

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

2009

DIPLOMSKA NALOGA

DIPLOMSKA NALOGA

TRŽNA DEJAVNOST
JAVNIH ZAVODOV

MARJETA RAKITA

MARJETA RAKITA

KOPER, 2009

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

Diplomska naloga

TRŽNA DEJAVNOST
JAVNIH ZAVODOV

Marjeta Rakita

Koper, 2009

Mentor: doc. dr. Tatjana Horvat

POVZETEK

Javni zavodi so ustanovljeni s strani države ali občine z namenom izvajanja oz. zagotavljanja javne službe oz. dejavnosti posebnega družbenega pomena. Dejavnost javne službe je nepridobitne narave. Z zakonom je javnim zavodom dana pravica, da poleg izvajanja javne službe opravljajo tudi pridobitno – tržno dejavnost. V računovodstvih javnih zavodih se pojavljajo problemi, ki so povezani s prepletanjem dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti, saj je dejavnosti medsebojno težko ločiti. Z davčnega vidika je pomembna pridobitna dejavnost, ki jo je za nepridobitne organizacije definirala Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti.

Ključne besede: javni zavodi, javna služba, nepridobitna dejavnost, tržna dejavnost, pridobitna dejavnost, davek od dohodkov pravnih oseb

SUMMARY

Public institutions are founded by the state or municipality with a sole purpose, to assure public services or to assure operations of special social interest. The activity is non profitable. Public institutions have been given the right by the law to do not only public services but to focus on profit - market oriented activities as well. In the accountig departments of public institutions do face certain problems tied to the operations of public services and market-oriented activity, since the difference among them is rather difficult to define. Taking into consideration the income tax, one finds the profit activity of importance. The non profitable activities have been (for tax purpose) clearly defined by the Regulations on determining among profit/non-profit activity.

Key words: public institutions, public services, non-profit activity, market-oriented activity, profit activity, icome tax

UDK: 347.195:339.138(043.2)

Jernej, Jan in Rado – hvala za potrpljenje.

VSEBINA

1	Uvod	1
2	Nepridobitne organizacije in tržno gospodarstvo.....	3
3	Opredelitev javnih zavodov	5
3.1	Javni sektor.....	5
3.2	Javne službe.....	6
3.3	Javni zavodi.....	8
4	Dejavnosti javnih zavodov	11
4.1	Tržna dejavnost v javnih zavodih.....	12
4.1.1	Značilnosti in obseg tržne dejavnosti.....	12
4.1.2	Pozitivni učinki tržne dejavnosti.....	13
4.1.3	Pomisleki glede opravljanja tržne dejavnosti	14
4.2	Računovodsko prikazovanje tržne dejavnosti.....	15
4.2.1	Izkazovanje prihodkov.....	15
4.2.2	Izkazovanje odhodkov	15
4.2.3	Sodila za ločevanje odhodkov	16
4.2.4	Problemi, ki nastajajo pri evidentiranju tržne dejavnosti.....	17
4.2.5	Oblikovanje cen	17
4.2.6	Ugotavljanje poslovnega izida.....	17
4.2.7	Tržna dejavnost in delovna uspešnost zaposlenih v javnem sektorju.....	18
4.2.8	Javne službe in tržna dejavnost javnega kulturnega zavoda.....	19
5	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb in pridobitna dejavnost	23
5.1	Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb.....	23
5.2	Javni zavodi in davek od dohodkov pravnih oseb.....	23
5.3	Pridobitna dejavnost javnih zavodov	24
5.3.1	Pridobitna dejavnost do 1. 1. 2007.....	24
5.3.2	Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti	24
5.3.3	Tržna dejavnost in pridobitna dejavnost po novem	25
5.3.4	Posledice sprejetja pravilnika	27
6	Javni zavod Mestno gledališče ljubljansko (MGL)	29
6.1	Predstavitev MGL	29
6.2	Obseg poslovanja MGL	29
6.3	Dejavnosti javne službe MGL.....	30
6.3.1	Umetniško ustvarjanje in poustvarjanje.....	30
6.3.2	Knjižnica MGL	30
6.3.3	Gledališke delavnice	31
6.3.4	Druge dejavnosti iz naslova opravljanja javne službe	31

6.4	Sredstva za delovanje MGL	31
7	Tržna dejavnost MGL	33
7.1	Obseg tržne dejavnosti	33
7.2	Računovodsko spremljanje tržne dejavnosti	33
7.2.1	Prihodki tržne dejavnosti	33
7.2.2	Odhodki tržne dejavnosti	35
7.2.3	Tržna dejavnost in izplačilo dodatne delovne uspešnosti	38
7.3	Tržna dejavnost MGL in zakon o davku od dohodkov pravnih oseb.....	39
7.3.1	Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v MGL za leto 2007	39
7.3.2	Ugotovitve pri analizi davčnega obračuna za leto 2007	40
7.3.3	Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v MGL za leto 2008	41
7.3.4	Ugotovitve pri analizi davčnega obračuna za leto 2008	45
8	Predlog novih sodil za MGL	47
8.1	Sodila za razmejevanje prihodkov MGL	47
8.1.1	Poslovni prihodki	47
8.1.2	Finančni prihodki iz naslova obresti za vezana denarna sredstva.....	47
8.2	Sodila za razmejevanje odhodkov MGL	48
8.2.1	Neposredni stroški tržne dejavnosti	48
8.2.2	Stroški dela.....	48
8.2.3	Stroški v zvezi z oddajanjem prostorov v komercialni najem	49
8.2.4	Stroški upravljanja zgradbe.....	50
9	Sklep.....	53
	Literatura	55
	Viri	57
	Priloge	59

PONAZORILA

Tabela 3.1 Število javnih zavodov in število zaposlenih v javnih zavodih v letu 2002....	8
Tabela 4.1 Prihodki v gledališki dejavnosti v letu 2007.....	20
Tabela 4.2 Viri financiranja v gledališčih za obdobje 2004–2006.....	20
Tabela 6.1 Prihodki po virih financiranja MGL v letu 2008.....	32
Tabela 7.1 Prihodki tržne dejavnosti MGL v letih 2007 in 2008.....	35
Tabela 7.2 Odhodki tržne dejavnosti MGL v letih 2007 in 2008.....	38
Tabela 7.3 Poslovni izid tržne dejavnosti MGL v letih 2007 in 2008.....	38
Tabela 7.4 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2007.....	40
Tabela 7.5 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2007 (popravljen).....	41
Tabela 7.6 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2008.....	44
Tabela 7.7 Primerjava obračuna davka za leti 2007 in 2008.....	45

KRAJŠAVE

MGL	Mestno gledališče ljubljansko
ZDDPO	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
Ur. l. RS	Uradni list Republike Slovenije
MOL	Mestna občina Ljubljana
MZK	Ministrstvo za kulturo
ZUJIK	Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo
DDPO	Davek od dohodkov pravnih oseb

1 UVOD

V sodobnem tržnem gospodarstvu je poleg gospodarskega močan tudi negospodarski sektor, kjer deluje veliko število tako imenovanih nepridobitnih organizacij. Njihov temeljni cilj ni ustvarjanje dobička, ki bi si ga, tako kot lastniki gospodarskih družb, delili. Cilji nepridobitnih organizacij so javna dostopnost njihovih storitev, zagotavljanje storitev po nižjih cenah in podobno. Morebitni presežek prihodkov nad odhodki nepridobitne organizacije tako namenjajo za opravljanje in razvoj svoje osnovne dejavnosti.

V sektorju negospodarstva so množično zastopani javni zavodi, ki so ustanovljeni z namenom zagotavljanja javne službe oziroma služb v javnem interesu na področju zdravstva, socialnega varstva, vzgoje in izobraževanja, kulture in športa. Za opravljanje javne službe so praviloma financirani s strani državnega (lahko tudi občinskega) proračuna. Višina tako pridobljenih sredstev pa je omejena, zato je potrebno iskati dodatne vire financiranja. Eden izmed njih je tudi tržna dejavnost, ki jo zavodi po zakonu lahko opravljajo. Zakon o računovodstvu pa od zavodov zahteva, da prihodke in odhodke tržne dejavnosti vodijo ločeno od dejavnosti javne službe.

Cilj diplomskega dela je razjasniti in preučiti delovanje javnega zavoda, njegovo razpetost med opravljanjem osnovne in tržne dejavnosti ter s tem povezanimi vprašanji, predvsem kakšen je obseg tržne dejavnosti v javnih zavodih, kateri so lahko prihodki iz naslova opravljanja tržne dejavnosti, kakšne težave predstavlja za javni zavod zagotavljanje pravih podatkov o tržni dejavnosti. Ker je do leta 2007 za davčne namene predstavljal tržna dejavnost pridobitno dejavnost (in s tem zavezanost plačilu morebitnega davka od dobička pridobitne dejavnosti), je v diplomski nalogi predstavljena tudi tržna dejavnost z davčnega vidika. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, ki je bil sprejet konec leta 2007, od 1. 1. 2008 pa se v celoti uporablja, je za nepridobitne organizacije izrednega pomena. Z razširitvijo definicije pridobitnosti na dejavnosti javne službe in javna sredstva, ki jih organizacije pridobivajo za njeno opravljanje, je nepridobitne organizacije postavil v enakovreden položaj z gospodarskimi družbami. Zakonodajalec je namreč ugotovil, da je na tem področju obstajala pravna luknja, ki so jo nepridobitne organizacije (ker so bile v ugodnejšem položaju) tudi izkoriščale.

Na izbranem javnem zavodu, ki deluje na področju kulture, sem predstavila njegove dejavnosti in njihov obseg, zanimali so me viri sredstev za delo zavoda, nato pa sem se posvetila tržni dejavnosti. Zanimalo me je predvsem, kateri so prihodki tržne dejavnosti, kako se prikazujejo odhodki tržne dejavnosti in ali ima javni zavod sprejeta ustrezna sodila za razporejanje posrednih stroškov na tržno dejavnost.

Ker so javni zavodi tudi zavezanci za plačevanje davka po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, sem na izbranem javnem zavodu predstavila obračun davka od

dohodkov pravnih oseb za leti 2007 in 2008. Zanimalo me je, kakšen vpliv ima sprejetje Pravilnika na njegovo poslovanje.

2 NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE IN TRŽNO GOSPODARSTVO

V Ekonomskem leksikonu (1995: 378) je nepridobitna organizacija opredeljena kot zasebna ali javna organizacija, katere temeljni cilji niso usmerjeni k ustvarjanju dobička, ampak k uresničevanju drugih, družbeno koristnih ciljev in v družbi zaželenih dejavnosti oziroma projektov.

V gospodarstvu deluje poleg gospodarskih družb vrsta organizacij, ki se razlikujejo med seboj po lastninski strukturi, velikosti ter po različnih ciljih, ki jih zasledujejo. Vsaka opravlja svojo dejavnost z določenimi cilji in prav temeljni cilj poslovanja posamezne organizacije je tisto, kar omogoča razlikovanje organizacij ter njihovo delitev na podjetja oziroma gospodarske družbe, katerih temeljni cilj poslovanja je dobiček, in nepridobitne organizacije, katerih cilj delovanja ni pridobitna dejavnost.

Nepridobitne organizacije so za gospodarstvo zelo pomembne. V najširšem pojmovanju zajemajo vso javno upravo, šolstvo, socialno varstvo in zdravstvo, kulturo, politiko, društva, dobrotelost, šport in podobno. Nepridobitne organizacije zaradi svojega poslanstva ne ustvarjajo dobička, presežek prihodkov vlagajo v vsebino in obseg svojih dejavnosti. To ne pomeni, da pri svojem poslovanju ne bi smele ustvarjati tudi dobička. Ne smejo ga izplačevati ustanoviteljem, članom ali udeležencem. Prav zaradi nerazdeljevanja dobička koristijo dovoljene davčne ugodnosti, deležne pa so tudi raznih dotacij, donacij in drugih vrst podpor.

Nepridobitne organizacije se razlikujejo od pridobitnih po svojem poslanstvu in po ciljih. Namen poslanstva nepridobitnih organizacij je, da zagotovijo določene storitve vsem članom družbe, ne glede na njihovo sposobnost plačevanja. Zagotavljajo službe, ki drugače ne morejo biti organizirane in ki jih nihče ne plačuje. V primerjavi z gospodarskimi družbami skušajo zagotoviti stroškovno ugodnejše storitve.

Merilo uspešnosti v nepridobitni organizaciji je predvsem obseg in kakovost storitev za uporabnike, ki se posledično odraža v njihovi boljši kakovosti življenja. Temeljni cilji niso merljivi v denarju, zaradi različnih interesov udeležencev organizacij so zelo različni. Eden izmed njih je cilj enakosti oziroma enake dosegljivosti storitev vsem uporabnikom. Bistvo nepridobitne organizacije je namreč njena socialna dimenzija in dejstvo, da iz koriščenja njenih uslug ni mogoče nikogar vnaprej izključiti.

Strategije v pridobitnih organizacijah so dolgoročne, v nepridobitnih bolj kratkoročne. Plače in nagrade za zaposlene so v nepridobitnih organizacijah omejevalne in nadzorovane, vodilni in izvršni management je v pridobitnih organizacijah izbran na osnovi izkušenj, v nepridobitnih pa bolj po političnih, ozko strokovnih, interesnih sodilih, zato velikokrat niti ni usposobljen za vodenje. Pridobitne organizacije si s tržno dejavnostjo priskrbijo finančna sredstva, nepridobitne pa lahko sicer izjemoma pridobivajo sredstva le od uporabnikov, a običajno delno ali v celoti prejemajo sredstva iz javnih virov (Trunk Širca in Tavčar 1998, 9–13).

Odločilen vpliv na nepridobitne organizacije imata predvsem ustanovitelj (država ali občina), saj ta zagotavlja potrebna finančna sredstva, ter politika, ki lahko vpliva na njihovo razporejanje. Prav omejena finančna sredstva so velikokrat razlog za preozek in premalo raznovrsten in kakovosten nabor programov, ki jih nepridobitna organizacija izvaja. Država (oziroma vlada) ni edina, ki omogoča in spodbuja delovanje posameznih nepridobitnih organizacij. Vendar pa jih je v čedalje manjši meri sposobna in pripravljena financirati. Zato jih je vse več odvisnih od privatnega sektorja.

Vsaka nepridobitna organizacija je tudi tržno usmerjena. Tako nepridobitne organizacije že pri zagotavljanju dobrin v okviru svojega poslanstva tekmujejo na trgu druga z drugo, in to ne le za finančne vire in za plačilo storitev, temveč tudi za pozornost in podporo javnosti. Zato morajo poznati svoje primerjalne prednosti in iskati nove priložnosti za ustvarjanje dohodka, sploh če njihovi viri niso v celoti izkoriščeni. Prav obrobne dejavnosti, ki se lahko razvijajo vzporedno z osnovno dejavnostjo, lahko ustvarjajo dobiček, ki v nadaljevanju omogoča hitrejše in kvalitetnejše doseganje temeljnega poslanstva nepridobitne organizacije. To je tudi temeljni cilj in smoter uvajanja dodatnih – dobičkonosnih dejavnosti v nepridobitno organizacijo. Tako lahko organizacije dosegajo ustrezne finančne rezultate, ki na dolgi rok zagotavljajo poslovanje in s tem izpolnjevanje poslanstva nepridobitne organizacije. Bistveno pa je, da organizacije vzpostavijo med tema dvema okoljema in omejitvama (poslanstvo, dobiček – nepridobitna, pridobitna dejavnost) ravnotežje, saj se lahko kaj hitro zgodi, da organizacija v večjem deležu opravlja dodatne dejavnosti, osnovno dejavnost pa zanemarja.

3 OPREDELITEV JAVNIH ZAVODOV

3.1 Javni sektor

Poleg zasebnega (gospodarskega) sektorja je v državi prisoten močan javni sektor. Javni sektor sestavljajo osebe javnega prava. Zakon o financah jih opredeljuje kot neposredne in posredne uporabnike, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, javne gospodarske zavode, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje. Med neposredne uporabnike državnega ali občinskega proračuna razvršča organe in organizacije na ravni države ali občin, ki se neposredno financirajo iz proračunov. Njihovi finančni načrti so integralni sestavni del državnega ali občinskega proračuna in sprejeti kot sestavni del sprejetega proračuna v parlamentu oziroma občinskem svetu. Med posredne uporabnike proračunov pa razvršča javne zavode, agencije, javne službe in javne sklade, katerih ustanovitelj so država ali občine, ki se financirajo iz proračunov države, občin ali pa iz obeh skladov socialnega zavarovanja posredno, to pa je preko neposrednih uporabnikov proračuna. Posredni uporabniki proračunov so tako javni zavodi in drugi izvajalci javnih služb, skladi in drugi izvajalci obveznega socialnega zavarovanja in javni skladi. Vsi morajo ustvarjeni »dobiček« porabiti za opravljanje in razvoj osnovne dejavnosti, zaradi katere so bili ustanovljeni, in ga ne smejo deliti.

Merila za delitev na osebe javnega in zasebnega prava (povzeto po Pirnat 1995, 191–206) so:

1. Organizacija je ustanovljena z javno-pravnim aktom, pomembno je tudi, kdo je ustanovitelj. Praviloma je lahko ustanovitelj država ali teritorialna skupnost, izjemoma pa tudi druge javne osebe.
2. Osebe javnega prava pri svojem delovanju zasledujejo javne cilje, gre za izvrševanje javne funkcije, kamor najpogosteje štejemo javno službo. Lahko pa javno službo opravljajo tudi osebe zasebnega prava na podlagi koncesije ali na podlagi pogodbe. Javna pooblastila oseb javnega prava so pogosta, vendar niso nujni pogoj, saj država lahko podeli javna pooblastila tudi osebam zasebnega prava.
3. Razmerje med organizacijo in javnimi oblastmi: vprašanje, ali in kako lahko oblasti posegajo v upravljanje organizacije in ali je organizacija pod javnim nadzorom.
4. Lastnina oziroma razpolaganje z njo in financiranje oseb javnega prava je pod posebnim javno-pravnim režimom. Financiranje poteka iz javno-finančnih virov, poteka tudi nadzor nad njihovim finančnim in materialnim poslovanjem.

5. Obseg in uporaba javnega prava pri urejanju posameznih razmerij, v katera stopajo osebe javnega prava. Glede zunanjih razmerij velja, da se uporablja javno pravo, kadar gre za oblastno razmerje – izvajanje javnih pooblastil oseb javnega prava do drugih oseb. Glede ostalih razmerij pa se uporablja praviloma zasebno pravo.

