

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**ANALIZA PRAVNE, RAČUNOVODSKE IN DAVČNE ZAKONODAJE ZA  
DRUŠTVA V SLOVENIJI, ITALIJI IN HRVAŠKI**

**Ljubljana, september 2007**

**MARKO SIMŠIČ**

## **IZJAVA**

Študent Marko Simšič izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in dovoljujem objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 13.9.2007

Podpis:

# KAZALO

<b>1 UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2 SPLOŠNO O DRUŠTVIH</b> .....	<b>2</b>
2.1 POLOŽAJ DRUŠTEV V NEPROFITNIH ORGANIZACIJAH .....	2
2.2 ZDRUŽEVANJE SKOZI ČAS .....	4
<b>3 PRIKAZ UREDITVE V DRUGIH DRŽAVAH</b> .....	<b>5</b>
3.1 AVSTRIJA.....	6
3.2 NEMČIJA.....	7
3.3 FRANCIJA.....	8
3.4 NIZOZEMSKA .....	9
3.5 MADŽARSKA.....	10
<b>4 DRUŠTVENA DEJAVNOST V SLOVENIJI</b> .....	<b>12</b>
4.2 PREGLED ZAKONODAJE NA PODROČJU DELOVANJA DRUŠTEV V PRETEKLIH LETIH .....	13
4.3 NEKATERE ZNAČILNOSTI NOVEGA ZAKONA O DRUŠTVIH .....	15
4.4 DRUŠTVO – PRAVNA OSEBA ZASEBNEGA PRAVA .....	17
4.5 OPRAVLJANJE GOSPODARSKE DEJAVNOSTI.....	18
4.6 DELOVANJE DRUŠTVA V JAVNEM INTERESU .....	19
4.7 PRENEHANJE DRUŠTVA .....	19
4.8 PODROČJA DELOVANJA DRUŠTEV V SLOVENIJI .....	21
4.9 RAČUNOVODSKE REŠITVE ZA DRUŠTVA .....	23
4.9.1 Bilanca stanja in poslovni izid.....	24
4.9.2 Poslovne knjige.....	25
<b>5 OBDAVČITEV V DRUŠTVIH</b> .....	<b>27</b>
5.1 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB .....	27
5.1.1 Razmejitev pridobitne in nepridobitne dejavnosti .....	28
5.1.2 Praktični primer pridobitne dejavnosti .....	30
5.2 OBDAVČITEV Z DDV .....	31
5.3 OBVEZNOST ZA ODDAJO LETNIH POROČIL .....	32
<b>6 PRAVNA, DAVČNA IN RAČUNOVODSKA ZAKONODAJA V ITALIJI IN NA HRVAŠKEM</b> .....	<b>33</b>
6.1 ITALIJA.....	33
6.1.1 Splošne računovodske rešitve v Italiji .....	34
6.1.1.1 Običajno računovodstvo ( <i>regime ordinario</i> ) .....	36
6.1.1.2 Poenostavljeno računovodstvo ( <i>regime semplificato</i> ) .....	37
6.1.1.3 Superpoenostavljeno računovodstvo ( <i>regime super-semplificato</i> ) .....	37
6.2 HRVAŠKA.....	38
6.2.1 Računovodske rešitve za društva na Hrvaškem.....	40
6.2.1.1 Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida .....	40
6.2.2 Poslovne knjige.....	41
<b>7 SKLEP</b> .....	<b>41</b>
<b>LITERATURA</b> .....	<b>43</b>
<b>VIRI</b> .....	<b>44</b>
<b>PRILOGE</b> .....	<b>1</b>



# 1 UVOD

Medsebojno druženje ljudi je naravno, prirojeno in samoumevno. Ljudje smo družbena bitja in združevanje v različnih oblikah je človeštvu skupno že od pojava *homo sapiensa*. Skozi čas so se oblikovala različna združenja, ki so jih ljudje različno poimenovali. Tudi namen in cilji posameznega združenja so bili različni. V večini primerov je šlo za neprofitne organizacije, ki so imele in imajo v zahodnih družbah pomembno vlogo. Njihov glavni cilj ter smisel obstoja v preteklosti in tudi dandanes je izpolnjevanje določenega poslanstva, ki se navezuje na spremembe v kakovosti življenja. Največ tovrstnih organizacij ima pravno-formalno obliko društva, za katero je značilno, da ne ustvarja dobičkov.

V Sloveniji je registriranih precej društev, v katera je vključeno veliko državljanov. Delovanje večine društev je vezano na območje posamezne vasi, mesta ali pa celo občine. Poznamo pa tudi društva, ki delujejo na ozemlju celotne države in imajo na področju, kjer delujejo, velik vpliv in pomen. Taka društva imajo seveda tudi veliko več članov kot lokalna društva. Za vsa društva, ne glede na število članov, je značilno, da se le redki ukvarjajo z zakonodajo, ki ureja delovanje društev. Iz lastnih izkušenj vem, da je marsikomu zelo težko dopovedati, da mora tudi društvo v določenih primerih plačati npr. davek od dohodkov pravnih oseb. Če se zadeve resno lotimo, ugotovimo, da je v Sloveniji kar nekaj zakonov, ki urejajo delovanje društev. Ta zakonodaja je v zadnjih petnajstih letih doživela nekaj sprememb in dopolnitev.

Namen diplomskega dela je predstaviti pravno, računovodsko in davčno ureditev delovanja društev v Sloveniji in posebej izpostaviti zakon o društvih, zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, zakon o davku na dodano vrednost ter slovenske računovodske standarde. Za primerjavo sem predstavil delovanje društev v nekaterih drugih državah, s poudarkom na Italiji in Hrvaški. Za cilj naloge sem si postavil zbirko vseh ključnih elementov zakonodaje, ki določa delovanje vsakega društva.

Diplomsko delo ima poleg uvoda, sklepa, literature in virov, še pet poglavij.

Uvodu sledi drugo poglavje, v katerem sem opredelil pojem *društvo*, kot ga opredeljujeta Slovar slovenskega knjižnega jezika in zakon o društvih. V tem delu sem predstavil razliko med *klubom* in *društvom*. Predstavil sem tudi zgodovinski pogled na ustanavljanje društev, ali bolje rečeno, združevanje ljudi v preteklosti.

Tretje poglavje se nanaša na pravno ureditev društev v nekaterih državah Evropske unije. Poglavje se začne s predstavitvijo pravne ureditve društev v Avstriji, sledijo ji Nemčija, Francija, Nizozemska in Madžarska. Pri vsaki izmed naštetih držav sem navedel bistvene dele zakonodaje, ki ureja ustanavljanje in delovanje društev.

V četrtem, lahko bi rekel tudi osrednjem, poglavju je predstavljena zakonodaja, ki ureja delovanje društev v Sloveniji. V prvem delu sem povzel spremembe zakonodaje na področju delovanja društev v preteklih letih oziroma v času samostojne Slovenije, nato pa strnil nekatere novosti, ki jih je prinesel novi zakon o društvih.

Tema petega poglavja se sicer navezuje na četrto, vendar sem jo zaradi specifik in boljše preglednosti namenoma predstavil v ločenem poglavju. Gre za področje davkov oz. obdavčitve društev. Predstavljena sta dva pomembna davka, in sicer davek od dohodkov pravnih oseb in davek na dodano vrednost.

Šesto poglavje je namenjeno primerjavi pravne, računovodske in davčne zakonodaje v Italiji in na Hrvaškem.

V sklepu so povzete vse bistvene ugotovitve, ki so rezultat preučevanja literature ter analize pravne, računovodske in davčne zakonodaje, ki ureja delovanje društev.

## **2 SPLOŠNO O DRUŠTVIH**

### **2.1 POLOŽAJ DRUŠTEV V NEPROFITNIH ORGANIZACIJAH**

Društva v osnovi, tako v Sloveniji kot tudi po svetu, štejemo med neprofitne organizacije. Bistvo neprofitnih organizacij ni v tem, da ne bi smele ustvarjati dobička pri svojem delovanju, ampak da ga ne smejo izplačevati lastnikom oz. svojim udeležencem (Žnidaršič Kranjc 1996, str. 11). Za razliko od nepridobitnih organizacij prevladuje v pridobitnih organizacijah zlasti cilj maksimiranja dobička oziroma povečevanja tržne vrednosti organizacije za njene lastnike, medtem ko so v nepridobitnih organizacijah v ospredju kakovostni in stvarni cilji, kot so npr. zadovoljstvo uporabnikov, izboljšanje kakovosti življenja (Korošec, 2002, str. 74). Posebnost ciljev neprofitnih organizacij se kaže v (Trunk Širca, Tavčar, 2000, str. 29):

- vsebini: več kvalitativnih in količinskih, malo vrednostnih ciljev;
- javnih interesih: cilji nepridobitne organizacije so mnogokrat podrejeni javnim interesom (ciljem), cilji nepridobitne organizacije so podcilji drugih družbenih podsistemov;
- vsebini in vrednosti: mnogih podciljev nepridobitnih organizacij ni mogoče meriti z ekonomskimi merili.

Freeman in Shoulders kot značilnosti, ki opredeljujejo neprofitne organizacije in jih tako ločijo od profitnih organizacij, navajata naslednje (Freeman, Shoulders, 1993, str. 1):

- cilj njihovega delovanja ni ustvarjanje dobička, ampak zagotavljanje javnih dobrin in storitev;
- običajno so kolektivna (državna) in ne zasebna last;

- delovanje neprofitnih organizacij se večinoma financira iz javnih sredstev in ne s prodajo proizvodov in storitev na trgu;
- temeljne cilje njihovega delovanja določi parlament.

Med profitnimi in neprofitnimi organizacijami pa obstajajo tudi nekatere podrobnosti (Freeman, Shoulders, 1993, str. 3):

- obe vrsti organizacij sta sestavni del ekonomskega sistema in uporabljata podobna sredstva pri doseganju svojih ciljev;
- obe vrsti organizacij morata pridobiti in preoblikovati omejena sredstva v izdelke ali storitve;
- obe vrsti organizacij morata imeti dober informacijski sistem (katerega pomembna sestavina je računovodski sistem), ki daje poslovojem, vladnim organom in drugim primerne, ustrezne in pravočasne podatke za načrtovanje, upravljanje in nadziranje ter ocenjevanje uporabe omejenih sredstev;
- zaradi omejenih sredstev za delovanje so analiza stroškov ter druge tehnike nadziranja in ocenjevanja bistvenega pomena za ugotavljanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti porabe sredstev.

Torej, kaj pravzaprav je društvo? V Slovarju slovenskega knjižnega jezika najdemo opredelitev, ki pravi: »organizirana skupina ljudi, ki ima skupne cilje in deluje po določenih pravilih« (Ahalin, 2005). V istem viru lahko najdemo tudi definicijo za klub, ki se glasi: »organizacija, ki združuje ljudi s skupnimi interesi« (Ahalin, 2005). Definiciji sta podobni, vendar razlika med društvom in klubom obstaja. Društvo je pravno priznana organizacija, je organizacija, ki ji pravni red daje posebno vlogo in pomen v družbeni ureditvi. Društvo je pravna oseba, medtem ko klub po definiciji lastnosti pravne subjektivitete nima. V primeru, ko gre za društvo z osebnim imenom v katerega je vključena beseda *klub*, gre še vedno za pravno osebo ustanovljeno po zakonu o društvih. Zakon o društvih celo izrecno navaja, da se za društvo, organizirano po tem zakonu, lahko uporabijo tudi besede združenje ali klub (Travner, 2006).

Zakon o društvih (2006) v svojem 1. členu navaja: »Društvo je samostojno in nepridobitno združenje, ki ga ustanoviteljice oziroma ustanovitelji (v nadaljnjem besedilu: ustanovitelji), skladno s tem zakonom, ustanovijo zaradi uresničevanja skupnih interesov.« Podrobneje društvo definira še prvi odstavek 5. člena, ki določa: »Društvo je pravna oseba zasebnega prava. Pravno osebnost društvo pridobi z vpisom v register društev (v nadaljnjem besedilu: registracija društva).«

## 2.2 ZDRUŽEVANJE SKOZI ČAS<sup>1</sup>

Svoboda človeka v najširšem pomenu besede in svoboda do združevanja, kot ju poznamo danes, sta bili skozi zgodovino človeštva deležni nenehnih preobrazb. Posamezniki so se skozi čas v nekatere združbe vključevali prostovoljno, v druge ne, v nekatere zaradi preživetja, v druge prisilno, v ene zaradi ekonomskih razlogov in v druge zgolj zaradi zabave. Nekateri pravni redi so združevanje podpirali in vzpodbujali, drugi so ga zatirali. Osnovne oblike druženja že iz prazgodovinskih časov so prav gotovo družina, rod in pleme. Z razvojem človeštva pa je nastala država. Korak naprej je pripadnost določenim skupinam znotraj skupnosti.

Začetke združevanja v obliki društev najdemo že v antičnih Atenah, ki so bile politično in gospodarsko zelo razvite. Tu so se že oblikovali neke vrste politični klubi, ki so si prizadevali prevzeti oblast. Samo sodelovanje na skupščini kluba ni štel kot pravica. Atence so poskušali dobiti na te skupščine s plačilom "dnevnic", katerih pa so bili veseli le reveži. Posebnih pravnih določb o pravici do združevanja v Atenah ne poznamo.

Nasprotno kot v Atenah so imela v Rimu društva (collegia) veliko vlogo. Bilo jih je več vrst. Politična in religiozna so se imenovala »sodalitates«, sicer pa so se Rimljani združevali še v poklicna in krajevna društva. V času republike je za društva res veljala svoboda ustanavljanja, vendar je imel senat pravico razpustiti društva, katerih delovanje je motilo javni red ali je bilo moralno oporečno. V 1. st. pr. n. št. so se društva močno spolitizirala in senat jih je vsa razpustil. L. 58 pr. n. št. je bila društvena svoboda obnovljena, vendar je senat že po dveh letih znova prepovedal vsa politična društva. Po prihodu na oblast je Cezar razpustil vsa društva, razen najstarejših. Po Avgustovem Lex Iulia de collegis iz l. 7 pr. n. št. je bilo za ustanovitev društva potrebno dovoljenje senata. Ta je dovoljenje izdal v soglasju s cesarjem, pozneje pa je cesar izdajal dovoljenja sam. Na splošno so bila dovoljena le manjša združenja (colegium tenuiorum).

V 3. in 4. st. so bila prosta društva povsem odpravljena, nadomestila so jih društva, ki jih je ustanavljala država. Članstvo v teh društvih je bilo obvezno in dedno. Tem društvom je država nalagala težka bremena, vendar so člani uživali tudi nekatere pomembne privilegije.

Srednjeveška država se je v primerjavi z rimsko umaknila iz večine družbenih dejavnosti. Veliko razmerij posameznika z oblastjo se je skrčilo na razmerje gospod - podrejeni, pri čemer je bil podrejeni v večini primerov osebno odvisen od gospoda. Slabost državne oblasti, s tem povezano nezadostno pravno varstvo in razdrobljenost državnega ozemlja na nepregledno število ozemelj z bolj ali manj neodvisnimi gospodi je posameznike naravnost gnala v ustanavljanje različnih povezav. Te niso nastajale zgolj zaradi določenih

---

<sup>1</sup> Povzeto po Travnerju (Travner, 2006).



interesov, tako da so prevzele tudi naloge, ki jih srednjeveška država ni bila sposobna opravljati, pri tem pa so si včasih pridobile obsežno avtonomijo. Te zveze so pogosto same ustvarjale norme, imele sodno oblast nad svojimi člani in so jih lahko celo kaznovale. V srednjem veku so take družbe obvladovale vse življenje. Imenovale so se cehi, družbe, gilde, bratovščine itd. Pri teh združbah je treba imeti pred očmi, da največkrat ne gre za prostovoljno združevanje, temveč je bilo članstvo v njih zaradi njihovega monopolnega položaja obvezno.

Ob koncu srednjega veka je s prevzetjem rimskega prava prevladalo tudi mnenje, da je za ustanavljanje društev potrebno dovoljenje oblasti. Posebno se je to uveljavilo v absolutizmu, ko je birokratski aparat odpravljal najrazličnejše avtonomije. Svobodna društva so bila po mnenju oblastnikov celo nevarnost za državo, zato je bilo ustanavljanje novih društev odvisno od dovoljenja oblasti.

V Franciji pred buržoazno revolucijo ni bilo dovoljeno združevanje in zborovanje, za ustanovitev društva pa je bilo potrebno vladarjevo ali policijsko dovoljenje. Po revoluciji so se zgodile spremembe. Po zakonu o občinah iz l. 1789 so imeli državljani pravico do zbiranja brez orožja in do takih zbiranj, pri katerih niso naslavljali peticij oblasti. V ustavi iz l. 1799 določb o društvih in zborovanjih ni, je pa v kazenskem zakoniku iz l. 1810 določba, da je potrebno posebno dovoljenje za vsako društvo, ki šteje več kot 20 članov, prav tako pa je bilo potrebno dovoljenje za vsako zborovanje. Naslednjih štirideset let je bila doba, ko so bile zahteve po svobodi združevanja vse glasnejše po vsej Evropi. Kot posledica teh zahtev so nastali zakoni, ki so dovoljevali delovanje delavskim sindikatom, sindikatom lastnikov in družbam vzajemne pomoči. Poseben zakon iz l. 1901 je priznal splošno pravico do združevanja, ki v Franciji v glavnem velja še danes.

Do konca druge svetovne vojne je bilo razmerje država - državljan le v pristojnosti posameznih držav. Mednarodno pravo se, razen manjših izjem, s tem odnosom ni ukvarjalo. Šele po nacističnem teptanju človekovih pravic je to področje dobilo mednarodne razsežnosti. Ustanovna listina Združenih narodov se sicer ne nanaša neposredno na človekove pravice, jo pa lahko štejemo kot izhodišče in temelj za številne poznejše mednarodne pravne akte s tega področja.

### **3 PRIKAZ UREDITVE V DRUGIH DRŽAVAH**

Celoten prikaz pravne ureditve v drugih državah sem povzel po Predlogu zakona o društvih za prvo obravnavo, ki ga je vlada RS obravnavala leta 2005 na svoji 47. seji.

### 3.1 AVSTRIJA

Avstrija je po nekaj letih priprav l. 2002 sprejela nov zakon o društvih, s katerim je nadomestila zakon o društvih iz l. 1951. V zakonu celovito ureja vsa vprašanja glede ustanavljanja in delovanja društev. Zakon nedvoumno določa, da društvo lahko ustanovita dve osebi (fizična ali pravna) in da je društvo pravna oseba, ki ta status pridobi s prijavo v register. Društvo lahko opravlja tudi gospodarske ali pridobitne dejavnosti, če s tem ni prednostno usmerjeno v pridobivanje dobička ali ni zgolj okrilje za pridobitno dejavnost neke druge osebe. Ustanovitev ni dovoljena, če so ime, namen ali organizacija nezakoniti, če je, glede na veljavne predpise, treba ustanoviti drugačno pravno osebo ali če je prepoved potrebna zaradi varstva državne ali javne varnosti, ohranitve reda, preprečevanja kaznivih dejanj, varstva zdravja in morale ali zaščite pravic in svoboščin drugih. Zakon vsebuje tudi podrobno opredelitev notranje organiziranosti društva: društvo mora imeti statut s predpisano vsebino, od organov pa najmanj občni zbor in upravni odbor kot vodstveni organ. V vodstvene organe je mogoče imenovati samo opravilno sposobne osebe. Društvo lahko prične delovati po prijavi ustanovitve, če v določenem roku pristojni organ ne izda sklepa, da ustanovitev društva ni dovoljena. Zastopnik društva ima nasproti tretjim osebam neomejena pooblastila. Zakon izrecno določa, da je treba notranje spore reševati pred notranjo arbitražo, šele če je ta neuspešna, pa pred rednim sodiščem. Enak je postopek za spodbijanje sklepov društva; spodbija jih lahko vsak član, vendar sodno le v roku enega leta po sprejemu sklepa.

