

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
RAČUNOVODSKE REŠITVE V DRUŠTVIH

Ljubljana, februar 2002

PETRA KOČEVAR

KAZALO

UVOD	1
1. DRUŠTVO KOT NEPROFITNA ORGANIZACIJA	2
1.1. SPLOŠNA OPREDELITEV DRUŠTVA	2
1.2. USTANOVITEV DRUŠTVA	2
1.3. REGISTRACIJA DRUŠTVA	3
1.4. OPRAVLJANJE DEJAVNOSTI DRUŠTVA – ULTRA VIRES TEORIJA	3
1.5. ZASTOPANJE DRUŠTVA	4
1.6. ČLANSTVO	4
1.7. ORGANI DRUŠTVA IN NJIHOVA ODGOVORNOST	5
1.8. TUJA IN MEDNARODNA DRUŠTVA	6
1.9. FINANCIRANJE DRUŠTVA	7
1.10. DRUŠTVO KOT DAVČNI ZAVEZANEC	8
2. SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARD	11
2.1. VODENJE POSLOVNIH KNJIG	11
2.2. PREVREDNOTENJE	12
2.3. LETNA POROČILA DRUŠTVA	13
3. KONTROLING	20
3.1. KONTROLING IN NJEGOVE ZNAČILNOSTI	20
3.2. VRSTE KONTROLINGA	20
3.3. KONTROLING V JAVNIH NEPROFITNIH ORGANIZACIJAH	21
3.3.1. STRATEŠKI KONTROLING V JAVNIH NEPROFITNIH ORGANIZACIJAH	23
3.3.2. OPERATIVNI KONTROLING V JAVNIH NEPROFITNIH ORGANIZACIJAH	25
4. RAČUNOVODSTVO DRUŠTVA SLOVENSKIH KATOLIŠKIH SKAVTINJ IN SKAVTOV	29
4.1. ČLANSTVO ZSKSS	29
4.2. PRENEHANJE ZSKSS	30
4.3. ORGANIZIRANOST ZSKSS	31
4.4. FINANČNO IN MATERIALNO POSLOVANJE	33
4.5. DEJAVNOSTI ZSKSS	35
4.6. BILANCA STANJA IN BILANCA USPEHA (IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA)	36
5. SKLEP	42
LITERATURA	43
VIRI	43

PRILOGE

UVOD

Zelo pomembna človeška lastnost je, da je človek družabno bitje. Najprej je bil cilj druženja zgolj preživetje, kasnejše oblike druženja pa so nastale zaradi vse bolj raznolikih potreb. Potrebo po druženju se v današnjem času lahko zadovoljuje na različne načine (družina, šola, služba, politična združevanja,...). Ena izmed najpogostejših oblik druženja je prav gotovo druženje v društva. V društvu lahko posamezniki uresničujejo svoje posebne, partikularne interese in v sožitju z drugimi podobno mislečimi dosegajo boljše rezultate (Travner, 1997, str. 37).

Na začetku so bila društva zasnovana kot neprofitne organizacije kar določa tudi zakon, vendar za svoje preživetje dobivajo premalo sredstev od države in drugih, zato se ukvarjajo tudi z profitno dejavnostjo, kateri zaslužek morajo porabiti za svoje lastno delovanje.

V reviji Iks št. 6/1996 (revija za računovodstvo in finance) je bil objavljen Računovodski standard za društva 33 – računovodske rešitve v društvih, ki ga je aprila 1996 sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo. Spremembe tega standarda so bile prav tako objavljene v reviji Iks št. 10/2001 in so začele veljati s 1. januarjem 2002. Ta standard določa način vodenja poslovnih knjig in sestavo letnih poročil za društva, opredeljuje društveni sklad ter obdeluje ugotavljanje in obravnavanje presežka prihodkov in presežka odhodkov.

Diplomsko delo sem razdelila na tri poglavja. V prvem poglavju sem opredelila društvo in njegove značilnosti, materialno finančno poslovanje društva ter značilnosti slovenskega računovodskega standarda 33 – tu sem opozorila tudi na spremembe tega standarda.

Kot sem že omenila, društva opravljajo tudi pridobitno dejavnost, zato sem v drugem poglavju opisala tudi pojem kontrolinga. Filozofija kontrolinga je doseči čim večjo učinkovitost v poslovanju ter s tem večjo konkurenčnost in stabilnost v vse bolj dinamičnem in spremenljivem okolju.

V tretjem delu pa sem na konkretnem primeru društva Slovenskih katoliških skavtinj in skavtov (društvo ZSKSS) uporabila svoja spoznanja iz prejšnjih dveh poglavij.

1. DRUŠTVO KOT NEPROFITNA ORGANIZACIJA

1.1. SPLOŠNA OPREDELITEV DRUŠTVA

Društvo je pravna oseba, ustanovljeno v skladu z zakonom o društvih (Uradni list RS, št. 60/95). Je neprofitna organizacija, katere namen ni doseganje dobička, ampak zagotavljanje določenih uslug splošnega in skupnega pomena. Ne doseganje dobička ne pomeni, da društvo ne sme ustvarjati dobička, ampak da se le-ta ne sme uporabljati za osebno bogatenje članov, temveč za razširitev dejavnosti oziroma za povečanje kvalitete storitev, ki jih društvo nudi svojim članom.

Društvo je samostojno, prostovoljno, nepridobitno združenje fizičnih oseb, ki se združujejo zaradi skupno določenih interesov, opredeljenih v temeljnem aktu in v skladu z zakonom. Društvo ne sme opravljati pridobitne dejavnosti kot svoje izključne dejavnosti (Zakon o društvih, 1995). Če društvo opravlja takšno dejavnost, mora ustvarjeni dobiček uporabiti za izvajanje osnovne dejavnosti, za katero je društvo ustanovljeno. Pridobitna dejavnost je v tem smislu neke vrste pomožno sredstvo za uresničevanje društvenih nalog in s tem splošnih družbenih koristi.

Društva so torej interesne organizacije. Pri njih ne gre za politično združevanje občanov, ampak za združevanje posebnih, to je kulturnih, prosvetnih, umetniških, strokovnih, znanstvenih, športnih, socialnih, humanitarnih in podobnih interesov. V društvu lahko posamezniki uresničujejo svoje partikularne interese in v sožitju z drugimi podobno mislečimi dosegajo boljše rezultate (Travner, 1997, str. 37).

1.2. USTANOVITEV DRUŠTVA

Zakon o društvih (njegova dopolnitev iz leta 1999) pravi, da so za ustanovitev društva potrebnih trije polnoletni državljani Republike Slovenije, ki na ustavnem zboru sprejmejo sklep o ustanovitvi in temeljni akt društva (Zakon o društvih, 1995). Temeljni akt društva mora določati ime in sedež društva, namen in naloge društva, način včlanjevanja in prenehanje članstva, organe društva in njihovo delovno področje ter medsebojna razmerja, sestavo organov, način volitev članov organov ter njihovo mandatno dobo, pravice in dolžnosti članov ter organov društva, zastopanje društva, financiranje društva in način opravljanja nadzorstva nad razpolaganjem s finančnimi sredstvi, način prenehanja društva in razpolaganje s premoženjem v takšnem primeru ter način zagotavljanja javnosti dela društva.

Kot pravna oseba zasebnega prava nastopa društvo v pravnem prometu. Zaradi čim večje pravne varnosti oseb, s katerimi vstopajo društva v pravna razmerja, zakon podrobno določa, kakšno mora biti ime društva. Iz imena mora biti razviden status društva, kar pomeni, da mora del imena vsebovati eno od besed: društvo, združenje, klub (če se bodo združevale fizične osebe) ali besedno zvezo: zveza društev, zveza klubov (če se bodo povezovale pravne osebe). Ime društva mora nakazovati tudi

njegovo dejavnost in se razlikovati od imen drugih društev. V praksi se pogosto dogaja, da društva v pravnem prometu uporabljajo povsem drugačna imena, kot so vpisana v register društev, včasih celo opuščajo besedo društvo, klub ali združenje, ki opredeljuje status teh organizacij. Zato je z zakonom določeno, da mora društvo v pravnem prometu uporabljati le svoje registrirano ime, kršitev te določbe pa je sankcionirana (Debelak, Trstenjak, 1996, str. 14-15).

Ob konstituiranju društva je potrebno izvoliti tudi njegove organe, razen če je članov manj kot petnajst, saj je v tem primeru potrebno izvoliti le zastopnika društva.

1.3. REGISTRACIJA DRUŠTVA

Za registracijo društva in vodenje registrov je pristojna upravna enota na območju katere je sedež društva, o pritožbah pa odloča Ministrstvo za notranje zadeve (Zakon o društvih, 1995). Zakon o društvih predvideva, da mora predlagatelj zahtevi za registracijo priložiti zapisnik ustanovnega zbora, dva izvoda temeljnega akta in seznam z osebnimi podatki ustanoviteljev z njihovimi overjenimi podpisi ter osebno ime zastopnika društva. Pristojni organ je dolžan v 30 dneh odločiti o vlogi in izdati odločbo. V primeru nepopolne vloge ali neprimerne temeljnega akta mora upravni organ o tem obvestiti vlagatelja in mu določiti primeren rok za odpravo napak. Ta rok ne sme biti daljši od treh mesecev in ne krajši od 15 dni. Če društvo pomanjklivosti ne odpravi, se upošteva pravna domneva, da je vlagatelj od primera odstopil (Travner, 1997, str. 41).

Delovanje društva je javno, zato so javni tudi podatki, ki so vpisani v register. To pomeni, da te podatke lahko pregleduje vsakdo, prav tako tudi listine, ki so podlaga za vpis v register, razen tistih za katere predpis o varstvu osebnih podatkov določa drugače. Z registracijo postane društvo pravna oseba zasebnega prava in kot takšno lahko deluje v mejah, ki jih je sprejelo v temeljnem aktu.

1.4. OPRAVLJANJE DEJAVNOSTI DRUŠTVA – ULTRA VIRES TEORIJA

Iz zakona izhaja, da tudi za društvo velja ultra vires teorija. Društvo je pravno sposobno v okviru meja, ki si jih samo začrta v temeljnem aktu. V teh okvirih tudi nastopa v pravnem prometu kot pravna oseba in sklepa pravno veljavne pravne posle. Če društvo sklene pravni posel izven svojih meja, ta posel nima pravnega učinka. Kakor pri fizičnih osebah lahko tudi pri pravnih osebah kljub omejeni poslovni sposobnosti posel velja, kadar ga druga oseba, državni ali drug organ, ki je za to pristojen odobri. Pravne posledice omejene sposobnosti so takšne kot pri fizičnih osebah. Dokler ni pritrditve, posel ni veljaven. Vendar pa teorija poudarja razliko glede vezanosti strank. Dokler ni pritrditve, nobena od strank nima pravice enostransko od tega posla odstopiti. O veljavnosti odloči edino organ, ki je pristojen za odobritev. Gre torej za pogojno sklenitev posla (Travner, 1997, str. 44).

1.5. ZASTOPANJE DRUŠTVA

Društvo v svojem temeljnem aktu predvidi zastopnika društva, način volitev ter njegovo mandatno dobo in imenovanje ter razreševanje. Pri tem društvo popolnoma svobodno in na demokratičen način uredi svoje notranje razmerje ter določi fizično osebo, ki bo društvo predstavljala v odnosih z drugimi osebami civilnega prava in v razmerju z državnimi organi. Zastopnik društva je lahko oseba, ki je pravno sposobna in kot takšna sposobna nastopati v pravnem prometu. Svoboda odločanja zastopnika je odvisna od njegovih pooblastil oziroma notranjih razmerij v društvu.

Društva pa ne zastopajo samo zastopniki, ampak lahko v imenu in za društvo sklepa pravne posle tudi pooblaščenec. Ta sklepa posle v okviru svojega pooblastila. Od volje društva pa je odvisno, koliko pooblaščenec bo društvo imelo in kolikšna bodo njihova pooblastila (Travner, 1997, str. 45).

1.6. ČLANSTVO

Vsakdo lahko postane član in deluje v društvu pod enakimi pogoji (Zakon o društvih, 1995). Društvo samo avtonomno opredeli pogoje, pod katerimi lahko vsaka fizična oseba postane član društva. Glede na sprejem članov v članstvo lahko delimo društva v dve skupini:

- strokovna društva
- množična društva

Strokovna društva postavljajo določene objektivne pogoje, ki so enaki za vse in kdor se želi včlaniti v društvo, mora izpolnjevati te pogoje. Sem sodijo znanstvena društva, strokovna društva, organizirana po profesionalnih strokah ali na podlagi podobnih kriterijev. Takšna društva imajo v svojih temeljnih aktih opredeljene pogoje včlanjevanja in določitve, da določena oseba postane član društva šele z odločitvijo določenega organa društva, vendar to še ne pomeni diskrecijske pravice določenega organa (Travner, 1997, str. 66).

Množična društva pa fizičnim osebam ne postavljajo nobenih pogojev, da se včlanijo v društvo (razen da upoštevajo pravila društva in plačujejo članarino). Sem sodijo društva rdečega križa, študentska društva, ... skratka društva z velikim številom članov (Travner, 1997, str. 66).

Za vstop v društvo je potrebna pisna pristopna izjava, razen za ustanovitelje, ti so člani društva že po zakonu samem. Vsi člani društva so med seboj v enakopravnem položaju in vsi so lahko izvoljeni v vse organe pod enakimi pogoji. Posebne pravice in dolžnosti članov ureja temeljni akt društva. Zakon o društvih poleg rednega članstva v 15. členu navaja še simpatizerje in častne člane, za katere društvo v temeljnem aktu uredi pravice in dolžnosti. S tem zakon diferencira člane na tri različne kategorije z različnimi pravicami in dolžnostmi. Glavno dejavnost društva izvršujejo le redni člani in samo njim pripadajo vse pravice in dolžnosti članov društva (Travner, 1997, str. 67).

Prenehanje članstva določa temeljni akt. Možni načini prenehanja so:

- smrt,
- izstop (član se sam odloči in izstopi iz društva),
- izključitev (npr. zaradi ne spoštovanja pravil društva) in
- črtanje (npr. zaradi neizpolnjevanja pogojev, zaradi neaktivnosti).

1.7. ORGANI DRUŠTVA IN NJIHOVA ODGOVORNOST

Če je v društvo včlanjenih do 15 članov, opravljajo vsi člani naloge organov društva in med seboj izvolijo zastopnika (Zakon o društvih, 1995). Če je članov društva več, le-ti izvolijo člane organov. Temeljni akt določa organe, način volitev oziroma imenovanja članov v organe in njihovo mandatno dobo. Kakšne organe bo društvo imelo, je prepuščeno društvu samemu. Predpisa, ki bi določal, katere organe mora društvo imeti in kakšne pristojnosti ti organi imajo, ni (Travnar, 1997, str. 71).

Običajno predstavljajo organe društva:

- skupščina ali občni zbor,
- vodstvo društva,
- nadzorni organ,
- tajnik društva in
- razne komisije.

Skupščina je najvišji organ društva, ki jo sestavljajo vsi člani. Skupščina je pristojna za spremembe temeljnega akta, odloča o morebitnem prenehanju društva ter je v tem primeru tudi pristojna za določitev druge osebe, ne katero se po poravnavi vseh obveznosti prenese premoženje društva (Travnar, 1997, str. 71). Poleg navedenega pa obravnava in sprejema tudi poročilo o poslovanju, ki mora prikazovati resnično stanje o premoženju in poslovanju društva.