Javni sektor je praviloma nepridobitni sektor, organizacije, ki ga sestavljajo, pa so nepridobitne.

3.2 Javne službe

Javne službe so dejavnosti posebnega družbenega pomena, njihovo trajno in nemoteno delovanje je v javnem interesu, zato jih na podlagi zakona ali odloka zagotavljajo država, občina ali mesto.

Javne službe temeljijo na javni potrebi. Javna potreba je nekaj, kar ne zadovoljuje zgolj posameznika, ampak celotno prebivalstvo, je temeljnega pomena in zaradi svojega pomena in obveznosti prerašča v oblastno funkcijo oziroma v javno službo. Oblast, čeprav poveri izvajanje javnih služb javni ali zasebni osebi, ohrani odgovornost za obseg, vrsto ter pravilnost izvajanja javnih služb (Bohinc, 2005, 37).

Javna služba pomeni zagotavljanje blaga (zdravila, ortopedski pripomočki, potrjeni šolski učbeniki ...) in storitev (šolstvo, zdravstvo, kultura, socialne dejavnosti ...), ki se v okviru posebne javnopravne ureditve izvaja v javnem interesu in katere namen ni ustvarjanje dobička. Zakon o financah določa, da država in občine zagotavljajo opravljanje javnih služb iz pristojnosti države oziroma občin tako, da zagotavljajo dejavnost javnih služb prek javnih zavodov, javnih gospodarskih zavodov in javnih podjetij, za opravljanje dejavnosti v javnem interesu pa tudi v obliki javnih skladov in agencij.

Javne službe delujejo po pravilih, ki jih predpiše država. Javne službe so določene z nacionalnimi programi. V nacionalnem programu se opredelijo programi dejavnosti na posameznih področjih, ki se financirajo iz državnega proračuna ali drugih javnih sredstev. Nacionalni programi s svojo strateško sestavino določajo okvir za strateški razvoj zavodov, z opredelitvijo programov določajo vrsto storitev, ki naj bi jih zavod opravljal, s svojo finančno sestavino pa okvir za proračunsko financiranje posamezne vrste dejavnosti, s tem pa tudi zavodov.

Javna služba je v nacionalnem programu definirana na način, ki ne omogoča njene natančne določitve vsebine in obsega. Ta se največkrat določi s pogodbo med financerjem in izvajalcem.

Javna služba posameznega javnega zavoda je določena in opredeljena v Odloku o ustanovitvi javnega zavoda. Zagotavljanje javnega interesa se kaže predvsem v financiranju njegovih programov.

Temeljno načelo izvajanja javnih služb je enakopravnost v tem smislu, da imajo vsi porabniki pravico dostopa do njih pod načeloma enakimi pogoji, kar za izvajalca pomeni dvoje:

- obveznost zagotavljanja storitev tako, da je na voljo vsakomur (splošna dolžnost izvajanja službe);
- obveznost uporabe enotne temeljne cene, ki je dovolj nizka, da je javna služba na voljo vsakomur; cena je uniformna, ker zaradi različnih stroškov pride do notranjega vplivanja in tudi subvencioniranja.

Drugo načelo je stalnost, kontinuiranost, kar pomeni, da se mora javna služba izvajati brez prekinitev oziroma mora biti na voljo vselej ter mora delovati redno in natančno. Izvajalec mora javno službo opravljati ne glede na stroške oziroma izgube. Adaptibilnost je tretje načelo, ki velja za javne službe, in pomeni da se morajo le-te prilagajati razvoju in potrebam ter prenehati, če ni več potrebe oziroma se ta lahko zadovoljuje na tržni način (Bohinc 2005, 38).

Javna služba deluje po pravilih, ki jih predpiše država. Te so (Kamnar 1999, 77):

- vezanost na zavestno usmerjeno pobudo družbe, ki nadomešča tržni mehanizem,
- vezanost na ozemlje, na katerem se zadovoljujejo potrebe občanov,
- vezanost na naloge – natančno določena vrsta in obseg nalog, ki se ne morejo spreminjati,
- vezanost na organizacijski status,
- vezanost glede razpolaganja z materialnimi sredstvi,
- vezanost na sistem financiranja.

Vsaka javna služba je (usodno) vezana na razpoložljiva materialna (predvsem finančna) sredstva. Prav tako je vezana na sistem financiranja, sredstva za delovanje se dobijo iz proračuna, po fiskalni poti.

Cene za javne službe se ne oblikujejo na trgu, ampak glede na stroške storitev in programov. Tako je višina cene storitve opredeljena kot povračilo za stroške te storitve, vendar v to niso vključeni vsi stroški storitve. Del teh stroškov nosi država oziroma lokalna skupnost. Tako uporabnik plača le del storitve (participira oziroma sodeluje pri njeni ceni). Če pri oblikovanju cene ne bi sodeloval ustanovitelj oziroma financer, bi bila ta višja, kar bi posledično vplivalo na odločitve o uporabi oziroma neuporabi (odpovedi uporabe) storitve.

Kot izvajalci javne službe se običajno pojavljajo javni zavodi na področju vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva in socialnega varstva ter nudijo prebivalcem države določene koristi, ki jim jih kot pravice zagotavlja zakon ali odlok.

To so največkrat storitve, lahko pa tudi denarna nadomestila, izdatki za zdravila in drugi, odvisno od vrste javne službe.

Izvajalci javne službe pa so lahko poleg javnih zavodov tudi zavodi s pravico javnosti, zasebni zavodi, gospodarske družbe, društva, druge organizacije, samostojni podjetniki, zasebniki itd. – torej pravne osebe javnega ali zasebnega prava katere koli pravnoorganizacijske oblike. Zasebni izvajalci, katerih storitve lahko po vrsti, obsegu in kakovosti presegajo storitve javne službe, se pojavljajo v vse večji meri tudi v obliki tržne ponudbe. To se dogaja tam, kjer javni zavodi ne zadovoljujejo pokrivanja potreb po javnih dobrinah. Drugi poslovni subjekti lahko pravico do izvajanja javne službe pridobijo s posebnim aktom (koncesija, dovoljenje, licenca) in lahko javno službo opravljajo le, če z organom javne oblasti sklenejo pogodbo o koncesiji, s katero prevzamejo vse pravice, dolžnosti in odgovornosti glede opravljanja javne službe. Za pridobitev koncesije morajo izpolnjevati vse zakonsko predpisane pogoje.

3.3 Javni zavodi

Zavod je po Zakonu o zavodih organizacija, ki se ustanovi za opravljanje dejavnosti vzgoje, izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega, otroškega in invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Izhajajoč iz te temeljne opredelitve, zavodi ne bi smeli opravljati tržnih dejavnosti oziroma dejavnosti, katerih cilj je pridobivanje dobička.

Zavodi so pri nas najbolj tipična in najbolj razširjena oblika opravljanja nepridobitne dejavnosti, saj je bilo v letu 2002 od oseb javnega prava največ prav javnih zavodov, kar 1457. Javni zavodi zajemajo velik segment zaposlenih v Sloveniji (okoli 15 % oziroma v letu 2002 103.080 zaposlenih).

Tabela 3.1 Število javnih zavodov in število zaposlenih v javnih zavodih v letu 2002

Naziv področja	Število javnih zavodov	Delež (%)	Število zaposlenih	Delež (%)
SKUPAJ	1.457	100,0	103.080	100,0
Izobraževanje, šport	932	64,0	51.817	50,3
Zdravstvo	128	8,8	30.685	29,8
Socialno varstvo	144	9,9	9.333	9,1
Kultura	156	10,7	6.471	6,3
Raziskovanje	24	1,6	2.059	2,0
Druga področja	73	5,0	2.715	2,6

Vir: Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002, 29

Ureditev javnih zavodov je opredeljena v velikem številu zakonskih in podzakonskih aktov, najpomembnejši pa so:

- Zakon o zavodih,
- Zakon o računovodstvu,
- Zakon o javnih financah.

Zakon o zavodih ureja statusna vprašanja zavodov, Zakon o računovodstvu pa ureja računovodski sistem praviloma za nepridobitni sektor.

S posameznim nacionalnim programom se za posamezno dejavnost (na primer na področju kulture, šolstva, zdravstva ...) oblikujejo temeljni cilji poslovanja. S tem je določeno poslanstvo posameznega področja (izobraževanje, zagotavljanje zdravstvene oskrbe ...). Na podlagi sprejetega nacionalnega programa pa se posameznemu javnemu zavodu dodeli njegova vloga uresničevati del nacionalnega programa na področju, na katerem zavod deluje.

Premoženje zavoda je last ustanovitelja, zavod pa z njim upravlja (kot dober gospodar) in ga uporablja za opravljanje dejavnosti, za katero je ustanovljen. Iz tega izhaja, da mora tudi presežek prihodkov nad odhodki zavod uporabiti le za opravljanje in razvoj dejavnosti, za katero je ustanovljen (vlaganje v znanje in v osnovna sredstva zavoda). Upravljanje zavoda je opredeljeno v ustanovitvenem aktu zavoda, kjer se določijo pristojnosti in vpliv ustanovitelja. Ustanovitelj odloča o vrsti in obsegu dejavnosti, ki naj jo zavod opravlja, o ustanovitvi ali ukinjanju ter o statusnem preoblikovanju zavoda, imenuje ali daje soglasje na imenovanje in razrešitev direktorja, daje soglasje na statut zavoda. Ustanovitelj je tisti, ki daje soglasje k cenam storitev, če gre za sofinanciranje oziroma plačilo delnega nadomestila za opravljeno storitev s strani uporabnika javne storitve. Zavod poroča o opravljenem delu svojemu ustanovitelju. Na ta način ustanovitelj spremlja izvajanje javne službe, za katero je odgovoren.

Končna beseda o vrsti dejavnosti, ki jo bo zavod opravljal, je po zakonu vedno pri ustanovitelju in se izraža z ustanovitvenim aktom. Strateško načrtovanje je opredeljeno v statutu oz. ustanovitvenem aktu, tudi tu je posredno vpleten ustanovitelj. Letno in operativno načrtovanje je sicer v rokah zavoda, vendar je odvisno od ustanoviteljevih oziroma financerjevih zahtev (višina odobrenih proračunskih sredstev, obseg dejavnosti in podobno). Avtonomija zavoda pri operativnem načrtovanju je toliko večja, kolikor bolj ohlapno je opredeljena javna služba, kolikor manj je na voljo standardov, normativov in drugih meril, pomembnih za natančno opredelitev vrste, količine in kakovosti posameznih storitev oziroma programov, ki sodijo v okvir javne službe, in kolikor manjši je delež javne službe v celotni dejavnosti zavoda (Kamnar, 1999, 78).

Zakon o zavodih ne določa natančno, katere so dejavnosti s področja javnih služb. V njih se izvajajo družbene dejavnosti, tako tisti del, ki pomeni javno službo, kot tisti

del, ki pomeni ponudbo na trgu, in na ta način pomembno vplivajo na kvaliteto življenja prebivalcev.

Poleg javne službe, zaradi katere jih je država ali občina ustanovila, pa je zavodom z zakonom (v 18. členu Zakona o zavodih) zagotovljena pravica, da opravljajo tudi storitve za trg enako kot gospodarske družbe. Pri opravljanju tržne dejavnosti zavod uveljavlja čisti tržni model. Cene proizvodov in storitev določa zavod sam, pri določanju cen se srečuje s tržno konkurenco drugih ponudnikov storitev. Začenja se obnašati po pravilih, ki jih poznamo pri profitnih proizvajalcih: maksimirati skuša presežek prihodkov nad odhodki (dobiček). Omejitve se pojavijo pri uporabi dobička iz tržne dejavnosti. Dobiček naj bi se uporabil za opravljanje in razvoj osnovne dejavnosti javnega zavoda, kar je tudi bistvo vseh nepridobitnih organizacij.

4 DEJAVNOSTI JAVNIH ZAVODOV

Dejavnost javnih zavodov (v smislu javne službe in tržne dejavnosti) urejajo različni predpisi. Zakon o zavodih določa, da se zavode lahko ustanavlja za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. V zavodu tako lahko opravljajo zgolj eno, lahko pa več dejavnosti, ki morajo biti v skladu z namenom, za katerega je zavod ustanovljen.

Zavod se ne more ustanoviti za opravljanje zgolj pridobitnih dejavnosti, saj je izključno nepridobitna pravnoorganizacijska oblika. Nepridobitnost se veže na namen, zaradi katerega se zavod ustanavlja, in ne na vire financiranja.

Javni zavodi lahko glede na zakon opravljajo tri vrste dejavnosti, in sicer so soodvisne z viri financiranja:

- dejavnosti javne službe, ki je financirana iz javnih virov (proračuna); obseg dela, cene in vsebina javne službe so določene v letnem načrtu oziroma v pogodbi z ustanoviteljem;
- dejavnost javne službe, s katero javni zavod nastopa na trgu oziroma je financirana s plačili iz nejavnih, pretežno zasebnih virov; ustanovitelj določa vsebino in cene storitev javne službe, obseg storitev ni nujno določen;
- tržna dejavnost (lastna dejavnost, tudi pridobitna dejavnost) je prodaja blaga in storitev, ki ne sodijo v javno službo; vsebino in obseg tržne dejavnosti določi zavod sam z letnim delovnim programom, ki je odvisen od zmogljivosti javnega zavoda in trga; tudi cene določa zavod sam, v redkih primerih ustanovitelj ali financer.

Vsak javni zavod ima svojo dejavnost (dejavnosti) opredeljeno v svojem ustanovitvenem aktu. V njem je natančno opredeljeno, katera dejavnost je osnovna (temeljna) dejavnost zavoda (dejavnost, zaradi katere je bil javni zavod ustanovljen) in s katerimi dodatnimi (dopolnilnimi) dejavnostmi se zavod lahko še ukvarja. Prav slednje dejavnosti so pomembne, saj je v zadnjem času namreč vse več zavodov v položaju, ko morajo zagotoviti nove vire financiranja za svoje delovanje, zato so prisiljeni iskati priložnosti tudi v novih dejavnostih, na največkrat sorodnih področjih, za katere se morajo doregistrirati v soglasju z ustanoviteljem.

Problem, pred katerega so postavljeni vsi javni zavodi, je, ali naj opravljajo samo javno službo ali pa naj se ukvarjajo tudi s tržno dejavnostjo in težijo k cilju čim večjega dobička. Vsak zavod si mora določiti optimalno razmerje med opravljanjem osnovne dejavnosti in dodatne, tržne dejavnosti.

4.1 Tržna dejavnost v javnih zavodih

Javni zavodi lahko v skladu z 18. členom Zakona o zavodih opravljajo tudi pridobitno ali tržno dejavnost, če je ta namenjena opravljanju dejavnosti, za katero je zavod ustanovljen.

Enotne definicije tržne dejavnosti javnih zavodov zakonodaja ne daje. V zakonodaji je mogoče zaslediti naslednje pojme:

- gospodarska dejavnost (Zakon o zavodih),
- pridobitna dejavnost (Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb),
- prodaja blaga in storitev na trgu (računovodska zakonodaja),
- lastna dejavnost (Slovenski računovodski standardi).

Skupno vsem je, da s to dejavnostjo ustvarimo dobiček – za razliko od javne službe, ki se izvaja v javnem in nepridobitnem interesu, čeprav v praksi prav ta dobiček omogoča izvajanje javne službe (veliko javnih zavodov konec obračunskega obdobja izkazuje v izkazih presežek odhodkov nad prihodki pri opravljanju javne službe).

Zaradi neenotnosti poimenovanja javne in tržne dejavnosti se njuno razmejevanje povezuje z viri financiranja zavoda, kar pa izkrivi prikaz opravljanja javne in tržne službe. Številni javni zavodi so, zaradi zamud razpisov in premajhnih javnih sredstev, prisiljeni financirati javno službo iz tržnega dela. Tako tržna služba omogoča izvedbo javne. Trpin ugotavlja: »Če bi država hotela pri takšnem stanju prepovedati tržno dejavnost javnim zavodom, potem bi morala država zelo jasno določiti obseg posamezne javne službe, izdelati kriterije in merila za njihovo financiranje, ter jih tudi dosledno uporabljati.« (2005, 12).

4.1.1 Značilnosti in obseg tržne dejavnosti

Prihodki iz pridobitnih dejavnosti ne smejo predstavljati pretežnega dela vseh prihodkov javnega zavoda. Izvajanje tržne dejavnosti ne sme iti v škodo dejavnosti, ki jo zavod izvaja kot javno službo. Njen obseg se določi z letnim načrtom dela javnega zavoda.

V javnih zavodih pomenijo prihodki iz naslova tržne dejavnosti tisti del prihodkov, ki jih javni zavod ustvari s prodajo blaga in storitev, ki niso opredeljene kot javna služba, ki je določena v področnih zakonih, nacionalnih programih in ustanovitvenem aktu javnega zavoda. To so prihodki od prodaje blaga, od kongresne dejavnosti, od kotizacij za izobraževanje, od gostinske dejavnosti, od nadstandardnih zdravstvenih storitev, od prodaje storitev na področju zdravstvene dejavnosti, prihodki, pridobljeni z izvajanjem dejavnosti izven nacionalnega zdravstvenega programa ter za delo, ki je opravljeno izven rednega obsega dela, dogovorjenega s splošnim in področnimi zakoni,

prihodki od prodaje reklamnih izdelkov, promoviranja sponzorjev, od trgovske dejavnosti v lekarnah, prihodki od prodaje storitev na področju visokošolske dejavnosti, pridobljeni z izvajanjem dejavnosti izven nacionalnega programa visokega šolstva, prihodki od šolnin, oddajanja prostorov v najem in prihodki od drugih storitev izven javne službe. Tržne dejavnosti je zato v javnih zavodih relativno malo.

Kot tržna se smatra le tista dejavnost, ki ima naslednje značilnosti (Kavčič 2001,153):

- o njenem izvajanju določa zavod sam glede na kadrovske in druge zmogljivosti,
- zavod določi obseg in vsebino dejavnosti glede na povpraševanje,
- izvaja jo le, če je povpraševanje po tej dejavnosti dovolj veliko,
- izvaja trženjske aktivnosti, zato da lahko storitve prodaja po vnaprej določeni ceni,
- prodajno ceno določi tako, da pokriva le stroške te dejavnosti ali pa poleg teh stroškov še del splošnih stroškov zavoda in da prinaša dobiček,
- takšna dejavnost pomeni dodatno in ne osnovne dejavnosti javnega zavoda.

