost bi bila pridobitna, torej bi bil edini namen delovanja društva ustvarjanje dobička. Pridobitna dejavnost predstavlja le dopolnilo osnovni dejavnosti, presežek prihodkov nad odhodki iz naslova pridobitne dejavnosti pa mora društvo nameniti za izvajanje osnovne nepridobitne dejavnosti društva. Če želi društvo pridobiti status društva v javnem interesu, mora v temeljnem aktu opredeliti dejavnosti, ki so v javnem interesu, torej dejavnosti, ki zagotavljajo, da delovanje društva na določenem področju presega interese članstva in je splošno koristno.

Zakon določa tri temeljna načela, ki opredeljujejo bistveno naravo društva, ne le ob njegovi ustanovitvi, temveč tudi pri njegovem nadaljnjem delovanju (Kokalj, 2006, str. 18–25):

1. Načelo samostojnosti

Načelo samostojnosti je mogoče opredeliti tudi kot načelo neodvisnosti. Neodvisnost društva izhaja iz zakonske predpostavke, da si društvo samo določa namen in cilje, dejavnost oziroma naloge ter način delovanja, kar si opredeli v temeljnem aktu, in sicer tako, da bodo člani lahko uresničevali skupne interese, zaradi katerih se združujejo. Neodvisnost društva je zagotovljena le, če tudi odločitve o upravljanju društva sprejemajo le člani društva, bodisi neposredno z osebnim izrekanjem (na zboru članov) bodisi posredno prek izvoljenih organov

društva ali predstavnikov (na zboru zveze društev). Prav zahteva po samostojnosti onemogoča, da bi se kot društva ustanovljale nekatere druge oblike združenj, ki v določanju namena delovanja, ciljev in nalog niso samostojna, npr. delovne skupine.

Načelo samostojnosti (neodvisnosti) pa društvu pri odločanju ne zagotavlja absolutne svobode. Že zakon sam ustanovitelje pri določanju namena, ciljev ali dejavnosti društva omejuje s prepovedjo ustanavljanja društev za doseganje prepovedanih namenov, ciljev ali dejavnosti.

Načela samostojnosti ni mogoče razumeti le kot pravico društva do samostojnosti, temveč tudi kot zakonski pogoj, ki opredeljuje društvo kot posebno pravnoorganizacijsko obliko.

2. Načelo nepridobitnosti

Zakon določa, da se društvo ne ustanovi z namenom ustvarjanja dobička in tudi po ustanovitvi ne deluje s tem namenom. Presežke prihodkov nad odhodki iz vseh dejavnosti in drugih virov mora društvo trajno namenjati za uresničevanje svojega namena in ciljev in jih ne deli med člane. Za uresničevanje namena si društvo v temeljnem aktu običajno določi več ciljev, za doseganje ciljev pa si določi dejavnost oziroma naloge, ki jih bo opravljalo. Tudi dejavnosti ali naloge društva niso usmerjene k pridobivanju dobička, vendar pa opravljanje pridobitne dejavnosti v društvih ni prepovedano. Društva namreč za doseganje svojih ciljev in razvijanje nepridobitne dejavnosti potrebujejo sredstva, ki jih samo s to dejavnostjo večinoma ne morejo ustvariti.

3. Načelo javnosti

Načelo javnosti običajno razumemo kot pravico članstva in pravico širše javnosti do obveščenosti o delovanju društva. Način uresničevanja tega načela društva opredelijo v temeljnem aktu. Pravica članstva do obveščenosti ni samo pravica do določene informacije, temveč pravica do pravočasne informacije. Zato društva v temeljnem aktu za najpomembnejše informacije posebej določijo tudi način, kako se posredujejo članom oziroma kako si jih lahko pridobijo, ter rok, v katerem morajo biti članu na razpolago. Pravico širše javnosti do informacij opredelijo z določbo, da so seje društva javne. Dostop do informacij o delovanju društva zagotavljajo tudi z društvenimi glasili, z njihovim javnim objavljajem in podobno. Vedno več društev pa informacije o svojem delovanju objavlja na svetovnem spletu.

Podatki o društvu in njegovem zastopniku, vpisani v register društev, so javni. Prav tako je mogoče pogledati v statut društva, ki ga registrski organ hrani v zbirki listin registra društev.

Načelo samostojnosti, nepridobitnosti ter javnosti dela opredeljujejo naravo društva, načela, ki jih zakon opredeljuje v 2. členu, pa opredeljujejo vsebino pravice do združevanja v društva in se nanašajo na članstvo. Načela, ki izhajajo iz te določbe so (Kokalj, 2006, str. 25–31):

1. Načelo svobode združevanja in prostovoljnosti: prostovoljna odločitev določene osebe, da ob upoštevanju enake svobodne odločitve drugih in sporazumno z njimi soustanovi društvo. Načelo obsega pravico določene osebe, da se prostovoljno vključi v društvo in izključuje možnost predpisovanja obveznega združevanja. Ker zakon ne določa več, da je društvo le združenje fizičnih oseb, je pravica združevanja v društvih dana tudi pravnim osebam.
2. Načelo dostopnosti oziroma neizključenosti: društvo mora biti odprto za članstvo. Društvo lahko postavi najrazličnejše pogoje, ki jih mora izpolniti vsak, ki želi vstopiti v članstvo. Z določitvijo bolj ali manj specifičnih pogojev, postavitev večjih ali manjših zahtev, bo društvo tudi uravnavalo število svojih članov. Zavrnitev sprejema v članstvo, ker posameznik ne izpolnjuje pogojev, ni kršitev ustavne pravice do svobodnega združevanja.
3. Načelo enakopravnosti: vsi člani, tudi ustanovitelji, naj bi imeli enake pravice in obveznosti pri odločanju o upravljanju društva in tudi pri udeleževanju v dejavnostih društva. To načelo ne pomeni popolne enakosti članov. Neenakost izhaja iz možne različnosti članstva društva. Tako pravna oseba, članica društva, pri upravljanju ne more sodelovati enako kot fizična oseba (neposredno), temveč vedno preko pooblaščenih oseb ali več pooblaščenih oseb.

Temeljni akt društva se imenuje statut. Statut je hkrati ustanovitveni in tudi organizacijski akt, saj društva brez sprejetja statuta ni mogoče ustanoviti. V statutu društvo opredeli svojo notranjo organiziranost in tako vnaprej postavi pravila svojega delovanja. Društvo ima lahko poleg statuta še druge splošne akte (pravilnike, poslovnike), ki pa morajo biti v skladu s statutom. Temeljni akt društva mora določati (Kokalj, 2006, str. 57–78):

1. ime in sedež društva: ime društva mora biti v slovenščini,
2. namen in cilje delovanja društva,
3. dejavnost oziroma naloge društva,
4. pogoje in način včlanjevanja ter prenehanje članstva,
5. pravice in obveznosti članov,
6. načini upravljanja društva,
7. zastopanje društva,
8. financiranje društva in način izvajanja nadzora nad razpolaganjem s premoženjem društva ter nad finančnim in materialnim poslovanjem društva,
9. način zagotavljanja javnosti dela društva,
10. način sprejemanja sprememb in dopolnitev temeljnega akta,
11. način prenehanja društva in razpolaganje s premoženjem v takem primeru.

Društvo pridobi pravno osebnost z vpisom v register društev. Večina pravnih oseb pred pridobitvijo pravne osebnosti ne more in ne sme začeti opravljati dejavnosti. To za društva ne velja. Zakon o društvih ne zavezuje ustanoviteljev, da društvo registrirajo. Društvo se na podlagi prijave registrskega organa vpiše v poslovni register Slovenije, določi se mu matična številka in razvrsti se ga po dejavnosti. Potem se mora društvo pri pristojnem davčnem uradu prijaviti za vpis v davčni register in odpreti transakcijski račun.

Po zakonu o društvih ustanovitelji v temeljnem aktu določijo osebo – zastopnika društva, ki društvo neomejeno zastopa. Ta oseba je najpogosteje predsednik društva in mora biti poslovno sposobna fizična oseba. V naši pravni ureditvi fizična oseba dobi poslovno sposobnost s polnoletnostjo, ki nastopi z dopolnjenim 18. letom starosti. S polnoletnostjo je izpolnjen objektivni pogoj za pridobitev poslovne sposobnosti, izpolnjen pa mora biti tudi subjektivni pogoj, to je, da je oseba razsodna. Rzsodnost je sposobnost razumeti pomen svojih dejanj in sposobnost ravnati v skladu s svojo voljo.

Društvo za zakonitost poslovanja odgovarja samostojno, kot pravna oseba, lahko pa odgovarja tudi za prekršek, ki ga stori pri njem zaposlena oseba. Za zakonitost delovanja društva zakon določa odgovornost zastopnika društva. Za vse obveznosti, ki jih ima društvo, društvo odgovarja z vsem svojim premoženjem. Novi zakon o društvih je povzročil nekaj zmede v praksi s 3. točko 6. člena, ki govori o odgovornosti odgovornih oseb v društvu. Ta točka pravi, da odgovorne osebe za obveznosti društva odgovarjajo solidarno in z vsem svojim premoženjem, vendar le v primeru, ko bi v svojo korist oziroma korist koga drugega zmanjšale premoženje društva, ali s preusmeritvijo poslovanja oziroma finančnih tokov na drugo obstoječo ali novoustanovljeno pravno ali fizično osebo preprečile povečanje premoženja, čeprav so vedele, da društvo ne bo moglo poravnati obveznosti tretjim osebam. V tem primeru odgovorne osebe odgovarjajo do višine oškodovanja društva, ki so ga povzročile s svojim ravnanjem.

Društvo lahko preneha (Zakon o društvih, Ur.l. RS, št. 61/2006):

- po volji članov, kadar najvišji organ sprejme sklep o prenehanju društva;
- po samem zakonu, če dejansko preneha z delovanjem ali če deluje v nasprotju s pravnim redom Republike Slovenije;
- s spojitvijo z drugim društvom ali pripojitvijo k drugemu društvu;
- s stečajem ali prisilno poravnavo;
- s sodno odločbo o prepovedi delovanja.

3.3 FINANCIRANJE DRUŠTVA

Društvo si v temeljnem aktu določi, kako bo pridobivalo sredstva za financiranje dejavnosti oziroma izvajanje nalog. Na podlagi zakona o društvih lahko društvo pridobi sredstva za

svoje delovanje s članarini, iz naslova materialnih pravic in dejavnosti društva, z darili in volili, s prispevki donatorjev, iz javnih sredstev in drugih virov.

Primarni vir sredstev društev je članarina, ki pa najpogosteje ne zagotavlja zadostnih sredstev, zato jih društva pridobivajo tudi na druge zakonite načine, tudi z opravljanjem raznih pridobitnih dejavnosti.

1. **Članarina** se navadno zaračunava fizičnim osebam kot pristopnino v članstvo društva. Višina članarine je določena s pravilnikom ali s sklepom ustreznega organa društva. Določeno mora biti tudi, do kdaj morajo člani društva članarino poravnati. Plačana članarina daje možnost članom društva enakopravnega odločanja in sodelovanja v vodstvu društva. Članarina predstavlja neobdavčen prihodek društva in se zaračunava v enakih zneskih za vse člane. Največkrat se članarina nanaša na obdobje enega leta. Pri opredeljevanju članarine je potrebno biti pozoren na to, kaj naj bi članarina vključevala. V kolikor društvo nudi članu določene storitve za plačilo članarine, ne gre več za članarino oziroma pristopnino, ampak za plačevanje storitev. To pa je naročeno delo, ki se opravlja proti plačilu.

V letu 2004 so članarine predstavljale 18,7 odstotkov prihodkov vseh društev (Kokalj, 2006, str. 14).

2. **Donacija** je prejemanje sredstev brez morebitnega povračila. Donator pa je tisti, ki nekomu nekaj podari in je lahko pravna ali fizična oseba. Pomembno je dejstvo, da donator praviloma sredstev ne da prejemniku za izvedbo neke določene storitve, ki bi bila tudi donatorju v korist ali pa bi neposredno koristila le prejemniku. Namen donacije je širši. Z donacijo bo prejemnik poskušal narediti nekaj splošno dobrega ali pa dosegel nek splošno koristen cilj, ki ga bodo koristili drugi in ne donator ter prejemnik. Običajno se podpiše donatorska pogodba. Če se pravna oseba odloči za izplačilo donacije, lahko pričakuje le zahvalo za prejet prispevek.

Najpomembnejši vir prihodkov društev v letu 2004 so predstavljali prihodki od občin, od katerih društva prejmejo slabo tretjino sredstev. Donacije posameznikov so predstavljale 8,8 odstotkov prihodkov in donacije podjetij 7,2 odstotkov. Po podatkih iz raziskave opravljene v letu 2004 je država v Sloveniji financirala 1.827 društev, vsak pa je prejel približno 10.850 evrov (Poročilo o velikosti, obsegu in vlogi zasebnega neprofitnega sektorja v Sloveniji, 2006).

3. Sponzorstva in oglaševanje

Sponzorstvo je poslovni partnerski odnos, v katerem se sponzor in prejemnik sredstev pogodbeno dogovorita za obojestransko koristno delovanje. Sponzor prejemniku nameni sredstva, prejemnik pa se zaveže, da bo oglaševal sponzorja na dogovorjeni način. Sponzorstvo je plačana oblika sporočanja, ki jo izvajajo znani naročniki. Za sponzorstvo so

značilni jasni cilji in skrbno načrtovan program, ki se bo izvajal. Največkrat so cilji sponzorstva dolgoročni in usmerjeni na povečanje vpliva v javnosti. Končni cilj pa je seveda povrnitev vloženih sredstev. Sponzorski program prinaša ugodne koristi vsem vpletenim v sponzorski odnos, tako sponzorju kot prejemniku sredstev. Sponzor lahko prispeva denarna sredstva, tehnično pomoč ali opredmetena osnovna sredstva. Prejemnik sredstev oglašuje sponzorja na plakatih, majicah, vozilih, panojih ali kar v sredstvih javnega obveščanja. Če prejemnik sredstev ne izpolni zahtev, navedenih v pogodbi o sponzoriranju, lahko sponzor zahteva vrnitev sredstev.