Zakon prepoveduje delitev dobička med člane. Le ob prenehanju društva se lahko preostalo premoženje razdeli članom, vendar ne več, kot so znašale vplačane članarine. Zakon tudi podrobneje določa način notranjega nadzora nad finančnim poslovanjem društva. Društvo, katerega običajni prihodki ali odhodki v dveh zaporednih letih presegajo 1.000.000 evrov, oz. ki je prejelo darila, vredna več kot 200.000 evrov, mora sestaviti kvalificiran obračun, ki ga mora pregledati zapriseženi revizor.

Pravna osebnost društva preneha z razpustitvijo oz. z likvidacijo društva. Društvo lahko razpusti pristojni organ, če so podani razlogi, ki nalagajo prepoved ustanovitve društva. Razpustitev je najhujši ukrep, ki se izreče le za najhujše kršitve, oz. kadar ne učinkuje predhodni opomin. S premoženjem društva po njegovi razpustitvi upravlja likvidator. Preostalo premoženje, po poravnavi vseh obveznosti, med katerimi imajo likvidatorjevi zahtevki prednost, se mora odvesti za namen, določen v statutu, če tega ni, pa za socialno pomoči.

Takšno ureditev društev kot nepridobitnih združenj, ki delujejo z namenom obče koristnosti ali dobrodelnosti, dopolnjuje tudi davčna zakonodaja. Po določbah zvezne uredbe o davkih so takšna društva deležna davčnih olajšav. Društva si ne prizadevajo za dobiček, zato so neobdavčena. Vendar morajo društva, ki želijo ohraniti privilegije, povezane z nepridobitnostjo, če želijo za opravljanje svoje nepridobitne dejavnosti

pridobivati sredstva tudi z opravljanjem pridobitne dejavnosti, pridobiti dovoljenje davčne uprave.

### 3.2 NEMČIJA

Nemški civilni zakonik razlikuje idealna (nepridobitna) in gospodarska (pridobitna) društva. Idealna društva pridobijo pravno subjektiviteto z vpisom v register društev pri pristojnem prvostopenjskem sodišču. Za pridobitna društva ni posebnih zveznih predpisov, zato dobi pridobitno društvo pravno subjektiviteto takrat, ko mu ta status podeli tista dežela, na območju katere ima društvo svoj sedež. Tuje društvo pridobi pravno subjektiviteto v eni izmed dežel, s sklepom zveznega sveta.

Registrirano društvo deluje po določbah statuta. Društvo zastopa v pravnem prometu upravni odbor, kot njegov zakoniti zastopnik. Društvo ima lahko tudi posebne zastopnike, če je tako opredeljeno v statutu. Zakonik vsebuje tudi določbe o načinu oblikovanja organov društva, odločanju v društvu, načinu sklica skupščine, ki se lahko skliče tudi po pooblastilu sodišča, in o prenehanju članstva. Društvo, kateremu je podelila pravno subjektiviteto država, lahko spreminja statut le s predhodnim dovoljenjem države oz. zveznega sveta, če gre za tuje društvo. Društvo preneha po lastni odločitvi oz. z uvedbo stečajnega postopka. V primerih prezadolženosti mora upravni odbor zahtevati uvedbo stečajnega postopka ali postopka sodne poravnave. Če vložitev zahtevka zamuja, so člani upravnega odbora, ki jih bremeni krivda, upnikom odgovorni za škodo, ki zaradi tega nastane, in veljajo za sodolžnike.

Društvu se odvzame pravna sposobnost, če z nezakonitim sklepom skupščine ali z nezakonitim ravnanjem ogroža splošno korist, če opravlja pridobitno dejavnost, pa jo po statutu ne sme opravljati, ali če opravlja dejavnost, ki ni določena v statutu (velja za društva, ki jim je pravni status podelila država). Z razpustitvijo društva oz. z odvzemom pravne sposobnosti pripade premoženje društva osebam, ki so določene v statutu. Če društvo ne opravlja pridobitne dejavnosti, lahko skupščina dodeli premoženje javni ustanovi ali javnemu zavodu, tudi če tako ni določeno v statutu. Kadar upravičenci do premoženja niso določeni, se premoženje društva, ki je po statutu delovalo izključno v korist svojih članov, razdeli po enakih delih tistim osebam, ki so člani društva v času, ko je društvo prenehalo delovati. V nasprotnem primeru pripade premoženje davčnim organom zvezne dežele, kjer je društvo imelo sedež. Če je mogoče, se premoženje uporabi na način, ki ustreza enemu izmed namenov društva.

Društvo se lahko registrira (če ima najmanj sedem članov) pri prvostopenjskem sodišču, ki vodi register društev za območje, na katerem ima društvo sedež. Prijavo lahko sodišče zavrne, če društvo nima sedmih članov in če statut nima predpisane minimalne vsebine. Z registracijo se doda imenu društva pristavek "registrirano društvo". Registrsko sodišče registracijo društva objavi v uradnem listu. Upravni odbor je dolžan kadarkoli na zahtevo

registrskega organa predložiti potrdilo o številu članov društva. Če se število članov društva zmanjša na manj kot tri, sodišče na zahtevo upravnega odbora društvu odvzame pravno sposobnost, kar označi tudi v registru. Če zahteva ni vložena v roku treh mesecev, mora sodišče to storiti po uradni dolžnosti, potem ko je zaslišalo člane upravnega odbora.

Statusno zakonodajo tudi v Nemčiji dopolnjuje ustrezna davčna zakonodaja. Uredba o davkih namreč določa, da davčna uprava društvu prizna nepridobitnost ter s tem davčne olajšave in oprostitve davkov, če izpolnjuje določene pogoje, zlasti če izvaja dejavnosti, ki koristijo skupnosti na materialnem in duhovnem oz. moralnem področju.

### **3.3 FRANCIJA**

V Franciji svobodo združevanja ureja zakon o asociativni pogodbi iz l. 1901 in odlok za njegovo uporabo iz istega leta, ki sta bila večkrat spreminjana, nazadnje l. 2000. Pravica do združevanja je po eni strani opredeljena kot ustavna svoboščina, po drugi strani pa je dogovor (pogodba) med dvema ali več osebami, ki za določen čas združijo svoje znanje ali dejavnost za druge namene, kot je delitev dobička. Zakon loči med društvi, ki imajo pravno sposobnost, in tistimi, ki te sposobnosti nimajo. Pravno sposobnost imajo le društva, ki so javna, kar se doseže s prijavo društva na pristojni prefekturi in po objavi v uradnem listu, na podlagi potrdila o prijavi. Zakon dopušča, da ima društvo sedež v tujini. V tem primeru je za prijavo pristojna prefektura po sedežu glavne pisarne društva. Podatki o društvih in spremembe podatkov se vpisujejo v poseben register. Spremembe podatkov veljajo proti tretjim osebam šele po njihovi prijavi.

Zakon posebej določa, da lahko društva, ki so pravne osebe, pridobivajo državne subvencije in subvencije lokalnih skupnosti, sprejemajo gotovinske donacije, sklepajo odplačne pravne posle in nastopajo pred sodišči. Takšna društva lahko posedujejo članarino (ki ne sme presegati 16 evrov) in z njo razpolagajo; enako velja tudi za prostore, namenjene za delovanje društva, in za nepremičnine, ki so potrebne za izpolnjevanje ciljev društva. Le društva, katerih cilj je pomoč, dobrotelost in znanstveno ali medicinsko raziskovanje, lahko pridobivajo darila fizičnih oseb oz. lahko dedujejo, pod pogoji, kot jih določa odlok državnega sveta. Če je darilo porabljeno za drugačne namene kot tiste, za kar ji ga je bilo dovoljeno sprejeti, lahko državni svet dovoljenje prekliče. Društvo, ki je ustanovljeno v nasprotju z zakoni, ima nezakonite oz. nemoralne cilje ali cilje, ki bi škodili integriteti države ali parlamentarni ureditvi, je nično. Takšno društvo se razpusti po odločitvi sodišča, ki odredi zaprtje prostorov in prepoved sestankovanja članov društva. Zahtevo lahko poda posameznik ali javni tožilec.

V primeru razpustitve društva se imetje vrne skladno s statutom, če to ni določeno, pa po pravilih, ki jih določi generalna skupščina. Članom društva se lahko vrne le njihove lastne prispevke. Francoski zakon določa možnost, da se posameznim društvom prizna javna koristnost. Zakonski pogoj je, da društvo deluje najmanj tri leta. Takšno društvo lahko

sprejema darila in volila, tudi nepremičnine, vendar se te, če niso potrebne za delovanje društva, odvzamejo, društvu pa se nakaže njihova denarna protivrednost. Vsako prijavljeno društvo mora imeti statut, za društva, ki zaprosijo za status javne koristnosti, pa mora statut vsebovati predpisano vsebino.

### **3.4 NIZOZEMSKA**

Nizozemska status in delovanje društev ureja v civilnem zakoniku v poglavju o združenjih. Združenje oz. društvo opredeljuje kot pravno osebo, ki ima člane in katere namen ni pridobiten. Ustanovi se z večstranskim pravnim aktom. Zakonik loči med društvi, ki se ustanovijo z notarsko listino, in tistimi, ki se ustanovijo z aktom generalne skupščine društva. Društva, ustanovljena z notarsko listino, se registrirajo v javnem registru, ki ga vodi Gospodarska in industrijska zbornica. Le takšnim društvom zakonodaja priznava polno pravno osebnost. Društva, ki niso ustanovljena na navedeni način, se prav tako lahko registrirajo in s tem pridobijo omejeno pravno sposobnost, kar pomeni, da za obveznosti društva odgovarjajo subsidiarno tudi njegovi funkcionarji. Tovrstna neregistrirana društva nimajo pravne osebnosti, vendar zakon za obveznosti predpisuje solidarno odgovornost funkcionarjev in društva. Funkcionar ne odgovarja, če za pravni posel ni vedel in tudi po tem, ko je zvedel, ni želel sprejeti odgovornosti zanj. Če društvo nima funkcionarjev, odgovarjajo člani, ki so delovali v imenu društva. Takšno društvo ne more pridobivati registriranega premoženja (nepremičnin), prav tako ne more oporočno dedovati.

Društvo mora imeti statut, ki je v primeru registracije društva deponiran pri registrskem organu. Zakonik določa vsebino statuta in način njegovega spreminjanja. Statut, ki je sestavni del notarske listine, se lahko spreminja le z aneksom k notarski listini. Vse spremembe statuta, pa tudi spremembe funkcionarjev, ki imajo kakršna koli pooblastila, se za registrirana društva evidentirajo v registru. Pristojno sodišče lahko na zahtevo registrskega organa ali javnega tožilstva odredi izbris netočnih podatkov oz. vpis manjkajočih podatkov v register. Za vpis v register morajo društva registrskemu organu plačevati letno pristojbino.

Članstvo v društvih je praviloma osebno, član pa je lahko tudi pravna oseba. Zakonik določa tudi načine prenehanja članstva z določenimi omejitvami za odpoved članstva. Zakonik vsebuje določbe o imenovanju vodstva društva, predsednika, tajnika in blagajnika. Zanimivo je, da je za funkcionarja lahko imenovana tudi oseba, ki ni član društva. Zakonik določa tudi sestavo generalne skupščine, sklic skupščine, način glasovanja ter pooblastila in način omejitve pooblastil funkcionarjev društva.

Društvo mora sestaviti letno poročilo o poslovanju in finančno poročilo. Zakonik določa tudi obveznost notranjega nadzora nad poslovanjem društva, lahko pa društvo določi tudi pooblaščenega revizorja. Ob prenehanju društva se izvede likvidacija, presežna sredstva pa se razporedijo na način, določen v statutu. Če društvo ne izvede prostovoljne likvidacije, se

ta opravi prisilno, po določbah civilnega zakonika. Društvo je lahko tudi davčni zavezanec za plačilo davka na dobiček, davčna zakonodaja pa določa, v katerih primerih.

### 3.5 MADŽARSKA

Madžarska uresničevanje pravice do združevanja kot temeljne pravice, ki pripada vsakomur ter na podlagi katere lahko vsakdo skupaj z drugimi ustanovi organizacije oz. skupnosti in sodeluje pri njihovem delovanju, ureja z zakonom o pravici do združevanja iz l. 1989. Zakon v pretežni meri ureja ustanavljanje, delovanje in prenehanje družbenih organizacij, kakor na Madžarskem imenujejo društva, zvez družbenih organizacij in združenj, vsebuje pa tudi posamezne določbe o političnih strankah in sindikatih. Družbene organizacije lahko zaradi skupno določenih ciljev in interesov ustanovijo fizične osebe in pravne osebe oz. njihove organizacije, ki nimajo statusa pravne osebe. Uresničevanje pravice do združevanja pa ne sme kršiti ustave, omogočati izvajanja kaznivih dejanj ter posegati v pravice in svoboščine tretjih oseb. Prav tako ni mogoče ustanoviti družbene organizacije za opravljanje pridobitne dejavnosti kot izključne dejavnosti ali z namenom oboroževanja. Družbene organizacije so samostojne pri svojem organiziranju (samouprava), članstvo v njih je prostovoljno, delovanje pa je usmerjeno v doseganje skupnih koristi.

Družbeno organizacijo lahko ustanovi najmanj deset ustanoviteljev, ki sprejmejo akt o ustanovitvi in temeljni akt ter izvolijo izvršilne in predstavniške organe. Status pravne osebe pridobi z vpisom v sodni register. Delovanje družbene organizacije, skladno z nameni in cilji, uveljavljanje pravic in dolžnosti članov ter njena notranja organiziranost se uredijo s temeljnim aktom. Zakon vsebuje posebne določbe o imenu družbene organizacije, ki se mora razlikovati od imen drugih, že registriranih organizacij, in ne sme biti zavajajoče.

Z zakonom je podrobneje določena organiziranost družbene organizacije. Tako je opredeljen najvišji organ, njegova mandatna doba, opredeljen je mogoči sklicatelj izrednega zbora (tudi sodišče), način glasovanja in pristojnosti najvišjega organa. Z zakonom je določen tudi nadzor nad delovanjem družbenih organizacij, ki ga izvaja tožilstvo. To lahko med drugim tudi predlaga razveljavitev nezakonitega sklepa družbene organizacije, o predlogu pa odloča sodišče. Sodišče tudi odloča o prenehanju družbene organizacije, če ta deluje v nasprotju z ustavo, krši kazensko zakonodajo ali pravice in svoboščine drugih. Prav tako lahko ugotovi, da je družbena organizacija prenehala, če vsaj eno leto ne deluje oz. če se je število članov trajno zmanjšalo pod število, potrebno za njeno ustanovitev. Za registracijo družbene organizacije je pristojno okrajno sodišče, glede na njen sedež, oz. vrhovno sodišče.

Družbena organizacija odgovarja za svoje obveznosti s svojim premoženjem, člani pa niso odgovorni za plačilo njenih dolgov. Zakon določa kot vire za financiranje družbenih

organizacij članarino ter prispevke in donacije fizičnih in pravnih oseb. Potrebna finančna sredstva za uresničevanje ciljev in nalog ter za svoje delovanje pa lahko družbena organizacija pridobi tudi z opravljanjem pridobitne dejavnosti. Družbena organizacija lahko preneha delovati po volji članov, zaradi združitve z drugo družbeno organizacijo ali na podlagi zakona. Premoženje družbene organizacije se v primeru prenehanja, po poravnavi obveznosti upnikom, prenese na pravnega naslednika, ki se določi v temeljnem aktu oziroma v sklepu najvišjega organa. Likvidacijo premoženja družbene organizacije izvede pristojni organ. Če družbena organizacija preneha in ne odloči o prenosu premoženja, se njeno premoženje, po poplačilu upnikov, prenese v last države, ki ga nameni za zadovoljevanje skupnih interesov, način uporabe pa javno objavi.

Če primerjamo pravno ureditev društev v navedenih evropskih državah, ugotovimo, da ni bistvenih razlik. V državah, kjer imajo sprejete civilne zakonike, vprašanja društev urejajo v celoti v navedenih zakonikih kot eno izmed oblik pravnih oseb, določena vprašanja pa urejajo tudi s posebnimi zakoni (Nemčija, Nizozemska). V državah, kjer civilni zakoniki niso sprejeti ali so zelo stari, vsa vprašanja ustanavljanja in delovanja društev urejajo z zakoni, pa tudi s podzakonskimi akti. Skupno vsem ureditvam je, da se društva ustanavljajo za uresničevanje določenih skupnih, nepridobitnih interesov članov in da je ustanavljanje društev prosto, dopustno neposredno na podlagi ustave. Vse navedene države pravico do ustanavljanja društev priznavajo tako pravnim kot tudi fizičnim osebam, pri čemer ne razlikujejo med pravnimi osebami javnega in zasebnega prava. Za priznanje pravne osebnosti morajo društva povsod izpolnjevati določene predpisane pogoje. Večina pravnih ureditev vsebuje poleg javnopravnih določb tudi določbe civilnopravne narave, ki zadevajo npr. varstvo imena, odgovornost in zastopanje, predvsem pa urejajo notranja razmerja v društvih. V posameznih ureditvah (Nemčija) je dana zakonska možnost posega države v primerih, ko nastopijo motnje v upravljanju društva, v večini držav pa se intervencije omejujejo zgolj na nadzor opravljanja pridobitne dejavnosti, izpolnjevanje davčnih obveznosti, ohranitev nepridobitnega značaja društev oziroma solventnosti društva ali na preprečevanje protiustavnega delovanja in kaznivih dejanj. Nekaj razlik se pojavlja pri določanju števila članov, ki lahko ustanovijo društvo. To se giblje med dvema (Avstrija) in desetimi člani (Madžarska). Razlike so tudi pri delitvi premoženja med člane. V vseh državah je delitev dobička med člane prepovedana. Obstajajo pa primeri, ko se po razpustitvi društva in poravnavi vseh obveznosti del premoženja vrne članom. Primerjava s slovensko zakonodajo, ki je prikazana v nadaljevanju, pokaže, da se naša zakonodaja ne razlikuje od zakonodaje drugih držav.

## 4 DRUŠTVENA DEJAVNOST V SLOVENIJI

### 4.1 ZGODOVINA DRUŠTEV NA SLOVENSKEM<sup>2</sup>

O obstoju družb, društev in združenj na Slovenskem pričajo že dokumentarni zapisi iz 14. st., ki omenjajo delovanje cerkvenih bratovščin, ki so nastale v povezavi z opravljanem verskih obredov. Pozneje so se razvile cehovske organizacije kot posebna združenja rokodelcev v mestih in trgih. Najstarejša društva, združbe in združenja so obstajala brez državnih zakonskih predpisov. Delovala so na osnovi društvenih norm, ki so bile zbrane v društvenih redih – društvenih pravilih. Bratovščine in cehovski redovi so tako imeli najstarejša pravila, ki so urejala pravni položaj društva, položaj članstva in delovanje organizacije. Izpolnjevanje določil cehovskega reda so strogo nadzorovali člani cehovske organizacije. Državna oblast se je začela »vmešavati« v nastajanje društev, šele ko so društva pridobila določen vpliv v družbi in so postala nevarna absolutističnemu vladarju. Vladar je hotel nadzor nad njihovim delovanjem, zato je uveljavil pravico do potrjevanja društvenih pravil.

Do l. 1848 so še znani primeri, da je vladar zavrnil potrditev društvenih pravil. L. 1848 so se zgodile spremembe pri ustanavljanju društev. Ustavni zakoni so vsebovali člene, ki so urejali pravice do združevanja in odpravo cenzure. S tem je bilo več možnosti za ustanavljanje društev, vendar so bila društva ločena na politična in nepolitična. Politična so morala imeti dovoljenje za ustanovitev, nepolitična pa so morala političnim oblastem le predložiti društvena pravila. Nastala so politična, narodna in narodnoobrambna, izobraževalna, kulturno-prosvetna, umetniška, znanstvena, delavska, humanitarna in podporni društva, telovadne organizacije in športna društva ter druga društva. L. 1851 je bilo ustanavljanje društev spet omejeno. Društva so morala od takrat za delovanje pridobiti dovoljenje vladarja oz. notranjega ministra.