Tržna dejavnost se v javnih zavodih večinoma opravlja kot stranska (dopolnilna) dejavnost, ki je nenačrtovana in zanemarljiva. Če tržna dejavnost predstavlja glavno dejavnost zavoda, se postavlja vprašanje o javnem značaju javnega zavoda. Problemi, ki se pojavljajo, so povezani s pravno organiziranostjo takega javnega zavoda, (nenamensko) uporabo javnega premoženja, zakonodajo, ki v nastali situaciji velja (vprašanje, kako in v kolikšni meri upoštevati tržno in javnoupavno zakonodajo), razporejanjem presežka prihodkov, saj so prihodki ustvarjeni s pomočjo lastnine ustanovitelja, in podobno.

Pri načrtovanju tržne dejavnosti je omejitev javnega zavoda (tako kot pri podjetju) trg. Ko javni zavod nastopa na trgu, mora imeti enak položaj kot ostali gospodarski subjekti in ne sme biti privilegiran. Prav pri iskanju trga je pomemben obseg storitev, ki ga opredeljuje država kot javno službo. Čim večji je obseg javne službe, tem bolj je omejen trg storitev oziroma programov izven javne službe.

4.1.2 Pozitivni učinki tržne dejavnosti

Presežki prihodkov iz opravljanja tržne dejavnosti se vračajo v nepridobitno dejavnost javne službe (in služijo predvsem za kritje njenih stroškov) ali pa so namenjeni sofinanciranju investicij v javno infrastrukturo. Tržna dejavnost s tem pomaga državi, saj se zmanjšujejo njeni proračunski izdatki. S kombinacijo obeh dejavnosti dosega javni zavod tudi boljši izkoristek kapacitet, ki pri opravljanju javne službe (npr. v zdravstveni dejavnosti) praviloma niso v celoti izkoriščene, nižje so lastne cene storitev, stroški javne službe so nižji zaradi ugodnejšega odbitnega deleža davka na

dodano vrednost, z dejavnostjo na trgu se tudi zagotavlja del sredstev za investicije in investicijsko vzdrževanje javne infrastrukture. Smisel dovoljevanja opravljanja tržne dejavnosti je poleg dopolnitve temeljne dejavnosti uporabljanje ustvarjenih presežkov za razvoj dejavnosti, razširitev dejavnosti, izboljšanje kakovosti oziroma zmanjšanje porabe javnih sredstev.

Posebej se lahko pozitivni učinki opravljanja tržne dejavnosti kažejo tudi v boljši zavzetosti zaposlenih za opravljanje svojega dela, saj lahko del prihodkov, ustvarjenih iz naslova tržne dejavnosti, javni zavodi namenijo tudi za izplačilo stimulacije zaposlenim ali dodatno zaposlujejo.

4.1.3 Pomisleki glede opravljanja tržne dejavnosti

Tržni prihodki sicer dajejo vodstvu javnega zavoda nekaj več poslovne avtonomije, hkrati pa ga stalno držijo v dilemi, kako korektno prikazati pozitivne učinke te dejavnosti na poslovanje in kako pravilno razporejati morebitna presežna sredstva: ali jih prenašati le v razširitev nepridobitne dejavnosti, ali v investicijsko vzdrževanje ali celo naložbe, ki povečujejo (državno) premoženje, ali pa v stimulacije in dodatno zaposlovanje v zavodu.

Pomembno postane vprašanje, ali zavod opravlja javno službo v zadostnem obsegu ali pa se njena kakovost zmanjša na račun pretežnega opravljanja tržne dejavnosti. V primeru, da je tržna dejavnost pretežna dejavnost, se javni zavod obnaša kot gospodarska družba, hkrati pa izkorišča vse olajšave, ki mu kot javnemu zavodu pripadajo po zakonodaji (na primer davčne oprostitve po Zakonu o davku na dodano vrednost). Zaradi ohlapne zakonodaje in nezadostnega inšpekcijskega nadzora je veliko javnih zavodov to v preteklih letih s pridom izkoriščalo. Prav zaradi navedenega je sprejeti Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti javne zavode (enako kot ostale zavezance iz 9. člena ZDDPO) z davčnega vidika izenačil z gospodarskimi družbami. Omejil je nepridobitno dejavnost, za davčne namene pa v prihodke pridobitne dejavnosti prištel tudi dohodke javne službe in namenska javna sredstva za njihovo zagotavljanje.

Večina osnovnih in drugih sredstev javnega zavoda, ki jih je zagotovila država ali občina, se uporablja tudi za dejavnosti, ki presegajo redno javno službo. Tržna dejavnost se opravlja v istih prostorih in z isto tehnično opremo, ki jo je praviloma zagotovil ustanovitelj iz javnih sredstev. Izvajajo jo zaposleni, ki sicer opravljajo javno službo. Denarna sredstva za njihove plače in ostale materialne stroške zagotavlja proračun.

Zavod praviloma tudi ne more natančno razmejiti časa, prostora, opreme, zaposlenih in pripadajočih stroškov na obe dejavnosti, ki ju opravlja. Cena storitve, ki jo bo zavod ponudil na trgu, bo morala pokrivati stroške materiala in dela, vsi ostali stroški pa so že pokriti s strani ustanovitelja ob financiranju javne službe. Javni zavodi so zato na trgu v ugodnejšem položaju.

Prepletanje med dejavnostmi zahteva razmejevanje odhodkov javnega zavoda po stroškovnih mestih, mestih odgovornosti in kontih, kar pa v mnogih javnih zavodih ni ustrezno urejeno. Vprašanje je, koliko stroškov v javnih zavodih dejansko nastaja pri izvajanju javne službe, ki se financira iz javnih virov, in koliko pri izvajanju tržnih dejavnosti.

Država, ki sicer nadzoruje opravljanje javne službe, tržne dejavnosti zavodov praviloma ne more nadzorovati.

4.2 Računovodsko prikazovanje tržne dejavnosti

Zakon o računovodstvu v 9. členu določa, da morajo javni zavodi v poslovnih knjigah in poročilih zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu; zagotavljati morajo možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev javnih financ (in s tem preglednost porabe javnih sredstev).

Storitve, ki se pojavijo pri opravljanju posameznih javnih služb, so raznovrstne, zato jih definicije javnih služb, vsebovane v predpisih, ne morejo v celoti zajeti. Za pojasnjevanje, ali določena dejavnost spada pod javno službo, so pristojna resorna ministrstva, ki naj bi dopolnila področno zakonodajo in ustanovitvene akte javnih zavodov oziroma izdala ustrezna navodila. V kolikor resorno ministrstvo še ni določilo sodila za razporejanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost, lahko sodilo določi in sprejme javni zavod sam.

4.2.1 Izkazovanje prihodkov

Javni zavodi izkazujejo prihodke ločeno po vrstah in namenih iz naslova opravljanja javne službe, iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih virov. Ker je v ustanovitvenem aktu javnega zavoda zapisano, katera je njegova osnovna dejavnost, pri izkazovanju prihodkov iz poslovanja posamezne dejavnosti ne bi smelo prihajati do težav.

4.2.2 Izkazovanje odhodkov

Ločevanje stroškov in odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost lahko povzroča zavodu velike težave. V internem aktu mora zavod opredeliti, kako se stroški razmejujejo. Smiselno je spremljanje stroškov po stroškovnih mestih, mestih odgovornosti, po naravnih vrstah stroškov (kontih). Uvedeno mora biti ločeno spremljanje neposrednih in posrednih stroškov. Če iz računovodske dokumentacije ni razvidno, pri opravljanju katere dejavnosti je odhodek oziroma strošek nastal, mora

javni zavod pri razmejevanju upoštevati navodila pristojnega ministrstva, če teh ni, pa mora za njihovo razmejevanje določiti ustrezna sodila.

4.2.3 Sodila za ločevanje odhodkov

Za ugotavljanje uspešnosti poslovanja posamezne dejavnosti je ključnega pomena čim doslednejše razmejevanje odhodkov.

Večina zavodov se ravna po tretjem odstavku 23. člena Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 115/02). Podatki o odhodkih oziroma stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije (za katere ob nastanku poslovnega dogodka ne vemo natančno, pri opravljanju katere dejavnosti so nastali), se ugotovijo na podlagi ustreznih sodil, ki jih določi (oziroma bi jih moralo določiti) pristojno ministrstvo. Če pa ustrežnejšega sodila ni, se kot sodilo lahko uporabi razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti. Zavodi morajo o tem, kako so razmejevali odhodke na posamezno dejavnost, poročati v računovodskih informacijah pri letnem poročilu (26. člen Pravilnika).

Pri tem je treba upoštevati nekatera opozorila glede delitve prihodkov in odhodkov oziroma stroškov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost (Čižman 2009a, 41):

1. poslovne prihodke je treba razdeliti na podlagi sodila pristojnega ministrstva; če ga ni, ga moramo določiti sami;
2. finančni prihodki (zamudne in pogodbene obresti, prihodki od prevrednotenja in prodaje finančnih naložb ter drugi) sodijo v dejavnost javne službe, razen tistih, za katere se iz knjigovodskih listin lahko ugotovi, da se nanašajo na tržno dejavnost;
3. drugi prihodki, prevrednotovalni poslovni prihodki (razen tistih, za katere se iz knjigovodskih listin ugotovi, da se nanašajo na tržno dejavnost) in vse donacije sodijo v dejavnost javne službe;
4. odhodke praviloma razdelimo na podlagi dejanskih podatkov, če pa takšna delitev ni možna, uporabimo primerno sodilo; če ni boljšega, je to razmerje med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in prihodki tržne dejavnosti;
5. kljub temu, da se v izkazu prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka investicijski odhodki pojavljajo le med odhodki dejavnosti javne službe, se stroški amortizacije na podlagi sprejetega sodila razdelijo in izkažejo posebej za dejavnost javne službe in posebej za tržno dejavnost;
6. finančne odhodke (zamudne in pogodbene obresti, prevrednotovalne finančne prihodke in druge) je treba deliti na podlagi dejanskih podatkov, dokumentiranih s knjigovodskimi listinami;

7. drugi odhodki in prevrednotovalni poslovni odhodki se pri tržni dejavnosti pojavilo le izjemoma (na primer izguba pri odtujitvi osnovnih sredstev, ki se uporabljajo za tržno dejavnost, odhodki, ki se nanašajo na odškodnine, povezane z opravljanjem tržne dejavnosti, in podobno).

4.2.4 Problemi, ki nastajajo pri evidentiranju tržne dejavnosti

Računsko sodišče pri izvajanju revizij javnih zavodov ugotavlja, da ni enotnega pristopa k razmejevanju prihodkov javne službe od tržne dejavnosti, kljub posameznim navodilom in usmeritvam ministrstev. Ker resorna ministrstva niso natančneje opredelila sodil za razporeditev odhodkov na javno službo in tržno dejavnost, javni zavodi v večini primerov v svojih notranjih predpisih nimajo opredeljenih sodil za razporeditev odhodkov na obe vrsti dejavnosti (in jih zato ne morejo dosledno upoštevati). Sprejeta sodila so lahko zelo subjektivna, ohlapna in nejasna, med zavodi se zelo razlikujejo.

Smiselno bi bilo določiti natančna navodila oziroma merila za razmejevanje odhodkov po posameznih področjih, npr. posebej za gledališko dejavnost, muzeje, vzgojo in izobraževanje, znanost, šport ... Tako bi se lahko upoštevala specifičnost posameznih dejavnosti, javni zavodi pa bi imeli zakonsko določena (objektivna) pravila pri ločevanju javnega od tržnega.

4.2.5 Oblikovanje cen

Medtem ko o cenah in doplačilih za storitve, ki sodijo v okvir javne službe, odloča ustanovitelj, je oblikovanje cene za opravljeno storitev tržne dejavnosti v pristojnosti javnega zavoda. Ta za zunanje naročnike oziroma uporabnike praviloma sprejme cenik. Cena pa se lahko določi v pogodbi in je tako od primera do primera različna.

Za zunanje kupce oziroma naročnike se v kalkulaciji cene upoštevajo praviloma vsi stroški lastne dejavnosti, za druge (neposredne ali posredne proračunske uporabnike in njihove zaposlene) pa samo neposredni materialni stroški, saj so ostali stroški že kriti iz javnega vira (s strani proračuna). Davek na dodano vrednost se v kalkulaciji cene obračunava v skladu z davčnimi predpisi.

Cena naj bi pokrivala stroške tržne dejavnosti in sorazmeren delež splošnih stroškov (tudi strošek amortizacije neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev). Cena vsebuje ustrezni del dobička, njegova višina pa je odvisna od politike zavoda do poslovanja tržne dejavnosti in od konkurence.

4.2.6 Ugotavljanje poslovnega izida

Rezultat poslovanja je razlika med v obračunskem obdobju doseženimi prihodki in odhodki. Poslovni izid se ugotovi na podlagi poslovnih dohodkov obračunskega obdobja. Poraba presežka prihodkov in morebitno kritje presežka odhodkov morata biti

v skladu s predpisi in odločitvami pristojnih organov. Zakon o zavodih določa, da sme zavod uporabiti presežek prihodkov nad odhodki le za opravljanje in razvoj dejavnosti, v posameznih področnih zakonih pa so nameni opredeljeni podrobneje, na primer da se presežek lahko nameni za plačilo stroškov materiala in storitev, za investicije, za investicijsko vzdrževanje, z ustanoviteljevim soglasjem pa lahko tudi za plače. Ugotovljeni presežek se najprej porabi za kritje morebitnega presežka odhodkov nad prihodki iz preteklih let (če ustanovitelj pred sprejetjem letnega poročila ne zagotovi sredstev za pokrivanje presežka odhodkov iz preteklih let) in šele preostanek se lahko razporedi za namene v skladu s predpisi. Zavod ugotavlja poslovni izid za vsako vrsto dejavnosti posebej.

Členitev po vrstah dejavnosti je potrebna zaradi sestavitve izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti, ki je obvezna priloga izkazu uspeha poslovnega leta. Prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu prihodkov in odhodkov za tekoče leto, se razdelijo na del, ki se nanaša na javno službo, in del, ki je povezan s tržno dejavnostjo.

V izkazu prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti lahko vidimo, kakšna sta delež in sestava tržne dejavnosti posameznega javnega zavoda. To je od zavoda do zavoda zelo različno, pri nekaterih se lahko pokaže, da je tržna dejavnost tako obsežna, da postane glavna dejavnost zavoda; kar pa je v nasprotju s poslanstvom zavoda in vprašanje je, ali tak zavod lahko še deluje kot nepridobitna organizacija ali pa bi se moral organizirati kot gospodarska družba. O »sankcijah« odloča ustanovitelj.

Izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti je bil do konca leta 2007 tudi osnova za obračun davka od dohodkov pravnih oseb, saj sta bila pojma tržna in pridobitna dejavnost izenačena, prihodki in odhodki iz naslova javne službe pa nepridobitni (in zato izvzeti iz obračuna davka). Od 1. 1. 2008 dalje pa ta izkaz ni več primeren za davčne potrebe, saj se pojem pridobitna dejavnost razširja tudi na dohodke javne službe.

4.2.7 Tržna dejavnost in delovna uspešnost zaposlenih v javnem sektorju

Na podlagi 22. člena Zakona o sistemu plač v javnem sektorju se v primeru izpolnjevanja pogojev, navedenih v zakonu, zaposlenim izplača poleg redne delovne uspešnosti tudi dodatna delovna uspešnost. Zavod mora v izkazu prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti za preteklo leto izkazovati presežek prihodkov nad odhodki pri opravljanju obeh dejavnosti (oziroma po novi Uredbi, ki velja od 1. 1. 2009, v letnem poročilu za preteklo leto izkazovati izravnane prihodke in odhodke oziroma presežek prihodkov za izvajanje javne službe ter vsaj izravnane prihodke in odhodke od prodaje blaga in storitev na trgu). Novi Pravilnik o določitvi obsega sredstev za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu ter o določitvi nejavnih prihodkov pri izvajanju javne službe, ki se štejejo v prihodke iz prodaje blaga in storitev na trgu, v javnih zavodih in agencijah na področju kulture ter na Radioteleviziji

Slovenija, določa obseg sredstev, namenjenih za plačilo delovne uspešnosti po novem. Za delovno uspešnost iz čiste tržne dejavnosti zavod lahko nameni največ 60 % razlike med prihodki in odhodki preteklega leta.

Resorna ministrstva so dolžna izdati soglasje za izplačilo dodatne delovne uspešnosti iz naslova tržne dejavnosti in opravljanja javne službe.

4.2.8 Javne službe in tržna dejavnost javnega kulturnega zavoda

Z vidika izvajanja Zakona o računovodstvu je Ministrstvo za kulturo javnim kulturnim zavodom izdalo pojasnilo, katere dejavnosti spadajo v javno službo. Javni zavodi s področja kulture opravljajo javno službo ali pa dejavnost, ki se izvaja na način in pod pogoji, kot velja za javno službo oziroma dejavnost v javnem interesu. V tem širšem smislu je potrebno razumeti javno službo, ki jo navaja Zakon o računovodstvu. Prihodki iz nejavnih virov, ki jih zavodi pridobivajo pri opravljanju te dejavnosti (članarine, prodaja vstopnic, kopiranje arhivskega gradiva, prodaja katalogov in podobno), so v skladu z 9. členom Zakona o računovodstvu drugi viri sredstev za opravljanje javne službe in ne prihodki, pridobljeni iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Prihodki iz dejavnosti, ki ni neposredno povezana z opravljanjem javne službe (gostinski obrat, oddajanje prostorov, trgovina ...), so prihodki, ki so ustvarjeni na trgu in jih je potrebno spremljati ločeno.

V okviru knjigovodskega spremljanja poslovanja za izvajanje javne službe je potrebno razumeti javno službo v širšem pomenu; med prihodke je pri tem potrebno upoštevati poleg sredstev javnih financ tudi druge vire sredstev (sredstva, pridobljena s prodajo vstopnic, katalogov, s kopiranjem arhivskega gradiva ...) za izvajanje te dejavnosti.

Tržno pridobljena sredstva tako predstavljajo le dodatek javnim sredstvom ter tako lahko pomagajo k boljšemu in predvsem normalnemu delovanju.