Pri **vodstvo društva** gre lahko za kolektivni ali individualni organ. Če društvo vodi kolektivni organ, mora imenovati tudi predsednika, ki zastopa društvo (Travnar, 1997, str. 72). Predsednik predstavlja društvo v odnosih z drugimi osebami civilnega prava in v razmerju z državnimi organi. Poleg predsednika lahko v pravnem prometu zastopa društvo tudi pooblaščenec. To je lahko tajnik ali sekretar društva, ki v imenu in za društvo sklepa pravne posle (Debelak, Trstenjak, 1996, str. 18).

Nadzorni organ ima v društvu nadzorno funkcijo in je orodje najvišjega organa za nadzor nad delom in poslovanjem društva (Travnar, 1997, str. 72). Nadzira finančno-materialno poslovanje, ugotavlja zakonito in gospodarno porabo sredstev ter skladnost trošenja sredstev z namenom ustanovitve in delovanja društva.

Društvo lahko imenuje **tajnika** ali pa določi, da ta dela opravlja v društvu zaposlena oseba. Društvo običajno poleg tajnika imenuje še blagajnika, ki skrbi za finančno poslovanje, ter neredko še določeno število pooblaščenecv, ki društvo zastopajo pri poslovanju z drugimi osebami (Travner, 1997, str. 72).

Razne komisije; število in sestava teh komisij je odvisna od temeljne dejavnosti. Najpogostejši sta disciplinska in inventurna komisija, ostale pa so v večini primerov razne strokovne komisije (Travner, 1997, str. 72).

Društvo, ki nastopa v pravnem prometu kot pravna oseba, za svoje obveznosti odgovarja z vsem svojim premoženjem. Odgovornosti članov društva ne smemo enačiti z odgovornostjo odgovornih oseb (zastopnikov in pooblaščenecv), čeprav so tudi slednji člani društva. Člani ne odgovarjajo za obveznosti društva s svojim premoženjem, za svoja dejanja pa so kazensko, odškodninsko, disciplinsko in navsezadnje tudi moralno odgovorni.

1.8. TUJA IN MEDNARODNA DRUŠTVA

Tujci, ki imajo v Republiki Sloveniji stalno prebivališče ali začasno prebivajo dalj kot eno leto, lahko ustanovijo tuje društvo po predpisih, ki veljajo za društva, ki jih ustanovljajo državljani Republike Slovenije. Tuja društva se registrirajo pri republiškem upravnem organu, pristojnem za notranje zadeve (Debelak, Trstenjak, 1996, str. 45).

Mednarodna društva ali zveze mednarodnih društev, ki jim je na podlagi mednarodnih pogodb v Sloveniji priznan status pravne osebe, morajo pred uveljavljanjem tega statusa predložiti ministrstvu, pristojnemu za notranje zadeve, akt o ustanovitvi, temeljni akt, dokazilo o registraciji po pravu države pogodbenice in druga dokazila o izpolnjevanju pogojev iz mednarodne pogodbe. Na podlagi teh dokumentov, vodi ministrstvo, pristojno za notranje zadeve, evidenco mednarodnih društev in zvez mednarodnih društev.

Mednarodna društva ali zveze mednarodnih društev, ki so ustanovljena po tujem pravu, razen tistih, ki jim je priznan status na podlagi mednarodnih pogodb, lahko delujejo na območju Slovenije, če dobijo dovoljenje Vlade Republike Slovenije. Vlagatelj mora zahtevati priložiti temeljni akt, dokazilo državnega organa o registraciji oziroma pridobitvi pravne osebnosti, dokazilo o delovanju na območju najmanj dveh držav, osebno ime zastopnika in naslov mednarodnega društva ali zveze mednarodnih društev (Zakon o društvih, 1995).

1.9. FINANCIRANJE DRUŠTVA

Društvo lahko pridobiva sredstva za svoje delovanje:

- s članarino,
- iz naslova materialnih pravic in dejavnosti društva,
- z darili in volili,
- s prispevki donatorjev,
- iz javnih sredstev in
- iz drugih virov.

Članarine zaračunavajo različna društva kot pristopnino fizičnim osebam. Plačilo članarine zagotavlja članom določene pravice v primerjavi s tistimi, ki članarine ne plačajo. Članarine, ki jih plačujejo člani društev, niso obdavčene z davkom na dodano vrednost.

Prejemki, ki jih društvo prejema **iz naslova materialnih pravic in dejavnosti**, so tista sredstva, ki jih ta ustvarjajo s pridobitno dejavnostjo. Za te prejemke veljajo ista pravila kot pri gospodarskih družbah in so obdavčeni.

Darila in volila so sredstva v materialni ali finančni obliki, ki jih darujejo darovalci, ki so lahko posamezniki, pravne osebe, neprofitne organizacije ali država (Kern, 1995, str. 15). Ti prejemki društva so neobdavčeni.

Prispevki donatorjev so pri nas redki, v sodobnem poslovnem svetu pa so eden izmed načinov pridobivanja sredstev za opravljanje dejavnosti. Donacija je darilo, za katerega prejemnik nima nikakršne obveznosti opraviti neko storitev ali posel (Hieng, 1998, str. 11). Donator ali darovalec je lahko pravna ali fizična oseba, ki podari sredstva z negospodarskim namenom. Za te prihodke društva ne plačajo davka od dobička. Če je donator pravna oseba, lahko zneske donacij, ki ne presegajo 0,3 % ustvarjenih prihodkov, upošteva kot odhodke poslovanja, kar znižuje davčno osnovo za plačilo davka od dobička.

Društvo lahko prejme sredstva tudi iz **javnih sredstev**. Nadzor nad zakonitostjo, namembnostjo, gospodarno in učinkovito porabo javnih sredstev, ki jih društvo prejme za izvajanje svoje dejavnosti, opravlja računsko sodišče (Zakon o društvih, 1995).

Pomemben vir financiranja društvene dejavnosti so tudi **sredstva sponzorjev**. Sponzor je tisti, kdor gmotno podpre, posreduje tehnično pomoč ali opredmetena osnovna sredstva v reklamne namene. Sponzoriranec, to je tisti, ki ta sredstva prejme, je dolžan reklamirati sponzorja in njegove izdelke. Ker sponzor plačuje reklamne storitve, je prejemnik sredstev dolžan plačevati DDV.

1.10. DRUŠTVO KOT DAVČNI ZAVEZANEC

Društvo je davčni zavezanec v primeru:

- če samostojno opravlja dejavnost in je imel v zadnjih 12 mesecih promet večji od 5 milijonov tolarjev
- če se samostojno odloči, da se bo registriralo kot zavezanec, kar mora ostati najmanj 5 let. V tem primeru je potrebno izpolniti obrazec DDV – P2 in ga kadarkoli oddati pri pristojnem davčnem organu, kjer je vpisano v davčni register.

Društvo pa ni davčni zavezanec v primeru, da samostojno opravlja dejavnost, vendar ima oz. je imelo prihodek v zadnjih 12 mesecih manjši od 5 milijonov tolarjev. Za ta društva velja, da ne obračunavajo davka na dodano vrednost (v napeljevanju DDV) za opravljene storitve ali prodano blago. DDV, ki jim ga zaračunavajo dobavitelji storitev ali blaga, pa povečuje vrednost prejetega blaga oziroma storitev.

Davčna stopnja

Splošna davčna stopnja je 20%, ki velja za skoraj vse izdelke in storitve. Znižana stopnja je 8,5% in velja za:

- hrano in brezalkoholne pijače (vključno s pripravo in strežbo jedi),
- knjige, časopise, kasete, DVD-je, zgoščenke,
- vstopnice in razstave, naravne znamenitosti, kino, glasbene prireditve, kulturne prireditve, sejme, zabaviščne parke, športne prireditve in podobno ter
- uporabo športnih objektov za športne dejavnosti oz. aktivnosti.

Oprostitev plačila DDV-ja

Oprostitev velja pri:

1. članarinah pod pogojem, da se članom ne nudi blaga in storitev kot povračilo za plačano članarino in
 2. prerazdelitvi - prefakturiranju dejanskih stroškov svojim članom, brez dodatno zaračunane provizije.
- V tem primeru mora biti račun izdan za posameznega člana.

Davčna osnova

Osnova za DDV je vse, kar je predstavljeno v plačilu, ki ga je ali ga bo davčni zavezanec prejel od kupca, naročnika ali tretje osebe za opravljen promet blaga oz. storitev, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takega prometa. Pri zamenjavi blaga je davčna osnova vrednost prejetega blaga. V primeru, ko plačilo ni izvršeno v denarju, je davčna osnova enaka vrednosti blaga oz. storitev.

V davčno osnovo se ne všttevajo znižanja cen in popusti, odobreni na računu v času opravljenega prometa. Če se davčna osnova naknadno spremeni zaradi vračila, popustov ali nezmožnosti poplačila, lahko davčni zavezanec, ki je opravil promet blaga, zmanjša znesek DDV-ja.

Kot vstopni davek se lahko odbije DDV, ki ga je davčni zavezanec dolžan ali ga je plačal pri nabavah blaga oz. storitev od drugega davčnega zavezanca, pri uvozu ter kot prejemnik storitve, če je to blago oz. storitev uporabil za namene opravljanja dejavnosti, od katere se plačuje DDV. Vstopni DDV se lahko odbije v tistem davčnem obdobju, ko je blago dobavljeno oz. storitev opravljena in prejet račun z vsemi predpisanimi elementi. Pri danem predplačilu pravica do odbitka vstopnega DDV-ja nastane takrat, ko je račun prejet.

Vstopnega davka se ne sme odbiti pri izdatkih za reprezentanco in nastanitev, pri izdatkih za osebne avtomobile, motorna kolesa in rezervne dele ter storitve tesno povezane s tem, pri izdatkih za goriva in maziva ter pri izdatkih za promet blaga in storitev, za katerega je bila predpisana oprostitvev plačila DDV-ja.

Davčni zavezanec mora zagotoviti vse podatke potrebne za pravilno in pravočasno obračunavanje in plačevanje DDV-ja. Voditi mora knjigo prejetih in izdanih računov (v prilogi 1 sta primera, kako izgleda knjiga prejetih in kako knjiga izdanih računov), do konca vsakega meseca pa mora za pretekli mesec oddati obrazec DDV-O in presežek izstopnega DDV –ja nad vstopnim tudi v istem roku plačati.

Poleg knjige prejetih in izdanih računov pa je potrebno voditi tudi naslednje evidence:

- evidenco o skupni vrednosti opravljenega prometa:
 - vrednost oproščenega prometa
 - vrednost obdavčenega prometa po stopnji 8,5% in 20%
 - skupno vrednost opravljenega prometa
- evidenco o obračunanem DDV na računih:
 - obračunan DDV pri izdanih računih
 - obračunan DDV pri prejetih računih
- evidenco o skupni vrednosti prejetega blaga oz storitev:
 - vrednost nabav z DDV po vseh stopnjah
 - vrednost nabav brez DDV
 - skupna vrednost nabav

Račun izdan davčnim zavezancem (primer kako izgleda račun je prikazan v prilogi 2) mora vsebovati:

- kraj in datum izdaje ter zaporedno številko,
- ime in sedež ter davčno številko izdajatelja računa,
- ime in sedež ter davčno številko prejemnika blaga oz. storitev,
- datum odpošiljanja blaga oz. opravljanja storitve,
- podatke o vrsti in količini prodanega blaga oz. opravljenih storitev,
- vrednost blaga oz storitve (brez DDV, stopnjo DDV, znesek DDV po različnih stopnjah) in
- vrednost z vključenim DDV.

Račun za prejeto predplačilo mora biti izdan v osmih dneh, po preračunani stopnji DDV (če pa se dobava opravi prej kot v osmih dneh, potem ni potrebno izdajati računa, saj je dovolj že izdani predračun).

Račun izdan drugim osebam mora vsebovati:

- kraj in datum izdaje ter zaporedno številko,
- ime in sedež ter davčno številko izdajatelja računa,
- prodajno ceno in vrednost z DDV (lahko tudi podatke o vrsti in količini prodanega blaga oz. opravljeni storitvi) in
- znesek vračunanega DDV.

DDV-ja ni dolžan zaračunavati tisti, ki samostojno opravlja dejavnost, vendar ima oz. je imel promet v zadnjih 12 mesecih manjši od 5 milijonov tolarjev. V tem primeru se ne sme obračunavati in na računih izkazovati DDV, ni pravice do odbitka vstopnega DDV in ne vodi se knjige prejetih in izdanih računov.

2. SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARD

Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo je aprila 1996 sprejel Slovenski računovodski standard 33 (v nadaljevanju SRS 33). Namen sprejetja tega posebnega računovodskega standarda za društva je poenostavitev pravil za vrednotenje bilančnih postavk v primerjavi z gospodarskimi družbami.

Standard se uporablja od 1. januarja 1996, društva pa so morala z njim uskladiti vodenje svojih poslovnih knjig najkasneje do 1. januarja 1997. Društva so tako v letu 1996 lahko še vodila poslovne knjige na način, kot ga določa Zakon o računovodstvu, letno poročilo za leto 1996 pa je že moralo biti sestavljeno v skladu z novim standardom (Štrekelj, 1997, str. 211). S 1. januarjem 2002 je začel veljati spremenjen SRS 33. V nadaljevanju bom opisala stari SRS 33, poleg pa bom navedla spremembe, ki jih prinaša novi SRS 33 (te spremembe bodo zaradi preglednosti podčrtane).

Društva torej vodijo računovodstvo po SRS 33. Pri uporabi njegovih določb lahko upoštevajo tudi določbe preostalih računovodskih standardov, ki veljajo za gospodarske družbe.

Standard določa način vodenja poslovnih knjig in sestavljanja letnih poročil za društva, opredeljuje društveni sklad ter obdeluje ugotavljanje in obravnavanje presežka prihodkov nad odhodki in neporavnane izgube.

2.1. VODENJE POSLOVNIH KNJIG

Društvo lahko vodi poslovne knjige na način, ki omogoča izkazovanje podatkov, potrebnih za sestavitev letne bilance stanja in bilance uspeha društva (po novem bo izkaz poslovnega izida). Če ne izkaže vseh podatkov, potrebnih za sestavitev računovodskih izkazov, jih zagotovi z letnim popisom ter ocenitvijo realne vrednosti sredstev, obveznosti in društvenega sklada. Društvo vodi knjige po načelih dvostavnega knjigovodstva, prirejenega za njegove potrebe, razen če se v svojem temeljnem ali drugem aktu opredeli za uporabo enostavnega knjigovodstva. V društvu torej lahko glede na njegove potrebe, značilnosti, zahteve in obseg dejavnosti uporabljajo za knjiženje dve osnovni metodi:

1. enostavno knjigovodstvo in
2. dvostavno knjigovodstvo.

Enostavno knjigovodstvo lahko uporabljajo društva, ki ne opravljajo pridobitne dejavnosti in društva, ki opravljajo pridobitno dejavnost in izpolnjujejo dva od treh pogojev:

- povprečno letno število zaposlenih ne presega dva zaposlena,
- letni prihodki so manjši od 5 milijonov tolarjev,
- povprečna vrednost sredstev na začetku poslovnega leta ne presega 5 milijonov tolarjev.