V Jugoslaviji je bilo ustanavljanje društev sprva povsem svobodno. Za ustanovitev društva je zadostovala le prijava o ustanovitvi in predložitev društvenih pravil pristojnemu okrajnemu glavarstvu. Prepovedana so bila le društva, ki so bila nasprotna družbeni morali. L. 1919 so z odlokom ministrskega sveta znova uvedli omejitev ustanavljanja društev. Poostiril se je nadzor nad njihovim delovanjem, posebno še nad društvenimi prireditvami. Z ustanovitvijo Kraljevine SHS so se morala vsa društva, delujoča na slovenskem ozemlju v Jugoslaviji, registrirati pri Deželni vladi za Slovenijo v Ljubljani. V društveni statistiki je bilo l. 1922 zapisanih 3.317 društev. Ob uvedbi šestojanuarske diktature l. 1929 so prepovedali vse politične stranke, razpustili so tudi mnoga druga društva. Zakon o društvih, shodih in posvetih iz l. 1931 je omogočil obnavljanje društev, še zmeraj pa je bilo prepovedano ustanavljanje društev, ki bi po imenu in namenu nasprotovala državni in družbeni ureditvi ter javni morali.

---

<sup>2</sup> Povzeto po Zgodovini društev na Slovenskem  
(URL: [http://sl.wikipedia.org/wiki/Zgodovina\\_dru%C5%A1tev](http://sl.wikipedia.org/wiki/Zgodovina_dru%C5%A1tev)).



Po objavi novega zakona o društvih je bilo l. 1932 v Dravski banovini registriranih 5.626, l. 1938 že 8.211 društev, ob okupaciji l. 1941 pa 11.701 društvo. Najštevilčnejši in najdejavnejši dobrodelni in humanitarni organizaciji sta bili Rdeči križ Dravske banovine s podružnicami po vseh krajih in z organizacijami podmladka po šolah ter Slovenska gasilska zveza s prostovoljnimi gasilskimi društvi in z gasilskimi četami po vsej Sloveniji. Po l. svetovni vojni je bilo delovanje slovenskih društev v Italiji in Avstriji zaradi političnega razvoja ter italijanskih in nemških nacionalističnih pritiskov vedno bolj oteženo. V Italiji so bila slovenska društva tarča fašističnega nasilja že spomladi l. 1921. Med letoma 1924 in 1926 so bila mnoga društva razpuščena in do l. 1928 so bila ukinjena še zadnja. Na Koroškem so slovenska kulturno-prosvetna, gospodarska in politična društva delovala po plebiscitu l. 1920 v vedno hujših razmerah, ki so se l. 1934 oz. l. 1938 le še zaostri; po napadu na Jugoslavijo l. 1941 so bila ukinjena še preostala društva, njihovo premoženje pa je bilo zaplenjeno. Okupacija l. 1941 je mejnik za večino obstoječih slovenskih društev. Nemški okupator je razpustil vsa slovenska društva; na Štajerskem so izdali odredbo o razpustu že 16. 4. 1941. V Ljubljanski pokrajini so najprej razpustili slovenska politična društva in tista z narodnim programom, vsa druga pa so morala delovanje podrediti italijanski zakonodaji. Italijanski in nemški okupatorji so ustanavljali svoja društva in v njih poskušali pritegniti slovensko prebivalstvo.

Društva v času NOB niso razvijala primarne društvene dejavnosti, temveč so se zlila v frontno gibanje NOB. L. 1944 je bilo za razvoj društev in njihovo dejavnost v času NOB najuspešnejše. Maja 1944 je bila l. novinarska konferenca pri Metliki, oktobra ustanovni občni zbor Slovenskega časnikarskega društva v Črnomlju. V Metliki so junija 1944 ustanovili RKS, da bi lahko organizirali pomoč prebivalstvu, otrokom padlih borcev in žrtvam fašističnega terorja.

#### **4.2 PREGLED ZAKONODAJE NA PODROČJU DELOVANJA DRUŠTEV V PRETEKLIH LETIH**

V nekdanji skupni državi je področje delovanja društev urejal zakon o društvih iz l. 1974 oz. 1986 (Uradni list SRS 37/74, 42/86). Zakon o društvih, ki ga je parlament sprejel l. 1995, ni bistveno spremenil področja pravnega statusa in delovanja društev, je pa na sodobnejši način uredil nekatera vprašanja in zagotovil izvajanje Evropske konvencije o priznanju pravne osebnosti mednarodnih nevladnih organizacij, h kateri je Slovenija pristopila l. 1993. Z drugo zakonodajo s tega področja (politične stranke, ustanove, sindikati, zasebni zavodi) je zaokrožil pravno ureditev različnih oblik delovanja civilne družbe, ki je do tedaj iskala možnosti pridobitve pravne subjektivitete v institutih starega zakona o društvih ali pa je delovala neformalno (Predlog zakona o društvih za prvo obravnavo, 2005).

Glede na to, da Slovenija nima civilnega zakonika, veljavna zakonodaja s področja društev opredeljuje predvsem vprašanja, ki so javnopravnega značaja, le v manjšem obsegu pa tudi

vprašanja civilne narave. L. 1996 pa se je zahtevala ustavna presoja zakona o društvih iz l. 1995, ker naj bi bilo zakonsko urejanje notranjih razmerij v društvih ocenjeno kot nedopusten poseg v avtonomijo delovanja društva. To trditev utemeljujem z odločbo ustavnega sodišča št. U-I-391796 z dne 11. 6. 1998 (Uradni list RS, št. 49/98), v kateri je v obrazložitvi razveljavitve 10. člena zakona o društvih navedeno, da je »določba v neskladju s pravico do svobodnega združevanja po drugem odstavku 42. člena ustave, ker ta ne obsega samo pravice do ustanovitve društva ampak tudi pravico, da člani društva njegovo notranjo ureditev in njegovo dejavnost povsem samostojno in svobodno urejajo».

Zakon o društvih in njegove spremembe iz l. 1999, ki jih je vlada predlagala predvsem zaradi ugotovljene neustavnosti nekaterih določb, posameznikom in društvom omogočajo neovirano uresničevanje pravice do svobodnega združevanja, saj lahko društvo ustanovijo že tri fizične osebe, zvezo društev pa dve društvi. Društva se lahko združujejo, povsem samostojno določajo svojo notranjo organiziranost, poseg države v njihov obstoj pa je omejen le na primere, ko bi delovanje društva predstavljalo najhujše kršitve pravnega reda.

Čeprav zakon ni vseboval bistvenih sprememb pri ureditvi vprašanj ustanavljanja društev, njihove notranje organiziranosti in delovanja, so spremembe zahtevale usklajevanje temeljnih aktov ter vlaganje zahtev za registracijo teh sprememb in pravnih zastopnikov vseh društev in njihovih zvez. Društva so takrat vložila preko 9.000 takšnih zahtev. Ker so društva vloge podajala praviloma tik pred potekom dveletnega roka, lahko kot prvo ugotovitev izpostavimo dejstvo, da so se v upravnih enotah kopičile zadeve, nastajale pa so takšne zamude pri izvedbi postopkov, da so bile tako upravne enote kakor tudi društva zaradi tega ovirana v svojem normalnem delovanju. Predvsem je na negotovanje naletela zahteva po usklajevanju imen društev z določbo 4. člena zakona, ki je zahteval razvidnost oblike združevanja iz samega imena društva. Po mnenju društev je ta zahteva povzročila nepotrebne stroške z zamenjavo žigov ter drugih označb društva, nekateri pa so tudi menili, da društvo po spremembi imena ne bo več javno prepoznavno (Analiza izvajanja zakona o društvih, 2001).

Do oktobra 2000 je 33 upravnih enot za vsa društva, ki svojih aktov niso uskladila z novim zakonom in niso podala zahteve za registracijo sprememb oz. niso podala zahteve za registracijo zastopnika, uvedlo in končalo postopke za izbris iz registra na podlagi 29. člena zakona (zaradi prenehanja delovanja društva). Kljub pričakovanjem, da se bo zaradi izbrisa nedelujočih društev iz registra društev število le-teh zmanjšalo, se število novih društev z uveljavitvijo novega zakona povečuje (v obdobju med letoma 1996 in 2000 je bilo na novo ustanovljenih 5.361 društev), iz česar sklepamo, da zakon ni zavrnil dejavnosti na tem področju, temveč jo je še vzpodbudil (Analiza izvajanja zakona o društvih, 2001).

Tako je bilo konec l. 2000 registriranih 15.864 društev, kar kaže na veliko dejavnost na tem področju, saj je bilo v tistem obdobju eno registrirano društvo na približno 130 prebivalcev. Prekašala nas je npr. Finska z enim društvom na 50 prebivalcev ter Avstrija in

Švica, z enim društvom na 89 oz. 97 prebivalcev. Za nami pa so bile države, v katerih sicer delujejo številna društva, vendar je njihova pogostnost glede na število prebivalcev manjša. (Nemčija: 362.000 društev, eno društvo na 227 prebivalcev; Anglija: 182.000 društev, eno društvo na 322 prebivalcev.). Pri tem je treba upoštevati, da v vseh evropskih državah ni uveden sistem registracije društev, zato so podatki o delujočih društvih težko dostopni oz. so tudi netočni (Analiza izvajanja zakona o društvih, 2001).

Novembra 2005 je vlada na predlog ministrstva za notranje zadeve sprejela predlog zakona o društvih. Ta je bil v državnem zboru sprejet konec maja 2006, v Uradnem listu pa je bil objavljen sredi junija 2006. Novi zakon je tako začel veljati konec junija 2006 oz. 15 dan po objavi v Uradnem listu.

### **4.3 NEKATERE ZNAČILNOSTI NOVEGA ZAKONA O DRUŠTVIH**

Verjetno ne bo odveč, če na kratko povzamem nekatere novosti novega zakona o društvih. Zakon o društvih prinaša nekaj novosti, saj je daljši in podrobnejši od prejšnjega (za 21 členov). Občutno določeneje je opredeljeno delovanje tujih društev v državi, pri čemer so izenačena z domačimi društvi in jim za svoje delovanje ni več treba pridobiti dovoljenja Vlade RS. Natančneje je opredeljeno povezovanje društev (Zakon o društvih, 2006).

Novi zakon o društvih prinaša pomembno novost, in sicer da lahko društvo ustanovijo tudi pravne osebe, in ne samo fizične osebe, kot je to predvideval prejšnji zakon. Ne glede na to gospodarske družbe ne morejo ustanoviti društva, ki ima v temeljnem aktu določeno dejavnost, ki jo gospodarska družba opravlja kot svojo dejavnost.

Kot je v uvodoma že navedeno, je društvo pravna oseba zasebnega prava. Zakon za ustanovitev društva predvideva, da se najmanj tri osebe (fizične ali pravne) uskladijo in ustanovijo društvo. Da društvo pridobi pravno subjektiviteto, mora izpolniti nekatere pravno-formalne pogoje, in sicer:

- sprejeti sklep o ustanovitvi,
- sprejeti temeljni akt društva in
- izvoliti zakonitega zastopnika društva.

Sklep o ustanovitvi društva je dokument, iz katerega je vidna volja ustanoviteljev, da ustanovijo novo pravno osebo po zakonu o društvih. Ob ustanovitvi morajo ustanovitelji v celoti soglašati z nameni in s cilji društva ter sprejeti temeljni akt, ki vsebuje vsaj: ime in sedež društva (izbrani kraj poslovanja društva); namen in cilje delovanja društva; dejavnost oz. naloge društva; pogoje ter način včlanjevanja in prenehanja članstva; pravice in obveznosti članov; način upravljanja društva; zastopanje društva; financiranje društva ter način izvajanja nadzora nad razpolaganjem s premoženjem društva in nad finančnim in materialnim poslovanjem društva; način zagotavljanja javnosti dela društva. Prav tako se morajo ustanovitelji strinjati tudi s tem, kdo bo zastopnik društva. Zastopnik društva je

lahko le fizična oseba, ki ima popolno poslovno sposobnost. Velja tudi, da mora biti ime društva v slovenščini (Zakon o družtvih, 2006).

Seveda lahko temeljni akt vsebuje tudi druge določbe po volji ustanoviteljev. Predvsem je priporočljivo, da je v temeljnem aktu opredeljen disciplinski postopek (lahko je tudi v posebnem aktu), lahko so podrobno opredeljene naloge in pooblastila posameznih organov in morebitnih zaposlenih ipd. Če se želi društvo ukvarjati tudi s pridobitno dejavnostjo, mora biti tudi to zapisano v temeljnem aktu.

Zelo pomembno je, da ustanovitelji dobro pretehtajo vse mogoče in predvidljive situacije ter temeljni akt prilagodijo svojim namenom. Temeljni akt društva je namreč neke vrste ustava društva, ki je ni tako enostavno spreminjati, vse poslovanje društva pa je odvisno od temeljnega akta (pogosto se temeljni akt imenuje statut ali pravila društva). V praksi se pogosto dogaja, da ustanovitelji izberejo najenostavnejšo pot in ob ustanovitvi zgolj simbolično priredijo temeljni akt katerega drugega društva. Vnesejo svoje podatke in delno spremenijo namen in cilje, ostale določbe pa ostajajo bolj ali manj nespremenjene. V takšnih primerih so pozneje številni zapleti, prvič zaradi nerazumevanja, kaj nekatere določbe sploh pomenijo, in drugič, ker društvo enostavno ni sposobno izpolnjevati vseh zahtev statuta.

Praktičen primer napačnega razmišljanja pri sprejemanju statuta je povzemanje statuta večjega društva, kjer so navedeni organi društva kot predsedstvo, ki šteje pet članov, nadzorni odbor s sedmimi člani, disciplinska komisija s petimi člani in različne komisije, po določbah statuta pa se članstva v različnih organih medsebojno izključujejo. Novoustanovljeno društvo v začetku šteje npr. le tri člane, pozneje pa se poveča na npr. deset članov. V takšnih primerih so člani društva prisiljeni ravnati v nasprotju s statutom, saj enostavno ne morejo slediti pravilom, ki so jih nepremišljeno sami sprejeli. Število članov sem v tem praktičnem primeru navedel zgolj zaradi nazornejše predstavitve težave, ki lahko nastane kot posledica napačnega razmišljanja pri sprejemanju statuta.

Pri premoženju društev zakon še naprej prepoveduje delitev premoženja med člane, nekoliko natančneje je opredeljena pridobitna dejavnost, še vedno pa se društva ne smejo ukvarjati zgolj s pridobitno dejavnostjo. Uzakonjena je oddaja finančnih in davčnih poročil. Posebej je bila za društva že l. 2006 pomembna zakonska določba o ločenem evidentiranju, spremljanju ter izkazovanju finančnega in materialnega poslovanja za nepridobitno in pridobitno dejavnost. Društvo, ki opravlja pridobitno dejavnost, mora podatke o finančnem in materialnem poslovanju iz te dejavnosti voditi in izkazovati ločeno. Društvo mora opraviti tudi notranji nadzor nad finančnim in materialnim poslovanjem. Zakon o družtvih je na novo uvedel obvezno revidiranje društva, in sicer za vsa društva, ki so v preteklem poslovnem letu preseгла 834.585,21 € prihodkov. V šestih mesecih po koncu poslovnega leta morajo revizorji opraviti revizijo bilance stanja in izkaza poslovnega izida s pojasnili. Revizor tudi ugotavlja, ali je poročilo o poslovanju

društva skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi in z določbami zakona o društvih (Novak, 2006, str. 3).

Za zakonito delovanje društva odgovarja društvo samo in njegov zastopnik, medtem ko je odgovornost za obveznosti (terjatve, ki jih imajo drugi do društva) širša, kar je novost novega zakona o društvih (Verbajs, 2006, str. 4) Uzakonjene so evidence (register društev, ki bo centralni in informatiziran za državo, register podružnic tujih društev, evidenca društev v javnem interesu, informatizacija in javnost podatkov). Društva morajo v šestih mesecih od uveljavitve zakona posredovati pristojnim organom, to je upravnim enotam, na območju katere je sedež društva oz. sedež podružnice tujega društva v RS, manjkajoče podatke (osebno ime, EMŠO oz. datum rojstva in spol, državljanstvo ter naslov stalnega bivališča oz. začasnega prebivališča zastopnika društva, če v RS nima stalnega prebivališča, oz. enake podatke za zastopnike tujega društva, ki deluje v RS preko podružnice). Registrirana društva nadaljujejo delo po novem zakonu, se pravi, da večje prilagajanje aktov ni potrebno (Zakon o društvih, 2006).

Posledica novega zakona so tudi novi računovodski standardi za društva, ki jih je Slovenski inštitut za revizijo že sprejel in veljajo od 1. 1. 2007. Skladno s SRS 33 mora društvo v svojem aktu opredeliti tudi sodila za razvrščanje posrednih stroškov na tiste, ki se nanašajo na pridobitno dejavnost, in tiste, ki se nanašajo na nepridobitno dejavnost. Če ni mogoče določiti ustreznega sodila, je treba v akt zapisati, da se kot sodilo upošteva razmerje med prihodki, doseženimi z opravljanjem pridobitne dejavnosti, in prihodki, doseženimi z opravljanjem nepridobitne dejavnosti društva v obračunskem obdobju. Sodila bo moralo društvo tudi razkriti (Lukner, 2007).

#### **4.4 DRUŠTVO – PRAVNA OSEBA ZASEBNEGA PRAVA**

Zdi se, da je treba podrobneje pojasniti, kaj pravna oseba zasebnega prava sploh je. Zakaj je zakonodajalec posebej poudaril, da je društvo pravna oseba, in kaj pomeni zasebno pravo. Za boljše razumevanje je treba imeti širšo predstavo o mogočih oblikah združevanja. V grobem bi združbe lahko medsebojno razmejili po naslednjih parametrih (Travner, 2006):

1. glede na to, kaj združujejo: interesno združevanje ljudi, združevanje na osnovi kapitala, kombinacija navedenih;
2. glede na obliko: oblike, ki so pravne osebe; oblike združevanja, ki te osebnosti nimajo;
3. glede na pooblastila: javnopravne, zasebnopravne;
4. glede na naravo lastnine: zasebne, državne oz. družbene, mešane;
5. glede na cilje: profitne; neprofitne.

Večina oblik združevanja oz. združb ima priznan status pravne osebe po samem zakonu ali celo ustavi. Najpogostejše oblike združevanj pri nas pa so (razvrščene po prvem kriteriju): politične stranke, društva, sindikati in verske skupnosti kot tipični predstavniki interesnih

združevanj; ustanove in zadruga kot tipična predstavnika združevanja na osnovi kapitala ter vse oblike združenj po zakonu o gospodarskih družbah kot predstavnikih tretje kategorije (Travnar, 2006).

Subjekti v pravu so nosilci pravic in obveznosti. V tej vlogi lahko nastopajo posamezne fizične osebe ali kolektivi oz. združenja fizičnih oseb kot pravne osebe. Skupno jim je, da imajo *pravno* in *poslovno* sposobnost.

Sposobnost fizičnih in pravnih oseb, da so nosilci pravic in obveznosti, imenujemo **pravna sposobnost**. Drugače povedano, pravna sposobnost pomeni biti subjekt v pravu, sposobnost oseb (fizičnih in pravnih), da so nosilci pravic in dolžnosti, oz. imeti možnost biti nosilec pravic in dolžnosti. Gre za enega najsplošnejših pravnih stanj. Pravna sposobnost je enaka pojmu osebe, subjekta, nosilca pravic in obvez. Pravna sposobnost je abstraktna, splošna sposobnost imeti vse pravice in obveze, ki so po pravu priznane in dovoljene, zmožnost imeti poljubno, z zakonom priznano pravico, in sprejeti nase obvezo. Katere pravice in obveze ima lahko posameznik, pove določen pravni red, povedo posamezni zakoni (Finžgar, 1962, str. 9).

**Poslovna sposobnost** je sposobnost subjekta, da s svojimi izjavami volje dosega pravice in obveznosti oz. na splošno opravlja pravne posle. Vsak subjekt ima že s tem, da je subjekt, pravno sposobnost, ni pa nujno, da ima tudi poslovno sposobnost. Tako je npr. novorojenček že pravno sposoben (v nekaterih primerih se pravna sposobnost prizna že zarodku, pod pogojem, da bo živorojen) in lahko deduje, medtem ko poslovne sposobnosti nima in ne more sklepati pravnih poslov (Finžgar, 1962, str. 9).