Čista tržna dejavnost je opredeljena kot podporna dejavnost, za katero javni zavod ni ustanovljen. V prilogi Uredbe o dodatni delovni uspešnosti v javnem sektorju je določeno, kateri prihodki spadajo k prihodkom od prodaje blaga in storitev na trgu. Med drugim so naštet tudi prihodki, ki so povezani s področjem kulture, in sicer so to:

- prihodki od prodaje blaga,
- prihodki od kongresne dejavnosti,
- prihodki od gostinske dejavnosti,
- prihodki od vstopnic od kulturnih prireditev (ki niso javna služba, na primer vsakoletna slavnostna podelitev naslova Slovenke leta v SNG Opera in balet),
- prihodki od drugih storitev izven javne službe.

Tabela 4.1 Prihodki v gledališki dejavnosti v letu 2007

	Znesek v EUR	Delež (%)
Vsi prihodki – SKUPAJ	47,509.196	100
Javna sredstva – SKUPAJ	37,921.348	79,8
Od tega:		
- proračun države	34,403.520	72,4
- proračun občin	3,449.126	7,3
- sredstva EU	68.702	0,1
Nejavna sredstva – SKUPAJ	9,587.848	20,2
Od tega:		
- lastna sredstva (osnovna dejavnost)	7,940.965	16,7
- lastna sredstva (dejavnost, ki ni osnovna)	558.649	1,2
- sponzorstva	725.861	1,5
- donacije	320.318	0,7
- tuji viri	42.055	0,1

Vir: Statistični urad Republike Slovenije

Javna sredstva v gledališčih predstavljajo kar 79,8 % vseh prihodkov. Lastna sredstva, ki jih gledališča dobijo s prodajo vstopnic za gledališke predstave ali pa z opravljanjem drugih osnovnih dejavnosti, predstavljajo 16,7 % vseh prihodkov gledališč. Tržna dejavnost pa predstavlja le 1,2 % vseh prihodkov gledališč v letu 2007.

Tabela 4.2 Viri financiranja v gledališčih za obdobje 2004–2006

	v 1000 SIT					
	2004	%	2005	%	2006	%
Vsi prihodki	9,199.315	100	11,708.428	100	12,506.991	100
Javna sredstva	6,509.875	70,8	8,825.483	75,4	9,704.628	77,6
Osnovna dejavnost	1,642.766	17,9	1,998.155	17,0	2,169.072	17,3
Tržna dejavnost	763.905	8,3	592.631	5,1	299.136	2,4
Ostala nejavna sredstva	282.769	3,0	292.159	2,5	334.155	2,7

Vir: Statistični urad Republike Slovenije

Triletni podatki kažejo, da se v gledališčih večja delež javnih sredstev. Delež tržne dejavnosti pa je padel z 8,3 na samo 2,4 %. V gledališčih več kot tri četrtine vseh sredstev še predstavljajo javna sredstva. Lastna sredstva od opravljanja javne službe že vrsto let dosegajo raven okrog 17 % vseh prihodkov.

V obdobju 2004–2007 je trend odvisnosti od javnih sredstev še večji, saj prihodki iz javnega vira v letu 2007 predstavljajo skoraj 80 %. Delež nejavnih sredstev pri opravljanju osnovne dejavnosti je še vedno v padanju (s 17,3 % v letu 2006 na 16,7 % v letu 2007). Tržna dejavnost pa predstavlja le 1,2 % vseh prihodkov, ki jih je ustvarila gledališka dejavnost v letu 2007.

5 ZAKON O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB IN PRIDOBITNA DEJAVNOST

5.1 Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb

Davek od dohodkov pravnih oseb se po svoji vsebini uvršča med neposredne davke in predstavlja temelj obdavčitve dohodkov oziroma dobička gospodarskih subjektov. Glede na način ugotavljanja in plačevanja davčne obveznosti se uvršča med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve. Zavezanec izračuna in plača davek na podlagi davčnega obračuna, ki ga sestavi za davčno obdobje. Med davčnim obdobjem zavezanec plačuje akontacijo davka, ki se določi, izračuna in plača v rokih in na način, ki jih podrobneje ureja Zakon o davčnem postopku. Davčni zavezanec predloži davčni obračun pristojnemu davčnemu uradu, kjer je vpisan v davčni register. Kot obvezni sestavni del davčnega obračuna štejejo tudi izkaz poslovnega izida, bilanca stanja, izkaz gibanja kapitala in drugi podatki, določeni z zakonom o davčnem postopku.

Davčni zavezanci po ZDDPO so vse pravne osebe, ki opravljajo kakršno koli pridobitno dejavnost. Za pridobitno dejavnost se šteje vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička.

Davek od dohodkov pravnih oseb obdavčuje davčno osnovo (dobiček), ki izhaja iz različnih prihodkov, znižanih za priznane raznovrstne odhodke v določenem obdobju. Med odhodke davčnega zavezanca se všttevajo le tisti odhodki, ki so neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica te dejavnosti, oziroma odhodki, ki so neposredni pogoj za ustvarjanje prihodkov. Med odhodki lahko pravna oseba izkazuje tudi take, ki so poslovno nepotrebni, vendar jih mora pri sestavljanju davčnega izkaza izločiti.

5.2 Javni zavodi in davek od dohodkov pravnih oseb

Z davkom od dohodkov pravnih oseb so obdavčene vse pravne osebe, tudi nepridobitne organizacije. Eno od temeljnih načel sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb je, da sistem zavezancem ne nudi konkurenčnih prednosti zaradi njihove organizacijske oblike, saj so vsi obdavčeni za dohodke iz opravljanja pridobitne dejavnosti. Davka so oproščeni v zakonu točno navedeni subjekti. V 9. členu ZDDPO so naštetih zavezanci, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti, za katere velja oprostitev davka. Zavezanec (zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat) ne plača davka, če:

1. je v skladu s posebnim zakonom ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti in
2. dejansko posluje skladno z namenom ustanovitve in delovanja.

Prihodki in odhodki nepridobitne dejavnosti so izvzeti, zavezanec jih mora v davčnem obračunu prikazati kot odbitno postavko. Morebitni presežki prihodkov nad

odhodki pri nepridobitni dejavnosti so oproščeni davka, za presežke pri pridobitni dejavnosti pa oprostitve ni, pa čeprav ta del presežka zavezanec namenja za opravljanje osnovne oziroma nepridobitne dejavnosti.

Od pridobitnih prihodkov se odštejejo davčno priznani odhodki pridobitne dejavnosti, upoštevajo pa se tudi davčno priznane olajšave. Tako je tudi nepridobitnim organizacijam dana možnost, da del sredstev, ustvarjenih s pridobitno dejavnostjo, namenijo za humanitarne, kulturne, znanstvene, vzgojno izobraževalne, športne, ekološke in religiozne namene, ob pogoju, da so sredstva izplačana osebam, ki so registrirane za opravljanje takšnih dejavnosti.

5.3 Pridobitna dejavnost javnih zavodov

Zavezanci iz 9. člena ne plačujejo davka od dobička, razen od dohodkov iz opravljanja pridobitne dejavnosti. Minister, pristojen za finance, podrobneje opredeli, kaj je pridobitna in kaj nepridobitna dejavnost, pri tem pa upošteva, da se pridobitna dejavnost opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička, da z opravljanjem pridobitne dejavnosti zavezanci konkurirajo na trgu z drugimi pravnimi osebami, ter vrsto pravne osebe zavezanca iz tega člena.

Če želimo v nepridobitni organizaciji presoditi, kaj je nepridobitno in kaj pridobitno, je potrebno pri tem uporabiti jasne in vnaprej znane kriterije. Brez njih je bila presoja nemogoča, zaradi nedorečenih sodil pa je bila pri posameznih zavezancih lahko zelo različna.

5.3.1 Pridobitna dejavnost do 1. 1. 2007

Do sprejetja Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti se je kot pridobitna dejavnost upoštevala le tržna dejavnost, če jo je zavod izvajal.

Osnova za davčni obračun je bil izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti. Pri obračunu so se prihodki in odhodki iz naslova opravljanja javne službe odšteli (izvzeli) od celotnih prihodkov oziroma odhodkov zavezanca. Davek od dobička, če je bila ugotovljena pozitivna davčna osnova, je zavod obračunal (in plačal) za tržno dejavnost, strošek in davčno obveznost pa izkazal le pri tržni dejavnosti.

Pri odhodkih pridobitne dejavnosti so se upoštevali le davčno priznani odhodki. Zavod je pri obračunu upošteval tudi davčne olajšave (na primer iz naslova investicijskih vlaganj ali olajšav za plače zaposlencev), vendar le, če so se ti stroški pojavljali pri opravljanju pridobitne dejavnosti.

5.3.2 Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti

Dolgo pričakovani pravilnik je bil sprejet novembra 2007 (Ur. l. RS, št. 109/2007 z dne 30. 11. 2007). Pravilnik je zelo pomemben za pravilno uporabo 9. in 27. člena ZDDPO, ki obravnava oprostitve davka in izvzem prihodkov od nepridobitne

dejavnosti. Sprejeti pravilnik predstavlja nujen in temeljni pogoj za pravično pobiranje davkov. Jasno opredeljeni kriteriji so osnova za presojo o ustreznosti obračunanega davka.

V pravilniku je opredeljena pridobitna dejavnost kot dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička. Z njenim opravljanjem zavezanci konkurirajo na trgu z drugimi davčnimi zavezanci.

Ker je bil pravilnik sprejet šele konec leta 2007 in je, razen v točno določenih členih, veljal že za koledarsko leto 2007, je bila enotna razmejitev dejavnosti na pridobitno in nepridobitno, ki bi jo morali uporabiti vsi davčni zavezanci iz 9. člena Zakona, mogoča le teoretično, saj so zavezanci do izida pravilnika uporabljali svoja, že prej sprejeta pravila delitve dejavnosti.

Od 1. 1. 2008 dalje se Pravilnik uporablja v celoti, in praviloma do težav v zvezi s pridobitnostjo in nepridobitnostjo ne bi smelo več prihajati.

5.3.3 Tržna dejavnost in pridobitna dejavnost po novem

Pojma tržna in pridobitna dejavnost s sprejetjem pravilnika nista več izenačena. Tržna dejavnost je dejavnost, ki jo zavod opravlja poleg osnovne dejavnosti – javne službe. Opredeljena je kot podporna dejavnost, ki jo zavod opravlja z namenom ustvarjanja dobička ali zaradi dodatnega financiranja. Praviloma mora biti bilanca tržne dejavnosti pozitivna, presežek (dobiček) se uporabi za opravljanje osnovne dejavnosti.

Pojem pridobitne dejavnosti oziroma dohodkov, ki izvirajo iz opravljanja pridobitne dejavnosti, služi le davčnim namenom. Cilj ZDDPO in sprejetega pravilnika je, da se doseže obdavčitev zavezancev po njihovi gospodarski moči ter da se vzpostavi davčni sistem, ki je nevtralen z vidika konkurenčnosti, pri tem pa se upoštevajo specifičnosti glede različnih dejavnosti, ki jih zavezanci opravljajo. Taka davčna obravnava pripomore tudi k transparentnosti in enostavnosti obračunavanja in plačevanja davka.

V skladu z 2. členom pravilnika se kot pridobitna dejavnost opredeli vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička ali pa zavezanec z njenim opravljanjem konkurira na trgu z drugimi osebami. To sta za vse zavezance ključna kriterija pri določitvi, ali je dejavnost pridobitna ali ne. Tudi če zavezanec dobička ne doseže, je pomembno dejstvo, da je opravljal pridobitno dejavnost. Zavezanec s svojo dejavnostjo dejansko predstavlja konkurenco ostalim ponudnikom na trgu, ki ponujajo enako ali enakovredno. K njemu lahko pristopi kdor koli zainteresirani, ki bi sicer enakovredno lahko kupil tudi od ostalih ponudnikov, zato je ta dejavnost pridobitna.

Z davčnega vidika se je pojem nepridobitnosti močno skrčil. ZDDPO-2 v 27. členu določa, da se pri določanju davčne osnove zavezanca iz 9. člena prihodki od opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzemajo iz davčne osnove. Tako si lahko zavezanec obdavčljive dohodke zmanjšuje ali za dejanske

stroške ali za sorazmerne stroške glede na razmerje med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo oziroma razmerje takšnih prihodkov. Davek se plača od razlike pridobitne dejavnosti oziroma od dobička, če ta nastane.

Kaj se šteje za nepridobitno dejavnost, je opredeljeno v 3. členu Pravilnika. Nepridobitna dejavnost je omejena le na:

- donacije, pri čemer se kot donacija šteje le enostranska obveznost donatorja brez protiusluge s strani zavoda; donacija je lahko v obliki denarja ali v obliki stvari, zavod pa jo lahko dobi s strani tako pravnih kot fizičnih oseb brez obveznosti vračila (torej dane brez posebnih pogojev in zahtev dajalca, ki niso plačila za blago in storitve);
- članarine, če gre za članarine, ki dejansko pomenijo obvezni denarni prispevek članov zavezanca in ne pomenijo ugodnosti, ki jih zavezanec nudi svojim članom (gre za obvezni prispevek člana in ne za plačilo nekega blaga ali storitev in ni obveznosti protistoritve prejemnika članarine);
- volila in dediščine;
- prihodke iz davkov in dajatev ter prispevkov, ki so plačani neposredno Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

Vse ostalo pa je praviloma pridobitno. Našteto je v 4. členu Pravilnika, torej tudi (od 1. 1. 2008 dalje) celotna dejavnost iz naslova opravljanja javne službe, vključno z namenskimi javnimi sredstvi zanjo. Tako se za pridobitne dohodke štejejo zlasti:

- dohodki iz opravljanja javne službe;
- namenska javna sredstva;
- bančne obresti, razen obresti na transakcijskih računih, in obresti za vezane vloge pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v skladu s predpisi v Sloveniji, ter pri bankah in hranilnicah drugih držav članic Evropske unije, pri čemer se dohodki od obresti za vezane vloge ne štejejo za pridobitne do vključno višine 1.000 EUR letno;
- dividende in drugi dohodki iz naložb;
- dohodki od prodaje blaga in storitev, vključno z donosi od prodaje spominkov članom in nečlanom, vključno s hrano in pijačo, ki jo proda zavezanec članom in nečlanom, običajno v klubskih prostorih, kadar obiščejo zavezanca;
- najemnine in druga plačila iz oddajanja prostorov zavezanca, drugih zmogljivosti zavezanca ali opreme drugim osebam;
- dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev;
- plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na večerjeh, zabavah, plesih in drugih družabnih srečanjih, ki jih organizira zavezanec;

- plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na razgovorih, predstavitev ali delavnicah, ki jih organizira zavezanec;
- dohodki od srečelovov in podobnih iger, ki jih organizira zavezanec.

5.3.4 Posledice sprejetja pravilnika

Z davčnega vidika se javni zavod izenači z gospodarsko družbo, saj je nepridobitna dejavnost omejena le še na (minimalne) donacije, strogo definirane članarine brez ugodnosti članom, volila, dediščine in prihodke iz davkov in dajatev ter prispevkov, neposredno plačanih ZZZS in ZPIZ. Takšna rešitev zagotavlja enako obravnavo zavezancev iz 9. člena ZDDPO-2 in ostalih zavezancev.

Ob branju pravilnika se nam postavljajo pomisleki, ali ostaja javni zavod nepridobitna organizacija. ZDDPO govori o davku, ki ga zavezanci plačajo od ustvarjenega dobička. Zavod ne ustvarja dobička, temveč presežek prihodkov nad odhodki, ki ga tudi strogo namensko uporabi za osnovno dejavnost, za katero je ustanovljen. Zavod opravlja osnovno (pridobitno) dejavnost zato, ker je za te namene ustanovljen, poslanstvo zavoda je zagotavljanje tistih storitev, ki so družbeno potrebne in jih trg ne more zagotoviti, pa tudi z njeno izvedbo zavod morda niti ne predstavlja konkurence na trgu, saj je lahko edini ponudnik (in je bil prav zaradi tega ustanovljen s strani države). Niti prvi niti drugi pogoj za pridobitnost nista izpolnjena, pa vendar bodo prihodki iz opravljanja javne službe (in z njo povezane dotacije iz proračuna) obravnavani kot pridobitna dejavnost, saj je to eksplicitno navedeno kot pridobitno.

To ne pomeni, da se bodo morale te organizacije statusno preoblikovati. Krovni zakoni še vedno govorijo o nepridobitnosti in nepridobitnih temeljnih smotrih nepridobitnih organizacij.

Zavod bo zaradi visokega deleža pridobitnih prihodkov med davčno priznane odhodke v obračun vključil večji delež vseh ustvarjenih odhodkov. Lahko se zgodi, da bo davčna osnova celo nižja in bo zavezanec po novem obračunal in plačal manj davka kot do sedaj.

6 JAVNI ZAVOD MESTNO GLEDALIŠČE LJUBLJANSKO (MGL)

6.1 Predstavitev MGL

Mestno gledališče ljubljansko je na slovenskih tleh prisotno že več kot 50 let. Kmalu po koncu vojne se je porodila zamisel o novem gledališču v Ljubljani, ki ga je leta 1949 ustanovilo mesto Ljubljana (odločba Mestnega ljudskega odbora glavnega mesta Ljubljane dne 27. 12. 1949); tako se je 1. novembra 1949 prvič zbral delovni kolektiv, gledališke prostore pa so dobili na nekdanjem frančiškanskem odru. V petdesetletnem delovanju je gledališče preraslo v močno organizacijo s priznanim gledališkim ansamblom in jasno usmeritvijo. Mestno gledališče ljubljansko je kot javni zavod začelo delovati julija 2004. Odlok o ustanovitvi javnega zavoda Mestno gledališče ljubljansko je bil objavljen v Uradnem listu RS številka 73/2004 dne 5. julija 2004.

Na podlagi pravilnika o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov je MGL opredeljen kot posredni uporabnik občinskega proračuna, saj je ustanovitelj in lastnik Mestna občina Ljubljana. Organiziran je v pravno organizacijski obliki javni zavod, sredstva za financiranje pridobiva iz državnega in občinskega proračuna.

6.2 Obseg poslovanja MGL

Program javne službe sestavljajo projekti oziroma uprizoritve, ki se vsebinsko in finančno spremljajo do ukinitve. Delovni proces je organiziran v treh sektorjih: umetniški sektor, tehnični sektor in splošni sektor. Organi zavoda so direktor, svet zavoda in strokovni svet. V MGL je zaposlenih 110 oseb, štiri opravljajo delo s polovičnim delovnim časom. V umetniškem ansamblu je redno zaposlenih 47, v tehničnem ansamblu 40 in v splošnih službah 23 ljudi (sredstva za plačo enega zaposlenega MGL pridobiva na trgu).