Društvo, ki uporablja enostavno knjigovodstvo, se lahko odloči, da bo vodilo le knjigo prejemkov in izdatkov, preostale podatke za letno poročilo pa bo zagotovilo z letnim popisom in ocenitvijo. Po novem pa lahko knjigo prejemkov in izdatkov vodi le društvo, ki uporablja enostavno računovodstvo in katerega prihodki prejšnjega obračunskega obdobja so manjši od 1 milijona tolarjev. Društvo pa poleg knjige prejemkov in izdatkov, lahko vodi (če so prihodki konec prejšnjega obračunskega obdobja večji od 1 milijona tolarjev jo mora) tudi knjigo terjatev in obveznosti.

Dvostavno knjigovodstvo lahko uporabljajo vsa društva, ne glede na obseg poslovanja in ne glede na to ali opravljajo pridobitno dejavnost ali ne. Društvo, ki vodi poslovne knjige po načelih dvostavnega knjigovodstva, zagotovi v njih najmanj konte, ki so potrebni za letno izkazovanje premoženjsko-finančnega poslovanja v bilanci stanja in bilanci uspeha (izkazu poslovnega izida). Konte določi skladno s kontnim okvirom, ki ga predpiše Slovenski inštitut za revizijo in svojimi potrebami. Knjižbe v poslovnih knjigah morajo temeljiti na verodostojnih knjigovodskih listinah in biti opravljene najkasneje v mesecu dni od dneva izdaje ali sprejetja teh knjigovodskih listin. Še ne knjižene knjigovodske listine morajo biti na voljo na kraju, kjer društvo vodi poslovne knjige. Društvo vodi poslovne knjige na prostih listih, vezane ali prenesene v računalnik, tako da se lahko po potrebi tiskajo ali prikazujejo na zaslonih. Poslovne knjige zaključijo s stanjem na dan 31. decembra, v primeru prenehanja opravljanja društvene oziroma statusne spremembe pa z dnem te spremembe. Registra osnovnih sredstev ne zaključuje.

Vsako društvo, ki ima v lasti osnovna sredstva, mora ne glede na izbrani način vodenja poslovnih knjig voditi register osnovnih sredstev. Vanj vpiše registrsko številko osnovnega sredstva, datum pridobitve, ime, podatke o listini o pridobitvi, prvotno nabavno vrednost in podatke o odtujitvi. V register ne vpisuje prevrednotenij in popravkov vrednosti, ker to opravi pri vsakoletnem popisu na popisnem listu.

2.2. PREVREDNOTENJE

Društva obvezno prevrednotijo osnovna sredstva (nabavno vrednost in popravek vrednosti) z rastjo drobnoprodajnih cen oz. cen življenjskih potrebščin (od 24. januarja 1999 se uporablja v skladu s stališčem strokovnega sveta Slovenskega inštituta za revizijo za izračun prevrednotenja rast življenjskih potrebščin). Učinek te prevrednotenja poveča vrednost društvenega sklada. Društva prevrednotijo tudi naložbe v kapital podjetij, znesek prevrednotenja pa obravnavajo kot prihodek od financiranja.

Društva, ki opravljajo pridobitne dejavnosti, lahko prevrednotijo sredstva in obveznosti do virov sredstev v skladu z računovodskimi standardi, ki veljajo za podjetja. Društvo prevrednotijo tudi osnovna sredstva in morebitne kapitalske naložbe v podjetja, ki se nahajajo v aktivi bilance stanja. Skupaj z prevrednotenjem sklada, ki je pasivna postavka bilance stanja, predstavljajo prevrednotene vrednosti prevrednoteni izid. Razlika med prevrednotenjem omenjenih aktivnih in pasivnih postavk bilance stanja se tako glede na izid prevrednotenja knjiži kot odhodek od financiranja oziroma kot prihodek od financiranja (Štrekelj, 2000, str. 318-319).

2.3. LETNA POROČILA DRUŠTVA

Društvo mora na podlagi poslovnih knjig in popisa ob koncu koledarskega leta (najkasneje do konca februarja naslednjega leta) sestaviti letno poročilo, ki obsega:

- bilanco stanja in
- bilanco uspeha (izkaz poslovnega izida).

Bilanca stanja prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu koledarskega leta.

Bilanca uspeha (izkaz poslovnega izida) prikazuje stroške, donose, presežek donosov nad stroški in presežek stroškov nad donosi. Kadar je seštevek stroškov tekočega obdobja in nekritih stroškov iz prejšnjega obdobja višji od seštevka prihodkov tekočega leta in donosov, prenesenih iz prejšnjega obračunskega obdobja, potem ima društvo presežek stroškov nad donosi. V nasprotnem primeru pa ima presežek donosov nad stroški.

BILANCO STANJA sestavljajo naslednje postavke:

Sredstva:

1. osnovna sredstva po neodpisani vrednosti
2. dolgoročne terjatve
3. zaloge
4. terjatve do kupcev
5. druge kratkoročne terjatve
6. gotovina v blagajni
7. denar na žiro računu → denar na računih
8. aktivne časovne razmejitve → usredstvene (aktivne) časovne razmejitve

Skupaj sredstva (od 1 do 8)

Obveznosti do virov sredstev:

9. društveni sklad – ustanovna vloga, rezerve in drugi viri → društveni sklad – ustanovitvena vloga, rezerve in drugi viri
10. društveni sklad – presežek prihodkov in nekriti odhodki → društveni sklad – presežek prihodkov ali presežek odhodkov
11. dolgoročne obveznosti
12. kratkoročne obveznosti do dobaviteljev
13. druge kratkoročne obveznosti
14. pasivne časovne razmejitve → udolgovljene (pasivne) časovne razmejitve

Skupaj obveznosti do virov sredstev (od 9 do 14)

Pravila po katerih se sredstva izkazujejo v bilanci stanja

Osnovna sredstva po neodpisani vrednosti so vsa osnovna sredstva na dan bilanciranja po neodpisani vrednosti, ki je razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti osnovnih sredstev. Nabavna vrednost je dokumentirana nakupna cena sredstva, povečana za vse stroške, ki jih je mogoče pripisati njegovi usposobitvi za uporabo. Popravek vrednosti osnovnih sredstev je seštevek obračunane obrabe od usposobitve do letnega obračuna društva. V postavki osnovna sredstva po neodpisani vrednosti se izkazujejo tudi dolgoročno razmejeni stroški oz. odhodki.

V inflacijskih razmerah se ob letnem popisu nabavna in odpisana vrednost prevrednotita z indeksom rasti cen na malo, vendar tako ugotovljena neodpisana vrednost ne sme preseči čiste vnovčljive vrednosti sredstva. Učinek prevrednotenja neodpisane vrednosti poveča vrednost društvenega sklada (druge vire). Po novem bo društvo v inflacijskih razmerah ob letnem popisu nabavno in odpisano vrednost prevrednotilo v skladu s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi.

Vsote nabavnih vrednosti, popravkov vrednosti in neodpisanih vrednosti morajo biti enake vsotam popisanih in ovrednotenih vrednosti na letnem popisnem listu.

Dolgoročne terjatve so finančne naložbe v obliki danih dolgoročnih posojil ali nakupa dolgoročnih vrednostnih papirjev oziroma lastniških deležev (kapitala) zunaj društva. Vsoto vseh teh terjatev in posamezne terjatve je treba popisati. Del dolgoročnih terjatev, ki zapade v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju, društvo prikaže med kratkoročnimi terjatvami.

Zaloge materiala in blaga v bilanci stanja zajemajo količine s popisnega lista ob koncu obračunskega leta, preračunane po zadnjih dokumentiranih nabavnih cenah. Zaloge polproizvodov in nedokončane proizvodnje zajemajo količine in cene s popisnega lista ob koncu obračunskega leta, ki vključuje neposredne stroške materiala, storitev in dela ter pripadajoči del splošnih stroškov. Stroški tovrstnih zalog so ovrednoteni po cenah potroškov ob koncu obračunskega leta. Njihova vrednost (knjigovodska) ne sme presegati čiste iztržljive vrednosti. Društvo se lahko odloči, da bo vodilo evidenco o zalogah na način, ki ga ureja SRS 4 – zaloge. Društvo lahko vrednoti zaloge le po izbranih vrstah stroškov, vendar najmanj po stroških izdelavnega materiala.

Terjatve do kupcev morajo biti usklajene s seštevkom na ustreznem popisnem listu, potrditi pa jih morajo tudi kupci, če je že potekel rok zapadlosti v plačilo.

Druge kratkoročne terjatve so terjatve do dobaviteljev iz naslova predujmov, kratkoročnih finančnih naložb in drugih naslovov. Vsota vseh teh terjatev v bilanci stanja mora biti skladna s popisanimi na popisnem listu.

Gotovina v blagajni mora biti usklajena s stanjem v blagajniški knjigi (dnevnikom) in na letnem popisnem listu.

Denar na žiro računu mora biti dokumentiran z ustreznim bančnim izpiskom. Če ima društvo hranilno knjižico, mora biti stanje v bilanci skladno s stanjem v tej knjižici.

Aktivne časovne razmejitve so postavke v zvezi s poslovanjem društva v naslednjem obračunskem obdobju. Gre za izdatke, ki še niso stroški in za prihodke, ki še niso mogli biti zaračunani.

Vrednost društvenega sklada je razlika med seštevkom vrednosti sredstev in dolgovi. Predstavlja lastni vir financiranja društva, vendar ga ni mogoče enačiti s kapitalom podjetij, saj se lahko v breme sklada pokrivajo obveznosti, za katere je bil oblikovan (npr. stroški izobraževanja v breme sklada za izobraževanje) (Štrekelj, 1997, str. 216). Presežek prihodkov nad odhodki, ugotovljen v bilanci uspeha, poveča društveni sklad, medtem ko ga presežek odhodkov nad prihodki (nekriti odhodki) zmanjša. Ti dve postavki sta pri društvenem skladu prikazani vsaka posebej. Preostali del društvenega sklada sestavljajo ustanovna vloga, rezerve in drugo. Del društvenega sklada so tudi dolgoročne rezervacije, ki se oblikujejo v breme ustrezne skupine stroškov v razredu 4 ali z dolgoročnim razmejevanjem prihodkov, namenjenih za pokrivanje stroškov amortizacije določenih sredstev.

Dolgoročne obveznosti so posojila, dobljena pri bankah in drugih posojilodajalcih, pa tudi dobljeni krediti, katerih rok vračila presega 12 mesecev. V bilanci stanja so izkazani in s popisnim listom usklajeni zneski, ki na koncu obračunskega obdobja še niso vrnjeni. Tisti del dolgoročnih obveznosti, ki zapade v plačilo v naslednjem letu, je potrebno prikazati med kratkoročnimi obveznostmi. Obveznosti za osnovna sredstva, prejeta v upravljanje, izkazuje društvo ločeno od drugih obveznosti.

Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev morajo biti usklajene s seštevkom na popisnem listu.

Druge kratkoročne obveznosti so obveznosti do kupcev iz naslova predujmov ter obveznosti do posojilodajalcev, katerih rok vračila ne presega 12 mesecev. Vsota vseh teh obveznosti in posamezne obveznosti morajo biti popisane.

Pasivne časovne razmejitve so postavke v zvezi s poslovanjem društva v naslednjem obračunskem obdobju. Gre za stroške, ki še niso izdatki in za kratkoročno odložene prihodke. Pasivne časovne razmejitve vključujejo tudi dobljene namenske dotacije, ki še niso porabljene.

BILANCO USPEHA (IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA) sestavljajo naslednje postavke:

Stroški

1. nabavna vrednost kupljenega materiala in blaga
2. zmanjšanje zalog materiala in blaga → zmanjšanje vrednosti zalog materiala in blaga
3. povečanje zalog materiala in blaga → povečanje vrednosti zalog materiala in blaga
4. stroški porabljenega materiala in prodanega blaga (1+2-3)
5. stroški storitev
6. stroški dela
7. dotacije drugim pravnim osebam
8. stroški investiranja → stroški naložbena (investiranja)
9. amortizacijski stroški
10. stroški financiranja → finančni odhodki
11. drugi stroški → drugi odhodki
12. dajatve
13. nekriti stroški iz prejšnjega obračunskega obdobja → kritje primanjkljaja prejšnjih obračunskih obdobj
14. presežek donosov nad stroški $((18 + 19 + 20 + 21) - (4 + (\text{od } 5 \text{ do } 13)))$ → presežek prihodkov (od 18 do 20 - 4 + od 5 do 12)

Donosi

15. prihodki od dejavnosti
16. povečanje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje → povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
17. zmanjšanje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje → zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
18. donosi od dejavnosti $(15 + 16 - 17)$
19. prihodki od financiranja → finančni prihodki
20. drugi prihodki
21. donosi, preneseni iz prejšnjega obračunskega obdobja → kritje primanjkljaja iz obravnavanega obračunskega obdobja v breme presežka prihodkov
22. presežek stroškov nad donosi $((4 + (\text{od } 5 \text{ do } 13)) - (18 + 19 + 20 + 21))$ → presežek odhodkov (od 4 do 12 - od 18 do 20)

Pravila po katerih se izkazujejo stroški in donosi v bilanci uspeha (izkazu poslovnega izida)

Nabavna vrednost kupljenega materiala in blaga zajema vse nakupe materiala in blaga po dejanskih nabavnih cenah za potrebe delovanja društva.

Zmanjšanje zalog materiala in blaga ugotovimo, kadar so zaloge na začetku leta vrednostno večje od zalog na koncu leta.

Povečanje zalog materiala in blaga ugotovimo, kadar so zaloge na koncu leta vrednostno večje od zalog na začetku leta.

Stroške porabljenega materiala in prodanega blaga ugotovimo tako, da od vrednosti zalog na začetku leta, povečanih za vse nabave med letom, odštejemo vrednost zalog na koncu leta.

Na kontu stroškov porabljenega materiala in prodanega blaga knjižimo med letom nabavno vrednost kupljenega materiala in blaga, na koncu leta pa se glede na ugotovitve pri popisu opravi prenos na konto zalog ali z njega. Med letom se na kontu ne knjiži. Prav tako se med letom ne knjiži na kontu zalog polproizvodov in proizvodov, temveč se začetno stanje na njem popravi ob koncu leta na podlagi ugotovitve pri popisu.

Stroški storitev so nabavne vrednosti v obračunskem letu opravljenih storitev drugih pravnih in fizičnih oseb, ne glede na rok zapadlosti v plačilo. Kot stroške storitev šteje društvo tudi stroške po pogodbah o delu, avtorske honorarje in podobno.

Stroški dela zajemajo obračunane kosmate plače zaposlenih, nadomestila plač, dajatve delodajalca za socialno varnost zaposlenih in prejemke, ki so po naravi plače (stroške prevoza na delo in z njega prehrana, stimulacije in drugo), ter druge dajatve delodajalca, ki jih društvo obračunava od prej naštetih zneskov. Kot stroške dela štejejo tudi stroške po pogodbah o delu, avtorske honorarje in podobno – ti stroški po novem spadajo med stroške storitev.

Dotacije drugim pravnim osebam so zneski sredstev, ki jih društvo odstopi drugim društvom in drugim pravnim osebam skladno z nameni, za katere je bilo ustanovljeno.