#### 4.5 OPRAVLJANJE GOSPODARSKE DEJAVNOSTI

Društvo lahko poleg svoje temeljne dejavnosti opravlja tudi gospodarsko dejavnost pod pogoji, ki jih za opravljanje te dejavnosti določa zakon. Pridobitna dejavnost mora biti določena v temeljnem aktu in mora biti povezana z namenom in s cilji društva. Pridobitna dejavnost se lahko opravlja kot dopolnilna dejavnost nepridobitni dejavnosti društva ter le v obsegu, potrebnem za uresničevanje namena in ciljev oz. za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Šteje se, da je pridobitna dejavnost povezana z namenom in s cilji društva, če lahko neposredno pripomore k uresničevanju namena oziroma ciljev društva (Zakon o društvih, 2006). Zakon izključuje možnost, da bi bila pridobitna dejavnost skladna s ciljem in z nameni društva v vlogi zagotavljanja prihodkov društva, ki so nujno potrebni za delovanje društva. Pridobitna dejavnost mora biti tesneje povezana z dejavnostjo društva. Mora biti komplementarna in je lahko storitev, ki omogoča boljšo izkoriščenost osnovnih sredstev društva.

Primer: Gasilsko društvo lahko kot pridobitno dejavnost izvaja npr. pregled in polnjenje gasilskih aparatov, izvajanje izobraževanj in prikazov uporabe gasilskih aparatov tudi za

nečlane ali varovanje prirediteljev, kjer je potrebna prisotnost gasilcev. Ni pa dopustno, da bi gasilsko društvo opravljalo kot pridobitno dejavnost npr. kurirsko službo ali da bi imelo gostinski lokal.

Društvo pa lahko po novem zakonu ustanovi gospodarsko družbo in določena sredstva pridobi kot dividende oz. dobiček lastnika. Pri vsem tem je treba poudariti, da mora društvo vse svoje prihodke porabiti za doseganje namena in ciljev društva. Kakršna koli delitev premoženja med člane društva ni dopustna. Še več, takšna delitev je nična. V praksi se pojavljajo primeri, ko se določen del članstva društva odloči, da bo iz društva A izstopilo in pri tem terja del premoženja tega društva. Takšna delitev premoženja ni dopustna. Mogoče je le, da se ustanovi novo društvo in društvo A skladno s sklepi svojih organov odloči, da se prenese del premoženja na novo društvo B.

#### **4.6 DELOVANJE DRUŠTVA V JAVNEM INTERESU**

Društvo se lahko podeli status društva, ki deluje v javnem interesu, če delovanje društva presega zgolj interese društva oz. so interesi društva hkrati tudi interesi širše družbe. V takšnih primerih, če društvo deluje na področju kulture, vzgoje in izobraževanja, zdravstvenega varstva, socialnega varstva, izvajanja družinske politike, varstva človekovih pravic, varstva okolja, varstva živali, športa, obrambe ter varstva pred naravnimi in drugimi nesrečami, gospodarstva, kmetijstva, gozdarstva, veterinarstva ali prehrane, zunanjih zadev, razvoja demokracije ali na drugih področjih, pridobi poseben status (Zakon o društvih, 2006).

Društvo se z upravno odločbo podeli status društva v javnem interesu, če izpolnjuje naslednje splošne pogoje: njegovi ustanovitelji in člani niso pravne osebe javnega prava; ima dejavnost, ki je v javnem interesu, opredeljeno v temeljnem aktu; je registrirano in deluje najmanj dve leti pred vložitvijo vloge za pridobitev statusa; je sredstva zadnji dve leti pretežno uporabljalo za opravljanje te dejavnosti ter je redno izvajalo programe, projekte ali druge dejavnosti za uresničevanje namena in ciljev, ki so v javnem interesu; ima izdelane programe prihodnjega delovanja; lahko izkaže pomembnejše dosežke svojega delovanja (Zakon o društvih, 2006).

#### **4.7 PRENEHANJE DRUŠTVA**

Društvo lahko preneha na več načinov, in sicer: po volji članov; s pripojitvijo; s spojitvijo; v stečajnem postopku; na podlagi sodne odločbe o prepovedi delovanja; po samem zakonu (Zakon o društvih, 2006).

Če društvo preneha po volji članov, zbor članov sprejme sklep o prenehanju. Skladno s statutom se po poravnavi vseh obveznosti prenese premoženje društva na pravno osebo nepridobitnega značaja, ki je določena v statutu, pri čemer ni dopusten prenos sredstev na

politično stranko. Vsa neporabljena sredstva, pridobljena iz proračuna oz. od lokalnih skupnosti, je treba vrniti v proračun oz. lokalni skupnosti. Društvo mora obvestiti pristojni organ v roku 30 dni po takšnem sklepu in pri tem natančno opredeliti obseg sredstev in premoženja, način poravnave obveznosti, višino neporabljenih javnih sredstev, način vrnitve in način prenosa na prevzemnika. Pristojni organ objavi sklep o prenehanju društva na oglasni deski organa in v informacijskem sistemu za sprejem vlog, vročanje in obveščanje državnih organov, lahko pa tudi na drug ustaljen način. V objavi mora biti navedeno, da lahko upniki obvestijo pristojni organ o svojih terjatvah, ki jih imajo do društva, v roku 30 dni od dneva objave, sicer bo izdana odločba o izbrisu društva iz registra društev (Zakon o društvih, 2006).

Če upnik pristojni organ obvesti o svojih terjatvah, ta prekine postopek, upniku pa s sklepom naloži, da pred pristojnim sodiščem v roku 30 dni predlaga uvedbo postopka likvidacije društva in mu o tem predloži dokazilo. Če upnik v določenem roku tega ne stori, pristojni organ izda odločbo o izbrisu društva iz registra društev (Zakon o društvih, 2006).

Če je društvo dalj časa plačilno nesposobno ali prezadolženo, se nad njim lahko opravi stečajni postopek po predpisih, ki urejajo prisilno poravnavo, stečaj in likvidacijo. Pred začetkom stečajnega postopka in med njim lahko društvo upnikom predlaga sklenitev prisilne poravnave.

Nad društvom v javnem interesu se lahko opravi stečajni postopek le po predhodnem soglasju pristojnega ministrstva. S tem se varuje javni interes v primerih, ko je delovanje posameznega društva izjemno pomembno za širšo skupnost (v primeru gasilskega ali drugega društva, ki je izjemno pomembno na področju zaščite pred naravnimi in drugimi nesrečami, bi stečaj društva pomenil resno grožnjo splošni varnosti). Možnost stečaja urejajo tudi posamezni področni zakoni, ki urejajo delovanje nekaterih društev. Tak zakon je na primer Zakon o gasilstvu (2005), ki v prvem odstavku 11.č člena pravi: »Gasilska zaščitna in reševalna oprema, gasilski domovi in orodišča ne morejo biti predmet izvršbe ali stečaja.«

Novost v novem zakonu je sodna prepoved delovanja društev, ki se lahko izvede če: društvo deluje za nasilno spremembo ustavne ureditve; izvršuje kazniva dejanja; spodbuja k narodni, rasni, verski ali drugi neenakopravnosti; razpihuje narodno, rasno, versko ali drugo sovraštvo in nestrpnost; spodbuja k nasilju ali vojni; je namen društva ustvarjanje dobička; je izključna dejavnost društva pridobitna dejavnost (Zakon o društvih, 2006).

Če društvo dejansko preneha delovati, upravni organ z odločbo odloči, da društvo preneha obstajati. Enako upravni organ stori, tudi če je bilo društvo v obdobju petih let dvakrat pravnomočno kaznovano za prekršek zaradi delitve premoženje društva med člane oz.



presežka prihodkov nad odhodki ni porabilo za uresničevanje namena in ciljev društva oz. je opravljalo nepridobitne dejavnosti v nasprotju z zakonom.

#### **4.8 PODROČJA DELOVANJA DRUŠTEV V SLOVENIJI**

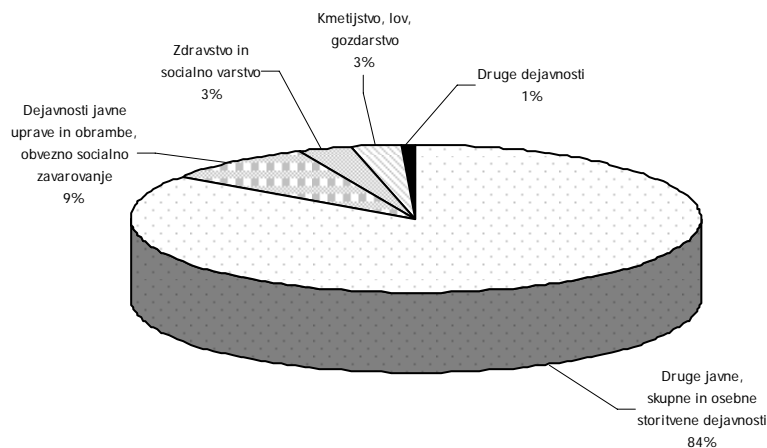
Po zadnjih podatkih, objavljenih v registru društev, je bilo v Sloveniji na dan 28. 2. 2007 registriranih 20.562 društev. Najštevilčnejša so športna društva, tem sledijo kulturna in umetniška društva ter društva za pomoč ljudem, v društva pa člane povezujejo tudi najrazličnejši drugi interesi. Društveno organiziranost v Sloveniji bi lahko označili kot društvo za vsak okus, saj je težko najti dejavnost, ki ji ne bi bilo namenjeno vsaj eno društvo (Jesenšek, 2005).

V ministrstvu za notranje zadeve, kjer vodijo register društev, v zadnjih letih ugotavljajo naraščanje društev, ki se ukvarjajo z varstvom človekovih pravic, varstvom okolja, mednarodnim sodelovanjem, varstvom in uveljavljanjem pravic najrazličnejših manjšin in podobno (Taškar, 2002).

Poleg registriranih društev se ustanavljajo in delujejo tudi neformalna, bolj ali manj trajna združenja, gibanja in različne iniciative, ki so si prav tako zagotovila mesto v javnem življenju. S tem pa se vzpostavlja določen vpliv civilne družbe na odločanje (Predlog zakona o društvih za prvo obravnavo, 2005).

Društva so po svoji dejavnosti še različnejša od ljudi. Zgovoren je že podatek, da večina društev s članarinami in še kakšnimi sponzorskimi sredstvi ali veselico komajda preživi, a sta l. 2003 kar 102 društvi (med temi je bilo 36 največjih zvez društev) presegli sto milijonov tolarjev letnih prihodkov oz. odhodkov (Taškar, 2005). V Sloveniji sta najpomembnejša finančna vira društev članarine in prispevki občin, ki oba prinašata po slabo petino sredstev. Tretji najpomembnejši vir so z dobrimi šestnajstimi odstotki prihodki iz dejavnosti, petnajst odstotkov prinašajo donacije podjetij, slabih deset odstotkov pa donacije občanov. Država napolni njihove blagajne s slabimi sedmimi odstotki, nekaj preostalih odstotkov pa odpade na različne kategorije prispevkov (Drstvenšek, 2006).

Slika 1: Razvrstitev društev po področjih dejavnosti za l. 2004



Vir: Informacija o poslovanju društev v Republiki Sloveniji v letu 2004, 2005, str. 5.

Ob potrebnem odpravljanju ovir za društveno povezovanje je nujno zagotoviti tudi učinkovit nadzor nad dejanskim (nepridobitnim) značajem društva in določiti posledice, če društvo ne izpolnjuje osnovnih pogojev, ki ga opredeljujejo kot posebno obliko pravne osebe.

Posebna težava je gostinska dejavnost društev. Ker je prejšnji zakon o gostinstvu v 3. členu določal, da se priprava in strežba jedi in pijač ter nastanitev, ki jih pravne in fizične osebe ter društva organizirajo na nepridobitni podlagi za lastne potrebe v svojih prostorih, ne šteje za gostinsko dejavnost, so številna društva opravljala gostinsko dejavnost navidezno na način, kot to določa navedena določba zakona, dejansko pa kot pridobitno dejavnost. Pogosto pa na opisan način in le pod krinko društva gostinsko dejavnost opravlja posameznik. Pri tem je treba pripomniti, da zato društva dejavnost v smislu 3. člena zakona o gostinstvu v temeljnem aktu pogosto opredelijo kot nepridobitno nalogo oziroma dejavnost v temeljnem aktu in tako registrskemu organu onemogočijo, da bi jo presojal z vidika določbe zakona o društvih (z vidika povezanosti z nameni in s cilji društva ter dopustnega obsega). Zaradi navedenega se vedno pogosteje registrirajo društva, katerih osnovni namen je druženje, zabava in dejavnost iz 3. člena zakona o gostinstvu. Nekatera društva to dejavnost opravljajo na način, da vzbujajo upravičen odpor sosedov in širše javnosti ter seveda tistih, ki gostinsko dejavnost opravljajo skladno s predpisi (Analiza izvajanja zakona o društvih, 2001).

Menim, da bi bilo ob nadzoru dejavnosti društev, ki se praviloma opravljajo kot pridobitne, treba ugotavljati, ali se dejavnost opravlja na trgu, na način, da naj bi bil dosežen dobiček. V takšnem primeru mora društvo izpolnjevati vse pogoje, kot jih za opravljanje določene dejavnosti določajo posebni predpisi. Seveda ni treba poudarjati, da mora društvo tako po zakonu o društvih kakor tudi po določbah zakona o davku od dohodka pravnih oseb izkazovati podatke o svojem finančno-materialnem poslovanju, sicer je v prekršku.

#### **4.9 RAČUNOVODSKE REŠITVE ZA DRUŠTVA**

Računovodstvo je informacijski sistem, ki meri, obdeluje in posreduje finančne informacije o poslovanju nekega poslovnega subjekta. S poslovnim subjektom razumemo enoto, ki deluje neodvisno. Računovodstvo je, z zagotavljanjem pomembnih informacij za pravilno odločanje vodstva nekega poslovnega subjekta, pomembna služba znotraj poslovnega subjekta (Needles, Powers, 2004, str. 4). Računovodstvo je sistematična celota knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in analiziranja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov, pa tudi iz njih izvedenih kategorij. Vse sestavine računovodstva so usmerjene k računovodskemu informiranju, ki daje računovodske podatke in informacije njihovim uporabnikom.

Pri opredelitvi računovodstva je pomembna tudi delitev celotnega računovodstva na finančno in stroškovno. Prvo (finančno računovodstvo) se nanaša na poslovanje z drugimi, drugo (stroškovno računovodstvo) pa na poslovanje znotraj same organizacije. Stroškovno računovodstvo je računovodsko spremljanje notranjega področja poslovanja, finančno računovodstvo pa je računovodsko spremljanje in presojanje zunanjega poslovanja, podatke o notranjem poslovanju pa zgolj povzema (Turk et al., 1999, str. 25). Finančno računovodstvo sporoča podatke o poslovanju predvsem zunanjim uporabnikom, npr. lastnikom, mogočim investitorjem, bankam in državnim ustanovam, oz. spremlja in proučuje poslovanje poslovnega sistema, ki je povezano z drugimi. Pomembno je tudi poslovodno računovodstvo, ki je v organizaciji servisna dejavnost, ker zbira nevtralne podatke finančnega in stroškovnega računovodstva in jih spreminja v informacije za poslovno odločanje.

Od vseh sestavin računovodstva je za večino društev najpomembnejše knjigovodstvo, ki je tako kot za gospodarske družbe zakonsko predpisano. Računovodsko predračunavanje, nadziranje in analiziranje je pomembnejše predvsem v večjih društvih, v društvih, ki se ukvarjajo z velikim številom različnih dejavnosti, in v zvezah društev. Večina društev nima svoje računovodske službe oz. zaposlenih računovodij, ampak vodenje poslovnih knjig prostovoljno vodijo blagajniki društev. Vse več društev pa vodenje poslovnih knjig in izdelavo finančnih poročil prepušča računovodskim servisom.

Z naraščanjem pomena opravljanja pridobitne dejavnosti kot »pomožnega sredstva« za financiranje osnovne dejavnosti društva se bo verjetno tudi pomen računovodstva v

društvih povečal. Predpogoj za uvedbo obsežnejšega računovodskega sistema v društvih je potreba po računovodskih podatkih in zanimanje uporabnikov teh informacij, ki imajo ustrezno znanje in interes za njihovo uporabo.

Računovodske rešitve za društva določa Slovenski računovodski standard 33, ki pomeni v določeni meri poenostavitev pravil v primerjavi s pravili, ki veljajo za gospodarske družbe ali druge pravne osebe zasebnega prava. Standard ureja računovodstvo v društvih in njihovih zvezah ter posebnosti pri izkazovanju odhodkov, prihodkov in poslovnega izida tistih društev, ki so na podlagi zakona o invalidskih organizacijah pridobila status invalidske organizacije.

Društvo vodi temeljne poslovne knjige skladno z izbranim načinom vodenja poslovnih knjig in na podlagi knjigovodskih listin, kakor določa ta standard, pomožne poslovne knjige pa v obsegu, ki je glede na področje in obseg njegove dejavnosti potreben za pojasnjevanje postavk v temeljnih poslovnih knjigah in za sprotno ugotavljanje stanja (Slovenski računovodski standard 33, 2007).

Društvo sestavi na podlagi podatkov, izkazanih v poslovnih knjigah, in popisa na koncu obračunskega obdobja, letno poročilo, ki obsega (Slovenski računovodski standard 33, 2007):

- bilanco stanja, ki izkazuje stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov na koncu obračunskega obdobja, s pojasnili;
- izkaz poslovnega izida, ki izkazuje stroške, donose, prihodke in presežek prihodkov ali presežek odhodkov v obračunskem obdobju, s pojasnili,
- prilogo k izkazu poslovnega izida, ki prikazuje obseg pridobitne dejavnosti društva v obračunskem obdobju, s pojasnili, in
- poročilo o poslovanju društva.

#### **4.9.1 Bilanca stanja in poslovni izid**

Bilanca stanja je temeljni računovodski izkaz, ki ima dve medsebojno uravnoteženi strani. Gre za finančno poročilo, ki povzema sredstva, obveznosti in kapital. Je »posnetek« stanja na določen dan. Ta dan se imenuje bilančni presečni dan. Bilanca stanja je lahko pripravljena na katerikoli dan v letu, vendar je večina bilanc pripravljenih na zadnji dan v mesecu ali letu (Porter, Norton, 1999, str. 12). Bilanca stanja prikazuje postavke v dveh stolpcih, v prvem za tekoče obračunsko obdobje v drugem pa za prejšnje enako obračunsko obdobje. Glede na značilnosti računovodskih izkazov Odar (Odar, 2001, str. 76) uvršča bilanco stanja med računovodske izkaze, ki se nanašajo na določeno točko v času.

Izkaz poslovnega izida povzema prihodke in odhodke za eno časovno obdobje; po navadi gre za eno leto. Izkaz poslovnega izida je »tekoče« poročilo, saj zajema tok prihodkov in tok odhodkov za vse leto (Porter, Norton, 1999, str. 12). Glede na značilnosti

računovodskih izkazov pa izkaz poslovnega izida Odar (Odar, 2001, str. 76) uvršča med računovodske izkaze, ki se nanašajo na izbrano obračunsko obdobje. Izkaz poslovnega izida je poleg bilance stanja temeljni računovodski izkaz, ki ga mora društvo sestaviti na koncu poslovnega leta. Društvo v njem prikazuje stroške oz. odhodke, prihodke, presežek prihodkov nad odhodki oz. presežek odhodkov nad prihodki za določeno obračunsko obdobje. Pri izkazu poslovnega izida se za društva zahteva členitev prihodkov na: dotacije Fundacije za financiranje invalidskih in humanitarnih organizacij v Republiki Sloveniji; dotacije iz proračunskih in drugih javnih sredstev; dotacije drugih fundacij, skladov in ustanov; donacije drugih pravnih in fizičnih oseb; prispevke uporabnikov posebnih socialnih programov; članarine in prispevke članov; prihodke od prodaje trgovskega blaga in storitev (Slovenski računovodski standard 33, 2007). Pri tem pa je pomembno, da tudi društvo sprejme svoj pravilnik o računovodstvu, s katerim določi pravila računovodstva in vrednotenja postavk ter sodila o razmejevanju posrednih stroškov na tiste, ki se nanašajo na pridobitno, in na tiste, ki se nanašajo na nepridobitno dejavnost.