Društvo lahko dobi sredstva tudi od oseb javnega prava (občin, javnih zavodov ...). Pri tem gre praviloma za dodeljevanje sredstev preko javnih razpisov, prejemniki pa so med drugim lahko zavezani, da jih na svojih publikacijah ali prireditvah navedejo kot podpornike. V tem primeru ne moremo govoriti o klasični obliki sponzorstva. Tudi osnovni namen takih razpisov ni oglaševanje te pravne osebe, temveč npr. izvedba čim več kulturnih prireditev v korist občanov in državljanov.

Društva pridobijo s trženjem svoje dejavnosti približno 11 odstotkov vseh prihodkov (Poročilo o velikosti, obsegu in vlogi zasebnega neprofitnega sektorja v Sloveniji, 2006).

4. **Darila in volila** so sredstva v materialni obliki, ki jih darovalec podeli društvu. Darovalec je lahko član ali nečlan, pravna ali fizična oseba. Podari pa lahko premično ali nepremično stvar.

Vsak presežek prihodkov nad odhodki (tudi presežek od opravljanja pridobitne dejavnosti) mora društvo porabiti za izvajanje dejavnosti, za katero je bilo ustanovljeno. Omejitve zagotavljajo ohranitev nepridobitnega značaja društva ter zavezanost društva svojemu nepridobitnemu namenu oziroma ciljem in dejavnosti, ki je potrebna za uresničevanje tega namena in ciljev.

3.4 OPRAVLJANJE DEJAVNOSTI

Društvo lahko poleg nepridobitne dejavnosti, za opravljanje katere je ustanovljeno, opravlja tudi gospodarsko dejavnost. Pridobitna dejavnost mora biti določena v temeljnem aktu in mora biti povezana z namenom in cilji društva. Pridobitna dejavnost se lahko opravlja kot dopolnilna dejavnost nepridobitni dejavnosti društva ter le v obsegu, potrebnem za uresničevanje namena in ciljev oziroma za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Šteje se, da je pridobitna dejavnost povezana z namenom in cilji društva, če lahko neposredno pripomore k uresničevanju namena oziroma ciljev društva. Društvo naj bi bilo pri opravljanju pridobitne dejavnosti izenačeno z ostalimi organizacijami, vendar je to v praksi težje izvedljivo. Društvo v temeljnem aktu ne more opredeliti le pridobitne dejavnosti, niti ne more po registraciji opravljati izključno pridobitne dejavnosti. Društvo ne more opravljati nekaterih pridobitnih dejavnosti tudi zato, ker nekateri zakoni, ki urejajo opravljanje dejavnosti, postavljajo pogoje, ki jih društva ne morejo izpolniti. Na primer zakon o trgovini ali zakon o prevozih v cestnem

prometu za opravljanje dejavnosti cestnega prevoza potnikov ali blaga zahtevata, da ima organizacija registrirano dejavnost. Dejavnosti društev se ne registrira, zato tega pogoja društvo ne more izpolniti (Kokalj, 2006, str. 128–130).

Ocenjevanje, ali je določena pridobitna dejavnost povezana z namenom in cilji društva ter ali se izvaja kot dopolnilna dejavnost, je lahko subjektivno. Zakon pa mora zagotoviti objektivnost presoje, zato sam pojasnjuje, kdaj je mogoče šteti, da je pridobitna dejavnost povezana z namenom in cilji društva in kdaj se opravlja kot dopolnilna dejavnost. Povezanost med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo obstaja, če prva neposredno pripomore k uresničevanju namena in ciljev društva (npr. strokovno društvo z organizacijo seminarjev zagotavlja povečanje strokovnega znanja na določenem področju, kar je namen društva). Dopolnilna dejavnost pa je v primeru, če skupaj z nepridobitno dejavnostjo sestavlja določeno storitev ali dosežek oziroma zagotavlja boljšo izkoriščenost osnovnih sredstev društva (npr. dvig strokovnosti v strokovnem društvu).

Tabela 10 prikazuje število društev po področjih SKD na dan 30.9.2009.

Tabela 10: Društva v Poslovnem registru Slovenije po področjih SKD, stanje na dan 30. 9. 2009

Področje dejavnosti SKD	Društva
A Kmetijstvo in lov, gozdarstvo, ribištvo	520
B Rudarstvo	-
C Predelovalne dejavnosti	-
D Oskrba z električno energijo, plinom in paro	-
E Oskrba z vodo; ravnanje z odplakami in odpadki; saniranje okolja	-
F Gradbeništvo	-
G Trgovina; vzdrževanje in popravila motornih vozil	-
H Promet in skladiščenje	1
I Gostinstvo	1
J Informacijska in komunikacijske dejavnosti	9
K Finančne in zavarovalniške dejavnosti	-
L Poslovanje z nepremičninami	-
M Strokovne, znanstvene in tehnične dejavnosti	4
N Druge raznovrstne poslovne dejavnosti	6
O Dejavnost javne uprave in obrambe; dejavnost obvezne socialne varnosti	1.490
P Izobraževanje	191
Q Zdravstvo in socialno varstvo	421
R Kulturne, razvedrilne in rekreacijske dejavnosti	7.049
S Druge dejavnosti	11.810

T Dejavnosti gospodinjstev z zaposlenim hišnim osebjem; proizvodnja za lastno rabo	-
U Dejavnosti eksteritorialnih organizacij in teles	4
Skupaj	21.506

Vir: Poslovni register Slovenije, 2009.

Največje število društev deluje na področju, ki je opredeljeno kot druge dejavnosti, kamor spadajo dejavnosti članskih organizacij (npr. dejavnost poslovnih, delodajalskih in strokovnih združenj). Po številu sledijo društva, ki se ukvarjajo s kulturnimi, razvedrilnimi in rekreacijskimi dejavnostmi.

4 RAČUNOVODSTVO ZASEBNEGA ZAVODA IN DRUŠTVA

4.1 OPREDELITEV RAČUNOVODSTVA

Celotno računovodenje je opredeljeno kot temeljna informacijska dejavnost v poslovni celoti, ki obsega urejeno celoto računovodskega informiranja na podlagi knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega proučevanja sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Potrebno je razlikovati računovodstvo od računovodenja. Računovodenje je ustrezna dejavnost sama po sebi, računovodstvo pa je ustroj računovodskega spremljanja in presojanja v organizaciji (Turk et al., 2004, str. 25).

Po Harrisonu in Horngrenu je računovodstvo informacijski sistem. Ukvarja se z merjenjem poslovnih aktivnosti, oblikovanjem podatkov v poročila in posredovanjem rezultatov poslovanja tistim, ki jih potrebujejo za odločanje (Harrison & Horngren, 2006, str. 5).

Celotno računovodstvo delimo na finančno in stroškovno računovodstvo. Stroškovno računovodstvo je računovodsko spremljanje in presojanje notranjega poslovanja, finančno računovodstvo pa je računovodsko spremljanje in presojanje zunanjega poslovanja, podatke o notranjem poslovanju pa zgolj povzema. Finančno računovodstvo je pravzaprav splošno računovodstvo, ki podrobneje spremlja in presoja le razmerja z drugimi. Ne spušča se v podrobnosti pri notranjem poslovanju, saj je to naloga stroškovnega računovodstva. Finančno računovodstvo nam torej omogoča spoznati vrednostno izraženo prihodnje, sedanje in preteklo poslovanje organizacije ter njeno poslovanje z drugimi še posebej in v podrobnostih. Finančno računovodstvo se ukvarja predvsem s potrebami lastnikov, investitorjev, kreditorjev in države. Daje splošno sliko o stanju sredstev in obveznosti do njihovih virov sredstev ter o oblikovanju poslovnega izida in njegovi razdelitvi pa tudi podrobno sliko o gibanju tistih pojavnih oblik sredstev in obveznosti do njihovih virov, prek katerih se proučevana organizacija povezuje z drugimi. Če proučujemo razvoj računovodstva, vidimo,

da se je najprej razvilo finančno računovodstvo in šele nato stroškovno računovodstvo. Tudi danes še utegnejo biti kake organizacije brez razvitega stroškovnega računovodstva; brez finančnega računovodstva pa si jih ne moremo več zamišljati (Turk et al., 2004, str. 25-28).

Služba, ki se ukvarja s finančnim računovodstvom, v posamezni organizaciji pogosto ne pokriva celotnega finančnega računovodstva kot dejavnosti. Pogosto je omejena zgolj na finančno knjigovodstvo in z njim povezane oblike računovodskega nadziranja. Računovodsko predračunavanje in računovodsko analiziranje sintetičnih in analitičnih kategorij, ki so predmet finančnega računovodstva, sta v gospodarski praksi pogosto prepuščena posebej organizirani načrtovalno-proučevalni službi ali s tujko plansko-analitski službi ali celo službi za kontroling (Turk et al., 2004, str. 29).

Gospodarjenje organizacije spoznamo na podlagi računovodskih informacij, ki morajo biti primerne glede na potrebe, pravočasne in natančne, ustrezne glede na uporabnika, popolne, zanesljive, razumljive in med seboj primerljive. Knjigovodstvo je del računovodstva, ki kot nepogrešljivi del informacijskega sistema vsake organizacije zagotavlja podatke o njeni poslovni in finančni uspešnosti ter o njenem premoženjskem in finančnem stanju za notranje in zunanje uporabnike. Ukvarja se s spremljanjem podatkov preteklega poslovanja in zajema vrednostne podatke o vseh ekonomskih kategorijah, ki jih je mogoče izraziti vrednostno: sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih, odhodkih in stroških. Knjigovodstvo lahko opredelimo kot posebno vrsto evidentiranja poslovanja, v okviru katerega gre za sistematično zbiranje, urejanje, obdelovanje in shranjevanje knjigovodskih podatkov in njihovo posredovanje uporabnikom. Knjigovodski podatki so informacijska podlaga za upravljanje organizacije in vir podatkov za ostale tri računovodske funkcije.

4.2 POMEN RAČUNOVODSTVA V ZASEBNEM ZAVODU IN DRUŠTVU

Nepridobitne organizacije so kot druge pravne osebe podvržene določenim pravilom o načinu vodenja knjigovodstva, računovodstva in poročanja v zvezi s porabo sredstev. Na splošno je sistem računovodstva bolj namenjen potrebam pridobitnega sektorja, medtem ko so potrebe nepridobitnih organizacij običajno zapostavljene. Nepridobitne organizacije težko poročajo o svojih aktivnostih na transparenten in primerljiv način, zato je računovodstvo pomembno, ne samo zaradi tega, ker so nepridobitne organizacije pomemben del gospodarstva, pač pa tudi zaradi tega, ker niso imune pred zlorabami in nepravilnostmi.

Ker nepridobitne organizacije opravljajo zelo različne dejavnosti za zadovoljevanje nekaterih potreb ali pa zastopajo nekatere interese (in ne ustvarjanje dobička), se pomembno razlikujejo v načinu financiranja dejavnosti. To se izraža predvsem v različnih vrstah ali virih njihovih prihodkov, ki jih praviloma določajo že zakoni, ki opredeljujejo njihovo delovanje.

Nepridobitne organizacije morajo na področju računovodstva upoštevati več različnih predpisov, ki jih navajamo v tabeli 11.

Tabela 11: Predpisi, ki urejajo računovodsko evidentiranje poslovnih dogodkov glede na status pravnih oseb

Pravne osebe zasebnega prava	Društva
Zakon o računovodstvu	Zakon o društvih
SRS 36 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava	SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah
Splošni SRS	Splošni SRS
Kontni okvir za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava	Kontni okvir za društva in invalidske organizacije

Vir: Čižman & Zupančič, Blagajniško poslovanje pravnih oseb v negospodarstvu, 2008, str. 63.

Zakon o računovodstvu, ki je bil objavljen v Ur.l. RS št. 23/1999, je uredil vodenje poslovnih knjig za zasebne zavode, ustanovljene po zakonu o zavodih. Zakon prinaša načelne rešitve glede vrednotenja in izkazovanja bilančnih postavk, podrobnejša opredelitev pa je prepuščena računovodskemu standardu. Zasebni zavod posluje tudi s sredstvi javnih financ, zato mora širši javnosti zagotoviti preglednost nad upravljanjem in gospodarjenjem s temi sredstvi. Iz računovodskih izkazov in poročil mora biti razvidno poslovanje s sredstvi države in spremembe v državnem premoženju.

Slovenski računovodski standardi so obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih je sprejel Slovenski inštitut za revizijo. SRS temeljijo na kodeksu računovodskih načel. Prvi SRS so bili sprejeti leta 1993, uporabljati pa so se začeli s 1. januarjem 1994. Potem so bili SRS še dvakrat spremenjeni. Prva sprememba se je zgodila leta 2001. Takrat so SRS uskladili z mednarodnimi računovodskimi standardi. V letu 2005 so bili SRS znova spremenjeni, da bi bili usklajeni z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Računovodske rešitve po sedaj veljavnih SRS, ki so se začeli uporabljati 1. januarja 2006, predstavljamo v nadaljevanju.

SRS predpisujejo računovodske usmeritve, v nekaterih primerih pa omogočajo izbiro med dovoljenimi računovodskimi usmeritvami. Zasebni zavod in društvo v svojih notranjih aktih določita natančnejša pravila računovodskega obravnavanja posameznih kategorij v računovodskih poročilih oziroma vanje zapišeta izbrane računovodske usmeritve, ki jih SRS omogočajo.

Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava ureja SRS 36. Ta standard se opira na zakone in druge predpise, ki urejajo področje nepridobitnih dejavnosti. Z organizacijami so v tem standardu mišljene pravne osebe zasebnega prava, ki vodijo poslovne knjige skladno z zakonom o računovodstvu (tudi zasebni zavod). Omenjeni standard je povezan s splošnimi SRS razen s tistimi, ki obravnavajo posebnosti na izbranih področjih. SRS 36 ureja tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in

obveznosti do virov sredstev ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov in poslovnega izida, ki so značilne za nepridobitne organizacije. Zasebni zavod lahko pri svojih knjigovodskih evidencah uporablja tudi SRS, ki veljajo za ostale pravne subjekte od SRS 1 do SRS 30, vendar le v primeru, če le ti niso v nasprotju s SRS 36. V praksi poleg SRS 36 tudi druge SRS uporabljajo predvsem tisti zavodi, katerih obseg poslovanja je širši, poslovni dogodki pa raznovrstni, bolj kompleksni.

SRS 36 obravnava:

1. posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja;
2. posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja;
3. posebnosti amortiziranja;
4. posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja;
5. posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov;
6. posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida;
7. posebnosti prevrednotenja;
8. obliko bilance stanja;
9. obliko izkaza prihodkov in odhodkov ter
10. vrste in vsebine posebnih preglednic in pojasnil k računovodskim izkazom.

V 26. členu zakona o društvih je predpisano, da morata biti vodenje poslovnih knjig in sestavitev letnega poročila v skladu z računovodskim standardom za društva. Računovodske rešitve za društva določa SRS 33, ki je bil objavljen v Ur.l. RS št. 3/07 in je začel veljati 1. januarja 2007. SRS 33 določa, da se sredstva in obveznosti do virov sredstev ter stroški, odhodki in prihodki računovodsko obravnavajo v skladu s SRS 1 do 19. Društvo, ki v skladu z zakonom ni zavezano k reviziji, pa za vrednotenje sredstev in obveznosti do virov sredstev uporablja SRS 33. Pri računovodskem obravnavanju poslovnih dogodkov, glede katerih SRS 33 ne določa pravil, pa uporablja pravila, določena s splošnimi SRS. Društvo, ki uporablja splošne standarde, v nobenem primeru ne more imeti enostavnega knjigovodstva.

Vsaka organizacija mora imeti izbrane računovodske rešitve, ki jih predpisi in standardi omogočajo in najboljše je, da so računovodske usmeritve zapisane za vse uporabnike na enem mestu in to je v pravilniku o računovodstvu. Pravilnik mora biti izdelan tako, da olajša delo računovodski stroki in da z njim organizacija na enostaven način predstavi način vodenja poslovnih knjig. Organizacija v pravilniku določi vrste možnih poslovnih dogodkov glede na naravo svoje dejavnosti (sporazumi, pogodbe, poročila). Pravilnik mora vsebovati pot knjigovodske listine od njenega nastanka do odložitve v arhiv. Natančno morajo biti določene osebe, ki knjigovodske listine izstavljajo, kontrolirajo, potrjujejo, kontirajo in knjižijo. V pravilniku se določi vrednotenje zalog, drobni inventar in način vodenja evidenc o drobnem inventarju, načine določanja amortizacijskih stopenj in metodo amortiziranja.

Pravilnik o računovodstvu sprejme pristojni organ, v zasebnem zavodu je to svet zavoda, v društvu pa upravni odbor, ureja pa (Čižman, 2008, str. 8):

- organizacijo in vodenje računovodstva;
- pooblastila in odgovornosti računovodskih in drugih delavcev;
- knjigovodske listine in druge knjige;
- popis sredstev in obveznosti do njihovih virov ter usklajevanje poslovnih knjig;
- sestavljanje računovodskih izkazov in pripravo letnega poročila;
- načrtovanje in predračunavanje;
- vrednotenje in izkazovanje računovodskih kategorij;
- računovodsko analiziranje in informiranje;
- revidiranje ter
- hrambo knjigovodskih listin, poslovnih knjig, letnih poročil in druge računovodske dokumentacije.

Sprejetje pravilnika o računovodstvu lahko prispeva k temu, da so računovodske informacije ustrezna podlaga za ocenjevanje namembne, gospodarne in učinkovite porabe sredstev javnih financ.

4.3 VODENJE POSLOVNIH KNJIG

Poslovna knjiga je sistematično urejen in obdelan zapis knjigovodskih listin, ki omogoča sistematično in urejeno spremljanje podatkov. Organizacije vodijo temeljne in pomožne poslovne knjige. V temeljnih poslovnih knjigah se zapisujejo samo vrednostni podatki o poslovnih dogodkih, v pomožnih knjigah pa se zapisujejo tudi količinski podatki. Temeljni poslovni knjigi sta glavna knjiga in dnevnik, pomožne pa analitične in druge evidence. V glavni knjigi so podatki o poslovnih dogodkih urejeni po vsebinski sistematici. To pomeni, da v glavni knjigi spremljamo spremembe in stanja ekonomskih kategorij ločeno po posameznih vrstah. Dnevnik pa je poslovna knjiga, pri kateri pri urejanju podatkov dajemo prednost časovni sistematici. Poslovne dogodke v dnevnik zapisujemo tako, kot nastajajo, ne glede na njihovo vsebinsko različnost. Med pomožne poslovne knjige pa spadajo knjigi prejetih in izdanih računov, knjigi terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev, register opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, blagajniška knjiga, knjiga obračuna plač in drugih prejemkov in knjiga zalog materiala, blaga in proizvodov.

Vodenje temeljnih in nekaterih v zakonu opredeljenih pomožnih knjig je obvezno, drugih pomožnih pa samo, če verodostojni podatki niso zagotovljeni drugače. Odločitev o načinu vodenja poslovnih knjig sprejme pristojni organ organizacije v soglasju z ustanoviteljem. Poslovne knjige in poročila morajo zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ od poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Prihodki in odhodki morajo biti v poslovnih knjigah razčlenjeni v

skladu z računovodskimi standardi. Vodenje poslovnih knjig v zasebnem zavodu in društvu je odvisno od njune velikosti in odločitve, kako jih vodita. Načeloma se poslovne knjige vodijo po sistemu dvostavnega knjigovodstva, prirejenega za njune potrebe (ravnajo se po svojih kontnih načrtih).

Zasebni zavod in društvo lahko vodita svoje knjigovodske evidence na več različnih načinov, in sicer:

1. **po načelu enostavnega knjigovodstva**, kar pomeni, da se vsaka sprememba ekonomske kategorije knjiži le enkrat ali
2. **po načelu dvostavnega knjigovodstva**, kjer vsak poslovni dogodek vpliva na spremembo dveh ekonomskih kategorij, vrednost sredstev organizacije pa mora biti vedno enaka vrednosti obveznosti do virov sredstev.

Enostavno knjigovodstvo lahko uporabljata, če zadostita dvema od treh naslednjih pogojev:

- povprečno število zaposlenih na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja ne presega 2;
- letni prihodki prejšnjega obračunskega obdobja ne presegajo 41.729,26 evrov (velja za zasebni zavod) oziroma 30.000 evrov (velja za društvo);
- povprečna vrednost sredstev (aktivne) na začetku obračunskega obdobja ne presega 20.864,63 evrov (za zasebni zavod) oziroma 50.000 evrov (za društvo).

Vodenje poslovnih knjig po načelu enostavnega knjigovodstva obsega:

- knjigo prihodkov in odhodkov (po vrstah prihodkov in odhodkov);
- knjigo terjatev in obveznosti (po vrstah terjatev in obveznosti, podatke se vpisuje najmanj enkrat mesečno) ter
- register osnovnih sredstev (opredmetenih in neopredmetenih).

V register osnovnih sredstev se vpišejo naslednji podatki: registrska številka opredmetenega osnovnega sredstva oziroma neopredmetenega sredstva, datum pridobitve, ime, podatke o listini o pridobitvi, prvotno nabavno vrednost in podatke o odtujitvi.

Zasebni zavod in društvo, ki vodita enostavno knjigovodstvo, morata zagotoviti tudi, da (Čížman, 2009, str. 255):

- knjižbe temeljijo na verodostojnih knjigovodskih listinah;
- se knjiži najpozneje v mesecu dni od dneva izdaje ali prejema listin, ki so podlaga za knjiženje;
- so neknjižene knjigovodske listine na voljo na kraju, kjer se vodijo poslovne knjige;
- se poslovne knjige zaključijo s stanjem na dan 31. december, v primeru prenehanja opravljanja dejavnosti oziroma statusne spremembe pa z dnem spremembe;
- se register osnovnih sredstev ne zaključuje.

V kolikor zasebni zavod in društvo ne uspeta zadostiti pogojem za vodenje enostavnega knjigovodstva, morata voditi dvostavno knjigovodstvo. V primeru dvostavnega knjigovodstva morata poleg naštetih stvari zagotoviti še:

- konte, ki so potrebni za letno izkazovanje premoženjsko-finančnega poslovanja v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida;
- konte določita skladno s kontnim okvirjem, ki ga predpiše Slovenski inštitut za revizijo, in s svojimi potrebami.

V tem primeru morata voditi naslednje knjigovodske evidence in listine:

- temeljne poslovne knjige (glavna knjiga in dnevnik);
- pomožne poslovne knjige (blagajniški dnevnik, analitična evidenca kupcev in dobaviteljev);
- register osnovnih sredstev.

Poslovne knjige, razen registra opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, se zaključujejo vsako poslovno leto.

Društvo lahko svoje poslovne knjige vodi tudi po sistemu poenostavljenega računovodstva, če so njegovi prihodki prejšnjega obdobja manjši od 10.000 evrov in če ne opravlja pridobitne dejavnosti oziroma jo opravlja le občasno. V tem primeru društvo vodi le knjigo prejemkov in izdatkov, ostale podatke za sestavo letnega poročila zagotovi z letnim popisom in ocenitvijo.

Zaradi večje finančne kontrole je za društva uvedeno revidiranje računovodskih izkazov. Če prihodki oziroma odhodki društva v preteklem poslovnem letu presežejo 1 milijon evrov, morajo v društvu opraviti revizijo računovodskih izkazov. Revizijo je potrebno opraviti v roku šestih mesecev po koncu poslovnega leta, opravi jo revizijska družba ali samostojni revizor. Po zakonu o društvih, ki je bil sprejet v sredini leta 2006, je bilo potrebno opraviti revizijo, če je bilo prihodkov oziroma odhodkov več kot 834.585,21 evrov. V Ur.l. RS št. 58/2009 so bile objavljene spremembe tega zakona. Določena je višja meja prihodkov (1 milijon evrov) in če jo društvo preseže, mora opraviti revizijo računovodskih izkazov. Spremembe zakona so prinesle novosti tudi na področju kriterijev glede načina vodenja poslovnih knjig. Za poenostavljeno knjigovodstvo se je lahko odločilo društvo, ki ni imelo prihodkov prejšnjega obračunskega obdobja višjih od 8.345,85 evrov (zdaj velja 10.000 evrov) in za enostavno knjigovodstvo društvo, ki ni preseglo 10.864,63 evrov (zdaj 30.000 evrov) prihodkov.

Tabela 12 prikazuje dosežene prihodke društev v letu 2006.

Tabela 12: Podatki o prihodkih, ki so jih izkazala društva v letu 2006

Prihodki v EUR	Število društev na dan 31.12.2006	Odstotek od vseh registriranih društev na dan 31.12.2006
0	2.867	13,78
do 8.345,85	9.869	47,43
Od 8.345,85 do 20.864,63	3.381	16,25
Od 20.864,63 do 41.729,26	1.422	6,84
Od 41.729,26 do 208.646,30	1.325	6,37
Od 208.646,30 do 834.585,21	250	1,20
Nad 834.585,21	52	0,25
Niso posredovala poročila	1.638	7,88
SKUPAJ	20.804	100

Vir: Analiza izvajanja zakona o društvih, 2007.

Za leto 2006 so veljale določbe zakona o društvih, ki smo jih navedli in so bile manjše od trenutno veljavnih. Iz navedenih podatkov torej lahko razberemo, da je 13,78 odstotkov društev vodilo le poenostavljeno enostavno knjigovodstvo, še nadaljnjih 47,43 odstotkov društev pa enostavno knjigovodstvo. Le v 52 društvih bi morali v letu 2007 opraviti revizijo računovodskih izkazov. Podatki nam povejo tudi, da je večina društev razpolagala z minimalnimi sredstvi in da so člani društva pogosto sami financirali njegovo dejavnost.

Vsako poslovno dogajanje, ki vpliva na spremembo ekonomskih kategorij, ki jih spremljamo v knjigovodstvu, opredelimo kot poslovni dogodek. Ne glede na pogostost poslovnih dogodkov mora biti knjigovodski proces organiziran tako, da zagotovi njihovo popolno spremljanje. Ker pri poslovanju nastaja množica poslovnih dogodkov, nastaja ob tem tudi množica knjigovodskih listin, ki dokazujejo poslovne dogodke. Knjigovodska listina je pisno pričevanje o nastanku poslovnega dogodka in služi kot podlaga za vnašanje podatkov v poslovne knjige.

V poslovno knjigo se vnesejo verodostojne knjigovodske listine, ki se sestavijo za vsak dogodek, ki se v zvezi s poslovanjem pokaže v spremembi sredstev ali obveznosti do virov sredstev oziroma v nastanku odhodkov ali prihodkov. Knjigovodska listina je verodostojna, če se pri njenem kontroliranju pokaže, da lahko strokovna oseba, ki ni sodelovala v poslovnem dogodku, na njeni podlagi popolnoma jasno in brez dvomov spozna naravo in obseg poslovnega dogodka. Poslovni dogodki se vnašajo po stvarnem in časovnem zaporedju in morajo biti popolni in pravilni. Glavno knjigo sestavljajo konti, na katerih se posamično ali zbirno knjižijo poslovne spremembe sredstev in njihovih virov, odhodki in prihodki ter poslovni izid. Vsak konto ima svojo šestmestno številko, ki izhaja iz kontnega načrta.