Stroški investiranja so nabavne vrednosti vseh kupljenih in brezplačno prejetih osnovnih sredstev v obračunskem letu. Za zneske stroškov investiranja se oblikuje v okviru društvenega sklada sklad osnovnih sredstev, ki se zmanjšuje za obračunane redne in izredne popravke vrednosti osnovnih sredstev ter povečuje za učinke splošnega prevrednotenja. Kadar se nabavlja osnovno sredstvo s pomočjo tujih virov (posojil ali kreditov), se med stroške investiranja vštevajo zneski odplačil glavnice. Stroškov naložbena (investiranja) se ne izkazuje za osnovna sredstva, za katera se izkazuje amortizacijske stroške.

Amortizacijski stroški so zneski popravkov vrednosti osnovnih sredstev. Pojavljajo se lahko pri družtvih, ki morajo zaradi opravljanja dejavnosti v obsegu, ki presega dejavnost, za katero je bilo društvo ustanovljeno, plačati davek od dobička.

Stroški financiranja (finančni odhodki) so obresti in drugi odhodki financiranja, ki bremenijo (prihodke) društvo v obračunskem letu.

Drugi stroški (drugi odhodki) zajemajo zneske odpisanih terjatev na podlagi ustrezne dokumentacije ter druge vrste stroškov in odhodkov. Bremenijo prihodke v obračunskem letu in jih je potrebno pojasniti.

Dajatve so zneski za socialno in pokojninsko zavarovanje, obračunanih od plač zaposlenih, pa tudi druge dajatve, ki bremenijo prihodek društva, razen tistih, ki se uvrščajo med stroške dela.

Nekriti stroški iz prejšnjega obračunskega obdobja (kritje primanjkljaja prejšnjih obračunskih obdobj) so zneski primanjkljajev prihodkov v prejšnjem obračunskem obdobju, ki jih društvo poravnava v breme prihodkov tekočega obračunskega obdobja.

Presežek donosov nad stroški je razlika med vsemi prihodki in vsemi odhodki. Presežek prihodkov je razlika med večjimi prihodki in manjšimi odhodki društva v obračunskem obdobju.

Prihodki od dejavnosti so članarine, prihodki od materialnih pravic, darila in volila, prispevki donatorjev, javna sredstva, prihodki od dejavnosti društva, od financiranja in drugih virov, ki jih pridobi društvo. Prihodki so prodajna vrednost opravljenih in zaračunanih storitev oziroma prodanih proizvodov v obračunskem letu.

Povečanje (vrednosti) zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ugotovimo, kadar so končne zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje v obračunskem letu vrednostno večje od začetnih. Vrednost zalog konec poslovnega leta ugotovimo v popisnih seznamih po stroškovnih cenah na koncu leta, ki ne smejo presegati čistih tržnih cen.

Zmanjšanje (vrednosti) zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ugotovimo, kadar so končne zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje v obračunskem letu vrednostno manjše od začetnih.

Donose od dejavnosti ugotovimo ob popravku poslovnih prihodkov za razliko v vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje.

Prihodki od financiranja (finančni prihodki) so prejete obresti in drugi prihodki od financiranja društva v obračunskem letu.

Drugi prihodki so izredni prihodki društva v obračunskem letu na podlagi ustrezne dokumentacije.

Donosi, preneseni iz prejšnjega obračunskega obdobja (kritje primanjkljaja obravnavanega obračunskega obdobja v breme presežka prihodkov), so del presežka donosov, ki ga društvo nameni za pokrivanje stroškov tekočega obračunskega obdobja. Ti donosi se ne štejejo za donose, ustvarjene v tekočem obračunskem obdobju.

Presežek stroškov nad donosi je razlika med vsemi stroški skupaj z dajatvami in vsemi donosi. Presežek odhodkov je razlika med večjimi odhodki in manjšimi prihodki društva v obračunskem obdobju.

3. KONTROLING

3.1. KONTROLING IN NJEGOVE ZNAČILNOSTI

Kontroling je posebna poslovna filozofija, poseben stil vodenja in posebna, odločitveno naravnana računovodska in ostala informacijska dejavnost (Koletnik, 1996, str. 3).

Pojmovanje in funkcije kontrolinga so različne, saj se je kontroling različno razvijal na evropskih in ameriških tleh. V ameriški strokovni literaturi se pojem kontrolinga enači s pojmom poslovodno računovodstvo, zaradi tega je tudi kontroler najvišje rangirani poslovodni računovodja, ki s poročanjem in interpretacijo relevantnih informacij managementu, vpliva na oblikovanje in sprejemanje njihovih odločitev v skladu s cilji podjetja. Funkcija kontrolinga se v ameriški praksi strogo loči od finančne funkcije. Naloge evropskih kontrolorjev temeljijo predvsem na notranji ekonomiji in oskrbi z informacijami ter na podpori in sodelovanju pri procesih planiranja in kontrole. V Nemčiji je uvedba kontrolinga, njegovih funkcij in nalog posegla tudi na področja ostalih upravljavskih in informacijskih funkcij in zato se kontroling v podjetju ni omejil zgolj na računovodstvo tako kot v ZDA.

Tudi pri nas se mnenja o vlogi kontrolinga v podjetju in aktivnosti vključevanja v proces vodenja razlikujejo. Pri nas se uveljavlja predvsem nemška različica kontrolinga, ki ga opredeljuje kot spremljevalni poslovni servis za pomoč managementu pri ciljnem planiranju in uravnavanju ter doseganju ciljev.

Kontroling je usmerjen v prihodnost, v ospredju je vnaprejšnja informacija, težišče poslovanja je iskanje in postavljanje ciljev, kar omogoča merjenje doseganja ciljev in ukrepanje v primeru odstopanja. Kontroling ima vlogo servisne dejavnosti oz. informacijsko-svetovalne in usmerjevalne funkcije kot podporne službe managementu, medtem ko se aktivno ne vključuje v sprejemanje odločitev. Omogoča sprejemanje hitrih in učinkovitih odločitev oz. skrbi za to, da so prave informacije na razpolago v pravem času, pravim osebam.

3.2. VRSTE KONTROLINGA

Dimenzije kontrolinga:

- filozofija kontrolinga,
- strateški in operativni kontroling ter
- funkcionalni in institucionalni kontroling.

Filozofija kontrolinga je del celotne upravljavske filozofije, razumeti pa jo morajo vsi zaposleni v podjetju. V literaturi se pojavljajo različne interpretacije filozofij kontrolinga, ki jih je Welge (Horak, 1995, str. 105-107) povzel takole:

- pasivna, v preteklost usmerjena filozofija kontrolinga,
- aktivna, v prihodnost usmerjena filozofija,
- inovativna, anticipativna filozofija.

Vrsta filozofije vpliva na naloge in delovanje kontrolinga. Razmejitev med aktivno in inovativno filozofijo ni mogoča. Za obe veljajo naslednje značilnosti:

- ciljno delovanje,
- servisna dejavnost in
- omogočanje povečanja prilagodljivosti podjetja.

Operativni in strateški kontroling se medsebojno prepletata in sta v soodvisnosti. Operativni kontroling podpira operativni management pri procesih operativnega planiranja in kontrole ter omogoča oskrbo z za to pomembnimi informacijami. Zanj so značilne kvantitativne informacije, usmeritev v notranjost oz. ekonomiko podjetja, kratkoročnost, strukturiranost in formalizacija. Strateški kontroling pa podpira sistem strateškega managementa. Skrbi za to, da celotno podjetje deluje v skladu z opredeljenim poslanstvom, cilji in strategijami podjetja, išče pa tudi nove priložnosti za obstoj in nadaljnji razvoj podjetja. Zanj so značilne tako kvantitativne kot kvalitativne informacije, usmeritev na okolje podjetja, dolgoročnost ter omejitve na dajanje svežnja nalog za doseg posameznega cilja.

Funkcionalni kontroling obravnava funkcije in naloge kontrolinga, **institucionalni** pa obravnava različne možne organizacijske oblike kontrolinga.

Kontroling opravlja naslednje funkcije:

- funkcijo usmerjanja in uravnavanja (vpliv na procese planiranja in kontrole),
- funkcijo koordiniranja (skrbi za usklajevanje med poslovnimi podsistemi in njihovimi, aktivnostmi, za usklajevanje procesov planiranja in kontrole ter za oskrbo z informacijami) in
- funkcijo informiranja (ta funkcija je večinoma v domeni računovodstva in v tem kontekstu je kontroling informacijska dejavnost, ki ustreza odločitveno naravnemu računovodstvu).

Organizacijske oblike kontrolinga so:

- lastna služba (lahko je centralizirana ali decentralizirana, odvisno od velikosti in kompleksnosti organizacije),
- ostale funkcije v podjetju (računovodska finančna, notranja revizija in elektronska obdelava podatkov),
- zunanji kontroling.

3.3. KONTROLING V JAVNIH NEPROFITNIH ORGANIZACIJAH

Naloga kontrolinga v javnih neprofitnih organizacijah je prilagoditev njegovega večinoma profitno orientiranega instrumentarija v instrumentarij, ki bo služil za namene zagotavljanja in ugotavljanja doseganja splošnih družbenih ciljev oz. blaginje. Vloga managementa v javnih neprofitnih organizacijah

je vse bolj pomembna, z njo pa se pojavi, potreba po strokovni službi, ki bi management podpirala in razbremenjevala pri reševanju specifičnih problemov ter sprejemanju odločitev. Vsemu temu klasično računovodstvo ni več kos, ker so vse bolj pomembne tudi kvalitativne informacije ter informacije drugih informacijskih področij. Prav zaradi tega je uvedba kontrolinga v teh organizacijah zelo pomembna, čeprav so potrebne določene prilagoditve njegovih funkcij, področij delovanja in instrumentov.

Cilj vpeljave kontrolinga je poleg zagotavljanja strokovne podpore in oskrbe z relevantnimi informacijami tudi izboljšanje uspešnosti in učinkovitosti s pomočjo boljšega sistema obvladovanja stroškov, omogočanje večjega zavedanja o ciljih podjetja, izboljšanje pozicije proti zunanjim interesnim skupinam ter koordinacija med formalnimi in neformalnimi viri informacij.

Pogoji za uvedbo kontrolinga v javnih neprofitnih organizacijah

Obstajati morajo naslednji pogoji za uspešen in učinkovit kontroling (Horak, 1995, str. 246-247):

- sposoben in učinkovit management, ko bo znal maksimalno izkoristiti kontrolorjevo pomoč,
- sprejem filozofije kontrolinga tako s strani notranjih kot zunanjih interesnih skupin, kar lahko predstavlja večji problem zaradi pogoste birokratizacije upravljanja in procesov planiranja ter kontrole,
- uporaba vseh možnih in za organizacijo pomembnih instrumentov kontrolinga in ne samo golih računovodskih metod,
- organiziranost organizacije mora biti v skladu s kontrolinško filozofijo, biti mora čim bolj enostavna in prilagodljiva v primeru pojava potrebe po uvedbi sprememb,
- velikost in kompleksnost organizacije sta tudi determinanti smiselnosti vpeljave kontrolinga v organizaciji.

Posebnosti in problemi pri delovanju kontrolinga v javnih neprofitnih organizacijah

V javnih neprofitnih organizacijah je pomembna opredelitev kvalitativnih stvarnih in formalnih ciljev. Stvarni cilji so cilji, ki vsebujejo kvalitativne velikosti in opredeljujejo značilnosti učinkov (količina, kvaliteta, cena) ter proces ustvarjanja učinkov (proces pridobivanja virov, opravljanja dejavnosti in proces prodaje), formalni cilji pa izražajo norme in vrednosti, ki naj bi jih posamezniki dosegli (Schmidberger, 1994, str. 178-180).

Kvalitativna narava ciljev ima za posledico težje merjenje uspešnosti poslovanja javnih neprofitnih organizacij. Problem je namreč njihova operacionalizacija oz. izpeljava konkretnih operativnih podciljev. Zato so potrebne ustrezne prilagoditve nadzornih in analitskih instrumentov za ustrezno ocenjevanje uspešnosti. V praksi se za ocenjevanje uspešnosti v takih primerih uporabljajo večinoma ocene uspešnosti opravljanja dejavnosti. Kvalitativna storitvena komponenta outputa povzroča torej probleme pri planiranju in ugotavljanju uresničenih učinkov. Problem se pojavlja predvsem na strani outputa in

njegovega vrednotenja, medtem ko na strani inputa ni posebnih ovir, saj se dajo večinoma vsi ovrednotiti v obliki stroškov.

Učinkovitost lahko merimo tako, da primerjamo poslovanje dveh podobnih enot. Možna sta dva načina: enota A je bolj učinkovita od enote B (Antony, Young, 1998, str. 16):

1. če isti output doseže z uporabo manj virov ali
2. če z enako uporabljenimi viri ustvari več outputa.

3.3.1. STRATEŠKI KONTROLING V JAVNIH NEPROFITNIH ORGANIZACIJAH

Strateški kontroling je gonilni motor, moderator in regulator strateškega planiranja ter strateške kontrole in služi kot prenosni mehanizem za konkretizacijo strateških ciljev v operativne ukrepe (Schmidberger, 1994 str. 47). Daje strokovno podporo poslovanju s ciljem zvišati raven uspešnosti poslovanja (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 41).

Kontroling ima v javnih neprofitnih organizacijah pomembno vlogo pri procesih strateškega planiranja in kontrole ter na njuni podlagi pri oblikovanju in usklajevanju operativnih ukrepov. Vloga kontrolinga je na področju strateškega delovanja v začetku predvsem v uvajanju strateške miselnosti, saj je zaradi tendence po kontinuiteti uvajanje kakršnihkoli sprememb in novitet v javnih nedobičkovnih organizacijah oteženo. Tu gre predvsem za inovativno delovanje managementa, da je sposoben opredeliti in vpeljati inovativne postopke in instrumente v organizacijo ter prilagoditi delovanja novim priložnostim iz okolja.

Instrumenti strateškega kontrolinga morajo omogočati učinkovito podporo strateškemu managementu, omogočati morajo zmanjšanje kompleksnosti ter omogočati koordinacijo med različnimi interesnimi skupinami javnih neprofitnih organizacij. V nadaljevanju bom naštetela in podrobneje opisala najpomembnejše instrumente strateškega kontrolinga v javnih neprofitnih organizacijah.

Analiza pogojev poslovanja ali t.i. SWOT analiza je izhodišče za nadaljnje strateško planiranje, njeni rezultati pa služijo kot podlaga za določanje prednosti, slabosti, priložnosti in nevarnosti in s tem za določitev poslanstva, politike ali strategije podjetja. Pomembne sestavine te analize so:

- analiza zunanjega okolja (namen je ugotovitev morebitnih priložnosti ali pa tudi nevarnosti, ki prežijo iz okolja. Za javne neprofitne organizacije je zelo pomembna, saj predstavljajo različne interesne skupine in njihove potrebe enega ključnih dejavnikov njihovega obstoja.),
- analiza notranjega okolja (namen je ugotovitev in določitev prednosti in slabosti poslovanja organizacije. Na podlagi določenih kriterijev se proučujejo različni viri, sposobnosti in procesi, potrebni za uresničitev določenega outputa.),
- analiza prednosti (namen je ocena pozicije organizacije glede svojih prednosti na trgu in primerjava s konkurenco. V neprofitnih organizacijah se ta analiza uporablja v kontekstu primerjave s podobnimi (lahko tujimi) organizacijami. Posebna prilagoditev je potrebna pri ugotovitvi prednosti, saj je za te

organizacije prednost tista, ki omogoča čim boljše doseganje koristnosti, ne pa pridobivanja dobička.) in

- strateška bilanca (namen je določitev za organizacijo in njen razvoj odločilnih ozkih grl oz. slabosti).