Društva morajo skladno z novim SRS 33 izdelati širšo oz. bolj razčlenjeno bilanco stanja in izkaz poslovnega izida kot v preteklih letih. Pri evidentiranju in vrednotenju posameznih postavk društva se uporabljajo standardi, kakršni veljajo za druge gospodarske družbe. Tako za bilanco stanja kot tudi za izkaz poslovnega izida velja, da je njuna oblika in vsebina natančno določena oz. predpisana v Slovenskih računovodskih standardih.

Podrobneje sta bilanca stanja in izkaz poslovnega izida, kakor ju določa SRS 33, predstavljena v prilogah 1 in 2.

#### **4.9.2 Poslovne knjige**

Poslovne knjige so povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke in so vidni iz knjigovodskih listin. So knjigovodski razvidi, ki so posledica ustaljenega knjigovodskega urejanja in obdelovanja podatkov. Vpisi v poslovne knjige si morajo slediti po časovnem zaporedju ter biti urejeni, popolni, pravilni in sprotni. Poslovne knjige se odprejo in zaključijo vsako leto (Slovenski računovodski standard 22, 2006).

Društvo vodi poslovne knjige na način, ki omogoča izkazovanje podatkov, potrebnih za sestavitev letne bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Če v poslovnih knjigah skladno s Standardom 33 ne izkazuje podatkov, potrebnih za sestavitev računovodskih izkazov, jih zagotovi z letnim popisom. Društvo vodi poslovne knjige po načelih dvostavnega knjigovodstva, prirejenega za njegove potrebe, razen če se v svojem temeljnem ali drugem aktu odloči za uporabo enostavnega knjigovodstva skladno z zakonom o družtvih.

Društvo lahko vodi poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva, pojasnenih v SRS 33.11, če zadošča vsaj dvema izmed teh sodil (Slovenski računovodski standard 33, 2007):

- povprečno število redno zaposlenih na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja ne presega 2;
- letni prihodki prejšnjega obračunskega obdobja ne presegajo 20.864,63 evra;
- povprečna vrednost sredstev (aktive) na začetku obračunskega obdobja ne presega 41.729,26 evra.

Društvo, ki je v obračunskem obdobju, za katero sestavlja letno poročilo, opravljalo tudi pridobitno dejavnost, mora sestaviti prilogo k izkazu poslovnega izida v obliki iz SRS 33.8, v kateri bo navedlo zneske, ki se nanašajo na pridobitno dejavnost. Društvo mora za sestavitev priloge sprejeti ustrezna sodila za razvrščanje posrednih stroškov na tiste, ki se nanašajo na pridobitno dejavnost, in tiste, ki se nanašajo na nepridobitno dejavnost. V primerih, ko ni mogoče določiti ustreznega sodila, se kot sodilo upošteva razmerje med prihodki, doseženimi z opravljanjem pridobitne dejavnosti, in prihodki, doseženimi z opravljanjem nepridobitne dejavnosti društva v obračunskem obdobju. Sodila mora društvo razkriti v prilogi (Slovenski računovodski standard 33, 2007).

Društvo, ki izpolnjuje pogoje, določene v tretjem odstavku SRS 33.10, lahko vodi poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva, ki obsega knjigo prihodkov in odhodkov ter knjigo terjatev in obveznosti. Knjiga prihodkov in odhodkov ima stolpce po vrstah prihodkov in odhodkov, kar skupaj z drugimi evidencami ter s popisom sredstev in obveznosti do njihovih virov omogoča sestavitev izkaza poslovnega izida na koncu obračunskega obdobja. Knjiga terjatev in obveznosti je razčlenjena po njihovih vrstah. Podatke o terjatvah in obveznostih ter njihovem poravnavanju vpisuje društvo najmanj enkrat mesečno (Slovenski računovodski standard 33, 2007).

V primeru, ko so prihodki prejšnjega obračunskega obdobja manjši od 8.345,85 evra, lahko društvo vodi le knjigo prejemkov in izdatkov (blagajniški dnevnik), preostale podatke za letno poročilo pa zagotovi z letnim popisom in ocenitvijo (Slovenski računovodski standard 33, 2007).

Kot poslovno dokumentacijo mora društvo zagotoviti tudi po časovnem zaporedju urejene izpiske o spremembah stanja na računih pri bankah. 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 izkazu poslovnega izida. Konte določi skladno s kontnim okvirom, ki ga je predpisal Slovenski inštitut za revizijo, in svojimi potrebami. Društvo, ki ima v lasti ali finančnem najemu opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, mora ne glede na izbrani način vodenja poslovnih knjig voditi register opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev. Vanj vpiše registrsko številko opredmetenega osnovnega sredstva in

neopredmetenega sredstva, datum pridobitve, ime, podatke o listini o pridobitvi, prvotno nabavno vrednost in podatke o odtujitvi. V register ne vpisuje prevrednotenj in popravkov vrednosti (Slovenski računovodski standard 33, 2007).

Knjižbe v poslovnih knjigah morajo temeljiti na verodostojnih knjigovodskih listinah in biti opravljene najpozneje v enem mesecu od dneva izdaje ali prejetja teh listin. Še ne knjižene knjigovodske listine morajo biti na voljo na kraju, kjer društvo vodi poslovne knjige. Poslovne knjige zaključijo s stanjem na dan 31. decembra, v primeru prenehanja opravljanja svoje dejavnosti oz. statusne spremembe pa z dnem te spremembe. Registra opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev ne zaključuje. Društvo v poslovnih knjigah ali posebnih evidencah zagotavlja podatke o porabi namenskih javnih in drugih sredstev, prejetih za delovanje, za izvajanje posebnih socialnih programov in naložbe (Slovenski računovodski standard 33, 2007).

Poslovne knjige morajo biti v času delovanja društva na njegovem sedežu oziroma v kraju delovanja, kjer je registrirano. Če vodi poslovne knjige knjigovodski servis ali druga oseba, ki ima dovoljenje za opravljanje te dejavnosti, so lahko pri njem (njej) (Slovenski računovodski standard 33, 2007).

## **5 OBDAVČITEV V DRUŠTVIH**

Načeloma velja, da se v društvih opravljajo transakcije, ki imajo svoje učinke na področju treh davkov – davka od dohodkov pravnih oseb, davka od dohodnine in davka na dodano vrednost. Zaradi tega je treba v društvih spremljati tudi problematiko obdavčitve opravljenih transakcij, pri tem pa paziti zlasti na morebitne kršitve davčne zakonodaje.

### **5.1 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB**

Z dnem uveljavitve zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1, Uradni list RS 40/2004), ki se v celoti uporablja od 1. 1. 2005, pa tudi z zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2, Uradni list RS 117/2006), ki se v celoti uporablja od 1. 1. 2007, se v okviru obdavčitve pravnih oseb bistveno spreminjajo pogoji in obveznosti nekaterih organizacij. Med njimi so vsekakor društva, ki so z dnem uporabe ZDDPO-1 skladno z določbo 3. člena ZDDPO-1 postala davčni zavezanci za ta davek. To je izredno pomembno dejstvo, ki pa je v praksi večkrat ostalo prezrto. Splošna določba 3. člena ZDDPO-1 namreč določa, da so zavezanci za ta davek pravne osebe domačega in tujega prava. Glede na to, da društva skladno z njihovo statusno pravno ureditvijo štejejo za pravne osebe zasebnega prava, so, upoštevajoč predstavljeno določbo ZDDPO-1, zavezanci za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

S tem, ko so društva preko splošne definicije iz 3. člena ZDDPO-1 vključena v subjekte, ki štejejo za davčne zavezance, velja tudi zanje splošni način sporočanja davčne osnove. Društva so tako brez izjeme dolžna najpozneje do 31. marca tekočega leta Davčni upravi Republike Slovenije predložiti izpolnjeno napoved za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za preteklo leto (obrazec DDPO), in to ne glede na to, ali so v tekočem letu dejansko opravljala pridobitno dejavnost ali ne. Obveznost oddaje napovedi je neomejena, obrazec DDPO oddajajo vsa društva, ne glede na to, ali opravljajo zgolj nepridobitno dejavnost ali ne. Način, kako ta obrazec izpolniti in pravilno ugotoviti davčno osnovo, pa je odvisen le od dejanskih poslovnih dogodkov vsakega društva. V preteklosti se je namreč dogajalo, da društva sploh niso oddajala davčnih napovedi ali pa so oddala prazen obrazec. Tako kot v prejšnjih letih se tudi zdaj pojavlja težava razmejitev med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo.

### **5.1.1 Razmejitev pridobitne in nepridobitne dejavnosti**

Čeprav so društva zavezanci za plačilo davka, ta zavezanost še ne pomeni avtomatične obdavčitve vseh ustvarjenih prihodkov, prav tako pa tudi ne enakih davčnih osnov različnih društev. Postopek in način obdavčitve se namreč med posameznimi društvi razlikujeta, povod za različno obravnavo pa je lahko zgolj vsebinsko drugačno ekonomsko ozadje vsake opravljene transakcije, pravni status zavezanca (v tem primeru društva) pa pri tem ni pomemben. S tem društva štejejo za »normalne« zavezance za davek od dohodkov pravnih oseb, vendar za njih ob izpolnitvi določenih pogojev veljajo oprostitve, ki jih gospodarski subjekti načeloma niso deležni. Pa ne zaradi njihovega pravnega statusa, ki ustreza gospodarski družbi (in ne na primer društvu), ampak le zato, da transakcije, ki jih le-ti opravijo, vsebinsko pomembno odstopajo od tistih, ki jih opravijo nepridobitne organizacije. Ti namreč v nekem delu (ali v celoti) opravljajo transakcije, ki niso pridobitne, pri tem torej ekonomska logika realizacije dobička ni v ospredju. Društva namreč opravljajo (morda celo izključno) nepridobitno dejavnost, za katero veljajo povsem druge zakonitosti, ki jih sicer zasleduje davčna zakonodaja (Černe, 2006).

To je izredno pomembno za razumevanje obdavčitve društev – zavezanost društev za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb namreč ne pomeni, da na ta način država posega v nepridobitne organizacije in jim preko obdavčitve pobira že tako s težavo pridobljena sredstva. Država z vpeljavo zavezanosti društev za davek predvsem izenačuje obravnavo vsebinsko enakih transakcij, in to ne glede na to, kateri statusno-pravni subjekti jih opravijo, s tem pa onemogoča izkoriščanje nekaterih organizacijskih oblik za izogibanje davkom. Društvo bo plačalo davek od dohodkov pravnih oseb, le če bo opravljalo pridobitno (tržno) dejavnost, z njo posegalo na trg in pri tem ustvarilo dobiček. Glede na to, da je v takih okoliščinah povsem normalno, da se obdavči gospodarska družba, je logično, da želi država obdavčiti tudi društvo.



Temeljno načelo obdavčitve pravnih subjektov je namreč obdavčitev dohodkov, ki jih ti subjekti ustvarijo. V okviru določb ZDDPO-1 bodo tako društva plačala davek od dohodkov pravnih oseb, le če bodo opravljala pridobitno (tržno) dejavnost, obdavčen pa bo le dobiček iz te dejavnosti. Dobiček se ugotavlja kot pozitivna razlika med prihodki in odhodki zavezanca. Kjer dobička ni, država davka ne more in tudi ne sme pobrati. Osnovni principi v teoriji davkov namreč prepovedujejo obdavčitev glavne substance, mogoče pa je obdavčiti le ustvarjene donose. To v celoti spoštuje tudi ZDDPO-1, saj zavezancu, ki opravlja nepridobitno dejavnost, omogoča oprostitve, predvidene v 9. in 19. členu ZDDPO-1 (Černe, 2006).

Skladno z določbami 9. člena ZDDPO-1 tako društvu od dejavnosti, ki pomeni nepridobitno dejavnost, ni treba plačati davka od dohodkov pravnih oseb, če izpolnjuje določene pogoje. Pri tem poudarjam naslednje: oprostitvev plačila davka nikakor ne pomeni, da društva ne štejejo kot zavezanci. Štejejo! Društva štejejo kot zavezanci, vendar davka – ob izpolnitvi določenih pogojev – ne plačujejo (Černe, 2006).

Pogoja za neplačilo davka, določena v 9. členu ZDDPO-1, sta dva, izpolnjena pa morata biti kumulativno, torej hkrati. Prvi pogoj ureja ustanovitev društva, drugi pa njegovo poslovanje. Društvo tako skladno s prvo točko 9. člena ZDDPO-1 ni dolžno plačati davka od dohodkov pravnih oseb, če je skladno s posebnim zakonom ustanovljeno za opravljanje nepridobitne dejavnosti. To je prvi pogoj. Praktični pomen te omejitve je, da mora biti društvo ustanovljeno skladno z zakonom o društvih. Drugi pogoj so omejitve v njegovem poslovanju, kjer mora biti v vsem davčnem obdobju njegovo finančno in materialno poslovanje usklajeno z določbami zakona, ki ureja njegovo ustanovitev, torej z določbami zakona o društvih. Praktični primer druge omejitve pomeni, da mora društvo svoje knjigovodsko, materialno in finančno poslovanje voditi skladno z določbami zakona o društvih in skladno s slovenskimi računovodskimi standardi (Černe, 2006).

V vseh drugih primerih, ko prvi ali drugi pogoj nista izpolnjena, oprostitvev plačila davka po 9. členu ZDDPO-1 ni mogoča. Če organizacija del svojih dohodkov ustvari na trgu (kot del pridobitne dejavnosti), je ne glede na morebitne izpolnjene pogoje iz 9. člena ZDDPO-1 od teh dohodkov dolžna plačati davek od dohodkov pravnih oseb.

Razmejevanje prihodkov, ustvarjenih kot del nepridobitne dejavnosti, od tistih, ki jih društvo ustvari kot del pridobitne dejavnosti, še zdaleč ni enostavno. Kriteriji za pravilno razmejevanje namreč niso nikjer predpisani in nedvoumno določeni, s tem pa je nadzornim organom (npr. davčnemu organu) prepuščeno precej maneverskega prostora pri odločanju o tem, kaj šteje za pridobitno dejavnost in kaj ne. V praksi načeloma velja naslednje pravilo: če društvo določene dejavnosti (v obliki nudenja storitev, znanja, ugodnosti ali drugačnih dejavnosti) opravlja na trgu, torej jih ponuja brez posebnih omejitev vsem interesentom, s tem pa konkurira drugim akterjem na trgu, štejejo take dejavnosti za pridobitno dejavnost društva. Seveda pri tem ne smemo pozabiti, da mora društvo skladno s prvim odstavkom

25. člena zakona o društvih pridobitno dejavnost določiti v svojem temeljnem aktu, opravlja pa jo lahko le v obsegu, ki je potreben za uresničevanje namena in ciljev, za katera je društvo ustanovljeno (Černe, 2006).

### 5.1.2 Praktični primer pridobitne dejavnosti

Kot primer ugotavljanja pridobitne dejavnosti v društvu podajam primer gasilskega društva, ki organizira gasilsko tekmovanje. Na tekmovanju sodelujejo ekipe iz različnih slovenskih gasilskih društev. Za udeležbo na tekmovanju mora posamezna ekipa plačati prijavnino 20,00 €. Da bi društvo povečalo udeležbo ekip na tekmovanju, pri lokalnem radiu naroči radijski oglas, v eni izmed strokovnih revij pa objavi tiskan oglas. V taki situaciji je davčna obravnava poslovnega dogodka – organiziranje in izvedba tekmovanja – obravnava pridobitne dejavnosti društva, od ustvarjenega dobička pa bo društvo moralo plačati tudi davek od dohodkov pravnih oseb. Svojo dejavnost društvo namreč ponuja na trgu, tekmovanja pa se lahko udeležijo vse zainteresirane ekipe. Ker pa je društvo za ustvarjene prihodke od plačanih prijavnin za tekmovanje (20,00 € na ekipo) ustvarilo tudi odhodke, je pri izračunu davčne osnove treba ugotoviti ustvarjeni dobiček. Gasilsko društvo (in seveda vsa druga društva) je lahko za namene obdavčitve do l. 2006 upoštevalo nastale odhodke preko dveh različnih sistemov.

**Prvi način** je obsegal pripis odhodkov na podlagi dejansko nastalih stroškov, povezanih s pridobitno (tržno) transakcijo. To je lahko precej težavno, še posebej, ko društvo ne more svojih odhodkov enostavno ločiti na tiste, ki izhajajo iz pridobitne, in tiste, ki izhajajo iz nepridobitne dejavnosti. V našem primeru bo moralo društvo izračunati, in kar je še pomembneje, tudi dejansko dokazati z verodostojnimi dokumenti (evidence, originalni prejeti računi) vse nastale stroške za organizacijo in izvedbo tekmovanja. Med dejansko nastale stroške tako spadajo stroški reklame na radiu in v strokovni reviji, stroški povračil za sodnike, administrativni stroški pobiranja prijavnin, stroški izdelave priznanj in pokalov za ekipe ipd. Pozitivna razlika med ustvarjenimi prihodki (pobrane prijavnine 20,00 € na ekipo) in dejanskimi stroški projekta je davčna osnova, od katere mora društvo plačati davek od dohodkov pravnih oseb (prej imenovani davek od dobička).

Mogoč pa je bil tudi **drugi način** ugotavljanja odhodkov in s tem davčne osnove, to je na podlagi sorazmernega dela v celotnih odhodkih društva na letni ravni, glede na razmerje prihodkov društva iz tržne dejavnosti v celotnih prihodkih društva v tem letu. Pri tem drugem načinu ugotavljanja odhodkov preko sorazmernega dela je društvo najprej ugotovilo delež prihodkov iz naslova tekmovanja v celotnih prihodkih društva (za lažje razumevanje naj ima društvo v letu, za katerega ugotavlja davčno osnovo, prihodke iz pridobitne dejavnosti samo iz naslova tekmovanja), dobljeni delež pa je nato upoštevalo pri celotnih odhodkih in na projekt tekmovanja vezalo dobljeni sorazmerni del stroškov (odhodkov). Prihodki iz naslova tekmovanja so določen delež celotnih prihodkov društva (podatek o teh dobi iz letnega poročila), tako da lahko pri izračunu davčne osnove za

projekt tekmovanje društvo upošteva ugotovljeni delež tudi v celotnih odhodkih društva v tem letu. Navedeno je lahko pri tistih, ki opravljajo tako nepridobitne kot tudi pridobitne dejavnosti, z davčnega vidika ugodnejše, saj bi ločeno evidentiranje odhodkov lahko pomenilo dodatno finančno breme društva, ob tem pa je precej verjetno, da je znesek stroškov, ki se nanašajo na določeno tržno transakcijo, relativno nizek, predvsem pa nižji od tistega, ki ga ponudi izračun sorazmernega deleža v celotnih dohodkih, predstavljen pri drugem načinu ugotavljanja odhodkov. Postopanje v okviru možnosti na ta način predstavlja optimizacijo davčnih obveznosti društva.

Kot rečeno, pa morajo društva po novem zakonu o družtvih in novem SRS 33 ločeno voditi evidence za pridobitno in nepridobitno dejavnost. Glede na to bo za večino primerov dovoljen le prvi način izračuna davčne osnove, drugi način se bo lahko uporabil le v primerih, ko ne bo mogoče natančno razvrstiti posrednih stroškov na tiste, ki se nanašajo na pridobitno dejavnost, in tiste, ki se nanašajo na nepridobitno dejavnost.

## **5.2 OBDAVČITEV Z DDV**

Davek na dodano vrednost (DDV) je davek na potrošnjo in spada med splošne davke na potrošnjo. V svetu sta v rabi samo dva splošna davka na potrošnjo, to sta davek na maloprodajo in davek na dodano vrednost (Stanovnik, 1998, str. 79).