Celotni prihodek MGL za leto 2008 je bil 4,800.262,00 EUR. Celotni prihodek javne službe je bil po izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leto 2008 4,761.210,00 EUR, prihodek dejavnosti na trgu pa 39.052,00 EUR. Celotni odhodki iz naslova javne službe (skupaj z davkom od dobička pri opravljanju javne službe) so znašali 4,687.887,00 EUR, odhodki tržne dejavnosti pa 36.500,00 EUR. Zavod je tako ustvaril na račun opravljanja javne službe 73.323,00 EUR presežka prihodkov nad odhodki, dobiček tržne dejavnosti pa je bil izkazan v višini 2.552,00 EUR. Celotni pozitivni rezultat se bo po sklepu Sveta MGL namenil za opravljanje javne službe, in sicer za nakup osnovnih sredstev v letu 2009.

V prostorih MGL (na velikem odru in mali sceni) ter na gostovanjih smo v okviru javne službe v letu 2008 izvedli 458 uprizoritev (od tega 439 lastnih s koprodukcijami). Ogledalo si jih je 101.470 obiskovalcev (91-odstotna zasedenost obeh odrov). S

številčno visokim obiskom se gledališče uvršča v vrh na lestvici obiska po gledališčih v Sloveniji. Enako lahko rečemo tudi za število odigranih predstav, ki je iz leta v leto zelo visoko.

MGL mora v skladu s predpisi (Zakon o računovodstvu, Zakon o javnih financah) načrtovati in voditi finančne evidence (po denarnem toku in po nastanku poslovnega dogodka) ločeno za javno službo in za dejavnost na trgu.

6.3 Dejavnosti javne službe MGL

Gledališče v skladu z ZUJIK trajno in nemoteno skrbi za izvajanje kakovostnih programov in projektov ter za posredovanje na področju uprizoritvenih umetnosti in založništva v lokalnem, regionalnem in mednarodnem prostoru.

6.3.1 Umetniško ustvarjanje in poustvarjanje

Glavna dejavnost MGL je umetniško ustvarjanje (šifra dejavnosti SKD 90.010). Repertoar je usmerjen v sodobno svetovno dramatiko, gledališče pa načrtno spodbuja nastajanje in omogoča uprizarjanje izvirne slovenske dramatike, v bogati gledališki zakladnici pa se vedno najde mesto tudi za svetovne in slovenske klasike. Skrbno sestavljen gledališki program je namenjen kar največjemu krogu gledalcev. Gledališče programsko in poslovno sodeluje z drugimi gledališči in drugimi javnimi zavodi na področju kulture.

Vsako sezono na dveh odrih premierno uprizorimo praviloma 8 lastnih uprizoritev z velikim številom ponovitev. Gledališče z njimi gostuje po Sloveniji in v tujini. Tako skrbi za široko dostopnost kulturnih dobrin.

Poleg lastnih predstav se skozi gledališko sezono vrstijo tudi koprodukcijski projekti; gledališče zunanjim izvajalcem (predvsem mladim perspektivnim umetnikom) zagotavlja prostor, znanje in tehnično pomoč.

Z izdajanjem gledaliških listov ob vsaki premieri MGL skrbi za dostopnost dramske literature in poglobljene teoretske analize dramskih besedil. Izdaja tudi druge publikacije, avdio in video posnetke ter računalniške zapise svojega programa.

6.3.2 Knjižnica MGL

MGL izdaja specifično strokovno literaturo s področja gledališke umetnosti v okviru založniške dejavnosti »Knjižnica MGL«. To je najstarejša redno izhajajoča tovrstna knjižna edicija v Sloveniji in je v letu 2008 praznovala 50 let svojega delovanja. Njena dejavnost presega lokalni okvir.

Vsako leto tako izideta vsaj dve strokovni knjigi. Izdajo finančno omogočata tako MZK kot MOL. MGL pridobi sredstva tudi z donacijami (tudi iz tujine), vendar pa je to bolj izjema kot pravilo. Del sredstev za pokritje stroškov predstavlja tudi zaslužek od prodanih knjig Knjižnice MGL.

6.3.3 Gledališke delavnice

Eden temeljnih ciljev MGL je skrb za mlajšo publiko, zato v okviru dejavnosti gledališča potekajo tudi delavnice za učitelje predmeta gledališki klub, gledališke mentorje in srednješolske profesorje. Učencem je na voljo tudi poučna uprizoritev *Gledališka ura*, ki na nevsiljiv in duhovit način prikaže gledališko ustvarjanje.

6.3.4 Druge dejavnosti iz naslova opravljanja javne službe

V skladu z odlokom o ustanovitvi gledališče opravlja še druge dejavnosti, ki sodijo v okvir javne službe. Tako skrbi za dokumentiranje in arhiviranje predstav, tiskanih publikacij ter video in avdio posnetkov, zagotavlja knjižnično dejavnost s področja dela gledališča, zbira, obdeluje in posreduje statistične in druge podatke o delovanju gledališča, pripravlja in izdeluje opremo za scenske projekte ter prevažna opremo gledaliških predstav.

6.4 Sredstva za delovanje MGL

Za izvajanje dejavnosti, za katero je ustanovljeno, ima gledališče v upravljanju nepremičnino (del zgradbe Čopova 14) skupaj z opremo, sredstva v upravljanju so del javne infrastrukture na področju kulture. Za upravljanje s premoženjem je gledališče odgovorno ustanovitelju.

Sredstva za delo gledališča so, razen premoženja ustanovitelja, še sredstva, ki jih gledališče pridobi:

- iz proračuna ustanovitelja MOL,
- iz državnega proračuna in drugih javnih virov,
- s prodajo blaga in storitev na trgu,
- z donacijami, darili in iz drugih virov, v skladu z zakonom in drugimi predpisi.

Osnova za pridobitev sredstev s strani MZK je letni načrt dela MGL, v katerem je zajet repertoar za naslednje koledarsko leto z ovrednotenji posameznih uprizoritev. MZK na osnovi predloženega finančnega načrta odloča tudi o višini sredstev za plače in splošne materialne stroške. MGL je s strani MZK redno financiran po mesečnih dvanajstinah.

Tudi MOL vsako leto delno financira program gledališča, vendar je njen delež nizek. Zadnja leta ustanoviteljica namenja več finančnih sredstev za investicije (predvsem v obnovo zgradbe in odrov).

Nejavne prihodke javne službe predstavljajo prihodki od prodanih vstopnic in abonmajev, prodaje publikacij Knjižnice MGL, prihodki od gostovanj po Sloveniji, sponzorstva in donacije. Delež lastne udeležbe (javna služba in tržna dejavnost) je

relativno visok in znaša 23,2 % (že nekaj let je v gledališču opaziti trend naraščanja deleža lastnih sredstev).

Tabela 6.1 Prihodki po virih financiranja MGL v letu 2008

	Skupaj prihodki (v EUR)	Delež (%)
MESTNA OBČINA LJUBLJANA	68.666,00	1,4
MINISTRSTVO ZA KULTURO	3,616.775,00	75,4
MESTNO GLEDALIŠČE LJUBLJANSKO	1,114.821,00	23,2
- od tega javna služba	1,075.769,00	22,4
- od tega tržna dejavnost	39.052,00	0,8
SKUPAJ	4,800.262,00	100,0

Vir: Letno poročilo MGL 2008, 40

Delež lastnih sredstev je vsako leto višji in presega povprečje v Sloveniji (to je ustaljeno pri 17 %), tržna dejavnost MGL pa je v primerjavi s povprečjem minimalna (glej tabelo 4.1). Struktura deležev glede na celoto se vsako leto spreminja, in sicer se povečuje delež na strani MGL, MZK pa vsako leto prispeva za delovanje gledališča sorazmerno manjši delež sredstev.

7 TRŽNA DEJAVNOST MGL

7.1 Obseg tržne dejavnosti

Tržna dejavnost MGL je prodaja blaga in storitev, ki ni opredeljena kot osnovna dejavnost gledališča, in sicer zunanjim kupcem oziroma naročnikom. Opredeljena je v Odloku o ustanovitvi javnega zavoda Mestno gledališče ljubljansko. Poleg dejavnosti javne službe gledališče opravlja tudi naslednje druge dejavnosti, ki se financirajo izključno iz nejavnih virov:

- upravljanje zgradb,
- oddajanje prostorov v najem,
- izposojanje in prodaja odpisane opreme,
- razvijanje in trženje računalniške opreme za področje dejavnosti,
- gostinske storitve za potrebe obiskovalcev in zaposlenih,
- prodaja knjig, nosilcev zvoka, video kaset, spominkov s področja umetnosti,
- fotografiranje, fotokopiranje in druge oblike razmnoževanja arhivskega gradiva,
- nudenje interesentom pogodbene storitve v okviru svoje dejavnosti.

Del finančnih sredstev si tako MGL priskrbi tudi z opravljanjem dejavnosti na trgu. V MGL so sredstva zanemarljiva, saj predstavljajo manj kot 1 % vseh prihodkov, pri nekaterih zavodih pa so bistveno višja (kot na primer v Cankarjevem domu, ki kot tržno dejavnost opravlja kongresno dejavnost – njen delež v celotnih prihodkih je kar 30 %). Tržna dejavnost v MGL pomeni le dodatek k osnovni (javno financirani) dejavnosti.

7.2 Računovodsko spremljanje tržne dejavnosti

7.2.1 Prihodki tržne dejavnosti

Prihodki od poslovanja so v MGL razčlenjeni ločeno po dejavnostih javne službe in tržni dejavnosti. Prihodki tržne dejavnosti niso financirani s strani ustanoviteljice ali MZK, torej iz proračunskih sredstev.

Prihodke tržne dejavnosti MGL dosega v glavnem z opravljanjem storitev upravljanja zgradbe in oddajanja poslovnih prostorov v najem, čeprav je v Odloku o ustanovitvi naštetih več tržnih dejavnosti, ki jih lahko opravlja.

Upravljanje zgradbe

MGL kot upravljalca vsak mesec izdela obračun stroškov, ki se tičejo celotne zgradbe. Gre za obračun skupnih stroškov elektrike v skupnih prostorih, čiščenja skupnega hodnika, ogrevanja, odvoza komunalnih odpadkov, vode, skupnega vzdrževanja, zavarovanja skupnih prostorov ter opreme, ki jo uporabljajo vsi lastniki

poslovnih prostorov (agregat, klimatske naprave, osebno dvigalo ...). MGL od dobaviteljev prejema ločene račune (posebej za javno službo in posebej za tržno dejavnost). Na njih je specificirana številka odjemnega mesta, vrsta dvigala, za vzdrževanje katerega je izstavljen račun, za posamične dobave proizvodov ali opravljenih storitev pa je navedena številka posebne naročilnice, tako da v računovodstvu zavoda ni problemov pri evidentiranju računa. Te račune gledališče naprej prefakturira vsem solastnikom (in najemnikom) poslovnih prostorov v zgradbi Čopova 14. MGL med stroški izkazuje le tisti del skupnih stroškov, ki na podlagi sprejetega razdelilnika bremeni gledališče. Enako so v evidenci za potrebe DDV evidentirani le sorazmerni zneski – tisti, ki za MGL predstavljajo strošek.

MGL ostalim solastnikom (najemnikom) zaračuna storitev upravljanja zgradbe. Osnova za obračun so stroški dela 2,5 zaposlenega (hišnika, vzdrževalca in kadrovika, ki delno opravlja tudi splošne storitve v zvezi z upravljanjem), čeprav zavod zanje dobiva sredstva s strani MZK. Tak je bil dogovor med lastniki stavbe, kjer je MGL (oziroma dejanski lastnik MOL) večinski lastnik prostorov in je zato prevzel funkcijo upravljalca.

Oddajanje prostorov v najem

Prihodki oddajanja prostorov v najem zajemajo najemnino za dva lokala in najem internega bifeja MGL za opravljanje gostinskih storitev za potrebe obiskovalcev gledališča in zaposlenih.

Komercialni najem prostorov gledališča

Del prihodkov tržne dejavnosti MGL pridobi iz naslova najemnin drugih prostorov za komercialne namene. To so prihodki od oddaje spodnjega foajeja, ki ga najamejo agencije za raziskave za izvedbo anket in raziskav javnega mnenja. Naj omenim, da se gledališče nahaja na eni izmed najbolj »prometnih« ulic v Ljubljani, kjer je pretok pešcev zelo velik, zato je naša lokacija za tovrstne dejavnosti izredno zanimiva.

Prostore MGL lahko najamejo tudi druge pravne osebe za lastne potrebe (za svoje poslovne partnerje, za podelitev nagrad zaposlenim v podjetju in podobno). V tem primeru gre za najemnino za komercialne namene, kjer MGL zaračuna tržno najemnino, z razliko od oddajanja dvorane za kulturne namene (pomoč mladim ustvarjalcem), kjer se najemnina ne zaračuna. MGL zaračuna le stroške v zvezi s prireditvijo, na primer ure opravljenega dela tehnične službe in vratarjev.

Finančni prihodki

Finančni prihodki tržne dejavnosti vsako leto praviloma predstavljajo zamudne obresti, ki jih gledališče dobi na račun tožbe zoper bivšega najemnika gostinskega

lokala v Pasaži gledališča. V letu 2007 je bil sklenjen izvensodni sporazum, tako da v letu 2008 finančnih prihodkov ni bilo.

Izredni prihodki

Izredni prihodki se pri opravljanju tržne dejavnosti pojavijo izjemoma in predstavljajo izravnave pri obračunih stroškov upravljanja.

Tabela 7.1 Prihodki tržne dejavnosti MGL v letih 2007 in 2008

	v EUR	
	2007	2008
PRIHODKI OD POSLOVANJA	31.401	39.052
PRIHODKI OD FINANCIRANJA	2.707	0
IZREDNI PRIHODKI	0	0
PREVREDNOTOVALNI PRIHODKI	0	0
SKUPAJ PRIHODKI	34.108	39.052

Vir: Letno poročilo MGL 2007, 20, Letno poročilo MGL 2008, 18

V letu 2007 je tržna dejavnost znašala 34.108,00 EUR. V prihodkih dejavnosti na trgu so prikazani prihodki iz naslova:

- upravljanja stavbe v višini 18.446,81 EUR,
- najemnin v višini 12.954,04 EUR in
- zamudnih obresti v višini 2.707,34 EUR.

V letu 2008 je tržna dejavnost znašala 39.052,00 EUR. V prihodkih dejavnosti na trgu so prikazani prihodki iz naslova:

- upravljanja stavbe v višini 20.889,00 EUR,
- najemnin za lokala in šank v višini 12.578,20 EUR,
- druge komercialne najemnine 5.285,00 EUR in
- ostale storitve, ki niso opredeljene kot javna služba, v višini 300,00 EUR.

Gledališče v letu 2008 ostalih prihodkov tržne dejavnosti ni imelo.

7.2.2 Odhodki tržne dejavnosti

Iz prihodkov tržne dejavnosti MGL pokriva vse neposredne materialne stroške, ki nastajajo v zvezi z njo, poleg tega pa tudi sorazmerni del nekaterih splošnih materialnih stroškov in del stroškov dela. To so stroški, ki se vsebinsko pojavljajo tudi pri opravljanju tržne dejavnosti. Stroški, ki nastajajo le pri opravljanju javne službe (material in storitve, ki so neposredno vezani na predstave: material za sceno, kostume,

rekvizite; prevozi na gostovanja, dnevnice na gostovanjih; avtorski honorarji, podjemne pogodbe v zvezi s predstavami, pogodbe o umetniškem sodelovanju, stroški gostovanj tujih gledališč v MGL, hostesna služba – razen pri oddajanju dvorane za komercialne namene, gasilci na predstavah – razen pri oddajanju dvorane za komercialne namene; tiskarske storitve, objave v medijih ...) so izvzeti iz obračuna posrednih stroškov tržne dejavnosti.

Stroški materiala in storitev

Stroške, ki so nastali pri opravljanju tržne dejavnosti, lahko ugotovimo neposredno iz knjigovodskih listin (na primer stroški odvetniških storitev, stroški pisarniškega in drugih materialov, stroški čiščenja). Na tržno dejavnost pa odpade tudi sorazmerni del nekaterih drugih splošnih stroškov. To so stroški električne energije in ogrevanja prostorov, kjer se izvaja tržna dejavnost, telefonski stroški v zvezi z izterjavo in naročanjem popravil pri upravljanju zgradbe, čistilni in pisarniški material, računalniške storitve ter drugi stroški, ki jih javni zavod krije iz prihodkov tržne dejavnosti. Kot sodilo za razmejevanje teh stroškov se uporabi delež prihodkov tržne dejavnosti v vseh prihodkih poslovnega obdobja.

Stroški materiala v letu 2007 znašajo 1.915,69 EUR, stroški storitev pa 10.610,69 EUR. V letu 2008 pa je gledališče med stroški tržne dejavnosti izkazalo za 6.716,00 EUR stroškov materiala in 5.189,00 EUR stroškov storitev.

Osebni dohodki in delovna uspešnost zaposlenih

MGL iz prihodkov dejavnosti na trgu pokriva tudi del stroškov dela zaposlenih, ki se ukvarjajo s tržno dejavnostjo.

Zaposleni v splošnih službah tržno dejavnost praviloma opravljajo poleg redne dejavnosti, zato se jim iz naslova tržne dejavnosti deloma izplačuje nadurno delo. Vsako leto se oceni, koliko nadur je posamezni zaposleni opravil za potrebe tržne dejavnosti. Na podlagi naloga direktorja se te nadure v računovodstvu evidentirajo kot nadure, izplačane iz tržne dejavnosti.

Pri določitvi uspešnosti iz tržne dejavnosti je za zaposlene, ki se ukvarjajo tudi s tržno dejavnostjo, z internim pravilnikom določen odstotek uspešnosti, ki jo je zaposleni (naziv delovnega mesta) ustvaril na trgu.

MGL je v letu 2008 iz prihodkov tržne dejavnosti na podlagi sklepa direktorice izplačal del uspešnosti in nadure tistih zaposlenih, ki se poleg rednega dela neposredno ukvarjajo tudi s tržno dejavnostjo. Skupaj znašata ti dve postavki 13.498,06 EUR (od tega je bilo za delovno uspešnost s prispevki namenjenih 10.160,31 EUR).

Število zaposlenih, katerih plače financira MZK, je omejeno. Od leta 2006 dalje je zaradi povečanih potreb na področju marketinga in odnosov z javnostmi v soglasju z MZK kot strošek dela pri opravljanju tržne dejavnosti izkazana plača ene snažilke.