Kontni načrt sestavi vsaka organizacija na podlagi kontnega okvirja, ki ga je pripravil Slovenski inštitut za revizijo. Pri sestavitvi kontnega načrta je potrebno upoštevati tudi oblike izkazov za zunanje poročanje in statistiko, davčne predpise in obrazce in potrebe po notranjih poročilih. Dober kontni načrt omogoča hitrejše in natančnejše sporočanje informacij.

Organizacija dvomestnim številkam iz kontnega okvirja dodaja svojim potrebam primerne dodatne številke. V kontnem načrtu organizacija upošteva svoje značilnosti, potrebe po analitičnih evidencah, svojo organizacijsko strukturo, razvejenost poslovnih dogodkov in možnost spremljanja poslovnih dogodkov tudi po drugih parametrih. Kontni načrt vsebinsko ureja posamezne konte v razrede, skupine, analitične in sintetične konte, kar je razvidno iz primera.

X	Oznaka razreda	1	Kratkoročna sredstva in aktivne časovne razmejitve
XY	Oznaka skupine kontov	12	Kratkoročne terjatve do kupcev
XYZ	Oznaka sintetičnega konta	120	Kratkoročne terjatve do kupcev v državi
XYZzzz	Oznaka analitičnega konta	120001	Oznaka za konkretnega kupca

V skladu s SRS 36 in SRS 33 je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo sprejel kontni okvir za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava, ki velja za zasebni zavod, in kontni okvir za društva in invalidske organizacije.

Kontni okvir nam omogoča primerjanje letnih poročil med organizacijami in preprostejše proučevanje dogajanja v organizaciji. Kontni okvir torej odraža poslovanje posamezne organizacije. Ker se organizacije razlikujejo po dejavnosti, ki jo opravljajo, in glede na pravni status, imajo različne kontne okvirje.

Razliko med kontnim okvirjem zasebnega zavoda in kontnim okvirjem za društva prikazujemo v tabeli 13.

Tabela 13: Primerjava kontnega okvirja za zasebni zavod in društvo

Naziv	Kontni okvir za zasebni zavod	Kontni okvir za društvo
Razred 0	Dolgoročna sredstva	
00	Neopredmetena sredstva in dolgoročne AČR	
01	Naložbene nepremičnine	Nepremičnine
02	Nepremičnine	Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva
03	Popravek in oslabitev vrednosti nepremičnin	Predujmi za nakup osnovnih sredstev
04	Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva	-
05	Popravek in oslabitev vrednosti opreme in drugih opred. osnovnih sr.	-
06	Dolgoročne finančne naložbe v kapital	
07	Druge dolgoročne finančne naložbe	-
08	Dolgoročne poslovne terjatve	
09	Odložene terjatve za davek	-

Naziv	Kontni okvir za zasebni zavod	Kontni okvir za društvo
Razred 1	Kratkoročna sredstva, razen zalog, in kratkoročne AČR	Kratkoročna sredstva, razen zalog, kratkor. naložbe in kratkor. AČR
10	Denarna sredstva v blagajni	
11	Denarna sredstva na računih	
12	Kratkoročne terjatve do kupcev	
13	Dani kratkoročni predujmi in varščine	Kratkoročne terjatve do članov
14	Kratkoročne terjatve iz poslovanja za tuj račun	
15	Kratkoročne terjatve, povezane s finančnimi prihodki	-
16	Druge kratkoročne terjatve	
17	Kratkoročne finančne naložbe v kapital	Kratkoročne terjatve, povezane s finančnimi prihodki
18	Kratkoročne finančne naložbe	
19	Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	
Razred 2	Kratkoročne obv. (dolgovi) in kratkoročne pasivne časovne razmejitve	
22	Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	
23	Dobljeni kratkoročni predujmi in varščine	Kratkoročne obveznosti do članov
24	Kratkoročne obveznosti iz poslovanja za tuj račun	
25	Kratkoročne obveznosti do zaposlencev	
26	Obveznosti do državnih inštitucij	Druge kratkoročne poslovne obv.
27	Kratkoročne finančne obveznosti	Kratkoročne obveznosti, povezane s finančnimi odhodki
28	Druge kratkoročne obveznosti	Kratkoročne finančne obveznosti
29	Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	
Razred 3	Zaloge surovin in materiala	Zaloge
30	Obračun nabave materiala	-
31	Zaloge materiala	
32	Zaloge drobnega inventarja, embalaže	Zaloge blaga
33	-	Zaloge proizvodov
Razred 4	Stroški	Stroški in odhodki
40	Stroški materiala	Stroški materiala, blaga in proizvodov
41	Stroški storitev	
42	-	Stroški dela
43	Amortizacija	Dotacije drugim pravnim osebam
44	Rezervacije	Amortizacija

Naziv	Kontni okvir za zasebni zavod	Kontni okvir za društvo
45	Stroški obresti	Stroški naložbenja
46	-	Finančni odhodki
47	Stroški dela	Drugi odhodki
48	Drugi stroški	Dajatve
49	Prenos stroškov	
Razred 5	Uporaba tega razreda je prosta	
Razred 6	Zaloge proizvodov in blaga	Uporaba tega razreda je prosta
60	Nedokončana proizvodnja	-
63	Proizvodi	-
65	Obračun nabave blaga	-
66	Zaloge blaga	-
67	Nekratkoročna sredstva za prodajo	-
Razred 7	Odhodki in prihodki	Prihodki
70	Poslovni odhodki	Prihodki od dejavnosti
72	Prevrednostovalni poslovni odhodki	-
73	-	Finančni prihodki
74	Finančni odhodki	Drugi prihodki
75	Drugi finančni in ostali odhodki	-
76	Poslovni prihodki	-
77	Finančni prihodki	-
78	Drugi finančni in ostali prihodki	-
79	Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	Prenos prihodkov
Razred 8	Poslovni izid	
80	Ugotovitev poslovnega izida	
81	Razporeditev presežka prihodkov	
83	-	Presežek odhodkov
89	Presežek odhodkov in njegov prenos	-
Razred 9	Ustanovitveni vložek, dolgoročne obveznosti (dolgovi) in rezervacije	Lastni in tuji viri sredstev
90	Ustanovitveni vložek	Društveni sklad
91	-	Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitev
95	Poslovni izid za prenos v naslednje leto	-
96	Rezervacije in dolg. pasivne čas.raz.	-
97	Dolgoročne finančne obveznosti	
98	Dolgoročne poslovne obveznosti	
99	Zunajbilančni konti	

Vir: Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za pravne osebe zasebnega prava, 2005; Kontni okvir za društva in invalidske organizacij, Ur.l. RS, št. 9/2006.

Bistvena razlika med obema kontnima okvirjema je v odhodkih, zasebni zavod svoje odhodke prikazuje na kontih razreda 7, društvo pa ima na kontih razreda 7 samo prihodke, odhodke knjiži na kontih razreda 4.

V poslovnih knjigah ali posebnih evidencah morata zasebni zavod in društvo izkazovati podatke o porabi namenskih javnih in drugih sredstev, prejetih za delovanje, za izvajanje posebnih socialnih programov in za naložbe. Pomembno je, da se v poslovnih knjigah zagotovi ločeno spremljanje poslovanja in prikazovanja njegovega izida za posamezne vrste dejavnosti. To se lahko zagotovi z uporabo stroškovnih mest.

4.4 OBDAVČITEV Z DAVKOM NA DODANO VREDNOST

Po Zakonu o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1) se davek plačuje od dobav blaga in opravljenih storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije za plačilo, od pridobitev blaga znotraj Skupnosti in od uvoza blaga v EU. Davčni zavezanec za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju zavezanec) je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno (samostojno) opravlja katero koli ekonomsko dejavnost, ne glede na njen namen ali rezultat. Osnova za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju davek) je vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, stvareh ali storitvah), ki ga davčni zavezanec prejme od kupca, naročnika ali tretje osebe. Splošna stopnja je 20 % in ta se plačuje od vsakega prometa blaga ali storitev, če ni predpisana nižja 8,5 % stopnja oziroma oprostitvev (Zakon o DDV, Ur.l. RS, št. 117/06).

Meja za vključitev v sistem obveznega plačevanja DDV je dosežen kumulativni promet zadnjih 12 mesecev v višini 25.000 evrov obdavčljivega prometa. Po 94. členu ZDDV-1 je davčni zavezanec oproščen obračunavanja DDV, če v obdobju zadnjih 12 mesecev ni presegel oziroma ni verjetno, da bo presegel znesek 25.000 evrov obdavčljivega prometa. Take davčne zavezance imenujemo mali davčni zavezanci. Davčni zavezanec, ki je v preteklem koledarskem letu dosegel nad 210.000 evrov obdavčljivega prometa, izpolnjuje pogoje za mesečnega davčnega zavezanca in sestavlja mesečne obračune DDV. Ostali davčni zavezanci, ki dosegajo promet od 25.000 do vključno 210.000 evrov, so trimesečni zavezanci. Za davčne zavezance, ki šele začenjajo opravljati dejavnost, je v prvih 12. mesecih predpisano davčno obdobje koledarski mesec.

Z DDV se obdavči dodana vrednost, ustvarjena pri davčnem zavezancu, ki DDV obračunava. Vendar davčni zavezanec te razlike, ki je osnova za obdavčitev, ne izračuna neposredno. Davčna obveznost se izračuna posredno, kot razlika med DDV, obračunanim od vseh obdavčljivih prodaj blaga in storitev, ter odbitnim DDV, ki ga je davčni zavezanec plačal ali ga je bil dolžan plačati pri nabavah blaga in storitev, ki jih je uporabil pri opravljanju svoje dejavnosti.

Določbe zakona o davku na dodano vrednost so enake za vse organizacije, ki opravljajo ekonomsko dejavnost, zato se bomo v nadaljevanju osredotočili na določbe zakona, ki se nanašajo na poslovanje zasebnega zavoda in društva.

Dejavnosti, ki so oproščene plačevanja DDV in se vsaj posredno nanašajo na nepridobitne organizacije, lahko razvrstimo v dve veliki skupini (Zakon o DDV, Ur.l. RS, št. 117/2006):

1. oprostitev v javnem interesu – gre za promet blaga in storitev na področju zdravstva, izobraževanja, socialno varstvenih storitev ipd. (42. in 43. člen);
2. druge oprostitve – v to skupino sodi tudi promet blaga, ki se v celoti uporablja za namene oproščenih dejavnosti, če davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (44. člen);

Davčni zavezanec lahko odbije DDV (t. i. vstopni davek na dodano vrednost), ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev od drugega davčnega zavezanca. 63. člen zakona določa, da lahko vstopni DDV odbije, če je to blago oziroma storitev uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Davčni zavezanec sme odbiti DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal (Zakon o DDV, Ur.l. RS, št. 117/06):

- pri nabavi blaga oziroma storitev od drugega slovenskega davčnega zavezanca;
- pri uvozu blaga;
- pri pridobitvi blaga iz EU;
- kot prejemnik blaga oziroma storitve od davčnih zavezancev iz drugih držav.

Če davčni zavezanec opravlja le promet, ki prinaša pravico do odbitka vstopnega DDV, na strani nabave presoja pravic do odbitka ni zahtevna. Kot neodbitni DDV obravnava le DDV tistih nabav, pri katerih zakon omejuje pravico do odbitka (reprezentanca, osebna vozila itd.) in nabav, ki niso neposredno povezane z obdavčljivim prometom (nabave blaga in storitev, ki niso poslovno potrebne). Ko pa davčni zavezanec poleg prometa, ki prinaša pravico do odbitka DDV, opravlja tudi promet, ki te pravice ne prinaša, postane presoja pravic do odbitka DDV veliko bolj zapletena. Davčni zavezanec ne sme odbiti vstopnega DDV od nabav, ki jih uporabi za oproščen promet, za katerega velja nepravilna oprostitve. Nepravilne oprostitve veljajo za dejavnosti, ki so navedene v 42. in 43. členu zakona (Zakon o DDV, Ur.l. RS, št. 117/2006):

- bolnišnična in izvenbolnišnična zdravstvena oskrba;
- zdravstvena oskrba, ki jo zdravstveni delavci opravljajo v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti;
- oskrba s krvjo in krvnimi pripravki, materinim mlekom ter človeškimi organi za presajanje;
- storitve zobnih tehnikov in zobna protetika;

- storitve, ki jih za svoje člane opravljajo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene plačila DDV ali so neobdavčljive (storitve združenj, zbornic);
- socialno varstvene storitve;
- storitve varstva otrok in mladostnikov;
- predšolska vzgoja, šolsko izobraževanje, poklicno usposabljanje in prekvalifikacije;
- zasebno poučevanje;
- zagotavljanje osebja s strani verskih skupnosti z namenom zadovoljevanja duhovnih potreb;
- storitve, ki jih svojim članom kot povračilo za članarino opravijo nepridobitne organizacije;
- storitve povezane s športom ali športno vzgojo;
- kulturne storitve;
- dobava blaga in storitev s strani organizacij, katerih dejavnosti so oproščene plačila DDV,
- reševalni prevozi bolnih ali poškodovanih oseb;
- prispevki za opravljanje radijske in televizijske dejavnosti.

Iz poglavja o opredelitvi dejavnosti zasebnega zavoda in društva vemo, da se našteje dejavnosti največkrat opravljajo ravno v teh dveh organizacijskih oblikah.

Če davčni zavezanec opravlja dejavnost, od katere si lahko odbije DDV, in dejavnost, od katere si DDV ne sme odbijati, kar je pogosta praksa pri zasebnem zavodu in društvu, lahko pravico do odbitka presoja:

- 1. Neposredno z ločenim spremljanjem prometa**, pri katerem ima pravico do odbitka, in prometa, pri katerem te pravice nima – spremljanje obdavčene in oproščene dejavnosti po dejanskih podatkih.