Davek na dodano vrednost obdavčuje dodano vrednost v vsaki stopnji produkcijsko-distribucijske verige, zato ga uvrščamo v večstopenjski davek. Obračunavanje tega davka temelji na računih, ki jih podjetja izstavljajo za prodano blago in opravljene storitve. Davčni zavezanec si lahko prizna DDV kot vstopni davek samo takrat, kadar je za blago ali opravljene storitve davčnega zavezanca prejel ustrezno sestavljen račun. Na ta način sistem DDV spodbuja davčne zavezance, da pravilno sestavljajo račune za prodano blago in opravljene storitve (Rosen, 1999, str. 447-448).

Obveznost za identifikacijo za namene davka na dodano vrednost (DDV) določa izključno dejavnost društva. Društvo bo dolžno od opravljenega prometa obračunavati DDV, le če to narekuje vsebina transakcij, ki jih opravi. Na obveznost identifikacije društva za namene DDV namreč nima vpliva noben drug dejavnik. Edini dejavnik pri identifikaciji za namene DDV tako ostaja dejanska ekonomska vsebina opravljenih transakcij.

Da bi lahko dejansko pravilno presodili, ali je društvo dolžno od opravljenega prometa obračunavati DDV, in če je, kdaj, je treba najprej ugotoviti, kakšen promet opravlja. Za namene DDV se namreč določene vrste prometa ne štejejo za obdavčljive transakcije, medtem ko se druge vrste z DDV obdavčujejo. Nekatere transakcije pa so, čeprav načeloma izpolnjujejo v splošni definiciji predstavljene pogoje, oproščene plačila DDV.

Da bi res pravilno razumeli delitev opravljenega prometa za namene DDV, je treba imeti v mislih naslednjo shemo delitve posameznih vrst prometa. Promet je lahko:

1. obdavčljivi (v sistemu DDV) ali
2. neobdavčljivi (izven sistema DDV).

Naprej pa se obdavčljivi promet iz 1. točke deli na:

- a) obdavčeni promet (kjer so določene stopnje 20 %, 8,5 % ali pa 0 %),
- b) neobdavčeni ali oproščeni promet.

Tako je za pravilno razumevanje treba razlikovati predvsem med pojmom neobdavčljivi in neobdavčeni (ali oproščeni) promet. Prvi je namreč iz sistema DDV izvzet, medtem ko je drugi v sistem DDV vključen in ima tudi svoj vpliv na pravico odbitka vstopnega DDV.

Storitve, ki jih svojim članom kot povračilo za članarino, določeno skladno z njihovimi pravili, opravijo nepridobitne organizacije s cilji politične, sindikalne, verske, rodoljubne, filozofske, humanitarne ali državljanske narave, in dobava blaga, ki je neposredno povezana s temi storitvami, če ni verjetno, da taka oprostitev vodi k izkrivljanju konkurence, so oproščene plačila DDV (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006).

Za namene DDV so se dolžna identificirati vsa društva, katerih obdavčljivi promet zadnjih 12 mesecev presega 25.000 €, vanj pa se lahko prostovoljno vključijo tudi tista, ki tega praga ne dosegajo (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006).

### **5.3 OBVEZNOST ZA ODDAJO LETNIH POROČIL**

Na osnovi sprememb zakona je za l. 1999 letno poročilo pooblaščenim organizaciji (Agenciji za plačilni promet) l. 2000 oddalo 10.598 društev, to je 66,8 % vseh registriranih društev. Takratna Agencija RS za plačilni promet je o obveznosti predložitve letnega poročila obvestila 6.160 društev, ki žiroračuna niso imeli pri njihovih organizacijskih enotah. Pri tem se je pošta za 1.199 društev vrnila z oznako, da je naslovnik neznan, 93 društev pa je agencijo obvestilo, da so prenehala delovati. V teh primerih so upravne enote na podlagi obvestila ministrstva uvedle postopke na podlagi zakona o društvih. Takrat je bila sprejeta odločitev, da se zoper društva, ki te obveznosti l. 2000 niso izpolnila in so tako storila prekršek, podajo predlogi sodniku za prekrške šele za kršitve v l. 2001, medtem ko je bilo l. 2000 namenjeno seznanjanju društev z navedeno dolžnostjo. S tem naj bi se postopno vzpostavil tudi večji red na področju materialno-finančnega poslovanja društev, saj se je po odgovorih društev agenciji lahko sklepalo, da vrsta društev ne posluje preko računov oz. da ne vodijo predpisanih evidenc (Predlog zakona o društvih za prvo obravnavo, 2005).

Zakon o društvih s tem, ko določa, da mora društvo zagotavljati podatke o finančno-materialnem poslovanju na način, kot ga določijo v svojem aktu in skladno z računovodskim standardom za društva, postavlja zgolj temeljne pogoje finančno-materialnega poslovanja društev. Ker zakon o računovodstvu izrecno določa, da ne velja za

društva, je bila s spremembo zakona dodana še obveznost, da društvo, enako kot vse druge pravne osebe zasebnega prava, predlaga letno poročilo organizaciji, pooblaščenim za obdelovanje in objavljanje podatkov. S tem je bila dana možnost, da se tretje osebe, ki stopajo z društvi v pravna razmerja, seznanijo s finančnim stanjem društva.

Letno poročilo za preteklo poslovno leto mora društvo do 31. marca tekočega leta predložiti Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJ PES), v primeru statusne spremembe ali prenehanja društva pa v roku dveh mesecev po spremembi oz. prenehanju. Ne glede na to mora društvo, katerega računovodske izkaze mora revidirati revizor, posredovati letno poročilo AJ PES do 31. avgusta tekočega leta. Letnemu poročilu mora priložiti tudi oceno revizorja (Zakon o društvih, 2006).

## **6 PRAVNA, DAVČNA IN RAČUNOVODSKA ZAKONODAJA V ITALIJI IN NA HRVAŠKEM<sup>3</sup>**

### **6.1 ITALIJA**

Italija pravni položaj združenj, ki jih lahko enačimo z društvi, ureja v civilnem zakoniku, ki določa, da se združenje lahko ustanovi le z javno listino. Pravno osebnost združenje pridobi z odlokom predsednika republike; če dejavnost opravlja na območju pokrajine, pa z odlokom prefekta, ki ga ta izda na podlagi pooblastila vlade. Poleg ustanovne listine mora združenje imeti tudi statut, oba akta pa morata imeti vsebino, ki jo določa zakonik.

Zakonik določa obveznost sklicevanja skupščine združenja za sprejem bilance in način glasovanja. Za razveljavitev sklepov skupščine izrecno določa sodno pristojnost, sklepe, ki so v nasprotju z javnim redom ali javno moralo, pa lahko razveljavi tudi vladni organ. Zakonik določa tudi pogoje izstopanja iz članstva (izstop velja z iztekom tekočega leta, če je bila izstopna izjava vložena najmanj tri tedne prej). Člani, ki so izstopili ali bili izključeni, nimajo nobenih pravic do premoženja združenja. V šestih mesecih pa lahko član pred sodiščem izpodbija sklep skupščine o izključitvi iz članstva. Upravitelji združenja odgovarjajo združenju za povzročeno škodo, vendar le, če so pri dejanju, ki je povzročilo škodo, sodelovali, ali pa če niso sodelovali, a niso naznanili svojega nestrinjanja. Omejitve pooblastil upraviteljev, ki niso vpisane v register pravnih oseb, proti tretjim osebam ni mogoče uveljavljati, razen če se dokaže, da so za omejitve vedele. Osebnost in solidarno so odgovorni tudi, če so opravljali posle po prenehanju združenja.

Združenje preneha v primerih, ki so določeni v statutu, oz. če je dosežen njegov namen ali pa ta postane nemogoč. Združenje preneha tudi, če izgubi vse članstvo. Prenehanje razglasi

---

<sup>3</sup> Prikaz pravne ureditve tako za Italijo kot tudi za Hrvaško je povzet po predlogu zakona o društvih za prvo obravnavo, gradivo 47. seje Vlade RS, 2005

vladni organ na zahtevo zainteresirane osebe, pa tudi po uradni dolžnosti. Po prenehanju se izvede likvidacija združenja, premoženje, ki ostane, se prenese skladno z določbami statuta ali ustanovne listine; če akta nimata določb, vladni organ dodeli premoženje subjektom s podobnimi cilji. Upniki, ki v likvidaciji niso uveljavili terjatev, lahko zahtevajo poplačilo od oseb, na katere je bilo premoženje preneseno, v roku enega leta od konca likvidacije, v mejah tistega, kar so prejele.

Zakonik obravnava tudi t. i. nepriznana združenja (združenja, ki jim ni priznana pravna osebnost). Notranjo organiziranost takih združenj določajo dogovori članstva. Priznana jim je omejena pravna sposobnost, saj so lahko stranke v sodnih postopkih, zastopajo pa jih tisti, ki jim je po dogovoru priznano vodenje. Vsi prispevki in drugo premoženje, kupljeno s prispevki, predstavlja sklad združenja, za katerega član ne more zahtevati delitve, niti ob izstopu iz članstva. Za obveznosti, ki so jih prevzeli vodje, lahko upniki zahtevajo poplačilo iz premoženja takega združenja, solidarno pa tudi od oseb, ki so delovale v imenu in za račun združenja.

### **6.1.1 Splošne računovodske rešitve v Italiji**

Tako kot povsod drugod je tudi v Italiji bistvena razlika med profitnimi in neprofitnimi organizacijami v različnosti doseganja ciljev. Za profitne organizacije je cilj poslovanja doseganje nekega profita oz. dobička in s tem denarja za financiranje nadaljnjega razvoja organizacije. Za neprofitne organizacije pa je denar zgolj instrument, ki se uporablja za doseganje ciljev (humanitarnost, religiozni nameni ...), ki ne izvirajo iz ekonomskih razlogov. Neprofitne organizacije lahko označimo tudi kot vse tiste organizacije, ki niso povezane z akumuliranjem dobičkov za tiste, ki vlagajo v take organizacije. Preprosto bi lahko rekli, da ne delajo oz. ne obstajajo zato, da bi ustvarjale profit. Italija take organizacije seveda podpira in njihovo delovanje smatra kot potrebno, vendar ne do te mere, da bi sama zagotavljala take storitve in v določeni meri tudi izdelke, ki jih zagotavljajo neprofitne organizacije (Colombo, 2002, str 1-45).

Ko društva presežejo določen obseg poslovanja, morajo vzpostaviti informacijsko-računovodski sistem, ki je precej podoben gospodarskim družbam. Kdaj in kako bodo združenja vzpostavila tak sistem, je odvisno tudi od organiziranosti takega združenja, področja dela in velikosti združenja. V vsakem primeru pa morajo tudi neprofitne organizacije na koncu leta sestaviti letno poročilo, vendar je treba poudariti, da za razliko od profitnih, ki imajo predpisano obliko in vsebino bilanc, neprofitne organizacije nimajo predpisane ne oblike ne vsebine bilanc. Meni se celo, da te organizacije niso dolžne spoštovati določil 4. direktive Evropske unije, ki govori o bilancah oziroma računovodskem poročanju. Kljub temu pa velja, da je civilna obveznost podajanje bilanc tistih organizacij, ki so priznane (Colombo, 2002, str 1-45).

Za neprofitne organizacije oz. združenja tako velja, da imajo široko svobodo pri oblikovanju bilanc, ki pa morajo vseeno zagotavljati osnovne principe jasnosti in pravilnosti ter zadostovati minimalnim zahtevam informiranja. Pri tem ne gre zanemariti, da se način računovodskega poročanja razlikuje tudi po tem, komu je tako poročanje namenjeno. Če gre samo za odgovornost do članstva, so zahteve nekoliko manjše, kot če združenje zagotavlja tudi obveščanje za svoje donatorje oz. tiste, ki vlagajo v samo združenje in seveda za državne ustanove. Bilance morajo zagotoviti podatke za vse, ki bi želeli preveriti dejansko stanje neke neprofitne organizacije, bodisi znotraj organizacije (člani, donatorji) ali pa zunaj nje (širša javnost, davčni organi ...), oz. iz podatkov razbrati, ali so bile določene finančne ali davčne ugodnosti pravilno zavedene. Ne glede na to, da vsebina in oblika bilanc nista predpisani, morajo biti v bilance vključeni vsaj podatki o sredstvih oz. lastnini, ki jo ima organizacija, in natančno opredeljene transakcije z javnim denarjem. Nevladne organizacije morajo v svojih razkritjih pojasniti izvor in namen daril, ki so jih prejele. Tiste organizacije, ki javno zbirajo denar za različne namene in potrebe (fundacije) morajo v štirih mesecih po zaključku poslovnega leta sestaviti zaključno poročilo, vendar jim med letom ni treba voditi računovodstva. Vseeno morajo shranjevati vse računovodske listine, s katerimi se opravičujejo posamezni stroški. To navodilo velja še posebej za organizacije, ki prejemajo sredstva iz lokalnih proračunov ali iz državnega proračuna. Majhne organizacije, ki so pridobile denar iz lokalnih oz. državnega proračuna, in ta znesek ni presegal 51.645,69 € na letni ravni, morajo voditi knjigo prihodkov in odhodkov ter upoštevati pravila, ki urejajo porabo javnega denarja (Colombo, 2002, str 1-45).

Italijanska zakonodaja pozna glede načina vodenja računovodstva in zagotavljanja javnosti podatkov precej izjem. Take izjeme so urejene s posebnimi zakoni, kjer je tudi navedeno, katere vrste računovodskih knjig morajo voditi organizacije, ki jih pokriva posamezen posebni zakon. Zakonodaja se namreč razlikuje glede na različne kategorije (Colombo, 2002, str. 1-45). Ravno zaradi te različnosti je zelo težko primerjati računovodsko in davčno zakonodajo za slovenska in italijanska društva.

Kljub vsemu pa velja, da morajo organizacije, ki se ukvarjajo tudi z ekonomsko, to je profitno dejavnostjo, imeti računovodstvo urejeno tako kot vse druge pravne osebe. Zato v nadaljevanju podajam primerjavo treh načinov vodenja poslovnih knjig v Italiji.

Računovodski sistem v Italiji, ki ga povzemam po Ferrari (Ferrara, 2000, str. 112-120), se od našega sistema, ki je v veliki meri urejen s Slovenskimi računovodskimi standardi, razlikuje predvsem po nestandardiziranosti postopkov. Pravne osebe zato vodijo računovodstvo glede na to, kaj od njih zahteva država oz. kakšne so zahteve davčnega urada. Računovodstvo v Italiji lahko na splošno razdelimo na tri načine:

- **običajno računovodstvo** (*regime ordinario*),
- **poenostavljeno računovodstvo** (*regime semplificato*) in
- **super poenostavljeno računovodstvo** (*regime super-semplificato*).

### 6.1.1.1 Običajno računovodstvo (*regime ordinario*)

Običajno računovodstvo je v Italiji dolžno voditi podjetje, pa tudi združenje oz. društvo (v nadaljevanju bom uporabljal samo poimenovanje društvo), če ustvarja letni promet, večji od 309.874,14 €, če deluje v storitveni dejavnosti, in 516.456,90 €, če deluje v nestoritvenih dejavnostih. Običajno računovodstvo zajema tudi dvostavno vodenje knjigovodstva in vodenje obveznih poslovnih knjig. Obvezne knjige, ki jih mora društvo voditi v običajnem računovodstvu v Italiji, so: dnevnik, knjiga inventarja, glavna knjiga, knjiga osnovnih sredstev in knjige za vodenje kadrovske evidenc.

#### 1) Dnevnik (*Libro giornale*).

Dnevnik mora vsebovati v kronološkem redu zavedene poslovne dogodke. Obstaja možnost, da društvo uporablja namesto enega dnevnika več specializiranih dnevnikov, ki so v veljavi na posameznem računovodskem področju (npr. dobavitelji, banke, kupci). Društvo pa lahko vodi tudi ločene dnevne glede na geografsko ločenost storitvenih ali proizvodnih obratov (npr. podružnice). V primeru specializiranih dnevnikov mora društvo voditi poseben zbirni dnevnik, v katerem so zbrani podatki posameznih dnevnikov glede na določitev zakona, ki odreja dnevni, tedenski ali mesečni zajem podatkov.

#### 2) Knjiga inventarja (*Libro degli inventari*).

Inventarna knjiga mora vsebovati seznam osnovnih sredstev, ki ga ima društvo ločenega po posameznih skupinah glede na vrsto inventarja in vrednost. V tej knjigi morajo biti ločeno zaznamovane tudi nove nabave inventarja in odtujitve.

#### 3) Glavna knjiga (*Scritture ausiliare – vanti di mastro*).

V tej knjigi morajo biti vodeni poslovni dogodki v društvu, vidno pa morajo biti označeni aktivni in pasivni konti, razdeljeni po homogenih računovodskih razredih.

#### 4) Knjiga osnovnih sredstev (*Libro dei beni ammortizzabili*).

V tej knjigi se vodijo zavezujoči podatki, ki se nanašajo na osnovna sredstva. Posebnost, ki velja pri vodenju omenjene knjige, je, da njeno vodenje ni nujno, če se te opombe vodijo v inventarni knjigi. V vsakem primeru se te zavezujoče opombe nanašajo na leto nakupa osnovnega sredstva, nabavno ceno, ponovna ovrednotenja in razvrednotenja osnovnih sredstev, stopnjo amortizacije in njen znesek ter neodpisano vrednost, letni znesek amortizacije in izločitev osnovnega sredstva iz uporabe. Če je letna stopnja amortizacije nižja za polovico od tiste, ki je predvidena s koeficienti, ki jih predpisuje zakonodajalec, mora društvo v razkritjih jasno povedati, zakaj je uporabil tako stopnjo. Poleg podatkov, ki se nanašajo na osnovna sredstva, mora društvo v omenjeni knjigi voditi tudi stroške, povezane z vzdrževanjem, s popravili, posodobitvami in transformiranjem osnovnega sredstva. Osnovna sredstva morajo biti v omenjeni knjigi vodena posamezno ne glede na to, ali gre za nepremičnine ali premičnine.



### 5) *Knjiga za vodenje kadrovskih evidenc (Libri obbligatori per la disciplina del lavoro).*

V tej knjigi se vodijo obračuni plač zaposlencev in vsi dokumenti, povezani s kadri.

Omenjene knjige so osnovne knjige, ki jih mora voditi društvo z običajnim računovodstvom, in jih je treba v papirni ali elektronski obliki hraniti najmanj deset let, vendar lahko zaradi vrste dejavnosti, v kateri društvo deluje, le-to vodi tudi kateri drugi register, vendar morajo biti podatki zbrani v glavni knjigi.

#### 6.1.1.2 *Poenostavljeno računovodstvo (regime semplificato)*

Način poenostavljenega vodenja računovodstva uporabljajo vsa posamezna majhna podjetja ne glede na dejavnost, ki jo opravljajo. Sem spadajo tudi družinska podjetja in majhni samostojni podjetniki, pa tudi društva, ki v obdobju preteklega poslovnega leta niso preseгла zgornje dovoljene meje ustvarjenega prometa, ki je:

- 309.874,14 € za pravne osebe, ki delujejo v storitvenih dejavnostih, in
- 516.456,90 € za pravne osebe, ki delujejo v drugih nestoritvenih dejavnostih (npr. v proizvodnji).

Posebna pravila veljajo za pravne osebe (tudi društva), ki hkrati delujejo tako v storitvenih kot tudi v drugih dejavnostih. Predpisane meje doseženega letnega prometa so v tem primeru odvisne od tega, ali društvo za vsako od dejavnosti vodi ločeno računovodstvo. V primeru skupnega računovodstva upoštevamo predvsem nestoritveno dejavnost, ki jo društvo opravlja, in je torej zgornja dovoljena meja za uveljavljanje vodenja poenostavljenega računovodstva, letni promet pa je manjši od 516.456,90 €. V tem primeru je seveda mogoče tudi, da društvo to ugodnost lahko izkoristi samo za obračun davka na dobiček, ne pa tudi za obračun davka na dodano vrednost, saj zakonodajalec predvideva, da je pretežen del dohodka društva ustvarjen s storitvami, za katere letni promet ne sme biti večji od 309.874,14 €. V primeru ločenega računovodstva storitvene in druge dejavnosti, ki jo opravlja društvo, je treba z računovodskega stališča upoštevati promet tiste dejavnosti, ki prispeva večji del letnega prometa. Natančneje to pomeni, da če je delež prometa storitev večji kot delež prometa nestoritvene dejavnosti, velja predpisana meja dovoljenega letnega prometa 309.874,14 €, v nasprotnem primeru pa 516.456,90 € letno (Ferrara, 2000, str. 112-120).