Plačo novega sodelavca v oddelku trženja pa je ministrstvo uvrstilo v maso plač, ki jo financira kot javno službo.

V stroških dela tržne dejavnosti so tako prikazani: bruto osnovna plača, splošni dodatki, delovna uspešnosti in težji delovni pogoji ter materialni dodatki (prevoz, prehrana, regres). V letu 2008 znašajo ti stroški skupaj 8.584,93 EUR.

Stroški dela (plač in dodatkov zaposlenih, ki del svojega dela opravijo za potrebe dejavnosti na trgu) v letu 2008 znašajo 22.082,99 EUR (v letu 2007 so bili izkazani v višini 19.919,00 EUR).

Amortizacija

MOL za sredstva, ki so dana MGL v upravljanje, ne zagotavlja sredstev za pokrivanje amortizacije. MGL teh stroškov nima v celoti vračunanih v ceno storitve, zato se del stroškov amortizacije nadomesti v breme obveznosti do sredstev, prejetih v upravljanje. Del osnovnih sredstev MGL uporablja tudi pri opravljanju pridobitne dejavnosti: oddaja dvorane in preddverja gledališča, dveh lokalov, uporaba računalnikov za vodenje poslovnih knjig, kjer je zajeto ločeno prikazovanje dejavnosti. Problem predstavlja ovrednotenje, koliko časa se posamezno osnovno sredstvo uporablja tudi za tržno dejavnost, če se, katero se, katero se dalj časa, katero samo kratek čas ... Zato se strošek amortizacije praviloma prikazuje kot strošek javne službe (in je delno prenesen v breme konta 9800 – obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje), na tržni dejavnosti pa je izkazan glede na razmerje prihodkov (ustreznejšega sodila zavod nima).

V letu 2008 smo se v gledališču lotili obnove prostorov v 4. nadstropju, kjer je s preureditvijo starih pisarn nastal večnamenski prostor s teraso, ki ga bo MGL oddajal v najem gostinskemu podjetju. Gledališče je v nakup opreme investiralo sredstva v višini 49.503,00 EUR. Amortizacija teh sredstev bo v celoti izkazana kot strošek tržne dejavnosti, saj je oddajanje prostorov za gostinske namene dejavnost, ki ni opredeljena kot dejavnost javne službe. Stroški se bodo krili iz postavke prihodki iz najemnin za ta poslovni prostor.

Drugi odhodki pri opravljanju tržne dejavnosti

V drugih odhodkih pri opravljanju tržne dejavnosti je knjižen obračunani davek od dohodkov pravnih oseb in ostali stroški (sorazmerni del dajatev od podjemnih pogodb – posredni strošek tržne dejavnosti). V preteklih letih je bil na kontu 4654 – davek od dohodkov pravnih oseb izkazan le davek od dobička tržne dejavnosti. V letu 2008 je davek zaradi sprejetja pravilnika na navedenem kontu izkazan ločeno za javno službo in za tržno dejavnost in je za tržno dejavnost znašal le 0,81 % obračunanega davka od pridobitne dejavnosti, kar znaša nominalno 68,91 EUR (v letu 2007 je davek od dobička znašal 383,00 EUR).

Tabela 7.2 Odhodki tržne dejavnosti MGL v letih 2007 in 2008

v EUR

	2007	2008
STROŠKI MATERIALA IN STORITEV	12.526	11.905
STROŠKI DELA	19.919	22.083
AMORTIZACIJA	0	2.428
DAVEK OD DOHODKOV PR. OSEB	383	69
OSTALI DRUGI STROŠKI	4	15
ODHODKI OD FINANCIRANJA	10	0
IZREDNI ODHODKI	26	0
PREVRODNOTOVALNI ODHODKI	0	0
SKUPAJ ODHODKI	32.868	36.500

Vir: Letno poročilo MGL 2007, 20 in Letno poročilo MGL 2008, 19

MGL je v obeh letih izkazoval presežek prihodkov nad odhodki iz naslova opravljanja tržne dejavnosti. Pozitiven rezultat je tudi eden izmed pogojev, da lahko zavod nameni del sredstev za izplačilo dodatne delovne uspešnosti zaposlenim.

Tabela 7.3 Poslovni izid tržne dejavnosti MGL v letih 2007 in 2008

v EUR

	2007	2008
PRIHODKI SKUPAJ	34.108	39.052
ODHODKI SKUPAJ	32.868	36.500
RAZLIKA (PRIHODKI – ODHODKI)	1.240	2.552

Vir: Letno poročilo MGL 2007, 20 in Letno poročilo MGL 2008, 19

7.2.3 Tržna dejavnost in izplačilo dodatne delovne uspešnosti

MGL izpolnjuje pogoje za izplačilo dodatne delovne uspešnosti.

V letu 2009 je bil sprejet nov pravilnik o določitvi obsega sredstev za izplačilo dodatne delovne uspešnosti iz tržne dejavnosti (Ur. l. RS 7/2009). Tako bo na podlagi poslovnega izida leta 2008 za plačilo delovne uspešnosti iz čiste tržne dejavnosti gledališče lahko namenilo največ 60 % razlike med prihodki in odhodki preteklega leta (torej za leto 2009 60 % od 2.552 EUR oziroma 1.531 EUR).

V primerjavi s preteklimi leti je to minimalen znesek za izplačilo uspešnosti, saj je takrat gledališče samo določilo, koliko sredstev iz prihodkov tržne dejavnosti bo namenilo izplačilu dodatne delovne uspešnosti. Po prilogi 1 Uredbe o dodatni delovni uspešnosti v javnem sektorju (Ur. l. RS 14/2006), ki je bila v preteklosti podlaga za soglasje o povečani dodatni delovni uspešnosti, se je ostanek prihodkov nad odhodki

tržne dejavnosti prišel ostanku lastnih prihodkov nad odhodki javne službe, nato pa se je skupen ostanek prihodka delil v razmerju vsaj 50 % sredstev za investicije in do 50 % za povečano delovno uspešnost zaposlenih v zavodu. V letu 2008 je bilo za dodatno delovno uspešnost iz naslova tržne dejavnosti izplačanih 8.751,34 EUR.

7.3 Tržna dejavnost MGL in zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

7.3.1 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v MGL za leto 2007

MGL je zavezanec po ZDDPO, saj je že v preteklosti poleg osnovne (nepridobitne) dejavnosti opravljal tudi dodatno – tržno (pridobitno) dejavnost. Ker je gledališče javni zavod in je opravljal nepridobitno dejavnost, je bilo za dohodke nepridobitne dejavnosti oproščeno plačila davka. Od opravljanja pridobitne dejavnosti pa je moralo obračunati in plačati davek od dohodkov pravnih oseb.

Obračun davka je bil izveden na predpisani način. Od prihodkov pridobitne dejavnosti so se pri obračunu odšteli davčno priznani odhodki iz naslova tržne dejavnosti. Pozitivna razlika je bila osnova za obračun davka od dohodkov pravnih oseb. Na obračunu je bilo potrebno označiti, da gre za davčni obračun zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2 (izvzem prihodkov in odhodkov iz naslova opravljanja nepridobitne dejavnosti).

Tržna dejavnost MGL je v letu 2007 zajemala upravljanje zgradb, oddajanje prostorov v najem ter druge storitve, ki jih je gledališče opravilo poleg dejavnosti javne službe.

Prihodki v davčnem obračunu za leto 2007

MGL je v letu 2007 ustvaril prihodke iz naslova tržne dejavnosti v višini 34.108,19 EUR, kar znaša 0,79 % vseh prihodkov zavoda. Zavod je v obračunu davka za leto 2007 od celotnih prihodkov izvzel prihodke iz nepridobitne dejavnosti.

Odhodki v davčnem obračunu za leto 2007

Celotni odhodki iz naslova tržne dejavnosti zavoda za leto 2007 (skupaj z davkom od dobička za leto 2007) znašajo 32.868,21 EUR.

V odhodkih so zajeti vsi dejanski stroški tržne dejavnosti in del posrednih splošnih stroškov. Gledališče je pri ugotavljanju posrednih stroškov kot sodilo uporabilo delež prihodkov tržne dejavnosti v celotnih prihodkih.

Pri davčnem obračunu so iz odhodkov tržne dejavnosti izvzeti vsi tisti stroški, ki so davčno le delno priznani (stroški reprezentance), in sicer v višini 50 %. Davčno priznani odhodki tržne dejavnosti tako znašajo 34.108,00 EUR.

Davčne olajšave za leto 2007

Zavod v letu 2007 pri obračunu davka ni upošteval davčnih olajšav v zvezi z donacijami, zaposlovanjem ali investiranjem, saj so bili ti stroški v celoti stroški iz naslova opravljanja javne službe, in so bili izvzeti iz obračuna davka.

Davčna osnova v letu 2007

Davčna osnova za leto 2007 je znašala 1.666,00 EUR in od nje je bil obračunan davek od dohodkov v višini 23 % oziroma 383,16 EUR. Presežek prihodkov nad odhodki oziroma dobiček tržne dejavnosti v letu 2007 znaša 1.240 EUR in se porabi za redno dejavnost.

Tabela 7.4 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2007

v EUR

1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	4,328.528
2.1	Izvem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	4,294.420
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	34.108
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	4,195.681
6.1	Izvem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	4,163.195
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance	44
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	32.442
13.	DAVČNA OSNOVA	1.666
16.	OSNOVA ZA DAVEK	1.666
17.	DAVEK (23 % od osnove)	383

Vir: obrazec DDPO MGL za leto 2007

7.3.2 Ugotovitve pri analizi davčnega obračuna za leto 2007

Pri analizi obračuna DDPO za leto 2007 sem ugotovila, da zavod ni upošteval 3. točke 3. člena ZDDPO-2 in iz davčno priznanih odhodkov ni izvzel stroškov, ki se nanašajo na privatno življenje, na primer za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno z davkom na dodano vrednost. Iz knjigovodskih listin je razvidno, da je zavod ob zaključku sezone 2006/2007 organiziral srečanje zaposlenih in zunanjih sodelavcev MGL. Tako je na kontu 461691 – druge storitve izkazan znesek v višini 2.580,00 EUR (vodenje športnih aktivnosti in gostinske storitve na srečanju MGL), ki davčno ni priznan.

Gledališče ni izkazalo stroškov plače zaposlene čistilke, ki se je v letu 2007 financirala iz tržne dejavnosti, in sicer za obdobje januar do april 2007. Stroški so izkazani v dejavnosti javne službe, čeprav zavod od MZK za zaposleno delavko ni dobil

sredstev za bruto plačo s prispevki delodajalca in za materialne dodatke. Izkazani so le stroški čiščenja, saj je gledališče zaradi delavkine daljše bolniške odsotnosti za čiščenje najelo zunanjega izvajalca. Če predpostavljamo, da bi njena plača za to obdobje znašala skupaj s prispevki delodajalca in dodatkom za prevoz in prehrano 1.650,00 EUR (podatki na podlagi plače zaposlene iz leta 2006), je novi izračun podan v naslednji tabeli.

Tabela 7.5 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2007 (popravljen)

		v EUR
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	4,328.528
2.1	Izvem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	4,294.420
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	34.108
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	4,195.681
6.1	Izvem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	4,161.545
6.14	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje	2.580
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance	44
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	31.511
13.	DAVČNA OSNOVA	2.597
16.	OSNOVA ZA DAVEK	2.597
17.	DAVEK (23 % od osnove)	598

Osnova za davek bi bila višja in bi znašala 2.597,00 EUR, davek pa bi znašal namesto 383,00 EUR dobrih 200 EUR več, torej 598,00 EUR. Spremenil bi se tudi izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti, saj bi se zaradi prenosa stroškov dela (v višini 1.650,00 EUR) na tržno dejavnost zmanjšali odhodki javne službe, povečali pa odhodki tržne dejavnosti. Spremenila bi se tudi višina ostanka prihodka nad odhodki iz naslova opravljanja javne službe. Ta bi se povečal in bi znašal 132.875,00 EUR. Zavod pa bi namesto prvotnega dobička iz naslova tržne dejavnosti v višini 1.420,00 EUR izkazal izgubo, saj bi bili odhodki tržne dejavnosti višji od prihodkov.

Vprašljivo je vrednotenje posrednih stroškov. Pri pregledu kontov stroškov tržne dejavnosti leta 2007 so bili kot posredni stroški izkazani tudi stroški, ki ne nastajajo pri opravljanju tržne dejavnosti (na primer osmrtnice in žalni aranžmaji). Primerjava je podana v prilogi 3.

7.3.3 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v MGL za leto 2008

S sprejetjem Pravilnika o pridobitni dejavnosti leta 2007 je obseg tržne dejavnosti MGL ostajal nespremenjen. Za davčne potrebe pa se je pojem pridobitnosti z letom

2008 razširil na skoraj celotno področje poslovanja zavoda, tudi na opravljanje javne službe.

Prihodki iz proračuna in nejavni prihodki pri opravljanju javne službe so pridobitni prihodki. Prihodki proračuna so strogo namenski in se praviloma v celoti porabijo za pokrivanje stroškov, ki nastajajo pri opravljanju javne službe, tako da ne prihaja do pozitivne davčne osnove in plačila davka od dohodkov pravnih oseb. MGL že tradicionalno dobro posluje, tako da je višji davek posledica visokih nejavnih prihodkov pri opravljanju javne službe, davek iz naslova opravljanje tržne dejavnosti pa je minimalen, saj tržna dejavnost predstavlja komaj 0,81 % celotnih prihodkov zavoda.

Prihodki po davčnem obračunu za leto 2008

Iz celotnih prihodkov MGL (to je od zneska 4,800.261,80 EUR) so izvzeti prihodki nepridobitne dejavnosti v višini 4.833,37 EUR. Ti prihodki predstavljajo obresti od depozitov v višini 1.000,00 EUR in obresti na zakladniškem podračunu pri UJP v višini 3.833,37 EUR. Bančne obresti od sredstev na transakcijskem računu pri banki oziroma na podračunu enotnega zakladniškega računa pri UJP so izvzete iz izračuna davčne osnove v celoti (ne glede na velikost in čeprav se lahko nanašajo tudi na sredstva, prejeta za pridobitno dejavnost). Donacij ali drugih nepridobitnih prihodkov zavod v letu 2008 ni prejel. Davčno priznani pridobitni prihodki tako znašajo 4,795.428,43 EUR.

Odhodki po davčnem obračunu za leto 2008

Iz celotnih odhodkov MGL (znesek pred obračunom davka od dohodkov pravnih oseb 4,715.983,09 EUR) so izvzeti odhodki nepridobitne dejavnosti (sorazmerni del, sodilo je delež nepridobitnih prihodkov v vseh prihodkih zavoda) v višini 4.748,99 EUR. Znesek je v obrazcu Obračun davka od dohodkov pravnih oseb prikazan pod zaporedno številko 6.1.

29. člen ZDDPO-2 določa, da so odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, tisti, ki glede na dejstva in okoliščine niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti, imajo naravo privatnosti ali niso skladni z običajno poslovno prakso, nepriznani odhodki.

7. točka 30. člena ZDDPO-2 navaja, da je kot odhodek davčno nepriznan tudi davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec v skladu z Zakonom o davku na dodano vrednost ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav mu zakon to pravico daje. MGL zaradi prenizkega odstotka ne uveljavlja odbitka vstopnega davka, čeprav ima po zakonu pravico uveljavljanja odbitka. Računalniški program ni prilagojen novim davčnim zahtevam. Po sklepu Sveta zavoda ob sprejetju zaključnega računa za leti 2007 in 2008 se odbitni delež vstopnega davka ne upošteva. Zato je gledališče pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb kot nepriznani odhodek za davke upoštevalo znesek

davka na dodano vrednost, ki bi ga lahko knjižilo v letu 2008 na terjatvah kot vstopni davek (dejansko so stroški poslovnega leta za ta znesek višji). Ta znaša 4.091,24 EUR – znesek zmanjšuje celotne odhodke zavoda in je na obrazcu prikazan pod zaporedno številko 6.17 (nepriznani odhodki za davke).

Pod zaporedno številko 6.18 je evidentiran znesek 105,06 EUR. Gre za plačane zamudne obresti zaradi nepravočasno plačanih dajatev, ki jih je zaračunal Davčni urad RS.

V letu 2008 je gledališče Skladu Staneta Severja nakazalo simbolični znesek 250,00 EUR kot donacijo za Severjevo nagrado. Sklad Staneta Severja vsako leto podeli nagrado za igralske stvaritve v slovenskih poklicnih gledališčih, nagrado za igralske stvaritve študentov dramske igre in nagrado za igralske stvaritve v slovenskem ljubiteljskem gledališču. Sredstva v sklad po svojih zmožnostih prispevajo donatorji, predvsem s kulturnega področja. Po ZDDPO-2 donacije niso priznane kot odhodek, pravna oseba pa jih lahko do določene višine upošteva kot olajšavo. Tako je iz odhodkov izvzet znesek 250,00 EUR (prikazano po zaporedno številko 6.20 na obračunu, istočasno pa je prikazana kot olajšava pod zaporedno številko 15.14 na obračunu).

Stroški reprezentance so delno priznani v višini 50 % celotnih odhodkov iz tega naslova. Stroški v zvezi s pogostitvijo povabljenih ob vsakokratni premieri so davčno priznani, saj gre za tradicijo vseh kulturnih ustanov, ne samo v Sloveniji, ampak tudi drugod po svetu. Ti odhodki so skladni z običajno poslovno prakso, so običajni pri poslovanju glede na pretekle in druge izkušnje in jih enako izkazujejo vsa gledališča. Stroški pogostitve ob premierah so prikazani posebej med programskimi stroški, stroški reprezentance pa ločeno na svojem kontu. V letu 2008 tako davčno ni priznanih 2.203,55 EUR stroškov reprezentance.

Davčno priznani odhodki so od celotnih odhodkov, ugotovljenih po računovodskih predpisih, nižji za 11.398,84 EUR in znašajo 4.704.584,25 EUR (zaporedna številka 8.).

Razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki oziroma davčna osnova tako znaša 90.844,18 EUR.

Davčne olajšave v letu 2008

V preteklih letih zavod ni uveljavljal davčnih olajšav, saj so bile donacije del stroškov nepridobitne dejavnosti. V letu 2008 pa je zaradi sprejetega pravilnika zavod uveljavljal tudi davčne olajšave v skupni višini 52.643,39 EUR.