Vrednost določenega učinka predstavlja v očeh potrošnika doseženo zadovoljevanje potrebe, njena ugotovitev pa vpliva na določitev ponudbe učinkov. Porter je razvil koncept **verige vrednosti**, s pomočjo katerega podjetje opredeli metode, s katerimi ustvari več vrednosti za kupce. Vendar pa ugotovitev vrednosti, ki jo za posamezno interesno skupino predstavlja določena storitev oz. dejavnost, predstavlja zaradi kompleksnosti za javne neprofitne organizacije velik problem. Zato je v tem primeru za ugotovitev vrednosti uporaben prilagojen koncept vrednosti za deležnike. Le ta upošteva ugotavljanje vrednosti pri vseh relevantnih interesnih skupinah, ne le kupcev storitev oz. porabnikov dejavnosti javnih neprofitnih organizacij. Uspeh se torej meri po tem, v kolikšni meri poslovanje oz. učinki prispevajo k dosegu maksimalne vrednosti (koristnosti) vseh interesnih skupin organizacije.

Politika organizacije tudi v javnih neprofitnih organizacijah služi kot pomemben instrument strateškega managementa. Njena uporabna vrednost je v vključevanju stališč različnih interesnih skupin. Z njeno pomočjo si informacije o večkrat kompleksnih nalogah in namenu teh organizacij izmenjujejo med notranjimi in zunanjimi subjekti.

Z **metodo scenarijev** se ob upoštevanju možnih prihodnji alternativnih razvojnih smeri določijo različna možna bodoča stanja ter poti za njihovo doseg. Prednost te metode je, da pri planiranju upošteva kvalitativne spremenljivke ter pripisuje veliko vlogo vplivom dejavnikom iz okolja, s čimer zmanjša kompleksnost in nepripravljenost planerjev ob morebitnem pojavu sprememb.

Značilnosti metode scenarijev, ki potrjujejo, da je ta metoda smiselna in uporabna v javnih neprofitnih organizacijah so:

- poudarek na analizi okolja; omogoča uporabnost pri proučevanju interesnih skupin javnih neprofitnih organizacij,
- poudarek na kvalitativnih podatkih; olajša analizo pretežno kvalitativnih velikosti v javnih neprofitnih organizacijah,
- vzpostavitev sistema zgodnjega alarmiranja; olajša nadzor nad vplivnimi dejavniki.

Statistične metode so matematične metode za napovedovanje prihodnjih možnih situacij ali dogodkov, vendar ne upoštevajo ostalih pomembnih dejavnikov. Prihodnja stanja predvidevajo na podlagi preteklih dogodkov, ki vsebujejo tudi določene slučajne vplive in napake. Zaradi relativno lahke in enostavne uporabe so v javnih neprofitnih organizacijah priljubljene, vendar pa so večkrat tudi netočne.

Strateški predračun v javnih neprofitnih organizacijah ima obliko dolgoročnega razvojnega plana, njegova opredelitev in uporaba pa sta še v veliko primerih v razvojni fazi. Problem strateškega predračunavanja v teh organizacijah se pojavlja tako na strani določanja potencialnih učinkov, to je

doseganja družbene blaginje v okviru opravljanja določenih storitev in njihove okvantisacije, kot na strani vrednotenja realizacije, zato so potrebne določene prilagoditve.

Portfeljska analiza je zelo priljubljen in razširjen instrument strateškega načrtovanja, s pomočjo katerega se razvrščajo dejavnosti po donosih in možnostih donosov. Tudi v neprofitnih organizacijah zavzema pomembno mesto v strateškem instrumentariju pri analizi strateške situacije in načrtovanju konkretnih strategij po področjih učinkov.

V javnih neprofitnih organizacijah, ki zaradi vse večjega konkurenčnega pritiska in neučinkovitosti zastarelih postopkov delovanja vedno bolj ugotavljajo nujnost sprememb po reorganizaciji zaradi večje racionalnosti in možnosti prihrankov, bi bila zanimiva uporaba **analize postopkov** v smislu primerjave s podobnimi organizacijami v svetu, ki so že uvedle učinkovitejše postopke in procese v svoje delovanje.

Pomemben strateški instrument v javnih neprofitnih organizacijah je tudi **kadrovska analiza**, ki obsega proučevanje ustreznosti trenutne organizacijske potrebe in ustreznost glede kvalificiranosti zaposlenih na določenih delovnih mestih ter proučevanje ustreznosti tarifnih postavk dela. Pomembna pa je tudi v primeru širitve dejavnosti ali morebitnega krčenja dejavnosti.

3.3.2. OPERATIVNI KONTROLING V JAVNIH NEPROFITNIH ORGANIZACIJAH

Operativni kontroling pomaga pri načrtovanju in obvladovanju plačilne sposobnosti, doseganju gospodarnosti in donosnosti poslovanja, operativnem informiranju in poročanju, organiziranju in ravnanju s človeškimi zmoglostmi ter spodbuja učinkovito uporabo obstoječih zmogljivosti, s tem pa pri pojasnjevanju vprašanj, kakšne cilje ima kdo v podjetju in na katere velikosti lahko vpliva (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 45).

Za operativni kontroling je značilna uporaba kvantitativnih vrednosti pri svojem delovanju, to pa ni združljivo s kvalitativno oblikovanimi cilji javnih neprofitnih organizacij. Zaradi tega se pojavlja že omenjeni problem merjenja učinkovitosti. Operativni kontroling mora poskrbeti za ustrezno prilagoditev svojega instrumentarija za smiselno in učinkovito uporabo glede na omenjene specifične značilnosti javnih neprofitnih organizacij.

Najpomembnejši del operativnega kontrolinga je računovodstvo, v katerem se zbirajo, urejajo, obdelujejo in prikazujejo finančno-kvantitativni podatki, na njihovi osnovi pa se pripravljajo analitična in sintetična poročila o poslovanju podjetja. Računovodstvo mora biti tudi ustrezno ciljno zasnovano, saj oskrbuje kontrolerja s potrebnimi podatki, da le ta lahko uresničuje svoje funkcije in pripravlja za poslovodstvo pa tudi za zunanje interesne skupine potrebna poročila. Naslednja naloga operativnega kontrolinga je planiranje, to je obdelava finančno-kvantitativnih ter ostalih nefinančnih podatkov, ki so pridobljeni predvsem iz računovodstva ter v prihodnost usmerjenih, za odločanje relevantnih informacij. Operativni kontroling hkrati skrbi tudi za uresničevanje ali prilagajanje načrtovanih ciljev v okviru procesa kontroliranja. Naloga kontrolinga v okviru nadzorne funkcije je izgradnja ustreznega

nadzornega sistema, sprožanje procesa trajne, periodične in zagotavljanje sprotne kontrole, določitev ustreznega instrumentarija oz. ustreznih kriterijev, interpretacija rezultatov in priprava predlogov za ukrepanje.

Instrumenti operativnega kontrolinga

Ena temeljnih nalog operativnega kontrolinga je vzpostavitev učinkovitega sistema za obvladovanje stroškov. Največji del stroškov v javnih neprofitnih organizacijah predstavljajo režijski stroški (plače, materialni stroški in stroški v investicije), storitvena narava dejavnosti pa ima za posledico tudi odsotnost stroškov zalog. Za omogočanje zmanjševanja stroškov je pomembna uvedba nadzora in opredelitev odgovornosti za nastale stroške. V ta namen se oblikujejo **mesta odgovornosti**. Namen nadzora mest odgovornosti je sprotno ugotavljanje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti doseganja določenih planov posameznih mest odgovornosti. V javnih neprofitnih organizacijah je pomembno razlikovanje med mesti odgovornosti in programi. Večina dejavnosti se namreč opravlja v okviru sprejetih programov. Za ugotavljanje njihove uspešnosti in učinkovitosti pa se morajo rezultati poslovanja zasledovati tudi ločeno po programih. Pomembna je opredelitev povezanosti struktur mest odgovornosti in programov. V nekaterih primerih si namreč določeno mesto odgovornosti lahko ukvarja izključno z izvajanjem enega programa ali več, velikokrat pa je v domeni več stroškovnih mest izvaja več programov hkrati.

Za javne neprofitne organizacije je torej značilen visok delež splošnih stroškov v celotni strukturi stroškov, zato je pomembno ustrezno razporejanje teh stroškov na stroškovne nosilce. Zelo pomembna je zato določitev pravih kriterijev za razporejanje splošnih stroškov in smiselno oblikovanje stroškovnih mest. Razporejanje stroškov se začne z ugotovitvijo in določitvijo stroškov, nato pa je potrebna natančna opredelitev stroškovnih nosilcev. Glede na velik delež stroškov je aktualna **metoda ABC**, ki temelji na ugotavljanju aktivnosti kot povzročiteljic stroškov.

Glede na to, da je večina splošnih stroškov (predvsem spremenljivih) povezana s posameznimi aktivnostmi v podjetju, te pa so povezane s končnimi učinki, je ta metoda zelo koristna pri razporejanju splošnih stroškov v storitvenih organizacijah. Njena uporabnost pa se ne omejuje le v kalkulacijske namene, temveč njeno uvajanje v podjetje zajema tudi:

- ugotavljanje vzrokov nastanka (ne samo obsega) stroškov,
- spremljanje vzrokov za nastanek stroškov in s tem oblikovanje podlage za nadzor nad stroški,
- dajanje podlag za povezavo stroškov z aktivnostmi v podjetju in s tem možnost za ravnanje s stroški,
- pravilnejše razporejanje stroškov na proizvode ali storitve (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 93).

Računovodsko predračunavanje omogoča ocenjevanje prihodnjih stroškov, nadziranje uresničenih in ugotavljanje dosežkov podjetja. Predračuni zajemajo podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih in so po potrebi dopolnjeni tudi z drugimi podatki. Predračuni so strogo vrednostno izraženi, v javnih neprofitnih organizacijah pa se srečujemo s kvalitativnimi cilji, ki jih je težko okvantificirati, zato je sestavljanje predračunov v teh organizacijah problematično. Na podlagi zakonsko zahtevanih predloženih letnih predračunov (predvsem finančnih), se javnim neprofitnim organizacijam dodeli finančna sredstva za opravljanje dejavnosti/storitev, služijo pa tudi kot nadzorno sredstvo pri ocenjevanju gospodarnosti oz. učinkovitosti in uspešnosti poslovanja. Pomen predračunov v teh organizacijah je v planiranju prihodnjih stroškov za posamezne dejavnosti in posamezna stroškovna mesta ter v opozarjanju na morebitna ozka grla v operativnem, predvsem finančnem poslovanju. Večinoma se uporablja metodika rastočega predračunavanja, ki pa ni najbolj ustrezna, ker se predračuni oz. obračuni preteklega leta samo popravijo za pričakovane spremembe, vključijo pa se tudi pomanjkljivosti poslovanja preteklega obdobja. Primernejše je ničelno predračunavanje, ki zahteva analizo vseh aktivnosti in z njimi povezanih stroškov. Ugotoviti je potrebno, ali je določena aktivnost potrebna in ali zagotavlja doseganje želenih ciljev. Vsak izdatek in strošek mora biti opravičljiv, sicer se ga ne upošteva v predračunu. Ker je čisto ničelno predračunavanje zamudno in relativno drago, se v praksi uporablja prilagojena metoda oz. inkrementalni pristop, ki določenemu stroškovnemu mestu ali dejavnosti priznava določen delež stroškov, kar pa je nad njim pa mora biti podrobneje analizirano in opravičljivo.

Odmiki so zelo pomemben in najpogosteje uporaben instrument operativne kontrole. Prikazujejo razliko med uresničenimi in planiranimi, standardnimi ali preteklimi kategorijami. Temelj za smiselno ugotavljanje odmikov so čim bolj realno sprejeti cilji oz. predračuni. V javnih neprofitnih organizacijah je analiza odmikov primerno orodje operativne kontrole za ugotavljanje uspešnosti, gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja, pri čemer je potrebna ustrezna previdnost pri interpretiranju rezultatov analiziranja odmikov zaradi specifičnosti teh organizacij. Problem se pojavi pri analiziranju odmikov pri ustvarjenih učinkih in njihovih vplivih, kar je povezano s specifičnim problemom merjenja teh učinkov in vplivov. Naloga določanja realnih, točnih in objektivnih ciljev in s tem izhodišča za dobro delovanje kontrole je v domeni planerjev. Za omogočanje kontrole morajo biti tudi kvalitativni cilji ustrezno ovrednoteni. Za to je uporaben koncept določanja indikatorjev ter smiselno uporabljeni kazalniki. Problemi izraznosti kvalitativnih ciljev in problem merjenja le teh se rešujejo že v procesu planiranja v procesu kontrole pa je potrebno skrbeti za konsistentno uporabo izbrane metodike.

Eden izmed instrumentov operativnega kontrolinga je tudi **analiza vložkov in koristi**. Osnovni princip te analize je, da se predloženi program izpelje le v primeru, če koristi njegove izvedbe presegajo stroške. Kljub večkrat nemogoči meritvi koristi, pa se le te vendarle dajo v veliko primerih vrednostno okvantificirati. V nasprotnem primeru pa se uporabi ocena koristi. Ta analiza opredeljuje najboljši način doseganja ciljev, zato je za njeno učinkovitost in uspešnost pomembno oblikovanje smiselnih in konkretnih ciljev. Analiza je pomembna tudi kot splošni način razmišljanja managementa, kar pomeni, da management ocenjuje vse predloge glede na to, ali bodo prinesli več koristi, kot bo vloženih stroškov. Gre za to, da v posameznem primeru izloči in oceni vpliv ključnih vplivnih dejavnikov, pri tem pa ni nujno, da se dajo vplivi tudi izmeriti.

Specifično revizijsko orodje za organizacije javnega sektorja je **analiza namenskosti in zakonitosti**, ki pa ni uporabna le pri revidiranju, temveč je zelo koristna kot instrument v kontrolingu, saj opozarja management na morebitne nepravilnosti pri poslovanju še pred prihodom javnega revizorja, tako da jih lahko pravočasno odpravijo. S pomočjo te analize se ugotavlja, ali so bila odobrena javna finančna sredstva porabljena za s predpisi ali pogodbami dogovorjene namene, upravljavcem pa pomaga ugotoviti, če so bile izkoriščene vse zakonske možnosti za pridobitev proračunskih sredstev.

Revizijsko orodje je tudi **analiza dosežkov porabljenega denarja**, vendar je tudi ta metoda ravno tako kot prejšnja koristna pri kontrolorjevi analizi poslovanja, saj daje za management informacijo o uspešnosti in učinkovitosti poslovanja organizacije. Težišče te analize je predvsem na ugotavljanju gospodarnosti oz. varčevanju z viri ob upoštevanju ustrezne kakovosti. Namen je ugotoviti odstopanja porabljenih virov od načrtovanih in njihova analiza ter možnost odprave ali zmanjšanja stroškov s spremembami v delovnih postopkih.