#### 6.1.1.3 *Superpoenostavljeno računovodstvo (regime super-semplificato)*

Super-poenostavljen način vodenja računovodstva je način, ki ga lahko fakultativno izberejo fizične osebe posamezniki oz. v Italiji t. i. najmanjša in majhna podjetja ter seveda tudi društva. Ta način še bolj poenostavlja že poenostavljeno računovodstvo, vendar – če gre za ugotavljanje dobička društva – ta način ne predvideva nikakršnih poenostavitev v primerjavi s poenostavljenim načinom računovodstva. Ob odločitvi društva, da bo uporabljalo superpoenostavljeni način računovodstva, jim odločitve tudi ni treba sporočiti

davčnemu uradu, saj je samoumevno, da bodo tista društva, ki na novo registrirajo dejavnost in izpolnjujejo merila za uporabo superpoenostavljenega računovodstva, le-tega tudi uporabljala. Vse druge odločitve je po zakonu treba prijaviti davčnemu uradu. Če društvo med poslovnim letom preseže dovoljene limite, za katere še velja uporaba superpoenostavljenega načina vodenja računovodstva, mu uporaba tega načina z začetkom prihodnjega poslovnega leta ni več dovoljena. Društvo lahko uporablja superpoenostavljen način računovodstva, če izpolnjuje vse navedene pogoje, ki se nanašajo na predhodno poslovno leto: letni promet ne sme biti večji od 15.493,71 € za tista društva, ki delujejo v storitvenih dejavnostih, in ne večji od 25.822,72 € za tista, ki delujejo v drugih dejavnostih (npr. proizvodnja); celotna neto vrednost osnovnih sredstev, bodisi lastnih ali v poslovnem najemu, ne sme presegati 25.822,72 €, upošteva se obračunano amortizacijo na dan 31. decembra; stroški zaposlenih ali oseb, ki priložnostno sodelujejo v proizvodnem procesu, ne smejo presegati 70% ustvarjenega prometa v predhodnem letu (Ferrara, 2000, str. 112-120).

## **6.2 HRVAŠKA**

V Republiki Hrvaški je bil konec l. 2001 sprejet nov zakon o društvih, ki je začel veljati na začetku l. 2002. Zakon ureja ustanovitev, organizacijo, pravni položaj in prenehanje društva, pa tudi registracijo in prenehanje delovanja tujih društev, če tega vprašanja drug predpis ne ureja drugače. Po tem zakonu je društvo vsaka oblika svobodnega in prostovoljnega združevanja več fizičnih oz. pravnih oseb, ki se zaradi zaščite svojih pravic ali zaradi zavzemanja za zaščito človekovih pravic in svoboščin ter ekoloških, humanitarnih, informacijskih, kulturnih, narodnih, izobraževalnih, družbenih, strokovnih, športnih, tehničnih, zdravstvenih, znanstvenih ali drugih namenov in ciljev, vendar brez namena pridobivati dobiček, podrejajo pravilom, ki urejajo ustanovitev in delovanje take oblike združevanja (Zakon o udrugama, 2001).

Društvo lahko ustanovijo najmanj trije ustanovitelji. Ti so lahko fizične osebe, pravne osebe ali pa pravne in fizične osebe. V vsakem primeru pa morajo biti najmanj trije (Ivanović, Zuber, 2001). Vsakdo (poslovno sposobna fizična oseba ali pravna oseba) lahko postane član društva pod enakimi pogoji, določenimi z zakonom in s temeljnim aktom društva. Člani društva so lahko tudi osebe brez poslovne sposobnosti oz. z omejeno poslovno sposobnostjo, vendar brez pravice odločanja v organih društva. Način njihovega sodelovanja pri delu organov društva se uredi v njegovem temeljnem aktu. Društvo zastopa eden ali več zastopnikov. Najmanj dve društvi se lahko združita in se svobodno odločata o poimenovanju nove zveze, ki lahko pridobi pravno subjektiviteto. Društvo ima lahko tudi podružnice, klube ipd., kar ima tudi lahko status pravne osebe. Člani upravljajo društvo neposredno ali preko svojih izbranih predstavnikov. Društvo pridobi status pravne osebe z vpisom v register društev (Predlog zakona o društvih za prvo obravnavo, 2005).

Register društva vodijo uradi državne uprave po enotah področne (regionalne) samouprave. Registrski organ zavrne zahtevo za vpis v register društva, če so namen in cilji društva, določeni v statutu, v nasprotju z ustavo ali zakonom. Zakon predpisuje vsebino temeljnega akta. Spremembe temeljnega akta, imena, naslova, zastopnikov in prenehanje društva je društvo dolžno sporočiti registrskemu organu. Tuje društvo lahko deluje na območju Republike Hrvaške, potem ko je vpisano v register tujih društva, ki ga vodi ministrstvo, pristojno za upravo (Predlog zakona o društvih za prvo obravnavo, 2005).

Premoženje društva vključuje denarna sredstva, ki jih je društvo pridobilo iz naslova vplačanih članarin, prostovoljnih prispevkov in daril, prodaje svojih storitev, dotacij iz državnega proračuna, proračunov lokalne in regionalne samouprave ter skladov, pa tudi druga denarna sredstva, pridobljena skladno z zakonom, društvene nepremičnine in premičnine in tudi druge premoženske pravice. Za obveznosti društva odgovarjajo z vsem svojim premoženjem. Nad društvi se lahko izvede stečaj (Zakon o udrugama, 2001).

Vlada Republike Hrvaške na osnovi objavljenih razpisov dodeljuje društvom dotacije iz državnega proračuna za projekte ali programe, ki presegajo zmožnosti posameznega društva in koristijo širši javnosti na Hrvaškem. Višina sredstev, namenjenih za donacije iz državnega proračuna društvom, je vsako leto zagotovljena v državnem proračunu. Skladno s programom sodelovanja Vlade Republike Hrvaške in nevladnega, neprofitnega sektorja v Republiki Hrvaški je hrvaški sabor sprejel Kodeks pozitivne prakse, standardov in meril za oblikovanje finančne podpore programov in projektov, ki jih izvajajo društva. Do donacij iz državnega proračuna so upravičena samo društva, ki so vpisana v register društva. Enaki pogoji veljajo tudi, če društva kandidirajo za sredstva lokalne oz. regionalne samouprave (Zakon o udrugama, 2001).

Poleg notranjega nadzora nad delom društva, ki ga opravljajo člani društva, določa zakon tudi upravni nadzor nad delom društva, ki ga na podlagi zakona opravlja ministrstvo, pristojno za občo upravo, in inšpekcijski nadzor nad delom društva, ki ga v smislu tega zakona opravlja urad državne uprave (Zakon o udrugama, 2001).

Organizacije, društva, politične stranke in ustanove, ki prejemajo sredstva za delovanje iz drugih virov (donacije, članarine, transferji in dotacije iz proračunov), morajo voditi knjigovodstvo skladno s predpisi za neprofitne organizacije. Osnovni predpisi so »Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija« in »Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija« (Ivanović, Zuber, 2001).

Zakon določa tudi razloge za prenehanje društva in razloge za prepoved delovanja društva, ki jo lahko izreče sodišče. Postopek za prepoved delovanja društva je hiter, za vodenje postopka pa se uporabljajo določbe zakona o pravnem postopku (Zakon o udrugama, 2001).

## 6.2.1 Računovodske rešitve za društva na Hrvaškem

Glede na to, da tudi na Hrvaškem društva spadajo med neprofitne organizacije, veljajo za njih ista pravila kot za vse druge neprofitne organizacije. Neprofitna organizacija je po uredbi o računovodstvu neprofitnih organizacij dolžna voditi poslovne knjige in sestavljati finančna poročila po načelu urejenega knjigovodstva, tako da so iz njih razvidni poslovni dogodki in da lahko neodvisna strokovna oseba v razumnem roku ugotovi stanje in poslovne izide. Društvo, ki poleg redne dejavnosti opravlja še dejavnost, za katero je po davčni zakonodaji zavezano k plačevanju davka od dobička, vodi za to dejavnost računovodstvo skladno z zakonom o računovodstvu (Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, 1993).

S Pravilnikom o knjigovodstvu in kontnem planu neprofitnih organizacij se predpisuje vodenje poslovnih knjig in sestavljanje računovodskih izkazov, organizacija računovodstva, pravice in dolžnosti pooblaščenih oseb, popis sredstev in obveznosti, pravila vrednotenja, revalorizacija in priprava finančnih poročil, kontni plan, računovodstvo skladov, amortizacijske stopnje in drugo, kar se nanaša na računovodstvo neprofitnih organizacij (Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, 1994).

Knjigovodstvo društva mora obvezno zagotavljati naslednje (Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, 1994):

1. podatke o stanju in spremembah vseh sredstev, ki jih koristi, ter o izvoru in vrstah teh sredstev,
2. podatke o porabi sredstev oz. o dokumentih, ki določajo financiranje osnovne dejavnosti,
3. podatke o sredstvih za posebne namene in porabi teh sredstev,
4. podatke, potrebne za opredelitev sredstev, potrebnih za redno dejavnost,
5. podatke, potrebne za opredelitev sredstev za posebne namene in za njihovo koriščenje.

### 6.2.1.1 Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida

Društvo je dolžno sestavljati bilance oziroma finančna poročila, zakoniti zastopnik društva oz. oseba, pooblaščen za podpis bilance, pa s podpisom jamči, da je bilanca pravilna in da prikazuje realno stanje v društvu. Neprofitna organizacija mora poslovne knjige voditi po načelu dvostavnega knjigovodstva, ki temelji na resničnih in verodostojnih knjigovodskih listinah skladno z uredbo. Temeljni računovodski izkazi so: bilanca, račun prihodkov in odhodkov ter razkritja k računovodskim izkazom. Račun prihodkov in odhodkov, ki ga lahko enačimo s slovenskim izkazom poslovnega izida, prikazuje prihodke in odhodke oz. višek ali primanjkljaj, ustvarjen v določenem časovnem obdobju. Razkritja k računovodskim izkazom so obrazložitev in dopolnitev podatkov iz bilance ter knjige prihodkov in odhodkov (Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, 1993).

Tako bilanca stanja kot tudi račun prihodkov in odhodkov imata predpisano obliko in vsebino. Podrobneje sta bilanca stanja ter račun prihodkov in odhodkov prikazana v prilogah 3 in 4.

### **6.2.2 Poslovne knjige**

Poslovne knjige so: dnevnik, glavna knjiga in pomožne knjige. Dnevnik je poslovna knjiga, v kateri so vneseni poslovni dogodki po kronološkem zaporedju, glede na datum njihovega nastanka. Društvo lahko vodi en sam dnevnik, lahko pa vodi več specializiranih knjig, ki se nanašajo na poenotene skupine v bilanci ali zunaj nje. Glavna knjiga je sistematična knjigovodska evidenca poslovnih dogodkov, nastalih na aktivni in pasivni strani. Glavno knjigo sestavljata dva ločena dela: bilančni zapisi in izvenbilančni zapisi. Pomožne knjige ki se morajo obvezno voditi, so: blagajniška knjiga, inventarna knjiga, materialna knjiga ter knjiga prejetih in izdanih računov. O tem, ali bo neko društvo vodilo posamezno pomožno knjigo ali ne, se društvo odloči po lastni presoji. V pomožnih knjigah, ki se nanašajo na materialna sredstva, se vodijo količinski in vrednostni podatki (Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, 1993).

S pravilnikom o knjigovodstvu in kontnem planu neprofitnih organizacij se predpisuje vodenje poslovnih knjig in sestavljanje računovodskih izkazov, organizacija računovodstva, pravice in dolžnosti pooblaščenih oseb, popis sredstev in obveznosti, pravila vrednotenja, revalorizacija in priprava finančnih poročil, kontni plan, računovodstvo skladov, amortizacijske stopnje ter drugo, kar se nanaša na računovodstvo neprofitnih organizacij.

Neprofitni organizaciji, ki v preteklem letu ni imela prihodkov ali aktive, večje od 5.000 nemških mark (protivrednost v hrvaških kunah), ni treba voditi vseh predpisanih evidenc, prav tako pa ji ni treba predložiti finančnih poročil. Taka organizacija mora voditi samo knjigo prihodkov in odhodkov ter knjigo blagajne (Ivanović, Zuber, 2001). Odločitev o tem, da društvo ne bo sestavljalo računovodskih izkazov, sprejmejo ustanovitelji društva.

## **7 SKLEP**

Zakonodaja na področju delovanja društev je v zadnjih letih postala precej celovitejša, kot je bila v preteklosti. V vsakdanjem življenju in ob spremljanju delovanja različnih društev v svoji okolici marsikdaj naletim na sogovornika, ki trdi, da hoče država z vsemi temi zakoni in predpisi onemogočiti ali pa vsaj otežiti delovanje društev. Pravila igre za društva so po mnenju marsikoga prezapletena. Sam pa menim, da država z opisanimi zakoni v nobenem primeru ne otežuje delovanja društev, nasprotno, država je šele v zadnjem času nekako uspela urediti to področje javnega življenja. Res pa je, da vse to od vodilnih v društvih zahteva nekoliko bolj poglobljeno preučevanje zakonodaje, ki ureja društva.

Kljub bolj zaostreni zakonodaji (po mnenju nekaterih) pa je v Sloveniji vseeno opaziti smernico naraščanja števila društev. Poleg društev, ki so že tradicionalno prisotna v našem prostoru, je opaziti, da se postopno povečuje tudi število društev, ustanovljenih na področju varstva človekovih pravic, varstva okolja, mednarodnega sodelovanja, varstva in uveljavljanja pravic najrazličnejših manjšin ipd. Poleg registriranih društev se ustanavljajo in delujejo tudi neformalna, bolj ali manj trajna združenja, gibanja in različne iniciative, ki so si prav tako zagotovila mesto v javnem življenju. S tem pa se vzpostavlja določen vpliv civilne družbe na odločanje.

Slovenski računovodski standardi, zakon o davku od dohodka pravnih oseb, zakon o dohodnini, pravilnik o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu ter še mnogo drugih aktov terjajo od blagajnikov in predsednikov društev precej več poglobljenega znanja, kot ga je bilo treba imeti pred leti. Zato je razumljivo, da se v marsikaterem društvu srečujejo s precejšnjimi težavami pri vodenju poslovnih knjig. Nekatera društva so se zato odločila, da to nalogo zaupajo računovodskim servisom. In prav je tako. Društvom je vsako leto namenjeno tudi precej javnega denarja, bodisi občinskega bodisi državnega, zato menim, da bodo v prihodnje tudi na vrata društev potrkali razni inšpektorji in preverili poslovanje društva. Poleg tega so društva deležna tudi drugih donacij različnih pravnih ali fizičnih oseb.

Primerjava urejenosti zakonodaje na področju delovanja društev med Slovenijo, Italijo in Hrvaško je pokazala marsikaj zanimivega. Ne bom trdil, da je to področje najboljše urejeno v Sloveniji, upam pa si trditi, da je v Sloveniji urejeno najpregledneje. Zelo težko namreč primerjamo delovanje društev v Sloveniji in Italiji. V Italiji je pravni položaj združenj oziroma društev sicer urejen v civilnem zakoniku, vendar je posamezno področje delovanja društev dodatno urejeno s posebnimi zakoni. Enako je z davčnimi in računovodskimi predpisi. Vsako področje ima namreč specifične zahteve, izjeme in oprostitve, tako z davčnega kot tudi z računovodskega vidika. Zanimivo je tudi, da v Italiji pristojna davčna uprava za vsako pravno osebo posebej določi, kako in kakšne poslovne knjige mora voditi. Podobnosti z našo zakonodajo lahko najdemo edino pri opravljanju pridobitne dejavnosti.

S Hrvaško lahko potegnemo več podobnosti na področju delovanja društev, saj imajo precej nov zakon o društvih. S pravilnikom o knjigovodstvu in kontnem planu neprofitnih organizacij in z uredbo o računovodstvu neprofitnih organizacij je na Hrvaškem urejeno računovodstvo društev. Zanimivo je, da je ta pravilnik nastal l. 1993 in brez sprememb velja še danes. Vprašanje je, ali Hrvati pišejo dobre zakone ali pa je pravilnik že nekoliko zastarel. Vsem trem državam je skupno, da imajo na podoben način urejene računovodske zahteve in obdavčenje društev, če se ukvarjajo tudi z pridobitno dejavnostjo.

Če bo to diplomsko delo posameznikom ali posameznim društvom pripomoglo k boljšemu razumevanju zakonodaje na področju društev, je namen in cilj tega diplomskega dela dosežen.

## LITERATURA

1. Colombo Gian Mario, Setti Maurizio: Contabilità e bilancio degli enti non profit: guida operativa. Milano : IPSOA, 2002. 391 str.
2. Černe Mitja: Obdavčitev v društvih. E-seminar. [URL: <http://www.racunovodja.com>], 12. 1. 2007.
3. Drstvenšek Kristina: Kako se financirajo pri nas in kako na tujem. Razvoj, Ljubljana, 8 (2006), 4, str. 28-29.
4. Ferrara Francesco: Gli Imprenditori e le società. Milano : Guffrè Editore, 2000. 693 str.
5. Finžgar Alojzij: Osebe civilnega prava. Ljubljana: Pravna fakulteta Ljubljana, 1962 str. 127.
6. Informacija o poslovanju društev v Republiki Sloveniji v letu 2004 [URL: <http://www.ajpes.si>], 2. 11. 2006.
7. Ivanović Mladen, Zuber Marija: Priručnik o pravnom, poreznom i carinskom sustavu za neprofitne (nevladine) organizacije u Republici Hrvatskoj. Budimpešta : Međunarodni centar za neprofitno pravo, 2001. 72 str.
8. Jesenšek Maja: Za vsakogar se nekaj najde. Delo, Ljubljana, 4. 10. 2005, str. 1.
9. Kako jadrati čez nemirne vode managementa nevladnih organizacij: Analiza izvajanja zakona o društvih. [URL: <http://www.radiostudent.si>], 2001.
10. Korošec Bojana: Nepridobitne organizacije in merila za presojanje njihovega delovanja in dosežkov. Kranj : Organizacija, 2002. str 35.
11. Lukner Majda: Vodenje poslovnih knjig v društvih in uporaba slovenskega računovodskega standarda srs 33 - računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah. E-seminar. [URL: <http://www.racunovodja.com>], 10. 8. 2007.
12. Needles Belverd E., Powers Marina.: Financial Accounting. Eighth Edition. New York: Houghton Mifflin Company, 2004. 780 str.
13. Odar Marjan: Izkaz poslovnega izida. Zbornik referatov. Otočec : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. str. 71-89.
14. Porter Gary A., Norton Curtis L.: Financial accounting. Third Edition. New York : Harcourt, 2001. 715 str.
15. Rosen S. Harvey: Public finance. Fifth edition. Boston : Irwin McGraw-Hill, 1999. 573 str.
16. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 196 str.
17. Travner Anton: Kratek prispevek k razumevanju društev. E-seminar. [URL: <http://www.racunovodja.com>], 12. 1. 2007.
18. Trunk Širca Nada, Tavčar Mitja: Management nepridobitnih organizacij. Koper : Visoka šola za management, 2000. 136 str.
19. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, 841 str.
20. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 2001, 547 str.
21. Žigon Matjaž: Primerjava računovodstva samostojnega podjetnika v Italiji in Sloveniji. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 43 str.

22. Žnidaršič-Kranjc Alenka: *Ekonomika in upravljanje neprofitne organizacije*. Postojna : Dej, 1996. 233 str.