Po členu 55. a zakona je navedeno, da lahko zavezanec uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 30 % investiranega zneska v opremo in v neopredmetena sredstva, vendar ne več kot 30.000 EUR in največ v višini davčne osnove. Za opremo se ne štejejo pohištvo in pisarniška oprema ter motorna vozila, izjema so računalniška oprema, osebni avtomobili in avtobusi na hibridni ali električni pogon ter tovorna

motorna vozila z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO VI. Investicije v osnovna sredstva, za katere MGL lahko uveljavlja davčno olajšavo, so v letu 2008 znašale 102.490,41 EUR. Gledališče je v obračunu uveljavljalo 30.000,00 EUR olajšave za investiranje po členu 55.a zakona (zaporedna številka 15.8).

Olajšava za zaposlovanje invalidov po zakonu znaša 50 % obračunanih bruto plač invalidov ne glede na stopnjo invalidnosti ter 70 % plač invalidov s stoddotno telesno okvaro in gluhih oseb. Če pa pravna oseba zaposluje invalide v večjem številu, kot je predpisano v zakonu o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov, lahko za zaposlene, ki presegajo predpisano kvoto, uveljavlja olajšavo v velikosti 70 % obračunanih bruto plač, vendar le, če invalidnost ni posledica nesreče pri delu ali poklicne bolezni pri tem delodajalcu. Olajšava za zaposlovanje invalidov nad predpisano kvoto se s splošno olajšavo za zaposlovanje invalidov izključuje. V MGL so bili v letu 2008 zaposleni štirje invalidi, od tega dva nad predpisano kvoto po Zakonu o poklicni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov. V davčnem obračunu je tako upoštevana davčna olajšava za dva invalida v višini 50 % njunih bruto plač in 70 % bruto plač dveh invalidov nad predpisano kvoto, skupaj v višini 22.393,39 EUR.

V letu 2008 je gledališče Skladu Staneta Severja namenilo simbolično donacijo v višini 250,00 EUR. Za ta znesek je koristilo olajšavo za donacije za izplačila za kulturne namene. Znesek je bil hkrati izvzet iz davčno priznanih odhodkov zavezanca.

Davčna osnova po upoštevanih olajšavah je nižja in znaša 38.200,79 EUR. Od te osnove je bil obračunan davek v višini 22 %. Davek od dohodkov zavezanca MGL za leto 2008 tako znaša 8.404,17 EUR.

Tabela 7.6 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2008

		v EUR
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	4,800.261,80
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje	4.833,37
2.1	Izvem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	4.833,37
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	4,795.428,43
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	4,715.983,09
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje	11.398,84
6.1	Izvem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	4.748,99
6.17	Nepriznani odhodki za davke	4.091,24
6.18	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	105,06
6.20	Nepriznani odhodki za donacije	250,00

6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 % stroškov reprezentance	2.203,55
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	4,704.584,25
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki	90.844,18
13.	DAVČNA OSNOVA	90.844,18
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	52.643,39
15.8	Olajšava za investiranje po členu 55.a	30.000,00
15.10	Olajšava za zaposlovanje invalidov	22.393,39
15.14	Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami	250,00
16.	OSNOVA ZA DAVEK	38.200,79
17.	DAVEK (22 % od osnove)	8.404,17

Vir: obrazec DDPO MGL za leto 2008

7.3.4 Ugotovitve pri analizi davčnega obračuna za leto 2008

V tabeli 7.7 so prikazane razlike v davčnem obračunu za leti 2007 (pred sprejetjem pravilnika) in 2008 (ko je omenjeni pravilnik začel veljati v celoti).

Tabela 7.7 Primerjava obračuna davka za leti 2007 in 2008

	2007	2008
Davčno priznani prihodki	34.108,00	4,795.428,43
(Prihodki – nepridobitna dejavnost)	(4,294.420,00)	(4.833,37)
Davčno priznani odhodki	32.422,00	4,704.584,25
(Odhodki – nepridobitna dejavnost)	(4,163.195,00)	(4.748,99)
Davčna osnova (zaporedna številka 13)	1.666,00	90.844,18
Davčne olajšave	0,00	52.643,39
Osnova za davek	1.666,00	38.200,79
Davek	383,00	8.404,17

Vir: obrazec DDPO MGL za leti 2007 in 2008

Primerjava med letoma kaže, da je sprejetje pravilnika bistveno vplivalo na višino davka od dohodkov pravnih oseb. V preteklih letih je lahko zavod (ker ni imel sprejetih sodil za delitev stroškov oziroma ker so ta sodila preohlapno opredeljena) v veliki meri vplival na to, kolikšen bo poslovni izid tržne dejavnosti in kakšen bo davek od dobička tržne dejavnosti. S sprejetjem pravilnika te dileme ni več. Ker je v pravilniku natančno opredeljeno, kaj za nepridobitne organizacije predstavlja nepridobitna dejavnost, merila delitve prihodkov in odhodkov za davčne namene niso več sporna.

Zaradi sprejetega pravilnika se je v letu 2008 bistveno povečala višina davka od dobička MGL, saj so sedaj obdavčeni prihodki iz nejavnega vira pri opravljanju javne službe zavoda. Vse namenske dotacije s strani ustanoviteljice in MZK so v celoti porabljene pri opravljanju dejavnosti javne službe. Gledališče pa je »kaznovano«, ker dosega visoke prihodke iz nejavnega vira – predvsem inkaso predstav. To je bil tudi namen zakonodajalca, saj je nepridobitni sektor s sprejetjem pravilnika izenačen s pridobitnim. Tako ima od dobrega poslovanja pri opravljanju javne službe nekaj tudi država, saj bodo v proračun prispevali vsi, ki dobro (pozitivno) poslujejo.

Zaradi zakonske omejitve gledališče ne more izkoristiti večje investicijske olajšave (le maksimalno 30.000 EUR), kar v veliki meri vpliva na višino odmerjenega davka. Ker je novo zaposlovanje v javnem sektorju strogo omejeno, ni mogoče pričakovati, da bi imeli v MGL zaposlenih več invalidov, za plače katerih bi lahko uveljavljali višjo davčno olajšavo. Mogoče bi gledališče namenilo več sredstev za donacije drugim nepridobitnim organizacijam, vendar so tovrstne odločitve prej izjema kot pravilo, saj so glede na dejavnosti, ki jih opravljajo nepridobitne organizacije, te prej prejemnice donacij.

Gledališče bi se izognilo plačilu davka (ali pa plačalo le minimalno višino davka) le v primeru, da bi bil poslovni rezultat sicer pozitiven, vendar nizek. Ker MGL vsako leto vlaga denarna sredstva v investicije (v letu 2008 je bilo samo v nakup opreme in neopredmetenih sredstev, za katera se lahko uveljavlja davčna olajšava po členu 55.a ZDDPO-2, vloženo za 102.490,41 EUR), bi v primeru slabšega pozitivnega rezultata pri upoštevanju te olajšave (praviloma 30.000,00 EUR) dosegli, da bi bila končna osnova za davek enaka nič in zato ne bi plačali davka po ZDDPO-2.

8 PREDLOG NOVIH SODIL ZA MGL

8.1 Sodila za razmejevanje prihodkov MGL

MGL sicer ima sprejet interni pravilnik o delitvi stroškov na obe dejavnosti, vendar je ta še vedno preohlapno določen, zato je nujno, da vodstvo sprejme nova (pravičnejša in pravilnejša) sodila za razmejevanje odhodkov po dejavnostih. Pravila naj časovno dosledno upošteva pri svojem poslovanju.

Gledališče bi moralo natančno določiti, kateri stroški se lahko pojavijo pri opravljanju dejavnosti na trgu. Pri vsakem stroškovnem kontu bi moralo navesti, ali se strošek lahko pojavi tudi pri opravljanju tržne dejavnosti.

8.1.1 Poslovni prihodki

Poslovne prihodke je treba razdeliti na podlagi sodila pristojnega ministrstva. Če tega sodila ni, ga mora javni zavod določiti sam.

MZK je javnim kulturnim zavodom izdalo pojasnilo, katere dejavnosti spadajo v javno službo. Javni zavodi s področja kulture opravljajo javno službo ali pa dejavnost, ki se izvaja na način in pod pogoji, kot velja za javno službo oziroma dejavnost v javnem interesu. Prihodki iz nejavnih virov, ki jih zavodi pridobivajo pri opravljanju te dejavnosti (članarine, prodaja vstopnic, kopiranje arhivskega gradiva, prodaja katalogov in podobno), so v skladu z 9. členom Zakona o računovodstvu drugi viri sredstev za opravljanje javne službe in ne prihodki, pridobljeni iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Nasprotno pa so prihodki iz dejavnosti, ki ni neposredno povezana z opravljanjem javne službe (gostinski obrat, oddajanje prostorov, trgovina ...), prihodki, ki so ustvarjeni na trgu in jih je potrebno spremljati ločeno.

Menim, da MGL dosledno upošteva navodila MZK in kot tržno dejavnost prikazuje le tisto dejavnost, ki ni neposredno povezana z opravljanjem javne službe.

8.1.2 Finančni prihodki iz naslova obresti za vezana denarna sredstva

Finančni prihodki (zamudne in pogodbene obresti, prihodki od prevrednotenja in prodaje finančnih naložb ter drugi) sodijo v dejavnost javne službe, razen tistih, za katere se iz knjigovodskih listin lahko ugotovi, da se nanašajo na tržno dejavnost (Čižman 2009a, 41).

Računsko sodišče pri javnih zavodih – revidirancih večkrat ugotavlja, da bi se morali finančni prihodki od vezave denarnih sredstev praviloma ločeno prikazovati, saj naj bi viški denarnih sredstev nastajali tudi pri opravljanju tržne dejavnosti.

MGL začasno prosta denarna sredstva veže kot kratkoročni depozit pri poslovnih bankah. Predvsem gre za denar abonentov, ki v mesecu maju vplačajo abonma za naslednjo gledališko sezono. Ta sredstva gledališče namensko porabi v daljšem časovnem razdobju za nabavo materialov in plačilo storitev, neposredno povezanih s

pripravo uprizoritve (predstave). Finančni prihodki iz naslova obresti vezanih denarnih sredstev pri banki tako niso prihodki tržne dejavnosti, saj gledališče ustvarja večino tržnih prihodkov z zamikom (pri upravljanju zgradbe namreč MGL račune, ki jih prejme v ta namen, prefakturira in plača – delno celo iz denarnih sredstev iz nejavnega vira pri opravljanju javne službe, še preden ostali lastniki plačajo izstavljenе bremepise za nastale skupne stroške), zato (morebitnih) viškov denarja iz naslova tržne dejavnosti MGL ne veže v bankah.

8.2 Sodila za razmejevanje odhodkov MGL

MGL odhodke praviloma razdeli na podlagi dejanskih podatkov, če pa takšna delitev ni možna, uporabi primerno sodilo. Sodil za delitev odhodkov pristojno ministrstvo ni izdalo, priporočilo je bilo izdelano le za prihodke. Večina zavodov pri razmejevanju odhodkov uporablja razmerje med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in prihodki tržne dejavnosti. Vendar pa Računsko sodišče ugotavlja, da taka delitev velikokrat ni pravična in pravilna, saj se struktura odhodkov, nastalih pri opravljanju dejavnosti javne službe, lahko bistveno razlikuje od strukture odhodkov, nastalih pri opravljanju tržne dejavnosti.

MGL v primeru razmejevanja posrednih stroškov upošteva vsebino posameznih kontov in tako v odhodkih tržne dejavnosti ne prikazuje stroškov, ki so neposredno povezani z opravljanjem javne službe (stroški scene, kostumov, prevozi na gostovanja, dnevnice na gostovanjih in podobno).

8.2.1 Neposredni stroški tržne dejavnosti

Pri neposrednem strošku je iz knjigovodske listine razvidno, pri opravljanju katere dejavnosti je ta nastal. Za naročila blaga in storitev za namene tržne dejavnosti naj se v tajništvu oziroma nabavnem oddelku uporablja ločena naročilnica s posebnim označevanjem. Tako bo iz knjigovodske listine takoj razvidno, da se prejeti račun nanaša na tržno dejavnost.

8.2.2 Stroški dela

MGL s soglasjem MZK v odhodkih prikazuje strošek plače z materialnimi dodatki enega zaposlenega. Menim, da prikazovanje teh stroškov ni sporno.

Višina sredstev za dodatno delovno uspešnost iz naslova prodaje na trgu je zakonsko omejena. Sredstva se izplačajo kot del dodatne delovne uspešnosti tistim zaposlenim, ki opravljajo tudi storitve tržne dejavnosti. V internih navodilih MGL je določen odstotek uspešnosti za vsako delovno mesto, ki se pokriva v breme prihodkov tržne dejavnosti.

Pri opravljanju nadurnega dela naj se vzpostavi evidenca, ki bi omogočala takojšnjo opredelitev, da gre za nadure zaradi opravljanja tržne dejavnosti. Zaposleni bi v

kadrovski službi (morda na posebnem obrazcu) takoj obrazložil, da je delal preko polnega delovnega časa zaradi opravljanja tržne dejavnosti. Iz evidence bi se konec leta natančno vedelo, koliko nadur je bilo opravljenih za tržno dejavnost. Na podlagi podatkov (ur) iz kadrovske evidence bi se opravil prenos zneska izplačanih nadur na tržno dejavnost.

8.2.3 Stroški v zvezi z oddajanjem prostorov v komercialni najem

Znesek najema pokriva neposredne in posredne stroške najema. Posredni stroški najema so:

- Čiščenje pred in po najemu: zavod ima zaposlene štiri čistilke, od tega plačuje eno iz naslova tržne dejavnosti, saj čisti upravni del poslovnih prostorov. Tri čistilke čistijo prostore, ki so namenjeni opravljanju javne službe: dvorane, garderobe igralcev, foaje. Sodilo bi bilo število opravljenih ur za čiščenje najetih prostorov. Evidenco o opravljenih urah bi zagotovila kadrovska služba MGL.
- Ostali stroški dela v zvezi s komercialnim najemom poslovnih prostorov: če so pri komercialnem najemu prostorov sodelovali tudi drugi zaposleni (lučni mojstri, tonski mojstri, vratar ...), bi moralo biti iz kadrovske evidence prisotnosti to neposredno razvidno (vpisan namen opravljenih ur).
- Hostesna služba, gasilci: morebitno prisotnost zunanjih sodelavcev (študentje, podjetje, ki za zavod opravlja storitev požarnega varovanja) bi morala javiti oseba, ki je zadolžena za organizacijo komercialnega najema dvorane. Ker zavod v obeh primerih dobiva mesečne obračune opravljenih ur, bi morala oseba na prejeti račun napisati obseg opravljenih ur za komercialni namen ali priložiti specifikacijo stroškov komercialnega namena, iz katere bi bila razvidna struktura in višina stroškov najema.
- Električna energija, ogrevanje, hlajenje, komunalne storitve (voda, odvoz smeti): kot sodilo bi se lahko uporabilo število ur najema poslovnega prostora. Pri najemu internega bifeja bi bilo smiselno (če to omogočajo električne in vodovodne inštalacije) namestiti posebne odštevalne števec, ki bi beležili porabo (elektrika, ogrevanje, voda). Vprašanje pa je, ali bi bili stroški nakupa, montaže in vzdrževanja števecov ekonomsko upravičeni.
- Ostali stroški materiala in storitev: kot primerno sodilo bi še vedno ostalo razmerje prihodkov tržne dejavnosti v vseh prihodkih zavoda, na kar verjetno tudi Računsko sodišče ne bi imelo pripomb.
- Amortizacija tistih osnovnih sredstev, ki se uporabljajo pri opravljanju tržne dejavnosti: zavod naj s popisom ugotovi, katera sredstva se lahko uporabljajo tudi pri dejavnosti oddajanja poslovnih prostorov v najem (reflektorji, oprema

za ozvočenje, oprema za gostinsko dejavnost, pohištvo v internem bifeju in podobno). Gledališče je pri pogodbi o najemu internega bifeja (Klub MGL) opredelilo, da 70 % celotnega časa (čas obratovanja lokala) v njem opravlja gostinsko dejavnost najemnik prostora. V ostalem času (30 % celotnega časa) pa prostor služi neformalnim pogovorom vodstva z zunanjimi sodelavci, novinarskim konferencam ob izidu novih knjižnih izdaj Knjižnice MGL, pa tudi začetnim vajam (prvi medsebojni stik sodelujočih pri nastajanju nove uprizoritve). Zato se bo strošek amortizacije vseh osnovnih sredstev internega kluba MGL delil po v pogodbi sprejetem ključu. Pri komercialnem oddajanju dvoran bi kot sodilo za delitev stroška amortizacije lahko uporabili razmerje števila ur oddajanja prostora v najem in števila ur celotne zasedenosti dvoran. Zaradi tega bi bilo potrebno vzpostaviti evidenco o urni zasedenosti posamezne dvorane (veliki oder, mala scena, studio), upoštevati bi morali tudi čas za vaje na odrih gledališča in ne samo dejanske časovne zasedenosti v terminih predstav. Vprašanje pa je, ali bi bilo to ekonomsko upravičeno.

8.2.4 Stroški upravljanja zgradbe

Delno se prislužena denarna sredstva upravljanja zgradbe porabijo za izplačilo dodatne delovne uspešnosti in nadurnega dela tistim zaposlenim, ki poleg rednega dela opravljajo tudi storitve v zvezi z upravljanjem zgradbe (vzdrževalec, hišnik, kadrovik, zaposleni v računovodstvu gledališča). Ostali posredni stroški v zvezi z upravljanjem zgradbe pa so še:

- Stroški pisarniškega in računalniškega materiala: v računovodstvu naj se izdelava ocena porabe (število fotokopij računov, ki so priložene bremepisom, število kuvert, potrebnih za pošiljanje, računalniške kartuše ...), ki se jo finančno ovrednoti (cene potroškov materiala so razvidne iz prejetih računov).
- Stroški poštnin: podatek o količini pisemskih pošiljk je razviden iz poštne knjige. Praviloma se bremepisi pošiljajo priporočeno, zato je tudi višina zneska znana.
- Telefonski stroški: v zvezi z upravljanjem zgradbe ima MGL tudi stroške izterjave neporavnanih računov, stroške v zvezi z naročili servisa in podobno; kot najprimernejše sodilo bi bila ocena porabe (če bi se dosledno beležil porabljeni čas oziroma impulzi) ali pa bi se kot sodilo uporabilo razmerje prihodkov tržne dejavnosti in vseh prihodkov zavoda.
- Amortizacija tistih osnovnih sredstev, ki se uporabljajo pri opravljanju tržne dejavnosti: zavod naj s popisom ugotovi, katera sredstva se uporabljajo posredno tudi pri upravljanju zgradbe; del amortizacije teh sredstev se prikaže kot strošek amortizacije, ki bremeni prihodke tržne dejavnosti. Sodilo pri višini

stroška amortizacije bi bilo razmerje prihodkov tržne dejavnosti v vseh prihodkih zavoda. Zavod v stroških tržne dejavnosti ne bi prikazoval amortizacije zgradbe, saj se to knjiži v breme vira (zgradba je last MOL in je dana v upravljanje MGL).