V praksi se za ločeno spremljanje prometa obdavčene in oproščene dejavnosti najpogosteje uporablja stroškovna mesta. Na strani prihodkov in neposrednih stroškov ni težav pri razporejanju. Težave se pojavijo pri delitvi posrednih stroškov, ki jih običajno zelo težko razdelimo na posamezno dejavnost. Če hočemo doseči določeno mero zanesljivosti, moramo na začetku leta določiti ključ oziroma kriterij za delitev stroškov in mu dosledno slediti skozi poslovno leto.

- 2. Posredno z izračunavanjem razmerja** med vrednostjo prometa, ki prinaša pravico do odbitka, in vrednostjo prometa, pri katerem zaradi nepravilnih oprostitev te pravice nima – delež odbitka.

Če davčni zavezanec opravlja obdavčeno in oproščeno dejavnost, določi znesek vstopnega DDV, ki se nanaša na obdavčeno in oproščeno dejavnost, v zvezi s katero ima pravico do odbitka vstopnega davka z odbitnim deležem. Odbitni delež se določi za ves promet blaga in storitev na letni ravni kot odstotek, davčni zavezanec pa lahko odbitni delež določi tudi

ločeno za vsako dejavnost, vendar mora v tem primeru voditi ločeno knjigovodstvo in to priglasiti davčnemu organu. Odbitni delež pomeni, da nepridobitne organizacije vstopni DDV plačajo, vendar ga ne smejo odbiti v celoti.

Davčni zavezanec mora vstopni DDV (na prejetih računih in ob uvozu) in tistega, obračunanega pri samoobdavčitvi, razdeliti na tisti del, ki se sme odbiti, in del, ki se ne sme odbiti, preden predloži obračun DDV davčnemu organu. Za razdelitev DDV uporablja med letom začasni delež odbitka, na koncu leta pa na podlagi končnega deleža odbitka poračuna razlike. Po zakonu se delež odbitka izračuna tako, da je (Zakon o DDV, Ur.l. RS, št. 117/2006):

- v števcu ves znesek letnega prometa, ki se nanaša ne promet, pri katerem ima pravico do odbitka DDV, brez DDV;
- v imenovalcu pa znesek iz števca in ves znesek letnega prometa, pri katerem nima pravice do odbitka DDV, tudi subvencije in dotacije, razen subvencij, ki so neposredno povezane s ceno.

Izračunani podatek pove, koliko DDV si davčni zavezanec lahko odbije. Delež odbitka se določi v letnem odstotku in se zaokroži navzgor na celo številko. Npr. če je izračunani odstotek 99,6002, ga zaokrožimo in dobimo 100-odstotni odbitek, če pa je izračunani delež 0,0011, ga zaokrožimo in dobimo 1-odstotni odbitek.

Po zakonu se v izračun odbitnega deleža ne upoštevajo zneski prometa, ki se nanašajo na (Zakon o DDV, Ur.l. RS, št. 117/2006):

- dobave osnovnih sredstev, ki jih je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti: zneski, doseženi s prodajo opreme, se ne všttevajo med zneske prometa za izračun deleža odbitka;
- priložnostne transakcije z nepremičninami in
- priložnostne finančne transakcije.

Ti zneski se vpisujejo v davčne evidence in obrazec DDV-O, a se ne upoštevajo pri izračunu deleža odbitka. Razlike po dokončnem obračunu odbitka DDV za preteklo leto se upoštevajo v obračunu za mesec februar za mesečne zavezance in v obračunu za prvo trimesečje pri trimesečnih davčnih zavezancih. Tako se razlike v obračunih DDV upoštevajo v tekočem letu in ne v letu, na katero se nanašajo. Drugače je v poslovnih knjigah, v katerih se razlike evidentirajo med podatki leta, na katero se nanašajo. Davčnemu organu ni potrebno posebej poročati o znesku popravka odbitka DDV na podlagi dokončnega obračuna.

4.5 LETNO POROČILO

Letno poročilo zasebnega zavoda in društva je sestavljeno iz dveh delov:

- **računovodsko poročilo:** bilanca stanja in izkaz prihodkov in odhodkov (za zasebni zavod) oziroma poslovnega izida (za društvo) s pojasnili;
- **poslovno poročilo:** poročilo o poslovanju, poročilo o izvedbi notranjega nadzora in revizorjeva ocena, če je bila opravljena revizija.

Letno poročilo se odda Agenciji za javnopravne evidence in storitve (odslej Ajpes), ki zbira in obdeluje podatke za potrebe statističnih raziskav. Letno poročilo zasebnega zavoda je potrebno predložiti najpozneje v dveh mesecih po preteku poslovnega leta (najkasneje do 28. februarja), letno poročilo društva pa je potrebno predložiti najkasneje v treh mesecih po preteku poslovnega leta (najkasneje do 31. marca). Letno poročilo se pripravi za obračunsko obdobje od 1. januarja do 31. decembra oziroma po stanju na dan 31. decembra. Poslovno leto je običajno enako koledarskemu.

Bilanca stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov sredstev na koncu poslovnega leta (Čižman & Zupančič, 2009, str. 204). V tuji literaturi je bilanca stanja opredeljena kot seznam sredstev, obveznosti in lastniškega kapitala na točno določen datum (Harrison & Horngren, 2006, str. 18).

Gre torej za statični računovodski izkaz, v katerem je prikazano stanje organizacije v določenem trenutku. V bilanco stanja se zneski vpisujejo v dveh stolpcih. V prvega se vpišejo uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju, v drugega pa uresničeni podatki v enakem prejšnjem obračunskem obdobju.

Sredstva so prikazana na aktivni strani v bilanci stanja in se delijo na dolgoročna in kratkoročna sredstva. **Dolgoročna sredstva** so tista, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, daljšem od leta dni. Sestavljajo jih:

- neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev;
- opredmetena osnovna sredstva;
- naložbene nepremičnine;
- dolgoročne finančne naložbe;
- dolgoročne poslovne terjatve in
- odložene terjatve za davek (v bilanci stanja društva je postavka, v bilanci stanja zasebnega zavoda je ni).

Kratkoročna sredstva pa se praviloma preoblikujejo v obdobju, krajšem od enega leta:

- sredstva za prodajo;
- zaloge;
- kratkoročne finančne naložbe;
- kratkoročne poslovne terjatve in
- denarna sredstva.

Poleg dolgoročnih in kratkoročnih sredstev je v bilanci stanja na aktivni strani še tretja postavka, ki se imenuje **kratkoročne aktivne časovne razmejitev**. Gre za terjatve in druga

sredstva, ki se bodo po predvidevanjih pojavila v letu dni in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena. Tako opredeljene kratkoročne terjatve se nanašajo na znane in neznane pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve, z drugimi sredstvi pa so mišljeni poslovni učinki (proizvodi ali storitve), ki jih bodo bremenile. Kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki so ob svojem nastanku zneski, ki še ne bremenijo dejavnosti in še ne vplivajo na poslovni izid. Postavke na aktivni strani bilance stanja so torej enake pri zasebnem zavodu in društvu.

Obveznosti do virov sredstev oziroma pasivno stran bilance stanja zasebnega zavoda predstavljajo naslednje postavke:

- ustanovitveni vložek;
- presežek prihodkov oziroma odhodkov;
- rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve;
- poslovne obveznosti;
- finančne obveznosti;
- kratkoročne pasivne razmejitve.

V bilanci stanja za društvo pa obveznosti do virov sredstev predstavljajo naslednje postavke:

- sklad;
- rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve;
- dolgoročne obveznosti;
- kratkoročne obveznosti;
- kratkoročne pasivne razmejitve.

Kot lahko vidimo je razlika med bilanco stanja zasebnega zavoda in društva na pasivni strani bilance. Tisto, kar se pri gospodarskih družbah imenuje kapital, je pri zasebnem zavodu navedeno pod postavkama ustanovitveni vložek in presežek prihodkov oziroma odhodkov, pri društvu pa v postavki sklad. Razlika je tudi pri obveznostih. Društvo jih navaja glede na zapadlost, zasebni zavod pa glede na namen pridobitve.

V bilanci stanja zasebnega zavoda in društva je tako na strani sredstev kot na strani obveznosti do virov sredstev še postavka, ki se imenuje zunajbilančna sredstva oziroma zunajbilančne obveznosti. V zunajbilančni postavki se izkazujejo podatki o poslovnih dogodkih, ki trenutno ne vplivajo na postavke v bilanci stanja ali izkazu poslovnega izida, vendar so pomembni za ocenjevanje uporabljanja tujih sredstev, za morebitne prihodnje terjatve, za kontroliranje poslovnih procesov in za informiranje. Ta postavka se ne uvrsti v seštevek sredstev in obveznosti do virov sredstev (Čižman, 2009).

V bilanci stanja so postavke izražene v denarni enoti. Če ekonomske kategorije izražamo v denarnih enotah, govorimo o vrednotenju. Pri vrednotenju obstaja več možnosti; z različnimi možnostmi vrednotenja lahko organizacije vplivajo na izid poslovanja. SRS določajo načine vrednotenja, če ni z zakonom o računovodstvu ali drugimi predpisi določeno drugače.

Kupljene stvari ali pravice se izkazujejo po nabavni vrednosti, vendar mora organizacija ugotavljati realno vrednost opredmetenih in drugih sredstev in to usklajevati s knjigovodsko vrednostjo.

Izkaz poslovnega izida organizacije prikazuje prihodke in odhodke dosežene v obračunskem obdobju ter ustvarjeni poslovni izid. Ta temeljni računovodski izkaz nam kaže uspešnost poslovanja organizacije v določenem obdobju in zato je dinamičen računovodski izkaz. Izkaz poslovnega izida je lahko sestavljen v dveh različicah:

- za prvo različico je značilno, da so stroški izkazani po naravnih vrstah (stroški blaga, materiala, storitev, dela in stroški amortizacije);
- za drugo različico je značilno, da so stroški izkazani po funkcionalnih skupinah (proizvajalni stroški prodanih proizvodov, nabavna vrednost prodanega blaga, stroški prodajanja ter stroški splošnih dejavnosti).

Kljub temu da SRS dajejo prednost drugi različici, se posamezna organizacija sama odloči, katero različico izkaza poslovnega izida bo uporabila.

Pri sestavitvi izkaza prihodkov in odhodkov v zasebnem zavodu in izkaza poslovnega izida v društvu morajo biti prihodki iz javnofinančnih sredstev in prihodki, doseženi z opravljanjem javne službe, izkazani vsak posebej, odhodki pa morajo biti razčlenjeni tako, da omogočajo vpogled v sestavo stroškov po njihovih vrstah. Prihodki in odhodki zasebnega zavoda in društva se evidentirajo v skladu z načelom nastanka poslovnega dogodka, to je ob njihovem nastanku in ne takrat, ko prejmemo ali plačamo denar. Prihodki in odhodki se evidentirajo v obračunskem obdobju, na katero se nanašajo.

Celotni prihodki ugotovljeni v izkazu prihodkov in odhodkov zasebnega zavoda so vsota (Čižman, 2009, str. 222–226):

1. **Prihodkov iz poslovanja**, ki obsegajo poslovne prihodke od opravljanja negospodarskih javnih služb in prihodke od opravljanja lastne dejavnosti.
V poslovne prihodke zajamemo vse zneske od prodaje proizvodov in storitev in tudi sredstva iz proračuna, prejeta za pokrivanje poslovnih odhodkov v obračunskem obdobju. Med poslovne prihodke od opravljanja dejavnosti javnih služb štejemo prihodke iz javnofinančnih sredstev, druge prihodke od opravljanja javnih služb ter spremembo vrednosti zalog.
2. **Finančnih prihodkov**: obračunane obresti in deleži v dobičku drugih.
3. **Drugih prihodkov** sestavljajo neobičajne postavke in ostali prihodki: finančni prihodki iz vrednotenja naložbenih nepremičnin, finančni prihodki iz odtujitve naložbenih nepremičnin, subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki, prejete odškodnine in kazni.

Odhodki zasebnega zavoda v izkazu prihodkov in odhodkov pa so vsota (Čižman, 2009, str. 226–230):

1. **Odhodki, ki se nanašajo na stroške blaga, materiala in storitev**, ki jih sestavljajo nabavna vrednost prodanega blaga, stroški materiala in storitev, ki nastanejo pri opravljanju storitev in ustvarjanju proizvodov.
2. **Stroški dela** obsegajo plače in nadomestila plač v bruto znesku, dajatve v naravi, darila in nagrade za zaposlene, odpravnine in dajatve, ki se obračunajo od prejemkov zaposlenih in bremenijo delodajalca.
3. **Amortizacija**
Zasebni zavod mora obračunavati amortizacijo osnovnih sredstev ne glede na način njihove pridobitve. Obračunava se po enakomerni časovni metodi in ločeno za sredstva za opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb in ločeno za sredstva za opravljanje lastne dejavnosti. Če z istimi osnovnimi sredstvi opravlja obe dejavnosti, je potrebno z ustreznimi sodili ugotoviti delež amortizacije, ki se nanaša na posamezno dejavnost. V primeru, da zasebni zavod dobi državno podporo ali donacijo za nakup opredmetenega osnovnega ali neopredmetenega sredstva, se amortizacija obračunava posebej. Iz dolgoročno odloženih prihodkov se med prihodke poslovnega leta prenese znesek, ki ustreza obračunanim stroškom amortizacije za ta sredstva.
4. **Rezervacije** so dolgoročno vnaprej vračunani stroški, ki se nanašajo le na lastno dejavnost. Namen rezervacij je oblikovati zneske, ki bodo v prihodnosti omogočili pokritje takrat nastalih stroškov oziroma odhodkov (npr. rezervacije za reorganizacijo, za pokojnine, za odpravnine, za jubilejne nagrade itd.).
5. **Drugi stroški** obsegajo prevrednotovalne odhodke (opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, terjatev, zalog in stroškov dela) in druge stroške (dajatve, ki niso odvisne od stroškov dela ali drugih vrst stroškov).
6. **Finančni odhodki** so odhodki iz posojil, prejetih od bank, odhodki iz izdanih obveznic, odhodki iz drugih finančnih obveznosti, odhodki iz obveznosti do dobaviteljev itd.
7. Med **druge odhodke** sodijo denarne kazni in odškodnine, odhodki iz amortizacije in oslabitve naložbenih nepremičnin.