## VIRI

1. Ahalin et al.: *Slovar slovenskega knjižnega jezika z Odzadnjim slovarjem slovenskega jezika in Besediščem slovenskega jezika z oblikoslovnimi podatki* [Elektronski vir]. Ljubljana, 2005.
2. Novak Simona: *Finančno in računovodsko poslovanje društev*. Interno gradivo izobraževalnega seminarja o poslovanju društev. Ljubljana : IS Miklošič, 2006. 7 str.
3. Odločba o ugotovitvi neskladnosti dela drugega odstavka 5. člena zakona o društvih z ustavo, o razveljavitvi dela drugega odstavka istega člena, ter o razveljavitvi dela 8. člena in 10. člena zakona o društvih (Uradni list RS, št. 49/1998).
4. Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija (Narodne novine RH, št. 20/1994).
5. Predlog zakona o društvih za prvo obravnavo. Gradivo 47. seje Vlade RS, 2005 [URL: <http://www.gov.si>], 27. 9. 2006.
6. Slovenski računovodski standard 22 (2006) – Poslovne knjige (Uradni list RS, št. 118/2006).
7. Slovenski računovodski standard 33 (2007) – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah (Uradni list RS, št. 3/2007).
8. Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine RH, št. 112/1993).
9. Verbajs Matej: *Novosti zakona o društvih*. Interno gradivo izobraževalnega seminarja o poslovanju društev. Ljubljana : IS Miklošič, 2006. 11 str.
10. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, 117/2006)
11. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/2004, 139/2004, 17/2005, 108/2005, 33/2006, 117/2006).
12. Zakon o društvih (Uradni list RS, št. 60/1995, 89/1999, 61/2006).
13. Zakon o gasilstvu (Uradni list RS, št. 113/2005).
14. Zakon o računovodstvu (Narodne novine br.: 146/2005).
15. Zgodovina društev na Slovenskem [URL: [http://sl.wikipedia.org/wiki/Zgodovina\\_dru%C5%A1tev](http://sl.wikipedia.org/wiki/Zgodovina_dru%C5%A1tev)], 4. 9. 2007.



## **PRILOGE**

### **PRILOGA 1: BILANCA STANJA ZA DRUŠTVA**

Bilanco stanja sestavljajo najmanj te postavke:

#### **Sredstva**

##### **A. Dolgoročna sredstva**

- I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev
- II. Opredmetena osnovna sredstva
- III. Naložbene nepremičnine
- IV. Dolgoročne finančne naložbe
- V. Dolgoročne poslovne terjatve
- VI. Odložene terjatve za davek

##### **B. Kratkoročna sredstva**

- I. Sredstva (skupina za odtujitev) za prodajo
- II. Zaloge
- III. Kratkoročne finančne naložbe
- IV. Kratkoročne poslovne terjatve
- V. Denarna sredstva

##### **C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitev**

#### **Obveznosti do virov sredstev**

##### **A. Sklad**

- I. Društveni sklad
- II. Presežek iz prevrednotenja

##### **B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitev**

##### **C. Dolgoročne obveznosti**

- I. Dolgoročne finančne obveznosti
- II. Dolgoročne poslovne obveznosti
- III. Odložene obveznosti za davek

##### **Č. Kratkoročne obveznosti**

- I. Obveznosti, vključene v skupino za odtujitev
- II. Kratkoročne finančne obveznosti
- III. Kratkoročne poslovne obveznosti
- IV. Kratkoročni dolgovi do članov

##### **D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitev**

V posameznih postavkah bilance stanja se izkazujejo tile podatki:

**Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve** zajemajo knjigovodsko vrednost neopredmetenih sredstev na dan bilanciranja, ki je razlika med njihovo nabavno vrednostjo in njihovim nabranim popravkom vrednosti, ter knjigovodsko vrednost dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev. V tej postavki se izkažejo tudi predujmi, dani za nakup neopredmetenih sredstev.

**Opredmetena osnovna sredstva** zajemajo knjigovodsko vrednost opredmetenih osnovnih sredstev na dan bilanciranja, ki je razlika med njihovo nabavno vrednostjo in njihovim nabranim popravkom vrednosti. V tej postavki se izkažejo tudi predujmi, dani za nakup opredmetenih osnovnih sredstev.

**Naložbene nepremičnine** zajemajo knjigovodsko vrednost opredmetenih naložbenih nepremičnin na dan bilanciranja, ki je razlika med njihovo nabavno vrednostjo in njihovim nabranim popravkom nabavne vrednosti. V tej postavki se izkažejo tudi predujmi, dani za nakup naložbenih nepremičnin.

**Dolgoročne finančne naložbe** zajemajo knjigovodsko vrednost dolgoročnih finančnih naložb na dan bilanciranja. Tisti zneski dolgoročnih finančnih naložb, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani, se izkažejo med kratkoročnimi finančnimi naložbami.

**Dolgoročne poslovne terjatve** zajemajo knjigovodsko vrednost dolgoročnih poslovnih terjatev na dan bilanciranja. Tisti zneski dolgoročnih poslovnih terjatev, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani, se izkažejo med kratkoročnimi poslovnimi terjatvami.

**Odložene terjatve za davek** zajemajo knjigovodsko vrednost odloženih terjatev za davek. Sredstva (skupina za odtujitev) za prodajo so nekratkoročna sredstva (skupina za odtujitev), za katerih (katere) knjigovodsko vrednost se utemeljeno predvideva, da bo poravnana predvsem s prodajo v naslednjih dvanajstih mesecih, in ne z nadaljnjo uporabo.

**Zaloge** zajemajo knjigovodsko vrednost zalog materiala in trgovskega blaga ter zalog proizvodov, nedokončane proizvodnje in nedokončanih storitev na koncu obračunskega obdobja.

**Kratkoročne finančne naložbe** zajemajo knjigovodsko vrednost kratkoročnih finančnih naložb na dan bilanciranja. V tej postavki se izkažejo tudi tisti zneski dolgoročnih finančnih naložb, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani.

**Kratkoročne poslovne terjatve** zajemajo knjigovodsko vrednost kratkoročnih terjatev do članov razen kratkoročnih finančnih naložb, kratkoročnih terjatev do kupcev in drugih

kratkoročnih poslovnih terjatev. V tej postavki se izkažejo tudi tisti zneski knjigovodske vrednosti dolgoročnih poslovnih terjatev, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani.

**Denarna sredstva** zajemajo denarna sredstva na računih, prek katerih društvo posluje, depozite na takojšnji odpoklic, prejete čeke in gotovino v blagajni ter izdane čeke kot odbitno postavko.

**Kratkoročne aktivne časovne razmejitve** zajemajo zneske kratkoročnih aktivnih časovnih razmejitev na dan bilanciranja.

**Društveni sklad** zajema znesek ustanovne vloge, presežka prihodkov, razporejenega za določene namene, nerazporejenega presežka prihodkov in nepokritega presežka odhodkov (odbitna postavka). Če je znesek nepokritega presežka odhodkov večji od zneska ostalih sestavin društvenega sklada, se razlika izkaže kot postavka, ki zmanjšuje obveznosti do virov sredstev.

**Presežek iz prevrednotenja** zajema nabrane zneske iz prevrednotenja sredstev.

**Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve** zajemajo zneske rezervacij, oblikovanih z vnaprejšnjim vračunavanjem stroškov oziroma odhodkov, in zneske dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev.

**Dolgoročne finančne obveznosti** zajemajo zneske dobljenih dolgoročnih posojil na podlagi posojilnih pogodb in izdanih dolgoročnih dolžniških vrednostnih papirjev na dan bilanciranja. Tisti zneski dolgoročnih finančnih obveznosti, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani, se izkažejo med kratkoročnimi finančnimi obveznostmi.

**Dolgoročne poslovne obveznosti** zajemajo zneske dobljenih dolgoročnih blagovnih kreditov in drugih dolgoročnih poslovnih dolgov na dan bilanciranja. Tisti zneski dolgoročnih poslovnih obveznosti, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani, se izkažejo med kratkoročnimi poslovnimi obveznostmi.

**Odložene obveznosti za davek** zajemajo zneske obdavčljivih začasnih razlik. Obveznosti, vključene v skupino za odtujitev, so zneski obveznosti, ki so povezani s sredstvi (skupino za odtujitev) za prodajo.

**Kratkoročne finančne obveznosti** zajemajo zneske dobljenih kratkoročnih posojil na podlagi posojilnih pogodb ter izdanih kratkoročnih dolžniških vrednostnih papirjev na dan

bilanciranja. Zajemajo tudi tiste zneske dolgoročnih finančnih obveznosti, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani.

**Kratkoročne poslovne obveznosti** zajemajo zneske kratkoročnih dolgov do članov in dobaviteljev, kratkoročnih dolgov do kupcev za prejete predujme in varščine ter drugih kratkoročnih dolgov iz poslovanja na dan bilanciranja. Zajemajo tudi tiste zneske dolgoročnih poslovnih obveznosti, ki zapadejo v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju ali so že zapadli v plačilo, pa še niso plačani.

**Kratkoročne pasivne časovne razmejitev** zajemajo zneske kratkoročnih pasivnih časovnih razmejitev na dan bilanciranja.

## PRILOGA 2: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA ZA DRUŠTVA

Izkaz poslovnega izida sestavljajo najmanj tele postavke:

1. Prihodki od dejavnosti
  - a) dotacije iz Fundacije za financiranje invalidskih in humanitarnih organizacij v Republiki Sloveniji
  - b) dotacije iz proračunskih in drugih javnih sredstev
  - c) dotacije iz drugih fundacij, skladov in ustanov
  - č) donacije drugih pravnih in fizičnih oseb
  - d) prispevki uporabnikov posebnih socialnih programov
  - e) članarine in prispevki članov
  - f) prihodki od prodaje trgovskega blaga, storitev in proizvodov
  - g) ostali prihodki od dejavnosti
2. Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
4. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
5. Donosi od dejavnosti (1 + 2 - 3 + 4)
6. Stroški porabljenega materiala in prodanega trgovskega blaga
  - a) Nabavna vrednost nabavljenih materiala in trgovskega blaga
  - b) Povečanje vrednosti zalog materiala in trgovskega blaga
  - c) Zmanjšanje vrednosti zalog materiala in trgovskega blaga
7. Stroški storitev
8. Stroški dela
9. Dotacije drugim pravnim osebam
10. Odpisi vrednosti
11. Drugi odhodki iz dejavnosti
12. Finančni prihodki
13. Finančni odhodki
14. Drugi prihodki
15. Drugi odhodki
16. Davek od dohodkov
17. Odloženi davki
18. Presežek prihodkov obračunskega obdobja (5 - 6 - 7 - 8 - 9 - 10 - 11 + 12 - 13 + 14 - 15 - 16 ± 17)
19. Presežek odhodkov obračunskega obdobja (6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 13 + 15 - 16 ± 17 - 5 - 12 - 14)
20. Kritje odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja iz presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobj.

Društva, ki podatke o stroških porabljenega materiala in prodanega trgovskega blaga zagotavljajo v svojih poslovnih knjigah, ne vpisujejo podatkov v alinejah od a) do c).

Društva, ki so po zakonu o društvih zavezana revidirati svoje računovodske izkaze, morajo v izkazu poslovnega izida postavko 12 razčleniti takole:

- a) Finančni prihodki iz deležev
- b) Finančni prihodki iz danih posojil
- c) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev

ter postavko 13:

- a) Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb
- b) Finančni odhodki iz finančnih obveznosti
- c) Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti

V posameznih postavkah izkaza poslovnega izida se izkažejo tile podatki:

**Prihodki od dejavnosti** zajemajo zneske članarin, prostovoljnih prispevkov članov, dotacij iz fundacij oziroma ustanov, dotacij iz proračunskih sredstev, donacij pravnih in fizičnih oseb, prihodkov od prodaje materiala, proizvodov, trgovskega blaga in storitev ter drugih prihodkov, doseženih z opravljanjem dejavnosti, ki se nanašajo na obračunsko obdobje.

**Povečanje vrednosti zalog proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev** je razlika med (večjo) vrednostjo zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev na koncu obračunskega obdobja ter vrednostjo teh zalog na začetku obračunskega obdobja.

**Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev** je razlika med (večjo) vrednostjo zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev na začetku obračunskega obdobja ter vrednostjo teh zalog na koncu obračunskega obdobja.

**Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve** so proizvodi, ki jih ustvari društvo, ali storitve, ki jih opravi društvo, in nato zajame med svoja opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva.

**Donosi od dejavnosti** se ugotovijo tako, da se poslovni prihodki popravijo za razliko med (večjo) vrednostjo zalog gotovih proizvodov ter nedokončanih proizvodov in storitev na koncu obračunskega obdobja ter vrednostjo teh zalog na začetku obračunskega obdobja.

**Stroški porabljenega materiala in prodanega trgovskega blaga** se ugotovijo tako, da se od vrednosti zalog na začetku obračunskega obdobja, povečane za vrednost nabav v obračunskem obdobju, odšteje vrednost zalog na koncu obračunskega obdobja.

**Nabavna vrednost nabavljenih materiala in trgovskega blaga** zajema vrednost materiala in trgovskega blaga, nabavljenih v obračunskem obdobju, obračunano po nakupnih cenah.

**Povečanje vrednosti zalog materiala in trgovskega blaga** je razlika med (večjo) vrednostjo zalog materiala in trgovskega blaga na koncu obračunskega obdobja ter njihovo vrednostjo na začetku obračunskega obdobja.

**Zmanjšanje vrednosti zalog materiala in trgovskega blaga** je razlika med (večjo) vrednostjo zalog materiala in trgovskega blaga na začetku obračunskega obdobja ter njihovo vrednostjo na koncu obračunskega obdobja.

**Stroški storitev** zajemajo vrednosti v obračunskem obdobju opravljenih storitev drugih pravnih in fizičnih oseb, ki bremenijo poslovni izid v obračunskem obdobju.

**Stroški dela** zajemajo zneske plač, nadomestil plač, kolikor bremenijo društvo, dajatev v naravi, vrednosti daril in nagrad zaposlencem, prejemkov ali povračil, ki pripadajo zaposlencem na podlagi delovnega razmerja, ter dajatev, ki se obračunavajo od naštetih prejemkov in bremenijo društvo.

**Dotacije drugim pravnim osebam** zajemajo zneske sredstev, ki jih društvo prenese drugim pravnim osebam skladno z nameni, za katere je ustanovljeno.

**Odpisi vrednosti** zajemajo zneske stroškov amortizacije, prevrednotovalnih poslovnih odhodkov pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter prevrednotovalnih poslovnih odhodkov pri drugih postavkah.

**Finančni prihodki** zajemajo zneske obresti in drugih finančnih prihodkov, ki se nanašajo na obračunsko obdobje.

**Finančni odhodki** zajemajo zneske obresti, popravkov oziroma odpisov finančnih naložb in drugih finančnih odhodkov, ki bremenijo prihodke v obračunskem obdobju.

**Drugi prihodki** zajemajo zneske neobičajnih postavk, popisnih presežkov in dobičkov, nastalih pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, ter druge podobne postavke. Med drugimi prihodki se izkazujejo tudi prevrednotovalni prihodki, nastali ob odpravi oslabitve sredstev.

**Drugi odhodki** zajemajo zneske neobičajnih postavk, popisnih primanjkljajev, popravkov sredstev, izgub, nastalih pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, in drugih podobnih postavk ter zneske dajatev razen tistih, ki sodijo med stroške

delo ali se vračunavajo v nabavno (nakupno) vrednost pridobljenih materiala, storitev, blaga ter opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.

**Davek od dohodkov pravnih oseb** je znesek obveznosti za plačilo tega davka, ki ga ugotovi društvo za obračunsko obdobje.

**Presežek prihodkov** obračunskega obdobja je razlika med (večjim) zneskom prihodkov in zneskom odhodkov v obračunskem obdobju, zmanjšana za obračunani davek od dohodkov pravnih oseb.

**Presežek odhodkov** obračunskega obdobja je razlika med (večjimi) odhodki in prihodki v obračunskem obdobju.

**Kritje odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja iz presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobj** zajema tisti znesek presežka prihodkov iz prejšnjih obračunskih obdobj, ki ga društvo nameni za pokrivanje odhodkov obravnavanega obračunskega obdobja.



## **PRILOGA 3: BILANCA STANJA ZA DRUŠTVA NA HRVAŠKEM**

Bilanca stanja mora vsebovati naslednje postavke:

### **AKTIVA**

#### **A. DOLGOROČNA SREDSTVA**

##### **I. NEOPREDMETENA SREDSTVA**

1. sredstva za raziskave in razvoj
2. patenti, licence, koncesije in ostale podobne pravice
3. ostala nematerialna sredstva
4. popravek vrednosti nematerialnih sredstev

##### **II. OPREDMETENA SREDSTVA**

1. zemljišča in gozdovi
2. gradbeni objekti
3. stroji in oprema
4. stanovanjske zgradbe in stanovanja
5. ostala materialna sredstva
6. popravek vrednosti materialnih sredstev

##### **III. FINANČNA SREDSTVA**

1. dolgoročna vlaganja
2. dolgoročna posojila
3. dolgoročni krediti, depoziti in varščine
4. ostala dolgoročna vlaganja

##### **IV. TERJATVE**

1. terjatve za predujme
2. ostale terjatve

#### **B. KRATKOROČNA SREDSTVA**

##### **I. ZALOGE**

1. zaloge materiala
2. zaloge drobnega inventarja
3. ostale zaloge

##### **II. TERJATVE**

1. terjatve za predujme
2. terjatve do zaposlenih
3. terjatve od države in drugih institucij
4. ostale terjatve

##### **III. FINANČNA SREDSTVA**

1. kratkoročni depoziti
2. vrednostni papirji
3. krediti
4. ostala kratkoročna vlaganja

##### **IV. DENAR V BANKI IN BLAGAJNI**

- C. PLAČNI STROŠKI PRIHODNJEGA OBDOBJA
- D. SKUPAJ AKTIVA
- E. IZVENBILANČNI ZAPISI

## **PASIVA**

### **A. OBVEZNOSTI**

#### **I. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI**

1. obveznosti na osnovi posojil
2. obveznosti iz dolgoročnih kreditov
3. obveznosti iz vrednostnih papirjev
4. ostale dolgoročne obveznosti

#### **II. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI**

1. obveznosti na osnovi posojil
  2. obveznosti iz kratkoročnih kreditov
  3. obveznosti za predujme
  4. obveznosti do dobaviteljev
  5. obveznosti iz vrednostnih papirjev
- B. obveznosti do zaposlenih
7. obveznosti za davke, prispevke in druge dajatve
  8. ostale kratkoročne obveznosti

### **B. PRIHODKI PRIHODNJEGA OBDOBJA**

### **C. SKLADI**

#### **I. SKLAD DOLGOROČNIH SREDSTEV**

#### **II. SKLAD KRATKOROČNIH SREDSTEV**

#### **III. DRUGI SKLADI**

### **D. SKUPAJ PASIVA**

### **E. IZVENBILANČNI ZAPISI**

## **PRILOGA 4: RAČUN PRIHODKOV IN ODHODKOV ZA DRUŠTVA NA HRVAŠKEM**

Račun prihodkov in odhodkov ima naslednje postavke:

### **A. PRIHODKI**

1. prihodki iz proračuna
2. prihodki iz deležev
3. prihodki iz članarin in povračil
4. prihodki iz dejavnosti
5. preneseni prihodki iz preteklega leta
6. transferji
7. ostali prihodki

### **B. ODHODKI**

1. materialni stroški
  - 1.1. material
  - 1.2. energija
  - 1.3. storitve
  - 1.4. ostali stroški
2. stroški zaposlenih
  - 2.1. plače in povračila
  - 2.2. ostali stroški
3. nematerialni stroški
4. transferji
5. odhodki za investicije
6. ostali odhodki

### **C. PRESEŽEK (PRIMANJKLJAJ) PRIHODKOV OBDOBJA**

1. obrazložitev odstopanja od planiranih prihodkov in odhodkov
2. število zaposlenih na začetku obdobja
3. število zaposlenih na koncu obdobja
4. struktura presežka prihodkov nad odhodki