- Morebitni ostali stroški: najprimernejše sodilo bi bilo razmerje prihodkov tržne dejavnosti in vseh prihodkov zavoda.

9 SKLEP

Tržna dejavnost se v nepridobitnih organizacijah pojavlja kot postranska dejavnost, od katere poslovanje (in obstoj) organizacije ni odvisno. Gre predvsem za dodaten vir financiranja osnovne dejavnosti, za katero so javna sredstva omejena. Organizacije so pri opravljanju tržne dejavnosti praviloma svobodne, saj cena opravljenih storitev in prodanih proizvodov ni odvisna od zastavljenega programa dela oziroma finančnega načrta organizacije. Pri opravljanju tržne dejavnosti se srečujejo tudi z drugimi ponudniki storitve na trgu, ta trg pa je drugačen od »tržne ponudbe« pri javni službi.

Obseg tržne dejavnosti je od organizacije do organizacije zelo različen. Tržna dejavnost je financirana izključno iz nejavnih virov. Pri opravljanju tržne dejavnosti nepridobitna organizacija praviloma dosega pozitiven rezultat – dobiček. Tega porabi za opravljanje osnovne dejavnosti. V javnih zavodih kot nepridobitnih organizacijah je obseg tržne dejavnosti lahko zelo velik. Tudi tu je tržna dejavnost tista, za katero zavod ni primarno ustanovljen.

Po Zakonu o računovodstvu je potrebno ločeno izkazovati prihodke in odhodke iz naslova tržne dejavnosti. Pri prihodkih se problemi večinoma ne pojavljajo, saj je ponavadi v ustanovitvenem aktu določeno, kaj je osnovna dejavnost zavoda (javna služba, dejavnost v javnem interesu). V večini zavodov pa še vedno ni urejeno vprašanje prikazovanja odhodkov tržne dejavnosti. Resorna ministrstva bi morala zavodom posredovati merila o razmejevanju odhodkov po vrstah dejavnosti, vendar v praksi ni tako. Zavodi imajo tako določena interna sodila delitve odhodkov. Če ni drugače določeno, se kot sodilo razmejevanja odhodkov uporablja sorazmerni del tržnih prihodkov v vseh prihodkih. Tržna dejavnost je zato med zavodi različno prikazana.

Zavodi so za nepridobitno dejavnost oproščeni plačevanja davka od dobička. Do leta 2008 je bila tržna dejavnost izenačena s pojmom pridobitne dejavnosti. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti pa določa, kaj se za davčne potrebe upošteva kot pridobitna dejavnost. Pridobitna dejavnost je poleg čiste tržne dejavnosti tudi dejavnost javne službe in drugi dohodki, razen strogo ločenih nepridobitnih prihodkov. S sprejetjem Pravilnika o opredelitvi pridobitne dejavnosti se je nepridobitna organizacija izenačila s pridobitno in tako ni več v ugodnejšem položaju, v kakršnem je bila do sedaj.

Na primeru javnega zavoda, v katerem sicer tržna dejavnost v prihodkih zavoda predstavlja zanemarljiv delež, se je pokazalo, da je možno zaradi preohlapno določenih sodil konec leta prikazati različni obseg tržne dejavnosti in višino odhodkov, ki naj bi nastali pri opravljanju tržne dejavnosti. Poleg neposrednih stroškov v zvezi z opravljanjem tržne dejavnosti je zavod sicer sledil sprejetim internim sodilom o delitvi posrednih odhodkov, vendar pa je analiza pokazala, da ta sodila med leti niso

primerljiva, saj niso zajete iste vrste stroškov. V zadnjem poglavju diplomske naloge je opisan predlog novih sodil razmejevanja.

Z uveljavitvijo Pravilnika o opredelitvi pridobitne dejavnosti se je pojem pridobitne dejavnosti obravnavanega javnega zavoda (za davčne namene) iz čiste tržne dejavnosti razširil tudi na dejavnost opravljanja javne službe. Obravnavani javni zavod je zaradi dobrega poslovanja plačal več davka od dohodkov pravnih oseb kot v preteklih letih. Po novem davčnem obravnavanju je nepridobitna dejavnost zavoda minimalna, davek od dobička pa se plača predvsem zaradi visokih prihodkov iz nejavnega vira za opravljanje javne službe, za katero je obravnavani zavod ustanovljen.

LITERATURA

- Baletić, Zvonimir, ur. 1995. *Ekonomski leksikon: (A–Ž)*. Zagreb: Masmedia: Leksikografski zavod Miroslav Krleža.
- Bohinc, Rado. 2005. *Osebe javnega prava: javni zavodi, javna podjetja, javne agencije, javni skladi*. Ljubljana: GV Založba.
- Cvikl, Milan in Petra Zemljič. 2000. *Zakon o javnih financah (ZJF): s komentarjem*. Ljubljana: Bonex.
- Čižman, Milenka. 2009. Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 3 (36): 31–40.
- Čižman, Milenka. 2009a. Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 3 (36): 41–42.
- Čižman, Milenka. 2009b. Ugotavljanje prihodkov in odhodkov v skladu s pravilnikom o pridobitni in nepridobitni dejavnosti. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 12 (35): 80–105.
- Čopič, Vesna in Gregor Tomc. 1997. *Kulturna politika v Sloveniji*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
- Ivanjko, Šime. 2001. Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda. V *Novosti v državnem revidiranju in izvajanju zakona o javnih financah – Zbornik referatov III. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju*, ur. Neven Borak, 127–140. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Janc, Marija. 2007. Ureditev knjigovodstva pravnih oseb javnega prava. V *6. šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*, ur. Milenka Čižman, 5–22. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Kamnar, Helena. 1999. *Javni zavodi med državo in trgom*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
- Kavčič, Slavka. 2001. Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih: razmejevanje stroškov in merjenje dosežkov. V *Novosti v državnem revidiranju in izvajanju zakona o javnih financah – Zbornik referatov III. Seminarja o javnih financah in državnem revidiranju*, ur. Neven Borak, 151–167. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Korošec, Bojana. 2002. Nepridobitne organizacije in merila za presojanje njihovega delovanja in dosežkov. *Organizacija* 2 (35): 73–81.
- Korpič Horvat, Etelka, Mira Bitenc, Petra Brus in Marija Janc. 2004. *Nova zakonska ureditev in poslovanje javnih zavodov*. Maribor: Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila.
- Kovač, Bogomir. 1997. *Menedžment neprofitnih organizacij*. Nova Gorica: Neprofitni management.
- Milost, Franko in Vilma Milunovič. 2001. *Obdavčitev podjetij*. Koper: Visoka šola za management.
- Trunk Širca, Nada in Mitja I. Tavčar. 1998. *Management nepridobitnih organizacij*. Koper: Visoka šola za management.
- Zver, Eva. 2003. *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002*. Ljubljana: Urad RS za makroekonomske analize in razvoj.

Žnidaršič Kranjc, Alenka. 1996. *Ekonomika in upravljanje nepridobitne organizacije*.
Postojna: Dej.

VIRI

- Letno poročilo Mestnega gledališča ljubljanskega 2007. 2008. Interno gradivo, MGL.
- Letno poročilo Mestnega gledališča ljubljanskega 2008. 2009. Interno gradivo, MGL.
- Odlok o ustanovitvi javnega zavoda Mestno gledališče ljubljansko. 2004. Uradni list RS št. 73/2004.
- Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. 2001. Uradni list RS št. 97/2001.
- Opravljanje javne službe v javnih zavodih s področja kulture z vidika izvajanja Zakona o računovodstvu. 2000, Interni dopis, Ministrstvo za kulturo.
- Opredelitev pridobitne in nepridobitne dejavnosti pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2. 2007. Pojasnilo DURS, št. 4200-173/2007, 20.12.2007. Vstopna stran: [Http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/oprostitve/opredelitev_pridobitne_in_nepridobitne_dejavnosti_pri_zavezancih_iz_9_clena_zddpo_2/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/oprostitve/opredelitev_pridobitne_in_nepridobitne_dejavnosti_pri_zavezancih_iz_9_clena_zddpo_2/) (14.01.2008).
- Podatkovni portal Statističnega urada Republike Slovenije – Gledališka dejavnost. 2008. Vstopna stran: [Http://www.stat.si/pxweb/Database/Dem_Soc/10_kultura/04_10597_Gledaliska_dej/04_10597_gledaliska_dej.asp](http://www.stat.si/pxweb/Database/Dem_Soc/10_kultura/04_10597_Gledaliska_dej/04_10597_gledaliska_dej.asp) (23.03.2009).
- Pravilnik o delitvi posrednih stroškov MGL na tržno dejavnost in javno službo. 2006. Interno gradivo, MGL.
- Pravilnik o določitvi obsega sredstev za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu ter o določitvi nejavnih prihodkov pri izvajanju javne službe, ki se štejejo v prihodke iz prodaje blaga in storitev na trgu, v javnih zavodih in agencijah na področju kulture ter na Radioteleviziji Slovenija. 2009. Uradni list RS št. 7/2009.
- Pravilnik o izvedbi javnega poziva in javnega razpisa. 2003. Uradni list RS št. 93/2003.
- Pravilnik o načinu izvajanja financiranja javnih zavodov, javnih skladov in javnih agencij na področju kulture. 2002. Uradni list RS št. 117/2002.
- Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. 2007. Uradni list RS št. 109/2007.
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. 2002. Uradni list RS št. 115/2002 z dopolnitvami Uradni list RS št. 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007.
- Pravilnik o vodenju evidence javne infrastrukture na področju kulture. 2003. Uradni list RS št. 11/2003.
- Pravilnik o vodenju evidence javnih zavodov na področju kulture. 2003. Uradni list RS št. 11/2003.
- Razlaga pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. 2008. Pojasnilo DURS, št. 4200-31/2008, 25.02.2008. Vstopna stran: [Http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/oprostitve/razlaga_pravilnika_o_opredelitvi_pridobitne_in_nepridobitne_dejavnosti/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/oprostitve/razlaga_pravilnika_o_opredelitvi_pridobitne_in_nepridobitne_dejavnosti/) (28.02.2008)

Resolucija o nacionalnem programu za kulturo 2004–2007. 2004. Uradni list RS št. 28/2004.

Uredba o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. 2008. Uradni list RS št. 69/2008.

Uredba o dodatni delovni uspešnosti v javnem sektorju. 2006. Uradni list RS št. 14/2006.

Uredba o metodologiji za določitev osnov za izračun sredstev za izvajanje javne službe na področju kulture. 2003. Uradni list RS 100/2003.

Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). 2006. Uradni list RS št. 117/2006.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). 2006. Uradni list RS št. 117/2006.

Zakon o računovodstvu. 1999. Uradni list RS št. 23/1999.

Zakon o spremembi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2A). 2008. Uradni list RS št. 56/2008.

Zakon o spremembi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2B). 2008. Uradni list RS št. 76/2008.

Zakon o spremembi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2C). 2009. Uradni list RS št. 5/2009.

Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo (Uradno prečiščeno besedilo UPB1). 2007. Uradni list RS št. 77/2007.

Zakon o zavodih. 1991. Uradni list RS št. 12/1991.

PRILOGE

Priloga 1 Izkaz prihodkov in odhodkov MGL za leto 2008

Priloga 2 Izkaz prihodkov in odhodkov MGL po vrstah dejavnosti za leto 2008

Priloga 3 Odhodki tržne dejavnosti 2007 in 2008 (primerjava po kontih)

MESTNO GLEDALIŠČE LJUBLJANSKO
Čopova ulica 14, 1000 Ljubljana

Šifra uporabnika: 35637

Šifra dejavnosti: 90.010

Matična številka: 5053161000

IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV ZA OBDOBJE 1. 1. DO 31. 12. 2008

Členitev podskupin kontov	Naziv podskupine kontov	Znesek (v EUR)
	A) PRIHODKI OD POSLOVANJA	4,666.964
760	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV IN STORITEV	4,666.964
	POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN STORITEV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	0
	ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN STORITEV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	0
761	PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN AMTERIALA	0
762	B) FINANČNI PRIHODKI	48.860
763	C) IZREDNI PRIHODKI	84.438
	Č) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI	0
del 764	PRIHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	0
del 764	DRUGI PREVREDNOTOVALNI PRIHODKI	0
	D) CELOTNI PRIHODKI	4,800.262
	E) STROŠKI MATERIALA IN STORITEV	1,494.112
del 466	NABAVNA VREDNOST PRODANEGA MATRIALA IN BLAGA	0
460	STROŠKI MATERIALA	325.119
461	STROŠKI STORITEV	1,168.993
	F) STROŠKI DELA	3,078.302
del 464	PLAČE IN NADOMESTILA PLAČ	2,362.003
del 464	PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELODAJALCEV	475.040
del 464	DRUGI STROŠKI DELA	241.259
462	G) AMORTIZACIJA	131.862
463	H) REZERVACIJE	0
del 465	I) DAVEK OD DOBIČKA	8.404
del 465	J) OSTALI DRUGI STROŠKI	4.184
467	K) FINANČNI ODHODKI	633
468	L) IZREDNI ODHODKI	6.638

	M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	252
del 469	ODHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	0
	OSTALI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	252
	N) CELOTNI ODHODKI	4,724.387
	O) PRESEŽEK PRIHODKOV	75.875
	P) PRESEŽEK ODHODKOV	0
	Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	0
	Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju	109
	Število mesecev poslovanja	12

MESTNO GLEDALIŠČE LJUBLJANSKO
Čopova ulica 14, 1000 Ljubljana

Šifra uporabnika: 35637

Šifra dejavnosti: 90.010

Matična številka: 5053161000

IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV PO VRSTAH DEJAVNOSTI
ZA OBDOBJE 1. 1. DO 31. 12. 2008

Členitev podskupin kontov	Naziv podskupine kontov	Javna služba	Dejavnost na trgu
	A) PRIHODKI OD POSLOVANJA	4,627.912	39.052
760	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV IN STORITEV	4,627.912	39.052
	POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN STORITEV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	0	0
	ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN STORITEV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	0	0
761	PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN AMTERIALA	0	0
762	B) FINANČNI PRIHODKI	48.860	0
763	C) IZREDNI PRIHODKI	84.438	0
	Č) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI	0	0
del 764	PRIHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	0	0
del 764	DRUGI PREVREDNOTOVALNI PRIHODKI	0	0
	D) CELOTNI PRIHODKI	4,761.210	39.052
	E) STROŠKI MATERIALA IN STORITEV	1,482.207	11.905
del 466	NABAVNA VREDNOST PRODANEGA MTRIALA IN BLAGA	0	0
460	STROŠKI MATERIALA	318.403	6.716
461	STROŠKI STORITEV	1,163.804	5.189
	F) STROŠKI DELA	3,056.219	22.083
del 464	PLAČE IN NADOMESTILA PLAČ	2,344.642	17.361
del 464	PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELODAJALCEV	471.993	3.047
del 464	DRUGI STROŠKI DELA	239.584	1.675
462	G) AMORTIZACIJA	129.434	2.428
463	H) REZERVACIJE	0	0
del 465	I) DAVEK OD DOBIČKA	8.335	69
del 465	J) OSTALI DRUGI STROŠKI	4.169	15
467	K) FINANČNI ODHODKI	633	0
468	L) IZREDNI ODHODKI	6.638	0

	M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	252	0
del 469	ODHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	0	0
	OSTALI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	252	0
	N) CELOTNI ODHODKI	4,687.887	36.500
	O) PRESEŽEK PRIHODKOV	73.323	2.552
	P) PRESEŽEK ODHODKOV	0	0
	Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	0	0

Odhodki tržne dejavnosti 2007 in 2008 (primerjava po kontih)

vrsta stroška	2007 (€)	2008 (€)
pisarniški material	21,57	323,01
računalniški material	26,47	383,20
material za čiščenje in vzdrževanje	110,23	107,78
drug material	1.156,34	131,57
delovne obleke in obutev	0,00	4,02
časopisi, revije, priročniki, strokovna literatura	44,10	55,21
električna energija	323,08	2.722,06
ogrevanje, hlajenje, prezračevanje, drugo	195,97	2.639,57
vodarina – hladna voda	37,93	350,08
poštne storitve	156,03	417,59
telefon, GSM	109,57	115,60
storitve za sprotno vzdrževanje delovnih sredstev	134,35	208,15
storitve za investicijsko vzdrževanje prostorov MGL	24,87	0,00
komunalne storitve – snaga	12,20	314,29
varovanje premoženja	14,59	16,70
zdravstvene storitve	34,80	33,94
svetovalne storitve	0,00	17,57
stroški seminarjev, simpozijev, konferenc	0,00	16,11
računalniške storitve	181,70	213,17
storitve čiščenja poslovnih prostorov	4.620,92	3.619,80
druge storitve (splošni stroški)	2.614,68	28,22
reprezentanca	85,72	33,22
zavarovalne premije	111,35	0,00
stroški plačilnega prometa	0,00	43,99
sodni stroški, storitve odvetnikov, notarjev	2.450,32	46,46
finančno-poslovne storitve (UJP)	59,59	16,45
podjemne pogodbe z dajatvami	0,00	61,88
amortizacija	0,00	2.428,10
bruto osnovne plače	0,00	5.542,07
nadurno delo	5.438,25	3.067,88
delovna uspešnost	11.080,04	8.751,34
prispevki na BOD – skupaj	3.400,36	3.047,08
drugi stroški v zvezi z delom	0,00	1.674,61
upravne takse (koleki) in pristojbine	3,91	0,00
davek od dohodkov pravnih oseb	383,18	68,91

zamudne obresti, pogodbene obresti	10,05	0,00
finančni odhodki – zaokrožitve pri obračunih in izplačilih	0,00	0,00
drugi odhodki	12,71	0,00
izredni odhodki – osmrtnice, žalni aranžmaji, kapital. davek	13,33	0,00
skupaj	32.868,21	36.499,64
brez davka	32.485,03	36.430,73

Vir: kartice glavne knjige za tržno dejavnost MGL za leti 2007 in 2008