Instrumenti operativnega kontrolinga so še:

- analiza strukture stroškov (namen je ugotovitev deleža posameznih stroškov v celotni realizaciji in primerjava sprememb glede na pretekla leta),
- prilagojena ABC metoda,
- kvalitativni indikatorji (omogočajo opredelitev in merjenje tistih postopkov in učinkov, ki se jih ne da direktno kvantitativno določiti, planiranje ustvarjanja učinkov in merjenje uspešnosti doseganja kvantitativno težko merljivih kvalitativnih ciljev doseganja koristnosti),
- družbena bilanca (v današnji praksi nima posebne vloge) in
- poročilo o doseženi koristnosti za posamezne interesne skupine (moč tega poročila je predvsem v njegovi vplivni vlogi na vse interesne skupine, predvsem glede pridobitve potrebnih finančnih sredstev za neprekinjeno delovanje).

4. RAČUNOVODSTVO DRUŠTVA SLOVENSКИH KATOLIŠKIH SKAVTINJ IN SKAVTOV

Združenje slovenskih katoliških skavtinj in skavtov (v nadaljevanju ZSKSS) je samostojno, prostovoljno, mladinsko, vzgojno društvo, odprto za vse ljudi. Je vzgojna organizacija, ki temelji na duhovnosti ter na načelih, ki jih je leta 1907 zapisal ustanovitelj skavtstva Robert Baden Powell in jih je leta 1922 v Parizu potrdila Mednarodna skavtska konferenca.

ZSKSS je pravna oseba zasebnega prava, ki jo uradno predstavljata, zanjo podpisujeta in sprejemata obveznosti pred tretjimi osebami načelnik in načelnica ZSKSS, v njuni odsotnosti pa član izvršnega odbora, ki ga pooblastita.

Osnovni namen ZSKSS je prispevati k polnemu telesnemu, duševnemu, duhovnemu in družbenemu razvoju mladih ljudi, da bodo lahko postali trdne osebnosti, odgovorni državljani ter člani krajevnih, narodnih in mednarodnih skupnosti.

Naloga ZSKSS je vzgoja za:

1. dejavno pomoč bližnjim,
2. krepitev telesnih, duševnih in duhovnih sposobnosti članov,
3. spoštovanje in varovanje narave ter
4. spoznavanje potreb družbe in odgovarjanje nanj.

4.1. ČLANSTVO ZSKSS

Član ZSKSS lahko postane vsak, ki ima stalno ali začasno prebivališče v Republiki Sloveniji, ki sprejema načela in izvaja program ZSKSS, se ravna po statutu in pravilnikih, se vključi v eno izmed enot in plačuje članarino. Člani, ki še niso dopolnili 15 let, morajo imeti za vstop v ZSKSS pristopno izjavo zakonitih zastopnikov, ki jih tudi zastopajo v organih društva.

Člani ZSKSS so člani mednarodnih organizacij, v katere je vključeno ZSKSS ali ima v ta namen sklenjen sporazum. Redno morajo plačevati članarino na način in v višini, kot jo določi izvršni odbor ZSKSS. Voditeljice, voditelji in duhovni asistenti so odrasli člani ZSKSS, ki jih potrdi izvršni odbor na podlagi pravilnika o imenovanju voditeljic in voditeljev v ZSKSS. Njihova naloga je usmerjanje in vzgoja.

Dolžnosti članov so:

1. upoštevanje določil statuta in drugih pravilnikov,
2. izpolnjevanje programa ZSKSS,
3. redno plačevanje članarine,
4. vključeni morajo biti v eno izmed krajevnih enot ZSKSS,
5. izreči morajo skavtsko zaobljubo,
6. delovati morajo v skladu z usmeritvami ZSKSS.

Pravice članov so:

1. da sodelujejo pri obravnavanju in sprejemanju sklepov in stališč ZSKSS,
2. da volijo in so lahko izvoljeni v organe ZSKSS,
3. da uporabljajo sredstva in premoženje ZSKSS ter članske ugodnosti,
4. da sodelujejo pri vseh oblikah vzgojnega dela po programu ZSKSS.

Članstvo v ZSKSS lahko preneha z izstopom ali s smrtjo. Izključitev iz članstva je mogoča samo ob dokazanem delovanju člana v nasprotju z nameni in nalogami ZSKSS oz. če član ne izpolnjuje obveznosti, ki jih ima po statutu. Člana izključi častno razsodišče po postopku, ki ga opredeljuje pravilnik o disciplinskem postopku. Član ZSKSS mora pred izstopom ali ob izključitvi izpolniti vse obveznosti do ZSKSS. Proti izključitvi je mogoč ugovor na generalni svet.

4.2. PRENEHANJE ZSKSS

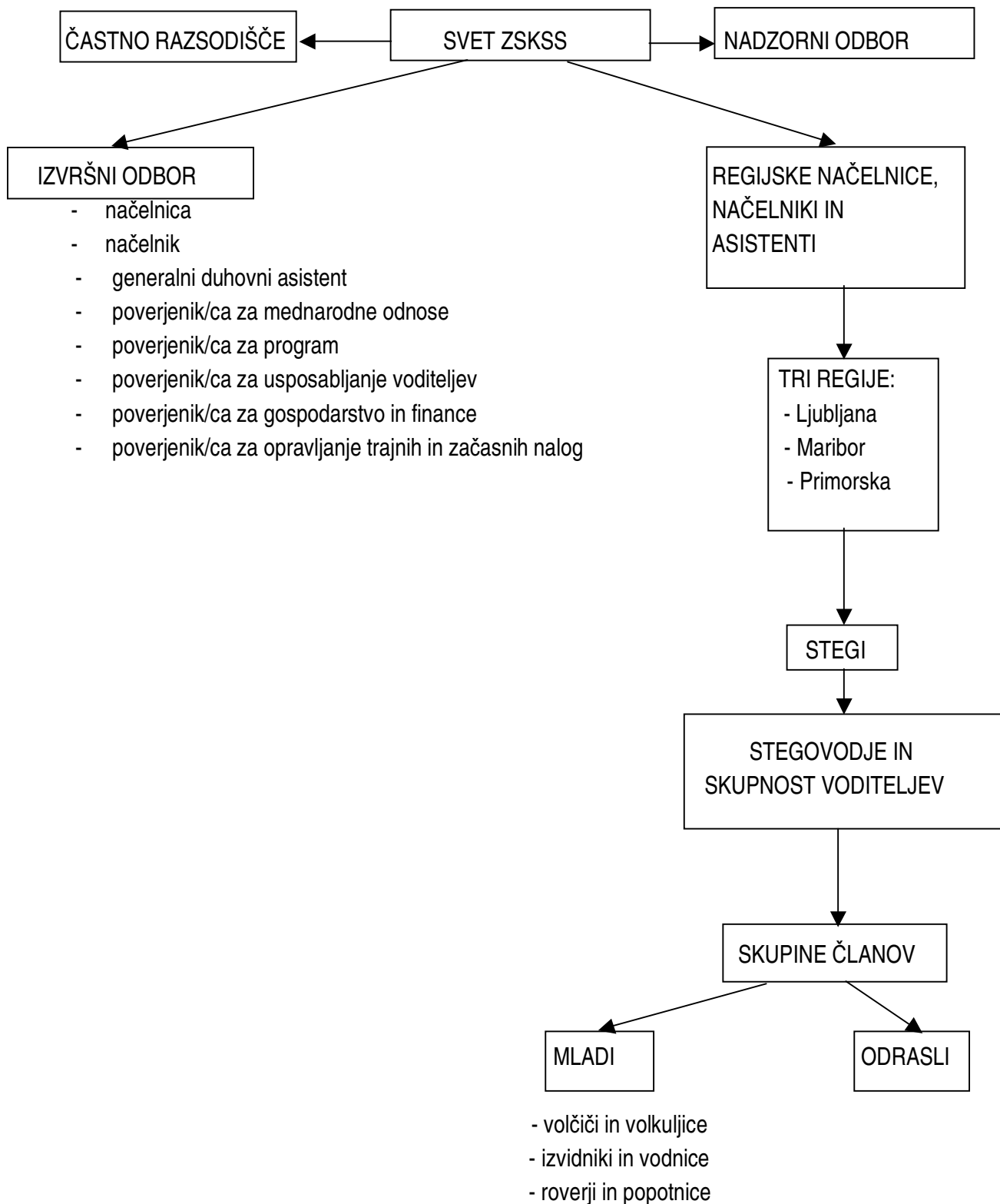
ZSKSS preneha obstajati če tako določi generalni svet ZSKSS z dvotretjinsko večino vseh svojih članov ali po samem zakonu. V primeru, ko pride do prenehanja delovanja ZSKSS po samem zakonu ali če število članov pade pod deset in se zaradi tega generalni svet ZSKSS ne more sklicati, se premoženje prenese na društvo Mladinski ceh.

Ob razpustitvi ZSKSS sprejme generalni svet sklep o prenehanju društva. Sklep mora vsebovati ime po dejavnosti sorodnega društva, ustanovljenega na podlagi zakona o društvih, na katerega se po poravnavi vseh obveznosti prenese premoženje društva. Proračunska sredstva se vrnejo v proračun. O sklepu generalnega sveta o prenehanju delovanja ZSKSS mora zastopnik društva v tridesetih dneh obvestiti pristojni organ.

4.3. ORGANIZIRANOST ZSKSS

Na sliki 1 je prikazana organizacijska struktura ZSKSS.

Slika 1: Organizacijska struktura ZSKSS



Steg je osnovna organizacijska enota, ki praviloma deluje na območju ene ali več župnij. V stegu se uresničujejo skavtske metode dela in vzgoje. Steg potrdi in ukine izvršni odbor ZSKSS na predlog regijskega vodja. Sklep o potrditvi ali ukinitvi potrdi generalni svet ZSKSS. Steg ni pravna oseba in deluje v skladu z določili statuta ZSKSS in pravilnikov. V stegu se skavti organizirajo po starosti v delovne skupine, v katerih izvajajo program in uresničujejo statutarne pravice in dolžnosti.

Bistvena razlika med organizacijsko strukturo v gospodarskih družbah in organizacijsko strukturo v društvih je v sestavi organov. Skupščina delničarjev oziroma zbor deležnikov združuje lastnike podjetja, ki so vanj vložili svoja finančna sredstva, ki so vanj vložili svoja finančna sredstva, od katerih pričakujejo določene ekonomske koristi. Društvo pa je nepridobitno združenje fizičnih oseb, ki se združujejo zaradi skupno določenih interesov (športnih, kulturnih, strokovnih, ...), ki pa niso ekonomski.

Delovanje in naloge sveta ZSKSS:

- a. dopolnjuje, spreminja in sprejema poslovnik o delu sveta ZSKSS in dnevni red zasedanja,
- b. voli organe vsakokratnega zasedanja sveta ZSKSS,
- c. sprejema statut in njegove spremembe,
- d. sprejema program in določa smernice razvoja,
- e. odloča o materialnem in finančnem poslovanju,
- f. sprejema finančni načrt in potrjuje zaključni račun,
- g. voli načelnico in načelnika ter člane izvršnega in nadzornega odbora ter častnega razsodišča,
- h. sprejema sklep o prenehanju ZSKSS,
- i. razpravlja in odloča o poročilih članov izvršnega odbora, nadzornega odbora in častnega razsodišča,
- j. sprejema program dela organov ZSKSS,
- k. sprejema pravilnike,
- l. odloča o pritožbah na odločitve častnega razsodišča in
- m. odpravlja druge naloge v skladu s statutom in pravilniki.

Zasedanja sveta ZSKSS so redna in izredna. Redno zasedanje mora biti vsaj enkrat na leto. Skličeta ga načelnica in načelnik na podlagi izvršnega odbora. O poročilih članov izvršnega odbora, nadzornega odbora in častnega razsodišča ter njihovi razrešnici lahko glasujejo samo neposredno izvoljeni predstavniki enot in člani regijskih odborov.

Izredno zasedanje skličeta načelnica in načelnik na podlagi sklepa izvršnega odbora, nadzornega odbora ali na zahtevo najmanj tretjine članov generalnega sveta. Na izrednem zasedanju lahko svet ZSKSS sklepa le o zadevi, zaradi katere je bil sklican. Predlagatelj oz. sklicatelj mora predložiti dnevni red in ustrezno gradivo za razpravo najmanj 10 dni pred zasedanjem sveta ZSKSS.

Naloge izvršnega odbora so:

- a. priprava programa dela in njegovo predlaganje svetu ZSKSS,
- b. priprava gradiva za zasedanje sveta ZSKSS,
- c. skrb za tekoče poslovanje,
- d. sestava in izvajanje finančnega načrta ter zaključnega računa,
- e. skrb za sodelovanje z mednarodnimi skavtskimi organizacijami,
- f. imenovanje voditeljev, ki izpolnjujejo pogoje za imenovanje,
- g. organizacija in vodenje akcij na državni ravni,
- h. spremljanje in usklajevanje dela regij,
- i. skrb za sodelovanje z državnimi in krajevnimi organi,
- j. skrb za vzgojo in izobraževanje ter za usposabljanje voditeljev,
- k. skrb za založniško dejavnost,
- l. usklajevanje dela stalnih in občasnih delovnih teles,
- m. priprava osnutkov pravilnikov in navodil ter sprejem navodil,
- n. imenovanje občasnih delovnih teles,
- o. opravlja druge naloge, ki mu jih dodatno naloži svet ZSKSS,
- p. odloča o potrjevanju krajevnih enot.

Nadzorni odbor spremlja in nadzira gospodarsko in finančno delovanje izvršnega odbora in drugih organov, pregleduje blagajniško poslovanje in o tem poroča svetu ZSKSS.

Častno razsodišče ugotavlja kršitve statuta in pravilnikov ZSKSS ter sprejetih sklepov in izreka disciplinske ukrepe.

4.4. FINANČNO IN MATERIALNO POSLOVANJE

Finančno in materialno poslovanje se vodi na podlagi finančnega načrta in v skladu z veljavnimi predpisi. ZSKSS mora zagotavljati podatke o svojem finančno materialnem poslovanju na način in v obliki, kot ju določi interni pravilnik in v skladu z računovodskimi standardi za društva.

Vir finančnih sredstev ZSKSS so:

1. članarina,
2. prostovoljni prispevki in darila,
3. subvencije, pomoč in dotacije državnih in krajevnih organov,
4. dohodki od lastne dejavnosti.

Društvo ZSKSS ima samo en skupni žiro račun. Enote, ki imajo svoj denar na tem žiro računu, lahko do njega pridejo na dva načina:

1. s prejemom denarja v gotovini ali
2. z nakupom preko žiro računa ZSKSS.

Prejem denarja v gotovini; blagajnik enote se dogovori s tajnikom o datumu in višini zneska, ki ga potem dvigne na tajništvu ZSKSS v Ljubljani. Ob dvigu blagajnik enote prejme blagajniški izdatek in obrazec za poročilo o porabi sredstev. V roku 30 dni po prejemu gotovine mora blagajnik enote na tajništvo dostaviti poročilo o porabi sredstev ter račune. Veljavni so le računi z žigom, izdani v letu prejema predujma.

Primer knjiženja dviga gotovine blagajnika enote na sedežu društva:

· blagajna ZSKSS	izdani preujmi	· stroški
■	■ ■	■

Ko blagajnik dvigne gotovino na sedežu društva, se društvu kot celota zmanjša gotovina v blagajni, povečajo pa se terjatve do izdanih predujmov. Terjatve do izdanih predujmov se zmanjšajo, ko blagajnik prinese račune, ki so dokazila o namenski porabi denarja. V primeru, da je znesek računov večji od izdanega predujma, se blagajniku izplača še razlika, v nasprotnem primeru, pa mora blagajnik denar vrniti. Preujmi se zapirajo s temeljnico – stroški.