Izkaz prihodkov in odhodkov zasebnega zavoda je narejen po prvi različici, saj prikazuje stroške po naravnih vrstah. Zasebni zavod ugotavlja poslovni izid v organizaciji kot celoti in po posameznih dejavnostih. Splošne vrste poslovnega izida so (SRS 36, 2006):

- presežek prihodkov je pozitiven poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi prihodki in manjšimi odhodki v obračunskem obdobju;
- čisti presežek prihodkov je presežek prihodkov zmanjšan za obračunani davek od dohodkov pravnih oseb; namenjen je za opravljanje dejavnosti pravne osebe, za pokrivanje presežka odhodkov ter za drugo v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom;
- presežek odhodkov je negativen poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi odhodki in manjšimi prihodki v obračunskem obdobju. Presežek odhodkov se pokriva v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom.

Če zasebni zavod ugotovi, da je prihodkov več od odhodkov, ugotovi presežek prihodkov. Od tega presežka se odšteje davčna obveznost, ki se ugotovi v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, in tako dobimo čisti presežek prihodkov obračunskega obdobja. Če je več odhodkov kot prihodkov, se razlika imenuje presežek odhodkov. V obrazcu je še postavka, ki se imenuje presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju presežka odhodkov. Ta podatek se vpiše le, če pristojni organ zasebnega zavoda še pred oddajo letnega poročila sprejme sklep, da se nekateri stroški oziroma odhodki obračunskega obdobja pokrivajo iz presežka prihodkov prejšnjih let.

Društvo v izkazu poslovnega izida kot prihodke upošteva (Čižman, 2009, str. 272):

1. **Prihodke od dejavnosti**, ki so dotacije iz Fundacije za financiranje invalidskih in humanitarnih organizacij v RS, dotacije iz proračunskih in drugih javnih sredstev; dotacije iz drugih fundacij, skladov in ustanov; dotacije drugih pravnih in fizičnih oseb; prispevki uporabnikov posebnih socialnih programov; članarine in prispevki članov; prihodki od prodaje trgovskega blaga, storitev in proizvodov ter ostali prihodki iz dejavnosti.
2. **Sprememba (povečanje ali zmanjšanje) zalog** proizvodov in nedokončanih proizvodov.
3. **Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve**: to so proizvodi, ki jih ustvari društvo in storitve, ki jih opravi društvo ter jih nato zajame med svoja opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva.
4. **Finančni prihodki** so prihodki iz obresti, prihodki iz tečajnih razlik, prihodki iz deležev v gospodarskih družbah itd.
5. **Druge prihodke** predstavljajo prejete pogodbene kazni in odškodnine.

Odhodki društva v izkazu poslovnega izida so (Čižman, 2009, str. 272–275):

1. **Stroški porabljenega materiala in prodanega trgovskega blaga**, ki ga društvo porabi pri opravljanju storitev in proizvodnji proizvodov, in prodanega trgovskega blaga.
2. **Stroški storitev**, ki jih za društvo opravijo druge pravne in fizične osebe.
3. **Stroški dela** predstavljajo plače, nadomestila plač, povračila stroškov zaposlenim, vrednosti daril, bonitet in nagrad ter dajatev, ki se obračunajo od naštetih prejemkov in bremenijo društvo.
4. **Dotacije drugim pravnim osebam** so zneski sredstev, ki jih društvo prenese drugim pravnim osebam skladno z nameni, za katere je ustanovljeno.
5. **Odpisi vrednosti** zajemajo amortizacijo in prevrednotovalne poslovne odhodke pri neopredmetenih osnovnih sredstvih, opredmetenih osnovnih sredstvih in drugih postavkah.
6. **Drugi odhodki** iz dejavnosti so odhodki, ki niso zajeti v kateri od prejšnjih skupin.
7. **Finančni odhodki** so odhodki iz obresti, odhodki iz tečajnih razlik, odhodki nastali pri uskladitvi obveznosti, finančnih naložb itd.
8. **Drugi odhodki** so denarne kazni in odškodnine ter druge neobičajne postavke.

V obrazec društvo vpiše še podatek o višini davka od dohodkov pravnih oseb in nato ugotovi, ali je v obračunskem obdobju ustvarilo presežek prihodkov ali presežek odhodkov. Sledi še podatek o kritju odhodkov obravnavanega obdobja iz presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobj.

Izkaz poslovnega izida, ki ga sestavi društvo, prikazuje zneske v štirih stolpcih:

- prva dva stolpca prikazujeta celotno finančno ovrednoteno poslovanje društva – v prvem podatke obravnavanega obračunskega obdobja in v drugem podatke enakega prejšnjega obračunskega obdobja;
- druga dva stolpca prikazujeta finančno ovrednoteno pridobitno dejavnost društva – v prvem podatke obravnavanega obračunskega obdobja in v drugem podatke enakega prejšnjega obračunskega obdobja.

Vendar ta pridobitna dejavnost nikakor ni primerljiva z opredelitvijo prihodkov od dejavnosti za sestavitev obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Pravne osebe, ustanovljene za opravljanje nepridobitne dejavnosti, v izkazu poslovnega izida izkazujejo prihodke in odhodke v skladu s področno oziroma statusno zakonodajo in računovodskimi predpisi. Pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb pa upoštevajo Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (odslej ZDDPO-2) ter Pravilnik o pridobitni in nepridobitni dejavnosti.

Obrazec za izkaz prihodkov in odhodkov za zasebni zavod in obrazec za izkaz poslovnega izida za društvo se zaključita s podatkom o povprečnem številu zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju in številu mesecev poslovanja.

Podlaga za sestavitev računovodskih izkazov so poslovne knjige. Zaradi različnih vzrokov pa se lahko stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, izkazanih v poslovnih knjigah, razlikuje od njihovega dejanskega stanja. Ukrep za preverjanje zanesljivosti podatkov v poslovnih knjigah je popis. S popisom zasebni zavod in društvo zagotovita, da se knjigovodski podatki o sredstvih in obveznostih do njihovih virov ne razlikujejo od dejanskih. Le tako usklajeni podatki so lahko podlaga za sestavitev bilance stanja. Popis se opravi najmanj enkrat letno in to na koncu ali čim bliže koncu poslovnega leta. Običajno se popis naredi po stanju na dan 31. december, podrobnejša navodila za popis predpiše odgovorna oseba v zasebnem zavodu in društvu, ki imenuje tudi ustrezno število popisnih komisij in roke, v katerih morajo opraviti popis. Popis je potrebno narediti tudi na začetku in ob prenehanju opravljanja dejavnosti ter ob statusni spremembi.

Zasebni zavod in društvo, ki vodita poslovne knjige po načelu dvostavnega knjigovodstva s popisom uskladita knjigovodske in dejanske podatke. Če vodita poslovne knjige po načelu enostavnega knjigovodstva, podatke za sestavitev računovodskih izkazov zagotovita s popisom. V takem primeru je popis ne le uskladitev dejanskega in knjigovodskega stanja, ampak tudi pridobitev podatkov za sestavitev računovodskih izkazov.

Računovodski izkazi so zapisi dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti, uporabniki računovodskih informacij in lastniki pa potrebujejo za odločanje tudi najnovejše in druge informacije. Uporabniki računovodskih informacij so predvsem sedanji in možni vlagatelji, zaposleni, posojilodajalci, dobavitelji in kupci, vlada in njeni organi in splošna javnost. Letno poročilo in s tem tudi računovodski izkazi morajo potemtakem zadovoljevati splošne potrebe večine uporabnikov, zato tudi ne dajejo vseh informacij, ki bi jih uporabniki morebiti potrebovali pri gospodarskem odločanju. Zaradi teh dveh razlogov in popolnejšega informiranja je treba računovodskim izkazom dodati pojasnila in dodatne razpredelnice ter drugo, kar bralcem zagotavlja dodatne podatke in informacije. To so predvsem razkritja o tveganjih in negotovostih, ki vplivajo na poslovanje. Zelo pomembno je tudi poslovno poročilo, v katerem zasebni zavod in društvo predstavi še neračunovodske in nefinančne informacije.

Pojasnila k računovodskim izkazom so obvezna sestavina letnega poročila ter dopolnjujejo podatke in informacije, ki jih zagotavljata bilanca stanja in izkaz prihodkov in odhodkov. Zasebni zavod mora v pojasnilih prikazati (Čižman, 2008, str. 17):

- prihodke in odhodke po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti, razčlenjene po vrstah;
- posredne stroške in njih razporeditev na dejavnosti posameznih negospodarskih javnih služb in lastno dejavnost;
- obračunano in porabljeno amortizacijo po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti;
- prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih, znotraj teh pa posebej prejeta in porabljena proračunska sredstva ter
- ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov nad prihodki po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti.

Navedena pojasnila so pomembna predvsem za razkritje poslovanja zasebnega zavoda, ki deluje na podlagi koncesije za opravljanje javne službe. Predpisana so zaradi tega, da je resnično možno ocenjevati namembnost, gospodarnost in učinkovitost porabe sredstev iz javnih financ.

Društvo pripravi pojasnila k računovodskim izkazom (Čižman, 2008, str. 30–31):

- glede razčlenitve in vrednotenja sredstev in obveznosti do virov sredstev;
- glede razčlenitve in vrednotenja prihodkov in odhodkov;
- glede razporeditve posrednih stroškov na dejavnosti društva – predstavi sodila, če so bila uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na pridobitno in nepridobitno dejavnost.

Podatki o pridobitni in nepridobitni dejavnosti društva so sestavni del izkaza poslovnega izida. Standard za društva namreč določa, da mora društvo, ki je v obravnavanem obdobju, za

katero sestavlja letno poročilo, opravljal tudi pridobitno dejavnost, sestaviti prilogo k izkazu poslovnega izida, v kateri navede zneske, ki se nanašajo na pridobitno dejavnost. Društvo mora za sestavitev take priloge sprejeti ustrezna sodila za razvrščanje posrednih stroškov na tiste, ki se nanašajo na pridobitno dejavnost in na tiste, ki se nanašajo na nepridobitno dejavnost. Če ni mogoče določiti ustreznega sodila, se kot sodilo upošteva razmerje med prihodki, doseženimi z opravljanjem pridobitne dejavnosti in prihodki, doseženimi z opravljanje nepridobitne dejavnosti društva v obračunskem obdobju. Društvo razkrije sodila v prilogi (Čižman & Zupančič, 2009, str. 254).

Letno poročilo mora potrditi pristojni organ zasebnega zavoda oziroma ustanovitelja, običajno svet zavoda. Kdo je pristojen za sprejetje letnega poročila je praviloma določeno z aktom o ustanovitvi, statutom ali drugim aktom. Rok, v katerem mora organ zasebnega zavoda sprejeti letno poročilo, določi pravna oseba sama. Ta rok je lahko daljši od tistega, ki je predpisan za predložitev podatkov Ajpes.

V društvu letno poročilo sprejme zbor članov društva. Poročilo je veljavno le, če je bil prej opravljen nadzor nad finančnim in materialnim poslovanjem društva, ki ga največkrat opravi upravni odbor. To pomeni, da osebe, ki nimajo neposrednega stika s pripravo letnega poročila in vodenjem poslovnih knjig, pregledajo vsebino letnega poročila društva in usklajenost vodenja poslovnih knjig po SRS 33. O izvedbi takega nadzora je potrebno poročati z ustreznim dokumentom, ki naj bo priložen letnemu poročilu.

Tudi **poslovno poročilo** se sestavlja na podlagi informacij, ki jih daje računovodstvo (informacije o uresničevanju finančnega načrta, investicijah, porabljenih sredstvih itd.). V poslovnem poročilu morata zasebni zavod in društvo opisati svoje poslovanje v obračunskem obdobju. Poudariti morata predvsem način uresničevanja namena in ciljev njenega poslovanja in predstaviti druge pomembne zadeve, ki pripomorejo k boljšemu razumevanju letnega poročila. Če opravljata več vrst pridobitnih dejavnosti, opišeta tudi njihove vrste in obseg.

Poslovno poročilo je sestavljeno iz treh delov (Čižman, 2008):

- splošnega dela, ki vsebuje predstavitev zasebnega zavoda in društva, kratek opis njenega razvoja, predstavitev vodstva in najpomembnejših organov, kratek pregled njune dejavnosti, kratek opis gospodarskih, monetarnih, fiskalnih in drugih vplivov na njuno delovanje;
- posebnega dela, ki vsebuje opisna poročila o izvedbi programov dejavnosti in projektov ter poročilo o doseženih ciljih in rezultatih;
- zaključnega dela, ki vsebuje datum sprejetja letnega poročila s strani pristojnega organa, datum in kraj nastanka letnega poročila in podpise oseb, ki so odgovorne za pripravo letnega poročila (odgovorna oseba in računovodja).

Zasebni zavod in društvo lahko predložita letno poročilo na papirju ali disketi v obliki Excelove datoteke ali z neposrednim vnosom v spletnem portalu Ajpes.

Če je v društvu potrebno opraviti revizijo, mora letno poročilo pred sprejetjem pregledati revizijska družba ali samostojni revizor na način in pod pogoji, ki so določeni z zakonom o revidiranju. Društvo mora poleg notranjega nadzora zagotoviti tudi zunanjo revizijo. Revizor tudi ugotavlja, ali je poročilo o poslovanju društva skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi in zahtevami zakona. Revizorjevo poročilo mora vsebovati pojasnjevalni odstavek, iz katerega je razvidna ocena usklajenosti vodenja poslovnih knjig in sestavitve letnega poročila s SRS 33. Revizorjevo oceno mora društvo predložiti skupaj z letnim poročilom v obravnavo zboru članov društva. Revizija mora biti opravljena v 6. mesecih po koncu poslovnega leta. Društva, ki revidirajo svoja letna poročila, morajo oddati računovodske izkaze za državno statistiko do 31. marca, letno poročilo in revizorjevo oceno za javnost podatkov pa do 31. avgusta (Čižman & Zupančič, 2009, str. 254–255).