Problema, ki nastaneta pri prejemu denarja v gotovini:

1. enote so po celi Sloveniji, blagajnik pa mora denar fizično dvigniti na sedežu društva v Ljubljani (potnih stroškov nima povrnjenih) ter
2. pomanjkanje ustreznega znanja in izkušenj iz ekonomskega področja.

Problem, da ne bi bilo potrebno blagajnikom hoditi vsakič v Ljubljano po denar, bi lahko rešili tako, da bi člani sami založili denar, ki bi jim ga blagajnik potem vrnil na podlagi priloženih računov. V društvu bi lahko sprejeli tudi sklep, da se vsaki enoti letno da, določena vsota denarja (največ do višine, ki jo lahko ima društvo v blagajni – blagajniški maksimum določi vodstvo društva v statutu). Ta denar bi imel blagajnik enote v svoji blagajni, namenjen pa bi bil za sprotne izdatke. Za večje projekte bi bilo še vedno potrebno iskat denar v Ljubljano, vendar to ne bi bilo tako pogosto.

Vsi člani imajo interes za uspešno delovanje društva, vendar pa le-to za njih predstavlja 'hobi', ki pa je minljiv. Blagajniki posameznih enot so ponavadi dijaki, ki nimajo zadostnega znanja s področja ekonomskih in poslovnih ved. Ne vedo, kako zelo je pomembno, da račune za katere so porabili denar, pravočasno prinesejo ali pošljejo na tajništvo društva. Tu se pojavlja problem, da blagajniki včasih prinesejo račune šele po parih mesecih, kar pa z računovodskega vidika predstavlja velik problem. Ta problem bi lahko rešili tako, da bi vsak mesec objavili ime najbolj vestnega blagajnika. S tem bi povzročili večjo motivacijo blagajnikov, za sprotno oddajanje računov, seveda pa bi le-te lahko tedensko pošiljali po pošti na tajništvo društva.

Nakup preko računa; plačevanje računov preko transakcijskega računa bi bilo bolj enostavno in bi zmanjšalo blagajniško poslovanje, vendar pa ta način plačevanja za ZSKSS ni mogoč, zato so predujmi.

ZSKSS nima rednih poslovnih partnerjev, zato se pri njih pojavlja problem nezaupanja. Dobavitelji ne poznajo njegovih bonitet in večinoma zahtevajo plačilo materiala po predračunu, kar pa predstavlja dokaj velik problem za društvo. V primeru nakupov preko žiro računa, bi tajnik ZSKSS postal preobremenjen, kajti plačevati bi moral predračune za vse enote. ZSKSS bi v takem primeru moralo zaposliti še nekoga, kar pa bi predstavljajo prevelik strošek za društvo, zato poteka nakup na podlagi gotovine oz. predujmov.

Enote lahko z denarjem na žiro računu ZSKSS kupijo osnovna sredstva ali drobni inventar preko naročilnic. Blagajnik enote obvesti tajnika o nameravanem nakupu. Sporočiti mora naslov podjetja ali trgovine in kaj nameravajo kupiti. Tajnik nato izda naročilnico, ki je jasno označena na ime enote.

4.5. DEJAVNOSTI ZSKSS

Čeprav je društvo neprofitna organizacija, pa kljub temu opravlja tudi določene profitne dejavnosti. Med profitne dejavnosti ZSKSS sem uvrstila tiste dejavnosti, za katere ZSKSS nudi storitve drugim neskavtskim organizacijam in za katere dobi plačilo.

Profitne dejavnosti so:

1. organizacija in vodenje raznih delavnic - sodelujejo z zavodom, kateremu tudi izstavijo račun,
2. vsakoletni projekt Luč miru (Gre za akcijo prodajanja sveč po domovih. Ta projekt je bil lansko leto prvič prikazan kot pridobitna dejavnost in ljudje so ob nakupu sveče dobili račun, na katerem je bil prikazan tudi DDV. Ta projekt je največji projekt društva),
3. izobraževalni tečaji - ti tečaji so pridobitna dejavnost v primeru, ko se jih udeležijo osebe, ki niso člani ZSKSS.

Kot profitna dejavnost bi morala biti prikazana tudi skavtarnica. To je neke vrste trgovina, v kateri člani ZSKSS lahko kupijo opremo za taborjenje, razna oblačila in nahrbtnike. V primeru, da bi člani uporabljali te stvari samo za namene društva, potem bi skavtarnica lahko bila nepridobitna dejavnost. Vendar pa člani kupijo tudi kakšno stvar za lastne potrebe ali za svoje najbližje, zato bi skavtarnica morala biti profitna dejavnost, čeprav jo v društvu uvrščajo med neprofitne dejavnosti. Razlog za to je, da je zelo težko nadzorovati kaj člani kupijo za lastne potrebe in kaj ne. Ta problem bi lahko rešili tako, da bi količinsko in časovno določili koliko posameznih stvari pripada posameznemu članu.

Neprofitne dejavnosti so:

1. letni in zimski tabori,
2. tedenska srečanja članov v posameznih enotah,
3. ekološke akcije,
4. kulturne prireditve ter
5. razna srečanja članov med enotami.

4.6. BILANCA STANJA IN BILANCA USPEHA (IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA)

V nadaljevanju sta predstavljeni bilanca stanja na dan 31.12.2000 ter bilanca uspeha (izkaz poslovnega izida) v obdobju od 1.1. do 31.12.2000.

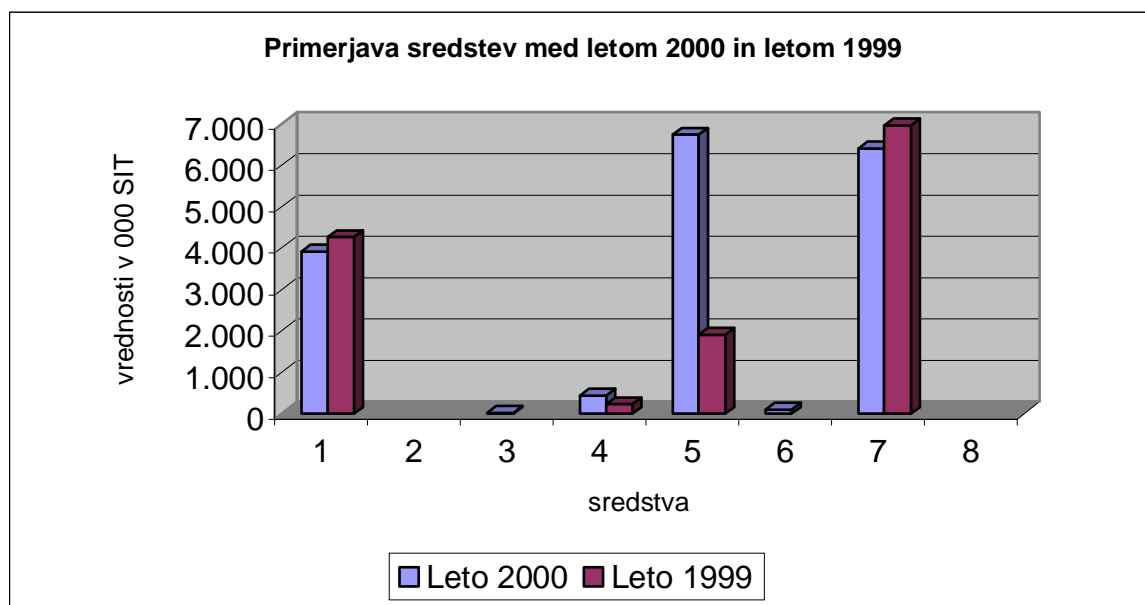
Tabela 1: Bilanca stanja v 000 SIT na dan 31.12.2000

POSTAVKA	tekoče leto	tekoče leto v %	prejšnje leto	prejšnje leto v %
1. osnovna sredstva po neodpisani vrednosti	3.920	22,2	4.262	31,9
2. dolgoročne terjatve				
3. zaloge	25	0,2		
4. terjatve do kupcev	438	2,5	229	1,7
5. druge kratkoročne terjatve	6738	38,2	1.911	14,3
6. gotovina v blagajni	106	0,6		
7. denar na ŽR	6.409	36,3	6.962	52,1
8. aktivne časovne razmejitev				
SKUPAJ SREDSTVA (od 1 do 008)	17.636	100,0	13.364	100,0
9. društveni sklad – ustanovna vloga, rezerve in drugi viri	3.920	22,2	8.917	66,7
10 društveni sklad – presežek prihodkov	21.120	119,8	4.985	37,3
10a. društveni sklad – nekriti odhodki	7.810	44,3	7.810	58,4
11. dolgoročne obveznosti				
12. kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	271	1,5	7.025	52,6
13. druge kratkoročne obveznosti	135	0,8	247	1,8
14. pasivne časovne razmejitev				
SKUPAJ OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (9+10-10a+11+12+13+14)	17.636	100,0	13.364	100,0

Vir: Bilanca stanja ZSKSS, 2000.

Največji delež sredstev predstavljajo druge kratkoročne terjatve in sicer kar 38,2% celotnih sredstev ter denar na žiro računu 36,3%. Pomemben delež sredstev predstavljajo tudi osnovna sredstva po neodpisani vrednosti v višini 22,2% celotnih sredstev.

Slika 2: Primerjava sredstev med letom 2000 in letom 1999



Legenda za sredstva:

1. osnovna sredstva po neodpisani vrednosti
2. dolgoročne terjatve
3. zaloge
4. terjatve do kupcev
5. druge kratkoročne terjatve
6. gotovina v blagajni
7. denar na žiro računu
8. aktivne časovne razmejitev

Iz grafa je razvidno, da se je vrednost osnovnih sredstev po neodpisani vrednosti v letu 2000 zmanjšala za 8,0 % in sicer zaradi tega, ker je bila nabava osnovnih sredstev v letu 2000 manjša kot pa njihov odpis. Velika odstopanja med letoma se kažejo pri drugih kratkoročnih terjativah, ki so se v letu 2000 povečale za 352,6 %. Posledica je denar, ki ga ima ZSKSS vezanega pri bankah.

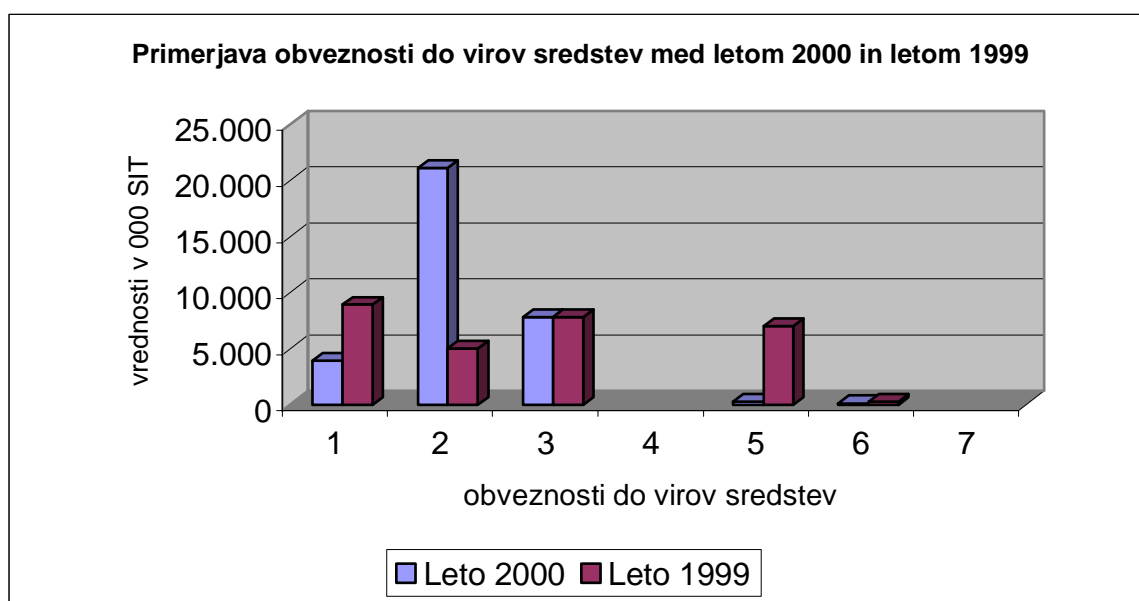
Osnovna sredstva v ZSKSS predstavlja predvsem oprema za taborjenje – šotori, na sedežu društva pa je tudi računalniška oprema. Amortizacijo knjižijo tako, da ob nakupu osnovnega sredstva povečajo osnovna sredstva ter obveznosti do dobaviteljev, hkrati pa povečajo tudi društveni sklad, proti vknjižba pa so stroški investiranja, potem pa vsako leto za amortizacijski znesek zmanjšajo društveni sklad in povečajo popravek vrednosti osnovnih sredstev. Na tak način se amortizacija lahko knjiži samo v primeru nepridobitne dejavnosti. Razlika med letom 2000 in letom 1999 je nastala zaradi tega, ker je bila nabava v letu 2000 manjša kot je bil popravek vrednosti osnovnih sredstev.

Zaloge predstavlja predvsem drobní inventar, v letu 2000 pa je bil kupljen mobilni telefon za vodstvo društva (zato so v bilanci stanja v letu 2000 zaloge v vrednosti 25.000 SIT).

Terjatve do kupcev v ZSKSS so terjatve do donatorjev (tretjina celotnih terjatev) in članarine (dve tretjini celotnih terjatev). Med donatorji je tudi Ministrstvo za obrambo, ki sofinancira civilno služenje. ZSKSS civilistom izplača žepnino, njim pa ta znesek potem Ministrstvo povrne. Kdaj ga dobijo pa je odvisno od tega koliko denarja ima Ministrstvo. Civilno služenje so v ZSKSS uvedli šele v letu 2000, zato tudi taka razlika med letoma.

Med druge kratkoročne terjatve spadajo terjatve iz financiranja in ostale terjatve – dani predujmi stegom. V letu 2000 so se povečale predvsem terjatve iz financiranja (depoziti pri bankah), zaradi tega, ker so bili projekti v ZSKSS bolj donosni – predvsem projekt Luč miru.

Slika 3: Primerjava obveznosti do virov sredstev med letom 2000 in letom 1999



Legenda za obveznosti do virov sredstev:

1. društveni sklad – ustanovna vloga, rezerve in drugi viri
2. društveni sklad – presežek prihodkov
3. društveni sklad – nekriti odhodki
4. dolgoročne obveznosti
5. kratkoročne obveznosti do dobaviteljev
6. druge kratkoročne obveznosti
7. pasivne časovne razmejitev

V društveni sklad ZSKSS spadajo osnovna sredstva, ta sklad pa se lahko povečuje samo na podlagi osnovnih sredstev. Razlika med letoma je tako velika zaradi napake v računovodstvu. Mislili so namreč, da se sredstva med društvenimi skladi lahko prosto 'gibljejo'.

Velika razlika med letoma se kaže v kratkoročnih obveznostih do dobaviteljev. Posledica tega je, da so v ZSKSS konec leta 1999 kupili nove skavtske kroje za vse člane. Obveznosti do dobaviteljev in stroški so nastali v letu 1999, prihodki pa v letu 2000.

Med druge kratkoročne obveznosti spadajo obveznosti iz naslova plač in prispevkov. Te obveznosti naj bi se iz leta v leto zelo malo spreminjale, kar pa ni razvidno iz bilance stanja. Posledica tega je napaka v računovodstvu (namesto med terjatve je bil določen znesek knjižen pod obveznosti).