4.6 OBRAČUN DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Obračun davka od dohodkov pravnih oseb je predpisan z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2), ki je bil sprejet leta 2004 in je nadomestil prejšnji Zakon o davku od dobička pravnih oseb. Zavezanec za davek od dohodkov je pravna oseba domačega (razen Republike Slovenije in lokalnih skupnosti) in tujega prava. Zavezanci so v davčnem pomenu rezidenti in nerezidenti. Rezidenti so, če imajo sedež v Sloveniji pa tudi če imajo kraj dejanskega posloводства v Sloveniji, sedež pa v kateri drugi državi. Zavezanci rezidenti so obdavčeni po svetovnem dohodku, kar pomeni, da morajo v davčni obračun vključiti vse prihodke, ki so jih dosegli kjer koli v svetu, tudi v svojih poslovnih enotah v tujini. Rezidenti so tisti zavezanci za davek, ki imajo bodisi sedež bodisi kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji, sedež pa v kateri drugi državi. Pravilnik o izvajanju zakona določa kot kraj dejanskega delovanja posloводства kraj, kjer vodstvo dejansko upravlja in poslo vodi zavezanca. Z upravljanjem in poslo vodenjem sta mišljeni izvrševanje in uveljavljanje politike poslovanja in strateških odločitev. Zavezanci nerezidenti so tiste osebe, ki nimajo v Sloveniji niti sedeža niti kraja dejanskega delovanja posloводства. Zavezanci za davek pa so zato, ker imajo v Sloveniji poslovno enoto (kraj, v katerem v celoti ali delno opravljajo dejavnost oziroma posle) ali pa dosejajo posamezne dohodke, ki imajo vir v Sloveniji (dividende, obresti, najemnine, licenčnine itd.) in od katerih se pri plačilu v tujino obračunava davčni odtegljaj (ZDDPO-2, Ur.l. RS, št. 117/06).

Za nepridobitne organizacije je pomemben 9. člen ZDDPO-2, ki govori, da omenjene organizacije ne plačajo davka, če so v skladu s posebnim zakonom ustanovljene za opravljanje nepridobitne dejavnosti in imajo finančno in materialno poslovanje in akte, zlasti temeljni akt, usklajene z zakonom, ki ureja njihovo ustanovitev oziroma poslovanje. Davek od dohodkov pravnih oseb pa morajo nepridobitne organizacije obračunati in plačati od opravljanja pridobitne dejavnosti (ZDDPO-2, Ur.l. RS, št. 117/06).

Pri izdelavi obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za zasebni zavod in društvo je potrebno upoštevati določbe Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (odslej pravilnik). Pravilnik podrobneje opredeljuje, kaj se šteje za pridobitno ali nepridobitno dejavnost oziroma za prihodke iz opravljanja pridobitne ali nepridobitne dejavnosti pri zavezancu iz 9. člena ZDDPO-2, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Med pravne osebe, našete v prvem odstavku 9. člena ZDDPO-2, štejemo zasebni zavod in društvo.

Po pojasnilu DURS-a je oprostitev davka po 9. členu ZDDPO-2 izrecno določena le za pravne osebe, ki so ustanovljene za opravljanje nepridobitne dejavnosti po posebnem zakonu. Po tem členu se torej lahko obravnava le zavezanec, ki je po posebnem zakonu primarno ustanovljen za neko dejavnost nepridobitne narave, nikakor pa ne zavezanec, ustanovljen za opravljanje pridobitne dejavnosti, ki obenem opravlja tudi neko dejavnost po posebnem predpisu (npr. na podlagi koncesije). Pravne osebe po zakonu o gospodarskih družbah se ne morejo obravnavati po 9. členu ZDDPO-2 v nobenem primeru.

Praviloma se za pridobitne prihodke štejejo zlasti prihodki, ki so navedeni v 4. členu pravilnika (Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, Ur.l. RS, št. 109/2007):

- prihodki iz opravljanja javne službe;
- namenska javna sredstva;
- bančne obresti, razen obresti na transakcijskih računih, in obresti na vezane vloge nad 1.000 evrov letno;
- dividende in drugi prihodki iz naložb;
- prihodki od prodaje blaga in storitev, vključno z donosi od prodaje spominkov ter hrane in pijače, ki jo zavezanec proda članom in nečlanom;
- najemnine in druga plačila iz oddajanja prostora zavezanca, drugih zmogljivosti zavezanca ali opreme drugim osebam;
- prihodki doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev;
- plačila članov in nečlanov za udeležbo na večerjih, zabavah, plesih ali drugih družabnih srečanjih, ki jih organizira zavezanec;
- plačila članov in nečlanov za udeležbo na razgovorih, predstavitev in delavnicah;
- prihodki od srečelovov in podobnih iger, ki jih organizira zavezanec.

V 3. členu pravilnika je navedeno, kaj se šteje za prihodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti, ki se izvzamejo iz davčne osnove. Ti prihodki so (Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, Ur.l. RS, št. 109/2007):

- donacije, pri čemer je donacija brezpogojno plačilo oziroma prispevek v denarju ali naravi oziroma so donacije zneski ali stvari, ki jih dobiva zavezanec od fizičnih in

pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za proizvode ali storitve, katerih kupci so te osebe;

- članarine, če gre za članarine, ki dejansko pomenijo obvezni denarni prispevek članov zavezancu in za katere iz ene ali več okoliščin izhaja, da so po vsebini članarine in ne predstavljajo plačila za določene proizvode, blago, storitve ali plačila za ugodnost, ki jih zavezanec nudi članom ali njihovim povezanim osebam;
- volila in dediščine;
- prihodki iz davkov in dajatev ter prispevkov, ki so plačani neposredno Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

V pravilniku opredeljena delitev na pridobitne in nepridobitne prihodke se uporablja le za namene izvajanja ZDDPO-2 oziroma za plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb.

Sprejetje pravilnika je delo računovodij nekoliko olajšalo, vendar v praksi še vedno zelo težko natančno razmejimo prihodke od opravljanja pridobitne in prihodke od opravljanja nepridobitne dejavnosti, ker se v pravilniku pojavljata besedi praviloma in zlasti, kar vnaša nove dvome glede obdavčljivosti. V 5. členu pravilnika je celo zapisano, da so pri presoji pomembna tudi dejstva in okoliščine posamezne organizacije.

Obrazec za obračun davka od dohodkov pravnih oseb se začne z izpolnjevanjem podatkov o statusu, sedežu, davčni številki in vrsti dejavnosti. Zasebni zavod in društvo v uvodnem delu obrazca označita, da sta ustanovljena za opravljanje nepridobitne dejavnosti in sta zato po 9. členu ZDDPO-2 oproščena plačila davka. V obrazec za obračun davka od dohodkov pravnih oseb se nato vnesejo prihodki in odhodki iz izkaza poslovnega izida. Zasebni zavod in društvo v skladu s 27. členom ZDDPO-2 izvzameta prihodke od nepridobitne dejavnosti in iz celotnih odhodkov izvzameta dejanski oziroma sorazmerni del odhodkov, ki se nanašajo na nepridobitno dejavnost.

Postopek ugotavljanja prihodkov in odhodkov pridobitne in nepridobitne dejavnosti pripelje do ugotovitve davčno priznanih prihodkov in odhodkov in njihove pozitivne ali negativne razlike. Razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki se v nadaljevanju obračuna popravlja za razlike zaradi prehoda na spremenjeni način sestavljanja računovodskih poročil, razlike zaradi spremembe računovodske usmeritve in popravkov napak in povečanja za prej neupravičeno uveljavljene davčne olajšave (v zvezi z investicijami in zaposlovanjem). Nato izračunamo davčno osnovo ali davčno izgubo. Če je ugotovljena pozitivna davčna osnova, se ta lahko zmanjšuje za davčne olajšave, vendar največ do višine davčne osnove. Če je ugotovljena davčna izguba, ni možno koristiti davčnih olajšav. Davčne olajšave, ki jih lahko zavezanci koristijo pri zmanjšanju davčne osnove in morajo biti natančno prikazane v prilogah k obračunu, so olajšave za (ZDDPO-2, Ur.l. RS, št. 117/06):

- prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih izdali Republika Slovenija, občine ali javna podjetja;

- pokrivanje izgube;
- vlaganja v opremo in neopredmetena sredstva, vlaganja v opremo za raziskave in razvoj;
- vlaganje v raziskave in razvoj;
- investiranje;
- izplačilo dobička delavcem;
- zaposlovanje invalidov;
- prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje;
- donacije za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, športne, kulturne itd. namene;
- izplačilo političnim strankam;
- začetno investicijsko vlaganje in za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni.

Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za zasebni zavod in društvo je potrebno predložiti Davčni upravi republike Slovenije do 31. marca. Kot obvezna priloga obrazcu sta navedena tudi bilanca stanja in izkaz poslovnega izida. Vendar zavezancem, ki so računovodske izkaze že pred oddajo davčnega obračuna predložili Ajpes, ni potrebno dajati istih podatkov še davčnemu organu. Izpolni se samo izjavo in navede datum predložitve podatkov iz računovodskih izkazov Ajpes.

Organizacija je uspešna, če doseže zastavljene cilje, ker to pomeni, da dela prave stvari. Za zasebni zavod bi moral biti cilj zagotavljati določene storitve, za društvo pa zadovoljevati določene skupne interese članov. Cilji delovanja nepridobitnih organizacij niso merljivi s številkami, zato tudi uspešnosti njihovega poslovanja ne moremo presojati samo na podlagi računovodskih izkazov in z izračunavanjem kazalcev in kazalnikov. Za merjenje uspešnosti v teh organizacijah bi morali uporabljati nefinančne kazalnike. Kriterij za merjenje uspešnosti v nepridobitnih organizacijah bi moral biti vezan na njihovo poslanstvo, katerega končni cilj je zadovoljstvo uporabnikov njihovih storitev in splošna javna korist.

Merilo uspešnosti je tako kakovost in ne absolutne številke ustvarjenega prometa oziroma dobička, zato je toliko bolj pomembno, da poročila nepridobitnih organizacij poleg kvantitativnega dela vsebujejo tudi kvalitativni element. To je poročilo o izvajanju dejavnosti, ki bi moralo biti obvezni del računovodskih standardov nepridobitnih organizacij.

Posebnosti ciljev nepridobitnih organizacij so (Trunk - Širca & Tavčar, 2000, str. 29):

- vsebina: več kvalitativnih in količinskih, malo vrednostnih ciljev;
- prilagodljivost: manjša kot pri pridobitnih organizacijah, ker so cilji odvisni od finančnih in interesnih vplivov;
- javni interesi: cilji nepridobitnih organizacij so mnogokrat podrejeni javnim interesom, cilji nepridobitnih organizacij so podcilji drugih družbenih sistemov;
- številni interesi interesnih skupin vplivajo na postavljanje ciljev, usklajevanje ciljev raznih strokovnih, uporabniških in drugih skupin je zahtevno;
- vsebina in vrednost: mnogih ciljev nepridobitne organizacije ni mogoče meriti z ekonomskimi merili (zdravje, varnost ljudi itd.).

V literaturi se najpogosteje omenja uravnotežen sistem kazalnikov kot najbolj primerno merilo uspešnosti v nepridobitnih organizacijah. Uravnotežen sistem kazalnikov opredeljuje skupino bližnjih ciljev in dejavnosti, po katerih se nepridobitna organizacija razlikuje od drugih in tako ustvarja dolgoročno vrednost za uporabnike storitev.

Uravnotežen sistem kazalnikov sta razvila Kaplan in Norton in je sestavljen iz (Kaplan & Norton, 2001, str. 88-90):

- **vidika uporabnikov storitev**, ki se meri z zadovoljstvom in stalnostjo uporabnikov, s pridobivanjem novih uporabnikov storitev, doseganjem visoke kakovosti življenja itd.;
- **finančnega vidika**, ki ga merimo s kratkoročnimi finančnimi merili kazalci (presežek prihodkov) in kazalniki (donosnost, rentabilnost);
- **vidika procesov v organizaciji**: ugotavljanje potreb in razvijanje predvsem tistih procesov, ki vplivajo na zadovoljstvo uporabnikov storitev, celovita in racionalna oskrba uporabnikov, sposobnost prilagajanja zaposlenih in
- **vidika učenja in rasti**: nanaša se na zaposlene in prostovoljne sodelavce, njihove sposobnosti in moralo in motivacijo.

Nekaj primerov merjenja uspešnosti posameznega vidika sistema uravnoteženih kazalnikov iz prakse:

- Vidik uporabnikov storitev: odstotek zadovoljnih uporabnikov, odstotek uporabnikov, ki bi organizacijo priporočili drugim, število uspešno zaposlenih diplomantov, število oseb, ki so na podlagi svetovanja našle zaposlitev, število opravljenih zdravniških pregledov.
- Finančni vidik: strošek zdravljenja bolnika, vzdrževanje kreditne sposobnosti, pridobivanje finančnih sredstev, nagrajevanje zaposlenih in prostovoljcev, likvidnost.
- Vidik procesov v organizaciji: čakalna doba, dolžina bivanja v bolnišnici, število ponovnih sprejemov, število osebja, celovita in racionalna oskrba posameznikov, vzpostavljanje sodelovanja z drugimi organizacijami.
- Vidik učenja in rasti: izboljšano informacijsko poslovanje, prijetno ozračje med zaposlenimi, odpravljanje strokovnih pomanjkljivosti z izobraževanjem.