Tabela 2: Bilanca uspeha (izkaz poslovnega izida) v 000 SIT v obdobju od 1.1. do 31.12 2000

POSTAVKA	tekoče leto	tekoče leto v %	prejšnje leto	prejšnje leto v %
STROŠKI				
1. nabavna vrednost kupljenega materiala in blaga	12.233		19.751	
2. zmanjševanje zalog materiala in blaga				
3. povečanje zalog materiala in blaga				
4. stroški porabljenega materiala in prodanega blaga (1+2-3)	12.233	44,2	19.751	62,9
5. stroški storitev	9.081	32,82	4.986	15,9
6. stroški dela	3.864	14,0	3.232	10,3
7. dotacije drugim pravnim osebam			211	0,7
8. stroški investiranja	2.212	8,0	2.841	9,0
9. amortizacijski stroški				
10. stroški financiranja	1	0,004		
11. drugi stroški	21	0,076		
12. dajatve			86	0,3
13. nekriti stroški iz prejšnjega obračunskega obdobja	241	0,9	272	0,9
SKUPAJ STROŠKI	27.653	100,0	31.379	100,0
14. presežek donosov nad stroški (18+19+20+21)-(5 do 13)	11.480			
DONOSI				
15. prihodki od dejavnosti	21.911		14.525	
16. povečanje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje				
17. zmanjšanje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje				
18. donosi od dejavnosti (15+16-17)	21.911	56,0	14.525	54,8
19. prihodki od financiranja	556	1,4	312	1,2
20. drugi prihodki	16.666	42,6	11.686	44,0
21. donosi, preneseni iz prejšnjega obračunskega obdobja				
SKUPAJ DONOSI	39.133	100,0	26.523	100,0
22. presežek stroškov nad donosi (4+(5 do 13)-(18+19+20+21)			4.856	

Vir: Bilanca uspeha ZSKSS, 2000.

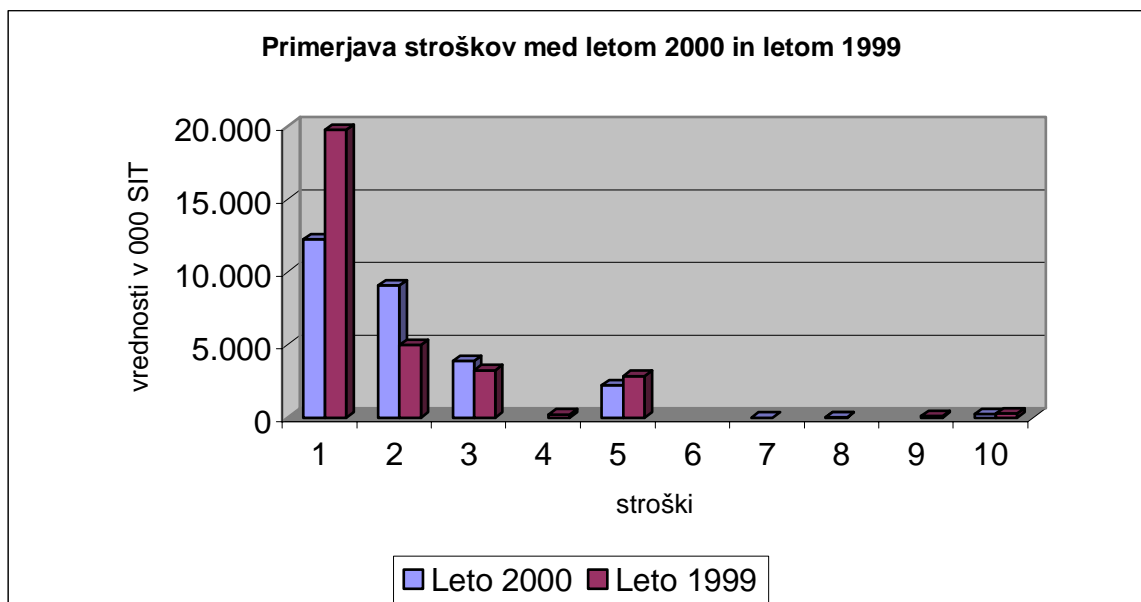
Bilanca uspeha je sestavljena iz dveh uravnoveženih delov. Na eni strani so stroški in presežek donosov nad stroški, na drugi strani pa so donosi in presežek stroškov nad donosi.

Iz bilance uspeha je razvidno, da so se stroški v letu 2000 zmanjšali za 11,9 % v primerjavi z letom 1999, donosi pa so se povečali za 47,5 %.

Največji delež stroškov ZSKSS predstavljajo stroški porabljenega materiala in prodanega blaga in sicer 44,2 % celotnih stroškov, potem so stroški storitev, ki predstavljajo 32,82 % celotnih stroškov, pomembni pa so tudi stroški dela, ki znašajo 14,0 % celotnih stroškov.

Največji delež donosov predstavljajo donosi od dejavnosti v višini 56,0 % celotnih donosov ter drugi prihodki v višini 42,6 % celotnih donosov.

Slika 4: Primerjava stroškov med letom 2000 in letom 1999



Legenda stroškov:

1. stroški porabljenega materiala in prodanega blaga
2. stroški storitev
3. stroški dela
4. dotacije drugim pravnim osebam
5. stroški investiranja
6. amortizacijski stroški
7. stroški financiranja
8. drugi stroški
9. dajatve
10. nekriti stroški iz prejšnjega obračunskega obdobja

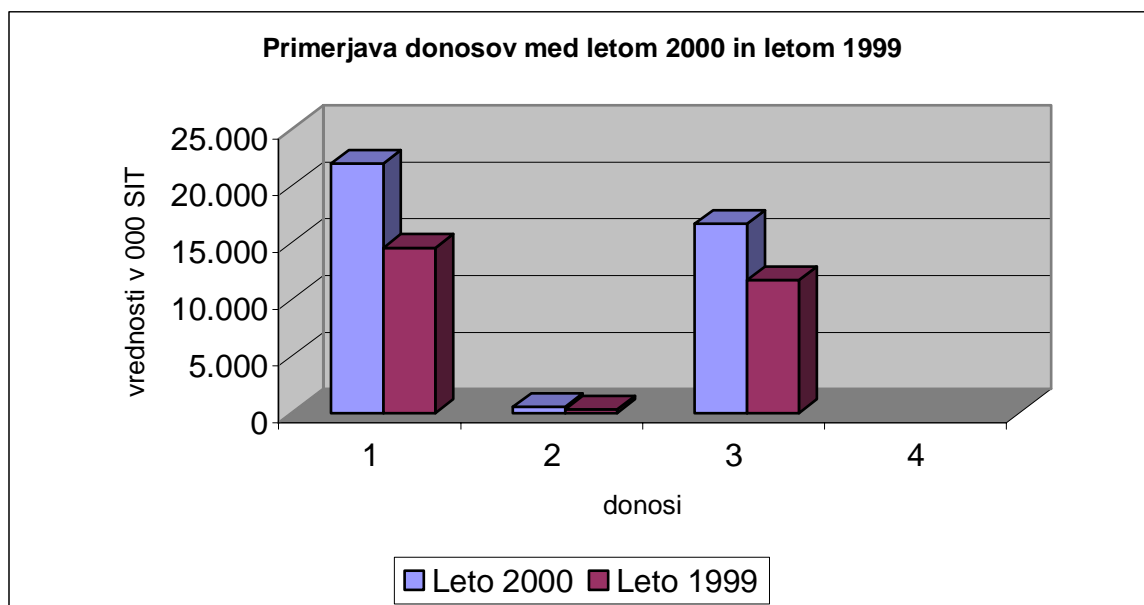
Iz grafa je razvidno, da so se stroški porabljenega materiala in prodanega blaga v letu 2000 zmanjšali za 38,0 % v primerjavi z letom 1999, stroški storitev so se povečali za 82,1 %, stroški dela pa za 19,55%.

Med stroške nabavna vrednost kupljenega materiala in blaga spadajo vsi stroški razen storitev. To so stroški za skavtske prireditve, skavtske kroje, majice, našitke, pasove,...

Med stroške storitev sodijo prevozi (avtobusni, letalski, vlak) na skavtske prireditve, pošta, telefon, računovodske storitve, ... Stroški storitev so se v letu 2000 povečali zaradi udeležbe voditeljev in voditeljic na skavtskem srečanju v tujini.

Med stroške dela sodijo plače in pa stroški civilnega služenja. Dotacije drugim pravnim osebam so predvsem dotacije drugim društvom. Med stroške investiranja sodijo stroški za nakup šotorov.

Slika 5: Primerjava donosov med letom 2000 in letom 1999



Legenda donosov:

1. donosi od dejavnosti
2. prihodki od financiranja
3. drugi prihodki
4. donosi, preneseni iz prejšnjega obračunskega obdobja

Med prihodke od dejavnosti sodijo proračunska sredstva, sredstva, ki jih prispevajo občine in pa članarina, med druge prihodke pa sodijo prihodki, ki jih ZSKSS dobi od projektov (skavtski kroji, razna potovanja, Luč miru, ...)

5. SKLEP

Društva so prostovoljne, samostojne in nepridobitne organizacije, katerih namen je združevanje oseb, ki imajo skupne interese. Sredstva za svoje delovanje dobivajo predvsem iz naslova članarin in pa iz javnih sredstev (proračunska sredstva, donatorstvo, ...), vendar pa je teh sredstev premalo, zato se ukvarjajo tudi s pridobitno dejavnostjo. Zakon o društvih dovoljuje opravljanje pridobitne dejavnosti samo v primeru, če se ustvarjeni presežek uporabi za izvajanje osnovne dejavnosti, za katero je bilo društvo ustanovljeno. Pridobitna dejavnost je tako pomožno sredstvo za uresničevanje društvenih nalog in splošnih družbenih koristi.

Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida društev se razlikujeta od tistih, ki veljajo za gospodarske družbe. Bilanca stanja je manj podrobna, izkaz poslovnega izida pa ima obliko dvostavne bilance. Posebnost v izkazu poslovnega izida so investicijski stroški, ki so definirani kot nabavne vrednosti vseh kupljenih in brezplačno prejetih osnovnih sredstev v obračunskem letu. Slovenski računovodski standard za društvo pa določa tudi dva možna načina amortizacije osnovnih sredstev. Prvi način obračuna amortizacije je možen tako, da se popravki vrednosti oblikujejo v breme sklada osnovnih sredstev v okviru društvenega sklada, drugi način obračuna amortizacije pa je enak obračunu, ki velja za gospodarske družbe.

Društvo kot nepridobitno združenje v veliki meri temelji na prostovoljnem delu članov, ki pa v nekaterih primerih nimajo dovolj znanja za delo, ki ga upravljajo. Do tega spoznanja sem prišla, ko sem bolj podrobno proučila delovanje društva ZSKSS. V njem so razen vodstva člani mlajši od 18 let in le-ti prav gotovo še nimajo dovolj izkušenj na ekonomskem področju. In prav zaradi njihove neizkušenosti potem prihaja do raznih problemov in zapletov .

Pri primerjavi bilance stanja in izkaza poslovnega izida društva ZSKSS med letom 1999 in 2000 sem ugotovila velike razlike, ki so predvsem posledica projektov, ki so se pojavili konec leta 1999. Eden izmed takih projektov je bil nakup skavtskih krojev, ki so se kupili konec leta 1999. Stroški so bili tako prikazani v letu 1999, prihodki pa v letu 2000.

V diplomski nalogi sem opisala tudi pojem kontrolinga v neprofitnih dejavnostih predvsem z namenom, da bi se tudi v naših javnih nedobičkovnih organizacijah začeli zavedati o pomembnosti kontrolinga in njegovih instrumentov za povečano gospodarnost, učinkovitost in uspešnost delovanja v boju za svoj obstoj predvsem takrat, ko opravljajo pridobitno dejavnost.

LITERATURA

1. Anthony Robert N., Young David W.: Management Control in Nonprofit Organizations. Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1998. 918 str.
2. Hieng Romana: Obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 1997. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 25(1998), str. 9-38.
3. Horak Christian: Controlling in Nonprofit-Organisationen, Erfolgsfaktoren und Instrumenten, 2. Auflage. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag GmbH, 1995. 411 str.
4. Kern Barbara: Neprofitne organizacije v svetu in Sloveniji. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 56 str.
5. Osmanagić Benedik Nidžara: Računovodenje (Kontroling). Revizor, Ljubljana, 6 (1998), str. 35-48.
6. Predpisi o društvih in ustanovah z uvodnimi pojasnili Slavka Debelaka in Verice Trstenjak. Ljubljana: Časopisni zavod Uradni list RS, 1996. 95 str.
7. Schmidberger Jürgen: Controlling für Öffentliche Verwaltungen: Funktinen-Aufgabenfelder-Instrumente. Wiesbaden: Gabler, 1994. 432 str.
8. Štrekelj Vlado: Letni obračun za društva za leto 1996. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 24(1997), str. 211-218.
9. Štrekelj Vlado: Letni obračun za društva za leto 1997. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 25(1998), str. 207-214.
10. Štrekelj Vlado: Letni obračun za društva za leto 1999. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2-3(2000), str. 316- 325.
11. Travner Anton: Društva: nova zakonodaja. Velenje: Založništvo Pozoj Velenje, 1997. 140 str.
12. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 620 str.

VIRI

1. Bilanca stanja društva ZSKSS na dan 31.12.2000.
2. Gradivo seminarja Davek na dodano vrednost za študentska društva. Ljubljana: EOS svetovanje d.o.o., 2000.
3. Gradivo seminarja Računovodske rešitve v društvih. Ljubljana: EOS revizija.
4. Izkaz poslovnega izida društva ZSKSS za obdobje od 1.1. do 31.12.2000.
5. Statut društva ZSKSS.
6. Zakon o društvih (Uradni list RS, št. 60/95)

PRILOGA 3: Račun, ki ga davčni zavezanec izda drugemu davčnemu zavezancu

Izdajatelj:

Klub študentov Kranj
Glavni trg 20
4000 Kranj
Davčna številka: 98294315

Prejemnik:

Aquadrava d.d.
Gorenjesavska 14
6000 Koper
Davčna številka: 28254812

RAČUN 00/00324

Datum odpošiljanja (odpreme) blaga: 15.3.2000

Zap.št.	Vrsta blaga	Količina	Merska enota	Cena na enoto v SIT	Vrednost brez DDV v SIT
1.	Anorak – zimski	1	Kos	35.000,00	35.000,00
2.	Klobuk	2	Kos	1.200,00	2.400,00
3.	vrv	3,5	meter	366,00	1.281,00
	Skupaj				36.681,00
	DDV (19%)				7.349,00
	Za plačilo				46.030,00

Kranj, 7.3.2000

Tajnik društva:
Jaka Mravinec

PRILOGA 4: Račun izdan osebi, ki ni davčni zavezanec

Klub študentov Bled
Prešernova 23
4260 Bled
Davčna številka: 71561153

7.3.2000

RAČUN 00/00324

			(v SIT)
Pustna maska	1 kos		3.500,00
Krof	1 kos		154,00
Fotokopiranje	5 krat		25,00

Skupaj za plačilo			3.679,00

Oznaka	Vrednost	DDV
DDV 8%	154,00	11,00
DDV 19%	3.525,00	563,00

Skupaj	3.679,00	574,00