V pridobitnih organizacijah je na vrhu finančni vidik. V nepridobitnih organizacijah bi moral biti najpomembnejši vidik uporabnikov storitev, ker se z njim pokaže uspešnost pri uresničevanju poslanstva organizacije. Za prihodnjo uspešnost nepridobitne organizacije so odločilne naložbe v razmerja z uporabniki storitev, vendar brez posvečanja pozornosti ostalim trem vidikom ne gre. Za kakovostno opravljeno storitev so potrebni izobraženi in usposobljeni zaposleni ter njihovo usklajeno delovanje. V mnogih nepridobitnih organizacijah delo zahteva visoko strokovno raven zaposlenih. Procesi v organizaciji morajo

temeljiti na osebnih stikih z uporabniki, saj se tako doseže večje zadovoljstvo. Enako pomemben je tudi finančni vidik, ker organizacija za svoje delovanje potrebuje finančna sredstva do katerih bo veliko lažje prišla, če bodo financerji zadovoljni z njenim delovanjem.

SKLEP

Poleg gospodarskih družb in države postaja civilna družba vse pomembnejša pri oblikovanju politike in gospodarstva države. Nepridobitne organizacije delujejo na tistih področjih, ki jih vladne in pridobitne organizacije ne zanjo oziroma ne zmorejo dovolj kakovostno zadovoljiti s svojimi storitvami. Nepridobitne organizacije ne delujejo le v korist svojih članov, pač pa širše, v splošno dobro posameznih skupin ljudi ali celotne družbe. Njihova prizadevanja izražajo željo po zadovoljitvi potrebe civilne družbe po pravičnosti, enakopravnosti in blaginji. S svojimi dejavnostmi pokrivajo širok spekter interesov, od popolnoma prostovoljnih skupin, katerih interes je zadovoljevanje potrebe po druženju, do visoko profesionalnih organizacij, ki nudijo strokovno pomoč vladi pri pripravljanju zakonodaje.

V Sloveniji je ključni problem, ker ni systemskega zakona, ki bi natančno razlikoval med osebami javnega in zasebnega prava in s tem zožil prostor za poimenovanje nepridobitnih organizacij. Pri nas je vsaka organizacijska oblika urejena posebej, s tem da so pogosto znotraj enega zakona združene različne statusne značilnosti organizacij (npr. pridobitne in nepridobitne, osebe javnega in zasebnega prava). V zakonu o zavodih je urejena tako ustanovitev javnega zavoda kot tudi ustanovitev zasebnega zavoda. V posameznih predpisih se uporablja vrsta različnih izrazov, kar povzroča precejšnjo zmedo in praktične težave.

Knjigovodstvo je tisti del celotnega obravnavanja podatkov o preteklosti kot informacijske funkcije, ki obsega vrednostno stran tega obravnavanja. Ukvarja se le s spremljanjem podatkov preteklega poslovanja organizacije in zajema obravnavanje podatkov o vseh ekonomskih kategorijah. V finančnem računovodstvu nastajajo predvsem glavna knjiga in dnevnik glavne knjige, pa tudi nekatere analitične evidence in druge pomožne poslovne knjige. V stroškovnem računovodstvu pa nastaja večina analitičnih evidenc in drugih pomožnih poslovnih knjig.

Računovodska poročila so logičen zaključek knjigovodskega procesa in sredstvo za posredovanje informacij različnim uporabnikom, tako notranjim kot zunanjim. Za organizacijo kot celoto je potrebno računovodsko poročilo sestaviti najmanj enkrat letno, za notranje potrebe in potrebe lastnikov pa tudi večkrat med letom. Za zasebni zavod in društvo je pomemben vir financiranja proračun države oziroma občine, zato je potrebno računovodskemu poročilu dodati razkritja in pojasnila nekaterih podatkov, pomembnih predvsem iz zornega kota javnosti. Zasebni zavod in društvo sta dolžna po predpisih sestaviti takšne računovodske izkaze in poslovna poročila, ki prikazujejo resnično stanje njunega premoženja in resnični poslovni izid.

Pri proučevanju konkretne organizacije moramo upoštevati opredelitev nepridobitnih organizacij in opredelitev nepridobitnega opravljanja dejavnosti. Država lahko nepridobitni organizaciji, ki izpolnjuje pogoje za opravljanje javne službe, podeli tudi koncesijo.

Pomembno vprašanje pri ugotavljanju poslovnega izida pravnih oseb, ki vodijo poslovne knjige po kontnih načrtih za nepridobitne organizacije in društva, je, kdaj se opravlja pridobitna dejavnost, ki mora biti za potrebe obdavčitve dohodka ugotovljena v skladu z zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb, in kdaj se opravlja nepridobitna dejavnost, zaradi katere so take pravne osebe praviloma ustanovljene in naj bi bila izvzeta iz obdavčitve. Nepridobitna in pridobitna dejavnost sta v področnih zakonih opredeljeni različno, nekateri področni zakoni pa o tem sploh ne govorijo. S sprejetjem Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti je bil narejen pomemben korak naprej pri obdavčitvi nepridobitnih organizacij. Vendar je v večini primerov še vedno potrebno individualno presojati obdavčitev prihodkov.

V letu 2008 so bili z davkom od dohodkov pravnih oseb obdavčeni prihodki iz opravljanja javne službe in prihodki iz namenskih javnih sredstev. Namenska javna sredstva dobijo organizacije, ki so ustanovljene za opravljanje nepridobitne dejavnosti in to za opravljanje njihove osnovne dejavnosti, ki ni namenjena ustvarjanju dobička. Zaradi tega je obdavčitev prihodkov iz javnih sredstev povsem nelogična. Sprejet je že Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. Novi pravilnik predvideva ukinitve obdavčitve namenskih javnih sredstev tako, da jih izvzema iz prihodkov pridobitne dejavnosti, ki so določeni v 4. členu pravilnika. Po novem pravilniku so ti prihodki uvrščeni med prihodke nepridobitne dejavnosti, ki so določeni v 3. členu. Spremembe pravilnika bomo uporabljali od 1. januarja 2009 dalje. V letošnjem letu smo doživeli tudi spremembe in dopolnitve zakon o družtvih, zato lahko pričakujemo prenovo in uskladitev SRS 33 s spremembami zakona in pravilnika.

Nepridobitne organizacije se glede na cilje in motive delovanja med seboj razlikujejo. Vsem organizacijam pa je v interesu, da dobijo čim več finančnih sredstev, ki jim omogočajo nemoteno opravljanje dela, kadrovske in programske razvoj in s tem kvalitetnejši storitve. Storitve nepridobitnih organizacij dopolnjujejo storitve državnega in pridobitnega sektorja, zato jim država namenja precej finančni sredstev. Nepridobitne organizacije morajo s temi sredstvi ravnati gospodarno in o njihovi porabi poročati. Za lažje poročanje in spremljanje učinkovite porabe sredstev je potrebno računovodsko spremljanje poslovanja nepridobitne organizacije.

LITERATURA IN VIRI

1. Abrahamsberg N. (2006). Zasebni zavod ali gospodarska družba za izvajanje »družbenih dejavnosti«? *Javna uprava*, 42 (4), 965–982.
2. Anheier Helmut K. (2005). *Nonprofit organizations: Theory, management, policy*. New York: Routledge.
3. *Analiza izvajanja zakona o društvih*. Najdeno 1.10.2009 na spletnem naslovu http://www.mnz.gov.si/fileadmin/mnz.gov.si/.../analiza_Zdru.doc
4. Cepin M. (2007). *S strateškim načrtovanjem do uspešnega vodenja NVO*. Ljubljana: Zavod Center za informiranje, sodelovanje in razvoj nevladnih organizacij.
5. Ciringer A. (2006). Neprofitne institucije v Sloveniji. *Neprofitni management*, 4 (1), 3–11.
6. Čižman M. (2008a). Povračila stroškov in drugi prejemki v negospodarstvu. *IKS*, 35 (8), 84–119.
7. Čižman M. (2008b). Predlog pravilnika o računovodstvu za pravne osebe zasebnega prava. *IKS*, 35 (6), 7–50.
8. Čižman M. (2008c). Predlog pravilnika o računovodstvu za društva in invalidske organizacije. *IKS*, 35 (5), 18–59.
9. Čižman M. (2009a). Letna poročila pravnih oseb zasebnega prava. *IKS*, 36 (3), 202–203.
10. Čižman M. (2009b). Letna poročila društev. *IKS*, 36 (3), 253–256.
11. Čižman M. (2009c). Sestavljanje računovodskih izkazov društev (in invalidskih organizacij). *IKS*, 36 (3), 257–277.
12. Čižman M. (2009d). Zgledi računovodskih izkazov društva. *IKS*, 36 (3), 278–293.
13. Čižman M. (2009e). Zgledi računovodskih izkazov pravnih oseb zasebnega prava. *IKS*, 36 (3), 236–252.
14. Čižman M. & Zupančič V. (2008). Blagajniško poslovanje pravnih oseb v negospodarstvu. *IKS*, 35 (7), 60–105.
15. Čižman M. & Zupančič V. (2009). Sestavljanje računovodskih izkazov pravnih oseb zasebnega prava. *IKS*, 36 (3), 204–235.
16. Drucker Peter F. (1990). *Managing the non-profit organization*. Oxford: Butterworth-heinemann Ltd.
17. Evers A. & Laville Jean-Louis (2004). *The Third Sector in Europe*. Northampton: Edward Elgar Publishing.
18. Grabovac Morse B. (2005). Ameriški neprofitni javni sektor. *Neprofitni management*, 3 (2/3), 41–48.
19. Harrison Walter T. & Horngren Charles T. (2006). *Financial accounting*. Pearson Education.
20. Huč M. & Mesarič L. (2005). *Nevladne organizacije – akter pri oblikovanju politik?* Ljubljana: Zavod Center za informiranje, sodelovanje, in razvoj nevladnih organizacij.
21. Kaplan R.S. & Norton D.P. (2001). *Strateško usmerjena organizacija*. Ljubljana: GV Založba.
22. Kokalj V. (2006). *Zakon o društvih s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.

23. Kolarič Z., Črnak - Meglič A. & Vojnovič M. (2002). *Zasebne neprofitno-volonterske organizacije*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
24. Kontni okvir za društva in invalidske organizacije. *Uradni list RS* št. 9/2006.
25. Korošec B. (2002). Nepridobitne organizacije in merila za presojanje njihovega delovanja in dosežkov. *Organizacija*, 35 (2), 73–81.
26. Lauffer A. (1984). *Strategic Marketing for Not-for-Profit Organizations*. London: Collier Macmillan Publishers.
27. Lukner M. (2009). *Vodenje poslovnih knjig v društvih in uporaba slovenskega računovodskega standarda SRS 33 – računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah*. E-seminar. [Http: //www.racunovodja.com](http://www.racunovodja.com)
28. Magić J. & Kokolj Ž. (2007). *Pridobivanje evropskih sredstev – primeri dobrih praks*. Ljubljana: Zavod Center za informiranje, sodelovanje in razvoj nevladnih organizacij.
29. Mesec B. (2008). *Družbeni okvir neprofitnih organizacij*. Ljubljana: Fakulteta za socialno delo.
30. *Poslovni register Slovenije*. Najdeno 5.10.2009 na spletnem naslovu [http://www.ajpes.si/Statistično_raziskovanje/Poslovni_register_Slovenije\(PRS\)](http://www.ajpes.si/Statistično_raziskovanje/Poslovni_register_Slovenije(PRS))
31. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS* št. 109/2007, 68/2009.
32. *Slovenski računovodski standardi 2006*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
33. Slovenski računovodski standard 33 (2007) – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah. *Uradni list RS* št. 3/2007.
34. *Strategija sistemskega razvoja nevladnih organizacij za obdobje 2003-2008*. Najdeno 20.5.2009 na spletnem naslovu http://www.mju.gov.si/fileadmin/mju.gov.si/pageuploads/nevladne_organizacije/Strategija-NVO.pdf
35. Steinberg R. (2004). *The Economics of Nonprofit Enterprises*. Northampton: Edward Elgar Publishing.
36. Šisernik A., Podbevšek A., Masnikosa C., Bohte D., Branilovič D., Gorjup M., Rakar K. & Žnidar S. (2008): *Praktični vodič po računovodstvu za negospodarstvo*. Ljubljana: Verlag Dashöfer, založba.
37. Štrekelj V. & Zupančič V. (2005): *Kontni plan in ponazoritve knjiženj za pravne osebe zasebnega prava*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
38. Tavčar M. I. (2005). *Strateški management nepridobitnih organizacij*. Koper: Fakulteta za management.
39. Trunk Širca N. & Tavčar M. I. (2000). *Management nepridobitnih organizacij*. Koper: Visoka šola za management.
40. Turk I., Kavčič S., Kokotec - Novak M., Koželj S., Melavc D. & Odar M. (1999). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
41. Turk I., Kavčič S., Kokotec - Novak M., Koželj S. & Odar M. (2004). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

42. Vaupotič M. (2005). Nevladne organizacije v Sloveniji. *Neprofitni management*, 3 (1), 25–30.
43. *Velikost, obseg in vloga zasebnega neprofitnega sektorja v Sloveniji – zaključno poročilo*. Najdeno 4.9.2009 na spletnem naslovu <http://www.sviqc-brezice.si/sl/nvo/crp-nvo-v-Sloveniji>
44. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 117/2006.
45. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 40/2004, 139/2004, 17/2005, 108/2005, 33/2006, 117/2006.
46. Zakon o društvih. *Uradni list RS* št. 60/1995, 89/1999, 61/2006, 91/2008, 102/2008, 58/2009.
47. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002.
48. Zakon o zavodih. *Uradni list RS* št. 12/1991, 8/1996, 36/2000.
49. Žnidaršič Kranjc A.: *Ekonomika in upravljanje neprofitne organizacije*. Postojna: Dej.